

Giovedì 20 maggio 2021

## IL CASO DEL GIORNO

## Tassazione “pro quota” per i piloti dei voli europei

/ Gianluca ODETTO

Un tema scarsamente affrontato dalla prassi nazionale riguarda la corretta individuazione dei **criteri di territorialità** per le prestazioni di lavoro subordinato dei piloti e degli assistenti di volo. Il tema si pone in primo luogo per i non residenti, per i quali l'art. 23 comma 1 [...]

PAGINA 2

IL PUNTO  
PROCEDURE CONCORSUALIRevocatoria  
“rafforzata” per atti tra coniugi o conviventi

/ Saverio MANCINELLI

Da quando un'impresa diviene insolvente e la conseguente (eventuale) dichiarazione di fallimento, intercorre un arco temporale – definito periodo “sospetto” o “di **incubazione** dell'insolvenza” – che potrebbe protrarsi anche per diversi mesi. All'interno di questo spazio [...]

PAGINA 11

## FISCO

## Estese le cause di esclusione dagli ISA

*Giornate di chiusura, contrazione di ricavi e aumento del magazzino tra le variabili considerate nella revisione congiunturale degli indicatori elementari*

/ Paola RIVETTI

In attuazione dell'art. 148 del DL 34/2020, gli interventi sugli ISA per tener conto delle conseguenze della pandemia riguardano, da un lato, l'implementazione delle **cause di esclusione** e, dall'altro, l'introduzione di correttivi congiunturali.

Per quanto concerne le cause di esclusione, con il DM 2 febbraio 2021 è stato disposto che, per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020, gli ISA non si applichino nei confronti dei soggetti che:

- hanno subito una **diminuzione** dei **ricavi** (ex art. 85 comma 1, esclusi quelli di cui alle lett. c), d) ed e) del TUIR) ovvero dei compensi (ex art. 54 comma 1 del TUIR) di almeno il 33% nel periodo d'imposta 2020 rispetto al periodo d'imposta precedente (codice di esclusione n. 15 nei modelli REDDITI 2021);
- hanno **aperto** la partita IVA a partire dal 1° gennaio 2019 (codice di esclusione n. 16 nei modelli REDDITI 2021);
- esercitano, in maniera prevalente, le attività economiche individuate

dai **codici attività** riportati nella Tabella allegata al decreto, riconducibili ai settori del commercio al dettaglio, della ristorazione, del settore sportivo, dei servizi alla persona, del settore dello spettacolo e ricreativo.

Ai codici ATECO riconducibili alle predette attività ne sono stati **aggiunti** altri dal DM 30 aprile 2021 relativi, ad esempio, ai settori della produzione e del commercio all'ingrosso di alcuni prodotti alimentari, della produzione e del commercio di abbigliamento, del trasporto, delle agenzie di viaggio e tour operator (si veda l'Allegato n. 12 del citato decreto). L'intervento era stato anticipato nel corso della riunione della Commissione degli Esperti tenutasi nello scorso mese di aprile e si basa sull'analisi della contrazione delle operazioni attive 2020 rispetto a quelle dell'anno precedente, rilevata in base ai dati delle liquidazioni periodiche IVA e della fatturazione elettronica.

Nel complesso i codici esclusi dall'applicazione degli ISA per il 2020 sono **167**. Il relativo elenco è [...]

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Svalutazioni dei crediti con obbligo di indicazione nel modello REDDITI

La conversione del decreto Sostegni assicura CIG COVID-19 in continuità

Divieto di compensazione orizzontale nel Gruppo IVA anche per il rappresentante

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

## FISCO

## Il socio accomandante non può impugnare l'accertamento IVA

/ Alfio CISSELLO

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 13565 depositata ieri, ha sancito che il **socio accomandante** di sas non è legittimato a impugnare l'accertamento IVA (debito della [...])

PAGINA 6

# Tassazione “pro quota” per i piloti dei voli europei

Da considerare prestato in Italia il lavoro corrispondente alle ore volate sullo spazio aereo italiano

/ Gianluca ODETTO

Un tema scarsamente affrontato dalla prassi nazionale riguarda la corretta individuazione dei **criteri di territorialità** per le prestazioni di lavoro subordinato dei piloti e degli assistenti di volo. Il tema si pone in primo luogo per i non residenti, per i quali l'[art. 23](#) comma 1 lettera c) del TUIR limita la tassazione alle prestazioni rese in Italia, ma talvolta anche per i residenti (l'agevolazione per gli impatriati, ad esempio, è vincolata al fatto che le prestazioni siano rese prevalentemente nel territorio italiano).

Proprio la circolare n. [33/2020](#) dell'Agenzia delle Entrate sui **lavoratori impatriati**, al § 7.2, precisa che la condizione di prevalenza è soddisfatta se l'attività è svolta su tratte aeree nazionali, o a terra sul territorio italiano, per almeno 183 giorni. Emergerebbe, quindi, che il criterio è quello della localizzazione spaziale dell'attività (in volo su tratte nazionali, ovvero a terra in Italia), indipendentemente da fattori quali la base di armamento dell'aeromobile o le marche dell'aeromobile stesso: quest'ultimo criterio, peraltro, dovrebbe escludersi alla luce della norma di cui all'[art. 1](#) comma 725 della L. 190/2014 che – pur rappresentando interpretazione autentica del (solo) [art. 25](#) comma 4 del DPR 600/73 in tema di *royalties* – esclude che a tali fini rilevinò i principi dell'art. 4 del codice della navigazione, secondo cui gli aeromobili italiani in luogo o spazio non soggetto alla sovranità di alcuno Stato sono considerati come territorio italiano.

Quella che pare, in nuce, una prima linea interpretativa dell'Amministrazione italiana sul tema dimentica, però, che anche parte del **traffico internazionale** può considerarsi “prestata” sul territorio italiano, e che tale principio risulta riconosciuto da molti Stati.

La prassi dell'IRS statunitense sul *foreign earned income* (reddito di fonte estera che i cittadini USA residenti all'estero non assoggettano a tassazione negli Stati Uniti), ad esempio, considera di **fonte estera**, per i voli internazionali, il reddito derivante dalle prestazioni rese a terra non sul suolo USA e sulla porzione dello spazio aereo di altri Stati. L'esempio posto da documento (*U.S. Citizens Performing Services in Foreign and International Airspace*) è quello del pilota basato in Francia che regolarmente opera voli per gli USA, i quali transitano per gli spazi aerei francese, spagnolo e portoghese prima di trasvolare l'Atlantico e di entrare nello spazio aereo statunitense: l'IRS precisa che è di fonte estera (non USA) il reddito corrispondente alla quota volata dal pilota sullo spazio aereo di Francia, Spagna e Portogallo, mentre è di fonte interna quello corrispondente alla quota volata sulle acque internazionali e nello spazio aereo statunitense.

Il proporzionamento tra le **due componenti** può essere

dimostrato, secondo l'IRS, dai piani di volo, i quali possono variare da giorno a giorno in base a traffico, condizioni meteo, ecc., o sulla base di una media dei tempi di volo per ciascuna tratta.

Si tratta di dati che i *roster* del personale di volo potrebbero fornire in modo agevole, e che potrebbero rappresentare un **dato oggettivo** anche nel contesto della prassi italiana. I dati presentano, infatti, un livello di analiticità molto elevato, indicando tutti i tempi pre volo, l'ora di *block out* dall'aeroporto di partenza, il tempo di volo tra le due destinazioni separato tra spazi aerei diversi, l'ora di *block in* all'altro aeroporto, ecc. Ciò permetterebbe, peraltro, di **correggere** situazioni di potenziale perdita di benefici: il pilota “impatriato” con base Palermo o Catania che, per ipotesi, operi solo voli internazionali per Svizzera o Austria passa ragionevolmente la gran parte del proprio tempo lavorativo sullo spazio aereo italiano: leggendo la circolare n. 33/2020, come detto, i voli internazionali non costituirebbero lavoro prestato in Italia, con la conseguente perdita dell'agevolazione (nella pratica, il problema è meno sentito dato che i riposi – relativamente ampi in virtù della necessità di garantire l'efficienza fisica dell'equipaggio – sono computati tra i 183 giorni “italiani”).

Questa soluzione non avrebbe controindicazioni per i piloti non residenti non basati in Italia e che, anche con una certa frequenza, operano tratte internazionali con **destinazione italiana** (es. New York – Roma – New York, Francoforte – Venezia – Francoforte, ecc.).

