

Giovedì 13 maggio 2021

## IL CASO DEL GIORNO

### Le deduzioni difensive obbligano a emettere l'atto di irrogazione

/ Alfio CISSELLO

La contestazione delle sanzioni amministrative può avvenire in tre modi: l'atto di **contestazione separata** (per le sanzioni non collegate al tributo), l'irrogazione unitamente all'atto di recupero del tributo (per le sanzioni collegate al tributo), l'irrogazione mediante [...]

PAGINA 2

## IL PUNTO PROCEDURE CONCORSUALI

### Atti in frode nel sovraindebitamento con diverse declinazioni

/ Tommaso NIGRO

Il sistema delineato dall'attuale L. 3/2012, ampliato e, forse, complicato dall'intervento di riforma di cui al DL 137/2020, conv. L. 176/2020, contiene diverse articolazioni del concetto di "**frode**" che, variamente [...]

PAGINA 11

## FISCO

### Nuova proroga del superbonus per condomini e IACP

*Il termine del sostenimento delle spese slitta anche per le persone fisiche proprietarie di interi edifici da due a quattro unità*

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Il superbonus del 110% è stato ulteriormente **prorogato** per i condomini, gli IACP e per le persone fisiche uniche proprietarie di edifici composti da due a quattro unità immobiliari.

Lo prevede l'art. 1 comma 3 del DL 6 maggio 2021 n. 59, pubblicato nella G.U. n. 108/2021, recante le "Misure urgenti relative al Fondo complementare al Piano nazionale di ripresa e resilienza e altre misure urgenti per gli investimenti", con il quale sono stati modificati i commi 3-*bis* e 8-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020.

Per gli interventi effettuati dai **condomini** (siano essi volti alla riqualificazione energetica o alla riduzione del rischio sismico degli edifici), in particolare, la detrazione del 110% spetta anche per le spese sostenute entro il **31 dicembre 2022** (ciò a prescindere dallo stato di completamento degli interventi). Precedentemente alla modifica introdotta dal DL 59/2021, infatti, per i condomini il termine finale di sostenimento del-

le spese era fissato al 30 giugno 2022 e soltanto nel caso in cui in detta data gli interventi fossero realizzati per almeno il 60% dell'intervento complessivo il termine poteva slittare al 31 dicembre 2022.

Con riguardo agli immobili composti da **2 a 4 unità** immobiliari posseduti da un unico proprietario **persona fisica** (o in comproprietà da più persone fisiche pro indiviso), al fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, il superbonus spetta anche per le spese sostenute entro il **31 dicembre 2022**, nel caso in cui alla data del 30 giugno 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il **60%** dell'intervento complessivo.

Se l'edificio interamente posseduto da un'unica persona fisica, o da più persone fisiche in comproprietà pro indiviso, è composto da 5 o più unità immobiliari distintamente accatastate, per le spese sostenute per gli interventi agevolati effettuati sulle sue parti comuni continua a non spettare il [...]

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Pianificazione finanziaria strumento utile per ripartire in sicurezza

Il mancato rilascio della casa da parte del conduttore non è "forza maggiore"

Esenzione IVA "a tempo" per i servizi di ricovero di strutture non accreditate

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

## LAVORO & PREVIDENZA

### Il diritto alla disconnessione è legge

/ Giada GIANOLA e Elisa TOMBARI

Entra in vigore oggi la L. 6 maggio 2021 n. 61 di conversione del DL 30/2021, pubblicata ieri sulla Gazzetta Ufficiale, con alcune modifiche rispetto al testo del decreto legge che, in conseguenza dell' [...]

PAGINA 4

# Le deduzioni difensive obbligano a emettere l'atto di irrogazione

Non è possibile notificare un secondo atto di contestazione

/ Alfio CISSELLO

La contestazione delle sanzioni amministrative può avvenire in tre modi: l'atto di **contestazione separata** (per le sanzioni non collegate al tributo), l'irrogazione unitamente all'atto di recupero del tributo (per le sanzioni collegate al tributo), l'irrogazione mediante ruolo (per gli omessi/tardivi versamenti).

Visto il tenore dell'[art. 17](#) del DLgs. 472/97, le sanzioni collegate al tributo devono, sotto pena di nullità, essere contestate **unitamente al recupero** dell'imposta, per evitare una duplicazione di procedimenti (quindi insieme all'avviso di accertamento, di liquidazione o di recupero del credito d'imposta).

Per il caso opposto (sanzione non collegata al tributo irrogata insieme all'atto di recupero, dove compaiono altri rilievi), si potrebbe, rilevando al momento l'**assenza di precedenti** giurisprudenziali, sostenere la nullità della sanzione in quanto avrebbe dovuto essere contestata ai sensi dell'[art. 16](#) del DLgs. 472/97, con diverso iter procedurale, sotto certi aspetti più garantista essendoci le deduzioni difensive.

Ricevuto l'atto di contestazione separata della sanzione, il contribuente ha davanti a sé tre possibilità:

- versare gli importi intimati entro il termine per il ricorso beneficiando della **definizione agevolata** (riduzione al terzo dell'irrogato);
- notificare il ricorso entro i 60 giorni ex [art. 21](#) del DLgs. 546/92;
- presentare, sempre entro il termine di cui sopra, **deduzioni difensive**.

Le menzionate opzioni sembrano alternative e irrevocabili.

Se il contribuente presenta le deduzioni difensive, ciò rende improcedibile l'eventuale ricorso, siccome, ai sensi dell'[art. 16](#) comma 7 del DLgs. 472/97, in tal caso l'ente impositore, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione irroga se del caso le sanzioni con **atto motivato**, a pena di nullità, anche in merito alle deduzioni medesime.

Attenzione però: in questa ipotesi la definizione agevolata al terzo dell'atto di irrogazione è ammessa unicamente se le somme vengano rideterminate a seguito delle deduzioni. Se l'ente impositore **conferma l'originario atto** di contestazione, non ci può essere definizione al terzo.

Le deduzioni difensive non prevedono forme particolari, potendo essere trasmesse mediante consegna diretta, spedizione postale (meglio se in plico senza busta), oppure tramite PEC.

Bisogna dare rilievo alla sostanza e non alla forma: laddove il contribuente denomini l'atto come "nota difensiva", magari senza riferimento all'[art. 16](#) del DLgs. 472/97, comunque esse sono valide (C.T. I grado Trento 9 luglio 2013 n. 73/1/13, secondo cui "col termine di deduzioni (che devono essere necessariamente scritte) il legislatore ha voluto intendere ogni e **qualsiasi presa di posizione** del contribuente a fronte della contestazione dell'Ufficio").

---

**Non ha rilievo la mera forma, bastano anche semplici "note"**

---

La mancata notifica, entro l'anno, dell'atto di irrogazione delle sanzioni, rende inapplicabili le sanzioni stesse.

Il termine dell'anno è decadenziale, dunque non è possibile sostenere che, utilizzando l'autotutela sostitutiva, si possa annullare il precedente atto di contestazione, sulla base, ad esempio, di una **diversa valutazione** circa l'applicazione del cumulo giuridico (C.T. Prov. Varese 24 maggio 2016 n. [345/4/16](#), C.T. Reg. Napoli 1° ottobre 2018 n. [8316/25/18](#)).

La notifica di un secondo atto di contestazione, previo annullamento del primo, non è legittima, in quanto elude il precetto secondo cui, presentate le deduzioni, **occorre entro un anno** notificare l'atto di irrogazione.

# Nuova proroga del superbonus per condomini e IACP

Il termine del sostenimento delle spese slitta anche per le persone fisiche proprietarie di interi edifici da due a quattro unità

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Il superbonus del 110% è stato ulteriormente **prorogato** per i condomini, gli IACP e per le persone fisiche uniche proprietarie di edifici composti da due a quattro unità immobiliari.

Lo prevede l'[art. 1](#) comma 3 del DL 6 maggio 2021 n. 59, pubblicato nella G.U. n. 108/2021, recante le "Misure urgenti relative al Fondo complementare al Piano nazionale di ripresa e resilienza e altre misure urgenti per gli investimenti", con il quale sono stati modificati i commi 3-*bis* e 8-*bis* dell'[art. 119](#) del DL 34/2020.

Per gli interventi effettuati dai **condomini** (siano essi volti alla riqualificazione energetica o alla riduzione del rischio sismico degli edifici), in particolare, la detrazione del 110% spetta anche per le spese sostenute entro il **31 dicembre 2022** (ciò a prescindere dallo stato di completamento degli interventi). Precedentemente alla modifica introdotta dal DL [59/2021](#), infatti, per i condomini il termine finale di sostenimento delle spese era fissato al 30 giugno 2022 e soltanto nel caso in cui in detta data gli interventi fossero realizzati per almeno il 60% dell'intervento complessivo il termine poteva slittare al 31 dicembre 2022.

Con riguardo agli immobili composti **da 2 a 4 unità** immobiliari posseduti da un unico proprietario **persona fisica** (o in comproprietà da più persone fisiche pro indiviso), al fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, il superbonus spetta anche per le spese sostenute entro il **31 dicembre 2022**, nel caso in cui alla data del 30 giugno 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il **60%** dell'intervento complessivo.

