

Lunedì 7 settembre 2020

IL CASO DEL GIORNO

Agenzia delle Entrate come soggetto unitario nel processo

/ Alfio CISSELLO

Può succedere che il ricorso, l'appello o altro atto processuale sia **intestato e/o notificato** alla diramazione territoriale dell'Agenzia delle Entrate non competente, per un mero errore. In modo speculare, anche l'appello erariale potrebbe provenire dalla Direzione non [...]

PAGINA 2

IL PUNTO IAS

Per gli strumenti finanziari prevale la "diversa" qualificazione fiscale

/ Valeria RUSSO

Ai fini IRES, in caso di **disallineamento** tra la qualificazione di uno strumento finanziamento IAS/IFRS compliant (in termini di *equity/debt*) e la qualificazione fiscale dello stesso (similare alle [...])

PAGINA 9

FISCO

Soggetti passivi alla cassa per il versamento del saldo IVA relativo al 2019

Occorre versare l'intero importo o la metà dello stesso in un'unica soluzione o in forma rateale

/ Mirco GAZZERA e Massimo NEGRO

Entro mercoledì 16 settembre 2020, i soggetti passivi che hanno beneficiato della **sospensione** dei termini per i versamenti IVA prevista dagli artt. 61 e 62 del DL 18/2020 (conv. L. 27/2020) e dall'art. 18 del DL 23/2020 (conv. L. 40/2020) sono tenuti a versare quanto dovuto (o la metà dell'importo) in un'unica soluzione oppure la prima rata, in caso di pagamento rateale.

Tenuto conto dell'ulteriore rateizzazione prevista dall'art. 97 del DL 104/2020, la circ. Agenzia delle Entrate n. 25/2020 (§ 3.4) ha chiarito che i predetti versamenti sospesi con scadenza nei mesi di marzo, aprile e maggio 2020 (fra i quali, il saldo IVA per l'anno 2019) possono essere effettuati, senza l'applicazione di **sanzioni e interessi**:

- per intero entro il 16 settembre 2020 o in massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dalla predetta data;

- per il 50% in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020 o in massi-

mo 4 rate mensili di pari importo a partire da tale data e, per il restante 50%, in una o più rate mensili di pari importo (massimo 24) con scadenza dal 18 gennaio 2021 (in quanto il 16 gennaio 2021 è sabato).

Si ricorda che gli artt. 61 e 62 del DL 18/2020 hanno previsto, fra l'altro, la sospensione dei termini per i versamenti IVA in scadenza a marzo 2020, con riguardo:

- ai soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato e che operano nei **settori** maggiormente colpiti dall'emergenza sanitaria (es. imprese turistiche-ricettive);

- ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato con ricavi o compensi non superiori a 2 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del DL 18/2020;

- ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione che [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Tocca al condominio comunicare l'opzione per lo sconto o la cessione del credito

Opportuna una disciplina unitaria sui licenziamenti

Buono monopattini a partire da novembre

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Corrispettivi "di mezzanotte" in cerca di soluzioni

/ Luca BILANCINI e Emanuele GRECO

Gli esercenti che gestiscono locali aperti al pubblico possono trovarsi nella condizione di chiudere la cassa oltre la **mezzanotte** del giorno di apertura (si pensi ai locali [...])

PAGINA 5

Agenzia delle Entrate come soggetto unitario nel processo

Valido il ricorso alla PEC della DP o DRE sbagliata

/ Alfio CISSELLO

Può succedere che il ricorso, l'appello o altro atto processuale sia **intestato e/o notificato** alla diramazione territoriale dell'Agenzia delle Entrate non competente, per un mero errore. In modo speculare, anche l'appello erariale potrebbe provenire dalla Direzione non competente, in quanto diversa da quella che ha partecipato al primo grado, sebbene sia evento raro.

La giurisprudenza, ferma restando l'esigenza che si scongiuri qualsiasi forma di **abuso del processo**, è costante nel ritenere che l'Agenzia delle Entrate sia da considerarsi in modo unitario, nonostante, come da Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate, le DRE e le singole Direzioni provinciali siano dotate di autonoma soggettività. Si badi bene: la soggettività spetta alle Direzioni provinciali, che non sempre coincidono con le Province, posto che nelle grandi città ci sono due o più Direzioni provinciali.

Recentemente il principio è stato ribadito dalla pronuncia della Cassazione del 13 luglio 2020 n. [14847](#), secondo cui "la notifica da parte del contribuente dell'impugnazione presso un **ufficio** della locale Agenzia delle Entrate non territorialmente competente, perché diverso da quello che ha emesso l'atto impositivo, non comporta né la nullità, né la decadenza dall'impugnazione, sia per il carattere unitario dell'Agenzia delle Entrate, sia per il principio di effettività della tutela giurisdizionale che impone di ridurre al massimo le ipotesi d'inammissibilità, sia per la natura impugnatoria del processo tributario, che attribuisce la qualità di parte all'organo (e non alle singole articolazioni organizzative) che ha emesso l'atto o il provvedimento impugnato (cfr. Cass. 26.10.2016, n. 21621; Cass. 6.3.2015, n. [4551](#); Cass., ord., 20.4.2010, n. [9405](#))".

In effetti, l'**art. 10** del DLgs. 546/92 attribuisce la legittimazione processuale all'Agenzia delle Entrate senza

distinzioni tra le sue articolazioni.

Quanto esposto è valido anche dopo il DL [119/2018](#), che ha imposto l'utilizzo della **telematica** in ambito processuale tributario.

Se, per sbaglio, il ricorso viene notificato alla DP I di Napoli e non alla DP II, l'inammissibilità, seguendo la tesi della Cassazione, dovrebbe essere scongiurata.

La correttezza del menzionato assunto è avvalorata non solo dal fatto che le inammissibilità devono essere sempre la *extrema ratio*, ma anche dal principio di **conservazione degli atti giuridici**.

Occorre sempre evitare, come anticipato, potenziali abusi del processo, specie quando non entrano in gioco problemi di inammissibilità.

Dubbi per la notifica della sentenza

Così, è dubbio che il carattere unitario dell'Agenzia delle Entrate possa essere tirato in gioco, sempre e comunque, per la notifica della sentenza, che ha l'effetto di far decorrere il **termine breve** di impugnazione dei sessanta giorni (vedasi la sentenza Cass. 30 ottobre 2019 n. [27800](#)).

Si pensi al contribuente che, ottenuta una sentenza di accoglimento dalla C.T. Prov. Frosinone, in cui era parte la Direzione provinciale di Frosinone, avesse notificato la sentenza alla Direzione provinciale di Vicenza, senza plausibili giustificazioni.

Richiamare il carattere unitario delle Entrate, e far sì che decorra il termine breve, significa, in un certo senso, accogliere una interpretazione che, alla fine, **agevola** la formazione di **inammissibilità**.

L'appello non notificato entro il termine breve è infatti inammissibile, cosa che non si verifica laddove si ritenesse operante il termine lungo.

