



Giovedì 8 ottobre 2020

## IL CASO DEL GIORNO

### Beneficiari di trust esteri alla prova del quadro RW

/ Salvatore SANNA

Secondo quanto previsto dall'art. 4 del DL 167/90, sono tenuti agli obblighi di compilazione del quadro RW anche i soggetti che, pur non essendo possessori diretti degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria, siano **titolari effettivi** dell' [...]

PAGINA 2

## IL PUNTO PROCEDURE CONCORSUALI

### Incerta l'attuazione degli ordini di liberazione conseguenti al COVID-19

/ Tommaso NIGRO

La tematica dell'attuazione degli ordini di **liberazione** nelle procedure esecutive immobiliari e concorsuali soffre, nell'attualità, di alcuni limiti imposti da una [...]

PAGINA 11

## CONTABILITÀ

### Possibile sospendere gli ammortamenti del 2020

*La facoltà è prevista nel Ddl. di conversione del DL 104/2020 approvato dal Senato e passato all'esame della Camera*

/ Luisa CORSO e Stefano DE ROSA

Nella redazione del bilancio 2020 i soggetti che "non adottano i principi contabili internazionali" possono **non imputare** al Conto economico di tale esercizio la quota annua di ammortamento (fino al 100% della stessa) relativa alle immobilizzazioni materiali e immateriali, "mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato". Tale possibilità di deroga all'art. 2426 primo comma n. 2) c.c. è stata prevista nel testo del Ddl. di conversione del DL 104/2020 (tramite l'aggiunta di nuovi commi all'art. 60), approvato dal Senato e ora all'esame della Camera.

Il meccanismo applicativo della **facoltà** di deroga prevede il differimento all'esercizio successivo (quello che si chiuderà al 31 dicembre 2021 per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare) della quota di ammortamento non effettuata nel 2020; con lo stesso criterio sono differite le quote

successive, **allungando di fatto di un anno** il piano di ammortamento originario dei cespiti in questione.

Tale misura, peraltro, in considerazione dell'evoluzione della situazione economica conseguente all'emergenza sanitaria in corso, potrebbe essere estesa agli **esercizi successivi** con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze.

Le società che applicano i principi contabili nazionali che decideranno di attivare la sospensione (parziale o totale) degli ammortamenti dovranno destinare il corrispondente ammontare a una **riserva indisponibile** di utili.

Nelle circostanze in cui l'utile dell'esercizio dovesse risultare inferiore alla quota di ammortamento differita, sarà necessario integrare la suddetta riserva tramite l'utilizzo di riserve di utili ovvero di altre riserve patrimoniali disponibili. Eventuali ulteriori carenze dovranno essere colmate attraverso una specifica destinazione degli utili degli [...]

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Corretti i decreti su requisiti tecnici e asseverazioni per l'ecobonus

Via libera alla proroga al 31 ottobre per le domande di CIG COVID-19

Sospesi dal Registro 5.778 revisori non in regola con il contributo annuale

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

## IMPRESA

### Emanato il decreto sul Registro unico nazionale del Terzo settore

/ Luciano DE ANGELIS

Il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali ha pubblicato ieri sul proprio sito il decreto 15 settembre 2020 n. 106, che dà attuazione all'art. 53 del Codice del Terzo settore. [...]

PAGINA 5

# Beneficiari di trust esteri alla prova del quadro RW

Gli adempimenti relativi al monitoraggio fiscale prevedono una nozione di titolarità effettiva più circoscritta rispetto alla normativa antiriciclaggio

/ Salvatore SANNA

Secondo quanto previsto dall'[art. 4](#) del DL 167/90, sono tenuti agli obblighi di compilazione del quadro RW anche i soggetti che, pur non essendo possessori diretti degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria, siano **titolari effettivi** dell'investimento secondo quanto previsto dall'art. 1 comma 2 lett. pp) e dall'[art. 20](#) del DLgs. 231/2007.

Sarebbe sufficiente risultare titolari effettivi anche per un solo giorno durante l'intero periodo d'imposta.

Con riferimento al trust, l'art. 20 comma 4 del DLgs. 231/2007 stabilisce che in presenza di una persona giuridica privata di cui al DPR [361/2000](#), sono cumulativamente individuati, come titolari effettivi:

- i fondatori, ove in vita;
- i beneficiari, individuati o facilmente individuabili;
- i titolari di poteri di rappresentanza legale, direzione e amministrazione.

Il successivo comma 5 specifica che qualora l'applicazione dei criteri di cui all'[art. 20](#) commi 1-4 del DLgs. 231/2007 non consenta di individuare univocamente uno o più titolari effettivi, il titolare effettivo coincide con la persona fisica o le persone fisiche titolari, conformemente ai rispettivi assetti organizzativi o statutari, di poteri di **rappresentanza legale**, amministrazione o direzione della società o del cliente comunque diverso dalla persona fisica.

Sul tema, si segnala anche quanto previsto dall'[art. 22](#) comma 5 del DLgs. 231/2007 (norma che però non viene richiamata dall'[art. 4](#) del DL 167/90), per il quale possono considerarsi titolari effettivi il disponente, il trustee, i guardiani o qualsiasi altra persona fisica che **esercita il controllo** sui beni conferiti nel trust.

Questo quadro normativo, però, non può essere interpretato nell'ottica di dover considerare tenuti alla compilazione del quadro RW tutti i soggetti che sono coinvolti nella vicenda negoziale del trust.

In questo senso, si è espressa la ris. Agenzia delle Entrate 29 maggio 2019 n. [53](#), per la quale la definizione di titolarità effettiva in argomento, proveniente dalla disciplina dell'antiriciclaggio, deve essere interpretata in **modo compatibile** con la finalità delle norme sul monitoraggio fiscale. Presupposto per essere tenuti alla compilazione del quadro RW è una relazione giuridica (intestazione) o di fatto (possesso o detenzione) tra il soggetto e le attività estere oggetto di dichiarazione. Di conseguenza, l'amministratore (o il direttore generale) di una fondazione (ente non commerciale) oppure il trustee di un trust non sono tenuti alla compilazione del quadro RW della propria dichiarazione annuale dei redditi con riferimento alle attività estere di proprietà della persona giuridica.

Quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate può essere esteso anche al **guardiano**, il quale svolge una funzione che, ordinariamente, non prevede alcun diritto patrimoniale sulle disponibilità estere del trust.

Ai fini della compilazione del quadro RW, quindi, sembra che per i trust, le fondazioni estere e altri strumenti affini, per individuare i titolari effettivi si debba guardare all'effettivo possesso del reddito e/o del patrimonio, nel senso di disponibilità dello stesso.

Muovendo da questo presupposto, se il trust risulta irrevocabile e il **disponente** (settlor) non riserva per sé diritti sui beni, anch'esso non dovrebbe essere soggetto agli obblighi in materia di monitoraggio fiscale, in quanto l'atto di segregazione determina la perdita di tutti i diritti sul fondo di dotazione del trust. In caso contrario, invece, si ritiene che il disponente potrebbe risultare titolare effettivo dell'investimento (naturalmente, sempreché il trust non venga considerato meramente interposto).

## Rileva il diritto a ottenere utilità dal trust

Con riferimento alla titolarità effettiva dei **beneficiari del trust**, infine, resta fermo il principio per il quale l'obbligo di compilazione del quadro RW si verifica se il contribuente risulta beneficiario individuato del trust: ad ogni modo, il beneficiario di una quota del reddito del trust che non può pretendere alcunché in relazione alle sue utilità e/o del suo patrimonio dovrebbe essere escluso dall'adempimento. Infatti, supponendo che si risulti soggetti al quadro RW in caso di **disponibilità** di un reddito o di un patrimonio estero:

- i beneficiari che possiedono un diritto legale alla percezione di una rendita oppure sul patrimonio del trust estero (anche in merito al godimento di quest'ultimo) sono obbligati alla compilazione del quadro RW in relazione ai beni esteri del trust, in quanto risultano titolari effettivi del medesimo;

- i beneficiari che, pur essendo dichiarati all'interno dell'atto di trust, non hanno alcun diritto a pretendere alcunché con riferimento ai redditi o ai beni del medesimo non dovrebbero essere tenuti alla compilazione del **quadro RW**, perché non risulterebbero titolari effettivi degli investimenti esteri. Tuttavia, si osserva che la circ. Agenzia delle Entrate 23 dicembre 2013 n. [38](#) (§ 1.1.1) riporta un'impostazione molto criticata in dottrina per la quale anche "il beneficiario di un trust estero che non è «titolare effettivo» deve indicare nel quadro RW il valore della quota di patrimonio del trust ad esso riferibile" (in questo caso, quindi, non si applicherebbe l'approccio *look through*).

# Possibile sospendere gli ammortamenti del 2020

La facoltà è prevista nel Ddl. di conversione del DL 104/2020 approvato dal Senato e passato all'esame della Camera

/ Luisa CORSO e Stefano DE ROSA

Nella redazione del bilancio 2020 i soggetti che "non adottano i principi contabili internazionali" possono **non imputare** al Conto economico di tale esercizio la quota annua di ammortamento (fino al 100% della stessa) relativa alle immobilizzazioni materiali e immateriali, "mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato". Tale possibilità di deroga all'[art. 2426](#) primo comma n. 2) c.c. è stata prevista nel testo del Ddl. di conversione del DL [104/2020](#) (tramite l'aggiunta di nuovi commi all'art. 60), approvato dal Senato e ora all'esame della Camera.

