

Sabato 22 maggio 2021

## IL CASO DEL GIORNO

### Silenzio a seguito di autodichiarazione impugnabile

/ Alfio CISSELLO

Il divieto di azioni di **accertamento negativo** in ambito tributario potrebbe essere inteso come un dogma dai confini superabili, sia pure a certe condizioni ed entro precisi limiti.

Nel contesto attuale, sostenere che il contribuente possa ottenere tutela di fronte al giudice tributario solo nella misura in cui sia stato **notificatario** di un atto impugnabile appare riduttivo. Il sistema fiscale attuale è estremamente complesso, e sono sempre di più le situazioni in cui il contribuente può dover ottenere tutela anche in assenza di un atto impugnabile.

Ipotizziamo il caso del c.d. contribuente a fondo perduto di cui all'art. 25 del DL 34/2020. Se, per una qualsivoglia ragione, la domanda del contribuente viene scartata, il contribuente si trova a dover impugnare la **ricevuta di scarto** generata dall'Agenzia delle Entrate, documento che, se astrattamente considerato, difficilmente si può ritenere un atto impugnabile.

Lo si può intendere come rientrante nel diniego di [...]

PAGINA 2

## FISCO

### Detassazione dei canoni non percepiti nel 2020 già dall'intimazione di sfratto

*Con la conversione in legge del decreto Sostegni, per i canoni di immobili abitativi diventa irrilevante la data di stipula del contratto*

/ Anita MAURO

Con la conversione del DL 41/2021 (decreto "Sostegni") nella L. 21 maggio 2021 n. 69, pubblicata ieri in Gazzetta e in vigore da oggi, viene anticipata l'entrata in vigore della nuova disciplina in tema di **detassazione** dei **canoni di locazione** di immobili abitativi non percepiti per morosità del conduttore, prevista dall'art. 26 del TUIR (come modificato dal DL 34/2019), che troverà, quindi, applicazione ai canoni non riscossi dal 1° gennaio 2020, a prescindere dalla data di stipula del contratto.

In particolare, l'art. 6-*septies* del DL 41/2021, introdotto in sede di conversione:

- da un lato **abroga** il comma 2 dell'art. 3-*quiquies* del DL 34/2019, in base al quale la nuova disciplina dettata dal novellato art. 26 del TUIR doveva avere "effetto per i contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2020";
- dall'altro prevede che le disposizioni del novellato art. 26 del TUIR abbiano effetto per "i canoni derivanti

dai contratti di locazione di immobili non percepiti a decorrere dal 1° gennaio 2020", **indipendentemente** dalla **data di stipula** del contratto.

Va rammentato che l'art. 26 comma 1 del TUIR è stato modificato dall'art. 3-*quiquies* comma 1 del DL n. 34/2019 (conv. L. n. 58/2019), prevedendo una nuova disciplina in tema di tassazione dei canoni di locazione di immobili abitativi non percepiti.

In prima battuta, l'art. 26 del TUIR dispone che i redditi derivanti dai canoni di locazione siano soggetti a IRPEF **anche se non percepiti** dal locatore (finché perduri in vita il contratto).

Limitatamente ai contratti di locazione di immobili a uso abitativo, tuttavia, è prevista una **deroga** che consente di sottrarre dall'imposizione i canoni non percepiti a decorrere da un determinato evento.

Sul momento da cui decorre la **detassazione dei canoni** (di locazione di immobili a uso abitativo) non percepiti è intervenuta la riforma dell'art. 26 comma 1 del TUIR [...]

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Contributo decreto Sostegni, per chi prosegue l'attività da barrare la casella "erede"

Nessun limite alla responsabilità del liquidatore per l'omessa IVA

Sull'imposta sulle successioni un dibattito intriso di ideologia

Le aziende pubbliche abbandonano la contabilità finanziaria

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

## FISCO

### Interventi per il bonus facciate da distinguere nel 730 e in REDDITI PF

/ Arianna ZENI

Nei modelli dichiarativi che devono essere presentati quest'anno debutta il c.d. **"bonus facciate"**.

L'agevolazione è stata introdotta dall'art. 1 commi 219- [...]

PAGINA 5

# Silenzio a seguito di autodichiarazione impugnabile

La soluzione contraria priverebbe di utilità la procedura

/ **Alfio CISSELLO**

Il divieto di azioni di **accertamento negativo** in ambito tributario potrebbe essere inteso come un dogma dai confini superabili, sia pure a certe condizioni ed entro precisi limiti.

Nel contesto attuale, sostenere che il contribuente possa ottenere tutela di fronte al giudice tributario solo nella misura in cui sia stato **notificatario** di un atto impugnabile appare riduttivo. Il sistema fiscale attuale è estremamente complesso, e sono sempre di più le situazioni in cui il contribuente può dover ottenere tutela anche in assenza di un atto impugnabile.

Ipotizziamo il caso del c.d. contributo a fondo perduto di cui all'[art. 25](#) del DL 34/2020. Se, per una qualsivoglia ragione, la domanda del contribuente viene scartata, il contribuente si trova a dover impugnare la **ricevuta di scarto** generata dall'Agenzia delle Entrate, documento che, se astrattamente considerato, difficilmente si può ritenere un atto impugnabile.

Lo si può intendere come rientrante nel diniego di agevolazione, con non poche forzature, in quanto non nega formalmente l'agevolazione, ma si limita a comunicare lo scarto della domanda per "motivi tecnici".

Equiparare ciò al diniego di agevolazione appare una **timida apertura** all'azione di accertamento negativo.

In giurisprudenza ci sono orientamenti che, in modo ancor più evidente, legittimano una siffatta interpretazione.

È stato affermato che, al fine di ottenere una sentenza che dichiari il debito tributario estinto **per prescrizione**, il contribuente può ricorrere contro il diniego di autotutela, preconstituendosi un atto impugnabile (Cass. 11 maggio 2020 n. [8719](#)).

Da ciò all'accertamento negativo il passo non è molto lungo.

Se, dopo l'intimazione ad adempiere, passati anni il contribuente ha interesse ad avere una sentenza che dichiari la **prescrizione**, presenta domanda di autotutela e impugna il rigetto. In effetti, ammettere una simile condotta significa lasciare spazio all'accertamento negativo (in questo senso, C.T. Reg. Napoli 6 novembre 2019 n. [8272/15/19](#), nel caso in cui il ricorso venga presentato contro **l'estratto di ruolo**).

Un esempio lampante di quanto, in situazioni molto circoscritte, possa essere utile l'accertamento negativo si ha nella procedura di annullamento dei carichi ex L. [228/2012](#).

In presenza di determinati fatti (pagamento o decadenza/prescrizione antecedente al ruolo, sgravio), il contribuente può presentare mediante autodichiarazione istanza di annullamento del debito al soggetto deputato alla riscossione.

Questi trasmette tutto all'ente impositore. Ove l'ente impositore non risponda nei **220 giorni successivi** alla presentazione dell'autodichiarazione, il carico è annullato di diritto.

Che succede se, trascorsi i 220 giorni senza che l'ente impositore nulla dica, questi si rifiuti di sgravare gli importi?

Non si può sostenere che il contribuente debba "sperare" in un pignoramento o in un fermo dell'auto per poter ricorrere e chiedere al giudice che dichiari l'estinzione del debito. Sarebbe davvero una follia.

