

Venerdì 15 gennaio 2021

## IL CASO DEL GIORNO

### Esclusa la difesa del fallimento per il curatore

/ Antonio NICOTRA

Nella procedura fallimentare, a norma dell'art. 31 del RD 267/42, il curatore è l'organo deputato all'**amministrazione** del patrimonio e al compimento di **tutte** le operazioni sotto la vigilanza del giudice delegato e del comitato dei creditori, nell'ambito delle funzioni a esso [...]

PAGINA 2

## IL PUNTO TUTELA DEL PATRIMONIO

### Revocatoria del fondo patrimoniale con prova della consapevolezza di ledere il creditore

/ Cecilia PASQUALE

La destinazione di determinati beni al soddisfacimento dei bisogni della **famiglia** attraverso la costituzione di un fondo patrimoniale (art. 167 c.c.), realizzando un patrimonio separato rispetto al resto del [...]

PAGINA 9

## FISCO

### I beni oggetto dell'appalto non rilevano ai fini del controllo delle ritenute

*Come indicato dall'Agenzia delle Entrate nella consulenza giuridica n. 1 del 2021, non si tratta infatti di beni strumentali*

/ Caterina MONTELEONE e Massimo NEGRO

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta alla consulenza giuridica n. 1 del 14 gennaio 2021, chiarisce il concetto di **"strumentalità"** dei beni di proprietà del committente, adoperati nello svolgimento della prestazione nell'ambito di un contratto di affidamento a terzi di opere e servizi, ai fini dell'applicazione della disciplina di cui all'art. 17-*bis* del DLgs. 241/97, precisando che tale requisito deve "essere valutato avendo riguardo agli effettivi beni strumentali utilizzati dal commissionario per lo svolgimento del lavoro (...), ad esempio, l'attrezzatura necessaria per smontare e rimontare". Accogliendo la soluzione prospettata dall'istante, l'Agenzia delle Entrate afferma che non si applica l'art. 17-*bis* del DLgs. 241/97 se "i beni strumentali utilizzati per l'esecuzione dei servizi affidati non siano di proprietà del committente, né ad esso riconducibili in qualunque forma". L'art. 17-*bis* del DLgs. 241/97, derogando al precedente art. 17 comma 1

in materia di versamenti e compensazioni, stabilisce che le imprese **appaltatrici** e subappaltatrici hanno l'obbligo di versare le ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati per i lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio, senza poterle compensare nel modello F24 con proprie posizioni creditorie, se eseguono opere o servizi nel rispetto di tutte le seguenti condizioni:

- per un importo complessivo annuo superiore a 200.000 euro;
- caratterizzati dal prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi del committente;
- mediante l'utilizzo di **beni strumentali** di proprietà del committente o a esso riconducibili in qualunque forma.

Il committente, invece, ha l'obbligo di controllare che l'impresa adempia al versamento delle ritenute e, se rileva un inadempimento, deve sospendere il pagamento dei corrispettivi e comunicarlo all'Agenzia delle [...]

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Definite le modalità di versamento del restante 50% dei contributi INPS sospesi

Aliquota "zero" per i vaccini ma IVA al 5% per gli altri beni anti-COVID

Plafond IVA non utilizzabile per il leasing immobiliare

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

## FISCO

### Agevolazioni per il leasing prima casa senza proroga

/ Anita MAURO e Arianna ZENI

Non è stata prorogata la norma che consentiva, dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2020, di applicare l'imposta di registro con l'aliquota dell'1,5%, ove l'acquisto operato dalla [...]

PAGINA 5

# Esclusa la difesa del fallimento per il curatore

Nel DLgs. 14/2019, il curatore può assumere la veste di difensore tributario

/ Antonio NICOTRA

Nella procedura fallimentare, a norma dell'[art. 31](#) del RD 267/42, il curatore è l'organo deputato all'**amministrazione** del patrimonio e al compimento di **tutte** le operazioni sotto la vigilanza del giudice delegato e del comitato dei creditori, nell'ambito delle funzioni a esso attribuite.

Salvo alcune eccezioni, il curatore non può stare in giudizio senza l'autorizzazione del giudice delegato, sebbene la giurisprudenza abbia chiarito che la mancanza di autorizzazione per l'attività processuale svolta nell'interesse del fallimento è suscettibile di **sanatoria**, con effetto *ex tunc*, anche mediante **successiva** autorizzazione, resa in corso di giudizio, purché l'inefficacia degli atti non sia stata, nel frattempo, già accertata e sanzionata dal giudice (Cass. n. [12252/2020](#)).

Il curatore, inoltre, non può assumere la veste di avvocato nei giudizi che riguardano il fallimento.

In ordine a tale profilo, la Cassazione n. [29313/2020](#), nel solco dei precedenti interventi, ha enunciato il principio secondo cui, in tema di difesa tecnica del fallimento, il curatore, nelle liti attive e passive, **non** può assumere il ruolo di **difensore**, o di mero assistente, a pena di **nullità** di tutti gli atti posti in essere in tale veste, attesa l'incompatibilità dei due ruoli.

L'[art. 31](#) comma 3 del RD 267/42, infatti, non lascia aperture circa la possibilità che il curatore possa assumere la veste di avvocato nei giudizi sul fallimento.

La giurisprudenza di legittimità ha anche sancito l'**incompatibilità** del curatore a prestare assistenza tecnica per il fallimento nei giudizi **tributari** (Cass. nn. [4560/2010](#), [8778/2008](#), [18419/2004](#)), ovvero in ordine alla proposizione del controricorso per difetto di legittimazione processuale.

A sostegno di tale soluzione, in particolare, si pone l'esigenza di evitare il pericolo che il tornaconto professionale possa essere anteposto al vantaggio ricavabile dalla procedura **collettiva**, con conseguente nullità degli atti compiuti in violazione di tale divieto.

La pronuncia n. 29313/2020 ricorda come la giurisprudenza di legittimità (Cass. n. [8929/2012](#)) abbia escluso, ritenendola manifestamente infondata, l'eccezione di illegittimità costituzionale dell'[art. 31](#) del RD 267/42 per eccesso di delega, con riferimento al potere del curatore di nominare autonomamente un difensore, sul presupposto che tale norma risulterebbe coerente con i principi della legge delega, rispondendo all'esigenza di speditezza della procedura. La soluzione, d'altra parte, conferma come tale potere escluda una gestione in **proprio**, venendosi altrimenti a cumulare e sovrapporsi interessi **distinti**.

In linea con questa conclusione, è stata esclusa anche la possibilità di svolgere attività di mera **assistenza** in giudizio da parte dell'organo fallimentare.

Tali conclusioni sono applicabili, per i giudizi tributari, non solo ai soggetti che rivestano la qualifica di **avvocato** (o procuratore), ma anche agli appartenenti alle altre **categorie** professionali (commercialista, ragioniere, perito commerciale, ecc.) abilitate, a norma dell'[art. 12](#) del DLgs. 546/92, a prestare assistenza tecnica in quei giudizi (Cass. n. 4560/2010).

La soluzione alla quale giunge la giurisprudenza deve essere posta a confronto con quanto previsto, a far data dal 1° settembre 2021, dal DLgs. [14/2019](#), recante il **Codice** della crisi e dell'insolvenza, recentemente modificato dal DLgs. [147/2020](#), che, tra le numerose novità, ha rinvigorito il ruolo, le funzioni e i poteri del curatore nella liquidazione giudiziale.

Sotto il profilo della legittimazione, l'[art. 128](#) del DLgs. 14/2019 conferma, in linea di principio, quanto previsto dalla disciplina vigente: il curatore **non** può assumere la veste di avvocato nei giudizi che riguardano la **liquidazione** giudiziale e la *ratio* della previsione è dettata da motivi di "opportunità", trattandosi di giudizi che possono coinvolgere la sua responsabilità (comma 3 dell'[art. 128](#)).

Innovando la disciplina attuale, invece, il Codice riconosce al curatore la possibilità di "assumere la veste di **difensore**, se in possesso della necessaria qualifica nei giudizi avanti al giudice **tributario** quando ciò è funzionale ad un **risparmio** per la massa". L'eccezione si giustifica, oltre che per l'esigenza di ridurre i costi della procedura, con la considerazione che per i giudizi tributari è necessaria una compiuta conoscenza della situazione contabile e delle vicende economiche dell'impresa in crisi e, in tal senso, il curatore sembra essere il professionista più idoneo.

