

Giovedì 12 maggio 2022

## IL CASO DEL GIORNO

### Il mancato acquisto non muta la natura di servizio relativo all'immobile

/ Luca BILANCINI

Le prestazioni di **servizi** rese nei confronti di soggetti passivi d'imposta assumono rilevanza, ai fini IVA, in linea generale, nel Paese nel quale è stabilito il committente (art. 7-ter del DPR 633/72).

Per le prestazioni [...]

PAGINA 2

## IL PUNTO PROCEDURE CONCURSUALI

### Fallimento dell'associazione con estensione

/ Saverio MANCINELLI

Le associazioni sono organizzazioni collettive aventi come scopo principale il perseguimento di una finalità **non lucrativa** e possono essere dotate di personalità giuridica (associazioni riconosciute) oppure essere prive (associazioni non [...])

PAGINA 11

## FISCO

### IVA indetraibile per il professionista che ristruttura l'immobile in locazione

*Se le spese sono di competenza del proprietario, l'operazione può essere considerata antieconomica*

/ Alfio CISELLO

Ieri, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 14853, ha sancito che, al ricorrere di determinate condizioni, non può essere detratta l'IVA pagata in relazione a **spese di ristrutturazione** dell'immobile locato dal professionista in cui lo stesso svolge l'attività professionale.

Nella sentenza non si fa cenno al recupero ai fini delle imposte sui redditi, ma solo al disconoscimento della detrazione IVA.

Il tema, sia in passato sia di recente, è stato oggetto di numerosi interventi giurisprudenziali anche contrastanti.

Si erano pronunciate anche le Sezioni Unite con la sentenza n. 11533 dell'11 maggio 2018, affermando a livello generale che il diritto alla detrazione sussiste in relazione ai lavori di ristrutturazione o manutenzione eseguiti su **immobili di proprietà di terzi**, purché sia presente un nesso di strumentalità con l'attività d'impresa o professionale, anche se quest'ultima è potenziale o di

prospettiva e non sia stato possibile esercitarla concretamente per cause estranee al soggetto passivo.

I giudici, nella sentenza di ieri, sanciscono che non si trattava di un **semplificato adattamento** dell'immobile, ma di una vera e propria ristrutturazione, dunque in buona sostanza l'inerenza è stata ritenuta insussistente in ragione della supposta palese antieconomicità dell'operazione.

È stato ritenuto corretto il ragionamento del giudice di merito che ha valorizzato la descrizione delle opere così come da capitolato allegato al contratto di locazione.

Trattandosi di completa ristrutturazione (rimozione del manto di copertura dell'edificio, rifacimento degli impianti tecnologici, demolizione e rifacimento della pavimentazione esterna e interna, **sostituzione delle tubature**) si esorbitava dal semplice adattamento dell'immobile alle esigenze dell'attività professionale, implicando "il venir meno del requisito della pertinenza della [...]"

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Bonus prima casa giovani compatibile con la riserva di nomina nel preliminare

Aggiornate le istruzioni per il deposito del bilancio ESEF

L'inerzia del contribuente in sede di verifica non implica accettazione della pretesa

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

## PROFESSIONI

### Buoni carburante anche per i dipendenti degli studi professionali

/ Savino GALLO

Anche i dipendenti degli **studi professionali** potranno usufruire dei **buoni carburante** previsti dal decreto "Ucraina" (DL 21/2022). Nel corso dell'iter di conversione [...]

PAGINA 4

# Il mancato acquisto non muta la natura di servizio relativo all'immobile

Entro determinate condizioni anche in assenza del trasferimento è possibile l'attrazione al bene

/ Luca BILANCINI

Le prestazioni di **servizi** rese nei confronti di soggetti passivi d'imposta assumono rilevanza, ai fini IVA, in linea generale, nel Paese nel quale è stabilito il committente ([art. 7-ter](#) del DPR 633/72).

Per le prestazioni B2C, l'imposta deve essere, invece, assolta nello Stato nel quale è stabilito il **prestatore**, secondo le norme ivi vigenti.

In deroga alla regola generale testé menzionata, stabilita dall'[art. 7-ter](#) del DPR 633/72, l'[art. 7-quater](#) comma 1 lett. a) del DPR 633/72, dispone, tuttavia, che il luogo di tassazione delle prestazioni relative a **beni immobili** debba essere individuato nel Paese in cui è ubicato l'immobile stesso, indipendentemente dalla natura del committente.

La normativa interna discende da quella unionale, posto che l'[art. 47](#) della direttiva 2006/112/Ce sancisce che il luogo delle prestazioni di servizi relativi a un bene immobile è quello in cui è situato il bene.

Una puntuale descrizione del perimetro di applicazione della disposizione in commento è contenuta nell'[art. 31-bis](#) del regolamento (Ue) 282/2011, nel quale si afferma la necessità che fra il servizio e il bene sussista un **"nesso sufficientemente diretto"**.

Tale connessione si presenta laddove detti servizi siano:

- **derivati** dal bene immobile, qualora esso ne rappresenti un elemento costitutivo e sia "essenziale e indispensabile" per la prestazione ([art. 31-bis](#) par. 1 lett. a);
- erogati o **destinati** all'immobile, e abbiano "per oggetto l'alterazione fisica o giuridica di tale bene" ([art. 31-bis](#) par. 1 lett. b).

Rientrano in tale novero, a titolo meramente esemplificativo, l'elaborazione di **planimetrie** per un fabbricato da edificare in un particolare lotto di terreno, le attività di intermediazione in operazioni riguardanti beni immobili, così come le prestazioni legali consistenti nella stesura dei contratti di compravendita (anche se, con riferimento a queste ultime, si registra la posizione differente, risalente nel tempo, espressa dall'Agenzia nella circ. n. [37/2011](#)).

È legittimo domandarsi se detti servizi, i quali per espressa previsione dell'[art. 31-bis](#) par. 2 del regolamento (Ue) 282/2011 presentano un "nesso sufficientemente diretto" con i fabbricati cui si riferiscono, possano mantenere la loro natura anche nell'ipotesi in cui gli edifici non siano realizzati o acquistati dal **committente**.

Possono soccorrere nella valutazione le ["Note esplicative"](#) sulle norme dell'UE in materia di IVA concernenti

il luogo delle prestazioni di servizi relativi a beni immobili" pubblicate dalla Commissione Ue.

Con riguardo all'elaborazione di **planimetrie**, nel documento viene precisato che la preparazione dei lavori di costruzione "può comportare vari passi (ad es., lo sviluppo dei progetti, lo svolgimento di studi geostazionari, ecc.) che sono più o meno strettamente connessi con il bene immobile". La Commissione Ue chiarisce, nondimeno, che anche nel caso in cui a detti servizi non facciano seguito i lavori di costruzione e non venga, quindi, eretto alcun fabbricato, le prestazioni potrebbero comunque definirsi relative all'immobile, purché siano state effettuate "rispetto a un **luogo chiaramente identificato**, come nel caso, ad esempio, in cui il prestatore (...) partecipi a una procedura di gara ma non si aggiudichi l'appalto" ([Note esplicative](#) § 2.4.2.1. punto 150).

Nell'ambito dell'**intermediazione** sussiste il "nesso sufficientemente diretto", qualora essa riguardi la costituzione e il trasferimento di "determinati diritti su beni immobili o diritti reali su beni immobili" ([Note esplicative](#) § 2.4.17.1. punto 237). Dette attività, che non sono necessariamente riservate a periti e agenti immobiliari, potendo riguardare anche altre figure professionali, sono da ritenersi relative a immobili "anche quando, alla fine, non ha luogo la vendita, la locazione finanziaria, la locazione, la costituzione o il trasferimento di determinati diritti su beni immobili o diritti reali su beni immobili" ([Note esplicative](#) § 2.4.17.3. punto 241).

## Rilevanza anche se l'operazione non è portata a compimento

Con riferimento, infine, ai **servizi legali**, è opportuno sottolineare come per essere ritenuti "relativi agli immobili" essi devono essere finalizzati al "trasferimento di proprietà di beni immobili ovvero alla costituzione o al trasferimento di taluni diritti su beni immobili o diritti reali su beni immobili" ([art. 31-bis](#) par. 2 lett. q) del regolamento Ue n. [282/2011](#) e [Note esplicative](#) § 2.4.18.1. punto 247).

Anche in questo caso, il "nesso sufficientemente diretto" non viene a decadere nell'ipotesi in cui l'operazione non si concretizzi. È la stessa norma, infatti a riconoscere che i servizi legali non perdono la loro natura "anche qualora la sottostante operazione che dà luogo all'alterazione giuridica della proprietà **non sia portata a compimento**" ([art. 31-bis](#) par. 2 lett. q) del regolamento Ue n. [282/2011](#)).

