

Giovedì 15 ottobre 2020

## IL CASO DEL GIORNO

### Procedure di revisione ad hoc se la nano impresa esternalizza la contabilità

/ Stefano DE ROSA

Nell'ambito delle procedure di revisione nelle nano imprese assumono particolare rilevanza quelle da svolgere nei casi in cui la tenuta della contabilità, i connessi adempimenti (anche di natura fiscale) e le fasi rilevanti del processo di [...]

PAGINA 2

## IL PUNTO PROCEDURE CONCORSUALI

### Sostituzione del curatore promovibile dai creditori

/ Saverio MANCINELLI

Nelle origini (medioevali) del "fallimento" il curatore assumeva il ruolo di mandatario dei creditori, dai quali era direttamente nominato. L'orientamento privatistico della procedura, dove la massa dei creditori assurgeva ad una forma di unione, con propri organi ben [...]

PAGINA 14

## FISCO

### Regolarizzazione dei versamenti entro il 30 ottobre "limitata"

*Necessario il calo del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nel primo semestre del 2020*

/ Massimo NEGRO

Con l'art. 98-bis del DL 104/2020 (c.d. decreto "Agosto"), inserito dalla legge di conversione 126/2020, è stata prevista una **regolarizzazione agevolata** degli omessi o insufficienti versamenti dei saldi e degli acconti che sono scaduti il 20 agosto 2020 con la maggiorazione dello 0,4%, a seguito della proroga disposta con il DPCM 27 giugno 2020, effettuando il versamento, entro il 30 ottobre 2020:

- delle imposte dovute, applicando la sola maggiorazione dello **0,8%**;
- a condizione che il contribuente abbia subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nel primo semestre dell'anno 2020 rispetto allo stesso periodo del 2019.

Tale disposizione recepisce l'**accordo** intervenuto lo scorso 10 settembre tra l'Amministrazione finanziaria e i sindacati dei commercialisti, che ha determinato la revoca dello sciopero dei professionisti.

La regolarizzazione è rivolta ai soggetti che potevano beneficiare della

proroga dei versamenti, derivanti dai modelli REDDITI 2020 e IRAP 2020, entro il 20 luglio 2020, oppure entro il successivo 20 agosto con la maggiorazione dello 0,4% a titolo di interesse corrispettivo, ma che non hanno effettuato in tutto o in parte i versamenti dovuti, e intende porre parziale rimedio alla mancata concessione di una ulteriore proroga.

Sono quindi interessati alla nuova scadenza di venerdì **30 ottobre 2020** i contribuenti che:

- esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli ISA e che dichiarano ricavi o compensi fino a 5.164.569 euro;
- applicano il regime forfetario di cui alla L. 190/2014 o il regime di vantaggio dell'art. 27 del DL 98/2011 (c.d. "contribuenti minimi"), oppure presentano altre cause di esclusione o di inapplicabilità degli ISA.

Rispetto alla proroga disposta con il citato DPCM 27 giugno 2020, per usufruire della regolarizzazione entro il 30 ottobre senza [...]

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Data certa delle prove documentali sempre necessaria per la Cassazione

Per gli ETS, adeguamenti statutori in regime alleggerito fino al 31 ottobre

Modifiche alla somministrazione del lavoro solo fino al 31 dicembre 2021

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

## FISCO

### Via alle comunicazioni per la cessione delle detrazioni edilizie

/ Arianna ZENI

**Da oggi**, 15 ottobre 2020, possono essere trasmesse le **comunicazioni** da parte dei soggetti beneficiari delle detrazioni "edilizie" IRPEF e IRPEF/IRES spettanti a fronte di [...]

PAGINA 4

# Procedure di revisione ad hoc se la nano impresa esternalizza la contabilità

Il revisore ispeziona le registrazioni e i documenti tenuti dal fornitore di servizi

/ Stefano DE ROSA

Nell'ambito delle procedure di revisione nelle nano imprese assumono particolare rilevanza quelle da svolgere nei casi in cui la tenuta della contabilità, i connessi adempimenti (anche di natura fiscale) e le fasi rilevanti del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria vengano affidati ad un **fornitore di servizi**.

In tale ambito, il principio di revisione internazionale di riferimento è l'ISA Italia 402 "Considerazioni sulla revisione contabile di un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitore di servizi", che tratta delle **responsabilità** del revisore dell'impresa utilizzatrice dei servizi esternalizzati, approfondendo le modalità operative con cui il revisore acquisisce una comprensione dell'impresa utilizzatrice che sia sufficiente a:

- identificare e valutare i rischi di errori significativi;
- definire appropriate risposte in termini di procedure di revisione da svolgere.

Nel [documento](#) "La revisione legale nelle nano-imprese - Riflessioni e strumenti operativi" (pubblicato dal CNDCEC lo scorso 16 gennaio), si evidenzia come in tali circostanze possa verificarsi una **riduzione del rischio** di errori significativi per l'impresa utilizzatrice, in particolare qualora questa non possieda le competenze necessarie a svolgere determinate attività, quali la rilevazione, l'elaborazione e la registrazione delle operazioni.

Qualora elementi significativi delle registrazioni contabili dell'impresa utilizzatrice si trovino presso il fornitore di servizi, l'auditor determina la natura e l'ampiezza degli **elementi probativi** da acquisire sui saldi e sulle operazioni gestite dal fornitore di servizi tramite le seguenti procedure:

- ispezione delle registrazioni e dei documenti tenuti dall'impresa utilizzatrice;
- ispezione delle registrazioni e dei documenti tenuti dal fornitore di servizi;
- acquisizione delle conferme dal fornitore di servizi in merito ai saldi e alle operazioni, laddove l'impresa uti-

lizzatrice tenga registrazioni autonome dei saldi e delle operazioni;

- svolgimento di procedure di analisi comparativa sulle registrazioni tenute dall'impresa utilizzatrice ovvero sulle relazioni ricevute dal fornitore di servizi.

Nel documento del CNDCEC viene, inoltre, citato il par. 19 del richiamato principio di revisione internazionale, secondo cui "il revisore dell'impresa utilizzatrice deve svolgere indagini presso la direzione dell'impresa stessa sul fatto se il fornitore di servizi abbia comunicato all'impresa utilizzatrice ovvero se questa sia venuta in altro modo a conoscenza di **eventuali frodi**, non conformità a legge e regolamenti o errori non corretti che influiscono sul bilancio dell'impresa utilizzatrice. Il revisore dell'impresa utilizzatrice deve valutare in che modo tali aspetti influiscano sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione delle procedure di revisione conseguenti, inclusi gli effetti sulle conclusioni e sulla relazione di revisione".

## Dal CNDCEC vengono forniti modelli di lettera di attestazione

Per agevolare il lavoro del professionista, nel documento del CNDCEC vengono forniti **modelli** di:

- lettera di attestazione (nella quale è opportuno che venga inserita una dichiarazione degli amministratori circa l'esistenza o meno di comunicazioni che lo studio professionale o la società di servizi ha fatto alla società su frodi, non conformità significative rispetto alle norme di legge o su errori non corretti che influiscono sul bilancio);
- questionario (riadattato) per la comprensione dei servizi prestati dal fornitore di servizi;
- memorandum sugli esiti del lavoro svolto;
- lettera d'incarico professionale per la tenuta della contabilità, bilancio, adempimenti fiscali e consulenza del lavoro.

# Regolarizzazione dei versamenti entro il 30 ottobre "limitata"

Necessario il calo del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nel primo semestre del 2020

/ Massimo NEGRO

Con l'art. 98-*bis* del DL [104/2020](#) (c.d. decreto "Agosto"), inserito dalla legge di conversione [126/2020](#), è stata prevista una **regolarizzazione agevolata** degli omessi o insufficienti versamenti dei saldi e degli acconti che sono scaduti il 20 agosto 2020 con la maggiorazione dello 0,4%, a seguito della proroga disposta con il DPCM [27 giugno 2020](#), effettuando il versamento, entro il 30 ottobre 2020:

- delle imposte dovute, applicando la sola maggiorazione dello **0,8%**;
- a condizione che il contribuente abbia subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nel primo semestre dell'anno 2020 rispetto allo stesso periodo del 2019.

Tale disposizione recepisce l'**accordo** intervenuto lo scorso 10 settembre tra l'Amministrazione finanziaria e i sindacati dei commercialisti, che ha determinato la revoca dello sciopero dei professionisti.

La regolarizzazione è rivolta ai soggetti che potevano beneficiare della proroga dei versamenti, derivanti dai modelli REDDITI 2020 e IRAP 2020, entro il 20 luglio 2020, oppure entro il successivo 20 agosto con la maggiorazione dello 0,4% a titolo di interesse corrispettivo, ma che non hanno effettuato in tutto o in parte i versamenti dovuti, e intende porre parziale rimedio alla mancata concessione di una ulteriore proroga.

Sono quindi interessati alla nuova scadenza di venerdì **30 ottobre 2020** i contribuenti che:

- esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli ISA e che dichiarano ricavi o compensi fino a 5.164.569 euro;
- applicano il regime forfetario di cui alla L. [190/2014](#) o il regime di vantaggio dell'[art. 27](#) del DL 98/2011 (c.d. "contribuenti minimi"), oppure presentano altre cause di esclusione o di inapplicabilità degli ISA.

Rispetto alla proroga disposta con il citato DPCM 27 giugno 2020, per usufruire della regolarizzazione entro il 30 ottobre senza sanzioni, ma applicando la maggiorazione dello 0,8% delle imposte dovute, è però necessario che i suddetti contribuenti abbiano subito una **diminuzione** del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nel primo semestre dell'anno 2020 rispetto allo stesso periodo del 2019.

Si tratta quindi di una condizione analoga a quella che era stata prevista nei mesi scorsi al fine di beneficiare della sospensione dei versamenti IVA, delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi INAIL, oppure per ottenere l'erogazione del contributo a fondo perduto. Anche ai fini della regolarizzazione in esame

devono quindi ritenersi applicabili i **chiarimenti** che erano stati forniti dall'Agenzia delle Entrate in relazione alle modalità di determinazione della riduzione del fatturato o dei corrispettivi (si vedano, in particolare, circ. nn. [9/2020](#), [11/2020](#), [15/2020](#) e [22/2020](#)).

Ai sensi dell'[art. 1](#) comma 2 del DPCM 27 giugno 2020, richiamato dall'art. 98-*bis* del DL 104/2020, la regolarizzazione agevolata, così come la precedente proroga, si applica anche ai soggetti che partecipano a società, associazioni e imprese, aventi i requisiti del precedente comma 1, e che devono dichiarare redditi "**per trasparenza**" ai sensi degli [artt. 5](#), [115](#) e [116](#) del TUIR.

Pertanto, possono beneficiare della regolarizzazione anche, ad esempio, i soci di società di persone, i collaboratori di imprese familiari, i **professionisti** con studio associato e i soci di società di capitali "trasparenti", qualora il soggetto partecipato eserciti un'attività per la quale sono stati approvati gli ISA e che dichiari ricavi o compensi fino a 5.164.569 euro.

Per quanto riguarda il requisito della diminuzione del fatturato o dei corrispettivi, deve ritenersi che la prevista diminuzione di almeno il 33% sia da valutare in capo al **soggetto partecipato**. In relazione alla sospensione del versamento della rata dei contributi "fissi" degli artigiani e commercianti, in scadenza lo scorso 18 maggio, la circ. INPS 16 maggio 2020 n. [59](#) aveva infatti chiarito che potevano avvalersi della sospensione anche i soci lavoratori di società, iscritti alla gestione artigiani o commercianti, valutando il requisito della diminuzione del fatturato o dei corrispettivi con riferimento all'impresa per la quale sussiste l'obbligo di iscrizione alla gestione.