Permangono, tuttavia, i dubbi sulla **misura** del compenso per l'ulteriore attività di difesa tecnica del curatore, che potrebbe essere **inferiore** a quanto riceverebbe un professionista terzo incaricato alla difesa ed estraneo alla procedura.

Si ricorda, inoltre, che l'[art. 128](#) comma 3 del DLgs. 14/2019, integrato dal DLgs. 147/2020, riconosce al curatore anche il potere di **nomina** dei difensori. Eliminando le incertezze interpretative e non diversamente da quanto si evince dall'[art. 25](#) comma 1 n. 6 del RD 267/42, quindi, la scelta dei difensori spetta al curatore, mentre al giudice delegato compete la decisione circa l'opportunità di intraprendere un processo e l'autorizzazione a stare in giudizio.

# I beni oggetto dell'appalto non rilevano ai fini del controllo delle ritenute

Come indicato dall'Agenzia delle Entrate nella consulenza giuridica n. 1 del 2021, non si tratta infatti di beni strumentali

/ Caterina MONTELEONE e Massimo NEGRO

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta alla consulenza giuridica n. 1 del 14 gennaio 2021, chiarisce il concetto di **"strumentalità"** dei beni di proprietà del committente, adoperati nello svolgimento della prestazione nell'ambito di un contratto di affidamento a terzi di opere e servizi, ai fini dell'applicazione della disciplina di cui all'[art. 17-bis](#) del DLgs. 241/97, precisando che tale requisito deve "essere valutato avendo riguardo agli effettivi beni strumentali utilizzati dal commissionario per lo svolgimento del lavoro (...), ad esempio, l'attrezzatura necessaria per smontare e rimontare". Accogliendo la soluzione prospettata dall'istante, l'Agenzia delle Entrate afferma che non si applica l'[art. 17-bis](#) del DLgs. 241/97 se "i beni strumentali utilizzati per l'esecuzione dei servizi affidati non siano di proprietà del committente, né ad esso riconducibili in qualunque forma".

L'[art. 17-bis](#) del DLgs. 241/97, derogando al precedente [art. 17](#) comma 1 in materia di versamenti e compensazioni, stabilisce che le imprese **appaltatrici** e subappaltatrici hanno l'obbligo di versare le ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati per i lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio, senza poterle compensare nel modello F24 con proprie posizioni creditorie, se eseguono opere o servizi nel rispetto di tutte le seguenti condizioni:

- per un importo complessivo annuo superiore a 200.000 euro;
- caratterizzati dal prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi del committente;
- mediante l'utilizzo di **beni strumentali** di proprietà del committente o a esso riconducibili in qualunque forma.

Il committente, invece, ha l'obbligo di controllare che l'impresa adempia al versamento delle ritenute e, se rileva un inadempimento, deve sospendere il pagamento dei corrispettivi e comunicarlo all'Agenzia delle Entrate competente.

In relazione al requisito dell'utilizzo dei beni strumentali, la norma prevede che, per rientrare nell'ambito applicativo dell'[art. 17-bis](#) del DLgs. 241/97, le prestazioni debbano essere eseguite dai dipendenti/collaboratori dell'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice avvalendosi di beni strumentali di proprietà del **committente** o, comunque, al medesimo riconducibili in qualunque forma.

Il quesito è stato formulato nell'ambito di un contratto di [appalto](#) avente a oggetto la sostituzione di vecchi pannelli già installati presso un impianto fotovoltaico con altri pannelli acquistati dal committente stesso. La parte istante riteneva di non dover applicare la disciplina introdotta con l'[art. 17-bis](#) del DLgs. 241/97 poiché qualora, come nel caso rappresentato, il committente sia **proprietario** dei beni (nell'istanza si parla in modo generico di "pannelli") che devono essere installati e che sono forniti dal committente per sostituire quelli già esistenti e "non più funzionanti o poco performanti", tali beni rappresentano l'oggetto dell'appalto, e non sono, invece, idonei a integrare il requisito di "utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma" richiesto dalla norma.

## Strumentali i beni utilizzati per lo svolgimento del lavoro

L'Agenzia delle Entrate, nel **confermare** la soluzione interpretativa prospettata dal contribuente, richiama i chiarimenti già forniti con la circ. n. [1/2020](#), con la quale è stato precisato che:

- i beni strumentali "saranno ordinariamente **macchinari** e attrezzature che permettono ai lavoratori di prestare i loro servizi, ma ciò non esclude che siano utilizzate altre categorie di beni strumentali";
- "l'occasionale utilizzo di beni strumentali riconducibili al committente o l'utilizzo di beni strumentali del committente, non indispensabili per l'esecuzione dell'opera o del servizio, non comportano il ricorrere della condizione di applicabilità in esame".

In considerazione di tali principi, viene precisato che il **requisito di strumentalità** dei beni utilizzati deve essere "valutato avendo riguardo agli effettivi beni strumentali utilizzati", da intendersi come "l'attrezzatura necessaria per smontare e rimontare", nonché gli "eventuali mezzi per il trasporto ... all'interno del sito d'impianto".

Viene, pertanto, chiarito che non è rilevante, per rientrare nell'ambito applicativo dell'[art. 17-bis](#) del DLgs. 241/97, che il committente fornisca beni che vengono utilizzati per l'esecuzione dell'opera o del servizio, qualora tali beni rappresentino l'oggetto del contratto di appalto o di affidamento.

# Definite le modalità di versamento del restante 50% dei contributi INPS sospesi

Per i lavoratori agricoli autonomi, beneficiari dell'esonero previsto dal DL Ristori, è sospesa la rata in scadenza il 16 gennaio 2021

/ **Daniele SILVESTRO**

Con la pubblicazione dei messaggi nn. [102](#) e [103](#), l'INPS ha fornito alcune indicazioni in merito alla prossima scadenza dei versamenti contributivi prevista per il **18 gennaio 2021** (il 16 è sabato). In particolare, vengono dettate le istruzioni operative per l'ulteriore rateizzazione dei versamenti contributivi sospesi durante il periodo emergenziale (ai sensi dell'[art. 97](#) del DL 104/2020) e le prime indicazioni attinenti la sospensione disposta dal DL Milleproroghe per i lavoratori agricoli autonomi che beneficiano dell'esonero previsto dal DL "Ristori" per i mesi di novembre e dicembre 2020.

Con riguardo alla ripresa dei versamenti contributivi sospesi durante il periodo emergenziale, l'[art. 97](#) del DL 104/2020 (DL "Agosto") ha introdotto una nuova modalità di pagamento, alternativa a quella prevista inizialmente dagli [artt. 126](#) e [127](#) del DL 34/2020 (DL "Rilancio"). La citata disposizione stabilisce che gli importi dovuti possono essere versati in due *tranche*, senza applicazione di sanzioni e interessi: la prima, per un importo pari al 50% delle somme oggetto di sospensione, in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020, o, mediante rateizzazione, fino ad un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con il versamento della prima rata entro il 16 settembre 2020 (le cui istruzioni sono state fornite con i messaggi nn. [3274/2020](#) e [3882/2020](#)); la seconda, per il **restante 50%**, mediante rateizzazione, fino ad un massimo di 24 rate mensili di pari importo, con il versamento della prima rata entro il 16 gennaio 2021.

Premesso ciò, con il messaggio n. [102/2021](#), l'Istituto previdenziale ricorda subito che, tenuto conto del perdurare della situazione di emergenza, il versamento della prima rata del restante 50%, se non eseguito entro il 16 gennaio 2021, sarà considerato validamente intervenuto anche se effettuato entro il **31 gennaio 2021** (si veda "[Prorogata al 31 gennaio la prima rata del restante 50% dei contributi INPS sospesi](#)" di ieri).

L'INPS detta poi le istruzioni operative alle diverse categorie interessate al versamento dei contributi sospesi, sottolineando che l'importo minimo di ognuna delle 24 rate non può essere inferiore a **50 euro** e che il mancato pagamento di due rate, anche non consecutive, comporterà la **decadenza** dalla rateizzazione ex [art. 97](#), con la conseguenza che sull'importo residuo saranno dovuti, con decorrenza 16 settembre 2020, gli interessi legali. In assenza di regolarizzazione di tale debi-

to residuo, l'Istituto procederà al trasferimento del credito all'Agente della Riscossione, con la formazione dell'avviso di addebito con valore di titolo esecutivo.

Nel dettaglio, le aziende con dipendenti che effettuano il versamento del restante 50% dovranno, nel modello F24, utilizzare il codice contributo **"DSOS"** ed esporre la matricola dell'azienda seguita dallo stesso codice utilizzato per la rilevazione del credito (N966 - N967 - N968 - N969 - N970 - N971- N972 - N973).