# IVA indetraibile per il professionista che ristruttura l'immobile in locazione

Se le spese sono di competenza del proprietario, l'operazione può essere considerata antieconomica

/ Alfio CISSELLO

Ieri, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. [14853](#), ha sancito che, al ricorrere di determinate condizioni, non può essere detratta l'IVA pagata in relazione a **spese di ristrutturazione** dell'immobile locato dal professionista in cui lo stesso svolge l'attività professionale.

Nella sentenza non si fa cenno al recupero ai fini delle imposte sui redditi, ma solo al disconoscimento della detrazione IVA.

Il tema, sia in passato sia di recente, è stato oggetto di numerosi interventi giurisprudenziali anche contrastanti.

Si erano pronunciate anche le Sezioni Unite con la sentenza n. [11533](#) dell'11 maggio 2018, affermando a livello generale che il diritto alla detrazione sussiste in relazione ai lavori di ristrutturazione o manutenzione eseguiti su **immobili di proprietà di terzi**, purché sia presente un nesso di strumentalità con l'attività d'impresa o professionale, anche se quest'ultima è potenziale o di prospettiva e non sia stato possibile esercitarla concretamente per cause estranee al soggetto passivo.

I giudici, nella sentenza di ieri, sanciscono che non si trattava di un **semplice adattamento** dell'immobile, ma di una vera e propria ristrutturazione, dunque in buona sostanza l'inerenza è stata ritenuta insussistente in ragione della supposta palese antieconomicità dell'operazione.

È stato ritenuto corretto il ragionamento del giudice di merito che ha valorizzato la descrizione delle opere così come da capitolato allegato al contratto di locazione.

Trattandosi di completa ristrutturazione (rimozione del manto di copertura dell'edificio, rifacimento degli impianti tecnologici, demolizione e rifacimento della pavimentazione esterna e interna, **sostituzione delle**

**tubature**) si esorbitava dal semplice adattamento dell'immobile alle esigenze dell'attività professionale, implicando "il venir meno del requisito della pertinenza della spesa allo svolgimento della libera professione del ricorrente".

Uno dei motivi alla base del recupero dell'IVA consisteva nel fatto che, in base alle ordinarie norme civilistiche, le spese avrebbero dovuto essere a **carico del proprietario**. Dalla sentenza sembra di capire che le spese non sono state scomputate dai canoni di locazione e sono rimaste effettivamente a carico del conduttore professionista.

In tema di IVA, si riprende l'orientamento in base al quale la detrazione può essere disconosciuta se "l'antieconomicità **manifesta e macroscopica** dell'operazione sia tale da assumere rilievo indiziario di non verità della fattura o di non inerenza della destinazione del bene o servizio all'utilizzo per operazioni assoggettate ad I.V.A." (Cass. 14 giugno 2019 n. [16010](#) e 17 luglio 2018 n. [18904](#)).

## Non era un semplice adattamento

In sostanza, è vero che varie volte la giurisprudenza ha sancito che, per poter contestare l'inerenza sotto il profilo dell'antieconomicità, l'accertamento deve essere sorretto da **presunzioni gravi, precise e concordanti** ed essere formalmente basato non sulla violazione dell'[art. 109](#) del TUIR ma ai sensi dell'[art. 39](#) comma 1 lett. d) del DPR 600/73 (*cf.* l'ormai famosa sentenza Cass. 11 gennaio 2018 n. [450](#)).

Tuttavia, se, nel contempo, si afferma che quando la spesa è palesemente non congrua, ciò è automaticamente espressione di presunzioni gravi, previste e concordanti, il tutto si risolve in un nulla di fatto.

Col Ddl. di conversione del decreto Ucraina, oggi in Aula al Senato, è stata ampliata la platea dei beneficiari

Anche i dipendenti degli **studi professionali** potranno usufruire dei **buoni carburante** previsti dal decreto "Ucraina" (DL [21/2022](#)). Nel corso dell'iter di conversione in legge del provvedimento, infatti, le Commissioni riunite Finanze e Industria del Senato hanno approvato un emendamento all'art. 2, che amplia la platea dei possibili beneficiari della misura pensata per attutire gli effetti del caro carburante.

L'Assemblea è convocata oggi per il seguito della discussione del Ddl. di conversione, nella forma del maxiemendamento interamente sostitutivo, sull'approvazione del quale il Governo ha preannunciato ieri la posizione della **questione di fiducia**.

L'articolo originario disponeva che “per l'anno 2022, l'importo del valore di buoni benzina o analoghi titoli ceduti a titolo gratuito da aziende private ai lavoratori dipendenti per l'acquisto di carburanti, nel limite di **euro 200** per lavoratore, non concorre alla formazione del reddito ai sensi dell'[articolo 51](#), comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR)” (si veda “[Buoni carburante per i dipendenti non imponibili fino a 200 euro](#)” del 22 marzo 2022).

Come già sottolineato su *Eutekne.info*, il riferimento alle “aziende private” sembrava da un lato comportare l'esclusione dall'agevolazione dei dipendenti delle Pubbliche Amministrazioni e dall'altro porre un problema con riferimento ai dipendenti degli **studi professionali** (si veda “[Buoni benzina non tassati con dubbio dipendenti degli studi professionali](#)” del 25 marzo 2022).

Con l'approvazione dell'**emendamento**, presentato da esponenti di diverse forze politiche, vengono sostituite le parole "aziende private" con "datori di lavoro privati", consentendo così di includere nella platea gli studi professionali. Anche i titolari degli studi, dunque, potranno concedere ai loro dipendenti buoni benzina fino a un massimo di 200 euro, che non saranno soggetti a tassazione.

Si ricorda che non si tratta di un incentivo concesso dal Governo per l'acquisto di carburanti e che, quindi, non sono stati fissati paletti (come ad esempio i limiti di reddito) per poterne usufruire. L'erogazione dei buoni, però, rimane una **scelta discrezionale** del datore di lavoro.

Saluta con soddisfazione l'approvazione dell'emendamento Gaetano Stella, Presidente di Confprofessioni, che per primo aveva proposto la modifica al testo del decreto. "La proposta emendativa di Confprofessioni – ha commentato in una nota stampa diffusa ieri – scioglie ogni possibile dubbio sul **campo di applicazione** del decreto, assicurando così che anche i titolari degli studi professionali, i loro dipendenti e i collaboratori, già economicamente colpiti dalla crisi pandemica e dalla crisi energetica, possano avvalersi e beneficiare del bonus disposto dal Governo per fare fronte all'aumento del prezzo del carburante".

# Bonus prima casa giovani compatibile con la riserva di nomina nel preliminare

Se l'atto è soggetto a IVA, spetta un credito di imposta pari all'intera somma pagata anche dal dante causa

/ Anita MAURO

L'agevolazione prima casa under 36, in relazione agli atti imponibili ad IVA, comporta il sorgere, in capo all'acquirente in possesso di tutte le condizioni previste dall'[art. 64](#) comma 6 e ss. del DL 73/2021, di un credito di imposta di ammontare pari all'intera imposta sul valore aggiunto del 4% corrisposta sull'acquisto, anche se parzialmente **corrisposta dal padre**, sugli acconti pagati al momento della stipula del contratto preliminare, in cui, poi, è intervenuto il figlio per effetto della riserva di nomina contenuta nel compromesso. Lo chiarisce l'Agenzia delle Entrate nella risposta ad interpello n. [261](#), pubblicata ieri.

Il caso esaminato dall'Amministrazione finanziaria è quello di un contribuente che acquisterà, nel 2022, un **immobile abitativo** di nuova costruzione, dall'impresa costruttrice, trovandosi in possesso di tutte le condizioni per l'applicazione dell'agevolazione "prima casa" under 36. L'atto di acquisto sarà imponibile a IVA, sicché egli sarebbe in condizione di godere del credito d'imposta previsto dal comma 7 dell'[art. 64](#) del DL 73/2021. Tuttavia, egli si domanda se il credito d'imposta maturi sull'ammontare complessivo dell'IVA pagata sull'acquisto, comprensiva dell'imposta corrisposta alla stipula del contratto preliminare a titolo di caparra e acconto, dal padre dell'acquirente under 36. Infatti, il contratto preliminare conteneva una riserva di nomina, per effetto della quale, poi, il figlio del promissario acquirente subentrerà al padre nell'atto di acquisto. In primo luogo, l'Agenzia delle Entrate ricorda che l'agevolazione prima casa "under 36", introdotta dall'[art. 64](#) commi 6-9 del DL 73/2021 (DL "Sostegni-bis") convertito, consiste nell'**esenzione dalle imposte d'atto** (imposte di registro, ipotecaria e catastale) e, per gli atti imponibili a IVA, in un credito d'imposta pari all'IVA corrisposta in relazione all'acquisto medesimo, nonché nell'esenzione dall'imposta sostitutiva sui mutui erogati per l'acquisto, la costruzione, la ristrutturazione degli immobili agevolati.

