

Giovedì 24 settembre 2020

IL CASO DEL GIORNO

Dibattuti i criteri di valutazione della prevalenza nel concordato misto

/ Marco PEZZETTA

È raro che vengano proposti concordati esclusivamente in continuità. Spesso il recupero dell'**equilibrio** finanziario e reddituale passa anche attraverso la dismissione di *asset* non più strategici: si tratta di una "contaminazione" [...]

PAGINA 2

IL PUNTO PROCEDURE CONCORSUALI

Azioni di massa con effetti incerti sulla chiusura anticipata del fallimento

/ Tommaso NIGRO

L'intervento riformatore di cui all'art. 7 del DL 83/2015 nacque con la dichiarata finalità di imprimere una forte impronta **acceleratoria** alla durata delle procedure fallimentari, tendendo a contenere il [...]

PAGINA 11

FISCO

Nei micro-condomini "trainante" anche il cappotto termico su singola unità

Le unità immobiliari in edifici plurifamiliari, indipendenti e con accessi dall'esterno, possono beneficiare del superbonus in modo autonomo

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Gli interventi di riqualificazione energetica "**trainanti**" ai fini del superbonus al 110% sono quelli che hanno per oggetto l'isolamento termico dell'involucro dell'edificio e la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti.

Per quanto riguarda gli interventi di isolamento termico dell'involucro dell'edificio è richiesto che essi interessino più del 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo.

Ai fini della verifica del superamento della predetta soglia di incidenza, bisogna fare riferimento alle superfici opache verticali (pareti), orizzontali (coperture e pavimenti) ed inclinate "delimitanti il volume riscaldato, verso l'esterno o verso vani non riscaldati che rispettino i requisiti di trasmittanza «U» (dispersione di calore), espressa in W/m²K, definiti dal decreto del Ministro dello Sviluppo economico dell'11 marzo 2008" (circ. Agenzia Entrate 8 agosto 2020 n. 24, § 2.1.1).

La possibilità di tenere conto degli interventi (e delle relative spese) per la coibentazione del tetto, ai fini del superamento della soglia del 25%, sussiste dunque soltanto "a condizione che il tetto sia elemento di separazione tra il volume riscaldato e l'esterno" (circ. Agenzia Entrate 8 agosto 2020 n. 24, § 2.1.1).

Nel particolare caso in cui oggetto di intervento sia una unità immobiliare sita in un edificio composto da più unità immobiliari, ma funzionalmente **indipendente** e dotata di accesso **autonomo** all'esterno, il superamento della soglia del 25% va verificato avendo riguardo alla superficie disperdente lorda dell'unità immobiliare "indipendente e autonoma", invece che a quella dell'intero edificio.

Tale previsione è finalizzata a favorire, per i possessori o detentori di questo tipo di unità immobiliari, la possibilità di effettuare interventi di riqualificazione energetica "trainanti" come se fossero **edifici unifamiliari** a sé stanti (e, quindi, a [...])

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Premi di risultato rilevanti per la soglia dei redditi di lavoro dipendente per il forfetario

Niente bonus Mezzogiorno per monitor ed espositori fuori dai territori agevolati

Il recupero del provento illecito prescinde dal profitto del reato

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

LAVORO & PREVIDENZA

Per i rider un CCNL lontano dal modello legislativo

/ Luca NEGRINI

Il 15 settembre 2020 Assodelivery e UGL hanno sottoscritto un contratto collettivo destinato a regolare il rapporto di lavoro dei rider che prestino la loro attività con [...]

PAGINA 6

Dibattuti i criteri di valutazione della prevalenza nel concordato misto

Prevalenza quantitativa attenuata nel Codice della crisi non compatibile con la pandemia

/ Marco PEZZETTA

È raro che vengano proposti concordati esclusivamente in continuità. Spesso il recupero dell'**equilibrio** finanziario e reddituale passa anche attraverso la dismissione di *asset* non più strategici: si tratta di una "contaminazione" della continuità con operazioni di liquidazione **atomistica**, che a essa non sono strumentali se non per il fatto che agevolano la fattibilità del concordato nel suo complesso. Anche nei concordati liquidatori non è inconsueto trovare una prosecuzione almeno parziale dell'attività di impresa o la dismissione di universalità di beni e rapporti tali da identificare un ramo d'azienda.

Queste fattispecie sono descritte come "**concordati misti**"; la loro disciplina è stata oggetto di numerose letture e interpretazioni, con l'obiettivo di comprendere se (e con quali criteri e conseguenze) debbano ricadere nell'alveo di quelli in continuità o liquidatori o se, invece, rappresentino una specie a sé stante.

La sentenza n. [734/2020](#) della Cassazione ha fatto chiarezza; essa muove dalla constatazione che la legge fallimentare consente solo di identificare una disciplina generale del concordato preventivo e una, speciale, di quello in continuità, a cui è dedicato l'[art. 186-bis](#) del RD 267/42, che espressamente dispone che il piano di continuità può **anche** prevedere la liquidazione dei beni non funzionali rispetto all'impresa. Da tale previsione deriva che un concordato misto è un vero e proprio concordato **in continuità**, con le relative conseguenze in termini di contenuto dell'attestazione, di sussistenza di una soddisfazione dei creditori migliore di quella della liquidazione atomistica e di inapplicabilità della percentuale minima di pagamento ai chirografari.

L'unico **limite** è rappresentato dall'abuso della norma, che si rinviene laddove la continuità interessa un insieme di beni insufficiente ad assumere un rilievo economico **distinto** rispetto a quelli oggetto di liquidazione. La valutazione, per la Cassazione, è sostanzialmente qualitativa, indipendente dall'entità dei proventi derivanti dalla continuità, ed è volta a verificare l'attitudine dei beni funzionali alla asserita prosecuzione dell'esercizio a rappresentare un **autonomo** complesso aziendale.

La pronuncia della Cassazione precede la nuova data di entrata in vigore dell'[art. 84](#) del DLgs. 14/2019 (1° settembre 2021), che definisce il concordato preventivo in continuità ed è altresì successiva al Tribunale di Milano [28 novembre 2019](#), che ha fornito una (diversa) interpretazione del concordato misto basandosi proprio sull'articolo citato, nel presupposto che la L. [155/2017](#)

ha inteso "riformulare le disposizioni che hanno originato **contrast**i interpretativi, al fine di favorirne il superamento" (art. 2 lett. m).

Secondo i giudici di merito, un concordato misto può essere considerato in continuità se rispetta il criterio della "prevalenza **quantitativa attenuata**". In sintesi, sono in continuità non solo i concordati in cui i creditori vengono soddisfatti in prevalenza con la provvista del *going concern*, ma anche quelli che **non** rispettano tale prevalenza, purché i lavoratori impiegati per un anno dall'omologa siano almeno la metà della media dei due anni precedenti (in tal caso, rientrando nella presunzione di cui al DLgs. [14/2019](#)); ciò senza dimenticare che la continuità deve garantire una **utilità** per ciascun creditore, identificabile anche nella prosecuzione dei rapporti contrattuali in corso.

Fino all'entrata in vigore del DLgs. 14/2019, gli operatori possono considerare **prudente** adeguarsi all'interpretazione fornita dalla Cassazione n. 734/2020; successivamente essa non potrà più essere utilizzata, in quanto superata dalla norma, che privilegia il criterio della prevalenza quantitativa attenuata.

D'altro canto, la chiave di lettura della Cassazione, meno vincolata a elementi esclusivamente quantitativi, appare forse più confacente alle esigenze delle imprese e dei creditori, specie alla luce degli **effetti** della pandemia. A parità di contenuti, infatti, un piano concordatario potrebbe essere in continuità oggi e non esserlo più se presentato in vigenza dell'[art. 84](#) del DLgs. 14/2019.

Prevalenza anche con flussi da dismissioni liquidatorie per la continuità

Il decreto correttivo del DLgs. 14/2019 (il cui iter è ancora in corso), non apporta modifiche significative all'art. 84 (se non l'eliminazione dalla nozione di prevalenza di cui al comma 3 dell'ipotesi di "cessione del **magazzino**") e appare lecito chiedersi se non sarebbe opportuno rivederne i contenuti in ragione della esperienza della pandemia, anche alla luce della direttiva Ue [2019/1023](#), da recepire entro luglio 2021.

In tal senso, peraltro, sembra andare il parere sullo schema di decreto correttivo della Commissione Giustizia del 9 luglio 2020, ove si evidenzia l'opportunità di integrare il comma 3 dell'art. 84, introducendo una **presunzione** di sussistenza della prevalenza quando la maggior parte dei flussi derivanti da **dismissioni** liquidatorie è destinata a servizio della continuità.

Nei micro-condomini “trainante” anche il cappotto termico su singola unità

Le unità immobiliari in edifici plurifamiliari, indipendenti e con accessi dall'esterno, possono beneficiare del superbonus in modo autonomo

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Gli interventi di riqualificazione energetica “**trainanti**” ai fini del superbonus al 110% sono quelli che hanno per oggetto l'isolamento termico dell'involucro dell'edificio e la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti.

Per quanto riguarda gli interventi di isolamento termico dell'involucro dell'edificio è richiesto che essi interessino più del 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo.

Ai fini della verifica del superamento della predetta soglia di incidenza, bisogna fare riferimento alle superfici opache verticali (pareti), orizzontali (coperture e pavimenti) ed inclinate “delimitanti il volume riscaldato, verso l'esterno o verso vani non riscaldati che rispettino i requisiti di trasmittanza «U» (dispersione di calore), espressa in W/m²K, definiti dal decreto del Ministro dello Sviluppo economico dell'11 marzo 2008” (circ. Agenzia Entrate 8 agosto 2020 n. 24, § 2.1.1).

La possibilità di tenere conto degli interventi (e delle relative spese) per la coibentazione del tetto, ai fini del superamento della soglia del 25%, sussiste dunque soltanto “a condizione che il tetto sia elemento di separazione tra il volume riscaldato e l'esterno” (circ. Agenzia Entrate 8 agosto 2020 n. 24, § 2.1.1).