Il meccanismo applicativo della **facoltà** di deroga prevede il differimento all'esercizio successivo (quello che si chiuderà al 31 dicembre 2021 per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare) della quota di ammortamento non effettuata nel 2020; con lo stesso criterio sono differite le quote successive, **allungando di fatto di un anno** il piano di ammortamento originario dei cespiti in questione.

Tale misura, peraltro, in considerazione dell'evoluzione della situazione economica conseguente all'emergenza sanitaria in corso, potrebbe essere estesa agli **esercizi successivi** con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze.

Le società che applicano i principi contabili nazionali che decideranno di attivare la sospensione (parziale o totale) degli ammortamenti dovranno destinare il corrispondente ammontare a una **riserva indisponibile** di utili.

Nelle circostanze in cui l'utile dell'esercizio dovesse risultare inferiore alla quota di ammortamento differita, sarà necessario integrare la suddetta riserva tramite l'utilizzo di riserve di utili ovvero di altre riserve patrimoniali disponibili. Eventuali ulteriori carenze dovranno essere colmate attraverso una specifica destinazione degli utili degli esercizi successivi.

Dell'attivazione della deroga e delle relative motivazioni dovrà, inoltre, essere fornita apposita **informativa nella Nota integrativa** del bilancio 2020, insieme alla quantificazione degli ammortamenti non contabilizzati (e dei conseguenti impatti sulla situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio) e all'iscrizione e al relativo importo della corri-

spondente riserva indisponibile.

I soggetti che si avvalgono della facoltà in esame, per espressa previsione normativa, possono comunque **dedurre la quota** di ammortamento non imputata a Conto economico; ciò, precisa la norma, alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli [artt. 102, 102-bis e 103](#) del TUIR. Analoga previsione opera ai fini IRAP.

La disposizione introduce quindi una deroga, in ottemperanza all'[art. 109](#) comma 4, lett. b) del TUIR, alla regola generale per cui le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al Conto economico relativo all'esercizio di competenza.

## Fiscalmente gli ammortamenti rimangono deducibili

Ne deriva un **disallineamento** tra valore civilistico e fiscale, per cui, in sede di dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta 2020, occorre effettuare una variazione in diminuzione che, avendo natura temporanea, comporterebbe lo stanziamento di imposte differite passive nel bilancio 2020.

Queste ultime andranno poi **utilizzate** nell'ultimo esercizio di ammortamento civilistico, posto che per il medesimo periodo di imposta non si avrà alcuna quota di ammortamento fiscalmente deducibile.

Va fin da subito segnalato come il predetto disallineamento comporterà una complessa gestione del **quadro RV**, all'interno del quale andranno riconciliati i diversi valori civilistici e fiscali dei beni.

Si prenda, ad esempio, un bene di valore pari a 100, con riferimento al quale:

- in Conto economico sono iscritte quote di ammortamento sulla base di una vita utile stimata **pari a 5 anni**;
- dal punto di vista fiscale, l'aliquota applicabile in relazione a quanto stabilito dal DM [31 dicembre 1988](#) è **pari al 20%** (si omette, per semplicità, la riduzione alla metà dell'aliquota in relazione al primo periodo di utilizzo).

La tabella di seguito illustra l'ammortamento risultante dall'utilizzo della nuova facoltà, nell'ipotesi in cui si opti per la sospensione del 100% della quota di ammortamento 2020.

Anno	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Ammortamento civilistico	20	-	20	20	20	20
Ammortamento fiscale	20	20	20	20	20	-

LOI N° 133 DEL 29/10/2019 (G. L. 103/2019) art. 1, comma 1, lett. a)

# Emanato il decreto sul Registro unico nazionale del Terzo settore

Le trasmissioni riguarderanno prima di tutto ODV e APS

/ Luciano DE ANGELIS

Il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali ha pubblicato ieri sul proprio sito il decreto 15 settembre 2020 n. 106, che dà attuazione all'art. 53 del Codice del Terzo settore. Con esso si disciplinano le procedure per l'iscrizione e la cancellazione degli enti dal RUNTS, nonché: i documenti da presentare ai fini dell'iscrizione, per garantire l'uniformità di trattamento degli ETS sull'intero territorio nazionale; le modalità di deposito degli atti; le regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione del Registro unico; le modalità di comunicazione dei dati tra il Registro Imprese e il Registro unico con riferimento agli enti del Terzo settore iscritti nel Registro delle imprese.

Il decreto contiene anche **tre allegati tecnici**: allegato A, relativo alla piattaforma informatica del RUNTS, allegato B inerente alla compilazione delle istanze e allegato C attinente alla trasmissioni degli enti del RUNTS. Gli allegati B e C sono comprensivi di due appendici ciascuno, rese disponibili in formato excel, che rappresentano esclusivamente il tracciato informatico utilizzato dal sistema informativo del RUNTS e non sono di immediato utilizzo da parte degli enti.

Il decreto ministeriale ha già passato il vaglio della Corte dei conti ed è in corso di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale. A partire da tale pubblicazione, si legge nell'art. 30 del decreto 106/2020, l'ufficio dirigenziale generale del Ministero del Lavoro presso cui è istituito il RUNTS, sulla base dello stadio di realizzazione del sistema telematico, individuerà con apposito provvedimento il termine di **"operatività del registro"** a decorrere dal quale avrà inizio il processo di trasferimento dei dati relativi agli enti iscritti nei registri delle ODV e delle APS.

Da tale termine:

- si avrà il **trasferimento** al RUNTS dei dati relativi agli enti fino a oggi iscritti nei registri **ODV e APS**;
- ODV e APS non potranno più iscriversi negli attuali registri (regionali o provinciali per le ODV, nazionale per le APS), ma dovranno (e potranno) farlo solo presso il Registro unico;
- l'Agenzia delle Entrate pubblicherà sul proprio sito l'elenco degli enti iscritti nell'anagrafe Onlus relativi al giorno antecedente il giorno di operatività del Registro e comunicherà allo stesso i dati e le informazioni relativi agli enti iscritti nell'anagrafe Onlus e cioè il codice fiscale, la denominazione, la sede legale, le generalità e il codice fiscale del rappresentante legale;
- ciascuna **Onlus**, successivamente all'inserimento nel sito dell'Agenzia, potrà presentare domanda per iscrizione al RUNTS evidenziando la sezione in cui vuole

essere iscritta;

- associazioni, fondazioni e altri enti **diversi** da ODV, APS e Onlus potranno scegliere (se in possesso dei richiesti requisiti) di iscriversi in una delle 7 sezioni del RUNTS;

- i notai potranno iniziare a ricevere atti costitutivi di associazioni e fondazioni, per la costituzione o l'acquisizione della personalità giuridica attraverso il sistema ordinario.

I primi enti chiamati in causa dalla data di operatività del registro saranno le organizzazioni di volontariato (ODV) e le associazioni di promozione sociale (APS), per le quali è prevista la **trasmissione automatica**. Per detti enti, il primo comma dell'art. 31 del decreto 106 prevede che i competenti uffici delle Regioni e delle Province autonome comunichino telematicamente al RUNTS, entro 90 giorni dall'operatività del Registro unico (quindi presumibilmente entro giugno) i dati in loro possesso relativi agli enti iscritti ai loro registri al giorno antecedente al termine per l'operatività del registro. Degli stessi enti verranno trasferiti telematicamente, ai fini del deposito, anche copia dell'**atto costitutivo** e dello statuto, in loro possesso. In caso di insussistenza o di irrecuperabilità dell'atto costitutivo presso l'ente interessato per gli enti privi di personalità giuridica potrebbe utilizzarsi la dichiarazione di insussistenza o irrecuperabilità di cui agli [artt. 46-47](#) e [76](#) del DPR 445/2000.

Dopo la trasmissione, ciascun ufficio regionale o provinciale del RUNTS verificherà, **entro 180 giorni**, la completezza delle informazioni e la sussistenza dei requisiti per l'iscrizione degli enti al Registro. Eventuali informazioni e documenti mancanti saranno richiesti agli enti con pubblicazione sul portale del Registro unico dei nominativi degli enti per i quali sono pendenti richieste di informazioni e documenti. Il procedimento di iscrizione è **sospeso** fino alla ricezione dei documenti e delle informazioni richieste per non oltre 60 giorni decorrenti dalla data di pubblicazione dei riferimenti del destinatario. L'omessa trasmissione delle informazioni e dei documenti mancanti, nei termini dianzi previsti, comporterà la mancata iscrizione dell'ente nel registro, con comunicazione all'indirizzo di posta certificata dell'ente e apposita comunicazione dei non iscritti sul portale del RUNTS.

Fino al **perfezionamento** dell'iscrizione (e quindi presumibilmente per l'intero anno 2021) gli enti iscritti nei registri delle ODV o APS continueranno a godere dei diritti acquisiti derivanti dalla rispettiva qualifica (art. 31, comma 11).