Il beneficio è limitato agli atti stipulati tra il 26 maggio 2021 (data di entrata in vigore del decreto "Sostegni-bis") e il **31 dicembre 2022**.

Dal punto di vista soggettivo, il beneficio si applica limitatamente ai trasferimenti operati, in presenza delle condizioni di "prima casa" previste dalla Nota II-bis all'art. 1 della Tariffa parte I allegata al DPR 131/86, a favore di soggetti che soddisfino entrambe le seguenti condizioni:

- non abbiano ancora compiuto **36 anni di età** nell'anno in cui l'atto è rogitato;

- hanno un indicatore della situazione economica equivalente non superiore a **40.000 euro annui**.

Dal punto di vista oggettivo, l'agevolazione riguarda gli atti a titolo oneroso di acquisto della proprietà, della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione, che abbiano a oggetto "**prime case**" di abitazione", escluse quelle catastalmente classificate A/1, A/8 o A/9, "come definite dalla Nota II-bis" all'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86.

Come illustrato dall'Agenzia delle Entrate nella circ. 14 ottobre 2021 n. [12](#), con riferimento agli atti imponibili a IVA, l'agevolazione consiste nel riconoscimento di un **credito d'imposta** di ammontare pari all'imposta sul valore aggiunto corrisposta in relazione all'acquisto.

Su questo ultimo punto si sofferma la risposta in esame, chiedendosi se il credito d'imposta comprenda, nel caso in cui l'acquisto sia stato preceduto da un **contratto preliminare** per persona da nominare, anche l'IVA corrisposta, sugli acconti, dal contraente originario. La risposta, per la verità, in alcuni punti fa riferimento anche all'IVA versata sulla caparra, anche se ciò desta non poche perplessità, tenuto conto che la caparra è esclusa da IVA (circ. Agenzia delle Entrate n. [18/2013](#)) e, di regola, sconta l'imposta di registro dello 0,5% (art. [6](#) della Tariffa Parte I allegata al DPR [131/86](#)).

In ogni caso, l'Agenzia delle Entrate conclude che, atteso che la norma riconosce un credito d'imposta "di ammontare pari all'imposta sul valore aggiunto corrisposta in relazione all'acquisto", il credito d'imposta riguarda **tutta l'IVA applicata** sull'atto di acquisto, con l'aliquota del 4%, compresa quella versata sugli acconti dal padre dell'acquirente, purché:

- la **nomina sia stata effettuata a norma di legge** ([art. 1401](#) e ss. c.c.), atteso che ciò è condizione indispensabile affinché il figlio "si sostituisca quale parte contrattuale del contratto preliminare originariamente stipulato dal padre «per sé o per persona da nominare», acquisendo i diritti ed assumendo gli obblighi derivanti dal contratto medesimo con effetto dal momento in cui questo fu stipulato (incluso avvalersi dei pagamenti di caparra e acconti già effettuati dal padre)";

- dall'atto di compravendita dell'immobile, stipulato in seguito alla nomina, "risultino specificamente enunciati gli acconti già pagati dal padre, con indicazione dei relativi importi e delle modalità di pagamento nonché gli estremi delle fatture intestate allo stesso genitore con applicazione dell'aliquota IVA agevolata al 4 per cento".



# Aggiornate le istruzioni per il deposito del bilancio ESEF

Tutte le tipologie di file devono essere sottoscritte digitalmente con firma CAAdES

/ Silvia LATORRACA

XBRL Italia ha reso disponibili, sul proprio sito internet, le [risposte](#) alle domande più frequenti formulate dai partecipanti al webinar del 3 maggio 2022 in merito al deposito del bilancio ESEF presso il Registro delle imprese.

Le istruzioni per il deposito sono contenute nel "[Manuale operativo per il deposito bilanci al Registro delle imprese](#)" relativo alla **campagna bilanci 2022**, rilasciato da Unioncamere nel mese di febbraio e recentemente aggiornato proprio in riferimento al formato ESEF.

Si ricorda che, come previsto dal regolamento delegato [2018/815/Ue](#) e dall'[art. 3](#) comma 11-*sexies* del DL 183/2020 (conv. L. [21/2021](#)), le **società quotate europee** (intendendosi per tali non solo quelle con azioni quotate bensì anche quelle dotate di altri strumenti finanziari a listino, quali ad esempio le obbligazioni) devono redigere le relazioni finanziarie annuali (RFA) relative agli esercizi avviati a decorrere dal 1° gennaio 2021 mediante il formato elettronico unico di comunicazione, noto come European Single Electronic Format (ESEF).

Il Manuale operativo Unioncamere ha precisato che, per il deposito del bilancio d'esercizio delle società quotate europee è previsto l'uso del **formato XHTML integrato** (eXtensible HyperText Markup Language) in sostituzione del formato PDF/a.

Per il deposito del bilancio consolidato delle società quotate europee, redatto secondo i principi contabili internazionali IAS/IFRS, è, invece, previsto l'uso di opportune marcature ("tag") iXBRL (inline eXtensible Business Reporting Language) nell'XHTML. In questo caso, si deve depositare un file in **formato ZIP** in sostituzione del formato PDF/a.

Il formato XHTML non prevede una tassonomia di riferimento, mentre la tassonomia da utilizzare per redigere il bilancio in formato iXBRL è la versione "2020-03-16".

La relativa documentazione è disponibile sul sito dell'ESMA (European Securities and Markets Authority).

Entrambe le tipologie di file devono essere sottoscritte

digitalmente con **firma CAAdES**. In base al tipo di deposito, il file ha estensione XHTML.p7m o ZIP.p7m.

Durante il confezionamento della pratica di deposito, nella fase di inserimento dell'allegato che rappresenta il bilancio, va utilizzato il codice documento B00, nel caso sia di deposito del bilancio consolidato che di deposito del bilancio d'esercizio, indipendentemente dal formato previsto.

Oltre a quanto riportato, la versione aggiornata del Manuale operativo ha precisato che, per le società che hanno redatto un **fascicolo unico**, contenente sia il bilancio consolidato che il bilancio d'esercizio, nel deposito del bilancio consolidato è data facoltà di allegare il file ZIP del fascicolo unico.

In merito al fascicolo unico, nel corso del webinar del 3 maggio 2022 Unioncamere ha consigliato, per il deposito del bilancio d'esercizio, di **creare un estratto** della parte relativa in formato XHTML e, qualora ciò non fosse possibile, di far riferimento alla propria Camera di Commercio.

Ulteriori chiarimenti hanno riguardato il caso in cui, nel bilancio consolidato in formato ESEF, risultino **errori e warning** e, in particolare, se, in tale ipotesi, sia consentito il deposito.

Secondo le risposte alle FAQ, per le tassonomie supportate, nella campagna bilanci 2022, durante la trasmissione di una pratica contenente un bilancio ESEF, non viene effettuata la validazione del bilancio. Si consiglia di far riferimento alla propria Camera di Commercio per verificare, in base al caso specifico, se il risultato della validazione possa influenzare gli esiti dell'istruttoria.

È stato, inoltre, precisato che le **dimensioni limite** per il deposito del documento consolidato sono pari a 80 MB, quelle per il deposito del documento individuale sono pari a 30 MB e quelle dell'intera pratica di bilancio sono pari a 100 MB.

Si ricorda, da ultimo, che, come si desume dalle istruzioni riportate sul sito [www.registroimprese.it/deposito-bilanci](http://www.registroimprese.it/deposito-bilanci), il formato richiesto per gli **altri allegati** della pratica (es. Relazione di gestione) rimane il PDF/a.

# L'inerzia del contribuente in sede di verifica non implica accettazione della pretesa

Viene comunque richiesta un'attiva collaborazione con i verificatori

/ Alice BOANO e Alfio CISSELLO

La **posizione fiscale** del contribuente può essere ricostruita in conformità a **dichiarazioni** rilasciate da quest'ultimo in occasione di una verifica fiscale e, in generale, nella fase di accertamento.

Proprio per tale ragione assume rilevanza la condotta tenuta dal contribuente in sede accertativa.

Ieri, 11 maggio 2022, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. [14889](#), ha sostanzialmente confermato che la partecipazione del contribuente alle operazioni di verifica senza contestazioni potrebbe equivalere ad **accettazione** delle stesse e dei loro risultati.