Nel particolare caso in cui oggetto di intervento sia una unità immobiliare sita in un edificio composto da più unità immobiliari, ma funzionalmente **indipendente** e dotata di accesso **autonomo** all'esterno, il superamento della soglia del 25% va verificato avendo riguardo alla superficie disperdente lorda dell'unità immobiliare “indipendente e autonoma”, invece che a quella dell'intero edificio.

Tale previsione è finalizzata a favorire, per i possessori o detentori di questo tipo di unità immobiliari, la possibilità di effettuare interventi di riqualificazione energetica “trainanti” come se fossero **edifici unifamiliari** a sé stanti (e, quindi, a prescindere dal fatto che anche gli altri possessori o detentori delle altre unità immobiliari che compongono l'edificio convengano sulla opportunità di procedere a tali interventi sull'intero edificio).

La peculiarità di queste unità immobiliari si estrinseca

anche sul versante dell'altra tipologia di interventi di riqualificazione energetica “**trainanti**”, in quanto vi rientra la sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale della singola unità immobiliare, laddove invece, per le unità immobiliari “non indipendenti e autonome” site in edifici composti da più unità immobiliari, la sostituzione di impianti di climatizzazione invernale a servizio della singola unità può al massimo configurare un intervento “trainato” (in questi edifici, infatti, “trainante” è solo la sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale centralizzato).

La circostanza che, per le unità immobiliari “non indipendenti e autonome” site in edifici composti da **più unità immobiliari**, sia comunque necessario fare riferimento agli impianti di climatizzazione invernale centralizzati e alla superficie disperdente lorda dell'intero edificio, non esclude a priori che, negli edifici condominiali di dimensioni più ridotte, un intervento di isolamento termico dell'involucro, effettuato con riguardo a una singola unità immobiliare, superi la soglia del 25% riferita all'intero edificio.

Si pensi, ad esempio, al caso di un edificio suddiviso in due unità immobiliari su due piani (con un unico accesso comune all'esterno).

Se il condomino del primo piano procede in autonomia all'isolamento termico delle proprie mura perimetrali e del tetto (oppure se il condomino del piano terra procede in autonomia all'isolamento termico delle proprie mura perimetrali e del pavimento contro terra), il requisito del 25% può risultare verificato con riguardo non già alla superficie disperdente lorda della singola unità immobiliare (circostanza **irrilevante**, visto che non si tratta di unità “indipendente e autonoma”), ma direttamente con riguardo alla superficie disperdente lorda dell'intero edificio.

In questo caso, come confermato da una risposta dell'Agenzia delle Entrate inclusa tra le [FAQ](#) pubblicate sul sito a settembre 2020, l'intervento può qualificarsi come “trainante” ai fini del superbonus e beneficiare della detrazione al 110%, purché ovviamente risultino rispettati tutti i **requisiti oggettivi** e soggettivi di legge.

Premi di risultato rilevanti per la soglia dei redditi di lavoro dipendente per il forfetario

Concorrono al limite di 30.000 euro in quanto somme percepite in via ordinaria nell'ambito della prestazione lavorativa fornita

/ Paola RIVETTI

Con la risposta a interpello n. [398](#) dell'Agenzia delle Entrate, pubblicata ieri, è stato chiarito che, ai fini del **computo** del limite di 30.000 euro di redditi di lavoro dipendente e a questi assimilati per l'accesso al regime forfetario, vanno considerate le somme erogate a titolo di premi di risultato in virtù di contratti collettivi, assoggettate all'imposta sostitutiva del 10%.

Si ricorda che l'accesso al regime forfetario è condizionato al fatto che, nell'anno precedente, siano percepiti redditi di lavoro dipendente e a questi assimilati, di cui agli [artt. 49 e 50](#) del TUIR, **non eccedenti** l'importo di 30.000 euro; la soglia non deve essere verificata se il rapporto di lavoro è cessato ([art. 1](#) comma 57 lett. d-ter) della L. 190/2014).

Il periodo da considerare per il calcolo del limite è l'**anno precedente** a quello in cui si intende accedere o permanere nel regime. Secondo quanto precisato nella ris. Agenzia delle Entrate 11 febbraio 2020 n. [7](#), per applicare il regime nel 2020, occorre considerare i redditi percepiti nel 2019; ove il limite sia superato, il soggetto deve disapplicare il regime dal 2020.

Pur in assenza di specifici chiarimenti ufficiali, i redditi di lavoro dipendente e di pensione (art. 49 del TUIR) e i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (art. 50 del TUIR) dovrebbero essere considerati facendo applicazione dei **criteri generali** di determinazione dettati dagli [artt. 51 e 52](#) del TUIR. Dunque:

- rileverebbero le somme e i valori percepiti in un dato anno (principio di cassa), considerando tali anche quelli corrisposti entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono (principio di cassa allargato);
- non dovrebbero essere considerati i valori espressamente esclusi da tassazione ai sensi dell'art. 51 com-

ma 2 del TUIR (tra cui sono contemplati i contributi previdenziali e assistenziali versati dal datore e dal lavoratore).

Con la risposta a interpello n. [102](#) dello scorso 14 aprile, l'Agenzia delle Entrate aveva chiarito che, ai fini del computo del limite di 30.000 euro, non vanno considerati gli **emolumenti arretrati** assoggettati a tassazione separata (ai sensi dell'[art. 17](#) comma 1 lett. b) del TUIR); poiché l'[art. 1](#) comma 57 lett. d-ter) della L. 190/2014 richiama espressamente i redditi di lavoro dipendente e quelli a questi assimilati di cui agli artt. 49 e 50 del TUIR, ai fini della determinazione del limite rilevano "solo i redditi percepiti in via ordinaria, senza tener conto di fattori errati che potrebbero falsare la determinazione di tali importi ai fini della predetta soglia". Sebbene la risposta interessi il caso degli emolumenti arretrati, il riferimento ai redditi percepiti in via ordinaria deporrebbe a favore dell'esclusione dal computo del predetto limite delle altre somme aventi natura straordinaria assoggettate a tassazione separata.

Il medesimo riferimento ai "redditi percepiti **in via ordinaria**" viene ripreso nella risposta in commento n. 398, con riferimento alle somme erogate a titolo di premi di risultato assoggettate all'imposta sostitutiva del 10%. Secondo la posizione dell'Agenzia delle Entrate, tali somme sarebbero percepite in via ordinaria nell'ambito della prestazione lavorativa fornita e, conseguentemente, risulterebbero significative ai fini della determinazione del limite di 30.000 euro.

Nel caso specifico, sulla base dei dati riportati nella Certificazione Unica 2020, risulta che il limite è stato superato nel 2019; pertanto, in costanza del rapporto di lavoro dipendente, il **regime agevolato** non risulta più applicabile dal 2020 per l'attività di lavoro autonomo.

Niente bonus Mezzogiorno per monitor ed espositori fuori dai territori agevolati

Si tratta di beni autonomi che non hanno un nesso funzionale con la struttura principale

/ Pamela ALBERTI

Sono esclusi dal credito d'imposta Mezzogiorno gli investimenti in monitor ed espositori di merce concessi in comodato gratuito e installati presso supermercati siti **fuori** dai territori agevolati, non sussistendo alcun vincolo di connessione funzionale con la struttura produttiva situata nel territorio agevolato. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. [399](#) di ieri, relativamente agli investimenti oggetto del "credito d'imposta sisma" di cui all'[art. 18-quater](#) del DL 8/2017, che per l'ambito oggettivo rimanda alle disposizioni del credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno di cui all'[art. 1](#) comma 98 ss. della L. 208/2015. L'Agenzia delle Entrate, ribadendo quanto già affermato nella risposta interpello n. [322/2020](#), "rappresenta che non sono oggetto del presente parere né la corretta modalità di rilevazione contabile dei beni oggetto d'investimento, né la sussistenza di un investimento iniziale, come definito dall'articolo 2, punti 49, 50 e 51, del regolamento (UE) n. [651/2014](#) della Commissione, del 17 giugno 2014, che implicano valutazioni di ordine **tecnico-fattuale** estranee alle attività esercitabili in sede di interpello, nonché gli ulteriori requisiti previsti dalla disciplina agevolativa in commento", non fornendo tuttavia alcuna precisazione in merito al soggetto competente a dirimere tali questioni.

Sotto il profilo oggettivo, l'art. 1 comma 99 della L. 208/2015 definisce agevolabili gli investimenti, facenti parte di un progetto di investimento iniziale, relativi all'acquisto, anche mediante contratti di locazione finanziaria, di macchinari, impianti e attrezzature varie destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nel territorio (*cfr.* circ. Agenzia delle Entrate n. [34/2016](#), § 3). I beni agevolabili devono essere caratterizzati dal requisito della **strumentalità** rispetto all'attività esercitata dall'impresa; i beni, inoltre, devono soddisfare il requisito della novità, essendo esclusi dall'agevolazione i beni a qualunque titolo già utilizzati.

L'Agenzia ribadisce che, ai fini della precisa individuazione dei beni agevolabili, indicati in maniera tassativa nell'art. 1 comma 99 della L. 208/2015, occorre fare riferimento alla corretta classificazione degli stessi in **bilancio**, secondo quanto previsto dalla normativa civilistica e nel rispetto dei corretti principi contabili (si veda "[Per il bonus investimenti Mezzogiorno rileva la classificazione secondo l'OIC 16](#)" del 9 settembre).

Nell'ambito della ris. Agenzia delle Entrate 22 dicem-

bre 2016 n. [118](#), con riferimento al caso d'investimento in totem digitali, collocati in **comodato** al di fuori della sede aziendale, presso esercizi commerciali ubicati anche al di fuori delle zone individuate dalla disciplina agevolativa, è stato chiarito che "considerato lo stretto vincolo di connessione funzionale tra Totem digitali ed elaboratori posti in sede, l'investimento in Totem digitali contribuisce alla crescita della struttura produttiva situata nel territorio agevolato indipendentemente dal luogo in cui gli apparecchi terminali sono installati. I Totem digitali, infatti, possono essere considerati come **mere diramazioni** della struttura produttiva aziendale, a cui sono strettamente correlati, a prescindere dalla presenza fisica degli stessi in azienda". Nel caso di specie, l'investimento ha ad oggetto l'acquisto di monitor e di espositori della merce che la società commercializza, da concedere in comodato gratuito ad ipermercati, supermercati e negozi situati in strade e/o luoghi di notevole passaggio, ubicati su tutto il territorio nazionale, quindi anche **al di fuori** dei territori agevolati. Nello specifico, i beni oggetto d'investimento sono costituiti dai monitor ed espositori, le cui uniche funzioni, risultano, rispettivamente, quella di proiettare a circuito chiuso un video dimostrativo del prodotto in vendita e di contenere ed esporre i prodotti in vendita (che subiscono periodicamente una rotazione, con invenduto rimesso nella disponibilità).