Soggetti passivi alla cassa per il versamento del saldo IVA relativo al 2019

Occorre versare l'intero importo o la metà dello stesso in un'unica soluzione o in forma rateale

/ **Mirco GAZZERA e Massimo NEGRO**

Entro mercoledì 16 settembre 2020, i soggetti passivi che hanno beneficiato della **sospensione** dei termini per i versamenti IVA prevista dagli [artt. 61 e 62](#) del DL 18/2020 (conv. L. [27/2020](#)) e dall'[art. 18](#) del DL 23/2020 (conv. L. [40/2020](#)) sono tenuti a versare quanto dovuto (o la metà dell'importo) in un'unica soluzione oppure la prima rata, in caso di pagamento rateale.

Tenuto conto dell'ulteriore rateizzazione prevista dall'[art. 97](#) del DL 104/2020, la circ. Agenzia delle Entrate n. [25/2020](#) (§ 3.4) ha chiarito che i predetti versamenti sospesi con scadenza nei mesi di marzo, aprile e maggio 2020 (fra i quali, il **saldo IVA** per l'anno 2019) possono essere effettuati, senza l'applicazione di **sanzioni e interessi**:

- per intero entro il 16 settembre 2020 o in massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dalla predetta data;
 - per il 50% in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020 o in massimo 4 rate mensili di pari importo a partire da tale data e, per il restante 50%, in una o più rate mensili di pari importo (massimo 24) con scadenza dal 18 gennaio 2021 (in quanto il 16 gennaio 2021 è sabato). Si ricorda che gli [artt. 61 e 62](#) del DL 18/2020 hanno previsto, fra l'altro, la sospensione dei termini per i versamenti IVA in scadenza a marzo 2020, con riguardo:
 - ai soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato e che operano nei **settori** maggiormente colpiti dall'emergenza sanitaria (es. imprese turistiche-ricettive);
 - ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato con ricavi o compensi non superiori a 2 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del DL [18/2020](#);
 - ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione che hanno il **domicilio fiscale**, la sede legale o la sede operativa nelle Province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza, a prescindere dal volume dei ricavi o dei compensi percepiti;
 - ai soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nei Comuni individuati nell'allegato 1 al DPCM 1° marzo [2020](#), che beneficiano della sospensione dei versamenti prevista dal DM 24 febbraio 2020.
- L'[art. 18](#) del DL 23/2020 ha sospeso anche i termini dei **versamenti IVA** in scadenza nei mesi di aprile e maggio 2020, in relazione:
- ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o profes-

sione, con il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato, che hanno subito una consistente diminuzione del fatturato o dei corrispettivi (almeno il 33% o almeno il 50%, a seconda dei ricavi o compensi del periodo di imposta precedente) nel mese di **marzo e di aprile 2020**, rispetto allo stesso mese del precedente periodo di imposta;

- ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, con il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato, che hanno intrapreso l'attività in data successiva al **31 marzo 2019**;
- ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione con il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nelle Province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi, Piacenza, Alessandria e Asti che hanno subito rispettivamente una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il **33%** nel mese di marzo e di aprile 2020, rispetto allo stesso mese del precedente periodo di imposta.

Le federazioni **sportive** nazionali, gli enti di promozione sportiva, le associazioni e le società sportive professionistiche e dilettantistiche applicano la sospensione dei termini dei versamenti fino al 30 giugno 2020 ([art. 61](#) comma 5 del DL 18/2020).

Sospensione possibile anche per il versamento rateale

Se il soggetto passivo ha rateizzato il versamento del saldo IVA per il 2019 corrispondendo la prima rata a marzo 2020, la sospensione dei termini dei versamenti prevista dall'[art. 18](#) del DL 23/2020 (ove spettante) riguarda anche le **due rate** da corrispondere nei mesi di aprile e maggio 2020 (circ. Agenzia delle Entrate n. [9/2020](#), § 2.2.8).

Come precisato nella circ. Agenzia delle Entrate n. [25/2020](#) (§ 3.4.1), inoltre:

- il soggetto passivo che, pur avendo i requisiti per beneficiare della sospensione del versamento del saldo IVA per il 2019 da eseguire a marzo 2020, abbia comunque versato la **prima rata**, ma non anche quelle in scadenza nei mesi di aprile e/o maggio 2020, può versare il debito annuale IVA residuo con una delle modalità descritte in precedenza (es. pagare l'intero importo in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020);
- il soggetto passivo che ha versato la prima rata a **marzo 2020**, in quanto escluso dal beneficio della sospensione, e ha fruito invece della sospensione per i mesi di aprile e maggio 2020, deve versare le rate che residuano nei termini ordinari.

Tocca al condominio comunicare l'opzione per lo sconto o la cessione del credito

Presentazione della "Comunicazione" dal prossimo 15 ottobre 2020

/ Enrico ZANETTI

Il soggetto tenuto alla presentazione all'Agenzia delle Entrate della "Comunicazione", per l'esercizio dell'opzione per lo sconto sul corrispettivo o per la cessione del credito di imposta, corrispondente a una delle detrazioni "edilizie" ex [art. 121](#) del DL 34/2020, è:

- per gli interventi eseguiti su unità immobiliari, il beneficiario della detrazione;
- per gli interventi eseguiti su parti comuni degli edifici, l'**amministratore di condominio**.

La presentazione della "Comunicazione", esclusivamente per via telematica, anche per il tramite di un intermediario abilitato, potrà avere luogo a decorrere dal prossimo 15 ottobre 2020, con il modello approvato con il provv. n. [283847/2020](#), fermo restando che la possibilità di uso in compensazione dei crediti di imposta, così traslati in capo a fornitori e cessionari, non potrà cominciare prima del 1° gennaio 2021.

La natura individuale del "diritto di opzione" (nel senso che ciascun singolo condòmino, con riguardo alla propria quota di spese, ha il diritto di decidere a **livello individuale** se esercitare l'opzione per lo sconto sul corrispettivo, quelle per la cessione del credito, oppure nessuna delle due) è assolutamente pacifica ed anzi, come confermato dalla ris. Agenzia delle Entrate n. [49/2020](#), in presenza di interventi che rientrano nell'ambito di applicazione di due diverse detrazioni "edilizie", il "diritto individuale" del singolo condòmino comprende anche la possibilità di scegliere "a monte" di quale detrazione "edilizia" si intende fruire, tale per cui alcuni condòmini possono scegliere per l'una e altri per l'altra.

Ciò non di meno, nei casi di interventi effettuati su **parti comuni** di edifici condominiali, resta infatti una competenza del condominio, non del singolo condòmino, presentare la "Comunicazione" senza la quale le opzioni sono inefficaci nei confronti dell'Agenzia delle Entrate. A tale fine, la lett. a) del punto 4.8 del provv. n. 283847/2020 statuisce che, se i dati della cessione del credito di imposta non sono già indicati nella delibera condominiale, il condòmino beneficiario della detrazione che cede il credito "comunica tempestivamente all'amministratore del condominio l'avvenuta cessione del credito e la relativa accettazione da parte del cessionario, indicando, oltre al proprio codice fiscale, l'ammontare del credito ceduto e il codice fiscale del cessionario" (nei c.d. "condomini minimi" senza amministratore nominato, questa comunicazione va fatta al "condòmino incaricato").