Tuttavia, al § 3.2 viene previsto: "Va, peraltro, precisato che la partecipazione del contribuente deve essere effettiva, nel senso di un'attiva collaborazione con i verificatori, consistente nel fornire le indicazioni ritenute dagli stessi utili ai fini dell'accertamento (non solo con riferimento alla rappresentatività del campione, ma anche, ad esempio, alla tipologia di attività esercitata, alle metodologie di lavorazione, sull'organizzazione del lavoro, ai fornitori, ecc.); ne consegue che la **semplice assistenza** silente e non collaborativa non può **mai** implicare **accettazione** delle operazioni e dei loro risultati".

La vicenda prende le mosse da un avviso di accertamento IRES, IRAP e IVA relativo all'anno d'imposta 2007. Mediante l'atto impositivo venivano rideterminati i ricavi in applicazione di una percentuale sul costo del venduto maggiore di quella risultante dalla contabilità e contestati i costi relativi alle prestazioni di servizio rese a una srl in quanto non sufficientemente documentati, nonché la detraibilità della relativa IVA. Venivano, inoltre, contestate la contabilizzazione di sopravvenienze attive di competenza dell'anno d'imposta 2006 e una **nota di credito** emessa ma non supportata da idonea documentazione giustificativa.

Dinnanzi alla Cassazione l'Agenzia delle Entrate ha dedotto la violazione dell'[art. 10](#) comma 1 della L. 212/2000, evidenziando che la società contribuente non avesse contestato, in sede di accesso, le modalità con le quali l'Amministrazione finanziaria aveva proceduto alla determinazione della percentuale di ricarico, sottoscrivendo il verbale finale. Per tale ragione non vi sarebbero stati più margini per porre in discussione dette modalità, anche per il carattere confessorio delle dichiarazioni rese e per la **valenza probatoria del processo** verbale di constatazione.

I giudici di legittimità accolgono tale impostazione facendo propri gli insegnamenti secondo cui "la parteci-

pazione del contribuente alle operazioni di verifica senza contestazioni (nella specie, in ordine alla rappresentatività del campione di prodotti posti a base del calcolo della percentuale di ricarico), pur in mancanza di un'approvazione espressa, equivale sostanzialmente ad **accettazione** delle **operazioni** stesse e dei loro risultati, attesi la facoltà e l'onere di formulare immediatamente il proprio dissenso" (Cass. 29 luglio 2016 n. [15851](#) e 26 gennaio 2004 n. [1286](#)).

C'era stata comunque una partecipazione al contraddittorio a opera della contribuente, che non poteva nel processo sostenere "l'incomprensibilità dell'operato dell'Amministrazione finanziaria a fronte di valutazioni che (...) non ha in alcun modo contestato".

## Precedenti in senso parzialmente diverso

In pratica, secondo il precedente più risalente, se il contribuente avesse avuto qualcosa da contestare sulle operazioni di verifica, avrebbe dovuto, e potuto, formulare immediatamente, seduta stante, il proprio dissenso e pretendere che le proprie contestazioni fossero riportate sul verbale. Oppure, in caso di **rifiuto da parte dei verbalizzanti** di porle a verbale, comunicare immediatamente per iscritto la propria protesta, segnalando il rifiuto e ribadendo le contestazioni.

La partecipazione del contribuente, prosegue la sentenza in commento, deve essere effettiva, nel senso di un'**attiva collaborazione** con i verificatori, consistente nel fornire le indicazioni ritenute dagli stessi utili ai fini dell'accertamento (non solo con riferimento alla rappresentatività del campione, ma anche, ad esempio, alla tipologia di attività esercitata, alle metodologie di lavorazione, sull'organizzazione del lavoro, ai fornitori, ecc.).

Tuttavia, dal mero silenzio e, più in generale, dalla mera inerzia del contribuente non si può ricavare che lo stesso abbia accettato le **risultanze** della **verifica fiscale** come puntualizzato nel passo della sentenza prima riportato.

A margine si segnala che la giurisprudenza ha affrontato anche il caso in cui le dichiarazioni del contribuente rese in sede di verifica vengano smentite. In tale ipotesi è stato affermato che il lungo tempo trascorso tra la dichiarazione e la **sua ritrattazione** depone per la inattendibilità di quest'ultima (C.T. Reg. Genova 15 febbraio 2017 n. [235/6/17](#)).

# Rientro post distacco agevolato se c'è discontinuità

Rilevano per il regime degli impatriati il radicamento all'estero e il differente ruolo aziendale assunto

/ Luisa CORSO

La risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate n. [259](#) di ieri, 11 maggio 2022, esamina le condizioni di accesso al regime degli impatriati di cui all'[art. 16](#) del DLgs. 147/2015 nell'ipotesi di rientro dall'estero da parte di una persona in precedenza assunta in Italia e **contestualmente distaccata** all'estero in via esclusiva.

Il caso fornisce l'occasione per riepilogare la prassi in tema di distacco affermatasi in relazione al regime degli impatriati, posto che la norma agevolativa non disciplina tale casistica.

In particolare, la circ. n. [33/2020](#) (§ 7.1), richiamando la precedente circ. n. [17/2017](#) (parte II), ha precisato che in caso di rientro dal distacco all'estero, occorre che la posizione della persona si ponga in sostanziale **discontinuità** con quella precedentemente assunta, cosa che non sussiste se i termini e le condizioni contrattuali, indipendentemente dal nuovo ruolo aziendale e dalla relativa retribuzione, rimangono di fatto immutati. Tale posizione è stata poi ribadita dall'Agenzia delle Entrate con una serie di risposte ad interpello (*cf.*, ad esempio, le risposte nn. [85/2022](#), [119/2022](#) e [159/2022](#)), le quali hanno rimarcato la necessità di assicurare una "discontinuità" delle posizioni ante e post distacco.

L'Agenzia ha altresì evidenziato che la preclusione all'accesso al regime agevolativo sussiste anche qualora il distacco all'estero sia stato disposto contestualmente all'assunzione del lavoratore, stante la **continuità** delle originarie condizioni contrattuali in essere prima dell'espatrio.

La risposta n. 259/2022, pur ribadendo i medesimi principi, richiama altresì la ris. n. [76/2018](#) con cui è stato precisato che l'attività lavorativa prestata all'estero in posizione di distacco consente al dipendente l'accesso al regime per i lavoratori impatriati nei casi in cui il distacco, più volte prorogato e protrattosi nel tempo, abbia determinato un **affievolimento** dei legami del lavoratore con il territorio italiano ed abbia favorito, invece, un suo radicamento nel territorio estero; l'agevolazione è altresì applicabile laddove il dipendente al suo rientro in Italia assuma un nuovo ruolo in ragione delle maggiori competenze acquisite e delle esperienze lavorative maturate all'estero. In altre parole, l'accesso al regime è consentito laddove le condizioni oggettive del nuovo contratto (prestazione di lavoro, termine, retribuzione) richiedano un nuovo rapporto obbligatorio in sostituzione di quello precedente, con nuove ed autonome situazioni giuridiche cui segua un mutamento sostanziale dell'oggetto della prestazione e del titolo del rapporto.

Il caso analizzato nella risposta n. 259/2022 riguarda

un lavoratore trasferitosi all'estero dal 2000 per svolgere l'attività di giornalista freelance, il quale nel 2001, in costanza della permanenza all'estero ha instaurato un rapporto di collaborazione autonoma con una società italiana, con svolgimento dell'attività dall'estero, poi trasformatasi, nel 2012, in rapporto di lavoro dipendente con contestuale distacco all'estero, senza che ciò comportasse il suo espatrio in quanto la persona era già fiscalmente **residente all'estero**.

Nel 2022, a fronte della conclusione del rapporto di distacco, avverrebbe il rientro in Italia che, pur in vigore del contratto già stipulato nel 2012, comporterebbe l'assunzione di una nuova posizione lavorativa, sia sotto il profilo professionale (assunzione del ruolo dirigenziale di vice caporedattore), sia sotto il profilo delle condizioni economiche riconosciute.

Valorizzando, da un lato, l'effettivo radicamento all'estero e dall'altro, la circostanza per cui, al rientro, il ruolo aziendale assunto sarebbe differente rispetto a quello originario, e pertanto la posizione lavorativa non si porrebbe in continuità con la precedente, l'Agenzia ritiene quindi **ammissibile** l'accesso all'agevolazione nel caso prospettato.

L'interpretazione fornita contribuisce ad alimentare le incertezze derivanti dalla diversa impostazione seguita per il caso del rientro post distacco estero rispetto a quella adottata per le casistiche di rientro che si verificano al di fuori di tale fattispecie, per le quali non è richiesta alcuna discontinuità di carattere "contenutistico", essendo al contrario sufficiente il **trasferimento fisico** della persona in Italia. Si ricorda infatti che con la risposta a interpello n. 596/2021 (i cui principi sono stati replicati, da ultimo, dalla risposta a interpello n. [186/2022](#)), l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto la spettanza dei benefici alle persone rientrate in Italia che lavorano da remoto alle dipendenze della stessa impresa estera presso cui lavoravano in presenza nell'altro Stato prima del trasferimento.