Gli artigiani e commercianti possono continuare a utilizzare l'apposita **codeline** visualizzabile nel "Cassetto Previdenziale per Artigiani e Commercianti" alla sezione Posizione assicurativa – Dilazioni: "Mod. F24 Covid19", dove è possibile scaricare anche il relativo modello "F24" precompilato.

Stesso discorso per le aziende agricole assuntrici di manodopera che, con i codici di autorizzazione relativi alle sospensioni da COVID-19 (7H, 7L e 7Q), devono continuare a utilizzare la **codeline** comunicata per il pagamento delle rate del **primo 50%** dell'importo e consultabile nelle news individuali del "Cassetto Previdenziale Aziende Agricole".

I committenti tenuti al versamento dei contributi alla Gestione separata effettueranno il versamento delle somme in argomento utilizzando i codici "F24" e le modalità riportate nel messaggio n. [2871/2020](#), al § 2.3. Con riguardo ai lavoratori agricoli autonomi, l'[art. 10](#) comma 6 del DL 183/2020 (Milleproroghe) ha sospeso la rata in scadenza il **16 gennaio 2021**, la quale dovrà essere pagata una volta che l'INPS abbia comunicato l'importo da versare e comunque non oltre il 16 febbraio 2021.

La misura è limitata agli imprenditori agricoli professionali, ai coltivatori diretti, ai mezzadri e ai coloni, **beneficiari** dell'esonero previsto dagli [artt. 16](#) e [16-bis](#) del DL 137/2020 convertito (DL "Ristori") per i mesi di novembre e dicembre 2020.

Sul punto, con il messaggio n. [103/2021](#), l'INPS sottolinea che i lavoratori autonomi agricoli che, in possesso dei requisiti, presenteranno l'istanza per l'esonero in trattazione possono, quindi, **sospendere** il pagamento della rata in scadenza il 16 gennaio 2021, in attesa di conoscere l'importo da versare.

Quest'ultimo sarà comunicato con specifico avviso individuale nel "Cassetto Previdenziale Autonomi in Agricoltura".



# Agevolazioni per il leasing prima casa senza proroga

Né la legge di bilancio 2021, né il Milleproroghe hanno prorogato il registro all'1,5%

/ Anita MAURO e Arianna ZENI

Non è stata prorogata la norma che consentiva, dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2020, di applicare l'imposta di registro con l'aliquota dell'1,5%, ove l'acquisto operato dalla società di leasing avesse a oggetto un immobile abitativo che soddisfacesse, in capo all'utilizzatore, le **condizioni di "prima casa"** individuate dalla nota II-*bis* all'[art. 1](#) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86.

Si ricorda che l'[art. 1](#) commi 83-84 della L. 208/2015 (legge di stabilità 2016), inserendo un nuovo periodo nell'[art. 1](#) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, aveva previsto la nuova **aliquota** dell'imposta di registro **dell'1,5%**, da applicare al trasferimento, nei confronti della banche e intermediari finanziari autorizzati all'esercizio dell'attività di leasing finanziario, dell'immobile abitativo da concedere in locazione finanziaria all'utilizzatore che si trovi nelle condizioni agevolative di "prima casa".

In assenza di una proroga, non è più possibile applicare i benefici "prima casa", atteso che parte **acquirente è la società di leasing**, ovvero un soggetto diverso dalla persona fisica, cui il beneficio è precluso. Per questo motivo, la norma dettata dalla legge di stabilità 2016 precisava espressamente (nota II-*sexies* all'[art. 1](#) della Tariffa, parte I) che, nel valutare l'esistenza delle condizioni agevolative, si doveva considerare, in luogo dell'acquirente, il **soggetto utilizzatore** e, in luogo del contratto di acquisto, il contratto di leasing.

L'introduzione dell'aliquota dell'1,5% per il registro non era stata accompagnata da alcuna modifica in campo IVA, ma, pur in assenza di espressa conferme da parte dell'Agenzia delle Entrate, Assilea (circ. 26 gennaio 2016 n. [2/2016](#) serie fiscale) e il Notariato (Studio n. [4-2016/T](#)) avevano ipotizzato la possibilità di estendere il beneficio anche nel caso di cessioni **imponibili a IVA** che, quindi, in presenza delle condizioni in capo all'utilizzatore, avrebbero potuto scontare l'IVA con l'aliquota agevolata del 4%.

Per espressa previsione dell'[art. 1](#) comma 84 della L. 208/2015, la disposizione di cui al comma 83, che ha previsto l'aliquota dell'1,5% per l'imposta di registro, si applicava dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2020.

Pertanto, sarebbe stata **necessaria una proroga**, affinché tale aliquota potesse continuare ad applicarsi anche dal 1° gennaio 2021. In assenza di un intervento normativo in tal senso, gli atti di **leasing stipulati dal 1° gennaio 2021** dovranno scontare l'imposta di registro ordinaria (**9%**) anche ove l'utilizzatore soddisfi le condizioni per l'applicazione dei benefici prima casa.

Inoltre, sembrerebbero venire meno, a causa dello spirare della decorrenza prevista dal citato comma 84, anche i commi 1-*bis* e 1-*ter* dell'[art. 8-bis](#) della Tariffa,

parte I, allegata al DPR 131/86, (anche essi introdotti dall'[art. 1](#) comma 83 della L. 208/2015) che prevedevano l'applicabilità, alla **cessione del contratto di leasing**, delle aliquote dell'imposta di registro dell'1,5% e del 9% (si veda anche "[Alternatività IVA/registro nella cessione del contratto di leasing](#)" del 25 luglio 2019).

## Dal 2021 viene meno la detrazione IRPEF del 19%

Allo stesso modo, non risulta sia stata prorogata la **detrazione IRPEF del 19%** spettante per coloro che hanno acquistato un immobile da destinare ad abitazione principale attraverso un contratto di locazione finanziaria di cui alle lettere i-*sexies*1) e i-*sexies*2) dell'[art. 15](#) comma 1 del TUIR. Anche questa agevolazione riguarda i soli **contratti** di finanziamento stipulati nel quinquennio compreso tra il 1° gennaio 2016 e il **31 dicembre 2020** e opera per tutti i periodi d'imposta interessati dalla durata del contratto di locazione finanziaria (art. 1 comma 84 della L. 208/2015; *cfr.* circ. Agenzia delle Entrate 8 luglio 2020 n. [19](#), rigo E14).

In particolare, a norma delle menzionate lett. i-*sexies*1) e i-*sexies*2), soltanto fino al 31 dicembre scorso i soggetti titolari di un reddito complessivo annuo non superiore a 55.000 euro che non fossero titolari di diritti di proprietà (neanche pro quota), su immobili a destinazione abitativa, potevano detrarre dall'IRPEF lorda un importo pari al **19%** delle **somme corrisposte** per canoni e relativi oneri o accessori – nonché del costo di acquisto dell'unità immobiliare riscattata – derivanti da contratti di locazione finanziaria di unità immobiliari (anche da costruire) adibite ad abitazione principale entro un anno dalla consegna.

La detrazione IRPEF del 19% spettava in misura diversa a seconda dell'età di chi avesse sostenuto le spese:

- per coloro che **non** avessero compiuto **35 anni**, l'agevolazione spettava su un importo massimo pari a 8.000 euro per i canoni e gli oneri accessori e su un importo massimo di 20.000 euro per il costo di acquisto dell'immobile a fronte dell'esercizio dell'opzione finale;
- per coloro che avessero **35 anni o un'età superiore**, l'agevolazione era riconosciuta per la metà (4.000 euro per canoni e oneri accessori e 10.000 euro per il riscatto).

In assenza di una disposizione che abbia prorogato il termine finale di tali benefici fiscali (31 dicembre 2020), come previsto dall'art. 1 comma 84 della L. 208/2015, esse sono **venute meno dal 1° gennaio 2021**.

Pertanto, sia l'aliquota ridotta dell'imposta di registro (per il leasing prima casa e per la cessione del leasing) che le detrazioni IRPEF summenzionate non possono più trovare applicazione.

# Aliquota “zero” per i vaccini ma IVA al 5% per gli altri beni anti-COVID

Per molti prodotti di contrasto al coronavirus passaggio di aliquota dal 1° gennaio 2021

/ Luca BILANCINI e Emanuele GRECO

Con la legge di bilancio 2021 (L. [178/2020](#)) è stato introdotto il **regime di esenzione** IVA con diritto alla detrazione dell'imposta (c.d. operazioni ad aliquota “zero”), sino al 31 dicembre 2022, per:

- le cessioni della strumentazione per diagnostica COVID-19 e le prestazioni strettamente connesse;
- le cessioni di vaccini anti COVID-19, autorizzati dalla Commissione europea o dagli Stati membri, e le prestazioni di servizi strettamente connesse.