Non si configurano come diramazioni della struttura

Pur considerando che l'acquisto di tali beni può, in linea di principio, incidere sulla **dinamica delle vendite** dei prodotti realizzati e commercializzati dal soggetto (effetto tipico delle spese di pubblicità), secondo l'Agenzia delle Entrate gli stessi non possono essere considerati come diramazioni della struttura produttiva aziendale, a cui non risultano strettamente correlati, a prescindere dalla presenza fisica degli stessi in azienda.

Si tratta, infatti, di beni dotati di una **propria autonomia** anche al di fuori della struttura produttiva dell'impresa, circostanza che determina l'assenza di un vincolo di connessione funzionale con la struttura produttiva situata nel territorio agevolato.

Per tali ragioni l'Agenzia ritiene che i suddetti monitor e ed espositori non possono rientrare nell'ambito applicativo del credito d'imposta.

Per i rider un CCNL lontano dal modello legislativo

L'accordo sottoscritto da Assodelivery e UGL non rispetta i requisiti previsti dal DLgs. 81/2015

/ Luca NEGRINI

Il 15 settembre 2020 Assodelivery e UGL hanno sottoscritto un contratto collettivo destinato a regolare il rapporto di lavoro dei rider che prestino la loro attività con contratti di **lavoro autonomo**, al dichiarato scopo di dare attuazione alle norme del DLgs. 81/2015 che consentono alle parti sociali di **derogare** alle disposizioni in materia di qualificazione del rapporto di lavoro e di determinazione del compenso, ma i dubbi sulla effettiva maggior rappresentatività della UGL nel settore rischiano di rendere l'operazione sostanzialmente inutile e fonte di contenzioso.

Ricordiamo, infatti, che il DLgs. 81/2015 attribuisce tali poteri di deroga solo agli accordi stipulati da associazioni sindacali comparativamente **più rappresentative** sul piano nazionale. In particolare, l'[art. 2](#), comma 2, lett. a) del DLgs. 81/2015 esclude l'applicazione della disposizione di cui al comma 1, che estende la disciplina del lavoro subordinato alle collaborazioni le cui modalità di esecuzione siano determinate dal committente, qualora vi sia un accordo collettivo nazionale, sottoscritto da tali associazioni sindacali, che preveda una disciplina specifica riguardante il trattamento economico e normativo.

Analogamente, l'[art. 47-quater](#), introdotto nel 2019 unitamente alle altre disposizioni del nuovo Capo V-bis sulla tutela del lavoro tramite piattaforme digitali, la cui entrata in vigore è prevista per il prossimo 3 novembre, consente agli accordi collettivi di **qualsiasi livello**, ma sempre sottoscritti da associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale, di definire criteri di determinazione del compenso complessivo che tengano conto delle modalità di svolgimento della prestazione e dell'organizzazione del committente. In difetto, deve essere riconosciuto ai rider un compenso minimo orario parametrato ai **minimi tabellari** stabiliti dai contratti collettivi di settori affini o equivalenti, con l'esclusione di una retribuzione in base alle consegne effettuate.

In altre parole, solo a una contrattazione collettiva che potremmo definire **qualificata** è stato attribuito il potere di evitare l'estensione ai ciclofattorini della disciplina del lavoro subordinato in quanto eterodiretti, secondo quanto affermato in giurisprudenza (*cfr.* Cass. n. [1663/2020](#)), nonché di escludere anche per rider autonomi l'obbligo di un compenso orario parificato a quello dei lavoratori subordinati di settori analoghi, a partire dal prossimo 3 novembre, una volta decorsi i dodici

mesi che la L. [128/2019](#) aveva concesso alle parti sociali per trovare un'intesa.

Il confronto sindacale destinato alla ricerca di un accordo, anche con l'ausilio del Ministero del Lavoro, non ha portato a risultati concreti con CGIL, CISL e UIL e l'associazione datoriale che rappresenta le principali società che operano nel settore, sottoscrivendo un accordo con l'UGL, sembra aver scelto una strada che difficilmente può essere considerata nel solco delle previsioni del DLgs. 81/2015.

Lo stesso Ministero del Lavoro, con una nota del suo Ufficio legislativo diffusa il giorno dopo aver ricevuto il testo del nuovo contratto collettivo, ha già rilevato l'**assenza** del **requisito** della maggiore rappresentatività comparativa in capo alla sola organizzazione firmataria, evidenziando più in generale come il presupposto della maggiore rappresentatività comparata sembri escludere che la sottoscrizione da parte di una sola sigla sindacale soddisfi il requisito, a meno che non si possa dimostrare che tale organizzazione sindacale abbia individualmente una rappresentanza largamente maggioritaria.

Per il Ministero del Lavoro, quindi, l'accordo collettivo sottoscritto **non è idoneo** a derogare alle regole poste dall'[art. 47-quater](#) di cui si è detto, ma ovviamente analoghe considerazioni valgono anche per la disposizione di cui all'[art. 2](#) del DLgs. 81/2015 in tema di estensione delle regole del lavoro subordinato alle collaborazioni eterodirette.

Il rischio è che si possa aprire lo spazio per un contenzioso giudiziale

Se nel breve lasso di tempo che manca all'entrata in vigore delle disposizioni di cui al Capo V-bis del DLgs. 81/2015 le parti sociali non riusciranno a trovare un'intesa che porti alla conclusione di un nuovo contratto collettivo conforme alle previsioni normative e l'accordo collettivo firmato con l'UGL resterà l'unico del settore il rischio è che si possa aprire lo spazio per un **contenzioso giudiziale**, nell'ambito del quale sarà demandato alla magistratura stabilire se i requisiti di maggiore rappresentatività siano o meno rispettati.

Una soluzione sicuramente non auspicabile, anche perché lascerebbe un settore in cui sono evidenti i rischi di sfruttamento della manodopera in una situazione di **incertezza** destinata a durare anni.

Il recupero del provento illecito prescinde dal profitto del reato

Gli uffici non possono riqualificare i contributi in conto impianti in sopravvenienze

/ Alice BOANO e Alfio CISSELLO

L'art. 14 comma 4 della legge [537/93](#), nello stabilire che nelle categorie di reddito di cui all'[art. 6](#) comma 1 del TUIR devono intendersi ricompresi i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo, richiede un nesso causale tra **illecito e il provento** ma, una volta che tale nesso sia dimostrato, secondo il criterio della regolarità causale, non fa distinzioni di tipo quantitativo e impone di sottoporre a tassazione l'intero provento.

In sede di tassazione del provento, tuttavia, come prevede l'[art. 14](#) comma 4 della L. 537/93, gli uffici devono attenersi alle regole tipiche di ciascuna categoria reddituale, salvo il reddito di fonte illecita non sia inquadrabile in alcuna delle menzionate categorie reddituali, quindi vada considerato un **reddito diverso** ai sensi della norma da ultimo richiamata.

A stabilirlo è la Corte di Cassazione in occasione della pronuncia n. [19936](#) depositata ieri.

Nel caso di specie, una società era stata ammessa a percepire in diversi anni un contributo (nella specie un contributo in conto impianti) rientrante nell'area di applicazione della legge [488/92](#) per investimenti nel settore turistico-alberghiero in **aree svantaggiate**. Rispetto alle prime due quote erogate, l'Amministrazione aveva ritenuto che l'erogazione del contributo fosse avvenuta in conseguenza di una condotta illecita tenuta dalla società consistente nell'utilizzazione di fatture soggettivamente inesistenti emesse da due ditte di lavori edili.

Pertanto, ritenendo di trovarsi dinnanzi a un reddito da provento illecito, le somme venivano riprese a tassazione ai sensi dell'[art. 14](#), comma 4 della legge 537/93.

Inoltre, il contributo era stato considerato in sede di accertamento dagli uffici una sopravvenienza attiva e, per l'effetto, assoggettato a imposizione per cassa, e non per competenza secondo le regole generali del reddito d'impresa. Nel contempo, erano stati **disconosciuti** i costi in quanto direttamente connessi alla commissione di delitti dolosi e negata la detrazione dell'IVA.

In base a quanto previsto dall'[art. 14](#) comma 4 della L. 537/93, i proventi che derivano da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo, se non già sottoposti a sequestro o confisca penale, devono intendersi ricompresi nelle categorie di reddito di cui all'[art. 6](#) comma 1 del TUIR – se in esse classificabili – e sono determinati secondo le disposizioni riguardanti **ciascuna categoria**.

Per questa ragione, viene ritenuta illegittima la riqualificazione del provento da ricavo in relazione a ciascun anno d'imposta secondo il processo di ammortamento a sopravvenienza attiva, imponibile secondo il criterio di cassa. L'avvenuta percezione del contributo, ancorché di fonte illecita, non muta le regole di determinazione del reddito d'impresa, dunque continua a rappresentare un ricavo da tassare per competenza.

Affinché possa ritenersi applicabile l'[art. 14](#) comma 4 della legge 537/93, è necessario vi sia un collegamento **causale** tra l'illecito e il provento.

Poiché nel caso di specie il nesso è stato dimostrato, essendo stata ravvisata l'**indebita percezione** del contributo ex legge [488/92](#) in conseguenza di una condotta illecita posta in essere dalla società per aver utilizzato fatture passive inesistenti, occorre sottoporre a tassazione l'intero provento, senza distinzioni di tipo quantitativo. Non può essere significativo il richiamo al concetto di provento del reato, anche perché l'imponibilità riguarda altresì i proventi derivanti da illecito civile o amministrativo (in ambito fiscale, in sostanza, rileva "qualunque introito derivante da un'attività astrattamente produttiva di reddito").