Questi soggetti, infatti, sarebbero tenuti alla tassazione pro quota sulla parte delle ore volate sullo spazio aereo italiano e sul tempo trascorso negli aeroporti italiani in base alla norma interna (art. 23 comma 1 lettera c) del TUIR). Tuttavia, ipotizzando che essi siano anche residenti negli Stati dove sono situate le sedi di direzione effettiva delle rispettive compagnie (USA e Germania), non rileverebbe l'art. 15, paragrafo 3, delle due Convenzioni, ma il più generale paragrafo 2, secondo cui la tassazione nell'altro Stato (nel caso specifico, l'Italia) è subordinata al fatto che la persona vi soggiorni (o, adottando i principi sopra suggeriti, vi “voli sopra”) per almeno **183 giorni**: si tratta, con tutta evidenza, di un dato non realistico, che porterebbe alla conclusione per cui il reddito è tassato solo nello Stato di residenza del pilota, e mai in Italia.

La **proporzione** tra il “volato” italiano ed estero, da ultimo, varrebbe ai soli fini dell'interpretazione dell'art. 23 del TUIR, mentre nella valutazione del termine “traffico internazionale” usata dalle Convenzioni per stabilire la ripartizione dell'imposizione ci si dovrebbe rifare alle indicazioni del Commentario al [modello OCSE](#).

# Estese le cause di esclusione dagli ISA

Giornate di chiusura, contrazione di ricavi e aumento del magazzino tra le variabili considerate nella revisione congiunturale degli indicatori elementari

/ Paola RIVETTI

In attuazione dell'[art. 148](#) del DL 34/2020, gli interventi sugli ISA per tener conto delle conseguenze della pandemia riguardano, da un lato, l'implementazione delle **cause di esclusione** e, dall'altro, l'introduzione di correttivi congiunturali.

Per quanto concerne le cause di esclusione, con il DM [2 febbraio 2021](#) è stato disposto che, per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020, gli ISA non si applichino nei confronti dei soggetti che:

- hanno subito una **diminuzione** dei **ricavi** (ex [art. 85](#) comma 1, esclusi quelli di cui alle lett. c), d) ed e) del TUIR) ovvero dei compensi (ex [art. 54](#) comma 1 del TUIR) di almeno il 33% nel periodo d'imposta 2020 rispetto al periodo d'imposta precedente (codice di esclusione n. 15 nei modelli REDDITI 2021);
- hanno **aperto** la partita IVA a partire dal 1° gennaio 2019 (codice di esclusione n. 16 nei modelli REDDITI 2021);
- esercitano, in maniera prevalente, le attività economiche individuate dai **codici attività** riportati nella Tabella allegata al decreto, riconducibili ai settori del commercio al dettaglio, della ristorazione, del settore sportivo, dei servizi alla persona, del settore dello spettacolo e ricreativo.

Ai codici ATECO riconducibili alle predette attività ne sono stati **aggiunti** altri dal [DM 30 aprile 2021](#) relativi, ad esempio, ai settori della produzione e del commercio all'ingrosso di alcuni prodotti alimentari, della produzione e del commercio di abbigliamento, del trasporto, delle agenzie di viaggio e tour operator (si veda l'Allegato n. 12 del citato decreto). L'intervento era stato anticipato nel corso della riunione della Commissione degli Esperti tenutasi nello scorso mese di aprile e si basa sull'analisi della contrazione delle operazioni attive 2020 rispetto a quelle dell'anno precedente, rilevata in base ai dati delle liquidazioni periodiche IVA e della fatturazione elettronica.

Nel complesso i codici esclusi dall'applicazione degli ISA per il 2020 sono **167**. Il relativo elenco è riportato nella Tabella n. 2 allegata alle istruzioni di parte generale dei modelli ISA e il codice di esclusione da riportare nei modelli REDDITI 2021 è 17.

Ricorrendo tali cause di esclusione, permane comunque l'obbligo di **compilazione** della comunicazione dei dati rilevanti e la sua allegazione al modello REDDITI,

sebbene i risultati conseguiti non rilevino ai fini della formazione delle liste selettive ai fini dei controlli fiscali. Allo stesso modo, l'operatività di una causa di esclusione preclude l'accesso al regime premiale ISA, da ultimo definito dal provv. n. [103206/2021](#).

Merita segnalare che le istruzioni dei modelli REDDITI 2021 riportano con codice 18 l'ulteriore causa di esclusione "**Altro**". Allo stato non è chiaro quali fattispecie possano essere interessate posto che i modelli REDDITI rinviano alle istruzioni alla compilazione dei modelli ISA che non risultano sul punto ancora aggiornate.

La seconda tipologia di interventi, che interessa soprattutto i soggetti che dovranno effettivamente applicare gli ISA, riguarda i **correttivi congiunturali** agli indicatori elementari, tanto di affidabilità quanto di anomalia, previsti dall'Allegato n. [5](#) del DM 30 aprile 2021.

## Correttivi agli indicatori elementari di affidabilità e anomalia

A livello generale, l'elaborazione dei correttivi considera:

- l'impatto sui fattori produttivi delle **giornate di chiusura** differenziate per ciascun codice ATECO, in base alle disposizioni dei DPCM del 2020;
- la diminuzione dei ricavi e dei compensi dichiarati dal singolo contribuente rispetto al periodo d'imposta precedente, che determina una riduzione proporzionale del coefficiente individuale utilizzato nella stima;
- la contrazione della produttività del settore economico di appartenenza.

Rispetto al **fattore lavoro**, nella fase di applicazione degli ISA il numero degli addetti è stato ridotto intervenendo sul numero di collaboratori coordinati e continuativi che prestano attività prevalentemente nell'impresa o nello studio, sul numero di amministratori non soci e sul titolare, rivalutandoli sulla base dei giorni di chiusura al fine di considerare il relativo mancato impiego.

Uno specifico intervento riguarda anche l'indicatore "**Durata delle scorte**": per tener conto del possibile aumento del magazzino dovuto alla contrazione delle vendite, il valore delle rimanenze utilizzate nel calcolo dell'indicatore è stato proporzionalmente ridotto sulla base alla riduzione dei ricavi.

# Svalutazioni dei crediti con obbligo di indicazione nel modello REDDITI

Occorre compilare il prospetto del quadro RS per verificare il rispetto dei limiti di deducibilità

/ Luca FORNERO

Come di consueto, nella predisposizione del modello REDDITI 2021, le imprese devono porre particolare attenzione alla gestione delle svalutazioni e delle [perdite su crediti](#).

Innanzitutto, se nel 2020 sono state effettuate contabilmente svalutazioni eccedenti il limite di deducibilità (ex [art. 106](#) comma 1 del TUIR), all'interno del quadro RF occorre effettuare una **variazione in aumento** pari all'importo indeducibile.

Poi, in ogni caso, nel **quadro RS** occorre compilare il prospetto dei crediti, al fine di riportare i dati necessari per "raccordare" le svalutazioni operate in bilancio con quelle riconosciute fiscalmente.

Si supponga che, per una srl:

- il valore nominale o di acquisizione dei crediti inclusi nel plafond di deducibilità ammonti a 75.000 euro;
- il fondo svalutazione crediti "contabile" al 31 dicembre 2019 (cioè, l'importo complessivo delle svalutazioni contabili a tale data) sia pari a 1.000 euro;
- il fondo svalutazione crediti "fiscale" al 31 dicembre 2019 (vale a dire, le svalutazioni complessivamente dedotte a tale data) risulti di 750 euro (con un fondo "tassato", quindi, di 250 euro).

Se, nell'esercizio 2020, è emersa una perdita su crediti pari a 1.000 euro e sono state stanziati ulteriori svalutazioni di ammontare pari a 1.000 euro, l'importo deducibile nel 2020 a titolo di svalutazione (ex [art. 106](#) comma 1 del TUIR) non può eccedere **370** euro ( $= 74.000 \times 0,5\%$ ). Come chiarito dalla circ. n. 26/2013, infatti, la quota fiscalmente deducibile delle svalutazioni deve essere calcolata sull'ammontare dei crediti al netto della perdita, vale a dire 74.000 euro, anziché 75.000.

A fronte di tale situazione, nel rigo RF31 occorre apporare una variazione in aumento di importo pari a 630 euro (1.000 euro stanziati a Conto economico meno 370 euro deducibili), indicando il codice 41. Bisogna, altresì, effettuare una variazione in diminuzione pari all'importo della perdita imputata al fondo svalutazione crediti "tassato", cioè 250 euro (si ritiene, in assenza di ulteriori indicazioni, all'interno del rigo **RF55** con codice

99).