In aggiunta, con la risposta n. [32/2022](#), l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto la spettanza dei benefici alle persone rientrate in Italia alle dipendenze dell'impresa italiana con cui **collaboravano dall'estero**, prima del trasferimento, con prestazioni di lavoro autonomo. Qui, il tema della discontinuità non si comprende in modo chiaro in quanto, sebbene, nell'istanza presentata, la persona aveva documentato in modo esaustivo che le mansioni ante e post trasferimento erano profondamente diverse, la risposta dell'Agenzia delle Entrate non fa cenno alla questione, evidenziando che ciò che rileva è il trasferimento della residenza e lo svolgimento della prestazione lavorativa in Italia.



# L'elusione dell'imposta di registro non può fondarsi su elementi extratestuali

Il conferimento con vendita di quote non può essere automaticamente riqualficato in cessione d'azienda

/ Tatiana SALVI e Alberto ZINGARIELLO

Il conferimento di azienda con successiva vendita di quote non cela una diretta **cessione d'azienda**, per cui è illegittima la riqualficazione dell'operazione effettuata dall'Agenzia delle Entrate ai fini della contestazione della maggiore imposta di registro astrattamente dovuta.

È questo il principio affermato dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza 8 aprile 2022 n. [11435](#).

Ad avviso dei giudici, l'[art. 20](#) del DPR 131/86 non contiene nessun riferimento all'**abuso di diritto**, trattandosi di una norma sulla semplice interpretazione degli atti. Il conferimento di azienda seguito dalla cessione delle partecipazioni della società, pertanto, non configura di per sé un vantaggio indebito, realizzato in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

La pronuncia si inserisce in un ampio **dibattito** giurisprudenziale e dottrinale, che ha reso necessario l'intervento di ben due norme di interpretazione autentica ([art. 1](#) comma 87 lett. a) della L. 205/2017 e [art. 1](#) comma 1084 della L. 145/2018) e due sentenze della Corte Costituzionale (nn. [158/2020](#) e [39/2021](#)), oltre a un recente rinvio alla Corte di Giustizia.

In particolare, il legislatore, con la modifica – di natura interpretativa – apportata all'[art. 20](#) del DPR 131/86, ha precisato che l'Amministrazione finanziaria deve applicare l'imposta di registro soltanto sul contratto singolarmente considerato, non potendo fare riferimento a **elementi extratestuali** relativi a un'articolata operazione societaria, complessivamente esaminata. L'[art. 20](#) del DPR 131/86 stabilisce, infatti, che l'imposta deve essere applicata sulla base della natura e degli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, non essendo possibile considerare gli elementi extratestuali o altri atti a esso collegati.

La nuova formulazione dell'[art. 20](#) del TUR smentisce la prassi adottata dall'Agenzia delle Entrate, più volte confermata dalla stessa Cassazione, che applicava l'imposta di registro sull'operazione societaria **complessivamente considerata**.

In tale quadro si inserisce la pronuncia in commento, con la quale la Suprema Corte ha escluso che il **conferimento** di un'azienda in una nuova società e la successiva cessione integrale delle partecipazioni possa essere riqualficata, ai fini dell'imposta di registro, come cessione diretta di azienda.

Sul punto è intervenuta anche la Corte Costituzionale, rilevando che l'imposta di registro ha natura di **imposta d'atto**, pertanto non possono assumere rilievo, ai fi-

ni della valutazione di eventuali comportamenti elusivi, atti collegati a quello registrato, che siano privi di qualsiasi nesso testuale con l'atto oggetto di imposizione (Corte Cost. n. [158/2020](#)).

In continuità con tale indirizzo, la Cassazione, con la pronuncia in commento, ha riconosciuto che le operazioni strutturate mediante conferimento di azienda seguito dalla cessione delle partecipazioni della società non possono essere **riqualificate** in una cessione diretta di azienda e non possono di per sé configurare il conseguimento di un vantaggio indebito, realizzato in violazione con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

L'ampio dibattito intorno alla natura dell'imposta di registro non sembra, però, essere giunto a conclusione. Con l'ordinanza 31 marzo 2022 n. [10283/2022](#), la Corte di Cassazione ha, infatti, sottoposto alla Corte di Giustizia una questione di legittimità dell'[art. 20](#) del DPR 131/86 (si veda "[Alla Corte Ue il divieto di interpretare gli atti con elementi estranei](#)" del 5 aprile 2022). Secondo il remittente, infatti, l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di qualificare l'operazione effettuata esclusivamente sulla base degli elementi testuali contenuti negli **atti presi singolarmente** potrebbe consentire il riconoscimento della detrazione IVA anche in assenza dei requisiti previsti dalle direttive Ue, ponendo la normativa italiana in potenziale contrasto con i principi espressi dal giudice unionale.

Come rilevato dalla Corte di Giustizia, ai fini IVA, la volontà e le intenzioni del contribuente possono e – in determinati casi – devono essere prese in considerazione per operare una valutazione **globale** delle circostanze dell'operazione societaria.

Secondo l'ordinanza di rinvio, tale orientamento potrebbe **contrastare** con l'attuale formulazione della normativa sull'imposta di registro, che impone invece di considerare soltanto il singolo contratto, senza fare riferimento a elementi extra-testuali, non consentendo di recuperare l'illegittima detrazione IVA.

Una possibile soluzione al problema può, tuttavia, essere individuata già nella sentenza della Cassazione 8 aprile 2022, n. 11435. Secondo i giudici, infatti, la nuova interpretazione dell'[art. 20](#) del TUR non esclude la possibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di contestare operazioni **artificiose**, volte esclusivamente a ottenere un illegittimo risparmio di imposta, attraverso l'[art. 10-bis](#) dello Statuto del Contribuente. Tale norma consente in ogni caso il recupero di eventuali detrazioni IVA abusive.

# Richiesta di differimento per ferie collettive entro il 31 maggio

L'autorizzazione non vincola l'azienda che può effettuare i versamenti e gli adempimenti entro le ordinarie scadenze

/ Daniele SILVESTRO

I datori di lavoro hanno tempo fino al **31 maggio 2022** per trasmettere all'INPS, in via telematica, la richiesta di differimento dei termini di versamento e di denuncia dei contributi dovuti per chiusura aziendale per ferie collettive.

Tale termine, si ricorda, non è perentorio in quanto l'Istituto previdenziale può comunque accogliere, in situazioni particolari, anche domande presentate oltre il termine del 31 maggio.

L'adempimento in trattazione riguarda nello specifico quelle aziende che intendono chiudere o **sospendere** la propria attività in un determinato arco di tempo (di solito nel periodo estivo, anche se è possibile scegliere un periodo diverso) al fine di permettere ai propri dipendenti la fruizione delle ferie previste per legge e per contratto collettivo. La chiusura o la sospensione dell'attività comporta delle difficoltà operative per l'azienda, che non riuscirebbe a far fronte agli obblighi previdenziali derivanti dall'instaurazione di un rapporto di lavoro subordinato, ovvero di versamento dei contributi all'INPS nonché di trasmissione dei flussi dichiarativi (UniEmens).

Sotto il profilo operativo, il datore di lavoro, anche per il tramite di un intermediario, è tenuto a presentare la richiesta telematica mediante l'utilizzo dell'**istanza 445** resa disponibile dall'Istituto nella sezione "Servizi per le aziende ed i consulenti", all'interno del cassetto previdenziale (*cfr.* messaggio INPS n. [8609/2012](#)). Una volta presentata la richiesta, questa sarà oggetto di lavorazione da parte del Comitato provinciale dell'INPS, che potrà accogliere o rigettare la domanda.

In caso di concessione dell'autorizzazione da parte dell'INPS l'azienda **non è obbligata** a differire tali adempimenti, i quali potranno essere effettuati comunque negli ordinari termini di scadenza (per il mese di competenza luglio 2022, ad esempio, il versamento dei contributi previdenziali deve essere effettuato

entro il 22 agosto 2022 – il 20 agosto, termine di versamento differito ai sensi dell'[art. 37](#) comma 11-*bis* del DL 223/2006, cade infatti di sabato – mentre il termine per trasmettere il flusso UniEmens è fissato per la fine del mese, ovvero il 31 agosto). L'autorizzazione concessa non è pertanto vincolante per l'azienda, che può presentare tale richiesta a solo scopo **cautelativo**. Invece, nell'ipotesi in cui la domanda venga rigettata, l'azienda avrà la possibilità di presentare ricorso al consiglio di amministrazione dell'Istituto.