Relativamente al recupero dei costi, la deduzione è però da ritenersi **ammessa** ai fini delle imposte sui redditi, in quanto, secondo giurisprudenza ormai consolidata, se il costo è sostenuto nell'ambito di una inesistenza di tipo soggettivo, comunque può essere dedotto non essendo direttamente funzionale alla commissione del reato. Invece, viene confermato il disconoscimento del diritto di detrazione, posto che viene violato il principio di cartolarità dell'IVA.

La Cassazione non fa distinzioni di tipo quantitativo

Il principio di diritto appena richiamato, relativamente al quale non constano precedenti, potrebbe suggerire una lettura estensiva della norma coerente con quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate relativamente ai costi da reato. In occasione della circ. Agenzia delle Entrate 3 agosto 2012 n. [32](#) è stata sostenuta, infatti, l'ineducibilità non solo del costo direttamente collegato all'**attività illecita**, ma altresì del costo inizialmente sostenuto per l'acquisizione di fattori produttivi funzionali allo svolgimento di una attività lecita, che vengano in un secondo momento impiegati per il compimento di un reato, e, ancora, del costo sostenuto per l'acquisizione di beni o servizi diretti al compimento sia di attività lecite che di delitti non colposi.

Ristrutturazione di immobili in ambito portuale con IVA al 10%

Non si applica il regime di non imponibilità in mancanza di un nesso funzionale con l'attività del porto

/ Emanuele GRECO

Gli interventi di ristrutturazione edilizia su un fabbricato sito in area portuale non beneficiano del regime di non imponibilità IVA, applicandosi però l'aliquota IVA del 10% prevista, a livello generale, per le ristrutturazioni.

Tali indicazioni sono state fornite dall'Agenzia delle Entrate, con la risposta n. 390 di ieri, con riferimento alla realizzazione di opere di **ristrutturazione e ampliamento** di un immobile, destinato a ospitare la sede di un ente di ricerca e ad accogliere attività scientifiche e di formazione in ambito "marino".

Come anticipato, le predette prestazioni non possono beneficiare del regime di non imponibilità IVA, disciplinato all'[art. 9](#) comma 1 n. 6 del DPR 633/72 e applicabile ai **"servizi prestati nei porti"**, autoporti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto".

La menzionata disposizione è, infatti, stata interpretata dall'[art. 3](#) comma 13 del DL 90/90, il quale richiede che i servizi prestati nei porti riflettano "direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto".

In tal senso, come già indicato dalla prassi precedente, è essenziale, da un lato, che le prestazioni di servizi siano rese nel luogo individuato dalla norma (le aree portuali), ma anche, dall'altro, che le stesse siano direttamente **referibili al funzionamento** e alla manutenzione degli impianti ovvero all'attività di movimentazione di beni o di persone, nonché di assistenza ai mezzi di trasporto, che viene ordinariamente svolta nel luogo stesso (ris. Agenzia delle Entrate nn. [176/2000](#) e [253/2007](#)).

I servizi in esame devono presentarsi come interventi strutturali da realizzarsi su impianti già esistenti e direttamente funzionali ad assicurarne e garantirne il funzionamento, la manutenzione, il rifacimento, il completamento, l'ammodernamento, l'ampliamento, la ristrutturazione e la riqualificazione.

Deve trattarsi, in sostanza, da un lato di servizi squisitamente **tecnici** atti a garantire la funzionalità degli impianti, dall'altro lato di servizi indispensabili per il **rapido spostamento** delle merci o mezzi di trasporto,

coerentemente con la previsione di non imponibilità IVA recata dal richiamato [art. 9](#) comma 1 n. 6 del DPR 633/72.

Nella fattispecie esaminata, tuttavia, non è riscontrata dall'Agenzia delle Entrate la sussistenza di alcun nesso di funzionalità con l'attività portuale, non potendosi affermare che i servizi resi siano idonei a garantire la funzionalità degli impianti ovvero ad assicurare il rapido spostamento delle merci o dei mezzi di trasporto. Pertanto, non vi sono i presupposti per l'applicabilità alle prestazioni rese del regime di non imponibilità *ex art. 9* del DPR 633/72, non essendo sufficiente la circostanza che il fabbricato sia ubicato in un'area portuale. In un caso come quello descritto, nella misura in cui l'intervento posto in essere sia configurabile come **ristrutturazione edilizia**, sussistono però i requisiti per avvalersi dell'aliquota IVA del 10% a norma del n. 127-*quaterdecies* della [Tabella A](#), parte III, allegata al DPR 633/72.

Sono, infatti, agevolate dalla disposizione testé richiamata le prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'appalto relativi (...) alla realizzazione degli interventi di recupero di cui all'[art. 3](#) lett. c), d), f) del DPR 380/2001, tra cui gli interventi di ristrutturazione edilizia. Ne restano **esclusi**, invece, gli interventi di recupero consistenti in opere di manutenzione ordinaria e straordinaria (per i quali l'aliquota ridotta spetta solamente nel caso di prestazioni su fabbricati a prevalente destinazione abitativa).

Necessaria la conformità alla documentazione amministrativa

Alla ristrutturazione e all'ampliamento dell'immobile sito in area portuale potrà, in definitiva, applicarsi l'aliquota IVA del 10% (n. 127-*quaterdecies* della Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/72), purché tale intervento risulti in base all'**apposita documentazione** amministrativa emessa dagli enti competenti.

Viceversa, **non** potrà essere fatta valere l'aliquota IVA ridotta per le opere di **urbanizzazione**, disciplinata ai sensi dei nn. 127-*quinquies*) e 127-*septies*) della Tabella A, parte III, in quanto limitata ai soli interventi di costruzione di "nuovi" edifici.

Il licenziamento revoca l'esonero contributivo COVID-19

Per l'agevolazione prevista dal decreto "Agosto" sono richieste specifiche condizioni di spettanza

/ Luca MAMONE

L'art. 3 del DL 104/2020 (c.d. decreto "Agosto") riconosce un possibile **esonero** dal versamento dei contributi previdenziali per le aziende che non richiedono ulteriori trattamenti di integrazione salariale con causale emergenziale COVID-19 previsti dal medesimo decreto. Come già evidenziato su *Eutekne.info* (si veda "[Trattamenti di integrazione salariale ed esonero contributivo alternativi](#)" del 19 settembre 2020), lo sgravio in argomento può essere fruito entro il 31 dicembre 2020 dai datori di lavoro non agricoli del settore privato, per una durata massima di **4 mesi**, a condizione che i medesimi non richiedano i nuovi interventi di integrazione salariale di cui all'[art. 1](#) del DL 104/2020.

Inoltre, i predetti datori di lavoro devono aver già fruito, nei mesi di maggio e giugno 2020, dei trattamenti di integrazione salariale **COVID-19** di cui al DL [18/2020](#) (Cura Italia).

La norma prevede poi l'estensione della misura ai datori che hanno richiesto detti periodi di integrazione salariale, collocati, anche parzialmente, in periodi successivi al **12 luglio 2020**.

L'esonero viene riconosciuto nei limiti del doppio delle ore di integrazione salariale già fruito nei mesi di maggio e giugno 2020, con **esclusione** dei premi e contributi dovuti all'INAIL, riparametrato e applicato su base mensile.

Premesso ciò, uno degli aspetti di maggiore interesse riguarda le condizioni di **spettanza** dell'esonero.

Sul punto, con la recente circolare n. [105/2020](#), l'INPS ha chiarito *in primis* che l'esonero contributivo può essere fruito previo rispetto delle norme a **tutela** delle condizioni di lavoro e dell'assicurazione obbligatoria dei lavoratori, nonché delle condizioni stabilite dall'art. 3 del DL 104/2020.

In particolare, si precisa che l'esonero in questione, sostanziandosi in un beneficio contributivo, è subordinato al rispetto delle previsioni di cui all'[art. 1](#) comma 1175 della L. 296/2006, che richiedono il possesso della regolarità degli obblighi di contribuzione previdenziale, ai sensi della normativa in materia di **DURC**, l'assenza di violazioni delle norme fondamentali a tutela delle condizioni di lavoro e rispetto degli altri obblighi di legge, nonché il rispetto degli accordi e **contratti collettivi** nazionali, nonché di quelli regionali, territoriali o aziendali, sottoscritti dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale.

Invece, in riferimento alle condizioni previste dall'art.

3 del decreto "Agosto", si ricorda che il datore di lavoro deve attenersi al divieto di **licenziamenti** collettivi e individuali per giustificato motivo oggettivo di cui all'[art. 14](#) del medesimo DL 104/2020.

In sostanza, con la disposizione di cui all'art. 14, si stabilisce un divieto di licenziamento per un periodo non superiore a 18 settimane nell'ipotesi di fruizione degli ammortizzatori sociali di cui all'art. 1 del decreto "Agosto", ovvero di massimo 4 mesi nell'ipotesi di fruizione dell'agevolazione contributiva.

Pertanto, come si osserva nella circ. n. 105/2020, ai fini della legittima applicazione dell'esonero, il datore di lavoro deve attenersi alla disposizione che prevede il **divieto** di licenziamento per tutto il periodo di fruizione dell'esonero. L'INPS ricorda che la violazione della suddetta previsione comporta la **revoca** dell'esonero contributivo con efficacia retroattiva e l'impossibilità di presentare una nuova domanda di integrazione salariale COVID-19 prevista dal decreto "Agosto".

Beneficio cumulabile solo con un residuo astrattamente sgravabile

Altro aspetto di particolare rilievo sottolineato dall'INPS è la **cumulabilità** dello sgravio con altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento, nei limiti della contribuzione previdenziale dovuta.

Secondo l'INPS, poiché l'agevolazione in questione consiste in un esonero totale dal versamento della contribuzione datoriale nei limiti del doppio delle ore di integrazione salariale fruito nei mesi di maggio e giugno 2020, la cumulabilità con altri sgravi contributivi trova applicazione solo in presenza di un **residuo** di contribuzione astrattamente sgravabile e nei limiti della medesima contribuzione dovuta.