# Corretti i decreti su requisiti tecnici e asseverazioni per l'ecobonus

Il DM 6 agosto 2020 "Requisiti" è entrato in vigore il 6 ottobre, il DM 6 agosto 2020 "Asseverazioni" entrerà invece in vigore il 20 ottobre

/ Enrico ZANETTI

Con la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale n. 246 del 5 ottobre 2020, sono usciti dal limbo i due decreti che erano stati approvati a inizio agosto dal Ministero dello Sviluppo economico (con pubblicazione sul relativo sito), concernenti entrambi l'accesso alle detrazioni fiscali per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici, ma l'uno con riguardo all'aspetto dei **requisiti** che devono avere gli interventi dal **punto di vista tecnico** (c.d. decreto "Requisiti"), l'altro con riguardo all'aspetto dei requisiti che deve avere l'**asseverazione** che deve accompagnare questi interventi, quando relativamente a essi si intende fruire della detrazione in versione superbonus al 110%.

Entrambi i decreti, sulla Gazzetta Ufficiale, vengono rubricati con data 6 agosto 2020, ma differente è la loro data di entrata in vigore.

Il DM 6 agosto 2020 "Requisiti" è entrato in vigore il **6 ottobre** 2020, stante l'espressa previsione di cui al comma 4 dell'art. 12 che individua appunto l'entrata in vigore delle disposizioni del decreto nel giorno successivo a quello di sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale. Il DM 6 agosto 2020 "Asseverazioni", invece, entrerà in vigore il **20 ottobre** 2020, poiché, in assenza di diverse disposizioni espresse, trova applicazione la regola generale dell'entrata in vigore a decorrere dal quattordicesimo giorno successivo a quello di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

Se la data di entrata in vigore del DM 6 agosto 2020 "Asseverazioni" ha una rilevanza relativa, la data di entrata in vigore del DM 6 agosto 2020 "Requisiti" ha invece un significato preciso rispetto agli interventi che sono già in corso o di prossimo avvio.

L'art. 12 comma 1 del DM 6 agosto 2020 "Requisiti" stabilisce infatti che le disposizioni da esso recate "si applicano agli interventi la cui **data di inizio** lavori sia **successiva** all'entrata in vigore del presente decreto".

Per gli interventi la cui data di inizio lavori, "comprovata tramite idonea documentazione", sia antecedente il 6 ottobre 2020 si continuano ad applicare, ove compatibili, le disposizioni di cui al DM 19 febbraio 2007.

Ai sensi del successivo comma 3 dell'art. 12, "la data di inizio lavori può essere comprovata, ove prevista, dalla data di deposito in comune della relazione tecnica di cui all'art. 8, comma 1, del decreto legislativo 19 agosto 2005, n. 192".

Si tratta della **relazione tecnica di progetto**, attestante

la rispondenza alle prescrizioni per il contenimento del consumo di energia degli edifici e dei relativi impianti termici, che deve essere depositata contestualmente alla dichiarazione di inizio dei lavori complessivi o degli specifici interventi proposti, o alla domanda di acquisizione del titolo abilitativo.

Se però, relativamente agli interventi di riqualificazione energetica con data di inizio **antecedente** al 6 ottobre 2020, sussistendone i presupposti, ci si intende avvalere delle detrazioni "edilizie" in versione superbonus al 110%, il comma 2 dell'art. 12 del DM 6 agosto 2020 "Requisiti" precisa che resta in ogni caso fermo l'**obbligo** di acquisire l'**asseverazione** di cui al comma 13 lett. a) dell'art. 119 del DL 34/2020, ossia quella rispondente agli schemi di cui al DM 6 agosto 2020 "Asseverazioni". La pubblicazione in Gazzetta Ufficiale dei due decreti è stata anche l'occasione per la correzione di alcuni **refusi** che erano presenti in alcuni degli allegati pubblicati sul sito del Ministero dello Sviluppo economico.

## Tra i refusi l'ammontare massimo di detrazione per collettori solari termici

Al di là dei refusi prettamente formali, è stato in particolare corretto il refuso che era presente nella Tabella 1 dell'Allegato B del DM 6 agosto 2020 "Requisiti", relativo all'ammontare massimo di detrazione fruibile a fronte di interventi di installazione di **collettori solari termici** per i quali si rende applicabile l'ecobonus ai sensi del comma 346 dell'art. 1 della L. 296/2006, in quanto richiamato dal comma 1 dell'art. 14 del DL 63/2013.

Nella tabella pubblicata sul sito del Ministero dello Sviluppo economico risultava infatti riportato, come tetto massimo di detrazione fruibile, l'importo di 30.000 euro, mentre l'importo corretto è quello di **60.000 euro**.

Lo stesso errore è stato corretto negli Allegati 1 e 2 del DM 6 agosto 2020 "Asseverazioni".

Per gli interventi di installazione di collettori solari termici, salvo che sussistano i presupposti di applicazione del superbonus al 110%, nel rispetto dei massimali di spesa previsti dalle lett. b) e c) del comma 1 dell'art. 119 del DL 34/2020, il "normale" ecobonus si applica nella misura del **65%** sulle spese sostenute, con un ammontare massimo di detrazione fruibile pari a 60.000 euro (e non 30.000 euro).



# Via libera alla proroga al 31 ottobre per le domande di CIG COVID-19

Con il DL 7 ottobre 2020 n. 125, slittano i termini per le domande di CIGO, assegno ordinario e CIG in deroga previsti dal decreto "Agosto"

/ Luca MAMONE

Il DL 7 ottobre 2020 n. 125, contenente misure urgenti connesse con la proroga della dichiarazione dello **status di emergenza** epidemiologica da COVID-19 al 31 gennaio 2021, pubblicato ieri in Gazzetta Ufficiale dopo l'approvazione del Consiglio dei Ministri e in vigore da oggi, dispone il differimento al prossimo **31 ottobre** dei termini per la presentazione delle domande di CIGO, assegno ordinario e CIG in deroga con causale COVID-19 previsti dal DL [104/2020](#) (c.d. decreto "Agosto") e riferite agli scorsi mesi di luglio e agosto.

Per il Ministero del Lavoro, che ha dato notizia della proroga con un comunicato stampa, si assicurano in tal modo alle imprese interessate un'ulteriore possibilità di inviare le **domande** e i dati necessari al pagamento delle prestazioni in questione, garantendo ai lavoratori l'accesso alle misure di sostegno al reddito previste dal decreto "Agosto".

In termini pratici, il decreto approvato ieri modifica le scadenze di cui ai commi 9 e 10 dell'[art. 1](#) del DL 104/2020 attuando di fatto quanto anticipato dall'INPS con la circolare n. [115/2020](#), con cui l'Istituto previdenziale ha sospeso la precedente scadenza del **30 settembre 2020** e fissato entro il 31 ottobre prossimo il termine di presentazione delle domande CIG e della documentazione per i pagamenti diretti delle prestazioni. Va detto che i termini decadenziali in esame, previsti dal DL 104/2020, riguardano *in primis* la presentazione delle **domande** dei predetti trattamenti di CIG COVID-19, da effettuare entro la fine del mese successivo a quello in cui hanno avuto inizio le sospensioni o riduzioni di orario.

Il termine di presentazione della domanda è ridotto a 15 giorni laddove l'azienda richieda all'INPS il **pagamento diretto** con anticipo del 40% delle prestazioni.

Sempre con riferimento all'ipotesi di pagamento diretto delle prestazioni da parte dell'INPS, i datori di lavoro devono inviare, utilizzando il modello **"SR41"**, i dati necessari per il pagamento o il saldo delle prestazioni en-

tro la fine del mese successivo a quello di riferimento o, qualora l'autorizzazione da parte dell'INPS giunga successivamente a tale termine, entro 30 giorni dal ricevimento dell'autorizzazione medesima.

Sul punto, si ricorda che prima del decreto approvato ieri dal Governo, l'[art. 1](#) comma 9 del DL 104/2020 prevedeva una proroga al **31 agosto 2020** dei termini ordinariamente in scadenza entro il 31 luglio. Poiché il decreto "Agosto" è entrato in vigore il 15 agosto scorso, l'art. 1 comma 6 ha disposto che, in fase di prima applicazione, i termini per l'invio dei modelli "SR41" fossero fissati al 14 settembre 2020, ossia **30 giorni** successivi all'entrata in vigore del decreto stesso.

Invece, il successivo comma 10 ha previsto lo slittamento al **30 settembre 2020** dei termini per la presentazione delle domande e per l'invio dei modelli "SR41" in scadenza tra il 1° e il 31 agosto 2020.

## L'INPS aveva già sospeso il termine del 30 settembre

Sulla scorta di diverse proteste espresse da aziende e intermediari per le tempistiche sopra prospettate, l'INPS, con la citata circolare n. 115/2020, ha preannunciato, in accordo con il Ministero del Lavoro, prossime modifiche legislative in materia, **sospendendo** il termine del 30 settembre con proroga al 31 ottobre 2020 per tutti gli adempimenti, compresi quelli in scadenza il 14 settembre scorso.