Non è possibile rigettare una richiesta presentata entro il termine del 31 maggio se – nel periodo oggetto di chiusura – siano presenti lavoratori addetti alla **manutenzione** degli impianti o alle lavorazioni a **ciclo continuo**.

L'INPS ha la facoltà di controllare e verificare l'effettiva chiusura o sospensione dell'attività per ferie collettive e **annullare**, in qualsiasi momento, l'autorizzazione concessa in caso di mancato riscontro con quanto indicato dall'azienda in sede di presentazione della richiesta, nonché applicare le sanzioni civili ed amministrative previste nei casi di inadempienza.

Secondo quanto affermato dall'INPS (in ultimo con il messaggio n. [8609/2012](#)), il differimento potrà riguardare solamente i versamenti relativi ad **un solo mese**, anche nel caso in cui il periodo di ferie venga fissato a cavallo tra due mesi. Se per esempio un'azienda intende chiudere l'attività per ferie collettive dal 30 luglio al 21 agosto 2022, gli adempimenti legati al periodo di paga di luglio potranno essere differiti al mese di settembre, sia per quanto riguarda il versamento dei contributi sia per la denuncia contributiva.

Sul punto, si ricorda infine che il versamento differito deve essere effettuato in un'**unica soluzione** e comporta l'applicazione della maggiorazione degli interessi di dilazione.

# Fallimento dell'associazione con estensione

Chi agisce in nome e per conto dell'associazione ha una responsabilità patrimoniale solidale e può essere dichiarato personalmente fallito

/ Saverio MANCINELLI

Le associazioni sono organizzazioni collettive aventi come scopo principale il perseguimento di una finalità **non lucrativa** e possono essere dotate di personalità giuridica (associazioni riconosciute) oppure essere prive (associazioni non riconosciute).

Nel nostro ordinamento l'associazione **sfornita** di personalità giuridica:

- viene considerata come centro di imputazione di interessi e di rapporti giuridici e, quindi, come soggetto di diritto distinto dagli associati, essendo dotata di una propria organizzazione interna ed esterna, di un patrimonio costituito dal fondo comune e di una propria capacità sostanziale e processuale;

- ai sensi dell'[art. 38](#) c.c. per le obbligazioni assunte risponde sia l'associazione con il fondo comune, sia **personalmente** e solidalmente il soggetto che ha agito in nome e per conto dell'associazione (dove la *ratio* di tale responsabilità è volta a bilanciare la tutela dei creditori con l'assenza di un sistema di pubblicità legale riguardante il patrimonio dell'ente);

- tale responsabilità solidale trascende dalla posizione formalmente assunta dal soggetto nell'ambito della compagine sociale, ricollegandosi ad una concreta **ingerenza** dell'agente nell'attività dell'ente (per tutte, Cass. n. [12714/2019](#) secondo cui la responsabilità personale e solidale prevista dall'[art. 38](#) c.c., di colui che agisce **in nome e per conto** dell'associazione non riconosciuta, non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza dell'ente, ma all'attività negoziale concretamente svolta per conto di essa e risoltasi nella creazione di rapporti obbligatori fra questa e i terzi).

Ciò premesso, superato il requisito **soggettivo** delle soglie dimensionali di cui all'[art. 1](#) del RD 267/42, è pacifica la **fallibilità** di quelle associazioni che, pur con finalità non lucrativa, formalmente svolgono, esclusivamente o prevalentemente, attività di impresa commerciale. In tal senso occorre precisare che gli elementi fattuali necessari per ritenere un'associazione "commerciale" e, quindi, assoggettabile a procedura concorsuale, consistono: nelle dimensioni economiche rilevanti; negli elevati ricavi e costi di gestione; nel sistematico ricorso al credito bancario; nello svolgimento di attività pubblicitarie e di sponsorizzazione; nel ricevere ingenti finanziamenti; nell'avere un volume di ricavi considerevole, tale da superare abbondantemente i contributi derivanti dalle quote di associazione dei praticanti aderenti.

Alla luce di quanto sopra, appare lecito interrogarsi se il fallimento di un'associazione sfornita di personalità giuridica sia causa del **fallimento ipso iure** del soggetto che ha agito in nome e per conto dell'associazione,

cioè se debba applicarsi l'[art. 147](#) comma 1 del RD 267/42, ai sensi del quale il fallimento della società con soci illimitatamente responsabili determina contestualmente il fallimento di tali soggetti.

Una risposta in senso **negativo**, proviene dalla condivisibile sentenza del Tribunale di Catania del [22 novembre 2021](#), che traccia il seguente percorso argomentativo:

- l'[art. 38](#) c.c. prevede la responsabilità per le obbligazioni dell'associazione di chi ha agito in nome e per conto della stessa, ma non va a connotare come illimitata la responsabilità di tale soggetto;

- tale assunto appare significativo rispetto a quanto descritto sulla responsabilità dei soci illimitatamente responsabili di società di persone, che rispondono di tutte le obbligazioni sociali e la siffatta differenza lessicale lascia intendere un diverso regime di responsabilità per debiti altrui: da un lato, quella del socio di società di persone per tutte le obbligazioni contratte dalla società senza alcuna limitazione; dall'altro, quella di chi ha agito in nome e per conto dell'associazione che risponde delle sole obbligazioni personalmente contratte.

Evidenziato quanto sopra, il Tribunale rileva che, in ogni caso, può ravvisarsi il fondamento giuridico per la domanda di estensione del fallimento a colui che con **regolarità** ha speso il nome e agito per conto dell'associazione, in quanto, appurato l'espletamento di attività commerciale da parte dell'associazione con conseguente riqualificazione della natura di tale ente quale società irregolare, perché non iscritta nel Registro delle imprese, chi partecipa all'attività sociale ricopre – nella sostanza – la qualità di socio di fatto di una società in nome collettivo irregolare.

In breve, la responsabilità **personale** e solidale prevista dall'[art. 38](#) c.c. di colui che agisce in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta impedisce che tale soggetto sia dichiarato contestualmente fallito, come nel caso del socio illimitatamente responsabile, ma non esclude l'estensione del fallimento, in quanto, forniti gli elementi di prova da parte del ricorrente, può intervenire una successiva sentenza in estensione che va ad integrare la primitiva a carico della associazione, di fatto "società commerciale".

Le considerazioni esposte sono destinate a restare immutate con la prossima entrata in vigore del DLgs. n. [14/2019](#) (Codice della crisi d'impresa, c.d. CCII) stante il sostanziale confluire dell'[art. 147](#) del RD 267/42 nell'[art. 256](#) del CCII, anche se con la novità della specifica inclusione del Pubblico Ministero tra i soggetti legittimati a invocare l'estensione della liquidazione giudiziale.

# Mutuo che dà esecuzione agli accordi di separazione esente da bollo e registro

Se il mutuo è condizione necessaria, rientra tra i contratti della crisi coniugale

/ Cecilia PASQUALE

Nella risposta n. [260](#), pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che il contratto di mutuo stipulato dall'ex coniuge, e che costituisce **condizione essenziale** per dare esecuzione agli accordi di separazione, rientra tra i contratti della crisi coniugale e, pertanto, è esente dalle imposte di bollo e registro ex [art. 19](#) della L. 74/87.

L'istante rappresentava all'Agenzia che l'accordo di separazione tra i coniugi attribuiva al marito la casa familiare, acquistata in comunione tra i due, dietro pagamento alla moglie di una somma destinata anche all'estinzione del finanziamento stipulato congiuntamente. A tale fine, il marito doveva procedere all'accensione di un **nuovo finanziamento** intestato a lui, espressamente destinato a dare esecuzione agli accordi di separazione e imprescindibile per adempiere la propria obbligazione. L'istante chiedeva di conoscere se, per l'atto di mutuo, operasse il regime agevolativo previsto dall'art. 19 della L. 74/87.

La norma in questione prevede un'esenzione da imposta di bollo, registro e da ogni altra tassa per tutti gli "atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio"; sul punto, la circ. n. [27/2012](#) ha chiarito che l'esenzione si riferisce a tutti gli atti, documenti e provvedimenti che i coniugi pongono in essere nell'intento di regolare i rapporti giuridici ed economici "relativi" al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili dello stesso e risponde all'esigenza di evitare che l'imposizione fiscale possa gravare sui coniugi nel momento della crisi coniugale. In aderenza a tale *ratio* ispiratrice, la norma agevolativa si applica sia agli atti eseguiti all'interno della famiglia che a quelli eseguiti nei confronti di **terzi** (Cass. n. [7966/2019](#)).