Devono invece ritenersi esclusi dalla regolarizzazione, così come dalla precedente proroga, i contribuenti che svolgono attività agricole e che sono titolari solo di **redditi agrari** ai sensi degli [artt. 32](#) ss. del TUIR (*cfr.* risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. [330/2019](#)).

Nel rispetto dei requisiti sopra illustrati, la regolarizzazione entro il 30 ottobre deve ritenersi applicabile anche in relazione al versamento del **saldo IVA 2019**, qualora avesse dovuto essere versato entro il 20 agosto 2020; in tal caso la maggiorazione dello 0,8% deve essere applicata sull'importo già maggiorato dell'1,2% (0,4% per ogni mese o frazione successivo al 20 marzo e fino al 30 giugno 2020).

Poiché la maggiorazione dello 0,8% è parametrata alle "imposte dovute", la regolarizzazione entro il 30 ottobre **non** sembra invece applicabile ai versamenti del saldo e del primo acconto dei **contributi INPS** di artigiani, commercianti e professionisti.

# Via alle comunicazioni per la cessione delle detrazioni edilizie

Da oggi, 15 ottobre 2020, si può comunicare l'esercizio dell'opzione per la cessione del credito e per lo sconto sul corrispettivo

/ Arianna ZENI

Da oggi, 15 ottobre 2020, possono essere trasmesse le **comunicazioni** da parte dei soggetti beneficiari delle detrazioni "edilizie" IRPEF e IRPEF/IRES spettanti a fronte di spese sostenute nel **2020** che, in luogo dell'utilizzo diretto, decidono di optare per la cessione del credito relativo alla detrazione spettante o per lo sconto sul corrispettivo ai sensi dell'[art. 121](#) del DL 34/2020 (per un approfondimento si veda lo [Speciale](#) di Eutekne.info e l'apposita [Scheda](#)).

Sia per gli interventi eseguiti sulle unità immobiliari, sia per gli interventi eseguiti sulle parti comuni degli edifici, l'esercizio dell'opzione:

- deve essere comunicato all'Agenzia delle Entrate,
- utilizzando il modello approvato e allegato al provv. 8 agosto 2020 n. [283847](#) e le specifiche tecniche approvate con il provv. 12 ottobre 2020 n. [326047](#).

La comunicazione è inviata:

- esclusivamente in via **telematica** all'Agenzia delle Entrate, anche avvalendosi dei soggetti che rilasciano il suddetto visto di conformità;
- a decorrere dal 15 ottobre 2020;
- **entro il 16 marzo 2021** se le spese sono sostenute nel 2020.

Il mancato invio della comunicazione nei termini e con le modalità previste dal provv. Agenzia delle Entrate n. 283847/2020 rende l'opzione inefficace nei confronti dell'Agenzia delle Entrate.

In deroga alle disposizioni contenute negli [artt. 14](#) e [16](#) del DL 63/2013, la possibilità di cedere la detrazione fiscale o di optare per lo sconto sul corrispettivo riguarda i seguenti **interventi**:

- **recupero del patrimonio edilizio** di cui all'[art. 16-bis](#) comma 1 lett. a) e b) del TUIR. Si tratta degli interventi di cui alle lett. a), b), c) e d) dell'[art. 3](#) del DPR 380/2001 (Testo unico edilizia), effettuati sulle parti comuni di edificio residenziale di cui all'[art. 1117](#) c.c., ossia degli interventi effettuati su tutte le parti comuni degli edifici residenziali di manutenzione ordinaria, manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia; di cui alle lett. b), c) e d) dell'[art. 3](#) del DPR 380/2001, effettuati sulle singole unità immobiliari residenziali di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, e sulle loro pertinenze. Si tratta delle spese sostenute per interventi effettuati sulle singole unità immobiliari residenziali di manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia;
- **efficienza energetica** di cui all'[art. 14](#) del DL 63/2013, compresi quelli per i quali spetta la detrazione nella

misura del 110% ai sensi dell'[art. 119](#) commi 1 e 2 del DL 34/2020;

- adozione di misure **antisismiche** di cui all'[art. 16](#) commi da 1-bis a 1-septies del DL 63/2013, compresi quelli per i quali compete la detrazione del 110% di cui all'[art. 119](#) comma 4 del DL 34/2020;

- **recupero** o restauro della **facciata** degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, di cui all'[art. 1](#) commi 219 e 220 della L. 160/2019 (c.d. "bonus facciate");

- installazione di impianti **solari fotovoltaici** di cui all'[art. 16-bis](#) comma 1 lett. h) del TUIR, compresi quelli per i quali spetta la detrazione nella misura del 110% ai sensi dell'[art. 119](#) commi 5 e 6 del DL 34/2020;

- installazione di **colonnine** per la ricarica dei veicoli elettrici di cui all'[art. 16-ter](#) del DL 63/2013, compresi quelli per i quali spetta la detrazione nella misura del 110% ai sensi dell'[art. 119](#) comma 8 del DL 34/2020.

Restano **escluse** dalla possibilità generalizzata di opzione per la cessione a terzi del corrispondente credito, o per l'applicazione di uno "sconto sul corrispettivo" in fattura di pari ammontare da parte del fornitore, soltanto le detrazioni IRPEF di cui all'[art. 16-bis](#) del TUIR che sorgono a fronte delle lettere da c) a l) del comma 1 ove non possano rientrare in altre tipologie di interventi per i quali l'opzione è possibile (ad esempio non può essere ceduta la detrazione spettante per gli interventi relativi alla realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali anche a proprietà comune di cui alla lett. d) dell'[art. 16-bis](#) comma 1 del TUIR).

Si sottolinea peraltro che il comma 2 dell'[art. 121](#) del DL 34/2020 non richiama alla lett. a) il comma 3 dell'[art. 16-bis](#) del TUIR, mentre richiama alla lett. c) il comma 1-septies dell'[art. 16](#) del DL 63/2013, ragione per cui nella generalizzata possibilità di opzione per la cessione del credito o lo "sconto sul corrispettivo":

- **non** rientra la detrazione IRPEF spettante a fronte dell'acquisto di unità immobiliari ubicate in **fabbricati interamente ristrutturati**, di cui al comma 3 dell'[art. 16-bis](#) del TUIR;

- **rientra** la detrazione IRPEF/IRES spettante, a titolo di "**sismabonus acquisti**", di cui al comma 1-septies dell'[art. 16](#) del DL 63/2013, a fronte del sostenimento di spese per l'acquisto di unità immobiliari ubicate in edifici oggetto di interventi di demolizione e ricostruzione, da parte di imprese di costruzione e ristrutturazione immobiliare, che hanno consentito un miglioramento di una o due classi sismiche.

# Data certa delle prove documentali sempre necessaria per la Cassazione

I precedenti richiamati dalla sentenza n. 22045/2020 non sono però pertinenti

/ Alfio CISSELLO

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. [22045](#) depositata lo scorso 13 ottobre, ha sancito che le **prove documentali**, per essere opposte all'Erario, devono avere data certa.

Nel caso di specie, l'utilizzo aziendale di un'autovettura era stato dimostrato da un documento privo di **data certa**, ritenuto non significativo, proprio per questo motivo, dai giudici. Richiamando un precedente, essi hanno sancito che "gli atti privi di data certa non sono opponibili al fisco, come è desumibile anche dall'[art. 2704](#) c.c."

Premettendo che non si intendono formulare considerazioni legate al caso specifico, che come sempre deve essere debitamente **contestualizzato**, riteniamo errato il principio descritto, per molte ragioni.

Il primo comma dell'[art. 2704](#) c.c. così stabilisce: "La data della scrittura privata della quale non è autenticata la sottoscrizione non è certa e computabile riguardo ai terzi se non dal giorno in cui la scrittura è stata registrata o dal giorno della morte o della **sopravvenuta impossibilità** fisica di colui o di uno di coloro che l'hanno sottoscritta o dal giorno in cui il contenuto della scrittura è riprodotto in atti pubblici o, infine, dal giorno in cui si verifica un altro fatto che stabilisca in modo egualmente certo l'anteriorità della formazione del documento".

Ci pare davvero evidente come l'Erario, e qualsiasi altro ente impositore/soggetto deputato alla riscossione, non possa essere **"terzo"** nel senso indicato dalla norma.

L'[art. 2704](#) c.c. parla dell'opponibilità a terzi di una scrittura privata non autenticata, che può avere ad esempio effetti ai fini di **un'azione di rivendica**, o di altre azioni di stampo civilistico, ma non in ambito tributario.

Fermi restando gli effetti dell'atto pubblico, nonché le (eventuali) procedure di querela di falso e di verifica, la data certa non può mai avere in automatico rilevanza dirimente, salvo una norma di legge dica diversamente (cfr. l'[art. 17](#) del TUIR, sulla tassazione separata delle indennità di fine mandato) oppure salve le ipotesi in cui, sulla base di una valutazione del giudice, questa sia non diciamo necessaria ma opportuna. Così, tornando al caso di specie, se si controverte sul momento a partire dal quale l'auto è diventata a uso aziendale, la data certa potrebbe servire.

Volendo però approfondire il concetto, la data certa **non sempre è dirimente**. Poniamo il caso in cui l'utilizzo aziendale dell'auto emerga da un atto pubblico o da

una scrittura privata autenticata: la data certa sussiste, ma di sicuro se, effettivamente, l'auto non viene usata ai fini aziendali, il costo ben può essere disconosciuto. Questo per affermare che la data certa può essere un elemento che il giudice deve valutare, con prudenza e senza alcun tipo di automatismo.

Ipotizziamo che il contribuente debba dimostrare che ha tenuto rapporti con un **soggetto intracomunitario** per vari fini, ad esempio per dimostrare l'estraneità a una frode. Se i rapporti ci sono stati, una attestazione della controparte che affermi i quantitativi di merci ricevute vale anche se richiesta e formata successivamente all'accertamento.

Ma potremmo anche domandarci: anche supponendo, sia pure indebitamente, che la data certa sia necessaria, deve essere antecedente a che cosa? Al periodo d'imposta accertato, alla verifica fiscale, al contenzioso?

I precedenti richiamati dalla Corte non enunciano, a nostro avviso, il principio indicato. Riguardano in primo luogo l'imposta di registro e, in un caso, il valore di diritti immobiliari, in ipotesi in cui tale valore poteva emergere sia dall'atto registrato che da atti precedenti (per di più, gli atti erano di **oltre vent'anni** precedenti a quello registrato, cfr. Cass. n. 7621 del 2017).

## Il Fisco non può essere "terzo" in ambito tributario

Prescindendo dai nessi tra contratto preliminare e definitivo, l'[art. 43](#) del DPR 131/86 sancisce che il valore dell'immobile si determina alla data di stipula dell'atto, allora sì che può essere corretto interrogarsi sul valore di atti che, in quanto non registrati e/o non stipulati nella forma dell'atto pubblico o scrittura privata autenticata, non hanno data certa.