Nel prospetto dei crediti, occorrerà "raccordare" i dati contabili e quelli fiscali, riportando:

- nel rigo **RS64**, l'ammontare complessivo delle svalutazioni risultanti al termine dell'esercizio precedente (2019), per quanto riguarda sia il valore contabile (1.000 euro, da indicare nella colonna 1), sia quello fiscalmente dedotto (750 euro, da esporre nella colonna 2);
- nel rigo **RS65**, l'ammontare contabile (1.000 in colonna 1) e fiscale (1.000 in colonna 2) delle perdite su crediti (ex [art. 101](#) comma 5 del TUIR) rilevate nel 2020;
- nel rigo **RS66**, la differenza tra le svalutazioni complessivamente dedotte al termine dell'esercizio precedente, cioè il 2019 (750 euro) e le perdite su crediti dedotte nel 2020 (nel caso di specie, 1.000); essendo la differenza negativa (- 250), il rigo non viene compilato;
- nel rigo **RS67**, le svalutazioni dell'esercizio 2020, per quanto riguarda sia il valore contabile (1.000 euro, da indicare nella colonna 1), sia quello fiscalmente deducibile (370 euro, da esporre nella colonna 2);
- nel rigo **RS68**, l'ammontare complessivo delle svalutazioni risultanti al termine dell'esercizio (2020), con riferimento al valore contabile (c.d. fondo svalutazione crediti "contabile", pari a 1.000 euro, da indicare nella colonna 1), sia a quello fiscale (c.d. fondo svalutazione crediti "dedotto", pari a 370 euro, da esporre nella colonna 2);
- nel rigo **RS69**, il valore contabile (73.000, da esporre in colonna 1) e quello nominale o di acquisizione dei crediti per i quali è ammessa, ai sensi del comma 1 dell'[art. 106](#) del TUIR, la deducibilità delle svalutazioni (74.000, da indicare nella colonna 2).

Le indicazioni di cui agli ultimi due punti sono finalizzate a verificare che le svalutazioni complessivamente dedotte al termine del 2020 non eccedano il **5%** del valore **nominale** o di acquisizione dei crediti risultanti in bilancio alla fine dello stesso esercizio (ex [art. 106](#) comma 2 del TUIR). Nel nostro caso, il limite fiscalmente ammesso, pari a 3.700 euro ( $74.000 \times 5\%$ ), è rispettato.

# La conversione del decreto Sostegni assicura CIG COVID-19 in continuità

Con l'approvazione definitiva del disegno di legge avvenuta ieri vengono introdotte diverse novità in materia di lavoro e previdenza

/ Luca MAMONE

Nella seduta di ieri, 19 maggio 2021, la Camera ha approvato in via definitiva – con 375 voti favorevoli e 45 astenuti – la **legge di conversione** del DL [41/2021](#) (c.d. DL “Sostegni”), recante misure urgenti in materia di sostegno alle imprese e agli operatori economici, di lavoro, salute e servizi territoriali, connesse all'emergenza da COVID-19.

Nel testo approvato si segnalano diverse modifiche e novità in materia di lavoro e previdenza. Per quanto concerne i trattamenti di **integrazione salariale** con causale emergenziale COVID-19, si ricorda che con riferimento alla CIGO, le 13 settimane previste dall'[art. 8](#) del DL “Sostegni” per il periodo compreso tra il 1° aprile e il 30 giugno 2021, si aggiungono alle precedenti 12 previste dall'[art. 1](#) comma 300 della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021), collocate nel primo trimestre dell'anno in corso. La medesima disposizione consente poi ai datori di lavoro la possibilità di richiedere trattamenti di assegno ordinario e CIG in deroga ex DL [18/2020](#) per una durata massima di 28 settimane collocate nel periodo compreso tra il 1° aprile e il 31 dicembre 2021.

Ciò premesso, in sede di conversione in legge sono state inserite due misure agevolative, prevedendo *in primis* che le predette integrazioni salariali possano essere concesse **in continuità** ai datori di lavoro che hanno integralmente fruito degli analoghi trattamenti previsti dalla legge di bilancio 2021. In seconda battuta, vengono differiti al 30 giugno 2021 i termini di decadenza per l'invio delle domande di accesso ai trattamenti di integrazione salariale e i termini di trasmissione dei dati necessari per il pagamento o per il saldo degli stessi, scaduti nel periodo tra il 1° gennaio e il 31 marzo 2021.

Sempre con riferimento agli strumenti di sostegno al reddito, si segnala l'introduzione del nuovo art. 9-*bis*, con cui si dispone il riconoscimento, in favore dei lavoratori delle imprese operanti in alcuni **porti**, dell'indennità di cui all'[art. 3](#) comma 2 della L. 92/2012 per le giornate di mancato avviamento al lavoro.

Altra novità interessante, sempre introdotta in sede di conversione in legge del DL “Sostegni”, riguarda una misura agevolativa di natura fiscale, che si sostanzia nell'esenzione dall'imposta di bollo per le convenzioni relative allo svolgimento di  **tirocini** di formazione e orientamento di cui all'[art. 18](#) della L. 196/97.

Tornando nell'ambito degli strumenti di sostegno al reddito, il nuovo art. 12-*bis* prevede l'istituzione di un

Fondo volto ad erogare contributi per consentire ai genitori separati o divorziati, che in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 hanno cessato, ridotto o sospeso la loro attività lavorativa, di poter corrispondere l'assegno di **mantenimento**. Operativamente, si prevede l'erogazione di una parte o dell'intero assegno di mantenimento, fino a un importo massimo di 800 euro mensili.

Sempre in sede di conversione in legge, si segnala l'introduzione del nuovo art. 13-*bis*, con cui viene esteso il riconoscimento del contributo mensile per figli **disabili** ex [art. 1](#) comma 365 della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021) a favore di uno dei due genitori (e non solo alla madre come da previsione previgente), se disoccupato o monoreddito facente parte di nuclei familiari monoparentali.

Si ricorda che i figli a carico devono avere una disabilità riconosciuta in misura non inferiore al 60%, e il contributo mensile viene riconosciuto nella misura massima di 500 euro netti, per ciascuno degli anni 2021, 2022 e 2023.

Per quanto concerne invece i lavoratori **“fragili”** ex [art. 15](#) del DL 41/2021, il cui periodo di assenza dal servizio prescritto dalle autorità sanitarie è equiparato al ricovero ospedaliero, la legge di conversione specifica che i periodi di assenza dal servizio non sono computabili ai fini del periodo di comportamento già a decorrere dal 17 marzo 2020.

In ultimo si segnala il nuovo art. 18-*bis*, con cui viene riconosciuta un'indennità connessa all'emergenza da COVID-19 in atto in favore dei lavoratori in **somministrazione** del comparto sanità, in servizio alla data del 1° maggio 2021.

Infine, un'ultima novità di interesse riguarda le agevolazioni contributive previste dall'[art. 19](#) del DL “Sostegni” a favore delle aziende appartenenti alle **filiere agricole**, della pesca e dell'acquacoltura, nonché degli imprenditori agricoli professionali, dei coltivatori diretti, dei mezzadri e dei coloni, che svolgono determinate attività.

Sul punto, la legge di conversione introduce una disposizione con cui si richiede ai beneficiari – in sede di presentazione della domanda di accesso allo sgravio in questione – di dichiarare ai sensi dell'[art. 47](#) del DPR 445/2000, di non avere superato i **limiti individuali** fissati dalla Comunicazione Commissione Europea 19 marzo 2020 n. C(2020) 1863 final.



# Il socio accomandante non può impugnare l'accertamento IVA

Egli non ne può essere destinatario vista la sua carenza di responsabilità

/ Alfio CISSELLO

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. [13565](#) depositata ieri, ha sancito che il **socio accomandante** di sas non è legittimato a impugnare l'accertamento IVA (debito della società) notificatogli. Tuttavia, viene alla fine stabilito che la carenza di legittimazione rende invalido *ab origine* l'avviso di accertamento impugnato, con **accoglimento** dell'**originario** ricorso del contribuente.

Coerentemente, dalla mancanza di legittimazione attiva dell'accomandante dovrebbe derivare l'inammissibilità del suo ricorso originario, invece ne è stato disposto l'accoglimento, in quanto l'accertamento non poteva essere a lui notificato.

Sotto questo aspetto, non si può che concordare: se un atto viene notificato a un soggetto **sfornito di soggettività** passiva, egli lo può impugnare essendo un atto inesistente. Sarebbe meglio affermare che l'accomandante può impugnare l'atto con il solo fine di ottenere una sentenza che lo dichiari estraneo all'obbligazione tributaria.

Il percorso motivazionale dei giudici è coerente con l'opinione maggioritaria presente in **ambito societario**, sia in dottrina sia in giurisprudenza.