## Timido via libera all'accertamento negativo

Non si può nemmeno lasciare il contribuente *sine die* senza tutela. Se il carico non viene sgravato, vi sono una serie infinita di effetti ad esempio sul versante dei **certificati di regolarità fiscale**, o sul divieto di compensazione dei ruoli.

Per far sì che la procedura ex L. [228/2012](#) sia effettiva, non si può che attribuire tutela al contribuente mediante azione di accertamento negativo. Come anticipato, se, richiamando la Cassazione 11 maggio 2020 n. [8719](#), si ammette il ricorso contro il diniego (tacito oppure espresso) di autotutela, di fatto si aprono le porte all'accertamento negativo.

Tra l'altro, nel caso della L. [228/2012](#), si creerebbe una disparità di trattamento tra debitori. Solo chi ha carichi tributari iscritti a ruolo non potrebbe agire, stante il divieto di azioni di accertamento negativo, mentre gli altri, come i debitori con **carichi previdenziali**, potrebbero farlo.

# Detassazione dei canoni non percepiti nel 2020 già dall'intimazione di sfratto

Con la conversione in legge del decreto Sostegni, per i canoni di immobili abitativi diventa irrilevante la data di stipula del contratto

/ Anita MAURO

Con la conversione del DL [41/2021](#) (decreto "Sostegni") nella L. 21 maggio 2021 n. 69, pubblicata ieri in Gazzetta e in vigore da oggi, viene anticipata l'entrata in vigore della nuova disciplina in tema di **detassazione dei canoni di locazione** di immobili abitativi non percepiti per morosità del conduttore, prevista dall'[art. 26](#) del TUIR (come modificato dal DL [34/2019](#)), che troverà, quindi, applicazione ai canoni non riscossi dal 1° gennaio 2020, a prescindere dalla data di stipula del contratto.

In particolare, l'art. 6-septies del DL 41/2021, introdotto in sede di conversione:

- da un lato **abroga** il comma 2 dell'[art. 3-quinquies](#) del DL 34/2019, in base al quale la nuova disciplina dettata dal novellato art. 26 del TUIR doveva avere "effetto per i contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2020";
- dall'altro prevede che le disposizioni del novellato art. 26 del TUIR abbiano effetto per "i canoni derivanti dai contratti di locazione di immobili non percepiti a decorrere dal 1° gennaio 2020", **indipendentemente** dalla **data di stipula** del contratto.

Va rammentato che l'[art. 26](#) comma 1 del TUIR è stato modificato dall'[art. 3-quinquies](#) comma 1 del DL n. 34/2019 (conv. L. n. [58/2019](#)), prevedendo una nuova disciplina in tema di tassazione dei canoni di locazione di immobili abitativi non percepiti.

In prima battuta, l'art. 26 del TUIR dispone che i redditi derivanti dai canoni di locazione siano soggetti a IRPEF **anche se non percepiti** dal locatore (finché perduri in vita il contratto).

Limitatamente ai contratti di locazione di immobili a uso abitativo, tuttavia, è prevista una **deroga** che consente di sottrarre dall'imposizione i canoni non percepiti a decorrere da un determinato evento.

Sul momento da cui decorre la **detassazione dei canoni** (di locazione di immobili a uso abitativo) non percepiti è intervenuta la riforma dell'art. 26 comma 1 del TUIR operata dal DL 34/2019 (si veda "[Anticipata la detassazione dei canoni non riscossi](#)" del 22 febbraio 2020). In particolare:

- la "vecchia" formulazione dell'art. 26 del TUIR prevedeva che i redditi derivanti da contratti di locazione di immobili a uso abitativo, se non percepiti, non concorressero a formare il reddito dal momento della conclu-

sione del procedimento giurisdizionale di **convalida di sfratto** per morosità del conduttore;

- il "nuovo" art. 26 comma 1 del TUIR stabilisce, invece, che i redditi derivanti da contratti di locazione di immobili a uso abitativo, se non percepiti, non concorrono a formare il reddito, purché la mancata percezione sia comprovata dall'**intimazione di sfratto** per morosità o dall'**ingiunzione** di pagamento. Inoltre, ai "canoni non riscossi dal locatore nei periodi d'imposta di riferimento e percepiti in periodi d'imposta successivi si applica l'[articolo 21](#) in relazione ai redditi di cui all'[articolo 17](#), comma 1, lettera n-bis)".

È stata, quindi, **anticipata** la possibilità di **detassare** i canoni non percepiti già dal momento della ingiunzione di pagamento o dell'intimazione di sfratto, senza dover attendere la conclusione del procedimento di sfratto.

La nuova formulazione dell'art. 26 del TUIR, che ha anticipato la detassazione dei canoni di locazione di immobili abitativi non riscossi:

- doveva originariamente avere effetto "per i contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2020", comportando, quindi, una differenziazione tra i contratti stipulati **fino al 31 dicembre 2019** o dopo tale data;
- con la conversione del DL 41/2021, la decorrenza della nuova formulazione dell'art. 26 del TUIR è stata anticipata, abrogando il comma 2 dell'art. 3-quinquies del DL 34/2019 e precisando che le nuove disposizioni dettate dall'art. 26 del TUIR "hanno effetto per i canoni derivanti dai contratti di locazione di immobili non percepiti a decorrere dal 1° gennaio 2020".

In breve, per effetto della conversione del decreto "Sostegni", la nuova disposizione contenuta nell'art. 26 del TUIR – in base al quale i canoni di locazione di immobili abitativi non percepiti per morosità del conduttore non sono tassati in capo al locatore già dal momento dell'intimazione di sfratto o dell'ingiunzione di pagamento – trova applicazione a tutti i **canoni non percepiti dal 1° gennaio 2020**, a prescindere dalla data di stipula del contratto.

Diviene quindi irrilevante la data di stipula del contratto di locazione al fine di definire la possibile detassazione dei canoni di locazione di immobili abitativi non corrisposti dal conduttore.

# Contributo decreto Sostegni, per chi prosegue l'attività da barrare la casella "erede"

Va compilato anche il campo "codice fiscale del de cuius" con la partita IVA del soggetto confluito

/ Pamela ALBERTI

A pochi giorni dalla scadenza del 28 maggio, le istruzioni per la compilazione dell'istanza per il riconoscimento del contributo di cui all'[art. 1](#) del DL 41/2021 (DL "Sostegni", conv. L. 21 maggio 2021 n. 69) sono state aggiornate per consentire l'accesso al beneficio ai soggetti che hanno attivato una nuova partita dopo il 31 dicembre 2018 in **prosecuzione** di una precedente attività.

Le istruzioni aggiornate richiedono in tal caso una particolare modalità di compilazione dell'istanza.

Nello specifico, viene previsto che ove il soggetto richiedente sia un soggetto che ha attivato una partita IVA dopo il 31 dicembre 2018 per proseguire l'attività di altra partita IVA (es. **confluenze, trasformazioni** da ditta individuale a società), che dovevano essere preventivamente comunicate con la presentazione del modello AA7/10 o con il modello AA9/12, oltre al suo codice fiscale deve barrare la casella "Erede che prosegue l'attività del de cuius" e indicare, nel campo "Codice fiscale del de cuius", esclusivamente la partita IVA del soggetto confluito.

In altri termini, il soggetto che prosegue nell'attività deve compilare la sezione dell'istanza relativa al soggetto richiedente:

- indicando il proprio codice fiscale;
- barrando la casella **"Erede che prosegue l'attività del de cuius"** (denominazione invariata, non essendo stato modificato il modello dell'istanza);
- indicando nel campo "Codice fiscale del de cuius" la partita IVA del soggetto "confluito", vale a dire del soggetto **dante causa** dell'operazione.