Il concetto è meglio specificato nella sentenza n. 29451 del 2008, che, sempre in tema di registro, afferma che il Fisco può essere terzo, "titolare di un diritto di imposizione in qualche misura collegato al negozio documentato e suscettibile di pregiudizio per effetto di esso (ad. es. con **fittizie retrodatazioni**)".

Così ricostruito il quadro giurisprudenziale, si può a nostro avviso affermare come la data certa, salvo specifici comparti e sempre contestualizzando la fattispecie, non sia un requisito imprescindibile per **opporre un documento** al Fisco.

In taluni casi, la presenza o meno della data certa può comunque essere un elemento valutabile dal giudice ai fini della decisione.



# Per gli ETS, adeguamenti statutari in regime alleggerito fino al 31 ottobre

La conformità degli adeguamenti alle disposizioni codicistiche sarà valutata nell'ambito delle procedure di iscrizione al RUNTS

/ Paola RIVETTI

Scade a fine mese il termine a disposizione di organizzazioni di volontariato (ODV), associazioni di promozione sociale (APS) e ONLUS per modificare i propri statuti con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'**assemblea ordinaria**, al fine di adeguarli al quadro normativo introdotto dal DLgs. [117/2017](#).

L'[art. 101](#) comma 2 del DLgs. 117/2017, come da ultimo modificato dall'[art. 35](#) comma 1 del DL 18/2020 ("Cura Italia"), riconosce infatti ai predetti enti la possibilità di intervenire sugli statuti con un regime "alleggerito" allo scopo di:

- adeguarli alle nuove **disposizioni inderogabili** (relative, ad esempio, alla forma giuridica, alle attività di interesse generale svolte e alle finalità perseguite, alla destinazione del patrimonio per lo svolgimento dell'attività statutaria e al divieto di distribuzione, anche indiretta, di utili, alla devoluzione del patrimonio in caso di estinzione o scioglimento);

- oppure introdurre clausole che escludono l'applicazione di nuove disposizioni **derogabili** mediante specifica clausola statutaria (di regola, individuabili per la formula "se l'atto costitutivo o lo statuto non dispongono diversamente" come, ad esempio, le previsioni contenute negli [artt. 23](#) e [24](#) del DLgs. 117/2017, relative alla procedura di ammissione di nuovi associati e all'esercizio del diritto di voto in assemblea).

Gli adeguamenti relativi a norme del Codice del Terzo settore che attribuiscono all'autonomia statutaria mere facoltà (di regola, individuabili per le formule "l'atto costitutivo o lo statuto possono" oppure "se l'atto costitutivo o lo statuto lo consentono") seguono, invece, le regole comuni con i quorum di legge o definiti dagli statuti (circ. Ministero del Lavoro n. [20/2018](#)).

Il regime alleggerito è previsto, con la medesima scadenza del 31 ottobre prossimo, anche in favore delle **imprese sociali** ([art. 17](#) comma 3 del DLgs. 112/2017).

La predetta scadenza per gli adeguamenti statutari **non** ha natura **perentoria** (circ. Ministero del Lavoro n. [13/2019](#)), ma rileva ai fini procedurali per l'adozione delle modifiche con le maggioranze dell'assemblea ordinaria. Conseguentemente, tali agevolazioni procedurali non trovano applicazione:

- per ONLUS, APS, ODV che apportino le modifiche statutarie indicate dopo il 31 ottobre;
- per gli enti diversi da quelli predetti, a prescindere da quando vengano apportate le modifiche statutarie.

Sotto il profilo fiscale, l'Agenzia delle Entrate (ris. n. [89/2019](#)) aveva precisato che ONLUS, ODV e APS iscrit-

te nei registri attualmente previsti dal DLgs. 460/97, dalla L. [266/91](#) e dalla L. [383/2000](#) (Anagrafe delle ONLUS e registri nazionale – limitatamente alle APS – regionali e delle Province autonome di Trento e Bolzano) possono **continuare ad applicare** le disposizioni fiscali discendenti dalle norme citate fino a quando troveranno applicazione le nuove disposizioni fiscali dettate dal Titolo X del Codice del Terzo settore, anche nel caso in cui non provvedano ad adeguare gli statuti entro il prossimo 31 ottobre.

La disciplina fiscale contenuta nel Codice del Terzo settore sarà infatti applicabile, in base all'[art. 104](#) comma 2 del DLgs. 117/2017, dal periodo d'imposta successivo a quello in cui verrà rilasciata l'autorizzazione della Commissione europea e, comunque, non prima del periodo d'imposta successivo a quello di **operatività** del RUNTS.

## Particolari accortezze per gli enti dotati della qualifica di ONLUS

Per gli enti dotati della qualifica di ONLUS, la possibilità di continuare a beneficiare nel periodo transitorio dello specifico regime fiscale presuppone che gli statuti restino conformi alle previsioni dell'[art. 10](#) del DLgs. 460/97. Per evitare **incompatibilità** con la disciplina attualmente vigente, in occasione degli adeguamenti statutari, gli enti dotati di tale qualifica adottano particolari accortezze, disponendo che, a decorrere dall'abrogazione della disciplina delle ONLUS (coincidente con il termine sopra definito dall'[art. 104](#) comma 2 del DLgs. 117/2017):

- da un lato, cesseranno di avere efficacia le vecchie clausole statutarie incompatibili con la nuova disciplina del Terzo settore;

- dall'altro, inizieranno ad avere effetto le nuove clausole conformi alla disciplina del Terzo settore.

Come anticipato dalla circ. Ministero del Lavoro n. [13/2019](#), la conformità degli statuti alle disposizioni del DLgs. [117/2017](#) sarà valutata dagli Uffici territorialmente competenti nell'ambito delle **procedure di iscrizione** al RUNTS, ora definite dagli artt. 31-34 del DM istitutivo n. [106/2020](#). Qualora dal conseguente procedimento di controllo dovesse scaturire l'esigenza di apportare ulteriori modifiche statutarie, l'adozione delle stesse potrà essere effettuata (senza possibilità di fruire del regime "alleggerito" di adeguamento), dando prova all'Ufficio del RUNTS dell'avvenuta regolarizzazione.

# Modifiche alla somministrazione del lavoro solo fino al 31 dicembre 2021

Se il lavoratore somministrato è assunto a tempo indeterminato dall'agenzia può essere impiegato dall'utilizzatore anche più di 24 mesi

/ Luca NEGRINI

La legge [126/2020](#), con la quale è stato convertito il DL [104/2020](#), ha mantenuto **immutata** la previsione in tema di proroga e rinnovo dei contratti a tempo determinato, in forza della quale fino al 31 dicembre 2020 è possibile un rinnovo o una proroga dei contratti a termine, senza causale e per il periodo massimo di 12 mesi, purché il rapporto nel suo complesso non superi i 24 mesi. Si è così persa l'occasione per sciogliere alcuni dubbi interpretativi sul contenuto della disposizione ed in particolare se la proroga prevista da questa norma di carattere temporaneo possa riguardare anche contratti già in corso nel 2020, ma il cui termine scada dopo la fine dell'anno (si veda ["Questioni aperte sulla liberalizzazione dei contratti a tempo determinato"](#) del 4 settembre 2020).

Il Parlamento è intervenuto sull'[art. 8](#) del DL 104/2020 solo per aggiungere il comma 1-bis, in tema di contratto di **somministrazione**, con una norma temporanea esplicitamente finalizzata a garantire la continuità occupazionale. Il legislatore ha integrato il comma 1 dell'[art. 31](#) del DLgs. 81/2015, aggiungendovi due periodi, il primo per stabilire che, qualora il lavoratore somministrato sia assunto dall'agenzia a tempo indeterminato e tale circostanza sia comunicata all'utilizzatore, è possibile il suo impiego in missione a tempo determinato presso un unico utilizzatore anche per periodi superiori a 24 mesi, continuativi o meno. In altre parole, se il rapporto del lavoratore con l'agenzia è a tempo indeterminato, il suo impiego presso l'utilizzatore non incontra limiti temporali, anche se avviene in forza di una successione di somministrazioni a tempo determinato.

Con il secondo periodo viene stabilito che tale disposizione ha efficacia solo fino al 31 dicembre 2021.

Quella che avrebbe voluto essere una temporanea maggior apertura per la somministrazione a termine rischia però di rappresentare un ostacolo per tale forma contrattuale, almeno a partire dal 2022. Infatti, quella che la legge [126/2020](#) concede **in via temporanea** fino alla fine del prossimo anno era una possibilità già riconosciuta sulla base della legislazione fino ad oggi vigente, secondo la maggior parte degli interpreti. Dal momento che le limitazioni in tema di durata del contratto a tempo determinato erano estese alla somministrazione dall'[art. 34](#) comma 2 del DLgs. 81/2015 solo qualora il rapporto tra il lavoratore e l'agenzia fosse a tempo determinato, si poteva già ragionevolmente sostenere che in caso di assunzione a tempo inde-

terminato la somministrazione, anche se a termine presso il medesimo utilizzatore non incontrasse limiti. In questo senso si era espresso il Ministero del Lavoro con la circolare n. [17/2018](#), relativa all'interpretazione delle norme del decreto "Dignità", affermando che "nessuna limitazione è stata introdotta per l'invio in missione di lavoratori assunti a tempo indeterminato dal somministratore". Pertanto, ai sensi dell'[art. 31](#) del DLgs. 81/2015, "tali lavoratori possono essere inviati in missione sia a tempo determinato che a termine presso gli utilizzatori **senza obbligo** di causale o limiti di durata, rispettando i limiti percentuali stabiliti dalla medesima disposizione". Nello stesso senso è anche la previsione dell'accordo di rinnovo del CCNL delle agenzie di somministrazione di lavoro del 21 dicembre 2018, secondo cui "resta inteso che sono esclusi dalla durata massima i contratti di somministrazione a tempo determinato con lavoratori assunti a tempo indeterminato dall'Agenzia".

Oggi, però, dopo l'intervento della L. [126/2020](#) è certamente più difficile sostenere questa tesi, dal momento che una deroga a carattere temporaneo che consenta espressamente tale possibilità, in precedenza non esplicitamente contemplata dalla legge, induce ad interpretare il complesso delle norme sulla somministrazione in senso contrario, valorizzando la previsione della **durata massima** di cui all'[art. 19](#) comma 2 del DLgs. 81/2015, secondo cui ai fini del computo dei ventiquattro mesi si deve tener conto dei periodi di missione svolti tra i medesimi soggetti nell'ambito di somministrazioni a tempo determinato, senza che possa essere attribuito **valore vincolante** all'interpretazione sostenuta nella circolare ministeriale e, meno che mai, nell'accordo collettivo di cui si è detto.

Questo, a maggior ragione, dopo la pronuncia della Corte di Giustizia relativa alla causa [C-681/18](#) pubblicata ieri, secondo cui, pur non ostando la direttiva 2008/104/Ce con una normativa che non limita il numero di missioni successive che un medesimo lavoratore può svolgere presso la stessa impresa utilizzatrice, tale direttiva osta a che uno Stato membro non adotti **alcuna misura** al fine di preservare la natura temporanea del lavoro tramite agenzia interinale, nonché ad una normativa nazionale che non preveda alcuna misura al fine di evitare l'assegnazione ad un medesimo lavoratore di missioni successive presso la stessa impresa utilizzatrice con lo scopo di eludere le disposizioni della direttiva [2008/104/Ce](#).