Nel frattempo, i beni destinati al contrasto e al contenimento dell'emergenza da COVID-19, tassativamente individuati dall'[art. 124](#) del DL 34/2020, non possono più beneficiare di tale agevolazione, essendo soggetti, dal 1° gennaio 2021, all'aliquota IVA del 5% (n. 1-ter.1 della Tabella A, parte II-bis, del DPR [633/72](#)).

È da rilevare come la **strumentazione** per la **diagnostica** del COVID-19 sia contenuta in entrambe le disposizioni, ma per espressa previsione dell'[art. 1](#) comma 452 della L. 178/2020 le cessioni si considerano ad “aliquota zero”, a decorrere dal 1° gennaio 2021, in deroga a quanto stabilito dall'[art. 124](#) del DL 34/2020.

Secondo la definizione generale che ne dà l'Istituto superiore della sanità nel proprio sito, i dispositivi medico-diagnostici relativi al coronavirus possono essere costituiti da “**dispositivi** (es. kit apparecchiature reagenti) semplici o di tecnologia sofisticata per eseguire saggi su campioni prelevati dal corpo umano (es. sangue, urina, saliva e tessuti prelevati mediante biopsia)” e possono essere impiegati in diversi ambiti “che vanno dai Laboratori di analisi, fino all'ambiente domestico per gli autotest (...) che possono essere utilizzati direttamente dal paziente”.

Quanto ai **vaccini** anti COVID-19, invece, per espressa previsione dell'[art. 1](#) comma 453 della L. 178/2020, il regime di esenzione con diritto alla detrazione dell'IVA “a monte” si applica a far data dal 20 dicembre 2020 (e sino al 31 dicembre 2022).

Inoltre, nell'[art. 1](#) comma 453 della L. 178/2020, è esplicitato che il nuovo regime opera in deroga rispetto al n. 114 della Tabella A, Parte III, allegata al DPR [633/72](#), il quale stabilisce l'aliquota IVA del **10%** in relazione ai “medicinali pronti per l'uso umano o veterinario, compresi i prodotti omeopatici nonché le sostanze farmaceutiche e gli articoli di medicazione di cui le farmacie devono obbligatoriamente essere dotate secondo la farmacopea ufficiale”.

Come detto, a decorrere dal 1° gennaio 2021 sono effettuate con applicazione dell'**aliquota IVA del 5%** le cessioni dei beni individuati dall'[art. 124](#) del DL 34/2020, tra cui: i ventilatori polmonari per terapia intensiva e

subintensiva, le mascherine chirurgiche, le mascherine Ffp2 e Ffp3, gli articoli di abbigliamento protettivo per finalità sanitarie (quali guanti in lattice, in vinile e in nitrile, visiere e occhiali protettivi, tute di protezione, calzari e soprascarpe, cuffie copricapo, camici impermeabili, camici chirurgici), i termometri, i detergenti disinfettanti per mani, le soluzioni idroalcoliche in litri. Per questa categoria di prodotti, non è quindi più applicabile il regime di esenzione con diritto alla detrazione dell'imposta.

Per le operazioni a cavallo d'anno, l'aliquota applicabile è determinata facendo riferimento al momento di effettuazione dell'operazione di cui all'[art. 6](#) del DPR 633/72 (circ. Agenzia delle Entrate n. [45/2011](#) e n. [32/2013](#)). Pertanto, dovrà essere applicata l'aliquota vigente al momento della **consegna** o della **spedizione** dei beni, salvo che anteriormente sia stata emessa la **fattura** o pagato (anche parzialmente) il corrispettivo.

Nella circ. n. 26/2020 (e in successive risposte a interpello) l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto il regime agevolato anche per le **prestazioni di servizi** dipendenti da contratti d'opera, di appalto e simili che hanno per oggetto la produzione dei predetti beni, nonché per quelle dipendenti da contratti di locazione finanziaria di noleggio e simili ([art. 16](#) comma 3 del DPR 633/72). Per le prestazioni di servizi, l'aliquota è determinata sulla base del momento in cui avviene il pagamento del corrispettivo o l'emissione anticipata della fattura, limitatamente all'importo pagato o fatturato.

Per quanto concerne le **importazioni** di beni (alle quali si rende applicabile anche il regime di franchigia di cui alla decisione Ue n. [491/2020](#), prorogata con decisione Ue n. [1573/2020](#)), l'aliquota si determina sulla base del momento in cui sorge l'obbligazione doganale ossia al momento dell'accettazione della dichiarazione in Dogana.

A livello strettamente **operativo**, si rammenta che le operazioni esenti con diritto alla detrazione:

- dovrebbero essere classificate, nel file XML del tracciato della fattura elettronica via SdI, con il codice N4, come indicato da Assosoftware nella FAQ 1 giugno 2020 (si segnala peraltro che Assonime, nella propria circolare n. [32/2020](#), considererebbe, invece, preferibile il codice “N2.2”, che, tuttavia, appare meno coerente rispetto all'indicazione nella dichiarazione annuale IVA tra le operazioni esenti);
- richiedono l'assolvimento dell'imposta di bollo (pari a 2 euro) le fatture relative ai predetti beni il cui ammontare sia superiore a 77,47 euro.

# Plafond IVA non utilizzabile per il leasing immobiliare

L'acquisizione del bene in leasing deve essere equiparata, ai fini fiscali, all'acquisto

/ **Mirco GAZZERA**

Il contratto di leasing relativo a un fabbricato o a un'area fabbricabile comporta il **trasferimento all'utilizzatore** della disponibilità economica dell'immobile ed è, pertanto, equiparabile all'acquisto di beni e non all'acquisizione di servizi. Di conseguenza, il regime di non imponibilità derivante dall'utilizzo del **plafond IVA**, da parte dell'esportatore abituale, non è applicabile. Si tratta del principio di diritto sancito dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza n. **535** depositata ieri, 14 gennaio 2021.

Il caso esaminato riguarda le **sanzioni** amministrative irrogate a una società per avere utilizzato alcune **dichiarazioni di intento**, ai fini dell'acquisizione di fabbricati in forza di un contratto di leasing. La Commissione tributaria regionale non aveva ritenuto dovute le predette sanzioni in quanto, per i giudici di merito, il leasing immobiliare costituirebbe una prestazione di servizi durante la vigenza del contratto; quindi, non sarebbe stata applicabile la disposizione dell'**art. 8** comma 1 lett. c) del DPR 633/72 che non consente di avvalersi del plafond per gli acquisti di fabbricati e di aree edificabili.

La Corte di Cassazione è giunta, tuttavia, a una soluzione opposta, sulla base:

- delle conclusioni espresse, circa la natura del leasing, nel proprio recente orientamento sul diritto dell'utilizzatore di chiedere il **rimborso dell'IVA** assolta per i beni ammortizzabili detenuti in locazione finanziaria (Cass. nn. **20951/2015** e **12457/2019**);
- dell'evoluzione della **giurisprudenza Ue** che ha abbandonato la qualifica del leasing come prestazione di servizi (es. causa **C-209/14** e **C-118/11**).

In passato, invece, la Suprema Corte aveva ritenuto utilizzabile il plafond per i contratti di leasing immobiliare, **salvo** che le parti contraenti avessero convenuto, con efficacia vincolante per entrambe, il trasferimento della proprietà del bene alla scadenza del rapporto contrattuale (Cass. n. **23329/2013**).

Nell'ordinanza in esame, è stato osservato che, nella maggior parte dei casi, la funzione del leasing è "proprio quella di fornire all'utilizzatore la **disponibilità economica** (con i connessi rischi) del bene oggetto del

contratto, in modo analogo ad un proprietario" (Cass. n. **20951/2015**). Tenuto conto che, per identificare le "cessioni di beni", l'**art. 14**, par. 1 della direttiva 2006/112/Ce si riferisce al trasferimento della disponibilità economica degli stessi (e non a quella giuridica), l'acquisizione del bene in leasing da parte dell'utilizzatore deve essere equiparata, ai fini fiscali, all'acquisto derivante dalla cessione del bene.

Di conseguenza, la Cassazione ha rilevato che la *ratio* della direttiva 2006/112/Ce, ossia quella di qualificare l'operazione dell'utilizzatore come un acquisto di beni e non di servizi, comporta la sussistenza di una **lacuna** nella normativa italiana.