Vista la nuova possibilità prevista dalle istruzioni, i soggetti interessati, nel caso di scarto dell'istanza già presentata, potrebbero quindi presentare una **nuova istanza** entro il 28 maggio, compilata seguendo le suddette indicazioni.

In linea generale, la circ. Agenzia delle Entrate 14 maggio 2021 n. [5](#), relativa al contributo di cui all'[art. 1](#) del DL 41/2021, ha affermato che, per quanto non esaminato in tale documento e tenuto conto delle differenze rispetto al contributo a fondo perduto di cui all'[art. 25](#) del DL 34/2020, restano applicabili i chiarimenti già forniti con le circ. Agenzia delle Entrate 13 giugno 2020 n. [15](#) e 21 luglio 2020 n. [22](#), relative al precedente contributo a fondo perduto del DL "Rilancio". Pertanto, in caso di operazioni straordinarie, assume rilevanza l'**azienda** ai fini della determinazione dei ricavi e della riduzione del fatturato (si veda anche "[Focus sull'azienda per il contributo a fondo perduto con operazioni straordinarie](#)" del 27 marzo 2021).

Nella risposta 1.4 della circolare n. 5/2021 viene affrontato il caso di una c.d. **"trasformazione impropria"**, avvenuta a gennaio 2020, di una società in nome collettivo esistente in ditta individuale.

In tal contesto sono stati richiamati i chiarimenti forniti con la circolare Agenzia delle Entrate n. 15/2020, secondo i quali "in considerazione della circostanza che la formulazione del contributo prevede che il requisito relativo alla riduzione del fatturato e dei corrispettivi si determini in relazione al mese di aprile 2020 (rispetto al mese di aprile 2019), si ritiene che possano rientrare nell'ambito di applicazione del beneficio in esame i soggetti costituiti fino al 30 aprile 2020 (ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti)".

Inoltre, con la circolare n. 22/2020, § 5.1, è stato chiarito che "Nell'ipotesi in cui, nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 ed il 30 aprile 2020, l'attività esercitata da una società di persone prosegua in capo all'unico socio superstite come impresa individuale la riduzione del fatturato è determinata tenendo in considerazione l'ammontare relativo al 2019 della società di persone esistente prima dell'operazione di riorganizzazione, considerato che, sul piano sostanziale, **non** si è in presenza di un'attività **neocostituita**".

Ne consegue che, come precisato nei citati documenti di prassi:

- il soggetto che è venuto a esistenza a seguito della "trasformazione" può fruire del beneficio in esame;
- la soglia di accesso al contributo, di cui al comma 2 dell'[art. 1](#) del DL 41/2021, si determina facendo riferimento all'ammontare dei ricavi riferibili all'**azienda** preesistente;
- per il calcolo della riduzione del fatturato (comma 4 dell'[art. 1](#)) l'istante deve confrontare i dati riferibili ai due periodi di riferimento (aprile 2020 - aprile 2019), considerando il fatturato relativo all'azienda trasformata.

Nel caso esposto nella citata risposta 1.4 della circolare n. 5/2021 veniva precisato che l'istanza era stata **scartata** e l'Agenzia suggeriva quindi di presentare un'istanza volta alla revisione, in autotutela, dell'esito del rigetto per fruire del contributo, successivamente alla scadenza del termine originario di presentazione delle istanze di accesso, dimostrando in tale sede il tentativo di richiesta dello stesso nei termini originari. A seguito delle modifiche apportate alle istruzioni per la compilazione dell'istanza, il soggetto che ha attivato la partita IVA per proseguire l'attività potrebbe presentare una **nuova istanza** entro il 28 maggio, compilando la domanda con le modalità sopra descritte.

# Interventi per il bonus facciate da distinguere nel 730 e in REDDITI PF

Nella compilazione devono essere distinti gli interventi di sola pulizia e ritinteggiatura da quelli influenti dal punto di vista termico

/ Arianna ZENI

Nei modelli dichiarativi che devono essere presentati quest'anno debutta il c.d. **"bonus facciate"**.

L'agevolazione è stata introdotta dall'[art. 1](#) commi 219-223 della L. 160/2019 (legge di bilancio 2020) e prevede una detrazione IRPEF/IRES pari al **90%** per:

- le spese documentate e sostenute negli anni 2020 e 2021, a prescindere dalla data di inizio dei lavori;
- gli interventi finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna (sono ammessi al beneficio esclusivamente gli interventi sulle strutture opache della facciata, su balconi o su ornamenti e fregi);
- gli edifici ubicati in zona A o B ai sensi del DM 2 aprile 1968 n. [1444](#) (rientrano le zone ad esse assimilabili in base alla normativa regionale e ai regolamenti edilizi comunali. In questi casi è necessaria una certificazione urbanistica rilasciata dagli enti competenti. Non può essere attestata da professionisti. Cfr. risposte interpello Agenzia delle Entrate 11 giugno 2020 nn. [179](#) e [182](#)).

La detrazione del 90% è **ripartita** in 10 quote annuali di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi ed è calcolata sull'intera spesa sostenuta ed effettivamente rimasta a carico del contribuente (non ci sono limiti massimi di spesa).

Tale agevolazione spetta esclusivamente per gli interventi effettuati sulle strutture opache della facciata, su balconi o su ornamenti e fregi ed a condizione che gli interventi siano realizzati sull'**involucro esterno** visibile dell'edificio (la detrazione spetta soltanto – secondo i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate – se le facciate esterne o interne dell'edificio sono visibili dalla strada o da suolo ad uso pubblico, anche solo parzialmente).

Rientrano tra gli interventi agevolati quelli di **sola pulitura o tinteggiatura esterna** sulle strutture opache della facciata, dei balconi, degli ornamenti e dei fregi (non si tratta di lavori che hanno rilevanza dal punto di vista energetico).

Talvolta, gli interventi sulle facciate possono invece consentire un miglioramento delle **prestazioni energetiche** degli edifici. In questi casi, i lavori di rifacimento della facciata (che non siano di sola pulitura o tinteggiatura esterna) possono riguardare interventi influenti dal punto di vista termico o che interessano oltre il

10% dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio.

La rilevanza dei suddetti interventi ai fini del "bonus facciate" è subordinata al rispetto degli **ulteriori requisiti** richiamati dal comma 220 dell'[art. 1](#) della L. 160/2019. In questi casi, gli interventi devono soddisfare:

- i requisiti di cui al DM [6 agosto 2020](#) "Requisiti", che definisce i requisiti tecnici che devono soddisfare gli interventi finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti, ivi compresi i massimali di costo specifici per ogni tipologia di intervento di cui all'Allegato I al citato decreto;
- i valori di trasmittanza massimi consentiti per l'accesso alle detrazioni di cui all'Allegato E al DM 6 agosto 2020 "Requisiti".

Con riguardo alla compilazione dei modelli dichiarativi al fine di fruire della detrazione fiscale devono essere compilati:

- i righe RS150 e RS151, ove nella colonna 2 deve essere indicato il codice "11", nel caso venga presentato il modello **REDDITI SC 2021**;

- il quadro RP, colonna 9, del modello REDDITI SP 2021.

Nel caso in cui si presentino i **modelli 730/2021 o REDDITI PF 2021** occorre andare a fare un'ulteriore distinzione sulla tipologia di interventi eseguiti.