L'unico caso in cui è il singolo condòmino, ad essere il soggetto competente a presentare la "Comunicazione"

per l'esercizio di opzioni relative a interventi che hanno avuto per oggetto parti comuni di edifici condominiali, è quello dell'**esercizio "differito"** dell'opzione, ossia dell'esercizio dell'opzione relativamente alle quote annuali residue non ancora utilizzate di una detrazione relativamente alla quale il beneficiario ha già utilizzato almeno una quota annuale della detrazione medesima "direttamente" a scomputo della propria imposta lorda.

Il punto 4.1 del citato provv. n. 283847/2020 stabilisce infatti che, sempre con riferimento alle spese sostenute nel biennio 2020/2021, l'opzione può essere esercitata anche **dopo** aver fruito direttamente di una o più quote annuali della detrazione spettante.

Ovviamente, in questo caso l'opzione può riguardare soltanto le quote annuali di detrazione residue di cui il beneficiario non ha ancora usufruito in sede di determinazione della propria imposta netta, ma deve riferirsi "a tutte le **rate residue** ed è irrevocabile".

Resta ben inteso che, quando gli interventi oggetto della "Comunicazione" sono effettuati non già su unità immobiliari, bensì su parti comuni di edificio, la presentazione della "Comunicazione" è a cura del condominio (con compilazione della relativa parte del frontespizio, in luogo di quella relativa ai dati del beneficiario o del suo rappresentante) solo se sull'edificio insiste effettivamente una **proprietà condominiale** delle parti comuni. Se l'intervento sulle parti comuni dell'edificio viene effettuato dall'unico proprietario (o dai comproprietari) di tutte le unità immobiliari che compongono l'edificio, non sussiste alcun condominio e la "Comunicazione" è presentata in veste "individuale" (e non "condominiale") dal beneficiario che ha sostenuto le spese o dal suo rappresentante.

Si ricorda che, come confermato anche dalla circ. n. [24/2020](#) (§ 1.1), gli interventi su parti comuni di edifici interamente posseduti da un unico proprietario (o da più comproprietari) possono sempre fruire delle detrazioni "edilizie" previste per questa tipologia di interventi nelle misure previste dalle "versioni ordinarie" delle rispettive discipline, ma non possono fruire della "versione **superbonus** al 110%" perché, il presupposto oggettivo della natura di "parti comuni di edificio ex [art. 1117](#) c.c.", costituisce condizione necessaria e sufficiente solo al di fuori dell'ambito di applicazione della disciplina del superbonus al 110%, relativamente alla quale il comma 9 dell'[art. 119](#) del DL 34/2020 pone invece come condizione necessaria anche la sussistenza del **presupposto soggettivo** della proprietà condominiale di quelle parti comuni.

Corrispettivi “di mezzanotte” in cerca di soluzioni

La trasmissione dei dati da parte del registratore telematico manda “in pensione” lo scontrino di chiusura giornaliera

/ Luca BILANCINI e Emanuele GRECO

Gli esercenti che gestiscono locali aperti al pubblico possono trovarsi nella condizione di chiudere la cassa oltre la **mezzanotte** del giorno di apertura (si pensi ai locali notturni, ma anche a ristoranti, pizzerie, birrerie, gelaterie, ecc.).

Tali soggetti effettuavano, sino al 31 dicembre 2019 (e sino al 30 giugno 2019 per i commercianti al minuto con volume d'affari superiore a 400.000 euro nel 2018), la certificazione dei corrispettivi mediante emissione di scontrino fiscale o ricevuta ([art. 12](#) della L. 413/91). Nel sistema normativo attualmente vigente, per le operazioni in esame sussiste, invece, l'obbligo di certificazione mediante la memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi ([art. 2](#) comma 1 del DLgs. 127/2015), fatte salve alcune esclusioni.

Sono, infatti, **esonerate** dai nuovi obblighi ai sensi del DM 10 maggio 2019 e del DM 24 dicembre 2019 alcune operazioni fra le quali si annoverano, in linea generale, quelle elencate nell'[art. 2](#) del DPR 696/96.

Occorre, tuttavia, sottolineare come, sino al 1° gennaio 2021, in forza di quanto disposto dall'[art. 140](#) comma 2 del DL 34/2020 (decreto “Rilancio”), i soggetti il cui volume d'affari non ha superato il valore di 400.000 euro, possono trasmettere i dati dei corrispettivi giornalieri entro il **mese successivo** a quello di effettuazione dell'operazione (invece che nel termine ordinario di dodici giorni). Costoro possono, nel medesimo intervallo temporale, continuare a certificare le operazioni secondo le modalità tradizionali (scontrino o ricevuta) in luogo dell'emissione del documento commerciale.

Nel sistema previgente e per i soggetti passivi ancora dotati di registratore di cassa, viene richiesta la stampa dello **scontrino di chiusura giornaliera**, contenente i dati di cui all'art. 12 del DM 23 marzo 1983, fra cui l'ammontare complessivo dei corrispettivi del giorno.

L'[art. 1](#) comma 4 del DPR 544/99 dispone altresì che, per gli esercizi la cui attività si protrae oltre le ore 24, “il documento riepilogativo è emesso al termine dell'effettivo svolgimento dell'attività con riferimento alla **data di inizio** dell'evento”.

La disposizione, essendo riferita ai soli locali che esercitano attività d'intrattenimento e spettacolo (es. discoteche), aveva generato perplessità in merito all'applicabilità di tale pratica anche agli esercenti non soggetti all'imposta sugli intrattenimenti (si veda [“Scontrino «di mezzanotte» in attesa di semplificazione”](#) del 26 ottobre 2013).

Solo la prassi amministrativa più recente (circ. Agenzia delle Entrate n. 12/2016, § 18.1) ha confermato l'applicabilità della **norma speciale** a tutti gli esercenti la cui attività si protragga oltre le ore 24, consentendo di

emettere lo scontrino di chiusura giornaliera “al termine dell'effettivo svolgimento dell'attività, con riferimento alla data di inizio dell'evento (quindi anche oltre la mezzanotte)”. Ad esempio, lo scontrino di chiusura emesso alle ore 02:00 del 10 luglio può essere annotato come corrispettivo del 9 luglio.

I soggetti passivi il cui volume d'affari non è superiore a 400.000 euro nel 2018, adottando la **soluzione transitoria**, potrebbero, quindi, trasmettere i dati accedendo al portale “Fatture e corrispettivi” e indicando, quale data di riferimento, quella di inizio dell'attività giornaliera.

Per coloro che sono, invece, già dotati di **registratori telematici** o di registratori di cassa “adattati”, l'invio verrà effettuato da tali apparecchiature secondo le modalità descritte nelle specifiche tecniche, approvate con provv. Agenzia delle Entrate n. 182017/2016 (modificato, in ultimo, dal provv. n. [1432217/2019](#)), nelle quali si precisa che “i dati dei corrispettivi trasmessi si considereranno riferiti alla data riportata nel campo <DataOraRilevazione>”. Tale valore rappresenta, per i registratori telematici, la “data e l'ora della chiusura giornaliera”, costituendo una soluzione apparentemente non coerente con quanto chiarito nella già citata circolare Agenzia delle Entrate n. 12/2016, secondo cui dovrebbe farsi, invece, riferimento alla data di inizio della giornata.