Quest'ultima, in effetti, non regola espressamente l'utilizzabilità o meno del plafond con riguardo al canone di locazione finanziaria corrisposto per l'acquisizione di fabbricati o aree fabbricabili. Tale lacuna è stata colmata in via **analogica**, tenendo conto che l'utilizzatore effettua un investimento economico nel bene immobile equiparabile all'acquisto, con conseguente impossibilità di utilizzare il plafond.

Peraltro, i giudici di legittimità hanno osservato che la citata estensione analogica non è vietata; infatti, le ragioni che escludono l'applicabilità del regime di non imponibilità IVA per l'acquisto di beni immobili sono **le stesse** che inducono a non ammettere detto regime anche per il leasing immobiliare.

## La prassi aveva già escluso l'uso del plafond

Si rileva che la prassi amministrativa aveva già ritenuto **non utilizzabile** il plafond per l'acquisizione di fabbricati, in dipendenza di contratti di appalto aventi per oggetto la loro costruzione o di leasing.

Per l'Amministrazione finanziaria, la citata esclusione prevista per le cessioni di fabbricati e aree edificabili è da estendere anche a tali modalità di acquisizione dei fabbricati, le quali realizzano un effetto equivalente (C.M. n. **145/98**, § 7; principio di diritto Agenzia delle Entrate n. **14/2019** e risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. **304/2020**).

# Proroga dello svolgimento delle assemblee “a distanza” da rivedere

Assonime propone alcune modifiche sfruttando la conversione del DL Milleproroghe

/ Maurizio MEOLI

In sede di conversione in legge del DL 183/2020, c.d. DL “Milleproroghe”, sarebbe opportuno inserire talune modifiche all'[art. 3](#) comma 6, precisando che le disposizioni dell'[art. 106](#) del DL 18/2020 convertito (c.d. DL “Cura Italia”) – che, tra l'altro, consentono lo svolgimento delle assemblee “a distanza” a prescindere dalle indicazioni statutarie – sono operative solo entro la **data di cessazione** dello stato di emergenza, senza stabilire *ex ante* dei termini, e che si applicano alle assemblee “il cui avviso di convocazione sia stato **pubblicato**”, e non alle “assemblee convocate”, entro i termini indicati.

Ad affermarlo è Assonime, nelle News legislative pubblicate ieri.

L'art. 106 del DL 18/2020 convertito ha riconosciuto, in estrema sintesi, la possibilità di:

- convocare l'assemblea per approvare i bilanci entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio in deroga a quanto previsto dagli [artt. 2364](#) comma 2 e [2478-bis](#) c.c. o alle diverse disposizioni statutarie (comma 1);
- prevedere, nelle spa, nelle sapa, nelle srl, nelle società cooperative e nelle mutue assicuratrici, anche in deroga alle diverse disposizioni statutarie, l'espressione del voto in via elettronica o per corrispondenza e l'intervento all'assemblea **mediante mezzi di telecomunicazione** (comma 2);
- svolgere, anche in deroga alle diverse disposizioni statutarie, le assemblee esclusivamente mediante mezzi di telecomunicazione (comma 2);
- consentire, nelle srl, anche in deroga a quanto previsto dall'[art. 2479](#) comma 4 c.c. e alle diverse disposizioni statutarie, che l'espressione del voto avvenga mediante consultazione scritta o per consenso espresso per iscritto (comma 3);
- obbligare, in talune società (ad esempio, quelle quotate), alla partecipazione all'assemblea tramite il Rappresentante designato (commi 4, 5 e 6).

Ai sensi dell'originario comma 7 di tale articolo, poi, le relative disposizioni si applicavano “alle **assemblee convocate** entro il 31 luglio 2020 ovvero entro la data, se successiva, fino alla quale è in vigore lo stato di emergenza sul territorio nazionale relativo al rischio sanitario connesso all'insorgenza della epidemia da COVID-19”.

Al fine di semplificare un quadro normativo che, in ordine alla operatività di tali previsioni, si è andato progressivamente complicando, l'art. 3 comma 6 del DL 183/2020, c.d. DL “Milleproroghe”, ha stabilito che all'[art. 106](#) comma 7 del DL 18/2020 convertito le parole “entro il 31 luglio 2020 ovvero entro la data, se successiva, fino alla quale è in vigore lo stato di emergenza sul terri-

torio nazionale relativo al rischio sanitario connesso all'insorgenza dell'epidemia da COVID-19” sono sostituite dalle seguenti: “entro la data di cessazione dello stato di emergenza epidemiologica da COVID-19 e comunque **non oltre il 31 marzo 2021**”.

Si tratta, sottolinea Assonime nelle News legislative in commento, di un prolungamento dei termini certamente opportuno, considerato il protrarsi dell'emergenza sanitaria e la positiva esperienza maturata, a oggi, nello svolgimento delle assemblee “a distanza”.

Sarebbe, peraltro, opportuno valutare, in sede di conversione in legge, l'inserimento di alcune modifiche tese a eliminare i margini di **incertezza applicativa** della nuova previsione e a renderla più coerente con la recente evoluzione dello stato di emergenza.

E, quindi, quanto al primo aspetto, si reputa opportuno precisare che le disposizioni dell'art. 106 del DL 18/2020 convertito si applicano alle assemblee “il cui avviso di convocazione sia stato pubblicato” (in luogo di “assemblee convocate”) entro i termini indicati. Ciò in quanto la formulazione che fa riferimento ad “assemblee convocate” lascia in dubbio se entro il termine indicato deve tenersi l'assemblea o deve essere pubblicato l'avviso di convocazione. Per cui, considerando che le esigenze di informativa dei soci sono soddisfatte mediante la pubblicazione dell'avviso di convocazione, con la formulazione proposta si avrebbe certezza sull'applicazione dei termini, **evitando interpretazioni difformi**.

Per tal via, peraltro, Assonime sembra considerare solo quanto accade nelle spa che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio o “aperte” (ovvero con azioni quotate o diffuse fra il pubblico in misura rilevante), alle quali è imposta, ex [art. 2366](#) comma 2 c.c., la **pubblicazione** dell'avviso di convocazione. Di contro, nella maggioranza delle spa “chiuse”, che fanno leva sull'opzione riconosciuta dall'[art. 2366](#) comma 3 c.c., e in tutte le srl, ex [art. 2479-bis](#) comma 1 c.c., la convocazione dell'assemblea non si basa su alcuna pubblicazione, ma sulla **comunicazione** del relativo avviso ai soci tramite raccomandata o, comunque, tramite mezzi che ne garantiscano la prova dell'avvenuto ricevimento.

Con riguardo al secondo aspetto, poi, si ritiene opportuno eliminare l'ultima parte della frase “e comunque non oltre il 31 marzo 2021”, in modo tale che la proroga si concluda entro la data di **cessazione dello stato di emergenza**, senza stabilire *ex ante* dei termini. Ciò in quanto tali termini potrebbero rivelarsi superati nei fatti, come si è già verificato con il prolungamento dello stato di emergenza al 30 aprile 2021, disposto dal Consiglio dei Ministri del 13 gennaio 2021.



# Revocatoria del fondo patrimoniale con prova della consapevolezza di ledere il creditore

L'elemento soggettivo è individuato dalla giurisprudenza anche in base a presunzioni

/ Cecilia PASQUALE

La destinazione di determinati beni al soddisfacimento dei bisogni della **famiglia** attraverso la costituzione di un **fondo patrimoniale** (art. 167 c.c.), realizzando un patrimonio separato rispetto al resto del patrimonio dei costituenti, sottrae i beni che vi sono conferiti alla garanzia patrimoniale generica, quantomeno per quei creditori che non hanno diritto di soddisfarsi sui beni del fondo. Ai sensi dell'art. 170 c.c., infatti, il vincolo di destinazione preclude le **azioni esecutive** sul fondo per i "debiti che il creditore conosceva essere stati contratti per scopi estranei ai bisogni della famiglia".

In sostanza, se il debito è contratto nell'interesse della famiglia, il creditore potrà rivalersi sui beni del fondo patrimoniale; in caso di obbligazioni concluse per bisogni estranei a quelli familiari, invece, opera la regola della **inespropriabilità** dei beni del fondo, che non possono essere sottratti alla loro destinazione. Inoltre, anche in caso di debiti contratti per scopi estranei ai bisogni della famiglia, il creditore può aggredire i beni del fondo se non era consapevole dell'estraneità dell'obbligazione ai bisogni familiari.