È vero che la responsabilità per debiti sociali, come l'IVA, del socio accomandante non è piena (come accade per l'accomandatario o per i soci di società in nome collettivo), essendo **limitata alla quota conferita**. Ciò significa però che, salvo il peculiare caso del mancato conferimento della quota a opera dell'accomandante, l'accomandante stesso non risponde verso i terzi (inclusi gli enti impositori) ma solo, eventualmente, nei confronti della società.

Detto diversamente, alcun atto impositivo può essere a questi notificato, sia questo un atto accertativo o di riscossione. Per farlo, come precisato dai giudici, il Fi-

sco deve dimostrare, ad esempio, l'ingerenza dell'accomandante negli affari sociali, circostanza che **rende piena** la sua responsabilità.

È pleonastico rammentare che il fatto di aver presentato ricorso non è sintomatico di alcuna ingerenza, visto che si tratta di un atto processuale teso in primo luogo a far dichiarare la propria carenza di responsabilità.

Al punto 14 della sentenza si legge: "Tale disposizione [[l'art. 2313](#) del codice civile, *ndr*], nello stabilire la responsabilità illimitata e solidale dei soci accomandatari per le obbligazioni sociali, ma quella dell'accomandante limitata alla quota conferita, non autorizza i creditori sociali, incluso l'erario, ad agire **direttamente nei confronti dell'accomandante**; essa si limita a fissare la responsabilità dell'accomandante nei confronti della società, a regolare cioè i rapporti interni alla compagine sociale".

## La responsabilità non è verso i terzi

La notifica diretta della cartella di pagamento ai soci di società di persone (e, più in generale, agli obbligati solidali) è stata diverse volte affermata in giurisprudenza, ma ciò riguarda o i soci di società in nome collettivo o i soci accomandatari.

A ogni modo, l'accomandante che riceve un accertamento, oltre alla propria carenza di legittimazione passiva, può a nostro avviso, in via magari subordinata, censurare il merito della pretesa a titolo di IVA, specie quando da tale accertamento possano derivare effetti sul maggior reddito.

Spesso, il problema non si pone in quanto nell'atto sul **maggior reddito** (a cui seguono gli accertamenti "a cascata" sui soci) sono altresì presenti i rilievi IVA.

# Divieto di compensazione orizzontale nel Gruppo IVA anche per il rappresentante

Le Entrate evidenziano le differenze rispetto al regime di liquidazione IVA di gruppo

/ REDAZIONE

Il **divieto di compensazione** orizzontale tra il debito o credito del [Gruppo IVA](#) con i crediti o debiti maturati in capo a uno dei suoi partecipanti opera anche con riguardo al rappresentante del Gruppo.

È questo, in sintesi, il chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. [355](#) di ieri, 19 maggio 2021.

Il caso specifico riguarda un soggetto passivo che svolge il ruolo di **rappresentante** di un Gruppo IVA e che intende operare la compensazione orizzontale dei propri crediti d'imposta con il debito IVA maturato dal Gruppo, nonostante il divieto disposto dall'art. 4 comma 3 del DM 6 aprile 2018.

La norma citata, infatti, esclude che il debito del Gruppo IVA possa essere compensato ai sensi dell'[art. 17](#) del DLgs. 241/97 con i crediti relativi ad altre imposte o contributi maturati dai suoi partecipanti.

Tuttavia, l'istante ritiene che il rappresentante di Gruppo differenziandosi, nel ruolo, rispetto agli **altri partecipanti**, non sia interessato da tale divieto e, a supporto di tale impostazione, osserva che l'[art. 70-duodecies](#) comma 1 del DPR 633/72 rinvia all'art. 73 del medesimo decreto in materia di liquidazione [IVA di gruppo](#), ossia a un regime che ammette alla compensazione orizzontale i crediti e debiti IVA del gruppo da parte della società controllante.

L'Agenzia delle Entrate, però, non condivide tale impostazione.

Nella liquidazione IVA di gruppo, la possibilità di compensare orizzontalmente il debito o credito del gruppo con i crediti o debiti della controllante deriva dall'**autonomia soggettiva** dei suoi partecipanti, nonché dalla circostanza che la controllante avoca a sé il risultato annuale della procedura, di cui risponde anche in termini di garanzie.

Infatti, nell'ambito di tale regime, la responsabilità solidale di ciascuna società controllata è limitata al proprio debito periodico trasferito alla procedura, mentre

la società **controllante** risponde delle violazioni per omesso versamento in via esclusiva (art. 6 del DM 13 dicembre 1979; *cfr.* anche ris. n. [16/2001](#)).

Il Gruppo IVA, invece, in quanto autonomo soggetto passivo d'imposta, prevede una **responsabilità solidale paritetica** a carico di tutti i partecipanti al gruppo ([art. 70-octies](#) comma 2 del DPR 633/72), così che, per le somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, l'Amministrazione finanziaria può recuperare gli importi non versati dal rappresentante rivolgendosi a ciascun partecipante.

Pertanto, la compensazione orizzontale del credito o debito del rappresentante o di altro partecipante con il debito o credito del Gruppo IVA è incompatibile con la struttura di quest'ultimo, quale **autonomo** soggetto d'imposta, nonché con le finalità antiabuso e semplificatorie ad esso sottese.

## Determinante l'autonomia soggettiva del Gruppo

Si sottolinea, peraltro, la differenza sostanziale tra il **ruolo della controllante** nella liquidazione IVA di gruppo, il cui venir meno fa cessare la procedura, rispetto a quello del rappresentante del Gruppo IVA, che può cessare ed essere sostituito senza che vengano meno gli effetti dell'opzione per gli altri partecipanti.

A ulteriore conferma della distinzione evidenziata, si osserva come, nella liquidazione IVA di gruppo, il versamento IVA sia eseguito dalla controllante su **modello F24** intestato alla società medesima; mentre per il Gruppo IVA il modello è intestato al soggetto passivo unico, e il rappresentante esegue il versamento per conto del gruppo in qualità di coobbligato.

Ne deriva che la compensazione dei crediti del rappresentante con i debiti del Gruppo IVA rappresenterebbe, nei fatti, un **accollo** del debito altrui assolto mediante compensazione, in difformità con l'[art. 1](#) del DL 124/2019.

# La mancata compilazione del quadro RW non rileva penalmente

Non c'è riciclaggio senza prova del reato fiscale e del superamento della soglia di punibilità

/ Maria Francesca ARTUSI

Per il **riciclaggio** è necessaria la prova dell'esistenza del reato presupposto nei suoi elementi fondamentali. Alla luce di tale affermazione, la Corte di Cassazione – nella sentenza n. [19849](#) depositata ieri – ha escluso la rilevanza penale di una condotta di trasferimento del profitto di una evasione fiscale non accertata.

Si trattava di una serie di operazioni di trasferimento di denaro (per un totale di 613.833,37 euro) custodito sui conti correnti di una banca svizzera intestati a due coniugi italiani e poi spostato su un conto corrente di una banca sanmarinese intestato ad una società inglese amministrata da altro soggetto (colui che è stato accusato di riciclaggio), e poi ancora su un altro conto dello stesso istituto di credito sanmarinese, nuovamente intestato ai due coniugi. Lo scopo appariva quello di **ostacolare la provenienza** di tale denaro dal reato fiscale di infedele dichiarazione previsto dall'[art. 4](#) DLgs. 74/2000 commesso dal titolare del conto corrente svizzero su cui era depositato l'originario profitto dell'illecito fiscale.

Se così è, appare fondamentale, ai fini della contestazione del riciclaggio l'accertamento del reato presupposto (in questo caso del reato tributario). Proprio su questo aspetto si sofferma la Cassazione, contestando le argomentazioni della Corte d'appello che aveva ritenuto provata l'**esistenza** della dichiarazione infedele sulla base della documentazione contabile acquisita, che aveva permesso di accertare la presenza dell'ingente somma su conti correnti bancari svizzeri, a fronte di un'omessa indicazione nella dichiarazione dei redditi di quell'importo, non essendo stato compilato il quadro RW riservato ai redditi prodotti all'estero. Su tale reddito il titolare del conto, cittadino italiano, avrebbe dovuto pagare le imposte in Italia, in quanto relativo ad una somma mai sottoposta a tassazione negli anni precedenti che, perciò, doveva considerarsi integralmente tassabile nell'anno in cui ne era stata accertata l'esistenza.