L'Amministrazione finanziaria suggerisce, inoltre, sempre nelle specifiche tecniche, che “in caso di chiusura di cassa oltre le ore 24 del giorno di apertura, al fine di una corretta imputazione dei dati dei corrispettivi e liquidazione IVA – soprattutto con riferimento ai giorni a cavallo del periodo di liquidazione – sarà quindi utile effettuare una prima **chiusura** di cassa **entro le ore 24** del giorno di apertura”. Pur comprendendo l'utilità di tale soluzione (che consentirebbe di computare i corrispettivi giornalieri secondo corretti criteri di competenza), essa pare difficilmente conciliabile con le esigenze operative degli esercenti la cui attività si protrae oltre le ore 24.

Il riferimento al giorno precedente o a quello successivo assume particolare rilievo per le giornate di **fine mese** nelle quali una diversa imputazione inciderebbe sulla liquidazione dell'IVA. La “retro-imputazione” dei corrispettivi alla data precedente, come suggerito dalla circ. n. 12/2016, implicherebbe un'anticipazione del momento impositivo, motivo per cui un siffatto comportamento non dovrebbe ritenersi sanzionabile. Pur tuttavia, ciò comporterebbe un'inevitabile **anomalia** fra la liquidazione di periodo e i dati dei corrispettivi trasmessi telematicamente.

Opportuna una disciplina unitaria sui licenziamenti

Dopo che anche l'art. 4 del DLgs. 23/2015 è stato dichiarato incostituzionale sarebbe auspicabile un intervento del legislatore

/ Luca NEGRINI

In questo periodo di emergenza il legislatore si è occupato del tema dei licenziamenti solo per vietare quelli di natura economica, con una serie di provvedimenti che hanno prorogato via via questo divieto.

Nel frattempo è, però, andata avanti quella che è stata definita da alcuni come l'opera di **demolizione** del Jobs Act da parte della Corte Costituzionale, con la sentenza n. [150/2020](#), che ha dichiarato l'incostituzionalità anche per i vizi formali della predeterminazione per legge dell'indennizzo in caso di illegittimità del licenziamento, riconoscendo così anche in questo ambito una discrezionalità al giudice nello stabilire l'indennizzo tra il minimo e il massimo fissati dalla legge.

La decisione era pressoché scontata, tenuto conto che la Corte Costituzionale con la sentenza n. [194/2018](#) aveva già dichiarato l'incostituzionalità dell'[art. 3](#) del DLgs. 23/2015 nella parte in cui stabiliva che il calcolo dell'indennità in caso di mancanza di giusta causa o giustificato motivo del licenziamento operasse in **misura fissa**, sulla base dell'anzianità del lavoratore, per attribuire al giudice il potere di fissare in modo discrezionale l'importo dell'indennizzo a favore del lavoratore licenziato ingiustamente.

L'opera di demolizione potrebbe non essere finita qui, dal momento che sul fronte europeo la Corte d'Appello di Napoli, con l'ordinanza del [18 settembre 2019](#), ed il Tribunale di Milano, con un'ordinanza del [5 agosto 2019](#), ponendo in dubbio la conformità con l'ordinamento comunitario delle norme sanzionatorie sui **licenziamenti collettivi** contenute nel DLgs. 23/2015 hanno sollecitato un intervento della Corte di Giustizia Ue, che al momento non si è ancora pronunciata.

Una volta venuta meno quella che era la caratteristica peculiare della disciplina del Jobs Act, e cioè la **predeterminazione** in misura fissa dell'indennizzo in caso di illegittimità del licenziamento, salvo rare eccezioni, per rendere comunque certi e prevedibili i costi di eventuali riduzioni di personale, ha sempre meno senso che nel nostro ordinamento convivano due discipline oramai non troppo dissimili, applicabili ai lavoratori dipendenti in funzione del fatto che siano stati assunti prima o dopo il 7 marzo 2015.

Se si guarda, ad esempio, alla disciplina sanzionatoria applicabile nelle unità produttive che superano i 15 dipendenti, l'indennizzo in caso di mancanza di giusta causa o giustificato motivo va rispettivamente da 12 a

24 mensilità, se si applica l'[art. 18](#) della L. 300/70, ovvero da 6 a 36 mensilità, se si applica il DLgs. 23/2015, in quanto il lavoratore è stato assunto dopo il 7 marzo 2015. Per i **vizi formali** del licenziamento, l'intervallo previsto per l'indennizzo è rispettivamente da 6 a 12 mensilità e da 2 a 12 mensilità. Come si vede gli intervalli previsti dal legislatore, all'interno dei quali il giudice è chiamato a stabilire l'indennizzo sulla base di criteri che dopo le sentenze della Corte Costituzionale sono diventati sostanzialmente analoghi, differiscono tra loro in modo relativo ed anche irrazionale, perché è davvero difficile comprendere perché quello che riguarda la mancanza di giusta causa o giustificato motivo abbia per i lavoratori cui si applica l'art. 18 un minimo più alto, ma un massimo più basso.

Restano, però, anche differenze sul piano delle ipotesi residuali in cui è ammessa la **reintegrazione** del lavoratore, che sicuramente vedono la disciplina dell'art. 18 dello Statuto dei lavoratori ancora come **più favorevole** rispetto a quella del contratto a tutele crescenti. Infatti, solo con l'applicazione dell'art. 18 la reintegrazione trova spazio in caso di licenziamento per giustificato motivo oggettivo quando il giudice ritenga manifestamente insussistente il fatto posto a base del licenziamento, così come per il licenziamento disciplinare quando la fattispecie per cui si è proceduto alla risoluzione del rapporto di lavoro rientra tra quelle per le quali il contratto collettivo o il codice disciplinare prevede solo una sanzione conservativa.

Queste differenze, relative alle ipotesi in cui è ammessa la reintegrazione, rappresentano probabilmente l'**ostacolo** più rilevante per un'iniziativa legislativa che riconduca ad unità la disciplina sull'illegittimità del licenziamento, perché è evidente che sul punto gli interessi sono contrapposti ed è difficile per il legislatore trovare un punto di equilibrio che raccolga il consenso necessario.

Rischia, pertanto, di restare lettera morta l'auspicio con cui i giudici costituzionali hanno concluso la motivazione della sentenza n. 150/2020, secondo cui "spetta alla responsabilità del legislatore, anche alla luce delle indicazioni enunciate in più occasioni da questa Corte, ricomporre secondo **linee coerenti** una normativa di importanza essenziale, che vede concorrere discipline eterogenee, frutto dell'avvicinarsi di interventi frammentari".

Buono monopattini a partire da novembre

La richiesta del bonus dovrà avvenire tramite un'applicazione web da predisporre entro 60 giorni

/ Anita MAURO

Come preannunciato nei giorni scorsi dallo stesso Ministro dell'Ambiente (si veda ["Sabato sarà pubblicato in Gazzetta Ufficiale il decreto attuativo del bonus mobilità"](#) del 3 settembre scorso), è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 221 del 5 settembre 2020, il DM 14 agosto 2020, ovvero il decreto attuativo del c.d. "buono mobilità", previsto dall'[art. 1](#) comma 229 del DL 34/2019. Si ricorda che la citata norma, al fine di favorire la **mobilità sostenibile**, ha previsto l'erogazione di un "buono mobilità" in due diverse forme (l'una a seguito di rottamazione, e l'altra no), per l'acquisto di mezzi di trasporto privato "sostenibili".