Va infatti precisato che l'INPS, con la circolare in parola, ha fornito una soluzione interpretativa riferita alla disposizione *ex* [art. 1](#) comma 6 del DL 104/2020, relativa all'invio dei modelli "SR41" per i pagamenti diretti, evidenziando come il termine del 14 settembre 2020 fosse disallineato con il più ampio termine del successivo 30 settembre previsto dal comma 10 del medesimo [art. 1](#), e concludendo per una **univoca** applicazione di quest'ultimo termine, slittato al 31 ottobre per volontà del provvedimento governativo adottato ieri.

# Sospesi dal Registro 5.778 revisori non in regola con il contributo annuale

I professionisti hanno sei mesi per regolarizzare la propria posizione pena la cancellazione dal Registro

## / REDAZIONE

Con decreto del 2 ottobre 2020 il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha disposto la **sospensione** dal Registro dei revisori legali di 5.778 persone fisiche e di 16 società di revisione legale.

Si tratta di soggetti che, per almeno un'annualità nel periodo compreso tra il 2017 e il 2019, non hanno provveduto al versamento del contributo annuale.

Si ricorda, a tal proposito, che, ai sensi dell'art. 21, comma 7 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, "gli iscritti nel Registro sono tenuti al **versamento** dei contributi entro il 31 gennaio di ciascun anno".

In caso di omesso o ritardato pagamento dei contributi, l'art. 24-ter del medesimo decreto dispone che il MEF, "decorso tre mesi dalla scadenza prevista, assegna un termine, non superiore ad ulteriori trenta giorni, per effettuare il versamento. Decorso detto ulteriore termine senza che il pagamento sia stato effettuato, il revisore o la società di revisione sono sospesi dal Registro".

Nel caso in commento la **procedura** prevista da tale disposizione è stata espletata dal MEF con le note RGS n. 163524 e n. 163522 del 14 giugno 2019 e la sospensione è scattata per coloro che risultavano ancora morosi alla data del 14 settembre 2020.

Il decreto di sospensione, anche per gruppi di nominativi, è comunicato alla **casella PEC** indicata al Registro dal soggetto interessato o nelle altre forme previste

dall'ordinamento. Qualora, come nel caso di specie, per l'elevato numero dei destinatari la comunicazione individuale risulti particolarmente gravosa, il provvedimento di sospensione può essere pubblicato, in forma integrale o per estratto, sul sito istituzionale contenente il portale informatico della revisione legale o nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

A partire dalla data del provvedimento, i soggetti coinvolti avranno **sei mesi** di tempo per mettersi in regola con i contributi omessi, trascorsi i quali il Ministero dell'Economia e delle Finanze, previa comunicazione, provvederà alla cancellazione definitiva dal Registro dei revisori degli iscritti rimasti morosi.

## È comunque ammesso ricorso al tribunale ordinario di Roma

Avverso il provvedimento di sospensione, si legge nel decreto, è comunque ammesso ricorso al tribunale ordinario di Roma entro i termini previsti dalla normativa vigente, decorrenti dalla data di comunicazione del provvedimento stesso.

Si ricorda, peraltro, che, ai sensi dell'art. 2399 comma 2 c.c., la cancellazione o la sospensione dal Registro dei revisori legali è causa di **decadenza** dal collegio sindacale incaricato della revisione legale



# Regolata l'esenzione per i servizi ai consorziati aderenti al Gruppo IVA

Il pro rata va verificato in capo al Gruppo per gli anni del triennio in cui opera l'opzione

/ **Corinna COSENTINO**

Una delle novità contenute nel Ddl. di conversione in legge del DL "Agosto", approvato il 6 ottobre scorso dal Senato e ora sottoposto all'esame della Camera, riguarda l'applicazione dell'**esenzione IVA** prevista dall'[art. 10](#) comma 2 del DPR 633/72 per i servizi resi da consorzi a favore dei consorziati, nella particolare ipotesi in cui questi ultimi partecipino a un Gruppo IVA.

Si ricorda che poiché l'opzione per il regime di cui al Titolo V-bis del DPR 633/72 comporta la creazione di un unico e autonomo soggetto d'imposta, le operazioni effettuate da un soggetto esterno al **Gruppo IVA** verso uno dei suoi partecipanti si considerano effettuate nei confronti del Gruppo medesimo ai sensi dell'[art. 70-quinquies](#) del DPR 633/72.

Con il Ddl. di conversione del decreto "Agosto", il legislatore integra quest'ultima disposizione (prevedendo l'inserimento dei commi 3-bis e 3-ter) al fine di disciplinare il trattamento IVA delle prestazioni rese dai consorzi esterni al Gruppo nei confronti dei loro consorziati ove questi, invece, partecipino al Gruppo IVA.

La modifica normativa è finalizzata a chiarire i requisiti di applicazione dell'esenzione IVA prevista dall'[art. 10](#) comma 2 del DPR 633/72. Infatti, la norma citata stabilisce che i servizi resi nei confronti dei relativi soci o consorziati dai consorzi, comprese le società consortili e le società cooperative con funzioni consortili, sono **esenti IVA** a condizione che:

- questi ultimi siano costituiti tra soggetti per i quali, nel triennio solare precedente, il pro rata di detrazione (anche per effetto dell'opzione di cui all'[art. 36-bis](#) del DPR 633/72) non abbia superato il 10%;
- i corrispettivi dovuti dai consorziati o soci ai predetti consorzi o società non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse.

La verifica dei suddetti requisiti pone delle difficoltà nel caso di **consorziati** partecipanti a un Gruppo IVA, poiché per effetto dell'opzione i consorziati perdono la propria individualità ai fini del tributo in favore della creazione di un unico e autonomo soggetto passivo d'imposta, seppure costituito da più soggetti giuridicamente indipendenti.

Per tale ragione, con le nuove disposizioni inserite in sede di conversione del DL "Agosto", viene stabilito che, nelle ipotesi in cui un consorzio esterno al Gruppo presti servizi nei confronti di un consorziato che partecipa a quest'ultimo, ai fini dell'applicazione dell'esenzione di cui all'[art. 10](#) comma 2 del DPR 633/72, la verifica del **pro rata** deve essere effettuata:

- in capo al soggetto singolo (consorziato) per ciascuno degli anni antecedenti al primo anno di efficacia del Gruppo compresi nel triennio di riferimento;
- in capo al Gruppo per ciascuno degli anni di validità dell'opzione compresi nel triennio di riferimento.

Le disposizioni in esame, essendo qualificate come **interpretazione autentica** ai sensi dell'[art. 1](#) della L. 212/2000, devono considerarsi efficaci anche con riferimento alle operazioni effettuate prima dell'entrata in vigore dei nuovi commi 3-bis e 3-ter dell'[art. 70-quinquies](#) del DPR 633/72.

In sostanza, anche per determinare l'applicabilità dell'**esenzione IVA** alle prestazioni rese nel 2020 da un consorzio esterno al Gruppo nei confronti di un consorzio aderente al Gruppo IVA dal 1° gennaio 2019, è necessario verificare:

- il pro rata di detrazione del singolo consorziato nel 2017 e nel 2018;
- il pro rata di detrazione del Gruppo nel 2019.

## La norma si applica retroattivamente

La norma sembra disciplinare soltanto l'ipotesi in cui la verifica del pro rata possa riguardare gli anni antecedenti o coincidenti con la validità dell'opzione e pare non considerare, ad esempio, l'ipotesi in cui il consorzio sia **fuoriuscito dal Gruppo**. Tuttavia, anche in tal caso i criteri di verifica del pro rata dovrebbero essere analoghi a quelli fin qui illustrati (e, dunque, dovrebbe farsi riferimento al pro rata del Gruppo per gli anni di validità dell'opzione compresi nel triennio).

Infine, è opportuno rammentare che, in base all'interpretazione fornita dalla giurisprudenza della Corte Ue, il regime di esenzione previsto dall'[art. 10](#) comma 2 del DPR 633/72 (che recepisce l'art. 132 lett. f) della direttiva IVA) può applicarsi soltanto alle prestazioni che contribuiscono direttamente all'esercizio, da parte delle consorziate, di attività di **interesse pubblico** previste dal medesimo art. 132 della direttiva, e non anche all'esercizio di altre attività esenti, come quelle bancarie e assicurative (cfr. Corte di Giustizia Ue, cause [C-326/15](#), [C-605/15](#), [C-616/15](#)). Peraltro, per i gruppi di imprese del settore bancario e assicurativo, proprio l'istituto del Gruppo IVA costituisce una soluzione alternativa al regime di esenzione in parola, consentendo di limitare le penalizzazioni derivanti dall'indetraibilità dell'IVA assolta sull'acquisto dei servizi necessari allo svolgimento della propria attività.

# Il MEF apre al dialogo con i commercialisti

Ribadita la centralità della categoria, con cui continuerà l'interlocuzione sulla riforma fiscale e sui principali temi economici

/ Savino GALLO

La **riforma fiscale**, che sarà inserita in una legge delega, sarà definita attraverso un "dialogo ampio" con le parti sociali e le realtà produttive del Paese e, in questo processo, Governo e Parlamento esamineranno anche le proposte che arriveranno dai commercialisti. Durante il suo intervento alla *conference call* di ieri con i rappresentanti della categoria, il Ministro dell'Economia, Roberto Gualtieri, ha ribadito l'impegno dell'Esecutivo nell'avviare un'interlocuzione con i commercialisti, di cui, ancora una volta, è stato riconosciuto il ruolo centrale soprattutto nella gestione degli adempimenti varati durante la pandemia.