Se l'edificio interamente posseduto da un'unica persona fisica, o da più persone fisiche in comproprietà pro indiviso, è composto da 5 o più unità immobiliari distintamente accatastate, per le spese sostenute per gli interventi agevolati effettuati sulle sue parti comuni continua a non spettare il superbonus del 110%.

Per quanto riguarda le spese sostenute per interventi agevolati volti alla **riqualificazione energetica** (commi da 1 e 3 dell'[art. 119](#) del DL 34/2020) effettuati da istituti autonomi case popolari (**IACP**) ed "enti equivalenti", il termine finale di sostenimento delle spese è postposto al **30 giugno 2013** (era precedentemente fissato al 31 dicembre 2022) con riguardo alle spese che concerno-

no la generalità degli interventi agevolati.

Il termine è ulteriormente ampliato di sei mesi (31 dicembre 2023) relativamente alle spese che concernono quegli interventi agevolati che risultano realizzati entro il 30 giugno 2023 per almeno il 60% dell'intervento complessivo (nuovi commi 3-*bis* e 8-*bis* dell'[art. 119](#) del DL 34/2020).

Le suddette proroghe **non** riguardano, tuttavia, gli **edifici unifamiliari**, le unità immobiliari di edifici **plurifamiliari** e gli interventi eseguiti sulle **singole unità** immobiliari (appartamenti) nei **condomini** per i quali l'agevolazione del 110% continua a competere per le spese relative agli interventi agevolati sostenute dal 1° luglio 2020 al 30 giugno 2022 ai sensi dell'[art. 119](#) commi 1 e 4 del DL 34/2020.

L'estensione della finestra temporale dell'agevolazione, inoltre, non riguarda le cooperative di abitazione a proprietà indivisa, per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci, le ONLUS, le ODV e le APS iscritte negli appositi registri e le associazioni e società sportive dilettantistiche (per i soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi).

## Agevolazioni concesse previa autorizzazione della Commissione europea

Rimane fermo che le suddette disposizioni sono soggette alla procedura di notifica ai sensi dell'[art. 108](#), paragrafo 3 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea e le agevolazioni sono concesse previa **autorizzazione** della Commissione europea.

Si evidenzia, infine, che non essendo stato modificato l'[art. 121](#) del DL 34/2020, l'**opzione** per la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante o per il c.d. "sconto sul corrispettivo" è possibile soltanto relativamente alle spese sostenute nel biennio 2020/2021 e, per quelle agevolate con il superbonus al 110%, anche nel 2022. Allo stato attuale, pertanto, la norma **non consente** di poter optare per le spese sostenute nel corso dell'anno **2023** da parte degli **IACP**.

Sarebbe quindi auspicabile un intervento di armonizzazione in sede di conversione in legge del decreto.

# Il diritto alla disconnessione è legge

La legge di conversione del DL 30/2021 introduce novità anche in materia di congedo COVID e bonus baby sitting

/ Giada GIANOLA e Elisa TOMBARI

Entra in vigore oggi la L. 6 maggio 2021 n. 61 di conversione del DL [30/2021](#), pubblicata ieri sulla Gazzetta Ufficiale, con alcune modifiche rispetto al testo del decreto legge che, in conseguenza dell'introduzione di nuove restrizioni per la circolazione delle persone, ha introdotto diverse misure a sostegno delle **famiglie con figli** costretti a riprendere con la didattica a distanza (c.d. "DAD").

L'[art. 2](#), comma 1 del DL 30/2021, lo si ricorda, ha previsto la possibilità, sino al prossimo **30 giugno**, per i lavoratori dipendenti genitori di figli conviventi minori di 16 anni, alternativamente all'altro genitore, di svolgere la prestazione di lavoro in modalità agile, per una parte o per l'intero periodo di sospensione dell'attività didattica in presenza del figlio, della durata dell'infezione da COVID-19 di quest'ultimo, nonché della durata della quarantena dello stesso disposta dall'ASL, per un contatto ovunque avvenuto.

Con la conversione in legge, il legislatore riconosce la possibilità di "attivare" lo **smart working**, per le ragioni sopra elencate, a entrambi i genitori di figli di qualsiasi età affetti da disabilità accertata *ex art. 3*, commi 1 e 3 della L. 104/1992, con disturbi specifici dell'apprendimento riconosciuti ai sensi della L. [170/2010](#), o con bisogni educativi speciali. Tale possibilità viene riconosciuta non solo in caso di sospensione dell'attività didattica o educativa (comma 1), ma anche nel caso i figli frequentino centri diurni con carattere assistenziale dei quali sia stata disposta la chiusura.

Un'altra novità sul fronte del lavoro agile consiste nel riconoscimento del diritto dello smart worker alla **disconnessione** dalle strumentazioni tecnologiche e dalle piattaforme informatiche, nel rispetto degli eventuali accordi sottoscritti dalle parti, e fermo restando il rispetto dei periodi di reperibilità eventualmente concordati.

La legge di conversione riconosce tale diritto definendolo necessario per la tutela dei tempi di riposo e la salute del lavoratore, ma lascia piena libertà ad aziende e lavoratori di disciplinare le modalità e i tempi di disconnessione; l'esercizio del diritto alla disconnessione non dovrà in alcun modo pregiudicare il lavoratore e, infatti, viene vietata qualsiasi **ripercussione** sul rapporto di lavoro o sui trattamenti retributivi.

La legge di conversione del DL 30/2021 prevede inoltre alcune novità in merito al **"Congedo 2021"** per genitori di cui al comma 2 dell'*art. 2* di tale decreto. Viene infatti precisato che tale misura è fruibile dagli aventi diritto

in forma giornaliera od oraria. Quanto alle situazioni che legittimano la fruizione del beneficio, viene aggiunto il riferimento alla sospensione dell'attività educativa in presenza del figlio, che si aggiunge così alle ulteriori situazioni di sospensione dell'attività didattica in presenza, infezione da COVID-19 nonché quarantena del figlio convivente minore di 14 anni.

In relazione ai genitori di figli con disabilità in situazione di gravità accertata, è stato invece interamente sostituito il secondo periodo del comma 2: la legge di conversione, facendo riferimento all'[art. 3](#) comma 3 della L. 104/92 e non più all'*art. 4* comma 1 di tale legge, prevede l'aggiunta dell'inciso "a prescindere dall'età del figlio" e, oltre alla chiusura dei centri diurni a carattere assistenziale frequentati dal figlio con disabilità, vengono riportate le **ulteriori condizioni** dell'infezione da COVID-19, della quarantena e della sospensione dell'attività didattica o educativa in presenza del figlio, a conferma di quanto già chiarito dall'INPS al § 3 della circolare n. [63/2021](#). Si ricorda a tal proposito che, in tali ipotesi, ai fini della fruizione del congedo non è necessaria la convivenza con il figlio per cui si chiede il beneficio.

## Ampliata la platea di beneficiari del bonus baby sitting

Viene infine previsto un ampliamento della platea dei beneficiari del bonus per l'acquisto di servizi di **baby-sitting**, erogato dall'INPS nel limite massimo di 100 euro settimanali per remunerare prestazioni di baby sitting effettuate nei periodi dal 1° gennaio 2021 al 30 giugno 2021 (si veda ["Bonus baby sitting per prestazioni fino al 30 giugno 2021"](#) del 15 aprile 2021 e la circ. INPS n. [58/2021](#)).

Oltre che agli iscritti alla gestione separata, ai lavoratori autonomi e al personale del comparto sicurezza, il bonus spetta anche al personale della **polizia locale** e ai lavoratori dipendenti del settore sanitario, pubblico e privato accreditato appartenenti alle categorie degli esercenti le professioni sanitarie, degli esercenti la professione di assistente sociale e degli operatori socio-sanitari; la portata della norma è decisamente più ampia rispetto a quella definita inizialmente dal DL 30/2021, che circoscriveva la platea dei beneficiari ai "lavoratori dipendenti del settore sanitario, pubblico e privato accreditato, appartenenti alla categoria dei medici, degli infermieri, dei tecnici di laboratorio biomedico, dei tecnici di radiologia medica".

# Pianificazione finanziaria strumento utile per ripartire in sicurezza

È necessario ottimizzare l'utilizzo della liquidità corrente e instaurare una solida dialettica con il mondo bancario

/ Alain DEVALLE e Fabio RIZZATO

La crisi pandemica continua e con essa anche la situazione di **stallo** in cui molte imprese si trovano; a volte rallenta, a volte accelera, a volte sembra voler lasciare spazio all'ottimismo, altre allo sconforto. Questa situazione sta generando un effetto "elastico" sull'operatività aziendale con importanti ripercussioni sulle vendite, sui margini, sugli utili e, soprattutto, sulla cassa delle aziende.

Se da un lato gli aiuti messi in atto dal governo cercano di mitigare l'**effetto negativo** della crisi, dall'altro è sempre più evidente la difficoltà che molte aziende incontrano nell'onorare i propri debiti. Solo per fare un esempio, si pensi al testo convertito del DL "Liquidità" (DL [23/2020](#)) con riferimento alle garanzie statali concesse alle imprese che hanno richiesto e ottenuto nuovi finanziamenti. Tale "aiuto" seppur apprezzabile, non è un "regalo" o un contributo a fondo perduto e pertanto, finito il preammortamento laddove previsto, le imprese saranno chiamate a rimborsare le rate del finanziamento ottenuto con conseguenze negative sulla gestione finanziaria. Discorso analogo si potrebbe fare per le moratorie bancarie o, ancora, per misure di sostegno analoghe messe in atto per tamponare l'esigenza di liquidità delle imprese.