Diversamente, i giudici di legittimità evidenziano come tale materia sia disciplinata dal DL [167/1990](#) che, nel regolare la rilevazione a fini fiscali di trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori, prevede una serie di **obblighi dichiarativi** a carico dei contribuenti italiani con finalità di "monitoraggio fiscale", allo scopo di controllare che, attraverso transazioni finanziarie da e per l'estero, soggetti tenuti al pagamento delle tasse in Italia non possano sottrarre proprie ricchezze al controllo erariale. A tal fine è stato previsto che chi è tenuto alla presentazione della dichiarazione annuale

dei redditi deve compilare il quadro RW segnalando i movimenti e l'ammontare delle ricchezze detenute all'estero.

Tale disciplina – in seguito modificata da vari provvedimenti legislativi e, in gran parte, riscritta dalla legge [97/2013](#) (con variazioni che qui non rilevano perché successive ai fatti di causa) – è complementare a norme con le quali si è ritenuto, con misure straordinarie, di consentire forme di **voluntary disclosure** per il rientro in Italia di risorse finanziarie detenute all'estero in violazione di quelle norme sul monitoraggio fiscale. Essa non prevede, però, un apparato sanzionatorio penale in caso di violazione dell'obbligo dichiarativo. Per il mancato adempimento di tale obbligo sono, infatti, previste esclusivamente sanzioni pecuniarie di natura amministrativa ovvero, in casi speciali, misure di confisca per equivalente sempre di natura amministrativa ([art. 5](#) del DL 167/1990 e successive modifiche), alle quali si sono affiancate, ma solo a partire dal 2014, ulteriori sanzioni pecuniarie amministrative per il mancato pagamento delle imposte IVAFE e IVIE.

Per la Cassazione in siffatte situazioni non è nemmeno applicabile l'[art. 4](#) del DLgs. 74/2000, in quanto integra gli **estremi del reato** previsto da tale fattispecie esclusivamente la condotta di chi, al fine di evadere le imposte dei redditi o sul valore aggiunto, presenta una dichiarazione infedele relativa a quelle imposte. Al contrario, la somma di denaro detenuta da un contribuente italiano su un conto corrente di una banca estera (così come uno strumento finanziario o un bene immobile) non è considerata, di per sé sola, parte del reddito imponibile, restando tassabili in Italia alle condizioni prescritte dalla legge esclusivamente le rendite – come gli interessi conseguiti da un investimento finanziario o le rendite immobiliari – che il bene detenuto all'estero dovesse eventualmente produrre; rendite che, peraltro, vanno dichiarate in quadri della dichiarazione dei redditi diversi dal quadro RW.

Non è quindi giuridicamente corretta – secondo la sentenza in commento – l'affermazione secondo cui l'importo detenuto in Svizzera era integralmente (e automaticamente) tassabile ai fini dell'imposta sui redditi (per l'anno 2003 preso in considerazione nel caso di specie). Tanto meno, potevano ritenersi superate le **soglie di punibilità** previste dal citato art. 4, quali elementi costitutivi del delitto presupposto del riciclaggio; e dunque non appare configurabile il riciclaggio previsto dall'[art. 648-bis](#) c.p.



# Il CNDCEC propone nuovi scenari per la mediazione fiscale

Non solo giudici togati nelle Commissioni tributarie, per rendere la giustizia più efficiente

/ Caterina MONTELEONE

Nel corso dell'audizione svoltasi ieri dinanzi alla Commissione interministeriale per la **riforma** della giustizia tributaria, il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, dopo una breve analisi delle attuali criticità presenti nel contenzioso tributario, ha indicato i **criteri** principali che dovrebbero caratterizzare la riforma, formulando una serie di proposte.

Si segnala, in particolare, la richiesta di trasferire la fase del **reclamo** e della **mediazione** del processo tributario dinanzi a un organo, monocratico per le liti di valore fino a 3.000 euro e collegiale per quelle di valore superiore e fino a 50.000 euro, composto da un giudice tributario non più in servizio e da due soggetti nominati rispettivamente dall'Amministrazione finanziaria e dai Consigli nazionali degli avvocati e dei commercialisti e degli esperti contabili; tali membri dovrebbero essere selezionati attraverso una procedura pubblica per titoli e avere una competenza specifica in materia tributaria almeno decennale, oltre ai **requisiti di onorabilità**.

L'introduzione di un "soggetto terzo" (monocratico o collegiale a seconda del valore della lite) dovrebbe permettere di superare le attuali difficoltà a definire in sede di mediazione la lite, spesso ricondotte alla circostanza che tale fase, finalizzata al riesame, oggi si svolge dinanzi allo stesso ente impositore.

Sempre in relazione alla mediazione, è stato proposto di confermare, per le liti di valore **superiore a 3.000 euro**, l'obbligo della difesa tecnica e di prevedere che, a seguito di un esito negativo della mediazione, i contenziosi di importo **fino a 3.000** euro possano essere trattati dinanzi a un giudice monocratico, per rendere più rapida la decisione, a condizione che sia un giudice "professionale, specializzato e a tempo pieno".

Numerose sono state le proposte relative al **giudizio di**

## legittimità.

Innanzitutto, è stata chiesta l'introduzione per legge della sezione tributaria della Corte di Cassazione.

Inoltre, in considerazione dell'esigenza di smaltire l'attuale ingente arretrato, è stato proposto di "prevedere il rafforzamento delle dotazioni di personale e un intervento, mediante adeguati incentivi economici, segnatamente per il personale ausiliario", oltre alla "introduzione del tentativo di conciliazione giudiziale obbligatoria da affidare ai proposti nuovi organi di reclamo/mediazione in composizione collegiale", proponendo anche di coinvolgere nei collegi giudicanti, in via eccezionale, soggetti esterni alla magistratura, quali ad esempio i docenti universitari di diritto tributario, gli avvocati e i commercialisti con qualificata esperienza almeno ventennale.

Tra le proposte si segnala poi la richiesta di introdurre la nullità della sentenza per difetto di motivazione, qualora una delle parti abbia chiesto la **consulenza tecnica d'ufficio** e questa non sia stata accolta dall'organo giudicante.

## Mediazione differenziata in base al valore

In considerazione delle difficoltà emerse a partecipare alle **pubbliche udienze** durante la pandemia in atto, è stato proposto di eliminare "qualsiasi forma «cartolare» di trattazione delle udienze pubbliche, anche durante i periodi di emergenza".

Il CNDCEC ha poi ribadito l'importanza di introdurre nel futuro organi giudicanti composti da **magistrati** per le liti di primo e secondo grado, chiedendo anche l'introduzione dell'obbligo di formazione continua, oltre a una disciplina transitoria di tre anni che garantisca un inserimento graduale dei nuovi giudici.

# Niente IVA per la somma dovuta in via transattiva da un soggetto passivo Ue

La società italiana assume un obbligo di non fare/permittere inquadrabile fra i "servizi generici"

/ REDAZIONE

La somma che una società italiana deve ricevere da una società Ue, per rinunciare all'esercizio di qualsiasi richiesta e/o pretesa, rappresenta il corrispettivo per l'assunzione di un obbligo di non fare/permittere inquadrabile fra i **"servizi generici"** e, pertanto, non soggetto a IVA in Italia, ai sensi dell'[art. 7-ter](#) del DPR 633/72.

Si tratta del chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. [356](#) pubblicata ieri, 19 maggio 2021.

Il caso esaminato nel documento di prassi riguarda, in estrema sintesi, un **accordo transattivo** stipulato fra una società italiana e una società Ue. Tale accordo prevede che la società Ue corrisponda alla prima una somma a fronte della reciproca rinuncia a qualsiasi pretesa riconducibile ai rapporti intercorsi fra le parti, nonché a copertura dei costi sostenuti e delle attività svolte dalla società italiana prima della sospensione dei contratti in essere.

In merito al trattamento IVA della predetta somma, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che occorre indagare sulla sua funzione economica, al fine di verificare se la stessa:

- costituisce l'**effettivo corrispettivo** di una cessione di beni e/o di un servizio fornito nell'ambito di un rapporto giuridico caratterizzato da prestazioni sinallagmatiche;
- oppure, è versata a titolo di **liberalità o** ha natura meramente **risarcitoria**.

In particolare, sono qualificate come prestazioni di servizi, ai sensi dell'[art. 3](#) comma 1 del DPR 633/72, "le prestazioni verso corrispettivo dipendenti (...) in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte".

Come sancito dalla giurisprudenza Ue, una prestazione di servizi è effettuata **"a titolo oneroso"** solo quando tra l'autore della prestazione e il suo destinatario intercorre un rapporto giuridico nel quale avviene uno

scambio di prestazioni sinallagmatiche, in cui il compenso ricevuto dall'autore della prestazione rappresenta il controvalore effettivo del servizio fornito al beneficiario (Corte di Giustizia causa [C-270/09](#)).