In particolare, il decreto attuativo qui in commento riguarda il buono mobilità "senza rottamazione", ovvero il bonus previsto per gli acquisti operati dal 4 maggio 2020 al 31 dicembre 2020, pari al **60%** (nel limite di 500 euro) della spesa sostenuta per (alternativamente):

- l'acquisto di **biciclette**, anche a pedalata assistita;
- l'acquisto di veicoli per la mobilità personale a propulsione prevalentemente elettrica di cui all'[art. 33-bis](#) del DL 30 dicembre 2019 n. 162, come **monopattini**, segway, hoverboard e monowheel;
- l'utilizzo dei servizi di mobilità condivisa a uso individuale (come, ad esempio, i servizi di **sharing** di biciclette, motorini elettrici o monopattini elettrici), esclusi quelli mediante autovetture (escluso, quindi, il car sharing).

Possono beneficiare del buono i soggetti maggiorenni **residenti**:

- nei capoluoghi di Regione (a prescindere dal numero di abitanti);
- nelle Città metropolitane (a prescindere dal numero di abitanti);
- nei capoluoghi di Provincia (a prescindere dal numero di abitanti);
- nei Comuni con popolazione superiore a 50.000 abitanti.

Il riconoscimento del buono avverrà in **due fasi**:

- nella prima fase, verrà riconosciuto il **rimborso** a coloro che, nel periodo intercorrente tra il 4 maggio ed il 3 novembre 2020, hanno già operato (a "prezzo pieno") gli acquisti agevolabili;
- nella seconda fase, operante dal 4 novembre 2020, invece, il soggetto interessato, presentando all'esercente accreditato il buono prodotto dall'applicazione web, potrà acquistare il prodotto o il servizio direttamente al **prezzo ridotto**.

Accesso mediante SPID

Il programma – si legge nel decreto – verrà gestito attraverso un'**applicazione web** accessibile mediante credenziali SPID, sia direttamente che tramite il sito del Ministero dell'Ambiente.

Per l'ottenimento del rimborso, nella prima fase, l'interessato dovrà presentare istanza mediante l'**applicazione web**, entro e non oltre sessanta giorni dalla operatività di essa, allegando la fattura o lo scontrino parlante ed indicando il proprio IBAN (che sarà utilizzato per l'accredito).

Invece, nella seconda fase, i soggetti interessati dovranno registrarsi sull'applicazione web a partire dal 4 novembre 2020 e non oltre il 31 dicembre 2020 ed i buoni mobilità richiesti dovranno essere **utilizzati entro trenta giorni** dalla relativa emissione, pena l'annullamento (ma sarà possibile richiedere sull'applicazione l'emissione di un "buono sostitutivo").

I buoni mobilità saranno emessi secondo l'ordine temporale di arrivo delle istanze, fino ad esaurimento delle **risorse disponibili** per l'anno 2020.

Tuttavia, va segnalato che la dotazione del "Fondo destinato al programma sperimentale buono mobilità", di cui all'[art. 2](#) comma 1 del DL 111/2019, è stata portata a 210 milioni di euro per il 2020.

Della rivendita di beni non propri rispondono tutti gli amministratori

La responsabilità del direttore generale può discendere dal non essersi adoperato per impedire l'illecito

/ Maurizio MEOLI

Il Tribunale di Torino, nella sentenza del [2 luglio 2019](#), si sofferma sulla responsabilità ex [art. 2395](#) c.c., i cui elementi costitutivi sono la condotta illecita degli amministratori, il pregiudizio patrimoniale patito **direttamente** dal socio o dal terzo e il nesso di causalità tra la condotta e il danno. Tale responsabilità – per la cui ricorrenza non rileva che il danno sia stato arrecato al socio o al terzo dagli amministratori nell'esercizio del loro ufficio o al di fuori di tali incombenze – ha natura extracontrattuale, costituendo un'applicazione dell'ipotesi ex [art. 2043](#) c.c. (cfr. Cass. n. 8359/2007).

A fronte di ciò si ritiene che la società fornitrice di aiuto ad un'altra compagine sociale (poi fallita) alleghi un pregiudizio riconducibile in tale alveo normativo quando lamenti la **perdita delle autovetture** vendute con riserva di proprietà e mai pagate e, pertanto, mai entrate nel patrimonio della società fallita; vetture che la fallita aveva comunque venduto o sottoposto ad ipoteca volontaria.

La fattispecie non può essere ricondotta ad un mero inadempimento contrattuale, costituito dal mancato pagamento delle vetture da parte della società fallita, in quanto a tale omissione si affianca una **cessione illecita**, perché effettuata in violazione del patto di riserva della proprietà. Circostanza che determina un danno diretto nella sfera giuridica della società fornitrice, la quale, oltre a non ricevere il pagamento del prezzo, si vede privata delle vetture ancora di sua proprietà; il comportamento che ha determinato tale situazione integra, pertanto, un vero e proprio fatto illecito imputabile agli amministratori della fallita ex [art. 2395](#) c.c. Né rileva la **mancata trascrizione al PRA** della riserva di proprietà da parte della società fornitrice, dal momento che essa non ha effetto costitutivo, contando unicamente ai fini dell'opponibilità ai terzi della riserva stessa; che, invece, è pienamente operante nei confronti del compratore con cui è stata pattuita. Tale circostanza non è, pertanto, di per sé idonea né a far venir meno né ad attenuare la responsabilità degli amministratori convenuti.

A norma dell'art. 2395 c.c., peraltro, il terzo (o il socio) è legittimato all'esercizio dell'azione (di natura aquiliana) per ottenere il risarcimento dei danni subiti nella propria sfera individuale in conseguenza di atti dolosi o colposi compiuti dagli amministratori anche **dopo il fallimento** della società.

Di ciò rispondono anche gli amministratori **non operativi**, risultando gli stessi in possesso di – o comunque nelle condizioni di ottenere – informazioni (ovvero del

fatto che le autovetture in questione non erano ancora state pagate) tali da non poter essere considerati esenti da responsabilità, anche ai fini dell'art. 2395 c.c.

Ed infatti, il sistema della responsabilità degli amministratori privi di deleghe posto dagli [artt. 2381](#) e [2392](#) c.c., come rinnovati dalla riforma del diritto societario, conferma l'obbligo di vigilanza dei medesimi non più come avente ad oggetto "il generale andamento della gestione" – quale controllo continuo ed integrale sull'attività dei delegati – ma richiedendo loro, secondo la diligenza esigibile sin dal momento dell'accettazione della carica, di **informarsi ed essere informati**, anche su propria sollecitazione, degli affari sociali, e di trarne le necessarie conseguenze. Il perdurante dovere di controllo in capo ai medesimi può precisarsi come obbligo di informazione attiva e passiva, nonché di conseguente attivazione, al fine di scongiurare le condotte dei delegati da cui possa derivare danno alla società; concretando quello che è definito: "dovere di agire informato" (cfr. Cass. n. [9973/2018](#)).