Anche (e soprattutto) quando la crisi comincerà ad essere un ricordo, le imprese avranno bisogno di liquidità necessaria per ripartire che, in alcuni casi avranno a disposizione sui propri conti correnti, in altri – i più frequenti – dovranno prendere a prestito. Si pensi, a titolo di esempio, ad un'impresa che stima di ripartire con la piena produzione nel mese di settembre. Essa dovrà cominciare a crearsi le **scorte di liquidità** per supportare la ripartenza in quanto, se come spesso accade, i pagamenti dei fornitori precedono gli incassi dei clienti, avrà bisogno di far fronte al fabbisogno finanziario che la gestione richiederà.

Appare pertanto evidente come in questi periodi una particolare attenzione deve essere rivolta alla **pianificazione finanziaria**; è infatti necessario ottimizzare l'utilizzo della liquidità corrente, impiegare in modo ef-

ficace le nuove risorse ottenute anche in vista della fine del periodo di moratoria, e instaurare una solida dialettica con il mondo bancario di cui le imprese hanno (e avranno) bisogno in questo difficile momento.

Per attuare il cambio di passo, l'azienda – soprattutto se medio/piccola – deve disporre da un lato di uno strumento operativo di **monitoraggio** della gestione finanziaria, dall'altro di un professionista in grado di supportarla nel difficilissimo passaggio – anche culturale – da un approccio alla gestione di tipo backward-looking ad uno forward-looking.

Parole come pianificazione finanziaria, budget di tesoreria, free cash flow, DSCR, fabbisogno finanziario devono pertanto entrare nel linguaggio comune di molte realtà imprenditoriali (e non solo) in modo da evitare di navigare a vista e cercare di prevedere ogni possibile scenario che nei prossimi mesi si potrà verificare e che necessiterà di continui cambiamenti di rotta.

---

## Lavoro di squadra per mettere in atto una strategia "win-win"

---

Solo attraverso un **lavoro di squadra**, si riuscirà a mettere in atto una strategia "win-win" per le aziende e i professionisti che, ancora una volta, sono chiamati ad affrontare una nuova sfida, ossia quella di "convincere" gli imprenditori circa l'importanza della pianificazione finanziaria e, un istante dopo, aiutarli a predisporre un cruscotto aziendale semplice da alimentare, semplice da utilizzare e, soprattutto, semplice da interpretare. Il tutto, al di là della sostanza, senza dimenticare che tale cruscotto rappresenta anche un obbligo di legge che rientra negli "attrezzi del lavoro" che consentono all'impresa di disporre di un adeguato assetto organizzativo e amministrativo contabile.

Tali tematiche verranno approfondite nel corso del webinar intitolato "[La pianificazione finanziaria per contrastare la crisi: come predisporre un efficace report di monitoraggio aziendale](#)" in programma il prossimo 17 maggio.



# Il mancato rilascio della casa da parte del conduttore non è “forza maggiore”

Non ci sono i requisiti di non imputabilità, imprevedibilità e inevitabilità se l'immobile era già locato al momento dell'acquisto

/ Anita MAURO

Con l'ordinanza n. [12466](#), depositata ieri, la Cassazione ha ripreso alcuni principi interessanti in materia di agevolazione “prima casa”.

In primo luogo, viene ribadito che il **mancato rilascio**, ad opera del conduttore, dell'immobile (locato, al momento del rogito) acquistato con l'agevolazione prima casa, non impedisce la decadenza dall'agevolazione in caso di mancato trasferimento della residenza nel Comune in cui si trova l'immobile acquistato nei 18 mesi dal rogito.

In secondo luogo, viene precisato che, ove in atto sia stato espresso l'impegno al trasferimento della residenza entro 18 mesi dal rogito non è possibile, successivamente, sostenere la spettanza del beneficio in base ad altre condizioni non dichiarate al momento del rogito, come quella dello svolgimento dell'**attività lavorativa** nel Comune.

Nel caso di specie, dopo essersi impegnato in atto a **trasferire la residenza** nel Comune in cui si trovava l'immobile acquistato entro 18 mesi, l'acquirente dell'immobile non riusciva a realizzare quanto promesso e, pertanto, si vedeva richiedere dall'Agenzia delle Entrate le maggiori imposte di registro, ipotecaria e catastale, oltre a sanzioni ed interessi, dovuti in caso di decadenza dal beneficio.

Il contribuente si difendeva, opponendo alle ragioni dell'Amministrazione finanziaria due argomenti.

Da un lato, sosteneva che la **decadenza dal beneficio** fosse esclusa per il verificarsi di una situazione integrante “forza maggiore”, in quanto il trasferimento della residenza era stato impedito dal fatto che il conduttore non aveva rilasciato l'immobile.

Dall'altro, il contribuente sosteneva che, in ogni caso, l'agevolazione gli spettasse in quanto, a prescindere dal trasferimento della residenza, egli svolgeva la propria attività lavorativa nel Comune.

Si ricorda che la lett. a) della Nota II-*bis* all'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86, tra le condizioni per l'accesso all'agevolazione prima casa, richiede che “l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro **diciotto mesi** dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquistato come prima casa sul territorio italiano. La dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubi-

cato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto”.

La lettera normativa consente l'accesso al beneficio al soggetto che abbia la **residenza nel Comune** o che si impegni ad acquisirla entro 18 mesi, ma anche al soggetto che abbia la residenza altrove ma svolga la propria attività nel Comune in cui si trova l'immobile che intende acquistare. Inoltre, la norma richiede espressamente “a pena di decadenza” la dichiarazione, in atto, di voler trasferire la residenza nel Comune entro 18 mesi, mentre nulla precisa per quanto concerne la condizione dello svolgimento dell'attività lavorativa.

La Cassazione, confermando orientamenti precedenti (Cass. n. [6501/2018](#); Cass. n. [2777/2016](#)), riconosce che la Nota II-*bis* “prescrive **indefettibilmente**, ed a pena di decadenza che sia dichiarata in atto la sola intenzione della parte acquirente di trasferire la residenza entro 18 mesi e nulla di analogo preveda a proposito della sussistenza degli altri requisiti alternativi ai quali è pure subordinato il riconoscimento del requisito”.

Ma ritiene che, ciò nonostante, non sia possibile invocare l'agevolazione prestando, in atto, l'impegno al trasferimento della residenza e, poi, dopo l'accertamento del mancato soddisfacimento di tale condizione, “recuperare” il beneficio in ragione di un **diverso presupposto**, finora mai chiamato in causa. Secondo la Corte, anche se la norma agevolativa non lo palesa, discende dai principi generali in tema di dichiarazioni fiscali la necessità che, nell'atto in cui si richiedono i benefici prima casa, il contribuente formuli “specifico ed inequivoca istanza” in cui individui anche gli elementi essenziali per il beneficio (che mettono, poi, l'Amministrazione finanziaria in condizione di verificare la sussistenza dei presupposti agevolativi).

Quindi, colui che, non solo non dichiara il presupposto dell'attività lavorativa, ma dichiara anche in atto di voler integrare la diversa condizione della residenza, non può, poi, dopo che sia stata accertata la carenza di quello dichiarato, avvalersi dell'altro presupposto.

Per quanto concerne, invece, la “forza maggiore”, la Corte ribadisce che l'evento occorso non possiede i requisiti di **non imputabilità**, imprevedibilità ed inevitabilità che la devono caratterizzare, in quanto “il fatto che l'immobile fosse occupato dal conduttore era noto all'acquirente al momento della stipula dell'atto ed era altresì prevedibile, che nel termine previsto l'immobile stesso non sarebbe stato disponibile per trasferire ivi la residenza, considerato il tempo occorrente per far valere i propri diritti in giudizio”.

# Esenzione IVA “a tempo” per i servizi di ricovero di strutture non accreditate

Se le prestazioni sono rese in base a contratti ex art. 3 comma 2 del DL Cura Italia, il beneficio cessa di applicarsi al termine dello stato di emergenza

/ **Corinna COSENTINO**

Le prestazioni di **ricovero e cura** rese da una struttura privata non accreditata nei confronti di un ente ospedaliero, in forza di un contratto stipulato ai sensi dell'[art. 3](#) comma 2 del DL 18/2020, possono beneficiare dell'esenzione IVA di cui all'[art. 10](#) n. 19) del DPR 633/72 fino alla cessazione dello stato di emergenza legato alla diffusione del coronavirus.

È quanto emerge dalla risposta a interpello n. 339 pubblicata ieri dall'Agenzia delle Entrate.

In base all'[art. 3](#) comma 2 del DL 18/2020 (c.d. "Cura Italia"), in determinate circostanze, al fine di potenziare la rete assistenziale nel periodo di **emergenza epidemiologica**, le Regioni, le Province autonome di Trento e Bolzano e le aziende sanitarie, in deroga all'[art. 8-quinquies](#) del DLgs. 502/92, possono stipulare contratti con strutture private non accreditate purché autorizzate ai sensi dell'art. 8-ter del medesimo decreto.