Per i lavori di rifacimento delle facciate che **non** sono **influenti** dal punto di vista termico devono essere compilati:

- i righe da E41 a E43 se viene presentato il modello 730/2021, indicando nella colonna 2 (Tipologia) il codice "15";
- i righe da RP41 a RP47 ove si presenti il modello REDDITI PF 2021, indicando nella colonna 2 (Tipologia) il codice "15".

Per i lavori di rifacimento delle facciate **influenti** dal punto di vista termico devono essere compilati:

- i righe da E61 a E62 se viene presentato il modello 730/2021, indicando nella colonna 1 (Tipo intervento) il codice "15";
- i righe da RP61 a RP64 ove si presenti il modello REDDITI PF 2021, indicando nella colonna 1 (Tipo intervento) il codice "15".



# Nessun limite alla responsabilità del liquidatore per l'omessa IVA

La Cassazione segue una via interpretativa che parifica la figura del liquidatore a quella dell'amministratore

/ Maria Francesca ARTUSI

In linea generale, non può rispondere del reato di **omesso versamento** di IVA chi, pur avendo presentato la dichiarazione annuale, non sia poi tenuto al pagamento dell'imposta nel termine previsto dall'art. 10-ter del DLgs. 74/2000. Si pensi, ad esempio, al caso di cessazione della veste di legale rappresentante prima del pagamento, che trasferisce su altri l'obbligo tributario. Nessuna norma, infatti, prevede che tale obbligo incomba sul solo **legale rappresentante** che abbia effettuato la corrispondente dichiarazione, essendo sufficiente che si possieda la veste della rappresentanza al momento della scadenza dell'obbligo di versamento. Può configurarsi semmai un'ipotesi di concorso a norma dell'art. 110 c.p. nel caso in cui venga dimostrato che il primo soggetto abbia inequivocabilmente preordinato la condotta rispetto all'omissione del versamento, ovvero abbia fornito un contributo causale, materiale o morale all'omissione della persona obbligata, al momento della scadenza, al versamento dell'imposta dichiarata (Cass. n. [53158/2014](#)).

In proposito, è affermazione costante della giurisprudenza quella per cui, nel caso di successione nella carica di amministratore di società in un momento successivo alla presentazione della dichiarazione di imposta e prima della scadenza del termine fissato per l'adempimento dell'obbligo tributario di versamento, sussiste la **responsabilità**, per i reati tributari connessi all'omesso versamento di imposte dovute, di colui che succede nella carica dopo la presentazione della dichiarazione di imposta e prima del termine ultimo per il versamento della stessa (da ultimo, Cass. n. [1729/2021](#)).

Tale principio può valere anche nei confronti del liquidatore e proprio su questa eventualità si sofferma la sentenza n. [20188](#) della Corte di Cassazione, depositata ieri.

Sulla responsabilità del liquidatore, altra pronuncia aveva ritenuto che costui dovesse rispondere del mancato pagamento del dovuto solo in caso di **distrazione** dell'attivo della società in liquidazione dal fine di pagamento delle imposte e di destinazione a scopi differenti (Cass. n. 21897/2016). Questa interpretazione si fonda sui limiti previsti dall'art. 36 del DPR 602/1973 secondo cui "i liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione,

le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori, rispondono, in proprio, del pagamento delle imposte se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari".

La sentenza oggi in commento segue, al contrario, un'altra via interpretativa parificando la figura del liquidatore a quella dell'amministratore. I giudici di legittimità osservano, da un lato, che nessuna **espressa esclusione** della riferibilità dell'art. 10-ter del DLgs. 74/2000 al liquidatore è rinvenibile nel sistema sanzionatorio penal-tributario. Dall'altro, non viene ritenuta sussistente alcuna esclusione implicita determinata dalla norma di cui al citato art. 36. Tale disposizione è infatti volta, per la sua collocazione e per il suo tenore, a disciplinare unicamente, nella fase della riscossione tributaria, l'obbligazione, di natura civile, propria del liquidatore per il pagamento dei tributi non versati, obbligo condizionato ai presupposti ivi specificati. Resta, pertanto, integro l'obbligo di versamento, a cui il liquidatore è tenuto secondo le regole generali degli artt. [2487](#) comma 1 c.c., e il cui inadempimento è sanzionato anche sul piano penale.

La Cassazione aggiunge ancora che la **responsabilità** del liquidatore "in proprio" di cui all'art. 36 si porrà su un piano, non alternativo (come implicitamente ritenuto dalla citata pronuncia n. 21897/2016) ma, semmai, cumulativo rispetto a quello dell'obbligo penale.

In definitiva, viene ribadito il principio per cui risponde del reato di omesso versamento dell'IVA, quantomeno a titolo di **dolo eventuale**, il soggetto che, subentrando ad altri nella carica di amministratore, nonché, come nella specie, di liquidatore, di una società di capitali dopo la presentazione della dichiarazione di imposta e prima della scadenza del versamento, ometta di versare all'Erario le somme dovute sulla base della dichiarazione medesima, senza compiere il previo controllo di natura puramente contabile sugli ultimi adempimenti fiscali; attraverso tale condotta, lo stesso si espone, infatti, volontariamente a tutte le conseguenze che possono derivare dalle pregresse inadempienze (nello stesso senso Cass. n. [34927/2015](#), Cass. n. [38687/2014](#), Cass. n. [3636/2014](#)).

# Sull'imposta sulle successioni un dibattito intriso di ideologia

Il discorso sarebbe diverso se il ridisegno dell'imposta sulle successioni e donazioni si inserisse in un più ampio contesto di ridisegno del prelievo

/ Enrico ZANETTI

L'Italia è quello strano Paese in cui milioni di persone convivono con serena rassegnazione con una tassazione sui redditi espropriativa che scatta già al 38% (40-41% con le addizionali) per ogni euro di reddito superiore a **28.000 euro**, ma ci si indigna, come fosse un affronto personale, di fronte all'ipotesi di aumentare la tassazione sui patrimoni superiori a **5 milioni** di euro.

Intendiamoci: la proposta di aggiungere tassazione patrimoniale al quadro esistente per finanziare altri interventi di spesa è totalmente irricevibile, ma qualunque ridisegno del sistema fiscale che prevedesse un **riequilibrio** tra la tassazione dei redditi di lavoro dipendente e autonomo delle persone fisiche (alla quale dobbiamo aggiungere anche l'onerosissimo prelievo contributivo) e la tassazione di altri presupposti imponibili, ivi compresi i patrimoni, meriterebbe ben altra accoglienza.

Così come è risibile pensare di incidere in modo concreto sugli equilibri dei circa 750 miliardi di euro di entrate tributarie prelevate ai cittadini (scese del 6,9%, a 700 miliardi, nell'anno "COVID" 2020), soltanto con modifiche, ad alto impatto ideologico, ma a **basso impatto di gettito**, su una imposta sulle successioni e donazioni che cuba gettito per circa **800 milioni** (sceso del 50,4%, a meno di 400 milioni, nell'anno "COVID" 2020: un bel mistero, tra l'altro) e che, anche ove fosse quadruplicata, continuerebbe a pesare meno del 4% delle entrate tributarie totali.

Tutt'altra cosa sarebbe se il **ridisegno** dell'imposta sulle **successioni e donazioni** (che in Italia, oltre a prevedere sacrosante esenzioni integrali con riguardo ai patrimoni aziendali, volte a favorirne il passaggio generazionale, è oggettivamente molto contenuta anche sugli altri patrimoni) si inserisse in un più ampio contesto di ridisegno del **prelievo**, per spostarne il baricentro dal momento della produzione del reddito al mo-

mento del suo impiego in consumo e del suo accumulo in patrimonio, per la parte che eccede una soglia di fisiologico risparmio.