# Esonero contributivo di sei mesi per le assunzioni a tempo indeterminato

Con la conversione in legge del DL 104/2020 vengono confermati anche l'esonero alternativo alla cassa e la c.d. "decontribuzione Sud"

/ Daniele SILVESTRO

Con un [approfondimento](#) pubblicato ieri, la Fondazione Studi Consulenti del Lavoro ha analizzato gli **incentivi** previsti dal DL [104/2020](#) (DL "Agosto"), i quali, in sede di conversione, non sono stati oggetto di rilevanti modifiche.

Si ricorda, infatti, che il suddetto decreto ha introdotto specifici benefici volti alcuni a **sostenere l'occupazione**, vale a dire l'esonero previsto in alternativa all'utilizzo della cassa integrazione e la c.d. "decontribuzione Sud", altri a incentivare l'instaurazione di **nuovi rapporti** di lavoro.

Con riferimento all'esonero contributivo previsto dall'[art. 3](#) del DL 104/2020, l'INPS ha già provveduto a illustrare il dettato normativo con la circ. n. [105/2020](#), annunciando l'uscita di un successivo messaggio con le **istruzioni operative** per la fruizione.

Nello specifico, la citata disposizione prevede in favore dei datori di lavoro privati (escluso quello agricolo) che non richiedono i trattamenti di integrazione salariale, di cui all'[art. 1](#) del DL "Agosto", e che abbiano già fruito, nei mesi di maggio e giugno 2020, dei trattamenti previsti dagli artt. da [19](#) a [22-quinquies](#) del DL 18/2020, un esonero dal versamento dei contributi previdenziali a loro carico, per un periodo massimo di 4 mesi, fruibili entro il **31 dicembre 2020**, nei limiti del doppio delle ore di integrazione salariale già fruiti nei predetti mesi di maggio e giugno 2020. Sono esclusi i premi e i contributi dovuti all'INAIL.

Il datore di lavoro deve attenersi al **divieto di licenziamenti** collettivi e individuali per giustificato motivo oggettivo di cui all'[art. 14](#) del DL 104/2020, pena la revoca del beneficio e l'impossibilità di presentare domanda di integrazione salariale.

Invece, gli [artt. 6 e 7](#) del DL 104/2020 introducono due incentivi in caso di assunzione con contratto di lavoro rispettivamente a tempo indeterminato e determinato. In particolare, l'[art. 6](#) prevede, fino al 31 dicembre 2020, in favore dei datori di lavoro (escluso quello agricolo), un esonero totale dal versamento dei contributi previdenziali a loro carico per un periodo **massimo di 6 mesi** decorrenti dall'assunzione, nel limite di 8.060 euro su base annua, riparametrato e applicato su base mensile. L'assunzione deve essere effettuata successivamente all'entrata in vigore del DL "Agosto" (15 agosto 2020).

Sono esclusi dall'esonero, oltre ai contributi e ai premi dovuti all'INAIL, i contratti di lavoro domestico, quelli di apprendistato e i lavoratori che abbiano avuto un

contratto a tempo indeterminato nei 6 mesi **precedenti** all'assunzione presso la medesima impresa.

L'esonero può essere fruito anche nell'ipotesi di **trasformazione** del contratto di lavoro subordinato a tempo determinato in contratto di lavoro a tempo indeterminato successiva al 15 agosto 2020.

L'[art. 7](#) stabilisce poi che il suddetto esonero (di cui all'[art. 6](#)) è riconosciuto con le medesime modalità e nel medesimo arco temporale, limitatamente al periodo dei contratti stipulati e comunque sino a un massimo di 3 mesi, per le assunzioni a **tempo determinato** o con contratto di lavoro **stagionale** nei settori del turismo e degli stabilimenti termali. Anche in questo caso il beneficio può essere fruito in caso di trasformazione del contratto da tempo determinato a indeterminato, avvenuta in data successiva al 15 agosto 2020.

Infine, di particolare interesse è l'agevolazione contributiva per l'occupazione in aree svantaggiate (c.d. "decontribuzione Sud"), introdotta dall'[art. 27](#). La disposizione prevede, nello specifico, al fine di contenere gli effetti straordinari sull'occupazione determinati dall'epidemia da COVID-19 in aree caratterizzate da gravi situazioni di disagio socio-economico e di garantire la tutela dei livelli occupazionali, un **esonero parziale del 30%** sui contributi previdenziali dovuti dai datori di lavoro, con esclusione dei premi e dei contributi dovuti all'INAIL.

L'esonero trova applicazione dal **1° ottobre al 31 dicembre 2020**, con riferimento ai rapporti di lavoro dipendente la cui sede di lavoro sia situata in Regioni che nel 2018 presentavano un PIL pro capite inferiore al 75% della media EU27, o comunque compreso tra il 75% e il 90%, e un tasso di occupazione inferiore alla media nazionale. Le regioni che rientrano nei suddetti parametri sono l'Abruzzo, la Basilicata, la Calabria, la Campania, il Molise, la Puglia, la Sardegna, la Sicilia; esclusa invece l'Umbria, seppur precedentemente inserita nell'originale relazione tecnica. Sono esclusi, inoltre, i datori di lavoro del settore agricolo e i contratti di lavoro domestico.

Il comma 2 della citata disposizione prevede anche che, al fine di favorire la riduzione dei divari territoriali, con apposito DPCM, da adottarsi entro il 30 novembre 2020, siano individuate le modalità e il riferimento a **indicatori oggettivi** di svantaggio socio-economico e di accessibilità al mercato unico europeo utili per la definizione di misure agevolative di decontribuzione di accompagnamento, per il periodo 2021-2029.



# Compensi del professore non residente esenti per un massimo di due anni

Il beneficio, ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, non può ripetersi nel tempo

/ Luisa CORSO

Le remunerazioni corrisposte a un **professore** non residente sono esenti in Italia, quale Paese ospitante, nel limite dell'arco temporale convenzionalmente individuato; superato tale limite, l'eventuale fuoriuscita dal Paese ospitante **non ne "azzerà"** il computo, con la conseguenza che il professore che soggiorni nuovamente in Italia in virtù di un nuovo contratto non potrà più beneficiare dell'esenzione. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con risposta n. [472](#) di ieri, 14 ottobre 2020, avente a oggetto la disciplina convenzionale dei docenti, la quale **deroga** ai principi convenzionali del lavoro dipendente e del lavoro autonomo.

Il caso riguarda un professore "a contratto", residente nei Paesi Bassi, che, per gli anni accademici 2016-2017 e 2017-2018, ha prestato **collaborazioni coordinate e continuative**, in virtù di due contratti d'opera intellettuale per lo svolgimento in Italia dell'attività di insegnamento.

Le retribuzioni erogate al professore in relazione a tali contratti, riconducibili ai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, sono state **esentate da imposta** in Italia, ai sensi dell'[art. 20](#) della Convenzione Italia-Paesi Bassi, a fronte della residenza fiscale all'estero per gli anni 2017 e 2018. La citata disposizione convenzionale prescrive, infatti, l'esenzione delle remunerazioni corrisposte a professori nello Stato in cui l'attività di insegnamento è svolta, a condizione che il beneficiario abbia la residenza fiscale nello Stato di provenienza o abbia tale requisito immediatamente prima del trasferimento; inoltre, a differenza di altri Trattati, la Convenzione Italia-Paesi Bassi non ricollega l'esenzione alla temporaneità del soggiorno, ma si limita a riconoscere il beneficio per un "periodo **non superiore a due anni**".

Con la stipula di un nuovo contratto per l'anno accademico 2019-2020, si chiede se, per i relativi redditi, il professore possa nuovamente beneficiare dell'esenzione dall'imposta in Italia.

Le indicazioni dell'Amministrazione finanziaria sono fornite nel presupposto che il professore a contratto sia residente nei Paesi Bassi per il periodo di imposta 2020.

L'Agenzia rileva, in primo luogo, che nell'ordinamento tributario domestico le somme e i valori percepiti in relazione ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa costituiscono **redditi assimilati** a quelli di lavoro dipendente ai sensi dell'[art. 50](#) comma 1, lett. c-bis) del TUIR. In virtù del rinvio all'[art. 51](#) del TUIR, contenuto nell'[art. 52](#) comma 1 del TUIR, tali redditi sono assoggettati a tassazione con le stesse modalità dei

redditi di lavoro dipendente e, ove corrisposti da un sostituto d'imposta, sono soggetti all'applicazione delle ritenute alla fonte *ex* [art. 23](#) del DPR 600/73, in forza del rinvio del successivo [art. 24](#).

Per i redditi corrisposti a soggetti non residenti, l'[art. 24](#) comma 1-ter del DPR 600/73 prevede l'applicazione di una ritenuta a titolo di imposta nella misura del **30%**. In tale contesto si inserisce l'[art. 20](#) del Trattato Italia-Paesi Bassi il quale, come detto, stabilisce che le remunerazioni provenienti da uno Stato contraente e corrisposte a professori, membri del corpo insegnante e ricercatori che soggiornino in tale Stato a soli fini di insegnamento o ricerca, siano tassate esclusivamente nello **Stato di residenza**. Lo Stato ospitante, invece, rinuncia al suo potere di tassazione, seppure con un limite temporale di due anni.

La questione esaminata dall'Agenzia concerne la possibile applicazione dell'agevolazione nel caso di permanenza in Italia per un periodo **complessivamente superiore** a due anni, posto che il professore ha soggiornato in Italia negli anni accademici 2016/2017 e 2017/2018, non vi ha soggiornato per l'anno accademico 2018/2019 ed è tornato in Italia nel 2019/2020.

L'Agenzia richiama il dettato letterale dell'[art. 20](#) il quale, nello stabilire l'esenzione nello Stato ospitante, utilizza la locuzione "non sono imponibili in questo Stato per un periodo non superiore a due anni"; in tal modo, ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, la disposizione convenzionale limita la non imponibilità delle remunerazioni percepite da un professore, nel medesimo Stato di soggiorno, a **un solo periodo non superiore a due anni** consecutivi dall'inizio di tale soggiorno.

Diversamente, prosegue l'Agenzia, la locuzione impiegata non sarebbe stata "per un periodo non superiore a due anni" ma, piuttosto, "per periodi non superiori a due anni". L'esenzione ripetuta nel tempo esporrebbe a valutazioni di convenienza fiscale da parte di chi fruisce dell'esenzione nello Stato della fonte, che finirebbe per soggiornarvi in maniera sostanzialmente stabile, salvo brevi **interruzioni** finalizzate a creare le condizioni per beneficiare del Trattato. Inoltre, sarebbero penalizzati quanti rimangono nel territorio dello Stato per più di due anni consecutivi, anche senza acquisirne la residenza.

Alla luce di tale ragionamento, l'Agenzia conclude che l'intervallo dell'annualità 2018/2019 in cui il professore non ha soggiornato in Italia **non consente** di far ripartire il conteggio dei due anni e, quindi, di esentare da imposta i redditi percepiti dal periodo 2020.

# In consultazione i nuovi principi di attestazione dei piani di risanamento

Tra le principali novità, i criteri di valutazione della fattibilità all'epoca del COVID-19 e l'asseverazione sulla transazione fiscale

/ Michele BANA

Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, nella giornata di ieri, ha posto in consultazione la versione **aggiornata** dei "Principi di attestazione dei piani di risanamento", curata dall'Accademia italiana di economia aziendale, dalla Fondazione nazionale dei commercialisti, dall'Associazione nazionale dei direttori amministrativi e finanziari, dall'Associazione professionisti risanamento imprese e dall'Osservatorio crisi e risanamento imprese.