Posto che l'[art. 10](#) n. 19) del DPR 633/72 esenta da IVA le prestazioni di ricovero e cura rese da enti diversi da quelli di diritto pubblico a condizione che questi operino in **regime di convenzione**, l'interpellante chiede se anche i servizi resi da una casa di cura privata nell'ambito del suddetto contratto possano fruire dell'esenzione dal tributo.

Si ricorda che il citato art. 10 n. 19) del DPR 633/72 costituisce recepimento dell'[art. 132](#) par. 1 lett. b) della direttiva 2006/112/Ce, il quale esenta da IVA l'ospedalizzazione e le cure mediche assicurate da enti di diritto pubblico o, "a **condizioni sociali analoghe** a quelle vigenti per i medesimi, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti".

In base alla giurisprudenza unionale, non è necessario che tale riconoscimento sia concesso a seguito di un procedimento formale o che sia espressamente previsto da disposizioni nazionali (*cfr.* Corte di Giustizia Ue, causa [C-45/01](#)).

Inoltre, secondo quanto chiarito dall'Amministrazione finanziaria con R.M. n. 40/83, il termine "**convenzionate**" utilizzato dalla norma nazionale identifica le cliniche o case di cura che, sulla base di convenzioni stipulate con Regioni, casse mutue, enti, ecc., effettuano prestazioni sanitarie ad assistiti o convenzionati a

condizioni sociali analoghe a quelle rese dagli organismi sanitari pubblici, ossia applicando tariffe corrispondenti a quelle praticate per le prestazioni rese in regime di convenzione con le Regioni.

Qualora le convenzioni stipulate con i suddetti enti prevedano tariffe superiori a quelle fissate nelle convenzioni con le Regioni, i relativi corrispettivi sono assoggettati al tributo limitatamente alla **parte eccedente** le citate tariffe.

Tanto premesso, l'Agenzia ritiene che nel caso di specie sia applicabile il regime di esenzione IVA in quanto, in base al contratto stipulato, la casa di cura si impegna ad erogare determinate prestazioni ospedaliere in nome e per conto del Servizio Sanitario regionale e l'ente ospedaliero si impegna a remunerare tali prestazioni in base al tariffario regionale.

In effetti, precisa l'Agenzia, affinché un organismo diverso da quello diritto pubblico possa considerarsi "**debitamente riconosciuto**" ai fini della norma esentativa è sufficiente che questi sia autorizzato ad effettuare prestazioni mediche e che le prestazioni siano realizzate nel quadro delle convenzioni stipulate con organismi sanitari pubblici.

A ben vedere, infatti, l'esenzione di cui all'[art. 10](#) n. 19) del DPR 633/72 per gli organismi diversi dagli enti di diritto pubblico ha **carattere oggettivo**, applicandosi soltanto ai servizi prestati a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per gli enti di diritto pubblico, mentre gli altri servizi resi dagli stessi organismi sono ordinariamente soggetti ad IVA (si veda in tal senso Corte di Giustizia Ue, causa [C-211/18](#)).

Nel caso in esame, tuttavia, occorre tenere conto del fatto che i contratti stipulati ai sensi dell'[art. 3](#) comma 2 del DL 18/2020 cessano di avere efficacia al termine dello **stato di emergenza**, fissato dalla delibera del Consiglio dei Ministri del 31 gennaio 2020 (e da ultimo prorogato fino al 31 luglio 2021).

Ne deriva che, una volta terminato lo stato di emergenza, le prestazioni rese dalla casa di cura non accreditata nei confronti dell'ente ospedaliero non potranno più beneficiare dell'esenzione IVA di cui all'art. 10 n. 19) del DPR 633/72.

# Interessi dovuti se il rimborso IVA non è eseguito in tempo ragionevole

Sul tema si è pronunciata la Corte di Giustizia Ue in un caso di riduzione della base imponibile

/ Emanuele GRECO

Con la sentenza di ieri, relativa alla causa [C-844/19](#), la Corte di Giustizia Ue si è pronunciata in merito alla corresponsione di **interessi di mora** sull'eccedenza di IVA a credito chiesta a rimborso all'Erario.

In particolare, la Corte stabilisce che, qualora il rimborso IVA non sia eseguito entro un termine ragionevole, esso deve dare luogo all'erogazione di interessi nei confronti di chi ha maturato il credito.

La concreta determinazione degli interessi dovuti non spetta al giudice comunitario, bensì al giudice del rinvio e, più in generale, dovrebbe essere disciplinata dall'ordinamento nazionale.

Nel caso esaminato dalla Corte di Giustizia, concernente l'applicazione del diritto austriaco, un soggetto passivo aveva maturato un credito IVA per effetto di una **riduzione** del corrispettivo, con conseguente riduzione della base imponibile IVA ai sensi dell'[art. 90](#), par. 1, della direttiva 2006/112/Ce.

Il rimborso dell'eccedenza detraibile era stato erogato circa 8 anni più tardi rispetto al periodo oggetto della dichiarazione IVA, anche perché era intervenuta una **verifica fiscale** sull'operazione da cui era scaturito il credito IVA per riduzione della base imponibile.

La vertenza si era conclusa favorevolmente per il soggetto passivo, il quale, però, proponeva un nuovo ricorso chiedendo il riconoscimento degli interessi di mora su un importo pari al credito IVA chiesto a rimborso, per il periodo compreso tra l'anno in cui era stata presentata la dichiarazione dalla quale emergeva il credito e il giorno antecedente all'accreditamento del rimborso sul **conto fiscale** del soggetto passivo.

Di qui, in assenza di una disposizione nel diritto austriaco che prevedesse l'applicazione di interessi ai crediti IVA oggetto di rimborso, la causa era **rinvia** alla Corte di Giustizia cui veniva chiesto:

- se vi sia una norma comunitaria, direttamente applicabile, che riconosca al soggetto passivo il diritto agli interessi di mora (in assenza di una norma interna che lo preveda), così che il diritto comunitario possa essere fatto valere dinanzi al giudice nazionale;

- se, nel caso in cui il credito IVA sia sorto per una riduzione della base imponibile, sia consentito che la maturazione di interessi inizi a decorrere solo al termine di un adeguato periodo di tempo concesso all'Amministrazione finanziaria per verificare la fondatezza del diritto fatto valere dal soggetto passivo.

In via preliminare, la Corte di Giustizia ricorda i principi già affermati in materia di rimborsi IVA di cui all'[art. 183](#) della direttiva 2006/112/Ce, tra cui il fatto che il diritto alla detrazione (e, quindi, al rimborso) non può es-

sere in linea generale **soggetto a limitazioni** e che tale diritto "deve essere esercitato immediatamente, per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte".

Fermo restando che gli Stati membri dispongono di un margine di autonomia nello stabilire le modalità attuative di esecuzione dei rimborsi, dette modalità non devono ledere il principio della neutralità fiscale, gravando il soggetto passivo, in tutto o in parte, dell'onere dell'IVA.

Inoltre, le modalità di rimborso devono segnatamente "consentire al soggetto passivo di recuperare, in condizioni adeguate, la totalità del credito risultante da detta **eccedenza** di IVA, il che implica che il rimborso sia effettuato, entro un termine ragionevole, mediante versamento in denaro contante o con modalità equivalenti, e che, in ogni caso, il sistema di rimborso adottato non debba far incorrere il soggetto passivo in alcun rischio finanziario" (Corte Ue causa [C107/10](#)).

Qualora, come nel caso di specie, il rimborso IVA non sia eseguito entro un termine ragionevole e il soggetto passivo sia privato del diritto agli interessi di mora, la sua situazione ne risulterebbe pregiudicata, in violazione del principio di **neutralità fiscale**.

Ne consegue che, nonostante l'art. 183 della direttiva 2006/112/Ce, non preveda l'obbligo di corresponsione di interessi sull'eccedenza di IVA da rimborsare né specifici il *dies a quo* ai fini della determinazione degli interessi stessi, il principio di neutralità richiede che le perdite finanziarie generate da un rimborso dell'IVA effettuato oltre un termine ragionevole siano compensate dal pagamento di interessi di mora.

Per quanto concerne le modalità di determinazione degli interessi dovuti sui rimborsi IVA (in particolare, rispetto al tasso applicabile al *dies a quo* di computo degli interessi medesimi), le regole attuative sono definite da ciascuno Stato membro, nel rispetto dei principi di equivalenza e di **effettività**.

A livello nazionale, vige l'[art. 38-bis](#) comma 1 del DPR 633/72, il quale, per le somme derivanti dai rimborsi annuali, prevede l'applicazione di interessi di mora in ragione del 2% annuo, con decorrenza dal novantesimo giorno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

Inoltre, a livello interno, è previsto il ristoro degli **oneri fideiussori** sostenuti per il rilascio delle garanzie necessarie all'esecuzione dei rimborsi IVA in procedura "accelerata", ai sensi dell'[art. 7](#) della L. 167/2017, il cui importo è forfettizzato nella misura dello 0,15% per ogni anno di durata della garanzia prestata.