L'attuale sistema penalizza in modo spaventoso chi non ha già accumulato un patrimonio e tutela in modo indiscriminato chi invece ne ha già uno: non è un sistema che guarda alla crescita, al merito, all'impegno; è un sistema che guarda al **passato** e valorizza la buona vecchia regola del "chi c'è, c'è".

## Soluzioni per cambiare schema di gioco da valutare con intelligenza

Soluzioni tecniche per cambiare schema di gioco ce ne sono, senza penalizzare, nel passaggio dal vecchio al nuovo, chi ha ingenti patrimoni che corrispondono però a una storia reddituale da cui si evince che sono stati formati negli anni con la **parte non spesa di redditi da lavoro** che hanno subito quella stessa espropriativa pressione fiscale che, cambiando le regole del gioco, si va a cambiare per il futuro.

Serve però l'**intelligenza** della politica di valutarle, senza arroccarsi nella contrapposizione tra chi promette consistenti riduzioni miracolose delle imposte sui redditi di lavoro, senza contropartite almeno parziali su altri versanti, e chi sbandiera l'incremento della tassazione patrimoniale semplicemente per aggiungere altro prelievo al quadro esistente.

Serve altresì la consapevolezza del ceto medio di under 60, con redditi di lavoro sopra la media, ma patrimoni tutt'altro che plurimilionari, che chiunque alimenta questa contrapposizione, da entrambe le parti, contribuisce a tenerlo ostaggio di un sistema che, tutelando chi non ha nulla o chi ha già molto e bastonando **chi lavora**, pare fatto apposta per distruggerlo.

# Le aziende pubbliche abbandonano la contabilità finanziaria

Come prevede il PNRR, verrà sostituita con il sistema di rilevazione economico-patrimoniale accrual

/ Luigi PUDDU, Christian RAINERO e Alessandro MIGLIAVACCA

Il Piano nazionale di resistenza e di resilienza (PNRR) è un pacchetto di investimenti e riforme che il nostro Paese ha presentato alla Commissione europea nell'ambito del NextGeneration Italia per **superare** gli effetti della crisi legati alla pandemia.

Con il PNRR si realizza, finalmente, l'**unificazione** dei modelli di contabilità e bilancio delle aziende pubbliche, con l'abbandono della contabilità finanziaria e la sua sostituzione con il sistema di rilevazione economico-patrimoniale (accrual). Così tutte le differenti classi di aziende (terzo settore, imprese e aziende pubbliche) utilizzeranno un sistema unico di rilevazione che è quello economico-patrimoniale in partita doppia, anche se ovviamente resteranno distinti il piano dei conti, i principi contabili di rilevazione, valutazione e rappresentazione in bilancio.

Il PNRR è stato approvato "come risoluzione di maggioranza sulle comunicazioni del Premier" sia dalla Camera (il 26 aprile 2021) sia dal Senato (27 aprile 2021). Questa risoluzione, pur essendo stata approvata dal Parlamento, non è un atto legislativo. Come dichiarato dal Presidente del Consiglio dei Ministri nella sua replica alla Camera il 27 aprile 2021 "il contributo che il Parlamento può dare al Piano è solo all'inizio. Infatti, tutte queste **riforme** che sono contenute nel Piano saranno adottate con provvedimenti e strumenti legislativi (disegni di legge, leggi delega, decreti-legge), nei cui procedimenti di adozione il Parlamento avrà, un ruolo determinante nella discussione e nella determinazione del contenuto".

Il Piano è stato approvato dal Consiglio dei Ministri il 29 aprile 2021 e trasmesso alla Commissione europea il 30 aprile.

In particolare, il PNRR prevede: riforme (orizzontali, abilitanti di sistema, settoriali); missioni, al loro interno suddivise in interventi, dotate di una previsione di spesa per complessivi 191,5 miliardi di euro.

Tra le **riforme abilitanti** di sistema, il cui fine è quello di rimuovere gli ostacoli amministrativi, regolatori e procedurali che condizionano le attività economiche e la qualità dei servizi erogati ai cittadini e alle imprese, vi è quella di "dotare le Pubbliche Amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale accrual".

Possiamo ritenere che tutta questa riforma della contabilità potrebbe, a nostro avviso e in assenza di altre informazioni di dettaglio, rientrare nell'ambito della

missione MIC1 "Digitalizzazione, innovazione e sicurezza nella PA" e, in particolare, nell'ambito di intervento 1 "Digitalizzazione PA" per il quale il PNRR prevede risorse pari a **6,140 miliardi di euro**.

Per quanto riguarda l'**obiettivo** della riforma, il sistema contabile riformato sarà unico e armonizzato per tutte le Pubbliche Amministrazioni, siano esse centrali, territoriali o previdenziali (classificazione ISTAT). Il progetto si allinea con il percorso avviato a livello internazionale ed europeo per la definizione di principi e standard contabili nelle Pubbliche Amministrazioni (IPSAS/EPAS). Il sistema unico di contabilità economico-patrimoniale accrual costituisce un supporto fondamentale per gli interventi di valorizzazione del patrimonio pubblico.

Il **piano di attuazione** si basa su alcune iniziative fondamentali, tutte rivolte a mantenere un'unità di governo contabile per tutte le amministrazioni pubbliche:

- riduzione delle discordanze tra i diversi sistemi contabili mediante un'azione di convergenza verso un unico insieme di standard contabili;
- elaborazione di un quadro concettuale unico per l'intera Pubblica Amministrazione italiana;
- definizione di un nuovo piano dei conti unico per le pubbliche amministrazioni, in linea con le migliori pratiche internazionali.

Tra le **iniziative** di maggiore rilevanza vi sono quelle di:

- coordinamento della riforma contabile con un nuovo modello di governance;
- sviluppo di piattaforme informatiche ERP a supporto della realizzazione della riforma contabile senza perdere l'aspetto della funzione autorizzatoria della spesa. Si applicherà, così, un'architettura strutturata per moduli per la rilevazione unitaria dei cicli aziendali, dall'impegno contabile, all'ordine di pagamento, alla materiale erogazione delle risorse;
- utilizzo del sistema informativo integrato InIt estendendolo dal Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato a tutte le Pubbliche Amministrazioni.

Sotto il profilo dei **tempi di attuazione** della riforma, essi sono individuati nel:

- primo semestre 2021 per i progressivi rilasci del sistema informativo integrato InIt a tutte le amministrazioni pubbliche;
- secondo trimestre 2026, per la realizzazione del framework contabile di riforma.



# Confermato l'atto notarile "speciale" nel nuovo sovraindebitamento

Le modifiche alla L. 3/2012 non hanno ripercussioni sulle conclusioni dello Studio n. 57/2020 del notariato sulle vendite coattive

/ Antonio NICOTRA

Il Consiglio Nazionale del Notariato è ritornato – con una segnalazione novità normativa – sul tema dell'attività notarile nelle vendite immobiliari relative alle procedure di composizione della crisi da **sovraindebitamento**, al fine di valutare l'impatto che, in relazione a tale attività, potrebbero avere le modifiche introdotte dalla L. 137/2020 (c.d. "decreto ristori") conv. L. [176/2020](#) alla disciplina di cui alla L. [3/2012](#).