Per quanto riguarda infine i trattamenti di CIG ex art. 1 del decreto "Agosto", l'INPS ricorda che per gli stessi è previsto un regime di **alternatività** rispetto all'esonero contributivo, di conseguenza il datore di lavoro che beneficia dello sgravio non potrà avvalersi dei predetti trattamenti di integrazione salariale per tutta la durata del periodo agevolato.

Viceversa, la normativa in esame non preclude la possibilità di presentare domanda, in concomitanza o contestualmente alla richiesta di agevolazione contributiva in trattazione, per ammortizzatori sociali "**ordinari**", diversi dalle causali COVID-19 e dalla specifica normativa ex DL 18/2020.

Comuni esclusi dal bonus facciate e dall'ecobonus

Gli enti pubblici territoriali non possono nemmeno optare per la cessione della detrazione o per lo sconto sul corrispettivo

/ Arianna ZENI

In linea generale, le detrazioni dall'imposta lorda derivanti dall'esecuzione degli interventi edilizi non spettano ai soggetti che **non** possiedono **redditi imponibili**. Ne consegue che le detrazioni dall'imposta sul reddito delle società (ad esempio quelle previste per l'esecuzione degli interventi di riqualificazione energetica e di rifacimento delle facciate degli edifici) non competono agli **enti pubblici territoriali** (es. i Comuni) in quanto esenti dal pagamento dell'IRES ai sensi dell'[art. 74](#) del TUIR.

Tali soggetti **non possono** neanche esercitare l'**opzione** prevista dall'[art. 121](#) del DL 34/2020 che consente, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione spettante nella propria dichiarazione, di ottenere un contributo sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi o di cedere un credito d'imposta di pari ammontare.

L'Agenzia delle Entrate ha fornito la precisazione nella risposta a interpello n. [397](#) di ieri, 23 settembre 2020. A ben vedere, con riferimento alla detrazione IRPEF/IRES spettante per l'esecuzione degli interventi di **riqualificazione energetica** di cui ai commi da 344 a 347 dell'[art. 1](#) della L. 296/2006 (e successivamente anche ai sensi dell'[art. 14](#) del DL 63/2013), nella circ. Agenzia delle Entrate 31 maggio 2007 n. [36](#) è stato precisato che la detrazione (allora prevista nella misura del 55%) spettava anche per "gli enti pubblici e privati che non svolgono attività commerciale". Il documento, in senso ancor più ampio, ha affermato anche che la detrazione "è rivolta a tutti i soggetti residenti e non residenti a prescindere dalla tipologia di reddito di cui essi siano titolari".

In considerazione del fatto che gli enti pubblici non sono generalmente soggetti all'imposta ai sensi dell'[art. 74](#) del TUIR, è evidente che rientrare o meno nel nove-

ro dei soggetti beneficiari delle detrazioni IRES non generava particolare interesse in quanto detti enti non avrebbero comunque potuto fruirne.

Si ricorda al riguardo che non sono soggetti all'imposta, oltre agli organi e le amministrazioni dello Stato, "i **comuni**, le unioni di comuni, i consorzi tra enti locali, le associazioni e gli enti gestori di demanio collettivo, le comunità montane, le **province** e le **regioni**".

La generalizzata possibilità di **optare**, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, per lo sconto sul corrispettivo o per la cessione del credito relativo alla detrazione spettante prevista dall'[art. 121](#) del DL 34/2020 (c.d. decreto "Rilancio"), rende ora la questione particolarmente rilevante per gli enti locali.

Si pensi, ad esempio, al **bonus facciate** di cui ai commi 219-223 dell'[art. 1](#) della L. 160/2019, oggetto di analisi nella risposta n. 397/2020, che consentirebbe di cedere il 90% delle spese relative agli interventi di rifacimento della facciate degli edifici.

Estesi i chiarimenti forniti nella circolare 8 agosto 2020 n. 24

L'Amministrazione finanziaria, tuttavia, estendendo i chiarimenti forniti nella circ. 8 agosto 2020 n. [24](#), precisa che:

- agli enti pubblici territoriali **non** spetta la **detrazione** IRES relativa agli interventi di rifacimento delle facciate (il chiarimento potrebbe altresì essere esteso anche ad altre agevolazioni come quelle previste per l'esecuzione degli interventi di riqualificazione energetica);
- gli enti pubblici territoriali non possono, in quanto non rientrano tra i soggetti beneficiari dell'agevolazione, optare per la **cessione/sconto** sul corrispettivo ai sensi dell'[art. 121](#) del DL 34/2020.

Azioni di massa con effetti incerti sulla chiusura anticipata del fallimento

Il dubbio origina dalla formulazione dell'art. 118 del RD 267/42, nella parte in cui richiama i soli rapporti di diritto patrimoniale compresi nel fallimento

/ Tommaso NIGRO

L'intervento riformatore di cui all'art. 7 del DL 83/2015 nacque con la dichiarata finalità di imprimere una forte impronta **acceleratoria** alla durata delle procedure fallimentari, tendendo a contenere il diffuso fenomeno delle condanne della c.d. legge Pinto (L. 89/2001).

La norma incisa è costituita, per quanto qui di interesse, dal combinato disposto di cui all'art. 118 comma 2 del RD 267/42, a norma del quale "La **chiusura** della procedura di fallimento nel caso di cui al n. 3) non è impedita dalla pendenza di giudizi, rispetto ai quali il curatore può mantenere la legittimazione processuale anche nei successivi stati e gradi del giudizio, ai sensi dell'art. 43."; nonché del riformato art. 120 comma 5 del RD 267/42, a mente del quale "Nell'ipotesi di chiusura in pendenza di giudizi ai sensi dell'articolo 118, secondo comma, terzo periodo e seguenti, il giudice delegato e il curatore restano in carica ai soli fini di quanto ivi previsto".

L'effetto della mini riforma, figlia di una decretazione emergenziale, ha creato sin da subito notevoli imbarazzi, contribuendo ad alimentare grandi **incertezze** applicative.

Una su tutte, a tacere dei complessi e non disciplinati rapporti fiscali, la questione del perimetro delle liti attive rispetto al quale ci si è ben presto interrogati circa l'effettiva possibilità di accedere alla chiusura **anticipata** in presenza delle c.d. "azioni di massa".

Il dubbio origina dalla non felice formulazione dell'art. 118 comma 2 del RD 267/42, nella parte in cui espressamente richiama l'art. 43 del RD 267/42, ovvero i soli "rapporti di diritto **patrimoniale** del fallito compresi nel fallimento"; il che lascerebbe intendere che è possibile addivenire alla chiusura anticipata solo quando i giudizi radicati siano quelli attinenti la tutela dei rapporti giuridici sostanziali facenti capo al fallito.

Un primo approccio consente di individuare una soluzione per così dire "testuale", che si ricava da una lettura sistematica dell'impianto normativo, valorizzando così la coerenza del comma 2 dell'art. 118 con la non toccata disposizione del comma 2 dell'art. 120 del RD 267/42, il quale dispone che "Le azioni esperite dal curatore per l'esercizio di diritti derivanti dal fallimento (*id est* le c.d. **azioni di massa**) non possono essere proseguite"; con la derivata che il curatore, a procedura chiusa, potrà mantenere la legittimazione attiva solo per le azioni ex art. 43 RD 267/42. Soluzione, a ben vedere, confermata proprio dall'integrato ultimo comma dell'art. 120 RD 267/42, disciplinante l'**ultrattività** del giudice delegato e del curatore che restano in carica

"ai soli fini di quanto ivi previsto", ovvero ai soli fini della gestione delle azioni facenti capo al fallito.

A conferma di siffatta ricostruzione, è sufficiente riferirsi al particolare meccanismo che si rinviene dagli artt. 67 comma 2 e 70 del RD 267/42, laddove, in materia di **revocatoria** di pagamenti, è stabilito che colui che abbia restituito quanto revocato ha diritto di partecipare al concorso da esercitarsi, pacificamente, attraverso apposita domanda di insinuazione al passivo. E, dunque, se si interpreta il silenzio del legislatore delegato in ordine alle non disciplinate modalità di tale ulteriore accertamento, si coglie in tutta la sua essenza la scelta, a questo punto da intendersi meditata, di non intervenire anche sul comma 2 dell'art. 120 consacrando, dunque, l'impossibilità di applicazione dell'art. 118 comma 2 in presenza di azioni di massa (da intendersi sempre caducate in ogni ipotesi di chiusura della procedura).

Certo è che, per quanto lineare, detta conclusione si pone in aperta contraddizione con la **finalità** con la quale la norma era stata pensata e ciò ha indotto parte della dottrina e numerosi Tribunali a fornire una interpretazione estensiva inclusiva anche delle azioni di massa, ben consapevoli, però, della "lettura abrogante" corrispondente ad una ingiustificata "amputazione" del riferimento all'art. 43; giungendo così a ritenere che detto richiamo riguardi soltanto gli aspetti processuali (conservazione della legittimazione processuale) e non quelli sostanziali (per quali azioni conservi la legittimazione).

Su detta struttura si innesta il nuovo Codice della Crisi che disciplina, con l'autonomo art. 234 del DLgs. 14/2019, l'ipotesi della c.d. chiusura **anticipata** replicando, per vero, gran parte del precedente impianto. In attuazione della delega (art. 7 comma 10 lett. b) L. 155/17), è stato meglio precisato il perimetro applicativo dei giudizi intendendosi, in particolare, quelli aventi ad oggetto i diritti derivanti dalla liquidazione giudiziale e quelli, anche di natura cautelare o esecutiva, finalizzati ad ottenere l'attuazione delle decisioni favorevoli. Così, dovendosi probabilmente intendere un allargamento a **tutte le liti**, ma residuando ancora forti perplessità in considerazione della ancor monca formulazione del modificato art. 234 (che non contiene più, come invece nella prima bozza, il dato testuale dettato dal principio di delega), dell'immutato ultroneo richiamo all'art. 143 del DLgs. 14/2019 e dell'assoluta mancanza di disciplina positiva della fase di verifica eventuale.