# Protocollo di intesa tra INL e Garante per la tutela dello smart worker

Il lavoro durante la pandemia è diventato iperconnesso e occorre vigilare sulla privacy e sulle regole dei controlli a distanza

## / REDAZIONE

L'Ispettorato nazionale del lavoro e il Garante della privacy hanno siglato lo scorso 22 aprile un [Protocollo di intesa](#) *ad hoc*, della durata di due anni, con cui si impegnano a collaborare per far fronte alle problematiche portate dal sempre più frequente ricorso a modelli di **prestazione "a distanza"** dell'attività lavorativa e all'adozione di strumenti tecnologici per contenere il rischio di contagio, in ambito lavorativo pubblico e privato.

Con la pandemia, il lavoro a distanza è diventato "iperconnesso" ed è possibile immaginare che mantenga tale caratteristica anche a emergenza rientrata. In considerazione dell'enorme diffusione dello **smart working** e della didattica a distanza (dad) durante l'emergenza sanitaria da COVID-19, infatti, diventa essenziale incrementare la vigilanza su aspetti del rapporto di lavoro quali i meccanismi di controllo a distanza dei lavoratori (ad esempio, app da installare su dispositivi mobili indossabili o su smartphone) e tutela della riservatezza.

Il Protocollo, che si compone di **cinque articoli**, impegna le due parti a realizzare processi di stabile connessione per assumere orientamenti condivisi su questioni specifiche, fornire reciproca collaborazione e attivi-

tà consultiva, con particolare riferimento all'utilizzo di strumenti tecnologici connessi allo svolgimento del rapporto di lavoro.

Ispettorato e Garante dovranno altresì organizzare incontri periodici anche a distanza, su materie di interesse comune, con cadenza almeno semestrale, volti a uno scambio di informazioni che possano **valorizzare** le competenze di entrambi.

---

## Previste campagne di informazione e attività formative

---

Viene prevista poi la promozione di campagne comuni di **informazione** e azioni in materia formativa, al fine di condividere e diffondere buone prassi e prevenire trattamenti di dati personali non conformi alla disciplina in materia di protezione dei dati e alla rilevante disciplina nazionale di settore, e in particolare, quella in materia di controlli a distanza dei lavoratori.

Con il Protocollo i due organismi si impegnano anche a organizzare incontri periodici su materie di interesse comune e a promuovere campagne di informazione e **attività formative**.

# Fuori dalla società di persone solo utili e compensi certi

Se non si è in grado di provarne l'esistenza, gli importi devono essere restituiti

/ Maurizio MEOLI

Il socio amministratore di snc, per evitare di dovere restituire gli importi prelevati dalla società a titolo di utili e di compensi, deve essere in grado di provare, quanto ai primi, l'**approvazione** dei relativi rendiconti e, quanto ai secondi, la loro qualificazione in termini di **credito certo**, liquido ed esigibile.

Ad affermarlo è l'ordinanza n. [12567](#) della Cassazione, depositata ieri.

La snc Alfa conveniva in giudizio Tizio, socio amministratore revocato, per ottenere la **restituzione** di somme ritenute indebitamente sottratte alla società per oltre 700.000 euro. Tizio si difendeva eccependo il fatto che tali somme corrispondevano agli utili maturati nel corso degli anni, nonché ai compensi per l'attività di amministratore svolta a favore delle società. La società Alfa replicava producendo in giudizio i bilanci relativi alle ultime tre annualità di riferimento, dai quali non emergevano tali crediti.

La domanda di restituzione della Alfa snc veniva accolta sia in primo grado che in appello. Tizio, quindi, ricorreva per Cassazione osservando, tra l'altro, come la pretesa restitutoria della società non potesse giustificarsi attraverso l'esame **solo parziale** della situazione contabile della società. La mancata emersione dei crediti dagli ultimi tre bilanci, in particolare, non escludeva che i crediti medesimi potessero trovare riscontro nella precedente contabilità. Peraltro – osservava Tizio – il socio di snc ha diritto di percepire la sua parte di utili, dopo l'approvazione del rendiconto, senza che sia a tal fine necessaria una delibera assembleare di approvazione della ripartizione degli utili stessi. Era, inoltre, errato ritenere che spettasse all'amministratore la prova di aver correttamente adempiuto ai propri obblighi e di aver maturato, nel corso degli anni, crediti nei confronti della società in misura corrispondente alle somme di cui si era appropriato.

La Cassazione rigetto il ricorso.

Si osserva, in primo luogo, come non sia corretto il rilievo secondo il quale il giudice di merito avrebbe preso in esame elementi contabili parziali, dovendo, invece, verificare l'ammontare di utili e compensi maturati dall'amministratore nel corso degli anni. Infatti, a fronte della pacifica appropriazione, da parte dell'amministratore, di somme acquisite dal patrimonio sociale, spettava a esso stesso dimostrare che tali importi **corrispondevano a utili o compensi** a lui dovuti. Se è vero che nelle società di persone il diritto del singolo socio a percepire gli utili è subordinato, ai sensi dell'[art. 2262](#) c.c., all'approvazione del rendiconto (*cf.* Cass. nn.

[17489/2018](#) e [28806/2013](#)), è altrettanto vero che grava sull'amministratore fornire la **prova** dell'**approvazione** di tali rendiconti su cui fondare la maturazione del diritto in questione e, di riflesso, la legittimità dei corrispondenti prelievi. Allo stesso modo, quanto ai compensi, avrebbe dovuto essere Tizio, quale socio amministratore della società, a dimostrare che taluni prelievi effettuati trovavano giustificazione nell'esistenza di un credito certo, liquido ed esigibile riconducibile all'attività di gestione societaria.

Si tratta – osserva la decisione in commento – di una conclusione che deriva dalla **natura contrattuale** della responsabilità dell'amministratore. Come precisato dalla giurisprudenza di legittimità con riguardo alle società di capitali, infatti, la responsabilità degli amministratori sociali per i danni cagionati alla società amministrata presenta tale natura.

Sicché la società (o il curatore, nel caso in cui l'azione sia proposta *ex art. 146* del RD 267/1942) è tenuta ad allegare le violazioni compiute dagli amministratori ai loro doveri, come pure il danno e il nesso di causalità tra la violazione e il danno. Spetta, invece, agli amministratori provare, con riferimento agli addebiti contestati loro, l'osservanza dei predetti doveri (*cf.* Cass. n. [17441/2016](#)). La stessa conclusione si impone con riferimento alle società di persone, nelle quali è, però, controversa l'individuazione del **soggetto legittimato** a esercitare l'azione sociale di responsabilità: se esclusivamente la società, in persona del suo legale rappresentante (*cf.* App. Napoli n. [1354/2016](#)), o anche ciascun socio (*cf.* Trib. Novara [21 aprile 2010](#)).

A ogni modo, una volta accertata l'ingiustificata fuoriuscita di somme dalla società, questa, nella sua azione, può limitarsi ad allegare l'inadempimento, mentre compete all'amministratore la **prova del suo adempimento**, consistente nella destinazione delle attività patrimoniali all'estinzione di debiti sociali (come quelli eventi a oggetto gli utili di esercizio e i compensi a sé stesso spettanti) o il loro impiego per lo svolgimento dell'attività sociale, in conformità alla disciplina normativa e statutaria.

E infatti, come ad esempio precisato dalla Cassazione n. [16952/2016](#), la natura contrattuale della responsabilità dell'amministratore consente alla società che agisce per il risarcimento del danno (o al curatore, in caso di fallimento) di allegare l'inadempimento, quanto alle giacenze di magazzino, restando a carico del convenuto l'onere di dimostrare l'utilizzazione delle merci nell'esercizio dell'attività di impresa.

# Atti in frode nel sovraindebitamento con diverse declinazioni

Meritevolezza anche nell'accordo di ristrutturazione e nel concordato minore

/ Tommaso NIGRO

Il sistema delineato dall'attuale L. [3/2012](#), ampliato e, forse, complicato dall'intervento di riforma di cui al DL 137/2020, conv. L. [176/2020](#), contiene diverse articolazioni del concetto di "**frode**" che, variamente attagliandosi ai tre istituti, impone una meditata riflessione anche al fine di ben perimetrarne l'ambito applicativo.

Il tema si presenta proponendo le **mutevoli** declinazioni di "atti in frode" che impediscono l'ammissibilità o determinano la revoca e che si ritrovano: nell'accordo, al modificato [art. 7](#) comma 2 lett. d-*quater* della L. 3/2012 (e in futuro all'[art. 77](#) del CCII), agli [artt. 10](#) comma 3 e [art. 11](#) comma 5 della L. 3/2012; nel piano del consumatore, all'[art. 7](#) comma 2 lett. d-*ter* della L. 3/2012 (e in futuro all'[art. 69](#) del CCII), nonché all'[art. 14-bis](#) della 3/2012; infine, nella liquidazione del patrimonio, all'[art. 14-quinquies](#) della L. 3/2012.

Prestandosi a supportare istituti profondamente diversi tra di loro occorre in particolare interrogarsi se l'"atto in frode" rilevi solo per la sua idoneità **decettiva** (come nell'istituto maggiore del concordato preventivo) o se, invece, occorra far riferimento a tutti gli atti ontologicamente "**frodatori**" commessi prima o durante la procedura. E qui vale esaminare, proprio per i maggiori profili di criticità che esso presenta, l'accordo di ristrutturazione del debito, anche per le ricadute conseguenti all'ampliamento recato dalla novella.