I creditori che non hanno diritto a rivalersi sui beni nel fondo patrimoniale possono, tuttavia, esercitare l'azione revocatoria (art. 2901 c.c.) e ottenere l'**inefficacia** dell'atto di costituzione provando che sussistono le condizioni previste per la revocatoria degli atti gratuiti (la natura di atto gratuito del fondo patrimoniale è pacifica in giurisprudenza; si veda Cass. 25423/2019; Cass. 9798/2019; Cass. 29298/2017), ossia:

- che la disposizione causa un pregiudizio alle ragioni del creditore (presupposto oggettivo);
- che il debitore era consapevole di porre in essere un atto che riduce la garanzia del creditore (presupposto soggettivo), se l'atto costitutivo del fondo patrimoniale è posteriore al sorgere del credito. Se, invece, il credito è sorto dopo l'istituzione del fondo patrimoniale, occorre dimostrare che l'atto di segregazione è stato dolosamente preordinato per pregiudicare le ragioni del creditore.

La prova del presupposto soggettivo (c.d. *consilium fraudis*) è rinvenuta dalla giurisprudenza nella combinazione di diversi elementi di fatto propri dei singoli casi **concreti** e talvolta ottenuta mediante presunzioni. La Cassazione n. 13343/2015, in un caso in cui il fondo era stato costituito dopo l'assunzione del debito, ha affermato la revocabilità del fondo patrimoniale alla luce della presunzione che, essendo il credito anteriore all'atto dispositivo, il debitore era presumibilmente consapevole di ridurre la garanzia patrimoniale, tanto più che non aveva allegato quali eventuali **bisogni** del-

la famiglia rendessero opportuna la costituzione del fondo.

Nel caso deciso dalla Cassazione n. 4141/2018, un soggetto, dopo aver prestato fideiussione a favore della società debitrice, aveva fatto confluire nel fondo patrimoniale da lui costituito una rilevante parte del proprio patrimonio immobiliare. Per la Corte, la consapevolezza del pregiudizio era provata dal fatto che il fideiussore era anche **amministratore** unico della società debitrice principale e che il fondo era stato costituito solo tre giorni dopo la comunicazione alla banca dell'impegno di adempiere alle proprie obbligazioni fideiussorie. La Cassazione, in questa occasione, ha anche precisato che l'azione revocatoria presuppone la sola esistenza di un debito e non anche la sua concreta esigibilità, con la conseguenza che gli atti dispositivi del fideiussore successivi alla prestazione della fideiussione sono revocabili in base al solo requisito soggettivo della consapevolezza di arrecare pregiudizio alle ragioni del creditore.

Nella Cassazione n. 22157/2019, l'ex amministratore di una società aveva costituito un fondo patrimoniale in un momento di molto antecedente alla dichiarazione di **fallimento** della stessa e in cui i bilanci non mostravano segni di sofferenza della società. Anche in tale ipotesi la Corte ha ritenuto sussistente l'elemento soggettivo ai fini della revocatoria, in quanto il fatto che il bilancio della società non mostrasse segni di sofferenza (il fondo era stato costituito nel 2004 e i bilanci erano in pareggio fino al 2005) non esclude la consapevolezza dell'amministratore di sottrarre parte della garanzia ai creditori. In particolare, l'amministratore era già stato condannato, in altra sede, per fatti di *mala gestio* consumati tra il 2002 e il 2006 e ciò consentiva di desumere che, alla data della costituzione del fondo patrimoniale, egli fosse consapevole che l'atto avrebbe inciso sulle aspettative dei creditori sociali di rivalersi sul suo patrimonio.

Da ultimo, la Cassazione n. 4175/2020 ha ritenuto revocabile il fondo patrimoniale costituito dai fideiussori per i debiti verso una banca di due società in stato di insolvenza, amministrate dal figlio di questi, in quanto il rapporto di stretta **parentela** e di convivenza tra fideiussore e amministratore consentiva di presumere che i disponenti fossero consci del danno arrecato alle ragioni del creditore dall'atto. Nel caso di specie i coniugi, che avevano prestato garanzia per i debiti delle società del figlio, avevano fatto confluire in un fondo patrimoniale gli immobili di loro proprietà, in seguito al fallimento di una delle due società.

# Prestazioni di baby sitting da comunicare entro il 28 febbraio 2021

Sono retribuibili con il bonus quelle rese dal 5 marzo al 31 agosto 2020

/ Elisa TOMBARI

Con la circolare n. [101/2021](#), l'INPS è intervenuto riguardo al c.d. **"bonus baby sitting"** introdotto dall'art. [l'art. 23](#), comma 8 del DL 18/2020 (conv. L. [27/2020](#)) in favore delle famiglie per l'assistenza e la sorveglianza dei figli minori a fronte della sospensione dei servizi educativi per l'infanzia e delle attività didattiche nelle scuole di ogni ordine e grado, disposta a partire dal **5 marzo 2020** dal DPCM 4 marzo 2020.

Giova ricordare che la misura in esame poteva essere richiesta entro il 31 agosto 2020 ed era fruibile in alternativa allo specifico congedo parentale. La somma corrisposta è pari a 1.200 euro (2.000 euro, se richiesto da genitori dipendenti del settore sanitario) e i destinatari erano i lavoratori pubblici e privati genitori, anche affidatari di figli di età inferiore a **12 anni** alla data del 5 marzo 2020 o di figli di età superiore a 12 anni affetti da handicap in situazione di gravità, purché iscritti a scuole di ogni ordine e grado o ospitati in centri diurni a carattere assistenziale.

Più nel dettaglio, l'Istituto di previdenza aveva individuato nel novero dei destinatari i seguenti soggetti (circolare INPS 24 marzo 2020 n. [44](#)): i lavoratori dipendenti; i lavoratori iscritti alla gestione separata; i **lavoratori autonomi** iscritti all'INPS; i lavoratori autonomi non iscritti all'INPS (subordinatamente alla comunicazione da parte delle rispettive casse previdenziali, del numero di beneficiari).

Ciò premesso, considerato che i termini per la presentazione delle domande di bonus sono spirati il **31 agosto 2020**, con la circolare in esame l'INPS ricorda che, in caso di accoglimento della domanda, il pagamento delle prestazioni svolte dal 5 marzo 2020 al 31 agosto

2020 avverrà tramite Libretto Famiglia, previa registrazione dell'utilizzatore (ossia il genitore beneficiario) e del prestatore sulla piattaforma delle prestazioni occasionali.

Effettuata la registrazione e la compilazione dei dati richiesti, l'utilizzatore dovrà procedere all'**appropriazione telematica** del bonus baby sitting, che consentirà di visualizzare nel "portafoglio elettronico" l'importo concesso e di pagare le prestazioni lavorative.

Le prestazioni di baby sitting devono essere comunicate tramite la **piattaforma telematica** INPS successivamente al loro svolgimento e, al momento del loro inserimento, l'utilizzatore dovrà indicare l'intenzione di usufruire del "Bonus Covid 19"; come avviene normalmente per le altre prestazioni occasionali, le prestazioni inserite entro il 3 del mese successivo a quello in cui si sono svolte verranno pagate il 15 del mese.

Il termine ultimo per comunicare, tramite la piattaforma, le prestazioni svolte nel periodo 5 marzo-31 agosto 2020 è il **28 febbraio 2021**, allineandosi così a quello stabilito per il nuovo bonus per servizi di baby-sitting nelle c.d. "zone rosse" ([art. 13-terdecies](#) del DL 137/2020 convertito), fruibile nel limite massimo di 1.000 euro dai genitori lavoratori anche affidatari iscritti alla Gestione separata INPS ([art. 2](#) comma 26 della L. 335/1995) o alle gestioni speciali dell'AGO e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie (per un approfondimento si rinvia a ["Bonus baby sitting «zone rosse» solo per iscritti alle Gestioni separata e speciali"](#) del 24 dicembre 2020, a commento della circolare INPS n. [153/2020](#)).

# Dolo della dichiarazione infedele con ricorso massivo a vendite "in nero"

La Cassazione esamina le modalità di accertamento di determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa e superamento della soglia di punibilità

/ Maria Francesca ARTUSI

Il reato di dichiarazione infedele è **integrato**, dopo le modifiche introdotte dal DLgs. [158/2015](#), dalle condotte di annotazione di componenti positivi del reddito in misura inferiore a quella reale (con superamento della soglia di evasione di imposta), di indebita riduzione dell'imponibile con l'indicazione di costi inesistenti (e non più fittizi), e di sottofatturazione, mentre non assume rilievo, nella valutazione sulla divergenza dei valori indicati, la mera violazione dei criteri di competenza e di inerenza di ricavi e di costi oggettivamente esistenti (Cass. n. [30686/2017](#)).