In senso conforme, la Cassazione n. [23668/2018](#) ha statuito che i caratteri distintivi della prestazione di servizi sono:

- "la configurabilità di un **rapporto giuridico** da cui scaturiscano le attribuzioni patrimoniali";
- "la reciprocità delle attribuzioni, data dalla sussistenza di un **nesso diretto** tra il servizio fornito al destinatario ed il compenso da costui corrisposto (...)".

Secondo la Cassazione n. [20233/2018](#), inoltre, la prestazione di servizi è un'operazione **soggetta a IVA** anche quando "si risolve in un semplice non fare o (...) in un permettere e purché si collochi all'interno di un rapporto sinallagmatico".

## Prevista la rinuncia a qualsiasi richiesta e/o pretesa

In merito al caso di specie, l'Agenzia delle Entrate ha rilevato che la somma di denaro è dovuta alla società italiana a fronte dell'impegno assunto, nell'ambito di un rapporto giuridico intercorrente con la società Ue, "di **rinunciare** all'esercizio di qualsiasi richiesta e/o pretesa nei confronti della società committente a seguito della risoluzione dei contratti di fornitura disposta ad opera di quest'ultima".

Secondo l'Agenzia, detta circostanza permette di qualificare la somma come il corrispettivo per l'assunzione di un **obbligo di non fare/permittere** posto a carico della società italiana. Quest'ultimo è inquadrabile fra i "servizi generici" resi nei confronti di un soggetto passivo residente in un altro Stato membro dell'Ue. Di conseguenza, l'operazione non è territorialmente rilevante ai fini IVA in Italia, in base a quanto previsto dall'[art. 7-ter](#) del DPR 633/72.

# Revocatoria “rafforzata” per atti tra coniugi o conviventi

È caratterizzata dalla mancanza del limite temporale di retrodatazione e dalla presunzione di conoscenza dell'insolvenza

/ Saverio MANCINELLI

Da quando un'impresa diviene insolvente e la conseguente (eventuale) dichiarazione di fallimento, intercorre un arco temporale – definito periodo “sospetto” o “di **incubazione** dell'insolvenza” – che potrebbe protrarsi anche per diversi mesi. All'interno di questo spazio temporale può accadere che l'imprenditore, intrattenendo rapporti con soggetti terzi, compia operazioni che incidono, quantitativamente o qualitativamente, sul proprio patrimonio.

Tali atti sono “**pregiudizievoli**”, quando, anche alternativamente, diminuiscono la consistenza dell'attivo patrimoniale o, in generale, alterano la *par condicio creditorum*. Conseguentemente, nasce l'esigenza di neutralizzarli e, in estrema sintesi, il RD [267/42](#) delinea un sistema che disciplina gli effetti della procedura sugli atti pregiudizievoli ai creditori, rendendoli inefficaci *ope legis* ([artt. 64 e 65](#) del RD 267/42) o soggetti a revocatoria ordinaria ([art. 66](#) del RD 267/42 che richiama l'[art. 2901](#) c.c.) o a revocatoria fallimentare ([art. 67](#) del RD 267/42). Il periodo “sospetto” di retrodatazione dall'apertura della procedura è di due anni per gli atti inefficaci, di cinque anni per la revocatoria ordinaria e di un anno (per atti anormali) o di sei mesi (per atti normali) in ipotesi di revocatoria fallimentare.

Il sistema è stato riprodotto dal DLgs. 12 gennaio 2019 n. [14](#), recante il c.d. “Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza” (in breve CCII), in vigore dal 1° settembre 2021, con la sostanziale differenza che viene **ampliato** il periodo “sospetto”, che decorre a ritroso “dal deposito della domanda cui sia seguita l'apertura della liquidazione giudiziale” (e non più “dalla dichiarazione di fallimento”).

Alle azioni delineate, occorre aggiungere una particolare revocatoria “**rafforzata**”, caratterizzata dalla mancanza del limite temporale (quindi, del periodo “sospetto” di retrodatazione) e dalla presunzione della conoscenza dell'insolvenza, ovvero quella per gli atti compiuti tra coniugi ([art. 69](#) del RD 267/42), che il Codice della crisi estende anche agli atti compiuti tra le parti di un'unione civile tra persone dello stesso sesso e ai conviventi di fatto ([art. 169](#) del CCII).

La legge fallimentare prevede che gli eventuali atti compiuti tra coniugi nel tempo in cui il debitore esercitava un'impresa commerciale, si **presumono** eseguiti in danno della massa dei creditori e sono revocati, salvo che venga fornita prova della *inscientia decoctio-*

*nis*. Sussiste, quindi, una presunzione *iuris tantum* della conoscenza dello stato di insolvenza, in capo al coniuge *in bonis*.

In breve, l'unica condizione per esercitare l'azione da parte del curatore è costituita dall'esistenza di un'attività **commerciale** al momento del compimento dell'atto e, quindi, per ottenere una pronuncia di revoca del negozio ripassato tra i coniugi, è sufficiente dimostrare che l'atto pregiudizievole è stato compiuto in un periodo in cui il debitore – successivamente dichiarato fallito – era imprenditore.

Compete al coniuge *in bonis* offrire la prova, peraltro non agevole, della propria mancanza di conoscenza dello stato di insolvenza, o – in alternativa – di **dimostrare** che, al tempo del compimento dell'atto, la decozione non sussisteva, costituendo anche tale circostanza una mera presunzione relativa e non assoluta.

Da notare che il perimetro di applicazione della norma comprende sia gli atti a titolo oneroso che quelli a titolo **gratuito** compiuti tra coniugi nel tempo in cui il debitore esercitava un'impresa commerciale; tale “adeguamento” normativo è avvenuto nella legge fallimentare mediante il DLgs. [5/2006](#), in ossequio ad un risulante intervento del giudice delle leggi (Corte Costituzionale 19 marzo 1993 n. [100](#)), che aveva rilevato “l'**incongruenza**” della mancata indicazione degli atti a titolo gratuito nella norma (peraltro non dovuta ad una disattenzione del legislatore del RD 267/1942, in quanto in tale epoca sussisteva il divieto – successivamente abrogato – di donazione tra coniugi).

## Revocatoria anche alle parti dell'unione civile

Come già accennato, l'[art. 169](#) del CCII estende la revocatoria “rafforzata” anche alle parti di un'**unione civile** tra persone dello stesso sesso o conviventi di fatto, confermandone l'applicazione sia per gli atti onerosi che per quelli a titolo gratuito, compiuti anche oltre i due anni precedenti la data di deposito della domanda cui è seguita l'apertura della liquidazione giudiziale, purché nel tempo in cui il debitore esercitava un'impresa commerciale. Resta, ovviamente, immutata la possibilità che il coniuge (o la parte di un'unione civile tra persone dello stesso sesso o il convivente di fatto) fornisca prova che ignorava lo stato d'insolvenza del debitore.

# Obbligo di vaccinazione solo per i lavoratori del settore sanitario

Per la generalità dei lavoratori la vaccinazione è invece volontaria

/ Viviana CHERCHI

In concomitanza con l'inizio della campagna di vaccinazione anti COVID-19, si è acceso un vivace dibattito in merito all'esistenza (o meno) dell'obbligo vaccinale nel **contesto lavorativo** e alle relative conseguenze giuridiche in caso di rifiuto.

Tale questione pone delicati problemi che riguardano le libertà costituzionali, il diritto alla salute e l'obbligo del datore di lavoro di garantire la sicurezza e la salute nei luoghi di lavoro e comporta una valutazione che tenga conto del comparto produttivo, della categoria di lavoratori e della classificazione del **rischio** a cui gli stessi sono esposti.

Secondo un primo orientamento, l'obbligo di vaccinazione del lavoratore – pur in assenza di una legge *ad hoc* – sarebbe ricavabile dalla normativa vigente a tutela della salute nei luoghi di lavoro, ossia l'[art. 2087](#) c.c. e le disposizioni *ex DLgs. 81/2008* (in particolare, gli artt. [279](#) e [42](#)). In base a tale indirizzo, il datore di lavoro **potrebbe imporre** ai lavoratori la vaccinazione a pena dell'allontanamento temporaneo dal lavoro ma anche del licenziamento, qualora la ricollocazione non fosse compatibile con l'assetto organizzativo o mettesse in pericolo la salute di altre persone.

Secondo un'altra parte della dottrina, sarebbe invece necessaria, nel rispetto della riserva posta dall'[art. 32](#) Cost., una legge che preveda in **maniera specifica l'obbligo** vaccinale per i lavoratori, con la conseguente impossibilità per il datore di licenziare il dipendente che rifiuti la vaccinazione.