"Si sono poste le basi – ha commentato al termine della riunione Massimo Miani, Presidente del CNDCEC – per un **confronto costruttivo** con il Governo su temi di importanza strategica sia per il Paese che per la nostra categoria, quali la riforma fiscale, la semplificazione degli adempimenti e, più in generale, il futuro della nostra professione. Ora bisogna impegnarsi tutti affinché l'approccio positivo che ha caratterizzato la riunione dia frutti tangibili".

In materia di semplificazione fiscale e attuazione della **cash flow tax**, "il Ministro – ha aggiunto Miani – ha riconosciuto ai commercialisti il ruolo di interlocutore privilegiato e ha preannunciato l'attivazione di un tavolo tecnico tra commercialisti ed esponenti del MEF e dell'Agenzia delle Entrate".

Ma anche su altre tematiche, come gli ISA, il superbonus al 110% e il ruolo della categoria è arrivata la disponibilità ad aprire una "serie di confronti". Questa la ricostruzione di Maria Pia Nucera, Andrea Ferrari e Matteo De Lise, Presidenti di ADC, AIDC e UNGDCEC, secondo cui l'incontro di ieri ha significato "l'avvio di un **dialogo strutturato** e volto a istituzionalizzare il contributo dei commercialisti nella creazione normativa, un risultato che la professione insegue da tempo e che non era mai stato concretamente realizzato".

Di diverso avviso Marco Cuchel, Presidente dell'ANC, che pure dà atto al Governo di aver mantenuto la promessa dell'incontro: "Non abbiamo notizie – ha spiegato – del tavolo sul contenzioso tributario, su quello interministeriale sulla professione e della prosecuzione del gruppo di lavoro sugli ISA, ottenuto a seguito dell'astensione, riunitosi quasi un anno fa per la prima volta, e poi **lasciato cadere**".

I diversi rappresentanti dell'Esecutivo e delle istituzio-

ni (hanno partecipato, tra gli altri, il Viceministro all'Economia, Antonio Misiani, i Sottosegretari Maria Cecilia Guerra e Alessio Mattia Villarosa e il Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Ernesto Maria Ruffini) hanno esortato i commercialisti a inviare le proprie **proposte di riforma**.

Quelle del Consiglio nazionale arriveranno dalla **Commissione** appena costituita e presieduta da Carlo Cottarelli. ADC, AIDC e UNGDCEC, dal canto loro, hanno già individuato assieme ad ANDOC e FIDDOC le "grandi macroaree tematiche di discussione strategica e costituito delle commissioni composte da colleghi studiosi della materia per portare al Ministero le modalità operative di attuazione di questi punti". Contemporaneamente, si aprirà una fase di dialogo con la base e con tutti i professionisti che volessero apportare il proprio contributo di idee.

ANC, SIC, UNAGRACO e UNICO, invece, rimangono sulla propria posizione. Prima di presentare delle proposte vogliono quantomeno capire in quale cornice potersi muovere: "Nessuno ci ha rassicurato sulla sostanza del progetto di riforma – ha sottolineato Cuchel –, materia per noi ancora oscura perfino nelle sue linee generali, di cui ancora **non si ha alcuna contezza**. Ci siamo sentiti chiedere di fare delle proposte: ma questo è compito della politica; a noi la funzione tecnica di intervenire su quelle che, in base alle nostre competenze, riconosciamo quali criticità e contribuire così all'agognato obiettivo della semplificazione".

Nel corso della riunione sono arrivati chiarimenti anche sulla **moratoria sulle sanzioni** per i mancati versamenti di luglio e agosto. I commercialisti l'avevano chiesta per tutti i contribuenti ma le modifiche alla norma apportate col Ddl. di conversione del DL "Agosto" fanno riferimento solo a quelli che hanno avuto un calo di fatturato di almeno il 33% nei primi sei mesi del 2020. Tale scelta, hanno fatto sapere gli esponenti del MEF, è dovuta alla mancanza di copertura economica. Il provvedimento "ridotto" costerà alle Casse dello Stato 7,8 milioni, mentre l'estensione a tutti i contribuenti avrebbe richiesto 10,2 milioni in più. Per trovare la **copertura** si sarebbe provato ad attingere al fondo dei gruppi parlamentari i quali, è stato spiegato, avrebbero dato tutti risposta negativa. "Di questo – ha concluso Cuchel – bisognerà anche chiedere conto a coloro che su questa battaglia dichiaravano di sostenerci".

# Incerta l'attuazione degli ordini di liberazione conseguenti al COVID-19

La disciplina emergenziale pone alcuni dubbi interpretativi sulla tutela dell'aggiudicatario nelle procedure esecutive e concorsuali nella pandemia

/ Tommaso NIGRO

La tematica dell'attuazione degli ordini di **liberazione** nelle procedure esecutive immobiliari e concorsuali soffre, nell'attualità, di alcuni limiti imposti da una legiferazione emergenziale notevolmente influenzata dalla particolare condizione venutasi a creare a seguito dell'evento pandemico.

Il riferimento va alla diffusa "adozione" da parte di alcuni Tribunali, nei procedimenti esecutivi e concorsuali, del modello comportamentale introdotto dall'[art. 103](#) comma 6 del DL 18/2020 che detta regole per il rilascio degli immobili. Disposizione, quest'ultima, che aveva, *in primis*, previsto che "L'esecuzione dei provvedimenti di rilascio degli immobili, anche ad uso non abitativo, è sospesa fino al 30 giugno 2020"; poi ampliando l'arco temporale con la L. [77/2020](#), così disponendo l'ulteriore rinvio al 31 dicembre 2020.

In argomento deve registrarsi un primo approccio, maggiormente **garantista**, che tende ad assorbire la disciplina speciale degli ordini di liberazione all'interno di una più generale disposizione resa nell'ambito dei procedimenti amministrativi. Tesi che, in buona sostanza, forte della genericità del dato testuale (facendo essa generico riferimento al termine "rilascio"), valorizza l'eccezionalità del contesto socio-economico attuale, evitando così di dar vita ad un percorso a "doppio binario" che penalizzerebbe oltremodo il detentore di un immobile pignorato rispetto a quello destinatario di un ordine di rilascio avente ad oggetto un immobile posto sul libero mercato.

Argomentazioni che, a ben vedere, **non** appaiono supportate da un percorso logico rigoroso e che sembrano, invece, risentire di una certa approssimazione.

Ad esse si contrappone una posizione ben più strutturata che poggia su di una lettura più attenta del dato testuale nella parte in cui fa riferimento alla sola "esecuzione dei provvedimenti di rilascio", tipica del gergo locatizio (*cfr.* Trib. Verona [13 maggio 2020](#) e Trib. Reggio Calabria [15 maggio 2020](#)); dato che consente di valorizzare la distinzione tra "esecuzione" ed **"attuazione"**, dando rilievo alla circostanza che l'ordine di liberazione reso ai sensi dell'[art. 560](#) c.p.c. non si "esegue" ma si "attua".

Di più, non va sottovalutato l'ulteriore elemento che si ricava dall'inserimento, in sede di conversione in legge del decreto "Rilancio", del nuovo articolo [art. 17-bis](#) del DL 34/2020, appositamente titolato **"Proroga della sospensione dell'esecuzione degli sfratti di immobili ad uso abitativo e non abitativo"**, potendo ragionevolmente dedursi che il legislatore, espressamente quali-

ficando la fattispecie e limitandola alla sola esecuzione degli "sfratti", abbia in qualche modo voluto meglio circoscrivere il perimetro di applicazione escludendo, così, l'attuazione dell'ordine di liberazione da tale portato normativo.

Ad ulteriore conferma occorre considerare come il legislatore nel medesimo decreto non abbia affatto trascurato il tema delle **procedure coattive**, anzi occupandosene espressamente ed introducendo all'[art. 54-ter](#) del DL 18/2020 una sospensione per un periodo di sei mesi, tra l'altro limitata alle sole procedure di espropriazione aventi ad oggetto l'abitazione principale.

Da ultimo si impone anche l'esigenza di favorire il regolare svolgimento delle procedure coattive e la tutela dell'aggiudicatario ex art. 187-bis disp. att. c.p.c., il quale rischia di restare fortemente pregiudicato nel libero godimento del bene.

Sicché, l'art. 103 comma 6 del DL 18/2020, come modificato dall'art. 17-bis comma 1 del DL 34/2020, deve ritenersi **non** esteso all'attuazione dell'ordine di liberazione emesso ex art. 560 c.p.c. (*cfr.* Trib. Bari [24 luglio 2020](#)). Resta da valutare, allora, il comportamento più avveduto da tenersi in ambito esecutivo e concorsuale evitando fenomeni di abuso del diritto, nel mentre temperando le reali esigenze degli occupanti.