Ne deriva che la ridisegnata fattispecie tipica del delitto previsto dall'[art. 4](#) del DLgs. 74/2000 si materializza: nell'annotazione di componenti positivi del reddito per ammontare inferiore a quello reale (in sostanza, **l'omessa annotazione di ricavi**); nell'**indebita riduzione** dell'imponibile tramite l'indicazione nella dichiarazione di costi inesistenti (e non più fittizi), ossia di componenti negativi del reddito mai venuti a esistenza *in rerum natura*; nelle **sottofatturazioni**, ovvero all'indicazione in fattura di un importo inferiore a quello reale, in maniera da consentire all'emittente il conseguimento di ricavi non dichiarati, atteso che il delitto di infedele dichiarazione ha natura residuale rispetto ai delitti di cui agli [artt. 2 e 3](#) del DLgs. 74/2000 (Cass. n. [28226/2016](#)).

Nella sentenza della Corte di Cassazione n. [1290](#), depositata ieri, viene affrontata un'ipotesi di indicazione di componenti positivi di reddito in misura inferiore a quella reale per effetto della **vendita** di beni senza fatturazione, cioè **"in nero"**.

Il legale rappresentante di una società aveva dato disposizione ai dipendenti di effettuare vendite senza operare la relativa fatturazione, così alterando la contabilità sulla scorta della quale l'amministratore giudiziario aveva predisposto la relativa dichiarazione. Quest'ultimo era stato, tra l'altro, indotto in errore circa l'attendibilità delle scritture contabili, tant'è che, proprio basandosi sulla non veritiera contabilità, aveva indicato nelle relative dichiarazioni elementi attivi inferiori a quelli effettivi con evasione di IRES per più di 200 milioni di euro e IVA per più di 300 milioni di euro, sottraendo all'imposizione elementi attivi per un miliardo e mezzo, cioè per un valore **superiore al 10%** dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione.

Se dunque, nel caso di specie, non si pone alcun dubbio circa la qualificazione della condotta ai sensi dell'art. 4 del DLgs. 74/2000, i giudici si soffermano, tut-

tavia, sulle modalità di accertamento nel processo penale della determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa e del **superamento** della **soglia** di punibilità. Viene, in proposito, ricordato che le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur potendo avere valore indiziario, non possono costituire di per sé fonte di prova della commissione dell'illecito, assumendo il valore di dati di fatto, che devono essere **valutati liberamente** dal giudice penale unitamente a elementi di riscontro che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa (Cass. n. [30890/2015](#)).

## Le presunzioni legali non possono costituire di per sé fonte di prova

In materia di reati tributari, il giudice penale, mentre non è vincolato dalle valutazioni compiute in sede di accertamento tributario, può con adeguata motivazione apprezzare gli elementi **induttivi** in detta sede valorizzati per trarne elementi probatori, che ritenga idonei a sorreggere il suo convincimento obiettivo (Cass. n. [28710/2017](#)).

Alla luce di ciò, viene confermata l'argomentazione della sentenza dei giudici di merito che ha dapprima applicato il metodo analitico-induttivo nella determinazione dei ricavi non fatturati nell'anno di riferimento e, poi, è pervenuta alla determinazione dell'imposta evasa attraverso un percorso logico argomentativo che, fondato su dati di fatto ricavati dagli elementi probatori, e dunque obiettivi, ha ritenuto congruo desumere la percentuale di ricarico sui beni venduti nell'anno, e non fatturati, dal ricarico medio ponderato delle vendite del triennio precedente, e ha così calcolato il **valore di ricarico medio ponderato** su cui hanno poi determinato l'imposta evasa. Secondo lo stesso ragionamento viene accertato il superamento delle soglie di punibilità anche in relazione alle norme più favorevoli applicabili in ragione delle modifiche normative intervenute nel tempo.

Per quanto riguarda, infine, il profilo dell'elemento soggettivo, il ricorso massivo e diffuso a vendite senza contabilizzazione e fatturazione, e l'assoluta **inattendibilità** della contabilità così formata dall'imputato, sono elementi in grado di fondare la sussistenza del **dolo** del reato, avendo l'imputato agito, con l'imporre ai propri dipendenti le vendite in nero, al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, e nella consapevolezza del superamento delle relative soglie tenuto conto della sistematicità di tali vendite.

# Ammissibile la difesa esattoriale per opera degli avvocati del libero foro

La pronuncia si inserisce in un acceso dibattito giurisprudenziale

/ Antonino RUSSO

La Suprema Corte rigetta nuovamente, con la pronuncia n. [27850](#) del 4 dicembre 2020, la questione dell'inammissibilità della difesa esattoriale per opera degli **avvocati del libero foro**, ancora isolatamente affermata (C.T. Reg. Lombardia 16 dicembre 2020 n. [3009/1/20](#) e C.T. Reg. Calabria n. 3421/2019); tale tema, come si ricorderà, ha riguardato (tra il 2017 e il 2019) centinaia di professionisti, difensori degli interessi esattoriali grazie ad un bando-regolamento coerente con il c.d. Codice dei contratti pubblici (DLgs. n. [50/2016](#)) dell'Agenzia Entrate Riscossione, succeduta ad Equitalia S.p.A.

Il dibattito, innanzi al giudice tributario (C.T. Prov. Varese n. [310/2017](#)), era inizialmente sorto nei confronti di Equitalia a riguardo dell' [art. 11](#), comma 2 del DLgs. n. 546/92, disposizione che, a seguito del DLgs. n. [156/2015](#), ancor oggi distingue l'agente della riscossione come ente che "sta in giudizio direttamente [...]"; l'errata individuazione in tale locuzione di un divieto alla difesa "forense" dell'esattore, ha sancito la **declaratoria di inammissibilità**, da parte di talune commissioni, dell'atto di [costituzione in giudizio](#) e delle produzioni versate in atti dal professionista.

La confusione tra la nozione di capacità di stare in giudizio e quella di assistenza tecnica (di cui al successivo art. 12), così esternata, è stata debellata da una interpretazione autentica del legislatore (all'art. 4-*novies* L. n. [58/2019](#)), poi sostanzialmente ritenuta superflua da un cristallino intervento delle **Sezioni Unite** (Cass. n. [30008/2019](#)), inteso ad osservare come alcuna lettura restrittiva fosse sostenibile in precedenza, stante il tenore testuale della norma istitutiva dell'Agenzia ([art. 1](#) del DL n. 193/2016) "chiara ed univoca", concepita dal legislatore per rafforzare le risorse difensive sotto la triplice forza dell'Avvocatura, degli avvocati del libero foro e dei dipendenti in "un contenzioso unico nel suo genere per consistenza numerica in ragione, tra l'altro, dell'esasperata conflittualità tra enti impositori e soggetti passivi di imposte e tasse o simili propria e tipica del contesto socioculturale e giuridico italiano".

Ma, come detto, intorno tale sistema – che affida tale tripartizione ad una convenzione con l'Avvocatura dello Stato – alcuni contribuenti e pochissimi collegi teorizzano ancora che le interpretazioni sopra richiamate riguardano solo il **processo civile** e non l'art. 11, comma 2, del rito tributario.

Di opposto, e reiterato, avviso è la Corte di Cassazione

(*ex plurimis*, tra le prime, n. [31242](#) del 29 novembre 2019 e tra le più recenti, n. 29277 del 22 dicembre 2020), tant'è che – con l'accennata sentenza n. [27850/2020](#) in relazione a un processo coinvolgente Equitalia e quindi riguardante detto art. 11 – è stata altresì affermata l'inammissibilità del mezzo difensivo svolto per **difetto di interesse ad agire**, non avendo il ricorrente esPLICITATO quale incidenza avrebbe potuto spiegare l'eventuale accoglimento del motivo in relazione alla decisione impugnata.

La Corte ha ricordato che "l'interesse ad agire, necessario anche ai fini dell'impugnazione del provvedimento giudiziale, va apprezzato in relazione alla utilità concreta derivabile alla parte dall'eventuale accoglimento del gravame e non può consistere in un mero interesse astratto ad una più corretta soluzione di una questione giuridica, non avente riflessi pratici sulla decisione adottata. È, pertanto, inammissibile, per difetto d'interesse, un'impugnazione con la quale si deduca la violazione di norme giuridiche, sostanziali o processuali, che non spieghi alcuna **influenza** in relazione alle domande o eccezioni proposte e che sia diretta all'emanazione di una pronuncia priva di rilievo pratico (n. 3991/2020 e SS.UU. n. 12637/2008)".