Le osservazioni al documento, revisionato dall'apposita Commissione del CNDCEC, potranno essere inviate a mezzo mail, all'indirizzo [consultazione@commercialisti.it](mailto:consultazione@commercialisti.it), **entro e non oltre il 12 novembre 2020**.

L'aggiornamento, allineato al vigente RD [267/1942](#), si è reso necessario per tenere conto dell'evoluzione normativa, delle interpretazioni dottrinali e giurisprudenziali sopravvenute rispetto al testo originario, risalente al settembre 2014. Sotto questo profilo, si segnala, in primo luogo, l'**attività** richiesta all'**attestatore** dall'[art. 182-septies](#) L. fall., in merito all'omogeneità della posizione giuridica e degli interessi economici dei creditori suddivisi in categorie ai fini della convenzione di moratoria.

È, inoltre, aggiunto l'Allegato 3, dedicato all'attestazione relativa alla **transazione fiscale**: è pure puntualizzato che, nel concordato preventivo, l'attestazione speciale prevista dall'[art. 160](#) comma 2 L. fall. – relativa alla "falcidia" dei creditori privilegiati, di cui l'asseverazione dell'[art. 182-ter](#) comma 1 L. fall. costituisce un caso particolare – può essere riunita in unico documento con l'attestazione generale ([art. 161](#) comma 3 L. fall.), a condizione che sia esplicitata in un'apposita separata sezione.

Altre importanti revisioni sono state, invece, introdotte per tenere conto della peculiare situazione venutasi a creare a causa del **COVID-19** e del significativo impatto, sulle imprese non soltanto italiane, prodotto dalla conseguente straordinaria contrazione delle attività economiche. In particolare, è stata inserita una specifica sezione dedicata al tema della fattibilità del piano di risanamento.

La nuova versione dei "Principi" ricorda, altresì, che – nell'ambito del piano attestato di risanamento ([art. 67](#) comma 3 lett. d) L. fall.) e degli accordi di ristrutturazione dei debiti ([art. 182-bis](#) L. fall.) – al professionista indipendente può essere richiesto dai creditori di rilasciare una "**anticipazione dei risultati** del lavoro di attestazione" (assimilabile all'asseverazione richiesta dalla circolare INPS n. [38/2010](#)), sotto forma di c.d.

*comfort letter* non vincolante, sulla prevedibile idoneità del piano a garantire il superamento della situazione di crisi. In altri casi, l'anticipazione può consistere in una relazione, assimilabile ad una c.d. *limited review*, il cui giudizio consiste in una *negative assurance*, ovvero nell'attestazione che il lavoro fino a quel momento eseguito non ha fatto emergere nulla che possa far ritenere necessarie rettifiche o integrazioni dei documenti analizzati, evidenziando in tal caso le procedure di verifica ancora in corso.

Un'altra novità è rappresentata dall'affermazione che l'**analisi dei dati storici** può essere opportuna per la valutazione delle azioni risarcitorie e recuperatorie esperibili, indicate nel piano ovvero ai fini dell'accertamento del miglior soddisfacimento dei creditori rispetto alle alternative concretamente praticabili.

È anche precisato che l'attestatore potrà eventualmente esprimersi sulla conformità o meno del piano ai "**Principi di redazione dei piani di risanamento**", approvati dal CNDCEC nell'ottobre 2017, in quanto costituiscono **integrazione** del contenuto di quelli di attestazione, verificando altresì se è prevista una specifica attività di monitoraggio. Per la valutazione della completezza del piano, le previsioni del DLgs. [14/2019](#), seppure non ancora in vigore, costituiscono un utile riferimento.

Relativamente alla **perdite eccedenti** i limiti di legge ([artt. 2446, 2447, 2482-bis e 2482-ter](#) c.c.), che beneficino del regime di sospensione dell'[art. 182-sexies](#) L. fall., la versione aggiornata dei "Principi" sottolinea che l'attestatore del piano con continuità (accordo di ristrutturazione dei debiti o concordato preventivo) deve verificare che all'omologazione "sia ripristinato il capitale sociale, perlomeno nel minimo legale".

Il documento in consultazione chiarisce che è possibile prevedere, con chi conferisce il mandato, **clausole limitative della responsabilità**, da includere nella lettera d'incarico, nel caso in cui l'impresa in crisi fornisca informazioni o dati errati con dolo o colpa grave.

L'entrata in vigore del DLgs. [14/2019](#), attualmente fissata al **1° settembre 2021**, richiederà, naturalmente, una più completa rivisitazione dei "Principi", per tenere conto dei nuovi riferimenti normativi e del relativo contenuto letterale. Il documento in consultazione ritiene, tuttavia, utile che l'attestatore consideri già quanto contenuto dal Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, qualora la disciplina non sia innovativa, ma di mero maggiore dettaglio rispetto a quella del RD 267/1942.

# Pensioni del “terzo pilastro” svizzero con imponibilità IRPEF

Se percepite in unica soluzione possono beneficiare del regime della tassazione separata

/ Salvatore SANNA

Con la risposta a interpello n. [471](#), pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta sul regime impositivo applicabile da una persona fisica residente che ha percepito, in un'unica soluzione, dall'ente elvetico Alta Fondazione di Previdenza 3° pilastro una prestazione previdenziale corrispondente all'ammontare del capitale versato nel corso degli anni ed agli interessi maturati.

Il sistema previdenziale svizzero si basa sul c.d. “**sistema dei tre pilastri**”:

- il primo pilastro, che garantisce il minimo essenziale nella vecchiaia e in caso di decesso dell'assicurato (AVS), nonché di perdita di guadagno in seguito a invalidità (AI) è obbligatorio e comprende anche l'indennità di perdita di guadagno (IPG) e l'assicurazione contro la disoccupazione (AD);

- il secondo pilastro, anch'esso obbligatorio, costituito dalla previdenza professionale integrativa (c.d. LPP o legge sulla previdenza professionale);

- il terzo pilastro, basato sulla previdenza **privata individuale** che risulta **facoltativo** (al suo interno è possibile distinguere fra “Terzo Pilastro 3a”, o “previdenza vincolata”, e “Terzo Pilastro 3b”, o “previdenza libera”).

In merito al caso di specie, l'Agenzia delle Entrate osserva che, alla luce della normativa svizzera vigente e dell'accordo sottoscritto con l'ente sopra menzionato, la forma di previdenza alla quale ha aderito il contribuente residente in Italia costituisce:

- una forma previdenziale **riconosciuta**;

- e vincolata, in quanto irrevocabilmente destinata alla previdenza professionale.

Valorizzando la finalità “previdenziale” delle somme investite, i requisiti e le modalità di accesso alla prestazione, nonché la natura di “forma previdenziale riconosciuta” ai sensi della legge svizzera, l'Agenzia delle Entrate considera quella in argomento a tutti gli effetti una **prestazione di natura pensionistica**. Pertanto, ai fini delle imposte sui redditi ritiene applicabile l'[art. 49](#), comma 2, lett. a), del TUIR, che equipara ai redditi di lavoro dipendente “le pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati”.

In linea generale, quindi, questo tipo di prestazione di fonte estera concorrono alla formazione della **base imponibile IRPEF** e sono tassate con le aliquote progressive “per scaglioni” previste dall'[art. 11](#) del TUIR.

Tuttavia, considerato che nel caso di specie le somme sono state percepite in un'unica soluzione, in luogo del regime ordinario si applica la c.d. “**tassazione separata**” di cui all'[art. 17](#), comma 1, lettera a), del TUIR, in base al

quale si può beneficiare della medesima per le “altre indennità e somme percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione dei predetti rapporti, comprese l'indennità di preavviso, le somme risultanti dalla capitalizzazione di pensioni”.

In questo caso, deve essere compilato il modello REDDITI PF, quadro RM, sezione XII, riguardante i redditi corrisposti da soggetti non obbligati all'effettuazione delle ritenute d'acconto.

In particolare, si **esclude** l'applicazione delle norme sulle prestazioni di previdenza complementare che sono considerati assimilate ai redditi da lavoro dipendente ex [art. 50](#), comma 1, lett. h-bis), del TUIR a seguito del rinvio contenuto nell'[art. 52](#), comma 1, lett. d) del TUIR e delle disposizioni del DLgs. [252/2005](#).

Non è quindi possibile ricorrere al più conveniente regime previsto dall'[art. 11](#), comma 6, del DLgs. 252/2005 che tassa le prestazioni di previdenza complementare, al netto della parte corrispondente ai redditi già tassati, con un'aliquota del 15%, riducibile di 0,30 punti percentuali per ogni anno di partecipazione al fondo eccedente il quindicesimo, con un limite massimo di riduzione di 6 punti percentuali.

## Obbligo di compilazione del quadro RW

La risposta in argomento conferma, infine, quanto chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 23 dicembre 2013 n. [38](#) in merito gli obblighi in materia di **monitoraggio fiscale** previsti dall'[art. 4](#) del DL 167/90 per le persone fisiche residenti in Italia che possiedono attività finanziarie all'estero.

Si afferma, infatti, che non devono essere indicate nel quadro RW del modello REDDITI PF le somme versate per **obbligo di legge** a forme di previdenza complementare organizzate o gestite da società ed enti di diritto estero, quali ad esempio il c.d. “secondo pilastro svizzero”, trattandosi di forme di previdenza obbligatoria seppure complementare.

Analogo trattamento di esonero si è ritenuto applicabile alle forme di previdenza complementare estere obbligatorie per effetto di **contratti collettivi nazionali** (ad esclusione quindi di quelle derivanti da accordi individuali).

Tuttavia, le posizioni individuali di previdenza complementare organizzate o gestite da società ed enti di diritto estero (come quella del terzo pilastro svizzero del caso di specie) non beneficiano di questo esonero e devono essere indicate all'interno del quadro RW.

# Adesione al cashback con App IO o tramite banche

Il Garante Privacy dà parere positivo sullo schema di regolamento presentato dal MEF

/ REDAZIONE

Il Garante per la Privacy ha annunciato ieri sul proprio sito di aver espresso **parere positivo** sulla bozza di regolamento che definisce il funzionamento del programma di rimborso in denaro (cashback) a favore dei consumatori che effettuano acquisti con strumenti di pagamento elettronici. Dovranno però essere adottate precise misure a garanzia dei dati personali.

Si ricorda che il **cashback** è un meccanismo di restituzione di una percentuale della spesa sostenuta mediante bancomat, carte di credito ed eventuali altri strumenti di pagamento tracciati eventualmente ricompresi nel perimetro (si veda ["Cashback e supercashback per la corsa a bancomat e carte di credito"](#) del 26 settembre 2020). Il ristoro dovrebbe essere pari al 10% della spesa pagata con il bancomat, la carta di credito o gli altri strumenti di pagamento tracciabili previsti nel decreto attuativo, su base semestrale, con un tetto massimo di 3.000 euro, pari a 1.500 euro per semestre. Dovrebbe essere prevista comunque la condizione dell'effettuazione, nel semestre, di un numero minimo di spese tracciate (pare dovranno essere almeno 50).

Dal parere n. 179 si possono dedurre alcune informazioni sullo schema presentato dal Ministero dell'Economia, che si compone di 12 articoli e detta le **condizioni**, i casi, i criteri e le modalità attuative per l'attribuzione di un rimborso in denaro, a favore delle persone fisiche maggiorenni, residenti nel territorio dello Stato, che, fuori dall'esercizio di una attività d'impresa, arte o professione, effettuano acquisti da esercenti, con strumenti di pagamento elettronici.