Il pagamento del debito tributario è presupposto per il patteggiamento

Possibile il rinvio dell'apertura del dibattimento se il debito tributario è stato riconosciuto dall'imputato e già rateizzato

/ Maria Francesca ARTUSI

Il pagamento del debito a fronte della commissione di un reato tributario può assumere **diverse funzioni** nel processo penale.

L'[art. 13](#) del DLgs. 74/2000 prevede una causa di non punibilità che si differenzia a seconda delle fattispecie contestate. Il successivo art. 13-*bis* stabilisce i casi residuali in cui esso determina una circostanza attenuante della pena e fissa i presupposti per il patteggiamento.

In particolare il comma 2 del citato art. 13 subordina la **non punibilità** per i reati dichiarativi a due condizioni: che la condotta riparatoria sia realizzata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e che l'autore del reato non abbia ancora notizia formale di accessi, ispezioni, verifiche o di altri accertamenti amministrativi o penali. A seguito della riforma operata dal DL [124/2019](#) convertito, rientrano oggi in questa casistica – oltre alla infedele e all'omessa dichiarazione – anche le dichiarazioni fraudolente di cui agli [artt. 2 e 3](#) del DLgs. 74/2000.

La Cassazione, nella sentenza n. [26529](#) depositata ieri, si è occupata di un procedimento in cui l'illecito contestato era proprio quello di **dichiarazione fraudolenta** mediante l'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Nello specifico, un contribuente aveva patteggiato la pena di otto mesi di reclusione a fronte dell'ipotesi attenuata di dichiarazione fraudolenta di cui al comma 3 del citato art. 2, vigente fino al 2011 (in parte ripristinata nel nuovo comma 2-*bis* della medesima norma).

La questione di diritto affrontata riguarda il pagamento del debito come presupposto del c.d. "patteggiamento" ai sensi dell'[art. 444](#) c.p.p. nei reati tributari; tema su cui esiste un **contrasto** a livello giurisprudenziale (cfr. Cass. n. [48029/2019](#), n. [47287/2019](#), n. 44515/2019 e n. 38684/2018).

Il problema nasce dal fatto che l'art. 13-*bis* stabilisce al secondo comma che, nei medesimi casi di cui al comma 1 (integrale pagamento compresa l'estinzione degli interessi e delle sanzioni a seguito di conciliazione oppure adesione all'accertamento, anteriore alla dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado) nonché nel caso di ravvedimento operoso, e sempre al di fuori delle cause di **non punibilità**, l'imputato possa ottenere l'applicazione della pena ex art. 444 c.p.p.

Secondo la pronuncia oggi in commento, la disposizio-

ne "è **inequivoca** nell'affermare che in assenza di estinzione del debito tributario nelle forme di legge le parti non possono richiedere il patteggiamento".

In sintesi, tale interpretazione ritiene che il pagamento integrale del debito, nelle sue forme diverse, comporta: la non punibilità del reato, quando effettuato nei limiti temporali previsti dall'art. 13 e sempre che l'autore non abbia notizia di accertamenti; la riduzione della pena e l'esclusione delle pene accessorie, quando effettuato prima dell'apertura del dibattimento; la possibilità di richiedere l'applicazione della pena ex art. 444 c.p.p. nei casi in cui sono stati superati i limiti di tempo e di conoscenza che avrebbero reso possibile l'estinzione del reato.

Conferma nell'art. 13 comma 3 del DLgs. 74/2000

Una conferma di tale lettura delle disposizioni di legge citate si rinviene nell'art. 13 comma 3 il quale dispone che l'apertura del dibattimento può essere **rinvia** dal giudice allorché il debito tributario sia stato riconosciuto dall'imputato e già rateizzato, cioè quando il rimborso del debito è in corso ma non ancora perfezionato.

Tale possibilità opera anche "ai fini dell'**applicabilità** dell'art. 13-*bis*": si tratta di richiamo "che include indubbiamente il secondo comma di tale disposizione". In sostanza, il rinvio serve a consentire all'imputato che sta usufruendo della rateizzazione del debito di poter godere della riduzione di pena e della facoltà di patteggiare.

Alla luce di tali considerazioni la Cassazione ritiene che l'espressione "fatte salve le ipotesi di cui all'art. 13 commi 1 e 2", che chiude il secondo comma dell'art. 13-*bis*, vada letta nel senso che la sentenza ex art. 444 c.p.p. può essere emessa allorché l'**estinzione** del debito sia avvenuta con tempi e modalità che non consentono la più radicale e favorevole dichiarazione di non punibilità del fatto ai sensi dell'art. 13.

Nel caso di specie, viene così annullata con rinvio la decisione del tribunale di merito, in quanto questo avrebbe potuto ammettere le parti all'applicazione di pena concordata ex art. 444 c.p.p. soltanto dopo avere effettuato la **verifica positiva** dell'avvenuta estinzione dei debiti tributari.

Contribuzione convenzionale di aziende agricole alla ripresa dei versamenti sospesi

Il pagamento della contribuzione convenzionale e di quella obbligatoria è effettuato con un unico versamento utilizzando il codice tributo "LAS"

/ REDAZIONE

Sono state fornite dall'INPS, con il messaggio n. [3407](#) pubblicato ieri, chiarimenti alle **aziende assuntrici di manodopera agricola** in materia di ripresa dei versamenti sospesi a causa dell'emergenza sanitaria da COVID-19.

Si ricorda che le disposizioni contenute nei decreti emanati nel predetto periodo, DL [9/2020](#), DL [18/2020](#) (Cura Italia) e DL [23/2020](#) (DL liquidità), hanno previsto la sospensione, ricorrendone specifici requisiti, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi e contributi dovuti all'INAIL per le assicurazioni obbligatorie. I successivi [artt. 126](#) e [127](#) del DL 34/2020 (DL "Rilancio") e [art. 97](#) del DL 104/2020 (DL "Agosto") hanno previsto due modalità, tra loro **alternative**, per la ripresa dei versamenti contributivi sospesi: versamento dell'intero importo o in 4 rate ([artt. 126](#) e [127](#)); versamento del 50% in un'unica soluzione o in 4 rate, mentre il restante 50% in un massimo di 24 rate a partire da gennaio 2021 ([art. 97](#)).

Tornando al messaggio in commento, l'INPS afferma che per i contribuenti che si avvalgono della sospensione obbligatoria, il versamento delle quote associative e dei contributi di assistenza contrattuale (CAC) e di malattia (MALA/FIMI), compresi quelli a carattere provinciale, incassati dallo stesso Istituto a seguito di apposita convenzione, può essere effettuato soltanto alla **ripresa degli obblighi di versamento** della contribuzione obbligatoria. Ciò in quanto il pagamento, sia della suddetta contribuzione sia di quella obbligatoria, è effettuato con un unico versamento, utilizzando il medesimo codice tributo (LAS).

Sul punto, l'Istituto previdenziale chiarisce che il versamento in un'unica soluzione dell'importo indicato nel prospetto riepilogativo dei contributi relativi al 3° trimestre 2019 (la cui scadenza legale era fissata al 16 marzo 2020), in corrispondenza del codice tributo LAS, sarà considerato **tempestivo** se effettuato entro i termini indicati per la ripresa dei versamenti. Le diverse quote di contribuzione c.d. "convenzionale" saranno poi riversate alle associazioni destinatarie.

Allo stesso modo, anche i versamenti effettuati in modalità rateale dell'intero importo saranno considerati tempestivi, anche ai fini del riversamento della **contribuzione convenzionale**, se effettuati entro le scadenze previste.

Ulteriore precisazione riguarda poi la *codeline* utilizzata per il versamento della contribuzione relativa al 3° trimestre. L'INPS afferma che i versamenti effettuati, in un'unica soluzione o a rate, utilizzando la *codeline* indicata nel prospetto di calcolo, in luogo di quella indicata nella comunicazione individuale ricevuta nel cassetto previdenziale "Aziende agricole" in prossimità della scadenza del 16 settembre 2020, produrranno comunque i medesimi effetti ai fini della **verifica della tempestività** anche con riferimento al riversamento della quota associativa, ferma restando la verifica del versamento dell'intero importo.

Infine, sempre con il messaggio n. 3407/2020, l'INPS evidenzia che il contributo EBAN, non essendo gestito dallo stesso Istituto, è **escluso** dalla procedura di sospensione e di ripresa dei versamenti in un'unica soluzione o in modalità rateale.

Ad Alghero il Congresso elettorale dell'ANC

/ REDAZIONE

Si terrà questo fine settimana ad Alghero, in Sardegna, il **Congresso elettorale** dell'ANC, che porterà alla nomina del nuovo Consiglio direttivo chiamato a guidare l'associazione per i prossimi quattro anni. L'appuntamento, che rappresenta anche il primo evento in presenza organizzato dal sindacato di categoria dopo il *lockdown*, si articolerà su **tre giorni**.

Uno sarà interamente dedicato alle elezioni che, con ogni probabilità, dovrebbero portare alla riconferma dell'attuale Presidente, Marco Cuchel, la cui lista risulta al momento l'unica ufficialmente candidata.

La mattina del 25 settembre, invece, è in programma, presso l'Hotel Carlos V, il convegno dal titolo **"Il futuro delle professioni comincia oggi"**. Affrontare le criticità del presente per garantire il domani". Ad aprire i lavori Miriam Dieghi, Consigliera nazionale dell'ANC. A seguire, due tavole rotonde, una dedicata a "Il futuro del-

le professioni tra vecchi problemi e nuove emergenze", l'altra di carattere tecnico, incentrata sull'antiriciclaggio.

Tra i relatori, il Presidente del CNDCEC, Massimo Miani, il Presidente della Cassa Ragionieri, Luigi Pagliuca, i Senatori Andrea De Bertoldi ed Emiliano Fenu e la Deputata Chiara Gribaudo.

"Quest'anno – ha commentato Cuchel presentando l'evento – ricorre il **70° anniversario** della nostra Associazione, fino a oggi però non è stato possibile celebrare come avremmo voluto un compleanno così importante. Per questo ad Alghero, che segna il ritorno agli eventi in presenza della nostra Associazione, ovviamente nel rispetto più rigoroso di tutte le norme previste, non mancherà l'occasione di festeggiare nel migliore dei modi questa ricorrenza insieme ai tanti colleghi che saranno presenti".