Pare potersi ritenere fondato che la questione potrà essere agitata e risolta solo con riferimento all'ordine di liberazione da attuarsi a cura dell'**ausiliario** del giudice (sia esso custode, delegato o curatore), dovendo ritenersi assorbiti nella disposizione ex [art. 107](#) commi 2 e 6 del RD 267/42 e [art. 586](#) c.p.c. tutti quei casi in cui l'ordine di liberazione sia contenuto nel decreto di trasferimento e sia azionato dall'aggiudicatario con gli ordinari rimedi di cui all'[art. 608](#) c.p.c.

Deve poi osservarsi il disposto di cui all'art. 54-ter del DL 18/2020, in virtù del quale resta sospesa fino al 30 ottobre 2020 ogni procedura esecutiva che abbia ad oggetto l'**abitazione principale** del debitore.

In tutti i restanti casi, ferma la specialità del procedimento esecutivo e di quello fallimentare, e dunque l'inapplicabilità della sospensione del rilascio, deve farsi corretta applicazione del principio di ragionevolezza. In tal senso, al fine di evitare abusi, va confermato il potere da parte del giudice di poter emettere un ordine di liberazione validamente attuabile da parte dell'ausiliario, con la possibilità di adattarne il contenuto alle specifiche e particolari esigenze che dovessero prospettarsi, in ciò valorizzando il potere di **direzione** procedimentale riconosciutogli dall'[art. 484](#) c.p.c.

# Scissione e cessione di ramo d'azienda possono integrare la bancarotta

La Cassazione ha ribadito che ciò avviene se le condotte sono volutamente depauperatorie del patrimonio aziendale e pregiudizievoli per i creditori

/ Maria Francesca ARTUSI

Anche condotte apparentemente lecite, o addirittura regolamentate dall'ordinamento – come la scissione societaria e la cessione di un ramo d'azienda –, possono integrare un reato di **bancarotta** ai sensi del RD [267/1942](#), quando queste si rivelino **volutamente depauperatorie** del patrimonio aziendale e pregiudizievoli per i creditori, non essendo le tutele previste dagli [artt. 2506](#) e ss. c.c. di per sé idonee a escludere ogni danno o pericolo per le ragioni creditorie.

Tale assunto, già più volte affermato dalla giurisprudenza, è stato ribadito dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. [27930](#) depositata ieri.

I giudici di legittimità hanno qui annullato con rinvio la precedente assoluzione per il delitto di bancarotta societaria attuata attraverso operazioni dolose ai sensi dell'[art. 223](#) comma 2 n. 2 del RD 267/1942.

Viene, infatti, ribadito che qualunque negozio positivo e qualunque operazione societaria può assumere valenza distrattiva o dissipativa, sia nel caso in cui non si configurino correlativi incrementi patrimoniali o economici in favore della disponente, quanto in quello in cui l'operazione stessa avvenga al preciso scopo di **trasferire** la disponibilità dei beni societari ad altro soggetto giuridico in previsione del fallimento (*cf.* Cass. n. [1984/2019](#), Cass. n. [9398/2020](#) in tema di scissione e Cass. n. [34464/2018](#), in tema di cessione di ramo d'azienda).

Le operazioni rischiose, poste in essere dagli amministratori e dagli altri soggetti indicati nel citato art. 223, una volta dichiarato il fallimento, attualizzano l'offesa all'interesse tutelato dalle norme penali fallimentari, realizzando la condizione cui è, per legge, subordinata la **punibilità** del trasgressore.

Trattandosi di reato di pericolo concreto il dolo di bancarotta non richiede né la volontà di cagionare il fallimento, né la consapevolezza dello stato di insolvenza dell'impresa, né lo scopo di recare pregiudizio ai creditori, essendo sufficiente la **consapevole volontà** di conferire al patrimonio sociale una **destinazione diversa** da quella di garanzia delle obbligazioni contratte.

La cessione di un **ramo di azienda** con corrispettivo inferiore al valore reale può, allora, integrare il reato, non assumendo rilievo, al riguardo, il dettato dell'[art. 2560](#) comma 2 c.c. in ordine alla responsabilità dell'acquirente rispetto ai pregressi debiti dell'azienda, costituendo tale garanzia un *post factum* della già consumata distrazione (Cass. n. [34464/2018](#)). I giudici di legittimità contestano in proposito la visione *ex post* uti-

lizzata dalla Corte d'appello "sterilizzando, il profilo della fittizia generazione di plusvalenze per la fallita senza affrontarne le ricadute in punto di consapevolezza della pericolosità della cessione".

La stessa verifica è richiesta con riguardo alla **scissione**. Va così ritenuto potenzialmente illecito il conferimento tramite scissione di una società, successivamente dichiarata fallita, a favore di altra società alla quale siano conferiti beni di rilevante valore, qualora tale operazione – astrattamente lecita – sulla base di una valutazione in concreto che tenga conto della effettiva situazione debitoria in cui opera la società fallita, nonché delle ulteriori operazioni poste in essere, si riveli volutamente depauperatoria del patrimonio aziendale e pregiudizievole per i creditori nella prospettiva della procedura concorsuale.

## Serve una valutazione in concreto sulla natura illecita delle operazioni

Se, infatti, è vero che a essi è riconosciuto il diritto di rivalersi sui beni conferiti alle società beneficiarie, che rimangono obbligate per i relativi debiti, è vero altresì che un pregiudizio per gli stessi è comunque ravvisabile nella necessità di ricercare detti beni e che, soprattutto, all'esito di tale ricerca i **creditori** potranno trovarsi nella condizione di dover concorrere con i portatori di crediti nel frattempo maturatisi nei confronti delle società beneficiarie, con la concreta possibilità che tanto riduca le possibilità di un effettivo soddisfacimento delle loro pretese.

In sintesi, per affermare o escludere la sussistenza del reato è necessaria una **valutazione in concreto**, che tenga conto della effettiva situazione debitoria in cui versa la società fallita al momento dell'operazione straordinaria posta in essere.

Tra l'altro, nell'ambito di un **gruppo di imprese**, per escludere la natura distrattiva di un'operazione di trasferimento di risorse da una società a un'altra non è sufficiente allegare la partecipazione della società depauperata e di quella beneficiaria al medesimo gruppo, dovendo, invece, l'interessato dimostrare, in maniera specifica, il saldo finale positivo delle operazioni compiute nella logica e nell'interesse di un gruppo ovvero la concreta e fondata prevedibilità di vantaggi compensativi, *ex art. 2634* c.c., per la società apparentemente danneggiata (tra le altre, Cass. n. [47216/2019](#)).

# Rapporto tra livello del DSCR e operatività aziendale da approfondire

L'indice non fornisce informazioni sulle cause della presenza o assenza di tensioni finanziarie

/ Franco MARTINO e Monica TOSINI

Il DSCR (*Debt Service Coverage Ratio*) fornisce informazioni, lungo un determinato arco temporale prospettico, riguardo alla capacità dell'impresa di far fronte al servizio del debito mediante la cassa disponibile. In termini semplificati, il DSCR può essere definito come rapporto tra **cassa** libera generata dalla gestione operativa e **debito** da servire.

L'indice è stato adottato dal CNDCEC nell'ambito del percorso analitico da esso individuato e finalizzato all'emersione di situazioni tali da far ragionevolmente presumere la sussistenza di uno **stato di crisi** dell'impresa, compito al quale il CNDCEC stesso era stato delegato dal DLgs. n. 14/2019 in materia di crisi aziendale. Il percorso adottato dal CNDCEC presenta una **"struttura ad albero"**, ove le fasi successive delle verifiche da effettuare sono basate sul seguente procedimento logico:

- verifica della presenza di un patrimonio netto negativo o inferiore al minimo di legge;
- verifica della presenza di ritardi reiterati e significativi nei pagamenti;
- impiego del DSCR;
- impiego combinato di una serie di cinque indici, con soglie diverse a seconda del settore di attività, che debbono essere tutti contemporaneamente non rispettati.

Nell'applicazione del citato processo logico, in presenza di patrimonio netto positivo e superiore ai limiti di legge, e in assenza di "ritardi reiterati e significativi nei pagamenti", si procede al **calcolo del DSCR**: ove questo assuma valori superiori all'unità, il processo di analisi si conclude positivamente; ove invece assuma valori inferiori all'unità, sussiste una "ragionevole presunzione dello stato di crisi", con tutte le attivazioni che ne conseguono. Qualora il DSCR non venga calcolato, o risulti inattendibile, è necessario procedere al calcolo di una serie di **cinque indici**, così come specificamente individuati dal CNDCEC. L'interpretazione dei risultati a cui si perviene nel calcolo del DSCR necessita però di opportuni approfondimenti.

Valori **superiori all'unità** indicano la capacità di far fronte alle esigenze finanziarie determinate dal servizio del debito mediante i flussi liberi generati dalla gestione operativa, mentre valori inferiori all'unità configurano la situazione opposta, quella nella quale il servizio del debito non può essere affrontato mediante la sola generazione di cassa operativa.

Valori del DSCR **inferiori** all'unità indicano dunque possibili **tensioni finanziarie**, tanto più potenzialmente pericolose quanto più è breve l'arco temporale di riferimento. In tale contesto è quindi necessaria l'ado-

zione, da parte dell'impresa, di provvedimenti volti al superamento di tali condizioni di disequilibrio.