La delicata e controversa questione delle conseguenze giuridiche per il dipendente renitente non solo ha infiammato la dottrina, ma è anche approdata in tribunale. Con l'ordinanza del [19 marzo 2021](#), il Tribunale di Belluno ha ritenuto legittima la decisione di una RSA di collocare in **ferie forzate** alcuni dipendenti che si erano rifiutati di sottoporsi alla vaccinazione anti COVID, facendo leva sugli obblighi di cui all'art. 2087 c.c. (si veda "[Problematico gestire i dipendenti che rifiutano il vaccino senza norme chiare](#)" del 26 marzo 2021).

A mitigare i termini della questione è intervenuto il legislatore che, con l'[art. 4](#) del DL 44/2021, ha introdotto l'**obbligo** di sottoporsi alla vaccinazione anti COVID-19 per gli esercenti le **professioni sanitarie** e gli operatori di interesse sanitario che lavorano nelle strutture sanitarie, socio-sanitarie e socio-assistenziali (pubbliche e private), nelle farmacie e negli studi professionali.

La norma precisa, innanzitutto, come il vaccino anti COVID-19 costituisca **requisito essenziale** per l'esercizio della professione e per lo svolgimento di tali pre-

stazioni lavorative, stabilendo che – in caso di rifiuto – il datore di lavoro possa **sospendere**, senza retribuzione, il lavoratore dallo svolgimento di mansioni che implicano "contatti interpersonali o comportano, in qualsiasi altra forma, il rischio di diffusione del contagio da SARS-CoV-2", qualora sia impossibile adibirlo ad altra mansione (anche inferiore) che non esponga al rischio.

L'art. 4 del DL 44/2021 prevede un'articolata procedura che attribuisce alle ASL un ruolo fondamentale nell'accertamento dell'inosservanza dell'obbligo vaccinale e individua una durata massima del periodo di sospensione, ossia fino all'assolvimento dell'obbligo vaccinale o, in mancanza, fino al completamento del piano vaccinale nazionale e comunque non oltre il **31 dicembre 2021**.

L'intervento legislativo, seppure riguardi solo il comparto sanitario e contenga diverse criticità applicative, sembra definire alcuni punti nell'ambito del dibattito sorto negli ultimi mesi.

*In primis*, il fatto che l'obbligo vaccinale sia stato introdotto esclusivamente per il personale sanitario fa propendere per la **volontarietà** della vaccinazione con riguardo alla generalità dei lavoratori. Ad avallare questa soluzione è il Protocollo nazionale per la realizzazione dei piani aziendali finalizzati all'attivazione di punti straordinari di vaccinazione anti COVID-19, sottoscritto il [6 aprile 2021](#), e le [indicazioni tecniche ad interim](#) approvate dalla Conferenza delle Regioni e delle Province Autonome l'8 aprile scorso, seguite dal [documento](#) tecnico operativo attuativo del 12 maggio 2021.

Questi documenti, infatti, prevedono espressamente l'**adesione volontaria** e informata da parte dei lavoratori alla campagna vaccinale nei luoghi di lavoro quale presupposto imprescindibile per la realizzazione dei punti vaccinali. Anche il Garante della privacy, nel [documento di indirizzo](#) sulla vaccinazione nei luoghi di lavoro, ha confermato – sulla base dello stato della regolazione attualmente in vigore – la libertà di scelta vaccinale da parte dei lavoratori.

Per quanto riguarda il tema della reazione aziendale al **rifiuto** opposto dal lavoratore, alla luce di quanto precisato dal Garante della privacy, il datore di lavoro non potrebbe avere informazioni sullo stato vaccinale dei propri dipendenti e non gli sarebbe consentito far derivare alcuna conseguenza negativa alla mancata adesione alla campagna vaccinale e, conseguentemente, applicare sanzioni disciplinari. Si attende, tuttavia, un intervento legislativo chiarificatore.

# Contratti a termine in deroga assistita sempre con pari livello e categoria legale

Se c'è un mutamento di livello o categoria, per calcolare la durata massima non è possibile sommare i contratti sottoscritti dalle medesime parti

/ Mario PAGANO

L'ulteriore contratto a termine che, in deroga assistita, può essere stipulato presso l'Ispettorato nazionale del lavoro, consentendo al datore di lavoro di andare oltre il limite massimo di durata dei contratti a tempo determinato, fissato in 24 mesi dalla legge o nel periodo più lungo dai contratti collettivi, richiede necessariamente il **medesimo livello contrattuale** previsto nei precedenti rapporti a termine, intercorsi tra le parti.

A chiarirlo è la nota n. [804/2021](#), con la quale l'INL, sentito il Ministero del Lavoro, ha fornito indicazioni operative a un proprio ufficio territoriale, in merito alla procedura amministrativa che porta alla stipula del nuovo contratto a termine, per la quale si rende necessaria un'istruttoria relativa ai **pregressi contratti a tempo** determinato stipulati tra le medesime parti (nel caso specifico, peraltro, Istituti pubblici di ricerca non soggetti all'ordinaria disciplina di durata massima del contratto).

L'[art. 19](#) comma 2 del DLgs. 81/2015, nel valutare il termine massimo di durata dei rapporti di lavoro a tempo determinato (24 mesi previsti dalla norma, ovvero quello più lungo individuato dal CCNL applicato dal datore di lavoro), intercorsi tra lo stesso datore e lo stesso lavoratore, anche per effetto di una successione di contratti, prevede il computo dei soli periodi di lavoro a termine, che hanno comportato lo svolgimento di mansioni di **pari livello e categoria legale**.

In altre parole, come ricordato dallo stesso INL nella nota in commento, laddove vi sia un mutamento del livello o della categoria, ai fini del calcolo della durata massima **non è possibile sommare** i contratti sottoscritti dalle medesime parti. Una tale circostanza può, ad esempio, realizzarsi tutte le volte in cui, pur mantenendo invariate le mansioni, all'atto della stipula di un nuovo contratto a termine sia previsto un livello contrattuale economico superiore.

Tale principio ha un'immediata ricaduta anche sul contratto c.d. **"in deroga assistita"**.

La procedura prevista dall'[art. 19](#) comma 3 del DLgs. 81/2015, come sopra accennato, permette ai datori di lavoro di andare oltre il limite di durata fissato dal precedente [comma 2](#), attraverso la stipula, presso l'Ispettorato del lavoro competente per territorio, di un **ulteriore contratto a tempo** determinato fra gli stessi soggetti, della durata massima di 12 mesi.

Dal punto di vista pratico, come già confermato dal Ministero del Lavoro con la circ. n. [17/2018](#), tale contratto non rappresenta una proroga di un contratto precedente ma un vero e proprio **nuovo contratto**. Inoltre, trattandosi effettivamente di un rinnovo, non può che essere richiesta l'individuazione e l'apposizione della causale e il rispetto del c.d. "stop and go", previsto dal comma 2 dell'[art. 21](#).

Occorre, poi, ricordare che l'intervento dell'Ispettorato del lavoro **non comporta** effetti "certificativi" in ordine all'effettiva sussistenza della causale, limitandosi alla verifica della completezza e correttezza formale del contenuto del contratto e alla genuinità del consenso del lavoratore alla sottoscrizione dello stesso (nota n. [8120/2019](#)).

Ciò che più conta, tuttavia, è che tale procedura, facendo espressamente salvo quanto previsto dall'[art. 19](#) comma 2, non potrà che richiedere identità di livello e categoria legale e sarà ammissibile unicamente nelle ipotesi in cui le parti, che chiedono la stipula del contratto, abbiano **già raggiunto** il termine legale o contrattuale di durata massima.

Il corollario di un siffatto ragionamento è pressoché automatico. Nelle ipotesi in cui venga presentata all'INL un'istanza *ex* [art. 19](#) comma 3, finalizzata alla stipula "in deroga assistita" di un contratto a termine che, confrontato in fase istruttoria a quelli già siglati tra le parti, comporti un differente livello contrattuale, tale contratto **non** può porsi **in continuità** ed essere ritenuto "ulteriore" rispetto ai precedenti. In tal senso, pertanto, il contratto in questione non solo non richiederà la stipula ai sensi dell'[art. 19](#) comma 3 avanti all'Ispettorato del lavoro ma dovrà, altresì, essere considerato, in qualche misura, "neutro" rispetto alla sommatoria della durata massima, prevista dal [comma 2](#) della medesima disposizione.