Via libera dell'INPS all'incremento delle pensioni di inabilità per gli invalidi civili

Con la sentenza n. [152/2020](#), la Corte Costituzionale ha dichiarato illegittimo l'[art. 38](#) comma 4 della L. 448/2001, nella parte in cui, con riferimento agli invalidi civili totali, disponeva che l'incremento del trattamento pensionistico fino a **516,46 euro** al mese per tredici mensilità (c.d. "incremento al milione") fosse concesso "ai soggetti di età pari o superiore a sessanta anni" e non anche "ai soggetti di età superiore a diciotto anni".

In applicazione di tale pronuncia, l'[art. 15](#) del DL 104/2020 (decreto "Agosto"), modificando la norma del 2001, ha disposto che con effetto dal 20 luglio 2020 tale incremento venga riconosciuto a tutti coloro di età superiore a **18 anni**.

Nel merito è intervenuto ieri l'INPS con la circ. n. 107/2020, comunicando che, con decorrenza 20 luglio 2020, agli invalidi civili totali, ciechi assoluti e sordi titolari di pensione di **inabilità** viene riconosciuta d'ufficio una maggiorazione economica per le prestazioni assistenziali tale da garantire un

reddito complessivo pari, per il 2020, a 651,51 euro per tredici mensilità.

Tra i **requisiti** richiesti, oltre all'avvenuto compimento del diciottesimo anno di età, il beneficiario non coniugato deve possedere redditi propri non superiori a 8.469,63 euro (pari all'importo massimo moltiplicato per tredici mensilità), mentre se coniugato deve possedere redditi propri di importo non superiore a 8.469,63 euro, ovvero redditi cumulati con quello del coniuge di importo annuo non superiore a 14.447,42 euro.

Per quanto concerne nello specifico l'**incremento** delle pensioni di **invalidità** pari a 516,46 euro al mese (c.d. incremento al milione), l'INPS precisa che oltre al rispetto di specifici limiti reddituali ([art. 38](#) comma 5 della L. 448/2001) i soggetti interessati dovranno presentare apposita domanda per ottenere congiuntamente la predetta maggiorazione e il relativo incremento.

On line il servizio per la presentazione delle domande di indennità aggiuntiva COVID-19

È attivo il servizio per la presentazione delle domande di **indennità COVID-19** per alcune categorie di lavoratori autonomi e per collaboratori coordinati e continuativi, che alla data del 23 febbraio 2020 svolgevano l'attività nei Comuni di cui all'[allegato 1](#) del DPCM 1° marzo 2020 (10 Comuni lombardi e il Comune veneto di Vo'), dichiarati "zona rossa" a causa dell'emergenza sanitaria.

Lo ha reso noto ieri l'INPS con un [comunicato](#) pubblicato nella sezione "Notizie" del proprio portale, facendo seguito a quanto preannunciato con la circ. n. [104/2020](#), attraverso la quale aveva fornito le **indicazioni** per la presentazione delle domande per l'accesso alla prestazione in argomento (si veda ["Domanda di indennità aggiuntiva per autonomi e collabo-](#)

[ratori solo on line"](#) del 19 settembre 2020).

La misura di sostegno, ricorda l'Istituto, è stata introdotta dall'[art. 44-bis](#) del DL 18/2020 (Cura Italia) e prevede l'erogazione di una indennità aggiuntiva rispetto alle eventuali già fruite ai sensi dell'[artt. 27 e 28](#) del DL 18/2020 e dell'[art. 84](#) del DL 34/2020. L'importo è pari a **500 euro** per un massimo di 3 mesi, riparametrata all'effettivo periodo di sospensione dell'attività.

Infine, gli interessati possono reperire le indicazioni relative all'accesso, alla corretta **compilazione della domanda** e alle funzioni che permettono di controllarne lo stato e l'esito fino al pagamento, consultando l'apposito [tutorial](#) previsto per le altre indennità COVID-19.

Aliquota IVA ordinaria per le cessioni di animali da ripopolamento

Con la risposta a interpello n. [392](#) di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che le cessioni di lepri, pernici grigie (starni) e fagiani **destinati al ripopolamento** sono soggette ad aliquota IVA del **22%** e non beneficiano dell'aliquota del 10% prevista dal punto 7) della [Tabella A](#), parte III, allegata al DPR 633/72, in quanto tale disposizione ammette l'aliquota ridotta per le cessioni di "animali vivi" solo se destinati all'alimentazione umana.

La questione è stata posta da un ente che, svolgendo attività di **gestione faunistica** e organizzazione dell'esercizio venatorio in forma programmata, ha acquistato i suddetti animali per il ripopolamento del territorio agro-silvo-pastorale di competenza.

Il dubbio derivava dal fatto che la C.T. Prov. Piacenza, con sentenza n. 125 del 19 luglio 2019, ha ammesso l'applicazione

dell'aliquota IVA del 10% per le cessioni di fagiani destinati al ripopolamento, sostenendo che tali animali, nonostante siano venduti per la pratica della caccia, a seguito dell'abbattimento sono comunque destinati all'**alimentazione umana**, che quindi ne costituisce l'effettiva destinazione finale.

Tale interpretazione non è condivisa, però, dall'Amministrazione finanziaria, la quale, già con nota n. 500540/73 aveva chiarito che, stante il carattere tassativo delle previsioni recate dalla Tabella citata, non è possibile estendere per analogia il beneficio dell'aliquota ridotta "a beni aventi una **destinazione diversa** da quella specificamente indicata nella tabella stessa", concludendo che le cessioni di selvaggina per il ripopolamento delle riserve sono da assoggettare ad aliquota ordinaria.

Pertanto, anche nel caso oggetto della risposta di ieri, viene

esclusa l'applicazione dell'aliquota ridotta, poiché l'alimentazione non rappresenta la destinazione degli animali acqui-

stati.

Nuova Sabatini in unica soluzione con finanziamento fino a 200.000 euro

Il Ministero dello Sviluppo economico, con la circolare 22 settembre 2020 n. [239062](#), ha fornito indicazioni e chiarimenti in merito alle modalità di applicazione delle nuove disposizioni introdotte dal DL Semplificazioni alla "Nuova Sabatini".

L'[art. 39](#), comma 1 del DL 16 luglio 2020 n. 76 convertito (DL Semplificazioni) ha modificato la disciplina della Nuova Sabatini di cui all'[art. 2](#) del DL 21 giugno 2013 n. 69 convertito, innalzando, a decorrere dal 17 luglio 2020 (data di entrata in vigore del DL n. 76/2020), l'importo del finanziamento, a fronte del quale il contributo pubblico è erogato all'impresa beneficiaria in un'unica soluzione, da 100.000 a **200.000 euro**.

Pertanto, per effetto della modifica normativa, il comma 4 del predetto [art. 2](#) del DL n. 69/2013 dispone che "In caso di finan-

ziamento di importo non superiore a 200 mila euro, il contributo viene erogato in un'unica soluzione".

Per effetto di tale modifica, in relazione alle **domande** di agevolazione presentate dalle imprese alle banche e agli intermediari finanziari a decorrere dal 17 luglio 2020, il contributo complessivo è erogato dal Ministero alla PMI beneficiaria in un'unica soluzione, con le modalità e nei termini previsti dalla vigente disciplina della misura agevolativa per l'erogazione della prima quota.

Ai fini di cui sopra, rileva esclusivamente l'importo del finanziamento **deliberato** in favore della PMI da parte di una banca o intermediario finanziario.

Prorogata al 30 novembre la presentazione dell'istanza di regolarizzazione agevolata INPGI

Con la circ. n. [9](#) pubblicata ieri, l'INPGI ha reso noto che il termine per la presentazione delle istanze di regolarizzazione agevolata dei crediti contributivi è stato prorogato al **30 novembre 2020**, in luogo del precedente termine fissato al 31 agosto 2020.

La proroga è stata resa necessaria a seguito dell'**emergenza** sanitaria da COVID-19, che ha determinato, per molte aziende, l'interruzione o la riduzione dell'attività amministrativa.

Si ricorda che l'INPGI ha deliberato, in data 24 ottobre 2019, la facoltà di **sanatoria** per le inadempienze contributive verificatesi entro il 25 febbraio 2020, dettando le istruzioni operative con la successiva circ. n. [4](#) dello scorso 3 marzo.

Infatti, nei casi di evasione od omissione contributiva, le inadempienze determinatesi entro il **25 febbraio 2020**, anche se

non ancora accertate, nei confronti della Gestione previdenziale INPGI, sostitutiva dell'AGO (lavoro dipendente), possono essere sanate con il pagamento integrale della **contribuzione dovuta** e di una **somma aggiuntiva** (in luogo delle sanzioni civili) pari al 3% su base annua dei contributi non pagati. Le somme aggiuntive, così determinate, non possono essere superiori al 25% dell'importo dei contributi omessi.

Pertanto, ferme restando tutte le altre condizioni che sono state illustrate nella citata circ. n. [4](#), saranno considerate prodotte **in tempo utile** le domande di sanatoria pervenute all'INPGI entro il 30 novembre 2020. A tal fine, per le richieste inoltrate a mezzo posta farà fede la data del timbro postale ovvero la data di inoltro della PEC.

Nella permuta l'esecuzione parziale della prestazione è un "acconto" ai fini IVA

Nell'ambito di un'operazione permutativa che prevede la cessione di un bene a fronte dell'esecuzione di una **pluralità di prestazioni** di servizi da parte del cessionario, il ricevimento, da parte del cedente, di una delle prestazioni pattuite costituisce pagamento del corrispettivo, limitatamente al valore del servizio prestato e, pertanto, la cessione si considera **effettuata** in tale momento limitatamente al suddetto valore.

È questo il principio affermato dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza n. [19930](#) depositata ieri.

In sostanza, la Corte riconosce che nell'ambito di una permuta l'esecuzione di parte delle prestazioni pattuite come corri-

spettivo dell'altra operazione costituisce pagamento parziale di quest'ultima e ne determina l'effettuazione, ai fini IVA, limitatamente al relativo valore.