Tuttavia, è necessario specificare come l'indice in questione **non** possa strutturalmente fornire informazioni sulle **cause** che generano la presenza/assenza di tensioni finanziarie prospettiche e come tali situazioni possano anzi essere connaturate a specifici momenti di vita dell'impresa. In particolare, valori del DSCR inferiori all'unità non implicano necessariamente, al di là del rischio di carattere finanziario posto in evidenza, situazioni di difficoltà di carattere operativo. Allo stesso modo, valori del DSCR superiori all'unità, pur evidenziando l'assenza di tensioni finanziarie prospettiche, non coesistono necessariamente con valide performance sul piano operativo.

A tal proposito, è opportuno esaminare la **dinamica finanziaria** che caratterizza il sistema impresa, assumendo quale riferimento due casi opposti.

Primo caso: impresa sana, in crescita, testimoniata dal trend storico e da business plan correttamente redatti, con risultati positivi e in progressivo aumento e con struttura finanziaria solida ed equilibrata.

È del tutto possibile che il DSCR non venga rispettato, in stretta correlazione con la dinamica finanziaria caratterizzante imprese che si trovino nella situazione descritta, ove la cassa generata dalla gestione operativa spesso non è sufficiente a far fronte agli investimenti (in beni strumentali e in capitale circolante) necessari. In tale contesto, il mancato rispetto del DSCR segnala unicamente la necessità di **completare** il processo di **acquisizione** delle **fonti finanziarie** a sostegno dello sviluppo, il che non dovrebbe rappresentare un problema nell'ambito di un corretto rapporto e una corretta comunicazione con gli istituti di credito.

Secondo caso: impresa che sta attraversando una fase di contrazione in termini dimensionali, con risultati ancora positivi ma in diminuzione. È possibile che il DSCR sia rispettato, anche in questo caso in stretta correlazione con la dinamica finanziaria caratterizzante imprese che si trovino nella situazione descritta, ove la cassa generata dalla gestione operativa spesso è ampiamente **sufficiente** a far fronte agli investimenti (generalmente assai ridotti) in beni strumentali, mentre il capitale circolante si pone quale fattore che concorre alla generazione di cassa stessa. In tale contesto, il rispetto del DSCR pone in evidenza la non sussistenza di segnali di tensione finanziaria nel breve termine, fattore di certo positivo; senza **soluzioni** alle **difficoltà** di carattere operativo, però, l'impresa proseguirebbe su un sentiero destinato a condurre alla crisi.



# La diffida accertativa va notificata al lavoratore solo se esecutiva

Il titolo esecutivo si acquisisce se il datore di lavoro non attiva la conciliazione o non propone ricorso entro 30 giorni dalla ricezione

/ Mario PAGANO

La diffida accertativa va notificata al lavoratore interessato solo dopo aver acquisito valore di titolo **esecutivo**. Questo quanto emerge dalla nota n. 811 di ieri, 7 ottobre 2020 dell'Ispettorato nazionale del lavoro (INL) che, facendo seguito a quanto già illustrato con la circ. n. 6/2020 (si veda "[La diffida accertativa vale anche per l'obbligato in solido](#)" del 6 ottobre 2020), si concentra su alcuni aspetti più operativi della diffida accertativa, così come ridisegnata dall'[art. 12-bis](#) del DL 76/2020 convertito (c.d. decreto "Semplificazioni").

Le novità normative hanno, da una parte, esteso la platea dei soggetti destinatari della diffida, ammettendone l'adozione non solo nei confronti del datore di lavoro ma anche dell'eventuale obbligato in solido, come nel caso dell'**appalto** e della **somministrazione**. Sotto un altro profilo è stato decisamente snellito l'iter attraverso il quale la diffida accertativa acquista valore di titolo esecutivo, direttamente spendibile dal lavoratore. Non è infatti più necessaria la convalida del Direttore dell'Ispettorato che ha emesso il provvedimento, e la stessa acquisisce automaticamente tale caratteristica al verificarsi di precisi presupposti.

Come ribadito dall'INL anche nella nota in commento, se nel corso dei successivi **30 giorni** decorrenti dalla ricezione del provvedimento il datore di lavoro e l'eventuale responsabile in solido non provvedono ad attivare una conciliazione o non presentano ricorso al direttore del competente Ispettorato territoriale del lavoro, la diffida acquista efficacia di titolo esecutivo.

La nota si concentra proprio su queste **due alternative** (per ciascun soggetto una esclude l'altra) a disposizione dei soggetti obbligati, da attivarsi, in entrambi i casi, entro 30 giorni dalla notifica del provvedimento, scegliendo, come consiglia la nota, la trasmissione a mezzo PEC.

La prima possibilità attiene alla **conciliazione**, che verrà effettuata secondo le modalità della conciliazione monocratica ex [art. 11](#) del DLgs. 124/2004. Se tanto il datore di lavoro quanto l'obbligato in solido presentano istanza di conciliazione l'Ispettorato ne dovrà garantire una trattazione congiunta.

Di conseguenza, se solo una parte ha presentato l'istanza, l'altra dovrà necessariamente essere convocata, ovviamente insieme al lavoratore interessato.

Come già precisato nella circ. n. 6/2020, l'esito della conciliazione potrebbe anche essere differente per le parti obbligate. In questo caso la diffida accertativa **perderà** efficacia soltanto nei confronti di chi ha raggiunto un accordo, mentre acquisterà valore di titolo

esecutivo verso la parte che non vi abbia aderito. Il lavoratore potrà, così, attivarsi per l'esecuzione dell'accordo (ove lo stesso non sia rispettato) ai sensi dell'art. 11 comma 3-bis del DLgs. 124/2004 ovvero mettere in esecuzione la diffida accertativa nei confronti della parte che non abbia aderito alla conciliazione. Ovviamente, in nessun caso, potrà ottenere un credito superiore a quello indicato nella diffida.

La procedura è simile ove, invece, venga promosso **ricorso** avanti al direttore dell'ufficio che ha emesso il provvedimento.

Anche in questo caso, se entrambi gli obbligati hanno scelto questa possibilità, sarà necessaria una trattazione congiunta. Il lavoratore dovrà essere informato attraverso la **notifica** del ricorso.

La decisione, di norma, dovrà intervenire entro **60 giorni**, non essendo previsto il silenzio-rigetto. Gli esiti possono essere di tre tipologie. In caso di accoglimento, la diffida non diventerà titolo esecutivo a meno che il ricorso non si riferisca a motivi di doglianza riferibili esclusivamente ad una delle parti obbligate, come nell'ipotesi in cui venga messo in discussione il vincolo di solidarietà. In questo caso l'accoglimento produrrebbe effetti solo per l'obbligato in solido e non per il datore di lavoro.

Nel caso di **rigetto**, evidentemente, l'Ufficio provvederà a comunicare al lavoratore che la diffida accertativa ha acquistato efficacia di titolo esecutivo, allegando la stessa, oltre la prova della avvenuta notifica al datore di lavoro e all'eventuale obbligato solidale ai fini della successiva esecuzione.

Di particolare interesse risulta essere la decisione di accoglimento **parziale**, in ragione del quale il direttore mette in discussione non l'intero importo, oggetto di diffida, ma alcune sue voci, al punto da rideterminare il credito del lavoratore. In tale ultimo caso sarà necessario un atto di ridetermina, conforme alla decisione, il quale sarà immediatamente esecutivo, atteso l'esaurirsi della facoltà di conciliare o di ricorrere avverso il sottostante accertamento ed il consolidarsi del credito oggetto del ricorso.

Infine, l'INL chiarisce l'ipotesi in cui le parti obbligate scelgano strade differenti. In tale ipotesi, la precedenza viene accordata alla **conciliazione** tra il lavoratore e la parte istante, senza questa volta prevedere un coinvolgimento della parte che ha scelto di presentare ricorso. Quest'ultimo potrà essere deciso, sempre entro il termine di 60 giorni, solo dopo che sia stata definita la conciliazione.



# Dogana semplificata per le vendite a distanza di beni di modico valore

L'autorizzazione per l'introduzione nel territorio nazionale sarà rilasciata in via preventiva e con una validità annuale

## / REDAZIONE

Con la determinazione del direttore dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli n. [344910](#) del 6 ottobre 2020, viene introdotta una specifica e nuova **procedura doganale** per le operazioni di importazione relative ad acquisti effettuati attraverso piattaforme digitali, nell'ambito del c.d. "commercio elettronico", con riferimento a beni di valore trascurabile destinati a soggetti privati.

Si prevede, infatti, che, sino all'entrata delle disposizioni comunitarie IVA in tema di commercio elettronico "indiretto" (direttiva 2017/2455/Ue e successive modifiche), saranno agevolate le **procedure autorizzative** in Dogana per l'introduzione nel territorio nazionale di merci non unionali, relative a spedizioni di modico valore (sotto la soglia di 22 euro) originate da transazioni commerciali derivanti da vendite a distanza di beni con interfaccia elettronica (c.d. marketplace).

L'autorizzazione sarà rilasciata in via preventiva e con una validità annuale.

I soggetti autorizzati sono, quindi, iscritti in un apposito Elenco istituito presso la Direzione Dogane denominato "e-commerce P4I-B2C" (*platform for import - business to consumer*).