I consumatori potranno **scegliere** di aderire al programma cashback tramite l'App IO o attraverso banche o società che emettono carte di pagamento (issuer). In questo modo i dati anagrafici e gli estremi delle carte di pagamento scelte per partecipare al programma saranno comunicati alla PagoPA S.p.a., la società incaricata dal MEF della progettazione e della gestione del Sistema informativo cashback. Viene, infatti, sottolineata la volontarietà della partecipazione: il soggetto "aderente" è tenuto a registrare nell'App IO, o nei sistemi messi a disposizione da un issuer convenzionato, il proprio codice fiscale e uno o più strumenti elettronici di cui intende avvalersi per effettuare i pagamenti, dichiarando, al momento della registrazione, di utilizzare gli strumenti di pagamento registrati esclusivamente per acquisti effettuati fuori dall'esercizio di attività d'impresa, arte o professione.

Ogni volta che la carta di pagamento registrata sarà utilizzata dal consumatore per l'acquisto in negozio, i dati necessari (ad esempio, data e importo dell'acqui-

sto) saranno **trasmessi** dalla società che gestisce la transazione (acquirer) al Sistema cashback. Al termine di ogni semestre, sarà calcolato il rimborso spettante a ciascun consumatore aderente al programma sulla base degli importi dei pagamenti effettuati. Sono inoltre previsti rimborsi speciali (supercashback), sulla base di una **graduatoria**, per chi avrà eseguito il maggior numero di transazioni. Sarà Consap (società del MEF) ad occuparsi dell'erogazione dei rimborsi, inclusa la gestione dell'eventuale contenzioso.

Alla luce dei rischi e delle criticità emerse nell'ambito di un trattamento di dati così massivo, riferibile ad ogni aspetto della vita quotidiana dell'intera popolazione, nel corso dell'istruttoria il Garante ha chiesto di stabilire già nel regolamento **stringenti garanzie** a tutela delle persone coinvolte, in particolare individuare espressamente i ruoli e le singole responsabilità dei numerosi soggetti coinvolti nel trattamento dei dati, precisare le finalità del trattamento delle diverse tipologie di dati raccolti nell'ambito del programma di rimborso, con particolare riguardo ai dati dell'esercente che potranno essere trattati solo per eventuali reclami. I dati raccolti potranno essere conservati solo per il tempo strettamente necessario.

Particolare attenzione è stata posta sulle modalità con cui l'App IO e i sistemi con i quali istituti bancari e società che emettono carte di pagamento rendono disponibili agli aderenti gli **importi dei rimborsi** spettanti e la posizione nella graduatoria, in modo che siano conformi al principio di minimizzazione previsto dal Regolamento Ue sulla privacy. Sono state, infine, previste specifiche misure di sicurezza da adottare nel trattamento dei dati, ad esempio per la protezione, mediante funzioni crittografiche non reversibili, degli identificativi degli strumenti di pagamento elettronici. Per quanto riguarda le modalità di **erogazione del rimborso**, esso avviene mediante accredito per mezzo del codice IBAN comunicato dall'aderente al momento dell'adesione al programma, o in un momento successivo.

Per il Garante, il testo trasmesso dal MEF tiene conto delle indicazioni rese dall'Ufficio del Garante nel corso delle interlocuzioni intercorse con rappresentanti del Ministero e degli altri soggetti coinvolti nel funzionamento del Programma.

L'Autorità, prima dell'avvio del programma, **verificherà** le misure di sicurezza, le modalità e i tempi di conservazione dei dati da indicare nella valutazione d'impatto che dovrà essere trasmessa dal Ministero, riservandosi anche di esaminare alcuni profili di funzionamento dell'App IO.

# Anche gli operatori professionali in oro nel mirino del Fisco

Con l'estensione delle disposizioni antiriciclaggio nuovi soggetti sono tenuti a rispondere alle richieste di informazioni dell'Amministrazione finanziaria

/ Nunzio RAGNO

La disciplina del c.d. "**monitoraggio fiscale**", introdotta nel nostro ordinamento dal DL n. [167/90](#), assume l'obiettivo prioritario di contrastare gli illeciti di natura fiscale legati a movimentazioni finanziarie tra Stati diversi attraverso il controllo di operazioni finanziarie da e verso l'estero.

Per le richiamate finalità, infatti, il DL in questione individua **obblighi di comunicazione** per determinate categorie di intermediari e operatori annoverati tra i soggetti obbligati alle disposizioni di cui al DLgs. n. [231/2007](#), con riferimento a specifiche operazioni; al contempo, lo stesso decreto attribuisce all'Amministrazione finanziaria la possibilità di richiedere autonomamente richieste di informazioni.

L'estensione soggettiva delle disposizioni antiriciclaggio operata dal DLgs. n. [90/2017](#), e la modifica del DL 167/90, introdotta dall'[art. 8](#) del medesimo decreto 90/2017, ha prodotto l'effetto di coinvolgere **diversi nuovi soggetti** al rispetto delle norme sul monitoraggio fiscale, tra cui gli operatori professionali in oro di cui alla L. n. [7/2000](#).

La vigente disciplina sul monitoraggio fiscale, infatti, all'art. 1, obbliga gli intermediari bancari e finanziari, che intervengono in operazioni di trasferimento da e per l'estero di mezzi di pagamento pari o superiori a 15.000 euro, a trasmettere annualmente all'Agenzia delle Entrate i dati di cui all'[art. 31](#) del DLgs. 231/2007.

Al successivo [art. 2](#), comma 1, lett. b), il DL 167/90, invece, sancisce che l'Unità speciale dell'Agenzia delle Entrate (Sezione analisi e strategie per il contrasto agli illeciti fiscali internazionali presso la Divisione contribuenti dell'Agenzia delle Entrate) e i reparti speciali della Guardia di Finanza possono chiedere ai soggetti di cui all'[art. 3](#), commi 1, 2, 3, 4, 5 e 6 dell'attuale DLgs. 231/2007, ivi compresi gli **operatori professionali in oro**, l'identità dei titolari effettivi e dati delle operazioni con l'estero; richiesta che, sulla scorta del successivo comma 3 dello stesso art. 2, deve avvenire attraverso modalità e termini stabiliti con il provvedimento congiunto del direttore dell'Agenzia delle Entrate e del Comandante della Guardia di Finanza del 21 luglio 2020.

Le modalità di ricezione e di risposta alle richieste di informazioni sopra rappresentate partono dall'impre- scindibile **comunicazione** dell'indirizzo **PEC**, presso il

Registro elettronico degli indirizzi, nella sezione "**REI monitoraggio**" ai sensi del provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 10 maggio 2017 n. [90677](#).

In capo agli operatori professionali in oro, tuttavia, sembra non ricadere tale obbligo, in quanto da una analisi attenta del medesimo provvedimento, al paragrafo "Motivazioni", si apprende che, per i soggetti **diversi** dagli **operatori finanziari**, resta ferma l'applicazione di quanto previsto nella risoluzione n. [88](#) del 14 ottobre 2014 e, pertanto, "in un'ottica di semplificazione degli adempimenti prodromici alla comunicazione delle informazioni sulle operazioni intercorse con l'estero, sui rapporti ad esse collegate e sull'identità dei relativi titolari", l'indirizzo PEC è acquisito **direttamente** dal pubblico elenco denominato INI-PEC.

Altresì, le richieste di informazioni avanzate dall'Amministrazione finanziaria a tale specifica categoria professionale sono formate sulla base di un apposito **schema XML**, il che comporta la dotazione, da parte dei relativi soggetti destinatari, di un'apposita applicazione; le risposte, allo stesso modo, hanno la caratteristica di un documento statico firmato digitalmente dagli stessi destinatari e in formato XML.

## Richieste di informazioni sulla base di un apposito schema XML

La conformità del contenuto alla transazione XML sarà verificata dall'Agenzia delle Entrate che produrrà una comunicazione tramite PEC a seguito della **verifica** della corrispondenza della transazione ai formati stabiliti. Le risposte inviate all'Agenzia non corrispondenti ai formati previsti devono essere riprodotte in forma valida entro cinque giorni dal ricevimento del messaggio PEC.

Infine, i termini entro cui i destinatari delle richieste di cui all'art. 2, comma 1, lett. b del DL 167/90, tra cui gli operatori professionali in oro, sono tenuti a rispondere sono fissati a **quindici giorni** dalla ricezione, rispetto ai trenta concessi agli operatori finanziari e bancari. Tali termini, a ogni modo, su istanza degli interpellati e per giustificati motivi possono essere **prorogati** dal Capo divisione contribuenti dell'Agenzia delle Entrate ovvero dal Comandante dei Reparti speciali della Guardia di Finanza per un periodo di venti giorni.



# Sostituzione del curatore promovibile dai creditori

Nel Codice della crisi la scelta del nuovo curatore resta monopolio del tribunale

/ Saverio MANCINELLI

Nelle origini (medioevali) del “fallimento” il curatore assumeva il ruolo di mandatario dei creditori, dai quali era direttamente nominato. L’orientamento privatistico della procedura, dove la massa dei creditori assurgeva ad una forma di unione, con propri organi ben differenziati (l’assemblea dei creditori e la delegazione dei creditori, che regolavano in gran parte l’azione e prevalevano sugli organi giudiziari), restava dominante nel nostro ordinamento fino all’emanazione del RD [267/1942](#) (legge fallimentare), dove il “fallimento” veniva attratto nell’alveo **giudiziario** e svincolato da ogni carattere privatistico.

Nella normativa concorsuale post riforma riaffiora una spinta privatistica con il (potenziale) trasferimento della regola del governo dalla maggioranza dai soci a quella dei creditori: questi ultimi, infatti, possono chiedere la **sostituzione** del curatore, indicando al tribunale le ragioni della richiesta e possono proporre un nuovo nominativo ([art. 37-bis](#) del RD 267/1942). Il tribunale valuta le motivazioni – dove, ovviamente, “le ragioni” possono essere connesse a fatti che compromettono l’interesse dei creditori a conseguire celermente la liquidazione dei beni, a salvaguardare il valore del compendio disponibile o a distribuire prontamente l’attivo realizzato – e se ritiene equo sostituire il curatore non ha discrezionalità nella scelta, dovendo necessariamente conferire l’incarico al soggetto indicato dalla maggioranza dei creditori (salvo che non siano rispettati i criteri di cui all’[art. 28](#) del RD 267/1942, come si legge nella parte finale del primo comma dell’art. 37-bis).

La facoltà di sostituzione su impulso dei creditori è stata trasfusa nell’[art. 135](#) del Codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza (CCII), recato dal DLgs. [14/2019](#) in vigore dal 1° settembre 2021, che, tuttavia, ha un testo molto più asciutto rispetto al corrispondente art. 37-bis del RD 267/1942, sia perché contempla soltanto la sostituzione del curatore (e non più dei membri del comitato dei creditori, regolata autonomamente nell’[art. 139](#) del CCII), sia per un miglioramento del te-

sto precedente, rispetto a cui evidenzia due rilevanti novità.