Già prima dell'ultima riforma, quando l'argomento era tecnicamente scevro dal requisito della meritevolezza, un avveduto orientamento (Trib. Pescara [25 settembre 2020](#)), ponendosi in aperto contrasto con altra giurisprudenza di merito – tendente a riconoscere una natura **comune** a tutti e tre gli istituti del sovraindebitamento (Trib. Milano [18 novembre 2016](#)), dando rilievo al compimento di atti anche oltre il quinquennio (Trib. Monza [21 novembre 2018](#) e Trib. Ancona [6 luglio 2018](#)) – aveva stabilito che "il compimento di un atto di disposizione del patrimonio, ove disvelato dal debitore, non comporta che la proposta di accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento debba essere necessariamente dichiarata inammissibile, dovendo il giudice, in tale caso, svolgere un'attività di **accertamento** analoga a quella di cui all'[art. 173](#) L. Fall. per il concordato preventivo". È stato così dato rilievo alla sola idoneità decettiva dell'atto, partendo però dalla considerazione (ora da rivedere alla luce della L. 176/2020) che l'unica valutazione giudiziale consentita nell'accordo era rinvenibile nel comma 3 dell'[art. 10](#) che, a procedura avviata, consentiva (e consente tutt'ora) la **revoca** valorizzando il verbo "accertare" come equivalente di "disvelare" qualcosa che è stato te-

nuto segreto o nascosto dal debitore.

La valutazione operata offre lo spunto per esaminare il nuovo sistema che, a ben vedere, senza grandi clamori fa rivivere anche per l'accordo quel requisito di "**meritevolezza**" che il primo legislatore aveva voluto riservare al solo piano del consumatore.

La procedura di accordo prevede ora un primo scrutinio in sede di accesso con il quale il giudice valuta, ai sensi dell'[art. 10](#) comma 1, "se la proposta soddisfa i **requisiti** previsti dagli articoli [7](#), [8](#) e [9](#)" e dunque, per derivata, se risulta rispettato anche il precetto di cui all'[art. 7](#) comma 2 lett. d-*quater*, ovvero la mancata commissione di "atti diretti a frodare le ragioni dei creditori". Vi è poi una seconda verifica, ai sensi dell'[art. 10](#) comma 3, che consente di disporre in udienza la revoca qualora venga "accertata la presenza di **iniziative** o atti in frode ai creditori". Infine, è prevista all'[art. 11](#) comma 5 la possibilità di decretare la revoca "se risultano compiuti durante la procedura atti diretti a frodare le ragioni dei creditori".

L'istituto, così congegnato, presenta ora un anticipatorio requisito di ammissibilità che non sembra più lasciare spazio a interpretazioni fondate sull'"idoneità decettiva", rimandando, invece, a condotte che paiono evocare la **materiale commissione**, e non l'omessa menzione, di atti (non a caso l'inciso testuale ripropone pedissequamente quello di cui all'[art. 11](#) che fa riferimento a comportamenti del debitore compiuti durante la procedura), così facendo inconsapevolmente rivivere quell'orientamento che nel previgente testo non sembrava essere dotato di particolare rigore.

Rafforza siffatta ricostruzione anche la disposizione introdotta al comma 3-*bis* dell'[art. 9](#) (futuro [art. 76](#) del CCII), che impone ora l'allegazione di una "**relazione** particolareggiata", prima non prevista evidentemente perché nessuna indagine sulla meritevolezza veniva richiesta. Sicché, nel contesto così delineato, non sembrerebbe trovare più adeguata cittadinanza neppure la disposizione recata dal comma 3 dell'[art. 10](#) che resta solo un'inutile superfetazione (il che spiega la mancata riproposizione di analoga misura nel nuovo Codice). Conclusivamente, la lettura sistematica conduce all'inevitabile presa d'atto che l'intervento riformatore ha, anche nell'accordo, avvicinato e sovrapposto i concetti di frode e meritevolezza, stravolgendo l'originaria impostazione e snaturando un istituto che, invece, presentava diverse **affinità** con la procedura maggiore del **concordato** preventivo a cui anche semanticamente (concordato minore) sembrava allinearsi nel nuovo Codice della crisi.

# Denuncia di infortunio COVID-19 anche nelle scuole

Il Ministero dell'Istruzione, dopo interlocuzione con l'INAIL, dà chiarimenti su assicurabilità di alunni e insegnanti e sugli obblighi in caso di infortunio

/ Fabrizio VAZIO

Il Ministero dell'Istruzione, con la nota del 5 maggio 2021 n. 688, ha fornito utili chiarimenti in materia di assicurazione INAIL per **studenti e insegnanti**.

La nota, emanata a seguito di chiarimenti forniti dall'Istituto assicuratore al Dipartimento per il sistema educativo di istruzione e di formazione del Ministero, consente di chiarire alcuni aspetti legati al contagio da COVID-19 nelle scuole, ma anche di riflettere su aspetti che riguardano tutti i lavoratori.

Quanto all'assicurabilità, il Ministero ricorda che l'assicurazione INAIL è prevista per gli studenti **direttamente adibiti** alle seguenti attività: esperienze tecnico-scientifiche, esercitazioni pratiche e di lavoro; attività di educazione fisica nella scuola secondaria; attività di scienze motorie e sportive, nonché attività di alfabetizzazione informatica e di apprendimento di lingue straniere con l'ausilio di laboratori nella scuola primaria e secondaria; viaggi di integrazione della preparazione di indirizzo.

Sono quindi **esclusi** gli infortuni non connessi alla specifica attività per la quale sussiste l'obbligo di legge e non vi è tutela per il COVID-19, così come non spetta tutela per l'infortunio in itinere.

La nota chiarisce altresì che studenti e insegnanti sono assicurati anche durante la **didattica a distanza** (DAD) e quindi la copertura assicurativa comprende anche eventuali lezioni di scienze motorie e sportive erogate in DAD.

In linea generale, per gli insegnanti la copertura assicurativa è prevista nelle ipotesi in cui, ai fini dello svolgimento dell'attività, essi facciano uso di apparecchi/macchine elettriche (ad esempio, videotermini, computer, tablet, fotocopiatrici, videoregistratori, proiettori, ecc.), ovvero frequentino un ambiente organizzato ove siano presenti le suddette macchine o siano direttamente adibiti ad esperienze tecnico-scientifiche, ad esercitazioni pratiche e ad esercitazioni di lavoro.

Oggi però, a seguito della normativa diretta alla **dematerializzazione** delle procedure amministrative in materia di istruzione ([art. 7](#), commi 27-32 del DL 95/2012, conv. L. [135/2012](#)), nelle scuole sono stati introdotti pa-

gelle elettroniche e registro elettronico di classe, che richiedono evidentemente l'utilizzazione abituale da parte degli insegnanti di dispositivi elettronici/informatici. In ragione di ciò, viene confermato che, per tutti gli insegnanti, in via generalizzata, opera l'obbligo assicurativo ai sensi dell'[art. 1](#), comma 1 del DPR 1124/1965.

Quanto alla **denuncia di infortunio**, il Ministero ricorda che quest'ultima deve essere inoltrata dai dirigenti scolastici qualora ricevano certificato di infortunio, ove il medico che ha prestato la prima assistenza al lavoratore abbia rilasciato l'apposita certificazione.

L'obbligo di denuncia scatta altresì qualora l'INAIL richieda la denuncia al datore di lavoro a seguito di eventuale richiesta, da parte del lavoratore o del Patronato, o qualora l'INPS abbia ritenuto di segnalare un caso di malattia da **COVID-19** all'INAIL ritenendola di origine lavorativa.

Particolarmente interessante è la precisazione che la denuncia di infortunio deve essere presentata **indipendentemente** da ogni valutazione circa la ricorrenza degli estremi di legge per l'indennizzabilità, conformemente al disposto dell'[art. 53](#) del DPR 1124/1965.

La lettera si spinge a precisare che, anche nel caso in cui venga denunciato un infortunio da COVID-19 per gli alunni, benché questi non siano coperti da assicurazione per il contagio da coronavirus, la denuncia deve essere comunque presentata proprio perché **non è consentito** al datore di lavoro (nel caso di specie, il dirigente scolastico) ometterla in presenza di un certificato medico di infortunio, fermo restando che ovviamente l'Istituto assicuratore dichiarerà in caso non indennizzabile.

Infine, la lettera chiarisce che la responsabilità del datore di lavoro nel caso di infortunio da COVID-19 riguardante il personale scolastico è limitata alle sole ipotesi di **violazione della legge** o degli obblighi derivanti dai protocolli e dalle linee guida governativi e regionali di cui all'[art. 1](#), comma 14 del DL 33/2020.

Tale precisazione riveste ovviamente particolare rilievo per i Dirigenti scolastici, al fine di circoscriverne il perimetro di eventuali responsabilità.