Naturalmente ciò vale ove la modifica di livello e categoria, riportati nel nuovo contratto, risultino effettivi e non meramente **elusivi** della normativa, al punto da determinare un illegittimo susseguirsi di contratti a termine tra i medesimi soggetti. Da ciò si comprende l'opportuno ammonimento dell'Ispettorato a porre attenzione ai casi in cui la successione di contratti susciti perplessità e sorgano dubbi in merito alla diversità di inquadramento del lavoratore assunto a termine.



## Esente IVA l'attività di "fronting-bank" in caso di scissione parziale

L'attività di "**fronting-bank**" resa dall'istituto bancario per la gestione dei contratti relativi a "crediti UTP" (classificati come "inadempienze probabili") regolati in conto corrente e trasferiti, per effetto di scissione parziale non proporzionale, a favore della società beneficiaria, risulta riconducibile nell'ambito dell'esenzione IVA di cui all'[art. 10](#) comma 1 n. 1) e 9) del DPR 633/72.

Questo il chiarimento fornito con la risposta ad interpello n. [358](#) pubblicata ieri, 19 maggio 2021. In base alla convenzione *inter partes* assunta acriticamente dall'Agenzia delle Entrate, l'intervento dell'istituto bancario che s'interpone tra la società beneficiaria e i debitori "ceduti" nell'esecuzione dei servizi finanziari, a fronte del quale è prevista una commissione *una tantum* ed un corrispettivo annuo, può infatti ricondursi "alla figura del **mandato** ovvero ad una forma di intermediazione atipica nell'ambito della concessione di crediti e delle relati-

ve operazioni di pagamento, incasso e giroconto (mediante rapporti di conto corrente bancario)".

A tali conclusioni l'Agenzia è giunta tenendo conto che l'esenzione delle prestazioni finanziarie presenta carattere oggettivo, tant'è che, secondo l'orientamento consolidato della giurisprudenza Ue, le stesse "sono definite in funzione della **natura delle prestazioni** di servizi fornite e non del prestatore o del destinatario". Inoltre, sotto il profilo soggettivo, è stato osservato che, nella fattispecie considerata, benché l'istituto bancario resti titolare dei contatti di conto corrente (preesistenti o aperti *ad hoc*) intrattenuti con i debitori, quest'ultimo riveste un ruolo meramente operativo, mentre la società beneficiaria appare quale unico soggetto responsabile della gestione, dell'adempimento e dell'esecuzione dei contratti UTP oggetto di scissione.

## Cessione di apparecchi di intrattenimento con base imponibile ampia

Il **corrispettivo** "una tantum" che il produttore degli apparecchi di intrattenimento (c.d. "apparecchi AWP") corrisponde – ex [art. 27](#) comma 3 del DL 4/2019 – all'Agenzia delle Dogane e Monopoli (ADM) per il rilascio del nulla-osta relativo alla distribuzione degli apparecchi medesimi (c.d. "NOD"), se riaddebitato all'acquirente, concorre alla formazione della base imponibile della cessione degli AWP, sempre che da un punto di vista contrattuale tale riaddebito possa qualificarsi come "onere verso terzi accollato al cessionario". È questo il principale chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate con la risposta ad interpello n. [357](#), pubblicata ieri.

Nel citato documento di prassi viene in primo luogo affermato come la somma dovuta per il rilascio del "NOD" costituisca un **onere amministrativo**, imposto al produttore degli apparecchi, in relazione al quale il legislatore non ha riconosciuto alcun diritto di rivalsa in capo ai soggetti che sopportano il

predetto onere.

Pertanto, ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, ai fini dell'individuazione del corretto trattamento IVA del riaddebito di tale somma da parte dei produttori degli apparecchi di intrattenimento agli acquirenti degli stessi, occorrerà esaminare i **rapporti negoziali** intercorrenti tra i soggetti coinvolti nell'operazione di acquisizione dei predetti apparecchi.

Sulla base di tali premesse, l'Agenzia ha, dunque, ritenuto che nelle ipotesi in cui il riaddebito all'acquirente della somma corrisposta dal produttore per il rilascio del NOD possa contrattualmente qualificarsi quale "onere verso terzi accollato al cessionario", la medesima somma concorrerà alla formazione della **base imponibile** della cessione degli apparecchi di intrattenimento (determinata ai sensi dell'[art. 13](#) del DPR 633/72).

## Sanzionato l'utilizzo difforme dei dati personali dei dipendenti rispetto alle informative

Con l'ordinanza ingiunzione del 15 aprile 2021 n. [136](#), il Garante per la protezione dei dati personali ha disposto una sanzione di 40.000 euro a una società manifatturiera per aver utilizzato, attraverso il sistema informativo in uso presso l'azienda, in **maniera illecita**, i dati personali dei propri dipendenti.

In particolare, il Garante ha ritenuto che la società in questione raccogliesse, attraverso il suddetto sistema informativo, i dati personali dei propri dipendenti e li utilizzasse per **finalità ulteriori** rispetto a quelle previste dalle informative e autorizzate dall'Ispektorato.

Si ricorda che, ai sensi dell'[art. 13](#) del Regolamento (Ue) 679/2016, il titolare del trattamento è tenuto a fornire all'interessato un'**informativa** in caso di raccolta di dati che lo ri-

guardano, nella quale indicare, tra l'altro: le finalità del trattamento cui sono destinati i dati personali, nonché la base giuridica del trattamento; gli eventuali destinatari o le eventuali categorie di destinatari dei dati personali; ove applicabile, l'intenzione del titolare del trattamento di trasferire dati personali a un Paese terzo o a un'organizzazione internazionale; il periodo di conservazione dei dati personali oppure, se non è possibile, i criteri utilizzati per determinare tale periodo.

Oltre alla sanzione amministrativa di 40.000 euro, l'Autorità ha poi ordinato alla società in questione di **modificare** le informative rese ai lavoratori, nelle quali occorre indicare nel dettaglio tutte le caratteristiche del sistema informativo utilizzato.

## Indeducibile dal valore del conferimento immobiliare il mutuo non inerente

In caso di conferimento di immobili in società operato da persone fisiche, la base imponibile dell'imposta di registro **non** può essere calcolata **al netto** delle passività connesse a ipoteche che, sebbene gravanti sull'immobile conferito, erano state accese dai conferenti per ottenere un loro personale finanziamento, in epoca anteriore al conferimento dell'immobile in società.

Lo ribadisce la Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. [13586](#), nella quale vengono ripresi principi già enunciati, ad esempio, nelle pronunce nn. [9209/2019](#) o [475/2018](#).

In particolare, la pronuncia ricorda che, in caso di conferimento di beni immobili in società, la base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro va determinata, a norma dell'[art. 50](#) comma 3 del DPR 131/86, **deducendo** dal valore dei beni e diritti conferiti solo e unicamente le **passività** e gli oneri inerenti all'oggetto del **trasferimento** stesso e non anche le passività e gli oneri che, pur gravanti sull'immobile conferito, non possono dirsi assunti dalla società conferitaria per finalità connesse al perseguimento del proprio oggetto sociale.

## Superbonus al 110% con ripartizione pro quota delle spese comuni a più interventi

In presenza di **più lavori** che fruiscono del **superbonus** del 110% di cui all'[art. 119](#) del DL 34/2020, la **ripartizione** delle spese "comuni" a più interventi (quali ad esempio quelle relative al rilascio delle attestazioni, asseverazioni e visto di conformità, nonché quelle di progettazione e relative allo smaltimento) dovrà avvenire pro quota, in base a **criteri oggettivi**. È questo uno dei principali chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria in occasione del Videoforum Italia Oggi del [18 maggio 2021](#) (cfr. anche la circ. Agenzia Entrate 8 agosto 2020 n. [24](#), § 5).

Ad avviso dell'Agenzia, un criterio oggettivo in base al quale effettuare la ripartizione delle spese professionali sostenute (se non già suddivise in singole fatture riconducibili a ciascun intervento con il proprio massimale di spesa) potrebbe

essere quello di suddividerle in **proporzione al costo** sostenuto in relazione a ciascuna tipologia di intervento.

Tale modalità potrà, pertanto, essere seguita a fronte dell'emissione di un'unica fattura riguardante importi indistintamente riscossi e relativi a più interventi.

La medesima impostazione potrà, altresì, trovare applicazione con riferimento alle spese di progettazione e di smaltimento, comuni a più tipologie di interventi.

Nella risposta in commento, inoltre, viene precisato come le spese per prestazioni professionali connesse agli interventi, alla redazione dell'APE e alle asseverazioni tecniche potranno essere ammesse in detrazione in base ai **valori massimi** di cui al DM [17 giugno 2016](#) (così come previsto dal punto 13 dell'Allegato A al DM [6 agosto 2020](#), c.d. decreto "Requisiti").