## Occorrerebbe il vaglio della Consulta

Volendo estendere tale argomentazione, la riflessione va alla circostanza che l'[art. 182](#) c.p.c. è un riparo per l'esattore, stante la garanzia di un mero **"cambio" nelle difese** dell'ente esattoriale, poiché l'applicabilità di tale disposizione (nei limiti del giudizio di merito) è stata già verificata proprio nel periodo in cui molte commissioni aderivano alla lettura restrittiva (C.T. Reg. Piemonte 20 gennaio 2019 n. [71/2/19](#)) poi confutata dalle Sezioni Unite, con il risultato che l'Agenzia Entrate Riscossione subentrava nelle difese "forensi" con i propri dipendenti, riproponendo *in toto* gli scritti dell'avvocato del libero foro ingiustificatamente destituito del patrocinio.

Senza poi contare che il giudice – ancora graniticamente convinto che l'art. 11, comma 2, citata fonte imponga l'autodifesa all'esattore – dovrebbe rimettere la norma alla [Corte Costituzionale](#) per violazione dell'[art. 24](#) Cost. (Cass. n. 17936/2004) poiché il nostro ordinamento concepisce talvolta la facoltà e mai l'**obbligo** di difendersi personalmente.



# La diffida accertativa vale anche per la Pubblica Amministrazione

Per l'Ispettorato nazionale del lavoro il provvedimento ispettivo è applicabile alla P.A. in qualità di obbligato solidale

/ Mario PAGANO

La Pubblica Amministrazione può essere destinataria della diffida accertativa per crediti patrimoniali in qualità di **obbligato solidale**, ma non come debitore principale.

Questo è quanto chiarito dall'Ispettorato nazionale del lavoro (INL) che, con il parere n. [62](#) del 14 gennaio 2021, è ritornato ancora una volta sull'istituto della **diffida accertativa**, così come potenziato attraverso le modifiche introdotte con l'[art. 12-bis](#) del DL 76/2020 convertito (c.d. decreto "Semplificazioni") e, più in particolare, sul suo ambito di applicazione.

Sul punto, si ricorda che la diffida accertativa, disciplinata dall'[art. 12](#) del DLgs. 124/2004, viene adottata dal personale ispettivo ogni qual volta si accerti l'esistenza, a favore del lavoratore, di un **credito patrimoniale** certo, liquido, ossia determinato nel suo ammontare, ed esigibile, quindi non sottoposto a termini o condizioni che ne impediscano la riscossione.

La più rilevante novità, introdotta nel 2020, consiste nell'allargamento della platea dei destinatari della diffida, nel momento in cui il legislatore ha previsto espressamente l'applicazione nei confronti dei soggetti che utilizzano le prestazioni di lavoro, da ritenersi **solidalmente** responsabili dei crediti accertati.

Sarà, così, possibile adottare la diffida accertativa in tutte le ipotesi di appalto e **somministrazione** di manodopera, diffidando al pagamento dei crediti, spettanti al lavoratore, sia il datore di lavoro che l'obbligato in solido.

A questo punto ci si è chiesti se sia possibile adottare il provvedimento di diffida accertativa nei confronti della **Pubblica Amministrazione**, sia in qualità di datore di lavoro rispetto ai propri dipendenti diretti, sia in qualità di responsabile solidale.

In linea di principio, l'Ispettorato ricorda come l'ambito di applicazione dell'[art. 12](#) del DLgs. 124/2004 non ponga limitazioni all'individuazione della platea dei destinatari del provvedimento che, pertanto, non si riferisce esclusivamente a soggetti **privati**. Ciò, indipendentemente dalla veste di datori di lavoro ovvero di obbligati in solido.

Rispetto, tuttavia, alla Pubblica Amministrazione, il parere in commento evidenzia come i casi di mancato pagamento delle retribuzioni siano per lo più imputabili a gravi situazioni di dissesto finanziario degli enti pubblici, collegate, di norma, a **discipline speciali** che prevedono spesso precisi divieti.

Pertanto, i casi di ricorso alla diffida accertativa, rivolta verso la P.A. quale datore di lavoro, sono da ritenersi

residuali, tanto che l'Ispettorato ritiene non opportuna l'adozione della diffida accertativa stessa, andando a **confliggere** con le specifiche normative disciplinanti le procedure in questione.

Diversamente, l'utilizzo della diffida accertativa non sembra avere limitazioni laddove la Pubblica Amministrazione venga coinvolta nella diversa veste di **obbligato solidale**, il quale comunque resta, proprio alla luce delle modifiche normative apportate all'istituto, a tutti gli effetti, un vero e proprio destinatario dell'obbligo di adempimento alla diffida accertativa.

L'INL ricorda, infatti, che, sebbene nei confronti della P.A. non risulti applicabile l'[art. 29](#) comma 2 del DLgs. 276/2003, relativo alla responsabilità solidale in tema di **appalto** (così nota INL n. [422/2020](#)), ciò non esclude la diversa operatività civilistica accordata in materia dall'[art. 1676](#) c.c.

Tale ultima disposizione costituisce, pertanto, il titolo per ammettere l'adozione del provvedimento di diffida accertativa, nell'ipotesi in cui amministrazioni pubbliche ricoprano il ruolo di responsabili solidali per i crediti maturati dai lavoratori impiegati nell'appalto, fino alla **concorrenza** del debito che il committente ha verso l'appaltatore nel tempo in cui essi propongono la domanda.

L'uso della diffida accertativa va comunque coordinato con quanto previsto in tema di appalti pubblici dal DLgs. 50/2016 il cui [art. 30](#) comma 6 permette alle stazioni appaltanti pubbliche il c.d. **intervento sostitutivo** nell'ipotesi in cui siano verificate inadempienze retributive da parte dell'appaltatore nei confronti dei lavoratori impiegati nell'appalto.

In tal senso, l'indicazione dell'Ispettorato è quella di far precedere l'eventuale notifica della diffida accertativa nei confronti delle P.A. da una **informativa**, rivolta alla stazione appaltante e all'appaltatore/datore di lavoro, finalizzata all'attivazione delle procedure per l'intervento sostitutivo, indicando il calcolo preciso, sebbene nel suo ammontare complessivo, delle retribuzioni dovute a ciascun lavoratore impiegato nell'appalto, con l'ulteriore avvertenza che la mancata predisposizione delle misure previste dall'[art. 30](#) comma 6 del DLgs. 50/2016 entro un termine ragionevolmente contenuto comporterà l'adozione della diffida accertativa anche nei confronti della **stazione appaltante**.

In ogni caso, conclude l'INL, la responsabilità della stazione appaltante è contenuta entro i limiti di **importo** dell'appalto e limitata ai soli lavoratori impiegati dall'appaltatore, con esclusione dei subappalti.

## Sul tavolo del Consiglio dei Ministri notturno una mini proroga dell'invio delle cartelle a fine gennaio

In arrivo una **mini proroga** dell'invio delle cartelle esattoriali: secondo indiscrezioni circolate ieri poco prima delle 22.30, quando è cominciata la riunione del Consiglio dei Ministri inizialmente in programma per le 20.30, oltre al nuovo decreto "Ristori", con la richiesta di scostamento pari a **32 miliardi** che il Governo si appresterebbe a inviare alle Camere, sul tavolo ci sarebbe un decreto legge ad hoc per rinviare a **fine gennaio** la ripresa dell'invio degli atti esattoriali, in attesa di un provvedimento più complessivo.

Della necessità di un intervento sulla "montagna di cartelle esattoriali che rischiano d'arrivare nel 2021" aveva già parla-

to ieri in giornata il Viceministro dell'Economia Antonio Misi-  
siani al Forum di *Italia Oggi*: "una **proroga-ponte**, uno scaglio-  
namento degli invii molto più diluito nel tempo, una reateiz-  
zazione più conveniente, un saldo e stralcio, altrimenti s'apre  
un problema sociale". La mini proroga sul tavolo del CdM sa-  
rebbe quindi una misura che sospende per altre due settime-  
ne, in attesa di un **nuovo pacchetto** di misure. Con il prossi-  
mo decreto Ristori si potrebbe infatti fare in modo che all'ar-  
rivo delle nuove notifiche del Fisco siano già pronte anche le  
misure per attenuarne gli effetti, dalla rottamazione-*quater* al  
saldo e stralcio.