# Contratti a termine in essere al 23 marzo 2021 rinnovabili e prorogabili

L'INL conferma che possono essere rinnovati o prorogati anche per le imprese che hanno in corso trattamenti di integrazione salariale

/ Mario PAGANO

I lavoratori con contratto a tempo determinato, che accedono ai trattamenti di integrazione salariale emergenziale, anche se assunti dopo il 25 marzo 2020, possono vedere **prorogato** o **rinnovato** il proprio contratto. Questo è quanto emerge dal parere n. [762/2021](#), fornito dall'Ispettorato nazionale del lavoro (INL) in riferimento alla portata applicativa dell'[art. 19-bis](#) del DL 18/2020 (decreto "Cura Italia"), che ha introdotto le prime misure emergenziali per far fronte alla pandemia da COVID-19.

Tale disposizione, in ottica di salvaguardia dei posti di lavoro e dell'occupazione, ha fornito un'**interpretazione autentica** in materia di ammortizzatori sociali in rapporto alla rinnovabilità dei contratti a termine in costanza di integrazione salariale.

Tale possibilità è espressamente esclusa sia per i contratti a termine, in ragione dell'[art. 20](#) comma 1 lett. c) del DLgs. 81/2015, sia per i contratti di somministrazione, in forza dell'omologo [art. 32](#) comma 1 lett. c) del medesimo decreto.

Entrambe le disposizioni, in modo del tutto speculare, prevedono, infatti, in via ordinaria, un **espresso divieto** alla stipula di contratti a termine e di somministrazione presso unità produttive nelle quali sono operanti una sospensione del lavoro o una riduzione dell'orario in regime di cassa integrazione guadagni.

Tali limitazioni avrebbero evidentemente **impedito** alle aziende, che nel 2020 hanno iniziato a usufruire della cassa integrazione con causale emergenziale COVID-19, di rinnovare e prorogare i contratti a termine, compromettendo, quindi, l'occupazione di tali categorie di lavoratori.

In tal senso, pertanto, il decreto "Cura Italia" è intervenuto proprio con il citato art. 19-bis, introdotto in fase di conversione con la L. [27/2020](#), accordando, in considerazione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, ai datori di lavoro, che accedevano agli ammortizzatori sociali emergenziali, previsti dal medesimo decreto, di procedere, nel medesimo periodo, al **rinnovo** o alla **proroga** dei contratti a tempo determinato, anche a scopo di somministrazione, derogando sia ai divieti fissati dai citati artt. 20 e 32 sia alla disciplina dello "stop and go", previsto per i soli contratti a tempo determinato, dall'[art. 21](#) comma 2 del DLgs. 81/2015.

Tale disposizione derogatoria si rivolgeva a una platea ben definita di lavoratori, ciò in ragione dell'inciso "nei termini ivi indicati", riferito proprio alla disciplina prevista dagli artt. da [19](#) a [22](#) dello stesso decreto legge

18/2020 che, in prima applicazione, ai sensi del comma 8 dell'art. 19, si rivolgeva ai lavoratori in forza alla data del 23 febbraio 2020 (termine successivamente spostato al **25 marzo 2020**).

Nel tempo, anche in virtù del perdurare dell'emergenza epidemiologica, lo strumento di integrazione salariale di natura emergenziale è stato più volte **prorogato**, da ultimo attraverso l'art. 8 del recente decreto "Sostegni" (DL 41/2021).

Peraltro, lo stesso DL [41/2021](#), con l'art. 17, ha nuovamente offerto ai datori di lavoro la possibilità di rinnovare e prorogare i contratti a termine senza la necessità di apporre le tanto discusse causali. Ciò per una volta soltanto e per un massimo di 12 mesi senza, inoltre, considerare le proroghe o i rinnovi avvenuti in data antecedente l'entrata in vigore del decreto, ossia il 23 marzo 2021. Unico limite il rispetto del termine massimo di durata del contratto a termine, anche in ragione di rinnovi, pari a 24 mesi.

A questo punto ci si è chiesti se la deroga prevista dall'art. 19-bis del Cura Italia potesse applicarsi anche ai contratti a tempo determinato stipulati successivamente alla data del 25 marzo 2020, ciò anche in considerazione del fatto che l'[art. 8](#) del DL 41/2021, nell'individuare la **platea dei lavoratori** destinatari dell'integrazione salariale emergenziale, senza intervenire sul comma 8 dell'[art. 19](#) del DL 18/2020, si riferisce diversamente ai lavoratori in forza alla data di entrata in vigore del decreto stesso.

L'ispettorato, sentito anche il parere dell'Ufficio legislativo del Ministero del Lavoro, aderisce opportunamente, ad avviso di chi scrive, a un'**interpretazione dinamica** e attualizzata della norma in questione.

Secondo l'INL, pertanto, l'art. 19-bis risulta attualmente in vigore e deve essere inteso, in linea generale, quale norma interpretativa delle disposizioni che disciplinano l'erogazione degli ammortizzatori sociali in fase emergenziale ([artt. 19-22](#) del DL 18/2020) che, come detto, sono state nel tempo espressamente richiamate dagli articoli che hanno disposto il rinnovo dell'istituto.

Alla luce di ciò i destinatari delle deroghe previste dall'art. 19-bis non possono che coincidere con la platea dei lavoratori attualmente **destinataria** degli strumenti di integrazione salariale emergenziali, come da ultimo individuata dal citato art. 8 del decreto "Sostegni" nei lavoratori in forza alla data del 23 marzo 2021.



# Cortocircuiti del Fisco all'inseguimento di soluzioni a problemi inesistenti

Spettabile Redazione,  
devo dire che ogni giorno il vostro quotidiano offre spunti di riflessione interessanti. Mi riferisco in questo caso al commento di Stefania Barsalini (si veda ["Restituzione al soggetto erogatore di somme assoggettate a tassazione con dubbi"](#) del 10 maggio).

La Suprema Corte e il Consiglio di Stato sono giunti alla conclusione che, laddove il lavoratore dipendente dovesse restituire parte dei compensi percepiti a suo tempo assoggettati a ritenuta (d'acconto, è bene precisare), dovrebbe **restituire il solo netto ricevuto**. Ciò perché le ritenute fiscali precedentemente subite non sarebbero "mai entrate nella sfera patrimoniale del dipendente".

L'affermazione è **falsa**, poiché le ritenute subite costituiscono un credito verso l'Erario, patrimonialmente apprezzabile nella stessa esatta misura del credito stesso (a meno di immaginarsi uno stato insolvente).

La vera attribuzione patrimoniale del percipiente è e resta la **somma lorda**, giacché la ritenuta d'acconto è perfettamente neutrale (credito verso l'Erario, liquido ed esigibile, v/s denaro sonante), tanto da non poter nemmeno essere gestita diversamente dalle parti: non si può convenire di non applicare la ritenuta, né si può addossare il costo della ritenuta alla parte erogante.

La legge obbliga il sostituto alla **trattenuta** e al **riversamento** allo Stato, il quale si costituisce debitore verso il percipiente.

L'affermazione comporta inevitabilmente **complicazioni** quasi senza soluzione, giacché nel nostro sistema tributario le ritenute sul lavoro dipendente sono per scaglioni, sono influenzate da un sistema di detrazioni complesso e vengono conguagliate in sede di dichiarazione cumulandosi con le altre imposte dovute

per altri redditi, provocando quindi una ulteriore tassazione marginale sui redditi in questione. O, per vederla sotto un altro punto di vista, provocando un incremento di tassazione sugli altri redditi dichiarati dal dipendente.

Tanto complicato che, seguendo l'impostazione provocata da quelle sentenze, il legislatore non ha trovato di meglio che introdurre un sistema di **rimborso forfetario** per il sostituto d'imposta nella misura del **30%** (cfr. [art. 150](#) del DL 34/2020).

Ciò provoca, a seconda dei casi, **ingiustificate penalizzazioni** (o più raramente ingiustificati arricchimenti) per il datore di lavoro, che nel giudizio restitutorio aveva vinto la partita.

Anche per il dipendente una simile impostazione provoca ingiuste penalizzazioni (le maggiori imposte pagate sugli altri redditi dichiarati per effetto della marginalità crescente dell'imposizione o per supero di limiti di detraibilità di altre spese verrebbero cristallizzate) o ingiustificati **arricchimenti** (maggiore capienza del dovuto per il recupero di crediti d'imposta).

Una volta di più emerge la necessità che nei collegi giudicanti di più alto grado sia presente una professionalità economica che prevenga questi cortocircuiti.

Ma anche il **legislatore** deve fare la sua parte: ci si doveva aspettare una norma di interpretazione autentica che confermasse la necessità di ragionare solo sui lordi nelle liti tra sostituti e sostituiti, senza scardinare il sistema.

**Giampiero Guarnerio**

*Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano*

## Sull'equo compenso il CNDCEC propone parametri ministeriali distinti per le singole professioni

Per il CNDCEC è molto positivo il fatto che tutte le proposte di legge sull'**equo compenso**, a firma Meloni, Mandelli e Morrone, prevedano "un **ampliamento** più che significativo dell'ambito applicativo, sia attraverso il superamento della nozione di cliente forte, sia tramite il riferimento a tipologie di accordo diverse dalle convenzioni unilateralmente predisposte". Lo ha detto ieri il Vicepresidente dei commercialisti Giorgio Luchetta, nel corso dell'[audizione](#) in Commissione Giustizia alla Camera.