Il tema era stato esaminato nello Studio n. [57/2020](#) (si veda "[Atto notarile «speciale» per le vendite coattive nel sovraindebitamento](#)" del 21 gennaio 2021), tuttavia, nelle more di pubblicazione di tale documento, era sopravvenuta la modifica alla disciplina di cui alla L. 3/2012; ciò ha reso necessario una **valutazione** dell'incidenza della novella legislativa.

Nelle procedure di composizione della crisi da sovraindebitamento, la **liquidazione** dei beni, soprattutto immobili, è compiuta attraverso atti giudiziali aventi effetti analoghi a quelli del pignoramento (al quale sono equiparati nella L. n. 3/2012) ed avviene a mezzo dell'espletamento di procedure competitive seguite da un atto di trasferimento e dall'emissione di un provvedimento giudiziale di purgazione delle formalità pregiudizievoli gravanti sui beni trasferiti.

Le procedure, secondo lo Studio n. 57/2020, delineano delle vere e proprie **vendite coattive**, che, pur differenti tra loro, presentano tratti comuni: controllo giudiziale; segregazione del bene dal residuo patrimonio del debitore; divieto di azioni esecutive individuali; uso di procedure competitive per la vendita gestite dal liquidatore con la vigilanza dell'OCC o sotto il controllo degli organi della procedura; emissione del decreto di purgazione; ripartizione concorsuale del ricavato.

A fronte del carattere **coattivo** della vendita, la circostanza che non sia prevista l'emissione di un decreto di trasferimento – e che la formalizzazione del passaggio di proprietà all'aggiudicatario avvenga attraverso atto notarile – tratteggia un particolare tipo di atto notarile di "vendita".

Tale atto, in modo non dissimile dall'analogo documento che viene stipulato all'esito delle vendite competitive **fallimentari**, è ricevuto o autenticato dal notaio, ma presenta notevoli differenze rispetto agli ordinari atti di compravendita notarile. Nel delinearne le caratteristiche, in particolare, lo Studio n. 57/2020 ha mostrato l'inapplicabilità diretta della normativa in materia edilizia e di conformità catastale, nonché in tema di certificazioni energetiche e di garanzie in ge-

nere.

Si è evidenziato come, a differenza di quanto avviene nella procedura fallimentare, il sovraindebitato può (o deve) **partecipare** alla stipula e sottoscrivere il documento. La sua partecipazione è considerata di estrema utilità nell'ipotesi in cui il giudice abbia autorizzato il debitore a continuare ad utilizzare il bene immobiliare.

Resta fermo, comunque, il potere dell'autorità giudiziaria di emettere in una fase successiva a quella di aggiudicazione un ordine di **rilascio** del bene, ancorché nel sistema della L. 3/2012 non si tratti di ordine di liberazione ex [art. 560](#) c.p.c., attuato senza avviare un'esecuzione forzata per consegna o rilascio.

Lo Studio n. 57/2020, inoltre, ha esaminato il poterdovere del giudice di emettere l'ordine di purgazione del bene dalle formalità pregiudizievoli.

Tra le novità introdotte dalla L. 137/2020 conv. L. [176/2020](#) assumono rilievo, secondo il Consiglio nazionale del Notariato, le modifiche di carattere **"soggettivo"** alla disciplina di cui alla L. [3/2012](#). Il riferimento è, in particolare: alla nuova definizione di consumatore ex [art. 6](#) comma 2 lett. b) della L. 3/2012 (estesa anche alle persone fisiche che siano soci di snc, sas o sapa, per i debiti estranei a quelli sociali) e alla delimitazione del campo di applicazione delle procedure; all'estensione dell'efficacia dell'accordo di composizione della crisi e della liquidazione del patrimonio nei confronti dei soci illimitatamente responsabili delle società (artt. [7](#) comma 2-ter e [art. 14-ter](#) della L. 3/2012); alla disciplina delle procedure familiari di cui all'[art. 7-bis](#) della L. 3/2012.

Le novità legislative, tuttavia, non incidono le conclusioni raggiunte nello Studio n. 57/2020, né affrontano le problematiche dell'atto notarile di trasferimento all'interno della composizione della crisi da sovraindebitamento.

Resta, quindi, **confermato** che le procedure in questione delineano delle vendite coattive.

A fronte di tale natura, la circostanza che non sia prevista l'emissione di un decreto di trasferimento e che la formalizzazione del passaggio della proprietà all'aggiudicatario avvenga a mezzo di un atto notarile tratteggia, quindi, un particolare tipo di "atto di vendita", non dissimile dall'analogo atto che viene stipulato all'esito delle vendite competitive fallimentari, ma con notevoli **differenze** rispetto a quello ordinario di compravendita notarile.

# Il tempo di vaccinazione in azienda durante il lavoro è “orario di lavoro”

Una guida dei consulenti del lavoro analizza i vari aspetti procedurali legati alla predisposizione di un piano di vaccinazione in azienda

## / REDAZIONE

Con l'[approfondimento](#) pubblicato nella giornata di ieri, la Fondazione studi consulenti del lavoro propone una **guida rapida** utile ai datori di lavoro che vorrebbero predisporre un piano di **vaccinazione in azienda**, all'interno della quale vengono analizzate le procedure, gli strumenti, l'*iter* vaccinale, nonché gli aspetti relativi alla privacy del lavoratore e del ruolo del medico competente.

La Fondazione sottolinea innanzitutto come, per il lavoratore, l'adesione al piano vaccinale predisposto dall'azienda è **volontaria**. Pertanto, in assenza di una specifica norma, non sussiste un obbligo per il dipendente di sottoporsi al vaccino, neanche nel caso in cui il proprio datore di lavoro predisponesse un piano per la vaccinazione in azienda.

Preliminarmente, si ricorda che, come descritto nelle ["Indicazioni ad interim per la vaccinazione anti-SARS-CoV-2/COVID-19 nei luoghi di lavoro"](#), al fine di predisporre un piano vaccinale in azienda, risulta **necessaria**:

- la disponibilità di vaccini;
- la disponibilità dell'azienda;
- la presenza/disponibilità del medico competente o di personale sanitario;
- la sussistenza delle condizioni di sicurezza per la somministrazione di vaccini;
- l'adesione volontaria e informata da parte delle lavoro-

ratrici e dei lavoratori;

- la tutela della privacy e la prevenzione di ogni forma di discriminazione delle lavoratrici e dei lavoratori.

Tra i vari aspetti analizzati all'interno della guida, viene evidenziato come il datore di lavoro debba garantire, tramite il medico competente e il personale sanitario impiegato, anche la **registrazione della vaccinazione**, che deve essere effettuata subito dopo la somministrazione e direttamente nel luogo di vaccinazione (durante il periodo di osservazione *post* vaccinazione).

La registrazione deve essere effettuata secondo le **modalità** previste nella Regione o Provincia Autonoma di riferimento. Per la registrazione di un'eventuale reazione avversa si dovranno utilizzare le modalità di segnalazione previste sempre dalla Regione o Provincia Autonoma di riferimento, nel rispetto della normativa vigente.

Come accennato, dopo la somministrazione, il personale vaccinatore deve invitare il vaccinato a sostare per almeno **15 minuti** negli spazi della sede vaccinale, allo scopo di intervenire immediatamente nel caso di reazioni avverse a rapida insorgenza.

Infine, la Fondazione evidenzia come, se la somministrazione del vaccino viene effettuata durante l'orario di lavoro, il tempo utilizzato dal lavoratore è **equiparato** a tutti gli effetti all'orario di lavoro.