Recentemente, la Cassazione n. [4144/2021](#) ha affermato che l'esenzione opera anche per gli accordi che con-

tengono il riconoscimento o attuano il trasferimento della proprietà di beni mobili e immobili all'uno o all'altro coniuge. In particolare, rientrano nell'ambito applicativo della disposizione non solo gli atti separativi di contenuto "necessario" (consenso reciproco a vivere separati, affidamento dei figli, assegnazione della casa familiare nell'interesse della prole), ma anche quelli di contenuto "**eventuale**" (patti di varia natura che trovano occasione nella separazione, conclusi dai coniugi per l'instaurazione del regime di vita separata).

Sulla base di queste considerazioni, l'Agenzia conclude affermando che il mutuo che il marito stipulerà, in quanto "condicio sine qua non" per l'esecuzione agli accordi di separazione, rientra tra i contratti della **crisi coniugale**, la cui causa è quella di definire in modo non contenzioso e tendenzialmente definitivo la crisi.

In particolare, il mutuo di cui al caso di specie appartiene agli atti che l'ordinanza n. 4144/2021 considera "atti **realizzativi** degli accordi coniugali", i quali rientrano nella nozione di "atti relativi al procedimento di separazione o divorzio" ai fini dell'applicazione dell'esenzione dell'art. 19 della L. 74/87.

## La condizione deve risultare dall'accordo omologato

Peraltro, l'essentialità della stipula del mutuo ai fini dell'adempimento dell'accordo di separazione deve risultare dalle **clausole** dello stesso accordo omologato dal giudice e finalizzato alla risoluzione della crisi coniugale.

Solo in tal caso, il contratto di mutuo potrà rientrare nell'ambito di applicazione della disposizione agevolativa di cui all'art. 19 della L. 74/87, nei limiti dell'**ammontare** indicato dall'accordo di separazione e destinato alla ex moglie.

Pubbliche amministrazioni e imprese devono prestare la massima attenzione nell'impostazione e gestione dei sistemi per le segnalazioni

Il Garante della privacy ha sanzionato un'azienda ospedaliera, assieme alla società informatica che gestiva per questa il servizio per denunciare presunte attività corruttive o altri comportamenti illeciti all'interno dell'ente (ordinanze di ingiunzione nn. [134](#) e [135](#) del 7 aprile 2022).

Sul sito internet dell'Autorità viene evidenziato che sia le pubbliche amministrazioni, sia le imprese devono prestare la massima attenzione nell'impostazione e gestione dei sistemi di **"whistleblowing"** (L. [179/2017](#)), garantendo la massima **riservatezza** dei dipendenti e delle altre persone che presentano segnalazioni di condotte illecite.

L'adozione di sistemi di segnalazione di illeciti, per le proprie implicazioni in materia di protezione dei dati personali, è da tempo all'attenzione delle Autorità di controllo. Come messo in evidenza di recente dal Garante, proprio nell'ambito dei trattamenti effettuati mediante applicativi per l'acquisizione e gestione delle segnalazioni illecite, il titolare del trattamento, anche quando utilizza prodotti o servizi realizzati da terzi, deve eseguire, anche avvalendosi del supporto del responsabile della protezione dei dati ove nominato, una **valutazione dei rischi** e accertarsi che siano disattivate le funzioni che non hanno una base giuridica, non sono compatibili con le finalità del trattamento, ovvero si pongono in contrasto con specifiche norme di settore previste dall'ordinamento, in particolare, la disciplina in materia di whistleblowing (si veda il provvedimento dell'Autorità 10 giugno 2021 n. 235).

Nel caso di specie, dai controlli effettuati erano emerse diverse violazioni del GDPR (Regolamento [2016/679](#)).

In particolare, è stato contestato il fatto che l'accesso all'applicazione web per il whistleblowing, basata su un software open source, avvenisse attraverso sistemi che, non essendo stati correttamente configurati, regi-

stravano e conservano i **dati di navigazione** degli utenti, tanto da consentire l'**identificazione** di chi la utilizzava, tra cui i potenziali segnalanti.

La struttura sanitaria **non** aveva poi provveduto a **informare preventivamente** i lavoratori in merito al trattamento dei dati personali effettuato per finalità di segnalazione degli illeciti, non aveva effettuato una valutazione di impatto privacy e non aveva neppure inserito tali operazioni nel registro delle attività di trattamento, strumento utile per valutare i rischi per i diritti e le libertà degli interessati.

Con riguardo al principio di **"liceità, correttezza e trasparenza"** il titolare ha, infatti, l'obbligo di fornire preventivamente a tutta la platea dei possibili soggetti interessati specifiche informazioni sul trattamento dei dati personali e deve adottare "misure appropriate per fornire all'interessato tutte le informazioni di cui agli [articoli 13](#) e [14](#)" del citato Regolamento ([art. 12](#) del Regolamento).

È, infine, emersa una non corretta gestione delle **credenziali** di **autenticazione** per l'accesso all'applicazione da parte del Responsabile della prevenzione della corruzione e della trasparenza (RPCT) nominato ai sensi della L. [190/2012](#), durante la fase di transizione con il suo successore.

Nel corso dei controlli sono emersi ulteriori illeciti imputabili direttamente alla **società informatica** che, in qualità di responsabile del trattamento, forniva all'azienda ospedaliera l'applicazione.

Si noti che, al momento delle attività ispettive, non erano presenti segnalazioni di condotte illecite all'interno dell'applicativo, ma tale circostanza non vale a escludere il trattamento dei dati comunque effettuato.

Viene in definitiva comminata – attraverso due differenti ingiunzioni pubblicate sul sito dell'Autorità – una **sanzione amministrativa** di 40.000 euro sia per l'azienda ospedaliera, sia per la società informatica.



# Aumenti retributivi per PMI e imprese artigiane dei settori legno e lapideo

Definite le attività stagionali ai fini di rinnovi e proroghe dei contratti a termine

/ Alessandro MORI

Con accordo raggiunto lo scorso [3 maggio](#), le Associazioni di categoria e le OO.SS. firmatarie del CCNL 13 marzo 2018 applicabile alle imprese artigiane e alle piccole e medie imprese dei settori legno, arredamento, mobili, escavazione e lavorazione di materiali lapidei, ne hanno definito il rinnovo per il quadriennio compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 31 dicembre 2022.

Sul piano retributivo, i **minimi retributivi** sono stati incrementati dal 1° maggio e dal 1° settembre 2022. Dal periodo di paga in corso gli importi aumentano di 45 euro per le imprese artigiane e di 50 euro per le PMI (in entrambi i casi rapportati al liv. D per il legno/arredamento e al liv. 5 per i lapidei).

Previsto inoltre, nei confronti dei soli lavoratori in forza alla data del 3 maggio, un elemento *una tantum* a integrale copertura del periodo di carenza contrattuale pregresso, nella misura complessiva di 150 euro per i lavoratori qualificati e di **105 euro** per gli apprendisti. Tali importi dovranno essere erogati in due ratei, ciascuno pari al 50% del totale (vale a dire: 75 euro per i lavoratori qualificati e 52,50 euro per gli apprendisti), rispettivamente con i cedolini paga dei mesi di luglio e ottobre 2022.

Sul piano normativo si segnalano consistenti novità in materia di **lavoro a termine** introdotte con la nuova stesura dell'art. 54. In primo luogo le Parti hanno previsto che la durata massima dei contratti possa essere pari a 36 mesi, in deroga ai 24 mesi previsti dalla legge, dando così attuazione alla previsione contenuta nell'[art. 19](#) comma 3 del DLgs. 81/2015. Riconosciuta altresì la possibilità di un'unica proroga, di durata non eccedente gli 8 mesi, purché stipulata presso la Direzione Provinciale del Lavoro. Azzerato poi il c.d. "stop and go", consentendo quindi di non applicare gli intervalli temporali di cui all'[art. 21](#) comma 2 del DLgs. n. 81/2015 in caso di sequenza di contratti a termine per la sostituzione di lavoratore con diritto alla conservazione del posto.

Indicate le **attività stagionali** in presenza delle quali un contratto può essere rinnovato o prorogato anche al di fuori delle previsioni di cui all'[art. 19](#) comma 1 del DLgs. 81/2015; si tratta di: fabbricazione e installazione di tende, zanzariere e schermature solari; estrazione, selezione e stagionatura del sughero naturale; fabbricazione di turaccioli; fabbricazione elementi di arredo da esterno in legno.