Con riguardo, infine, all'eventuale coinvolgimento del **direttore generale** – responsabile, ai sensi dell'[art. 2396](#) c.c., secondo le disposizioni che concernono la responsabilità degli amministratori – si osserva come nel silenzio della legge in merito alla definizione di tale figura e dei suoi compiti, questi debbano essere ricondotti nell'ambito dell'esecuzione delle decisioni del CdA, senza che vi sia un concorso alla formazione della volontà dell'organo amministrativo. Il direttore generale costituisce il vertice della struttura organizzativa per l'attuazione degli indirizzi della gestione la cui definizione compete in via esclusiva agli amministratori (cfr. Trib. Roma n. [19185/2015](#)); esso ha il potere/dovere di valutare le decisioni degli amministratori eventualmente rifiutandosi di darvi esecuzione in caso di illiceità delle stesse (cfr. Cass. n. [23630/2015](#)).

Ai fini di un suo coinvolgimento, quindi, occorre verificare se, nell'ambito dell'esercizio dei compiti esecutivi attribuitigli, egli abbia concorso all'illecito. E, nella specie, risultando il direttore generale della fallita **consapevole delle condizioni** di acquisto delle vetture, si presenta irrilevante il fatto di non aver contribuito ad assumere le decisioni circa le cessioni o la concessione delle ipoteche, perché non erano questi i suoi compiti nella compagine sociale. La responsabilità (seppure non di pari gravità rispetto a quella degli amministratori) discende, infatti, dal non essersi adoperato, nell'ambito dell'attività di esecuzione di tali contratti, affinché l'illecito non venisse portato a compimento.

Per gli strumenti finanziari prevale la “diversa” qualificazione fiscale

È controverso se l'art. 5 del DM 8 giugno 2011 operi non solo ai fini IRES ma anche ai fini IRAP

/ Valeria RUSSO

Ai fini IRES, in caso di **disallineamento** tra la qualificazione di uno strumento finanziario IAS/IFRS *compliant* (in termini di *equity/debt*) e la qualificazione fiscale dello stesso (similare alle azioni/obbligazioni), prevale la qualificazione fiscale in applicazione dell'art. 5 del DM 8 giugno 2011. Ciò comporta, nel caso di uno strumento finanziario contabilizzato come *equity* in base allo [IAS 32](#), ma che presenta le caratteristiche per essere qualificato quale similare alle obbligazioni ai fini fiscali a norma dell'[art. 44](#) del TUIR, la deducibilità degli interessi passivi generati dallo strumento nei limiti stabiliti dall'[art. 96](#) del TUIR, anche se imputati a patrimonio netto in conformità agli standard contabili internazionali. Tale impostazione, già sancita dalla risoluzione n. [30/2019](#), è stata riconfermata dalla Agenzia delle Entrate con la recente risposta n. [291](#) del 2020.

Ai fini delle **imposte sui redditi**, il sistema di deduzione/tassazione degli oneri/proventi derivanti dagli strumenti finanziari si basa sulla fondamentale distinzione tra azioni (e titoli similari) e obbligazioni (e titoli similari) prevista dall'[art. 44](#), comma 2 del TUIR. Tale distinzione, a norma dell'[art. 5](#), comma 1 del DM 8 giugno 2011, opera anche nei confronti dei soggetti in derivazione rafforzata e, quindi, anche per i soggetti IAS/IFRS *adopter*. In tale quadro normativo, si innestano gli importanti chiarimenti recati dalla ris. n. [30/2019](#), che, pur con specifico riferimento agli “Additional Tier 1” (AT1) – strumenti ibridi di patrimonializzazioni emessi da banche –, per la prima volta ha esplicitato le modalità applicative dell'art. 5 del DM 8 giugno 2011.

Nella scia della ricordata ris. n. 30/2019, si muove la recente risposta n. 291 del 2020, ove l'Agenzia delle Entrate ha delineato il trattamento fiscale della **remunerazione** relativa a titoli perpetui così caratterizzati: obbligo di rimborso solo in caso di liquidazione della società emittente; discrezionalità della società emittente sul pagamento degli interessi alla data in cui questi maturano, mediante esercizio dell'opzione di rinvio; controllo della società emittente sull'eventualità di rimborso anticipato del capitale.

Tali titoli saranno contabilizzati dalla società istante, in ossequio ai dettami dello IAS 32, quali titoli di equity, iscrivendo le somme ricevute dai sottoscrittori a incremento del patrimonio netto e, conseguentemente, la remunerazione dovuta sarà portata a **riduzione** del patrimonio netto come dividendo (IAS 32, par. 35).

Ai fini IRES, invece, sulla base dei criteri “**formali**” dettati dall'art. 44 del TUIR, gli stessi titoli sono da qualificarsi come strumenti finanziari “similari alle obbligazioni”. L'Amministrazione finanziaria giunge a tale conclusione, argomentando, da un lato, che non presentano le caratteristiche per essere considerati “similari alle azioni”, prevedendo una remunerazione che non è costituita dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente, ma accordano interessi a un tasso fisso, e a nulla rilevando la facoltà riconosciuta alla società emittente di differire, a sua discrezione, il pagamento degli interessi dovuti ad ogni scadenza annuale. E, dall'altro, che i titoli in esame presentano, in ogni caso, i requisiti propri dei titoli similari alle obbligazioni, trattandosi di titoli di massa emessi a favore di una pluralità di investitori qualificati e idonei alla circolazione tra gli stessi e prevedendo un'obbligazione incondizionata “di pagare alla scadenza” una somma non inferiore a quella in essa indicata.

Tale ricostruzione determina, sotto l'aspetto reddituale, che la remunerazione erogata dalla società emittente ai sottoscrittori sia deducibile come “**interesse passivo**”, ancorché non imputata a Conto economico ma a riduzione del patrimonio netto, nei limiti dell'art. 96 del TUIR. A tal ultimo riguardo, l'Amministrazione finanziaria trova un'indiretta conferma della coerenza del sistema nel disposto di cui al comma 3 dell'art. 96 del TUIR “post ATAD”, laddove prevede che “assumono rilevanza come interessi attivi o interessi passivi anche i proventi e gli oneri che, pur derivando da strumenti finanziari che, in base alla corretta applicazione dei principi contabili adottati, sono qualificati come strumenti rappresentativi di capitale, sono imponibili o deducibili in capo, rispettivamente, al percettore o all'erogante”.

Da ultimo, corre l'obbligo di segnalare come resti, invece, incerto il trattamento fiscale della remunerazione di tali titoli ai fini IRAP e, in particolare, è controverso se l'art. 5 del DM 8 giugno 2011 operi non solo ai fini IRES ma anche ai fini IRAP. Il tema riguarda segnatamente gli **intermediari finanziari**, che determinano la base imponibile IRAP in base all'[art. 6](#) del DLgs. n. 446/1997, per i quali l'eventuale possibilità di qualificare fiscalmente “interessi” la remunerazione degli strumenti finanziari contabilizzati come equity consentirebbe di operare una variazione in diminuzione in sede di modello IRAP a norma dell'[art. 2](#), comma 2 del DM 8 giugno 2011.