La prima differenza si ravvisa nel fatto che dell’[art. 37-bis](#) del RD 267/1942 contiene un incipit che ha reso sostanzialmente inapplicabile la norma: nella legge vigente la sostituzione del curatore può essere chiesta dai creditori presenti, personalmente o per **delega**, rappresentanti la maggioranza dei crediti ammessi, nel breve iato temporale corrente tra la conclusione dell’adunanza per l’esame dello stato passivo e la dichiarazione di esecutività dello stesso.

Tale facoltà è stata sostituita nell’art. 135 del CCII con una più corretta dizione, secondo cui (semplicemente) “i creditori che rappresentano la maggioranza dei crediti ammessi possono chiedere la sostituzione del curatore indicandone al tribunale le ragioni”. Quindi, nel CCII si statuisce che la sostituzione può essere chiesta (solo) **dopo** l’esecutività dello stato passivo – perché è questo il provvedimento che definisce i crediti ammessi – e, mancando l’indicazione di un termine finale, si concede alla maggioranza qualificata dei creditori la possibilità di promuovere la sostituzione fino al termine della liquidazione giudiziale.

## Permane solo in modo attenuato il potenziale “governo” dei creditori

La seconda novità s’individua nella circostanza che il tribunale, valutate le ragioni della richiesta, se ritiene di accoglierla, “provvede alla nomina del nuovo curatore” in piena **autonomia** e non più alla nomina del soggetto proposto dalla maggioranza dei creditori. In breve, con la liquidazione giudiziale permane solo in modo attenuato il potenziale “governo” dei creditori: questi ultimi, infatti, non possono più indicare il nominativo del nuovo curatore e, pertanto, il giudizio di idoneità resta monopolio del tribunale, che conserva il pieno diritto d’esprimere il soggetto che ritiene più adeguato per un’efficiente gestione della procedura.

# Non basta l'impegno a pagare il debito tributario per la revoca della confisca

Giurisprudenza rigorosa sull'omesso versamento IVA

/ Maria Francesca ARTUSI

L'**accordo di adesione** tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria per la rateizzazione del debito tributario non è sufficiente per chiedere una riduzione della confisca, se non vi è la prova del pagamento – almeno parziale – del debito erariale.

Così la Corte di Cassazione, nella sentenza n. [28488](#) depositata ieri, nega la revoca della confisca pari ad un valore di circa 387 milioni di euro conseguente alla condanna per omesso versamento dell'IVA ai sensi dell'[art. 10-ter](#) del DLgs. 74/2000.

Deve ricordarsi sul punto che l'[art. 12-bis](#) comma 2 del DLgs. 74/2000 (introdotto dal DLgs. [158/2015](#)) prevede che la **confisca** diretta o per equivalente dei beni costituenti profitto o prodotto del reato "non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'Eraio anche in presenza di sequestro". Tale disposizione è stata interpretata nel senso che la confisca (così come il sequestro preventivo ad essa preordinato) può essere adottata anche a fronte dell'impegno di pagamento assunto, producendo tuttavia effetti solo ove si verifichi l'evento futuro ed incerto costituito dal mancato pagamento del debito (si vedano Cass. n. [33389/2018](#), Cass. n. [42470/2016](#)).

Nel caso affrontato dalla pronuncia in esame, non emergeva dagli atti **la prova** di quel parziale pagamento del debito erariale cui dovrebbe corrispondere una riduzione della confisca, in applicazione del principio secondo il quale l'ablazione definitiva di un bene non può mai essere superiore al vantaggio economico conseguito dall'azione delittuosa (cfr. Cass. n. [42087/2016](#), Cass. n. [4097/2016](#), Cass. n. [20887/2015](#)).

Non è, pertanto, possibile qui disporre la caducazione della misura ablatoria in vista della integrale estinzione del debito tributario. Il sequestro preventivo, e la conseguente confisca, devono essere infatti conservati sino all'integrale **effettivo pagamento** del *quantum* evaso (tenuto conto anche delle sanzioni applicate e degli interessi), potendo le rate già versate essere tenute in conto solo ai fini della riquantificazione della misura. Va osservato, peraltro, che la corte territoriale, nel procedimento in commento, aveva comunque sospeso l'efficacia della misura ablatoria, salva la "sua operatività in caso di mancato adempimento dell'obbligo assunto con l'erario", così prendendo in adeguata considerazione quel piano rateale in corso di adempimento. Nelle medesime argomentazioni, la Cassazione torna anche sul tema dei **limiti** alla rilevanza della "crisi di liquidità" nel caso di omesso versamento IVA.

Il reato di cui all'[art. 10-ter](#) del DLgs. 74/2000 è considerato un delitto omissivo a carattere istantaneo che

consiste nel mancato versamento all'Eraio delle somme dovute sulla base della dichiarazione annuale. Tranne i casi di applicabilità del regime di "IVA per cassa", tale pagamento è ordinariamente svincolato dall'effettiva riscossione dei corrispettivi relativi alle prestazioni effettuate.

Secondo il rigoroso, ma prevalente, orientamento della giurisprudenza la prova del dolo è, dunque, insita nella presentazione della dichiarazione annuale, dalla quale emerge quanto è dovuto a titolo di imposta, e che deve quindi essere saldato o almeno contenuto non oltre la soglia di punibilità, entro il termine previsto. Non può, quindi, essere invocata, per escludere la colpevolezza, la **crisi di liquidità** del soggetto attivo al momento della scadenza del termine, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta di non far debitamente fronte all'esigenza predetta.

I giudici di legittimità precisano, comunque, che non può escludersi, in astratto, che siano possibili casi nei quali possa invocarsi l'**assenza del dolo** o l'assoluta impossibilità di adempiere all'obbligazione tributaria: è tuttavia necessario che siano assolti gli oneri di allegazione che, per quanto attiene alla crisi di liquidità, dovranno riguardare non solo l'aspetto della non imputabilità al sostituto di imposta della crisi economica che improvvisamente avrebbe investito l'azienda, ma anche la circostanza che detta crisi non possa essere adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso, da parte dell'imprenditore, ad idonee misure da valutarsi in concreto.

## Nei reati omissivi integra causa di forza maggiore l'assoluta impossibilità

In altri termini, nei **reati omissivi**, integra la causa di forza maggiore l'assoluta impossibilità, non la semplice difficoltà di porre in essere il comportamento omesso. In conclusione, la Cassazione ribadisce che: l'esistenza di un margine di scelta per l'agente esclude sempre la forza maggiore; la mancanza di provvista necessaria all'adempimento dell'obbligazione tributaria penalmente rilevante non può essere addotta a sostegno della forza maggiore quando sia comunque il frutto di una scelta imprenditoriale volta a fronteggiare una crisi di liquidità; l'inadempimento tributario penalmente rilevante può essere attribuito a forza maggiore solo quando derivi da fatti non imputabili all'imprenditore che non ha potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà.

# Plastic tax definita a livello unionale dal 2021

A livello nazionale la tassa, già proposta con la legge di bilancio per il 2020, potrebbe subire alcune modifiche prima dell'applicazione

/ Massimo FABIO e Aurora MARROCU

Il 16 settembre scorso il Parlamento europeo, riunito in sessione plenaria, ha approvato (con 455 voti favorevoli, 146 contrari e 88 astensioni) il **pacchetto di nuove risorse proprie** (DRP) che dovrebbe mettere in sicurezza il bilancio dell'Unione, consentendo alla Commissione di reperire 750 miliardi di euro sui mercati per il fondo di ripresa (Recovery Fund). Nei prossimi anni, infatti, l'Unione lavorerà a una riforma complessiva del sistema unionale con l'introduzione di nuove risorse proprie per alimentare le entrate di bilancio Ue.

Tra le diverse misure annunciate (nel contesto del piano Next Generation EU), sarà introdotta una nuova risorsa propria basata su un prelievo sui rifiuti di plastica non riciclati che potrà entrare in vigore già a decorrere **dal 1° gennaio 2021**.

La **plastic tax unionale**, dunque, sarà composta da una quota di entrate provenienti da un contributo nazionale calcolato in base al peso dei rifiuti di imballaggio di plastica non riciclati, con un'aliquota di prelievo pari a 800 euro a tonnellata.

Si tratta di un'imposta che discende da una serie di interventi adottati per mitigare l'impatto ambientale e regolata dalla Direttiva (Ue) 2019/904 recante disposizioni "sulla riduzione dell'incidenza di determinati prodotti di plastica sull'ambiente" che dovrà essere recepita entro il 2021.

L'obiettivo del provvedimento unionale – riferito a diverse tipologie di materiali in plastica – è di **prevenire e ridurre** l'incidenza di determinati prodotti di plastica sull'ambiente, in particolare l'ambiente acquatico, e sulla salute umana, nonché promuovere la transizione verso un'economia circolare con modelli imprenditoriali, prodotti e materiali innovativi e sostenibili, contribuendo in tal modo al corretto funzionamento del mercato interno.

A livello nazionale, alla luce di una revisione ora in corso in prospettiva della prossima manovra, la tassa di 450 euro a tonnellata prevista in particolare per i manufatti in plastica monouso (MACSI), già proposta con la legge di bilancio per il 2020, potrebbe subire alcune **modifiche** prima dell'applicazione, rimandata al

1° gennaio del prossimo anno.

Diversamente da quanto indicato nella legge di bilancio del 2020, infatti, sembra che il Ministero dell'Economia e l'Agenzia delle Dogane e dei monopoli stiano valutando di spostare il **versamento** dell'imposta dal produttore all'**esercente** di magazzino ingrosso o deposito della grande distribuzione, responsabile dell'immissione al consumo. Laddove le due funzioni siano coincidenti, il versamento dell'imposta avverrà alla cessione dei MACSI agli esercizi commerciali.

Inoltre, le novità riguarderanno verosimilmente anche il campo di applicazione della tassa. A questo riguardo, è molto probabile che siano **esentati i semilavorati**, con una regolamentazione di dettaglio affidata a un decreto direttoriale che potrà identificare in modo univoco i prodotti da tassare e snellire le procedure amministrative.

Per la liquidazione dell'imposta bisognerà indicare i **quantitativi di materia plastica** contenuta nei MACSI (in kg), percentuale di plastica vergine ed eventualmente di riciclato, eventuali esenzioni o esclusioni (export, ceduto Ue, compostabile, uso medicale ecc.), tipologia di stoccaggio delle materie prime, promiscuo o separato (solo per il fabbricante). L'imposta di 0,45 euro al kg sarà applicata solo sull'effettiva quantità di materia prima vergine utilizzata.

## La determinazione direttoriale dovrebbe essere adottata entro fine ottobre

Tutti i profili di dettaglio saranno delineati nella determinazione direttoriale necessaria per dare esecuzione alla plastic tax, che dovrebbe essere adottata **entro fine ottobre 2020**. Resta da comprendere se sarà possibile evitare duplicazioni ed eccessivi oneri per le imprese, con la possibilità di avvalersi di regimi sospensivi – al pari di quanto avviene in altri ambiti dell'imposizione sul consumo – o formule di esenzione in ragione del livello di "circolarità" che la filiera riuscirà ad attuare per mitigare l'impatto ambientale.

## Niente imposte proporzionali alla costituzione del trust autodichiarato

Né l'atto istitutivo, né l'**atto di dotazione** del trust – di qualsiasi tipologia – scontano l'imposta proporzionale di donazione (o di registro, o ipotecaria e catastale): la tassazione proporzionale potrà essere applicata solo al momento successivo dell'attuazione e compimento del programma del trust, mediante trasferimento finale del bene al beneficiario.

Lo ribadisce la Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. [22182](#), depositata ieri.