Nel caso di assunzione a termine per necessità di sostituzione, allo scopo di agevolare il passaggio delle

consegne, le Parti hanno previsto la possibilità di un **periodo di affiancamento** tra sostituto e sostituito della durata massima di 90 giorni di calendario, da collocare, alternativamente, prima dell'inizio della sostituzione oppure successivamente al rientro in servizio del lavoratore sostituito. Se la sostituzione viene attivata per assenze connesse alla tutela della genitorialità, la durata del contratto a termine potrà estendersi fino alla scadenza dei termini di fruizione dei permessi per allattamento previsti per il lavoratore sostituito e rientrato in servizio.

Nelle imprese che occupano fino a 5 dipendenti (apprendisti compresi) è consentita l'assunzione di 3 lavoratori a termine; se il numero dei dipendenti a tempo indeterminato è compreso tra 6 e 18 è consentita la stipula di un contratto a termine ogni 2 dipendenti in forza; mentre se i dipendenti a tempo indeterminato sono 19 o più, contratti a termine possono essere attivati in ragione massima del **35% dei dipendenti in forza**. Si ricorda che ai sensi dell'[art. 23](#) comma 2 lett. a) del DLgs. n. 81/2015, non concorrono al raggiungimento di tali soglie quantitative le assunzioni a termine effettuate entro i primi 15 mesi dall'avvio di nuove attività (tale periodo è tuttavia passibile di prolungamento da parte della contrattazione integrativa regionale).

Quanto alle causali, in aggiunta alle c.d. "**punte stagionali**", contratti a termine possono essere stipulati anche in presenza di una delle seguenti situazioni: punte di più intensa attività connesse ad esigenze di mercato che in ragione della quantità e/o specificità richiesta, e/o delle lavorazioni necessarie, non sia possibile evadere con il normale potenziale produttivo; incremento di attività in dipendenza di commesse eccezionali e/o tempistiche di consegna tassative; esigenze di collocazione nel mercato di tipologie di prodotto non comprese nella normale produzione; acquisizione di professionalità e specializzazioni non già presenti nell'organico aziendale, in relazione all'esecuzione di commesse particolari.

Per le donne **vittime di violenza di genere** riconosciuti 2 mesi di aspettativa non retribuita in aggiunta ai 3 mesi di congedo retribuito previsti dall'[art. 24](#) del DLgs. n. 80/2015.

Infine, per i lavoratori affetti da gravi **patologie oncologiche**, degenerative o richiedenti terapie salvavita, in caso di malattia superiore a 180 giorni, la misura dell'indennità sostitutiva prevista per un massimo di 90 giorni dall'art. 49 del CCNL è elevata dal 34% al 50%.

## Associazione per delinquere finalizzata ai delitti fiscali se permane un vincolo associativo

La Cassazione – con la sentenza n. [18519](#) depositata ieri – ha ribadito alcuni principi in tema di associazione per delinquere finalizzata alla commissione di **reati tributari**, in un procedimento che coinvolgeva un complesso sistema societario di importazione di auto usate.

In particolare, delle società estere venivano fittiziamente interposte nella catena commerciale di auto usate importate in Italia dalla Germania, al solo fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto. E all'amministratore di fatto, nonché promotore di tale sistema, era stato contestato il reato di **associazione per delinquere** ex [art. 416](#) c.p. finalizzato alla commissione di truffe, falsi e delitti fiscali.

I giudici di legittimità evidenziano, così, che l'**elemento di-**

**stintivo** tra il delitto di associazione per delinquere e il concorso di persone (nel reato continuato) è individuabile nel carattere dell'accordo criminoso.

Nel concorso tale accordo si concretizza in via meramente occasionale ed accidentale, essendo diretto alla commissione di uno o più reati con la realizzazione dei quali si esaurisce l'accordo e cessa ogni motivo di allarme sociale; mentre nel **reato associativo** risulta diretto all'attuazione di un più vasto programma illecito, per la commissione di una serie indeterminata di delitti, con la permanenza di un vincolo associativo tra i partecipanti, anche indipendentemente e al di fuori dell'effettiva commissione dei singoli reati programmati.

## Per pensionati e percettori di sostegno al reddito INPGI il sostituto d'imposta è l'INPS

L'[art. 1](#) commi 103 e ss. della L. 234/2021 prevede che dal 1° luglio 2022 le funzioni previdenziali sostitutive dell'Assicurazione Generale Obbligatoria (AGO) svolte dall'INPGI sono **trasferite** all'INPS, che succede nei relativi rapporti attivi e passivi.

Con effetto dalla medesima data sono iscritti all'Assicurazione Generale Obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti dei lavoratori dipendenti i giornalisti professionisti, i pubblicisti e i praticanti titolari di un rapporto di lavoro **subordinato** di natura giornalistica, nonché, con evidenza contabile separata, i titolari di posizioni assicurative e titolari di trattamenti pensionistici diretti e ai superstiti già iscritti presso la medesima forma.

Inoltre, ai sensi del comma 108, a decorrere dal 1° luglio 2022,

anche i trattamenti di **disoccupazione** e di **CIG** sono riconosciuti ai giornalisti dall'INPS, secondo le regole:

- dell'INPGI, fino alla data del 31 dicembre 2023;
- dell'INPS, dal 1° gennaio 2024.

Ciò premesso, con il [comunicato stampa](#) diffuso ieri, 11 maggio 2022, l'INPS ha reso noto che in sede di dichiarazione dei redditi i suddetti soggetti (pensionati o beneficiari di trattamenti di sostegno al reddito) sono tenuti ad indicare, quale **sostituto d'imposta**, lo stesso Istituto previdenziale (codice fiscale 80078750587) e non l'INPGI. Ciò sia in caso di dichiarazione 730 precompilata sia di presentazione del modello 730/2022 tramite CAF o intermediario, anche se la dichiarazione viene trasmessa prima del 1° luglio.

## Dalla Cassazione ancora indicazioni sulla vecchia disciplina del diritto societario

La Cassazione, nelle ordinanze nn. [14873](#) e [14876](#) depositate ieri, affronta due interessanti profili del diritto societario, seppure attinenti alla disciplina anteriore alla riforma del 2004.

Nell'ordinanza n. 14873 si evidenzia come il compimento di operazioni incompatibili con la situazione di scioglimento della società – ovvero, in base al previgente [art. 2449](#) c.c., il **compimento di "nuove operazioni"** gestorie nonostante la perdita del capitale sociale – rappresenti certamente un atto contrario ai doveri degli amministratori. Peraltro, è ben possibile che, oltre all'assunzione di responsabilità nei confronti delle controparti delle nuove operazioni, da esse scaturisca anche un'ulteriore e diversa responsabilità riconducibile, a seconda dei casi, all'[art. 2393](#) c.c. (se ne sia derivato un danno al patrimonio sociale), all'[art. 2394](#) c.c. (se ne sia derivato un impoverimento del medesimo patrimonio sociale che lo abbia reso insufficiente a soddisfare le ragioni di uno o più

creditori) o all'[art. 2395](#) c.c. (se il danno abbia toccato direttamente la sfera giuridica di un socio o di un terzo).

Nell'ordinanza n. 14876, invece, la Cassazione osserva come anche prima dell'introduzione nel nostro ordinamento dell'[art. 2497](#) c.c., in tema di responsabilità da **illecita attività** di direzione e coordinamento, la tutela del ceto creditorio della società eterodiretta, che avesse visto diminuito il patrimonio di questa a causa dell'abusiva attività di direzione e coordinamento della capogruppo, avrebbe potuto trovare "ristoro" nella clausola generale del *neminem laedere* ex [art. 2043](#) c.c. Tramite tale azione, in particolare, l'eventuale curatore fallimentare non avrebbe fatto valere il danno subito dai creditori nella propria sfera individuale, quale conseguenza immediata e diretta del comportamento denunciato, ma i danni incidenti sul ceto creditorio nel suo insieme.

## La lunga durata della società di capitali non legittima il recesso del socio

Il Tribunale di Milano, nel provvedimento del [10 marzo 2021](#), ha ribadito che deve escludersi un'**applicazione analogica** dell'[art. 2285](#) c.c. alle società di capitali (*cfr.* anche Cass. nn. [4716/2020](#) e [8962/2019](#)).

Tale applicazione non può essere giustificata dal **rischio di elusività** di durate statutarie valutate come "eccessivamente lunghe", non essendo ricavabile un parametro oggettivo predefinito per la valutazione di abnormità della durata statuta-

ria; tale non potendo essere né la durata della vita umana, né la tipologia dell'oggetto sociale, normalmente riferito ad attività imprenditoriali di per sé suscettibili di sviluppo per un tempo indeterminabile.

Non può, quindi, essere ritenuto legittimo il recesso esercitato da un socio di srl avente durata al **31 dicembre 2070**, che non pare "oltremodo lontana nel tempo", né, tanto meno, arbitraria o irrazionale.