Nel sovraindebitamento pagamento dilazionabile oltre l'anno dall'omologazione

È necessario riconoscere il diritto di voto ai creditori per la perdita economica

/ Antonio NICOTRA

La Cassazione, con l'ordinanza n. [17391/2020](#), ha rimarcato come negli accordi di ristrutturazione dei debiti sia giuridicamente possibile prevedere la **dilazione** del pagamento dei crediti prelatizi anche oltre il termine di un anno dall'omologazione previsto dall'[art. 8](#) comma 4 della L. 3/2012, e al di là delle fattispecie di continuità aziendale, purché si attribuisca ai titolari di tali crediti il diritto di voto a fronte della perdita economica conseguente al ritardo con cui vengono corrisposte le somme a essi spettanti o, con riferimento ai piani del consumatore, purché sia data a essi la possibilità di esprimersi in merito alla proposta del debitore.

Nel caso di specie, il tribunale respingeva il reclamo formulato dal debitore, imprenditore agricolo sovraindebitato, contro il diniego di omologazione di una proposta di accordo di composizione della crisi, considerando ostativa la circostanza che il reclamante avesse prospettato il pagamento **dilazonato** in cinque anni dall'omologazione del credito ipotecario.

A sostegno di tale conclusione veniva invocato il tenore letterale dell'art. 8 comma 4 della L. 3/2012, secondo il quale la proposta di accordo può contemplare una moratoria fino a un anno dall'omologazione, purché in continuazione dell'attività d'impresa.

Secondo il tribunale, la proposta del debitore veniva considerata carente nel presupposto di **fattibilità** giuridica e l'eventuale ricorso all'analogia, con il fine di superare incongruenze applicative rispetto alla distinta prospettiva del concordato preventivo, doveva ritenersi impraticabile in base a quanto affermato dalla Cassazione n. [4451/2018](#).

Con l'ordinanza in commento, i giudici di legittimità aderiscono alla posizione espressa dalle pronunce n. [27544/2019](#) e n. [17834/2019](#), secondo cui nell'accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento, così come nel piano del consumatore, è ammissibile una dilazione del pagamento dei debiti prelatizi oltre il termine annuale dall'omologazione ([art. 8](#) comma 4 della L. 3/2012) e al di là delle fattispecie di continuità azien-

dale, purché si attribuisca ai **creditori** il diritto di voto a fronte della perdita conseguente al ritardo con cui vengono corrisposte le somme a essi spettanti o, con riferimento al piano del consumatore, purché sia data la possibilità di esprimersi sulla proposta del debitore.

Secondo la Suprema Corte, l'antecedente rappresentato dalla pronuncia n. [4451/2018](#) non può assumere valore dirimente, trattandosi, in quell'occasione, di una fattispecie in cui risultava assente il consenso del ceto creditorio.

La dilazione di pagamento, inoltre, **non** determina un problema di fattibilità di tipo giuridico, quanto piuttosto un possibile rilievo di **convenienza** per i creditori.

Come già sostenuto dalla Cassazione n. [17834/2019](#), neppure le perplessità dinanzi a piani di pagamento con orizzonte temporale rilevante impongono la conseguenza di una illegittimità di previsioni di pagamenti rateali ultrannuali. Quest'ultime, non sono di per sé ostative, poiché tale profilo resta suscettibile di esser compreso nella valutazione di convenienza, notoriamente riservata ai creditori che hanno diritto di voto, i quali sono gli **unici** a dover valutare se una proposta di accordo, implicante pagamenti dilazionati, sia o meno conveniente a fronte delle possibili **alternative** di soddisfacimento.

Valutazione di convenienza riservata ai creditori

Le pronunce nn. 27544/2019 e 17834/2019, peraltro, hanno chiarito come tale conclusione può operare anche in relazione alla procedura del piano del consumatore, che – rispetto all'accordo di composizione – non contempla una votazione dei creditori, dal momento che tale mancanza può essere colmata in via interpretativa, nell'ambito delle regole che consentono di attribuire rilevanza alle **libere** e appropriate forme di manifestazione di volontà alle quali associare la tutela del creditore.

Brexit, diversi scenari su obblighi previdenziali e di immigrazione

Scaduto il termine per la proroga del periodo transitorio, le parti continuano il complicato lavoro per raggiungere intese pienamente condivise

/ Marcello ASCENZI

Il tema della Brexit nelle ultime settimane ha registrato una parziale evoluzione in quanto l'intesa, inizialmente prevista dal Governo inglese entro il mese di **luglio**, non è ancora raggiunta, considerando la numerosità di interessi da coordinare e l'obiettivo del Governo inglese di accelerare lo svincolo dalle regole europee e dalla giurisdizione della Corte di Giustizia.

Dall'incontro del 15 giugno le parti, preso atto della decisione del Regno Unito di non richiedere la proroga del periodo transitorio, hanno intensificato i negoziati; la loro conclusione dovrebbe avvenire entro il 31 ottobre 2020 per consentire la ratifica e l'entrata in vigore del nuovo accordo a partire dal **1° gennaio 2021**, ossia da quando, terminato il periodo transitorio, ogni efficacia diretta del diritto dell'Ue cesserà e le nuove norme di sicurezza sociale ed immigrazione saranno applicabili.

Alcune indicazioni sui termini del possibile accordo per il recesso del Regno Unito potrebbero essere ricavate dalle note di orientamento contenute nella comunicazione del 20 maggio 2020 n. 173/01 della Commissione europea e nella precedente bozza di documento di negoziazione (*Draft UK negotiation document*) pubblicato il 19 maggio 2020 dall'amministrazione inglese in cui, relativamente al **coordinamento** delle legislazioni di previdenza sociale, il Governo inglese propone un accordo che contenga una disciplina molto simile a quella attualmente prevista dal Regolamento 29 aprile 2004 n. 883.

Pertanto la bozza di accordo, conformemente al citato Regolamento europeo, si fonda sull'applicazione di una sola legislazione di previdenza che viene individuata in quella del Paese ove l'attività lavorativa è svolta, secondo la *lex loci laboris*, confermando, al tempo stesso, le eccezioni previste dalla disciplina europea. Tra queste, rientra la disciplina applicabile al personale distaccato temporaneamente presso un altro Paese, cui è concesso, per un massimo di 24 mesi eccezionalmente prorogabili, il mantenimento della copertura previdenziale del Paese di origine, e l'eccezione che disciplina la legislazione applicabile al dipendente che presta attività lavorativa in più Paesi.

Di particolare interesse rispetto al Regolamento europeo è l'ambito di applicazione dell'accordo, in quanto la **bozza** sembra limitarlo alle regole di coordinamento per la previdenza sociale, l'assistenza sanitaria, il diritto alla pensione inclusa la totalizzazione dei periodi di

contribuzione, escludendo le disposizioni sui benefici di disoccupazione, gli assegni familiari, e le regole applicabili ai cittadini di Paesi terzi, aspetti che potrebbero essere meglio definiti in sede di negoziazione.