Più nel dettaglio, la determinazione dell'Agenzia delle Dogane stabilisce che il rilascio dell'autorizzazione risulti subordinato alla dimostrazione, da parte del richiedente, della sussistenza di **specifici requisiti** di tipo oggettivo e soggettivo, tra cui:

- l'effettuazione di un numero minimo di 50.000 operazioni mensili di importazione;
- il possesso dell'autorizzazione per lo sdoganamento presso "luogo approvato" nonché per "destinatario autorizzato" per il regime di transito;

- l'utilizzo del **codice EORI**;
- il possesso della certificazione AEO;
- la tracciabilità del flusso logistico dei beni dal Paese terzo sino alla consegna nel territorio nazionale;
- il possesso nel magazzino di apparecchiatura scanner X-Ray dotata di tecnologia CT (tomografia computerizzata), ovvero l'impegno a dotarsi di tale strumentazione entro 3 mesi.

## Per l'ufficio competente rileva il luogo di tenuta delle scritture contabili

L'istanza di autorizzazione è da presentare presso l'Ufficio delle Dogane competente rispetto al luogo di tenuta delle scritture contabili principali **ai fini doganali**. I soggetti autorizzati, successivamente ai controlli di **sicurezza ENS** previsti sulle merci pervenute presso l'aeroporto di entrata nel territorio doganale dell'Ue e allo spostamento dei beni presso i propri magazzini autorizzati, potranno dunque espletare in via semplificata le formalità relative alla dichiarazione doganale, in procedura ordinaria, presso luogo autorizzato.

Più precisamente, sarà consentito di indicare nel campo 33 del DAU il codice convenzionale "9990 9909 00" in luogo del codice di nomenclatura combinata dei beni introdotti.

Resta fermo che, a seguito del rilascio dell'autorizzazione, gli Uffici doganali potranno effettuare **monitoraggi periodici** con cadenza almeno mensile, anche presso il soggetto autorizzato, al fine di verificare il corretto mantenimento dell'autorizzazione concessa.

## Non imponibili i contributi di consiglieri e assessori regionali per il trattamento di fine mandato

Con la risoluzione n. [64](#) pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in ordine al corretto trattamento fiscale dei **contributi** finalizzati all'erogazione dei trattamenti economici vitalizi, calcolati con il metodo contributivo, spettanti ai consiglieri e assessori regionali cessati dal mandato. Nella fattispecie in esame, l'Agenzia, richiamando l'[art. 14](#) del DL 138/2011 e l'[art. 1](#) commi 965 e 966 della L. 145/2018, nonché la legge regionale 27/2019, ritiene che, il trattamento in questione, maturato sulla base della **contribuzione obbligatoria** effettivamente versata dal consigliere, sia riconducibile all'ambito dell'[art. 49](#) comma 2 lett. a) del TUIR, quale reddito derivante da pensioni di ogni genere e assegni a esse equiparati.

La riforma dell'istituto del vitalizio, continua l'Agenzia, ha comportato un mutamento di regime, con conseguenti riflessi sulla determinazione della base imponibile del trattamento economico percepito a fine mandato dai consiglieri. Di conseguenza, si ritiene che sia i contributi versati dai consiglieri che quelli a carico della Regione **non concorrano** alla formazione del reddito in quanto riconducibili all'[art. 51](#) comma 2 lett. a) del TUIR.

Infine, viene osservato che le medesime regole di determinazione della base imponibile **sono applicabili** in relazione al trattamento economico percepito dagli assessori, inquadrabili tra i redditi di lavoro dipendente.

## Credito R&S per il finanziamento della borsa di studio se i risultati sono dell'impresa

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello n. [454](#) di ieri, ha chiarito che il finanziamento della borsa di studio da parte di un'impresa può rientrare nelle spese di ricerca e sviluppo ex [art. 1](#) comma 198 della L. 160/2019, quale spesa per contratti *extra muros* stipulati con università, qualora il risultato della ricerca sia **di proprietà** dell'impresa finanziatrice, seppure in comproprietà con l'Università.

Attesa l'analogia tra il credito d'imposta in esame e quello previsto dal DL [145/2013](#), nonostante le rilevanti differenze sussistenti tra le due misure agevolative con riguardo agli elementi strutturali, secondo l'Agenzia delle Entrate alla fattispecie prospettata sono applicabili i chiarimenti forniti dalla circolare n. [5/2016](#) in relazione alla precedente agevolazione, la quale ha precisato che i contratti di ricerca stipulati con università devono prevedere che l'**effettivo beneficiario** degli eventuali risultati dell'attività di ricerca sia l'**impresa committente**.

Nel caso di specie, si intende modificare la convenzione per il finanziamento di una borsa di studio per dottorato di ricer-

ca, al fine di includere la previsione secondo la quale il risultato della ricerca scientifica possa essere di proprietà sia dell'Università che dell'impresa finanziatrice.

Pertanto, nel presupposto che la convenzione per il finanziamento della borsa di studio preveda che il risultato della ricerca scientifica possa essere di proprietà dell'impresa finanziatrice, seppure in **comproprietà**, le suddette spese sostenute da quest'ultima sono ammissibili al beneficio per la quota parte riferibile al tempo effettivamente dedicato dal dottorando all'attività di ricerca e sviluppo, concorrendo a formare la base di calcolo del credito d'imposta nella misura del **150%** del loro ammontare, come previsto dall'[art. 1](#) comma 200, lett. c) della L. 160/2019, a condizione che l'impresa finanziatrice venga individuata quale beneficiaria dei risultati dell'attività di ricerca.

Tali costi dovranno considerarsi agevolabili anche nel caso in cui l'attività di ricerca svolta dal dottorando e regolata dalla convenzione non dovesse portare **alcun risultato**.

## Per la scissione totale non proporzionale estrema basta la maggioranza

Il Tribunale di Milano, nel provvedimento del [21 settembre](#) scorso, ha precisato che l'operazione di scissione attraverso la quale, in esito alla **estinzione della srl scissa**, sono costituite **quattro nuove srl** le cui quote sono destinate a essere assegnate in via totalitaria a ciascuno dei quattro soci della scissa (rispettivamente, nella specie, al 2, al 23, al 25 e al 50%), non rientra nell'ambito di applicazione della seconda parte del secondo comma dell'[art. 2506](#) c.c., secondo il quale "è consentito inoltre che, **per consenso unanime**, ad alcuni soci non vengano attribuite azioni o quote di una delle società beneficiarie della scissione, ma azioni o quote della società scissa". Nel caso disciplinato dalla norma citata, infatti, la scissione

si realizza non in via totale (vale a dire con estinzione della società originaria), ma in via **parziale**, con la particolarità che solo ad alcuni soci vengono assegnate solo azioni o quote della società originaria e non anche azioni o quote della società beneficiaria (dal che la definizione dell'operazione come **asimmetrica**).

Nel caso in questione, invece, si verifica una scissione totale, nessuno dei soci divenendo assegnatario di quote della srl originaria (destinata a estinguersi), ma ciascuno di essi divenendo unico socio di ciascuna delle quattro società beneficiarie, così realizzandosi anche una definitiva separazione della compagine sociale (dal che la definizione dell'operazio-

ne come scissione **totale non proporzionale "estrema"**).

Di conseguenza, a tale scissione totale non pare applicabile la disciplina in tema di consenso unanime dei soci dettata per la scissione parziale asimmetrica dal secondo comma

dell'art. 2506 c.c., disciplina, quest'ultima, il cui **carattere derogatorio** dal principio generale di maggioranza esclude ogni interpretazione estensiva o analogica.

## Superbonus per edifici unifamiliari a prescindere dalla loro destinazione ad abitazione principale

Per interventi di **demolizione e ricostruzione** dell'**edificio unifamiliare** il superbonus del 110% spetta, al ricorrere di tutte le altre condizioni richieste dalla norma, a prescindere dal fatto che lo stesso venga adibito o meno ad abitazione principale. Lo ribadisce l'Agenzia delle Entrate nella risposta n. [455](#) di ieri, 7 ottobre 2020.

La previsione secondo cui l'immobile in questione dovesse essere destinato ad abitazione principale, infatti, era contenuta nel testo originario dell'[art. 119](#) comma 10 del DL 34/2020 che stabiliva "le disposizioni contenute nei commi da 1 a 3 non si applicano agli interventi effettuati dalle persone fisiche, al di fuori di attività di impresa, arti e professioni, su edifici unifamiliari **diversi** da quello adibito ad **abitazione prin-**

**cipale**" (si veda "[Superbonus del 110% per le seconde case purché non siano villette](#)" del 21 maggio 2020).

In sede di conversione da parte della L. 17 luglio 2020 n. [77](#), tuttavia, questa disposizione è stata eliminata e ai sensi del comma 10 in esame, da un'interpretazione letterale della norma confermata dalla circ. Agenzia delle Entrate n. [24/2020](#) (§ 1.2), la detrazione del 110% per gli interventi di riqualificazione energetica compete alle persone fisiche:

- per gli interventi effettuati sulle **parti comuni** dell'edificio;
- per gli interventi effettuati su **due singole unità** immobiliari, **a prescindere** dalla loro destinazione ad abitazione principale (in tal senso, la risposta a interrogazione parlamentare 28 luglio 2020 n. [5-04432](#)).