# Pronta la piattaforma per le nomine nelle amministrazioni straordinarie

Possibile la registrazione on line fino al prossimo al 31 maggio

/ Antonio NICOTRA

Nella giornata di ieri, il MISE ha pubblicato l'avviso che apre i termini per la presentazione delle candidature dei professionisti interessati a ricoprire gli incarichi di **commissario** giudiziale, commissario straordinario e di membro dei comitati di sorveglianza delle procedure di **amministrazione** straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza.

Fino al 31 maggio sarà possibile registrarsi sulla piattaforma on line [commissariocomitatis.mise.gov.it](http://commissariocomitatis.mise.gov.it).

I candidati in possesso dei requisiti richiesti verranno inseriti in un **elenco**, aggiornato annualmente, sulla base delle disposizioni previste dalla direttiva firmata il 15 aprile 2021 dal Ministro Giorgetti (si veda "Nuova procedura di nomina per le amministrazioni straordinarie" del 16 aprile 2021) e che ha ottenuto anche il via libera della Corte dei Conti.

I nuovi criteri indicati nella direttiva sono ispirati a principi di tempestività, efficacia e **trasparenza** e mirano a garantire una gestione professionale delle aziende in amministrazione straordinaria.

Si ricorda che, nell'ambito delle procedure di amministrazione straordinaria (DLgs. [270/99](#) e DL [347/2003](#) conv. L. [39/2004](#)), compete al Ministro dello Sviluppo economico la designazione dei commissari giudiziali e la nomina dei commissari straordinari e dei comitati di sorveglianza. La nuova direttiva definisce il procedimento e i **criteri** per tali designazioni (fermi requisiti di cui agli [artt. 28](#) del RD 267/42 e [38](#) comma 1-*bis* del DLgs. 270/99 e del DM n. [60/2013](#)).

Ai fini della nomina dell'organo **collegiale** commissariale ([art. 38](#) comma 2 del DLgs. 270/99), operano, come indicatori di **valutazione** – concorrenti a quelli dell'eccezionale rilevanza e complessità della procedura – un fatturato annuo superiore a 800 milioni di euro, la pluralità di siti produttivi operativi, le significative criticità occupazionali, operative, industriali. Anche in assenza di alcuni requisiti, potrà nominarsi l'organo collegiale se ciò risulta preferibile per la **strategicità** della impresa o del gruppo, la complessità organizzativa, produttiva o occupazionale.

A uno dei 3 commissari dell'organo collegiale potranno essere conferite funzioni di **coordinamento**. La nomina dei commissari straordinari sarà limitata, per le procedure che adottano il programma di cessione dei complessi aziendali, al periodo della sua esecuzione.

L'incarico sarà conferito con scadenza alla data del decreto di **cessazione** dell'esercizio dell'impresa ([art. 73](#) del DLgs. 270/99). Nel caso di gruppi di imprese rileverà la data dell'ultimo decreto di cessazione dell'esercizio nell'ambito delle imprese del gruppo in procedura.

Per la designazione del commissario giudiziale e la nomina del commissario straordinario, si attingerà dall'elenco di professionisti in possesso dei requisiti di professionalità e onorabilità di cui al DM 60/2013 aggiornato annualmente con avviso pubblico. Una commissione seleziona tra gli iscritti una rosa di **3 nominativi** (se l'organo commissariale è collegiale, 9), tenendo conto dell'eterogeneità dei profili professionali ([art. 2](#) comma 2 lett. a) e b) del DM 60/2013). La valutazione sarà compiuta anche in base al criterio della **rotazione** e dell'esperienza professionale.

La commissione, che resta in carica per un **biennio**, verrà nominata dal Ministro e sarà composta da **3 esperti**: uno nell'ambito della magistratura ordinaria, amministrativa o contabile con funzione di coordinamento; due con esperienza in materia di amministrazione straordinaria, scelti anche tra dirigenti delle amministrazioni pubbliche centrali.

La Direzione generale del MISE curerà gli adempimenti relativi all'**aggiornamento** dell'elenco, fornendo alla commissione ogni supporto istruttorio.

Per ragioni di urgenza, il Ministro può derogare la procedura di nomina dei commissari straordinari.

La durata dell'incarico è parametrata a quella dei programmi di cui all'[art. 27](#) del DLgs. 270/99, ferma la possibilità per il Ministro di revocare i commissari ([art. 43](#) del DLgs. 270/99).

Il **comitato di sorveglianza** sarà costituito da **5 componenti** ([art. 45](#) comma 1 del DLgs. 270/99), se la procedura è disposta nei confronti di più imprese del gruppo. I membri saranno selezionati dalla commissione di cui sopra, a eccezione di quello interno al Ministero e individuato dall'Ufficio di Gabinetto in esito a un'istruttoria curata dalla Direzione generale competente.

La **presidenza** sarà attribuita a soggetti scelti tra magistrati, avvocati dello Stato e professori universitari in materie giuridiche/economico-aziendali. Gli esperti saranno individuati tra: dirigenti o funzionari del MISE, tenendo conto anche delle esperienze professionali e del numero degli incarichi; professori universitari in materie giuridiche/economico-aziendali, avvocati, dottori commercialisti, revisori contabili e consulenti aziendali. Le candidature verranno raccolte con avviso sul sito del Ministero da rinnovarsi annualmente.

I componenti del comitato, in carica per un triennio, saranno nominati previa verifica dell'insussistenza delle medesime situazioni di **incompatibilità** previste per i commissari straordinari e dell'inesistenza di conflitti d'interesse rispetto all'impresa (ovvero al gruppo di imprese) e alle persone dei commissari.

# Rischio indebita compensazione per il contributo del DL Sostegni

Se la somma indebitamente percepita è al di sotto della soglia di 3.999,96 euro, la sanzione penale è sostituita da quella amministrativa

/ Monica PETA

La non spettanza del contributo a fondo perduto, a seguito dei controlli dell'Agenzia delle Entrate, può paventare un **illecito tributario** in capo al contribuente. Ciò deve accendere un alert per il professionista che compila e trasmette l'istanza.

In particolare, il DL [41/2021](#), c.d. DL "Sostegni" (conv. L. 21 maggio 2021 n. 69), prevede a favore dei soggetti titolari di partita IVA colpiti dall'emergenza epidemiologica COVID-19, la misura di sostegno di un contributo a fondo perduto sotto forma di liquidità o credito d'imposta, al verificarsi di determinati presupposti soggettivi e di fatturato. La norma, nel dettare le regole per poter usufruire dell'agevolazione, al comma 9 dell'art. 1, integra il **regime sanzionatorio** previsto dal DL "Rilancio", richiamando espressamente il comma 14 dell'art. 25 che recita: "nei casi di percezione del contributo in tutto o in parte non spettante si applica l'[articolo 316-ter](#) del codice penale".

La citata disposizione penale previene l'indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato mediante l'utilizzo o la presentazione di dichiarazioni o di documenti falsi o attestanti cose non vere, ovvero mediante l'omissione di informazioni dovute, prevedendo, per chiunque consegua, per sé o per altri, immeritati contributi, finanziamenti, ecc., concessi o erogati dallo Stato, la reclusione da sei mesi a tre anni. Solo laddove la somma **indebitamente percepita** si attesti al di sotto della soglia di 3.999,96 euro, la sanzione penale è sostituita da quella amministrativa commisurata nella misura di 5.164 euro fino a 25.882 euro.