In ogni caso, fino al **31 dicembre 2020** restano in vigore le regole previste dai Regolamenti europei che, in base all'art. 30 dell'Accordo di recesso del 18 ottobre 2019 n. XT 21054, dovrebbero estendersi, per i cittadini dell'Unione soggetti alla legislazione del Regno Unito e viceversa, per i cittadini britannici soggetti alla legge dell'Unione, oltre la fine del periodo di transizione finché si trovino in tale situazione senza interruzione. Per fare un esempio, i cittadini che abbiano ottenuto nel periodo transitorio un **certificato A1** per un distacco nel Regno Unito, fin quando saranno in distacco, il certificato dovrebbe conservare valore anche successivamente al periodo transitorio.

Diversamente, con riferimento agli aspetti di immigrazione, per i cittadini dell'Ue regolarmente nel Regno Unito, ai sensi dell'art. 18 del citato Accordo di recesso, è previsto l'*Eu settlement scheme*, ossia una misura amministrativa consistente in una registrazione che consente di continuare a risiedere legalmente nel Regno Unito al raggiungimento dei **cinque anni** di presenza continuativa che comprende anche gli anni prima e dopo il periodo transitorio.

Per quanto riguarda i cittadini britannici in Italia, una volta terminato il periodo transitorio l'Italia garantirà la tutela dei diritti secondo quanto previsto dall'art. 18, comma 4 dell'Accordo di recesso senza prevedere formalità, ma l'ufficio dell'anagrafe potrà rilasciare l'attestazione di iscrizione anagrafica per documentare i diritti connessi al soggiorno in Italia.

Le regole applicabili dopo la fine del periodo transitorio non sono ancora definite. Il Regno Unito ha pubblicato alcune bozze di riforma che troveranno applicazione dal 1° gennaio 2021, tra cui, da ultimo, il documento *Briefing Paper* del 12 maggio 2020 da cui si evince la volontà di favorire l'ingresso di persone con una qualificazione media, sfavorendo l'accesso per il personale meno qualificato.

Dunque, se da un lato la proposta di accordo **non altera** i principi e le regole di previdenza europee, dall'altro per l'immigrazione sono attesi cambiamenti più marcati. Ad ogni modo per entrambi gli aspetti analizzati la disciplina è ancora in divenire e sarà necessario monitorarne con attenzione le evoluzioni.

Prima di agire il Fisco deve dimostrare a sé stesso la fondatezza della pretesa

L'allegazione delle prove dovrebbe essere immediata

/ Gianpaolo ALICE

La sentenza della Cassazione n. [15595/2020](#) ripropone il tema della motivazione sotto il profilo della "distinzione tra la questione dell'esistenza della **motivazione dell'atto impositivo**, requisito formale di validità, e quella concernente, invece, indicazione ed effettiva esistenza di elementi dimostrativi dei fatti costitutivi della pretesa tributaria, che non è prescritta quale elemento costitutivo della validità dell'atto impositivo ma è disciplinata dalle regole processuali dell'istruzione probatoria da applicarsi nello svolgimento del giudizio (Cass. n. 8399 del 05/04/2013), neppure ponendosi un profilo di **legittimità** dell'atto impositivo".

Indicazione dei fatti, indicazione degli elementi "dimostrativi dei fatti" ed accertamento della effettiva esistenza dei fatti, si pongono su piani diversi: quest'ultimo aspetto appartiene al processo, nel quale svolge **ruolo essenziale** la regola che dispone il rischio per la mancata prova.

Gli elementi "dimostrativi" dei fatti, identificano gli strumenti probatori ritenuti risolutivi dall'amministrazione al fine di considerare (in sede amministrativa) accertati i fatti.

L'amministrazione deve procurare a sé stessa la prova dei fatti che costituiscono il **potere di formare l'atto** (secondo la scultorea formula alloriana); non soltanto, l'onere è implicato dalla necessità per il ricorrente di far valere in ricorso introduttivo ogni profilo di illegittimità dell'atto impugnato.

In linea generale lo dimostra l'[art. 3](#) comma 2 della L. 241/1990 richiamato dall'[art. 7](#) comma 1 della L. 212/2000: correlare le "risultanze dell'istruttoria" alla **indicazione dei fatti**, significa richiedere l'espressione di un giudizio di effettiva sussistenza di elementi dimostrativi dei fatti costitutivi della pretesa tributaria; il riferimento causale alla "decisione dell'amministrazione" consolida, anche letteralmente ("in relazione"), tale necessità.

In conclusione, se "l'esistenza di un'adeguata motivazione non implica anche la prova dei fatti sui quali essa si fonda" (Cass. n. 27628/2018) è da ritenere che la indicazione dei fatti non può prescindere dalla allegazione (quale affermazione) delle **premesse probatorie** valutate dall'ente.

Tanto in coerenza con la seconda parte dello stesso [art. 7](#) comma 1 della L. 212/2000, che considera altro significato del segno allegazione, posto che "l'obbligo di

allegazione, previsto dalla L. n. 212 del 2000, [art. 7](#), mira a garantire al contribuente il pieno e immediato esercizio delle sue **facoltà difensive**, laddove, in mancanza, egli sarebbe costretto ad una attività di ricerca, che comprimerebbe illegittimamente il termine a sua disposizione per impugnare" (Cass. n. [29402](#) del 07/12/2017)" (Cass. n. [13402/2020](#)).

Il principio di Allorio è sempre attuale

Di particolare interesse sono le situazioni nelle quali prevalgono fattori e metodi inferenziali e statistici e pertanto suscettibili di valutazione tecnico scientifica: "Al fine di consentire al contribuente il **controllo sulla legittimità** dell'operato dell'amministrazione, così come non è sufficiente il mero richiamo ai termini generici impiegati dalla norma neppure è sufficiente la mera indicazione in cifra dei risultati, ma è necessario dar conto in modo chiaro e specifico dei metodi con cui sono stati ottenuti tali risultati, dei criteri impiegati e delle tecniche statistiche applicate oltre che della attendibilità dei dati di fatto sui quali si è basata l'elaborazione statistica. Qualora poi, ai fini dell'individuazione del valore medio di mercato della singola microzona sia stato fatto ricorso oltre che alla rilevazione documentata dei dati reali – quali i prezzi delle compravendite e delle locazioni, anche (oppure in luogo ovvero in aggiunta e integrazione di essi) a fattori indiziari e inferenziali (urbanistici, ambientali o simili ovvero riguardanti le variazioni delle **preferenze della clientela**) dai quali siano stati inferiti componenti di maggior valorizzazione economica delle unità immobiliari comprese nella microzona, allora l'amministrazione ha l'onere di specificare con precisione e di provare la sussistenza e l'efficacia di tali condizioni fattuali e la correttezza del metodo inferenziale adottato" (Cass. n. 23046/2019).

Anche in sede di motivazione, quale attività assertoria conclusiva, può dirsi che il fatto è validamente allegato in quanto intessuto nella veste probatoria in obbedienza al principio inquisitorio finalizzato al raggiungimento della verità reale.

Indicare un fatto in assenza di qualsivoglia correlazione (e giustificazione) con l'esito dell'istruttoria amministrativa costituisce di per sé **motivo di invalidità** della motivazione dell'atto.