Nel caso specifico, l'operazione aveva a oggetto la cessione di un terreno a fronte dell'esecuzione, da parte della cessionaria, di lavori di ristrutturazione, e la cessione era sospensivamente condizionata all'esecuzione di tali opere. Poiché la cessionaria, in relazione ai lavori eseguiti, aveva emesso due **fatture**, nel 2002 e nel 2003, mentre la cedente aveva emesso fattura per la cessione del terreno soltanto nel 2007, al termine della totalità dei lavori, l'Agenzia delle Entrate aveva con-

testato a quest'ultima l'omessa fatturazione.

Infatti, ai sensi dell'[art. 6](#) del DPR 633/72, le cessioni di beni immobili si considerano effettuate al momento della **stipula dell'atto** o nel momento in cui si producono gli effetti traslativi, se ciò avviene posteriormente. Tuttavia, se **anteriamente** al verificarsi di tali eventi è pagato in tutto o in parte il corrispettivo, o viene emessa fattura, l'operazione si considera

effettuata limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento.

Con riferimento al caso specifico, dunque, il ricevimento, da parte della società cedente, dei lavori di ristrutturazione equivale al **pagamento parziale** del corrispettivo della cessione del terreno e fa sorgere l'obbligo di emissione della fattura per il relativo importo.

Occorre coerenza sugli omessi versamenti

La Cassazione, nella sentenza n. [26519](#), depositata ieri, ha stabilito che è da annullare la sentenza d'appello che conferma la condanna per omesso versamento di **ritenute "previdenziali"** ([art. 2](#) comma 1-*bis* del DL 463/1983 convertito) per l'amministratore di una società il quale, pur avendo ottenuto affidamenti bancari, a mezzo di garanzie personali, potenzialmente "capienti" rispetto al debito previdenziale, non provvede al relativo versamento, qualora nessuna considerazione sia attribuita a una sentenza di **assoluzione** per il reato di omesso versamento di **ritenute fiscali** ([art. 10-bis](#) del DLgs. 74/2000), relative allo stesso periodo, in cui l'improvvisa perdita delle commesse e degli appalti veniva rappresentata co-

me una causa di **forza maggiore** idonea a escludere l'elemento soggettivo della fattispecie.

L'identità del periodo interessato, così come la natura parimenti omissiva delle fattispecie in questione, non consente di ignorare la decisione, dovendosi, nel caso in cui si intenda confermare la pronuncia di condanna di primo grado, provvedere a una **"motivazione rafforzata"** volta sia a illustrare le linee portanti del proprio, alternativo, ragionamento, che a confutare gli argomenti della pronuncia assolutoria, dando conto delle ragioni della loro incompletezza o incoerenza, tali da giustificare le opposte conclusioni.

Compendio unico da costituire entro la presentazione della dichiarazione di successione

Il compendio unico, che consente di applicare le agevolazioni previste dall'[art. 5-bis](#) del DLgs. 18 maggio 2001 n. 228, deve essere costituito entro il termine per la presentazione della dichiarazione di successione e l'atto deve essere **allegato** ad essa.

Lo chiarisce l'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. [396](#), pubblicata ieri.

Nel caso di specie, un imprenditore agricolo a titolo principale (**IAP**) aveva ricevuto per successione ereditaria alcuni terreni che coltivava da tempo (conducendoli in affitto) in quanto funzionali all'impresa agricola di cui è titolare.

Atteso che tali terreni avevano superficie e qualità sufficienti per la costituzione di un **"compendio unico"**, il contribuente intendeva applicare sul trasferimento successorio le agevolazioni per il compendio unico, come previste dall'[art. 5-bis](#) del DLgs. n. 228/2001.

In questo contesto, il contribuente chiedeva entro quale termine egli dovesse stipulare l'atto di "costituzione" del com-

pendio, per poter applicare le **agevolazioni** alla successione, posto che la norma agevolativa precisa che "la costituzione del compendio unico avviene con dichiarazione resa dalla parte acquirente o cessionaria nell'atto di acquisto o di trasferimento".

L'Agenzia delle Entrate in primo luogo ricorda che le agevolazioni per il compendio unico spettano solo in presenza di **tutte** le condizioni oggettive e soggettive indicate dalla legge e che, a tal fine, il contribuente deve "impegnarsi a costituire il compendio unico ed a coltivarlo o a condurlo in qualità di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento".

Quindi, l'Amministrazione finanziaria afferma che l'atto notarile di costituzione del compendio unico, nel caso di acquisto per successione, deve avvenire entro la presentazione della **dichiarazione** di successione, atteso che dovrà essere allegato a essa.

Indennità erogate dalle Casse previdenziali private ai professionisti malati di COVID-19 non imponibili

Con la risposta a interpello n. [395](#), pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che **non** sono **imponibili** le indennità straordinarie erogate dall'ente di previdenza e di assistenza di una categoria professionale agli iscritti che, a cau-

sa del contagio da COVID-19, siano stati obbligati all'isolamento domiciliare, oppure ricoverati in strutture ospedaliere. Tale indennità, che trova il suo presupposto nel regolamento dell'ente, è corrisposta in presenza di uno stato di bisogno,

derivante dal contagio da COVID-19, sulla base dell'attestazione rilasciata dall'Autorità medica competente, indipendentemente dalla retribuzione dell'iscritto.

Analogamente a quanto già precisato nella circ. n. [20/2011](#) (§ 5.7), si tratterebbe di erogazioni concesse, occasionalmente,

per **finalità assistenziali** dell'ente previdenziale di appartenenza. Le stesse pertanto non rilevano sotto il profilo fiscale, ai sensi dell'[art. 6](#) comma 2 del TUIR, non essendo riconducibili ad alcuna categoria di reddito.

Professionista iscritto “non in via esclusiva” alla Cassa escluso dal contributo a fondo perduto

Con la risposta a interpello n. [394](#) di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che non può fruire del contributo a fondo perduto di cui all'[art. 25](#) del DL 34/2020 un soggetto lavoratore dipendente, iscritto all'INPS, e contemporaneamente **lavoratore autonomo** iscritto all'albo e obbligato all'iscrizione alla Cassa di previdenza a cui è stato rifiutato il contributo di cui all'[art. 44](#) del DL 18/2020 in quanto “non iscritto in via esclusiva alla cassa”.

La circ. Agenzia delle Entrate n. [15/2020](#) ha precisato che “le persone fisiche che esercitano attività d'impresa o di lavoro autonomo (o siano titolari di reddito agrario) che **contestualmente** possiedono lo status di «lavoratore dipendente» possono comunque fruire del contributo a fondo perduto COVID-19 (fermo restando il rispetto degli ulteriori requisiti previsti) in relazione alle predette attività ammesse al contributo stesso”. La circ. n. [22/2020](#) (§ 2.4) ha chiarito che “In considerazione del tenore letterale del comma 2 dell'[articolo 25](#) del decreto rilancio, che rinvia ai contribuenti che rientrano nell'ambito soggettivo degli [articoli 27](#) e [38](#) del decreto legge 17 marzo

2020, n. 18, quest'ultimi sono esclusi dalla fruizione del contributo a fondo perduto, indipendentemente dalla circostanza che siano o meno soddisfatti i **requisiti** di carattere oggettivo previsti dai predetti articoli 27 e 38 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18” (si veda “[Niente fondo perduto per professionisti iscritti alla Gestione separata INPS](#)” del 22 luglio).

La circostanza che il contribuente sia contemporaneamente lavoratore autonomo e lavoratore dipendente non preclude, **di per sé**, la possibilità di accedere al contributo in argomento. Tuttavia, restano fuori dall'ambito soggettivo di applicazione del beneficio i professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria di cui ai DLgs. [509/94](#) e [103/96](#).

Tenuto conto quindi che il rinvio di cui al comma 2 dell'[art. 25](#) del DL Rilancio è da considerarsi ai **soggetti**, indipendentemente dalla circostanza per cui la relativa domanda possa essere rigettata, l'Agenzia ritiene che nel caso in esame il soggetto non possa accedere al contributo posto che risulta iscritto alla Cassa di previdenza.

Nuova procedura per il cambio di indirizzo di reperibilità del lavoratore durante la malattia

Con la circ. [106](#), pubblicata ieri, l'INPS ha comunicato il pronto rilascio sul proprio sito istituzionale di un nuovo servizio a uso del lavoratore per comunicare il cambio di indirizzo di **reperibilità** durante l'evento di **malattia**, ai fini della possibile disposizione della visita medica di controllo (VMC) domiciliare.

Il nuovo canale di comunicazione tra lavoratore e INPS, inserito nello “Sportello al cittadino per le VMC”, sostituisce le modalità sino ad ora in uso (e-mail alla casella medico-legale della Struttura territoriale di competenza o comunicazione mediante Contact center), che rimangono tuttavia ancora valide nei casi di **indisponibilità** del servizio telematico.

Destinatari del servizio sono i lavoratori privati aventi diritto alla tutela previdenziale della malattia, i lavoratori pubblici afferenti al “Polo unico” nonché i **datori di lavoro** pubblici e privati, che verranno in tal modo messi al corrente del diverso indirizzo di reperibilità comunicato dai lavoratori.

Operativamente, il lavoratore interessato, previa autentica-

zione tramite le **credenziali** per l'utilizzo dei servizi telematici INPS, può accedere, dal portale web dell'Istituto, attraverso la sezione dedicata ai “Servizi Online”, allo “Sportello al cittadino per le VMC”.

In seguito, utilizzando la funzione “Indirizzo reperibilità ai fini delle visite mediche di controllo” è possibile comunicare un nuovo indirizzo di reperibilità per un'eventuale **visita** di controllo domiciliare. Per uno stesso certificato di malattia il cittadino può comunicare **più reperibilità** successive. Sul punto, l'INPS precisa che ogni nuova reperibilità comunicata, nell'ambito dello stesso certificato di malattia in corso di validità, implica l'**annullamento** automatico dell'eventuale precedente reperibilità limitatamente al periodo di sovrapposizione tra i periodi delle due variazioni comunicate.

Infine, nella circolare si precisa che tale servizio non esonera il lavoratore dall'effettuare le **comunicazioni** previste al proprio datore di lavoro, sulla base del contratto di riferimento.