Luchetta ha sottolineato che la disciplina ora in vigore si applica solo ai rapporti tra professionista e cliente forte basati su convenzioni unilateralmente disposte da quest'ultimo, cioè con imprese bancarie o assicurative e con imprese diverse dalle micro, piccole e medie e che la previsione che la P.A. debba garantire il principio dell'equo compenso in relazione alle prestazioni dei professionisti "non è sufficiente ad approntare un'efficace tutela al lavoro autonomo". I commercialisti propongono quindi di "**estendere** la disciplina a un

**qualsiasi accordo** con un diverso committente", "auspicando che l'equo compenso possa tradursi in un compenso minimo obbligatorio, facendo riferimento ai parametri ministeriali".

Per i parametri ministeriali, il CNDCEC propone di predisporre distinti provvedimenti che individuino i **parametri specifici** in relazione alla **singola professione**. Questa – ha concluso Luchetta – è "l'occasione anche per sottoporre a revisione le modalità di emanazione dei decreti". Per ovviare al problema del mancato coinvolgimento dell'Ordine professionale nel processo di elaborazione dei parametri, i decreti "dovrebbero essere emanati dal Ministero su proposta del singolo Ordine professionale e dovrebbero essere sottoposti ad aggiornamento periodico quantomeno biennale. Attualmente ciò è espressamente previsto solo per la determinazione dei parametri ministeriali per i compensi degli avvocati. L'introduzione di analoga disposizione, dunque, avrebbe il benefico effetto di riallineare il sistema e ricondurlo a maggiore coerenza".

## Cambiano le giurisdizioni per lo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari

Col decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze del 26 aprile 2021, pubblicato ieri in Gazzetta Ufficiale, sono stati modificati gli allegati C e D al decreto [28 dicembre 2015](#) sullo scambio automatico di informazioni sui **conti finanziari**, in attuazione della L. [95/2015](#) e della direttiva [2014/107/Ue](#).

L'allegato C riguarda le giurisdizioni **oggetto di comunicazione**. Si segnala l'introduzione di Curaçao nell'elenco (anno del

primo scambio di informazioni 2021, primo periodo d'imposta oggetto di comunicazione 2020).

L'allegato D, anch'esso sostituito, riguarda invece le **giurisdizioni partecipanti**, che erano 110 dopo la modifica apportata al DM 28 dicembre 2015 dal DM [13 maggio 2020](#) e che ora sono 112, con l'aggiunta di Nuova Caledonia e Perù.

## Il giudice tributario accerta incidentalmente il reato ostativo allo scudo fiscale

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. [12510](#) depositata ieri, ha sancito che il giudice tributario, in via incidentale, può accertare la presenza di un **reato** che osta al c.d. scudo fiscale.

Per effetto del combinato disposto degli [artt. 13-bis](#) comma 4 del DL 78/2009 e 17 comma 2-*bis* del DL [350/2001](#), gli **effetti ostativi** all'accertamento derivanti dallo scudo fiscale non operano se le somme rimpatriate derivano da reati non "coperti" dallo scudo fiscale.

Il principio è coerente con l'[art. 2](#) comma 3 del DLgs. 546/92: "Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla **capacità** di stare in giudizio".

Non c'è, di conseguenza, alcuna "riserva di giurisdizione" del giudice ordinario, se non nei casi tassativamente previsti (querela di falso, stato e capacità delle persone).

## Al via la Campagna REDEST 2021

Con il messaggio n. [1900](#), pubblicato ieri, l'INPS ha comunicato che la Campagna REDEST 2021 (relativa al 2020) per l'accertamento reddituale dei pensionati all'estero, è operativa dall'**11 maggio** scorso e che la procedura è già a disposizione degli Enti di patronato e delle Sedi territoriali dell'Istituto previdenziale.

L'INPS ricorda che le modalità di **accertamento** reddituale per i percettori di prestazioni collegate al reddito residenti all'estero sono disciplinate dall'[art. 49](#) comma 1 della L. 289/2002.

In via attuativa è poi intervenuto il DM 12 maggio 2003, distinguendo i casi in cui l'accertamento reddituale deve esse-

re effettuato con l'acquisizione di certificazioni rilasciate dagli Organismi esteri e i casi in cui è sufficiente l'autocertificazione. Secondo quanto indicato nel citato decreto, rilevano ai fini dell'accertamento le seguenti **tipologie** di reddito: redditi previdenziali italiani ed esteri; redditi da lavoro; redditi immobiliari con esclusione della prima casa; redditi di capitale e di partecipazione; redditi a carattere assistenziale.

Operativamente, nel corso del mese di **giugno 2021** verranno inviati i modelli REDEST in formato cartaceo ai pensionati

residenti all'estero interessati alla Campagna REDEST 2021.

Gli Enti di patronato e i Consolati, al momento della consegna da parte dei pensionati dei modelli reddituali allegati alla lettera di richiesta, dovranno accertare l'identità personale del dichiarante, ricevere i modelli **REDEST 2021** (compilati e firmati) e verificare la conformità della documentazione presentata ai dati indicati nei modelli. Inoltre, dovranno provvedere all'acquisizione dei dati attraverso il sito web dell'INPS, secondo le indicazioni fornite nell'apposito manuale tecnico.

## Non tassati gli importi corrisposti a titolo di cashback privato

Con la risposta a interpello n. [338](#) pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che non è soggetta a imposizione, non rientrando in nessuna delle categorie reddituali previste dall'[art. 6](#) del TUIR, la somma percepita da persone fisiche a titolo di **rimborso** di una quota predeterminata della spesa sostenuta per l'acquisto su siti di e-commerce, nella misura in cui la vendita si sia conclusa grazie all'"intermediazione" di un portale digitale che svolge l'attività di raccolta di inserzioni di terzi e promozione dei beni posti in vendita.

Diversamente dal rimborso di una quota della spesa sostenu-

ta (c.d. "cashback") – a parere dell'Agenzia – assumerebbe, invece, rilevanza reddituale la somma riconosciuta agli iscritti del portale digitale per **incentivare** l'utilizzo del medesimo da parte di altri utenti (ad esempio, con la formula "porta un amico"), sulla base degli acquisti dagli stessi effettuati. In tal caso, tale somma costituirebbe un **reddito diverso** ai sensi dell'[art. 67](#) comma 1 lett. l) del TUIR (redditi di lavoro autonomo occasionale o derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare, permettere).

## Credito IRES 2019 compensabile fino alla presentazione di REDDITI 2021

Con la risposta a interpello n. [336](#) pubblicata ieri, 12 maggio 2021, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che il **credito IRES** maturato nel periodo d'imposta 2019 ed emergente dalla dichiarazione REDDITI SC 2020, per la parte che non è stato possibile compensare nel 2020 per il raggiungimento del limite annuo di crediti compensati, può essere compensato nel 2021, fino alla data di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2020 (REDDITI SC 2021), dove l'eventuale credito residuo dovrà essere "rigenerato".

Una società di capitali nell'anno solare 2020 ha compensato nel modello F24, ai sensi dell'[art. 17](#) del DLgs. 241/97, crediti IRES e IRAP **maturati** nel periodo d'imposta 2019 fino all'importo massimo consentito di un milione di euro di cui all'[art. 34](#) della L. 388/2000, limite così incrementato dall'[art. 147](#) del DL 34/2020 rispetto al precedente plafond di 700.000 euro.

L'eccedenza di credito IRES che non è stato possibile utilizzare nel 2020 può quindi essere compensata nel 2021, indicando nel modello F24 come anno di riferimento il 2019, fino alla data di **presentazione** del modello REDDITI SC 2021 relativo al periodo d'imposta 2020 (il cui termine di presentazione scade il 30 novembre 2021).

Qualora alla data di presentazione del modello REDDITI SC 2021 vi sia ancora una quota di credito IRES 2019 da compensare, tale credito deve essere inserito nella dichiarazione per essere "**rigenerato**" come credito maturato nel 2020.

Gli importi del credito IRES 2019 utilizzati in compensazione nel modello F24 nell'anno solare 2021 **concorrono** alla formazione del limite applicabile in tale anno (attualmente pari a 700.000 euro, ma che dovrebbe essere innalzato dal DL "Sostegni-bis" di prossima emanazione).

## La dichiarazione sostitutiva non fornisce la prova per la deducibilità dei costi

La Cassazione ha stabilito, con la sentenza n. [12487](#), depositata ieri, 12 maggio 2021, che la dichiarazione **sostitutiva** di atto di notorietà, resa da un terzo al fine di sopperire alla carenza delle fatture nell'indicazione degli elementi necessari per individuare con certezza le operazioni (quali l'entità e la natura delle prestazioni) che sono state realizzate in favore della contribuente, **non** è **idonea** a fornire la prova dell'effettivi-

tà delle prestazioni ai fini della deducibilità dei costi.

La dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà ha unicamente valore di **prova presuntiva**. Nel caso di specie, nelle **fatture** non erano stati descritti i lavori ricevuti e identificati i cantieri in cui gli stessi erano stati eseguiti e la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà era stata resa dal titolare dell'impresa che aveva emesso le fatture.