È bene evidenziare che, per l'integrazione del reato è richiesto il dolo, ovvero la **consapevolezza** da parte del richiedente della falsità del documento o della dichiarazione, e quindi la consapevolezza del carattere indebito della percezione. Tuttavia, anche quando a seguito di un controllo dell'Amministrazione finanziaria venga bloccata l'erogazione, il reato si configura comunque nella forma tentata, e la norma penale citata è comunque applicabile, seppur con un'attenuazione della pena.

Per altro, nel caso in cui l'**erogazione** del contributo a fondo perduto avvenga sotto forma di credito d'imposta, la condotta sopra ricordata è in grado anche di concretizzare una indebita compensazione di crediti inesistenti. Su questo punto, il quadro sanzionatorio del DL "Rilancio", al quale il DL "Sostegni" fa espresso richiamo, non lascia dubbi interpretativi riguardo il fatto che, in caso di contributo illecitamente percepito,

il credito indebitamente compensato sia da qualificare come inesistente.

Questa qualifica comporta la **potenzialità del reato** di indebita compensazione, ex [art. 10-quater](#) del DLgs. 74/2000 (che richiede il mancato versamento, attraverso indebita compensazione di importi annui superiori a cinquantamila euro). Riguardo tale disposizione, è bene circostanziare che è proprio la condotta di compensazione (indebita), che caratterizza la figura delittuosa, distaccandola da una mera ipotesi omissiva propria. Non basta, in sostanza, un mero omesso versamento per configurare il delitto ex art. 10-quater del DLgs. 74/2000, ma occorre che lo stesso risulti giustificato da una compensazione tra importi dovuti all'erario e crediti verso il contribuente in realtà non spettanti o inesistenti.

Sul punto la Corte di Cassazione in più occasioni (cfr. Cass. n. [32686/2020](#)), sposando l'orientamento consolidato della giurisprudenza maggioritaria, ha precisato che, stante la natura di **reato istantaneo** dell'indebita compensazione, esso si perfeziona al momento dell'invio o della presentazione del modello F24 all'istituto di credito convenzionato (cui è stata conferita la delega, ex [art. 19](#) del DLgs. 241/1997). Si tratta, per altro, di un reato la cui punibilità non può essere evitata nemmeno quando in un secondo momento, il contributo venga restituito, salvi taluni benefici a titolo di sconto di pena, o patteggiamento.

È bene, infine, evidenziare – a presidio delle molteplici responsabilità, che possono avere risvolti penali sia per il contribuente che per il professionista (qualora ricorra una forma di concorso) – che l'Agenzia delle Entrate, il 7 maggio 2021 (proprio a ridosso della scadenza dell'invio delle istanze del 28 maggio), è intervenuta con la circolare n. [4](#) tracciando le linee guida per l'attività di **controllo e verifica** fiscale.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate ha segnato l'indirizzo di prevenzione e contrasto all'evasione distinguendo i contribuenti secondo profili di rischio più o meno alti sulla base degli elementi informativi disponibili. Ad esempio, i contribuenti che non esprimono **comportamenti collaborativi** e trasparenti presentano un profilo di rischio elevato. Inoltre, il citato documento delinea l'attività di compliance che sarà indirizzata alle medie e piccole imprese, privilegiando comunicazioni di reminder che consentano al contribuente di regolarizzare la propria posizione prevenendo aggravii futuri.

## Nuova causale contributo "E104" per i contributi alla Cassa forense

Con la risoluzione n. 34 pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha istituito, per il versamento dei contributi alla Cassa nazionale di previdenza ed assistenza forense, la causale contributo "**E104**" denominata "CASSA FORENSE – Riscatto art. 37 Reg. Unico Prev. Forense". Tale causale, richiesta dalla Cassa stessa, si aggiunge a quelle già istituite con la risoluzione n. 1 dell'11 gennaio 2021 (si veda "[Istituite le causali per versare tramite F24 i contributi alla Cassa forense](#)" del 12 gennaio scorso).

In sede di compilazione del **modello F24**, la causale è esposta nella sezione "Altri enti previdenziali e assicurativi" (secondo riquadro), nel campo "causale contributo", esclusivamente

in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi

a debito versati", riportando:

- nel campo "codice ente", il codice "0013";
- nel campo "codice sede", nessun valore;
- nel campo "codice posizione", nessun valore;
- nel campo "periodo di riferimento: da mm/aaaa a mm/aaaa", il mese e l'anno di competenza del contributo da versare, nel formato "MM/AAAA".

Infine, l'Agenzia delle Entrate precisa che tale causale è operativamente efficace a decorrere dal **31 maggio 2021**.

## Al via il finanziamento degli Istituti di patronato

Il Ministero del Lavoro, con un [comunicato](#) pubblicato sul proprio sito ieri, 21 maggio 2021, ha reso noto che il Ministro Andrea Orlando ha firmato il decreto per il **finanziamento** degli Istituti di patronato nell'esercizio finanziario 2021.

La legge di bilancio 2021, al comma 321 dell'[art. 1](#), ha invece disposto per il suddetto esercizio finanziario un incremento di ulteriori **15 milioni** di euro per gli specifici stanziamenti iscritti nello stato di previsione del Ministero del Lavoro per il finanziamento degli Istituti di patronato, somma da erogarsi nel suo intero ammontare entro il primo semestre dell'anno

2021, con, appunto, apposito decreto del Ministero del Lavoro, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle finanze.

Le suddette risorse, come evidenziato nel comunicato, "andranno a valere sul capitolo 4331 «Finanziamento degli Istituti di patronato e di assistenza sociale» - Missione 25 - Politiche previdenziali - Programma 25.3 - Previdenza obbligatoria e complementare, assicurazioni sociali - Azione 10 - Finanziamento e vigilanza degli istituti di patronato - dello **stato di previsione** del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali per l'esercizio finanziario 2021".

## Fuori campo IVA i contributi versati a copertura di perdite della società consortile

I **contributi aggiuntivi** versati dal consorzio alla società consortile, a copertura di perdite dovute a inadempienze di altri consorziati, sono esclusi dal campo di applicazione dell'IVA. Si tratta del chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. [361](#) pubblicata ieri.

Il caso esaminato nel documento di prassi riguarda una **società consortile** che aveva acquistato materiale illuminotecnico a un prezzo scontato, per poi rivendere la merce ai suoi soci. Tale società è successivamente fallita e il curatore ha rilevato una perdita d'esercizio generata, per la maggior parte, dalle inadempienze di due soci falliti che non avevano pagato le forniture e i contributi consortili. Di conseguenza, è stato chiesto agli altri consorziati di coprire la perdita di bilancio effettuando i versamenti necessari ([art. 2615 c.c.](#)).

Con riguardo al trattamento IVA dei predetti contributi aggiuntivi, l'Agenzia delle Entrate ha rilevato che gli stessi sono parametrati alle quote di partecipazione alla società consortile e non versati in proporzione all'ammontare dei beni che il singolo consorzio ha acquistato tramite la società consortile. Ne consegue che dette quote aggiuntive costituiscono **mere movimentazioni di denaro** e, quindi, sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA ex [art. 2](#) comma 3 lett. a) del DPR 633/72.

Qualora sussistano i requisiti per l'applicazione dell'[art. 26](#) comma 2 del DPR 633/72, inoltre, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la società consortile potrà emettere apposite **note di credito** con riferimento alle fatture emesse nei confronti dei consorziati falliti inadempienti.