La Corte consolida ulteriormente l'orientamento che accoglie la tesi della "tassazione proporzionale eventuale e differita del trust" (Cass. n. [8082/2020](#)), che si contrappone alla tesi della "**tassazione anticipata**", accolta dall'Agenzia delle Entrate nella circ. n. [48/2007](#).

La giurisprudenza di legittimità ha, inoltre, ormai del tutto superato quell'orientamento (Cass. n. [3735/2015](#); Cass. n. [3737/2015](#)) che aveva sostenuto il trust dovesse scontare l'imposta di donazione per la semplice "costituzione del vincolo di destinazione" a prescindere dalla realizzazione di un

trasferimento imponibile.

Secondo la Cassazione, l'**atto di istituzione** del trust non può scontare l'imposizione proporzionale, né questa va applicata all'atto di dotazione patrimoniale del trust. Solo il trasferimento definitivo al beneficiario finale potrà scontare l'imposizione sul trasferimento (l'imposta sulle donazioni ed eventualmente le imposte ipotecaria e catastale).

Tale soluzione – spiega la Corte – trova applicazione anche nel caso del c.d. **trust autodichiarato**, che si caratterizza per la coincidenza del disponente e del trustee. In questa ipotesi, è, infatti, del tutto assente ogni trasferimento patrimoniale tra disponente e trustee, sicché risulta ancor più "evidente e radicale l'incongruenza dell'applicazione dell'imposta proporzionale sull'atto istitutivo e su quello di apposizione del vincolo all'interno di un patrimonio che rimane in capo allo stesso soggetto" (cfr. Cass. n. [21614/2016](#) e Cass. n. [16699/2019](#)).

## Per la conciliazione la convocazione va trasmessa entro sette giorni a prescindere dalla ricezione

Il termine perentorio di 7 giorni previsto dal terzo comma dell'[art. 7](#) della L. 604/66 ai fini dell'esperimento del tentativo di **conciliazione**, il quale è obbligatorio in caso di intimazione del licenziamento per giustificato motivo oggettivo da parte di un datore di lavoro con i requisiti dimensionali di cui all'[art. 18](#), comma 8 della L. 300/70 nei confronti di lavoratori soggetti alla disciplina contenuta nello Statuto dei lavoratori, decorre dalla **data di invio** della convocazione per l'incontro innanzi alla Direzione territoriale del lavoro (DTL, oggi Ispettorato del lavoro), essendo irrilevante la ricezione, da parte del datore di lavoro, di tale convocazione entro il predetto termine.

È quanto statuito dalla Corte di Cassazione con la pronuncia n. [22212](#), pubblicata ieri.

Nel caso di specie la società aveva richiesto l'espletamento della procedura preventiva ex art. 7 della L. 604/66 in data 18 novembre 2016. Poiché, decorsi 7 giorni da tale data, non aveva ricevuto la convocazione, che era però stata inviata nel rispetto dei termini il 24 novembre, aveva intimato il licenziamento il 29 novembre. Secondo l'azienda, in verità, il verbo "trasmettere" utilizzato dal legislatore nella predisposizione del citato comma 3 – secondo cui la Direzione territoriale del

lavoro **trasmette** la convocazione al datore di lavoro e al lavoratore nel termine perentorio di 7 giorni dalla ricezione della richiesta - è da interpretare nel senso di "far pervenire" e non semplicemente nel senso di "inviare", in quanto, in questo modo, il datore di lavoro avrebbe la certezza circa l'attivazione della DTL con conseguente possibilità di irrogare il licenziamento.

I giudici di legittimità hanno però disatteso tale impostazione, evidenziando che la citata norma debba essere interpretata nel senso che la convocazione al datore di lavoro e al lavoratore **va solo inviata** nel termine perentorio di **7 giorni** dalla ricezione della richiesta, confermando la statuizione dei giudici di merito secondo cui, ai sensi del successivo comma 6, la procedura deve concludersi entro **20 giorni** dalla trasmissione della convocazione per l'incontro, arco temporale in cui è ricompreso sia il termine per la ricezione della convocazione, sia quello entro cui deve svolgersi l'incontro stesso.

Ne consegue che il datore di lavoro **non può** intimare il licenziamento appena trascorsi i 7 giorni dalla richiesta di espletamento della procedura, in quanto la convocazione potrebbe legittimamente pervenire oltre tale termine.

## La dichiarazione di poter amministrare può essere richiesta dallo Stato della succursale

L'Avvocato Generale della Corte di Giustizia Ue, in relazione alla causa [C-469/19](#), ha presentato ieri le seguenti conclusioni:

- la direttiva [2017/1132/Ue](#) deve essere interpretata nel senso che non costituiscono un "obbligo di pubblicità", ai sensi

dell'[art. 30](#), gli obblighi che impongono, al momento dell'iscrizione nel Registro delle imprese di una **succursale** di una società a responsabilità limitata avente sede in un altro Stato membro, che l'amministratore della società renda una dichiarazione con cui garantisca l'**assenza di ostacoli alla no-**

**mina** della sua persona ai sensi della legislazione nazionale, sotto forma di un divieto giudiziale o amministrativo di esercitare un'attività professionale o imprenditoriale coincidente interamente o in parte con l'oggetto sociale, o sotto forma di una condanna definitiva per determinati reati, e che a tale riguardo è stato informato da un notaio, da un consulente legale professionista equiparabile o da un funzionario consolare del suo obbligo di informazione illimitato nei confronti del Tribunale;

- gli [artt. 49](#) e [54](#) del TFUE non ostano a una normativa nazionale in forza della quale, al momento dell'iscrizione nel Regi-

stro delle imprese di una succursale di una società a responsabilità limitata avente sede in un altro Stato membro, l'amministratore della società deve rendere una dichiarazione con cui garantisca l'**assenza di siffatti ostacoli** alla sua nomina;

- gli artt. 49 e 54 del TFUE ostano a una normativa nazionale in forza della quale l'amministratore di tale società deve garantire che a tale riguardo **è stato informato** da un notaio, da un consulente legale professionista equiparabile o da un funzionario consolare del suo obbligo di informazione illimitato nei confronti del Tribunale.

## Tra le norme anti COVID-19, confermate mascherine e incentivazione dello smart working

Con un comunicato pubblicato ieri sul proprio sito, il Ministero del Lavoro ha reso nota la pubblicazione, nella Gazzetta Ufficiale del 13 ottobre 2020, del DPCM [13 ottobre 2020](#), che introduce ulteriori **misure urgenti** per fronteggiare l'emergenza epidemiologica da COVID-19.

Oltre alla conferma dell'obbligo generalizzato di utilizzo sull'intero territorio nazionale di dispositivi di protezione delle vie respiratorie e all'introduzione di **nuove restrizioni** per le attività dei servizi di ristorazione, feste e cerimonie, viene anche ribadita l'incentivazione del lavoro agile nel settore

pubblico e privato, con le regole semplificate riguardanti il ricorso allo **smart working**.

In materia di lavoro agile è intervenuta anche la legge di conversione del DL [104/2020](#) (L. [126/2020](#)), entrata in vigore ieri. La L. 126/2020 introduce gli [artt. 21-bis](#) e [21-ter](#), mirati ad agevolare i lavoratori dipendenti nella gestione dei figli minori di 14 anni posti in **quarantena** a causa di contatti avvenuti in "ambito scolastico", e dei figli di qualsiasi età affetti da grave disabilità (si veda "[Fino al 30 giugno 2021 diritto allo smart working per assistere il figlio disabile](#)" del 7 ottobre 2020).

## Impedisce la decadenza dall'impugnazione del licenziamento anche il ricorso cautelare

La Corte Costituzionale, con la sentenza n. [212](#), depositata ieri, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'[art. 6](#), comma 2 della L. 604/66 nella parte in cui non annovera tra gli atti impeditivi della decadenza dall'impugnazione del licenziamento anche il **ricorso cautelare** ai sensi degli [artt. 669-bis](#), [669-ter](#) e [700](#) c.p.c.

Si ricorda che il predetto comma 2 dell'art. 6 stabilisce che l'impugnazione stragiudiziale del licenziamento (che va proposta entro 60 giorni dalla ricezione della comunicazione in forma scritta) è inefficace se non è seguita, entro il successivo termine di 180 giorni, dal deposito del **ricorso giudiziale** o dalla comunicazione alla controparte della richiesta di tentativo di **conciliazione o arbitrato** e, qualora la conciliazione o l'arbitrato richiesti siano rifiutati o non sia raggiunto l'accordo necessario al relativo espletamento, il ricorso al giudice deve essere depositato a pena di decadenza entro 60 giorni

dal rifiuto o dal mancato accordo.

Tale disposizione, secondo quanto previsto dall'[art. 32](#) della L. 183/2010, è applicabile anche a una serie di ipotesi diverse dal licenziamento, tra cui il **trasferimento** del lavoratore ai sensi dell'[art. 2103](#) c.c.

La Corte Costituzionale, in una controversia in cui un trasferimento era stato impugnato giudizialmente nei termini solo con un ricorso ex art. 700 c.p.c., ha chiarito che la mancata inclusione del ricorso cautelare quale **atto idoneo** a impedire l'inefficacia dell'impugnazione stragiudiziale, se proposto nel termine di decadenza di 180 giorni, viola sia il principio di eguaglianza di cui all'[art. 3](#) Cost. – dal momento che, per contro, la richiesta di attivazione della procedura conciliativa o arbitrale viene considerata a tali fini idonea – sia il principio di ragionevolezza.

## Aliquota "zero" per i beni anti COVID in base alla categoria merceologica

L'Agenzia delle Entrate, con risposta a interpello n. [470](#) di ieri, ha chiarito che è applicabile il regime di esenzione IVA con diritto alla detrazione (c.d. regime di "aliquota zero") sino al 31

dicembre 2020 per quei beni che rientrano nei **codici TARIC** individuati dall'Agenzia delle Dogane e dei monopoli (circolare 30 maggio 2020 n. [12](#)). L'elencazione effettuata dalle Doga-



ne è, infatti, da considerarsi **tassativa** e non meramente esemplificativa.

A decorrere dal 1° gennaio 2021, invece, ai sensi dell'[art. 124](#) del DL 34/2020 ai predetti beni si applicherà, invece, l'aliquota IVA del **5%**.

Nel caso di specie, è stata riconosciuta l'agevolazione di cui si tratta per i soli **aghi** per accesso vascolare che siano classificati merceologicamente in uno dei seguenti codici TARIC:

- codici 30021300, 30021400, 30021500, 30029090, 38220000, 90278080, 901890, 902780 ("strumentazione per diagnostica per COVID-19");
- codice 90189084 ("strumentazione per accesso vascolare").

Peraltro, la stessa Agenzia delle Entrate osserva che i codici TARIC specifici per gli aghi non figurano tra i codici TARIC sopra individuati, nonostante gli aghi siano inclusi nell'elenco esemplificativo, allegato alla decisione della Commissione Ue del [3 aprile 2020](#), alla voce "10. Medical Consumables", insieme ai "vascular access kits" (codici TARIC ex 901831, ex 901832 e ex 901839).

Analogamente, la risposta a interpello delle Entrate chiarisce che il regime agevolato spetta per le sole **"provette sterili"** classificabili nei codici TARIC 70171000, 70172000 e 70179000 o in altri codici inclusi nell'elencazione tassativa dell'Agenzia delle Dogane.