

Venerdì 20 maggio 2022

IL CASO DEL GIORNO

Verifiche fiscali alla prova del legittimo affidamento

/ Alfio CISSELLO

Per effetto dell'art. 10 comma 2 della L. 212/2000, "non sono irrogate **sanzioni né richiesti interessi** moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall' [...]"

PAGINA 2

IL PUNTO TUTELA DEL PATRIMONIO

Anche il contribuente può discostarsi dal dato contabile nella successione di partecipazioni

/ Elena PIZZORUSSO

L'art. 16 comma 1 lett. b) del DLgs. n. 346/1990, in tema di imposte di successione o donazione, prevede che la base imponibile in relazione alle **quote di società non** [...]"

PAGINA 11

FISCO

Il divieto di cessione parziale dei bonus edilizi vale per la singola rata annuale

In relazione alle detrazioni edilizie la possibilità di optare per la cessione della detrazione o lo sconto in fattura segue il codice intervento

/ Dario BONSANTO e Arianna ZENI

Con due documenti di prassi pubblicati nella giornata di ieri, 19 maggio 2022, l'Amministrazione finanziaria ha fornito importanti chiarimenti circa le modalità di esercizio dell'**opzione** per la **cessione** del credito di cui all'art. 121 del DL 34/2020 relativo alle detrazioni "edilizie".

Con la risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate 19 maggio 2022 n. 279, è stato in primo luogo ribadito come, ai fini del superbonus del 110% ex art. 119 del DL 34/2020, nel caso in cui sul medesimo immobile siano effettuati **più interventi agevolabili**, il limite massimo di spesa ammesso alla detrazione risulterà costituito dalla somma degli importi previsti per ciascuno degli interventi realizzati (sempre che tali importi vengano distintamente contabilizzati e siano rispettati gli adempimenti specificamente previsti in relazione a ciascuna detrazione).

A tal fine è stato, altresì, specificato che, qualora il beneficiario delle pre-

dette agevolazioni intenda optare per la cessione del credito ex art. 121 del DL 34/2020, il credito cedibile andrà calcolato sul **totale** delle spese sostenute nell'anno per ciascuno degli interventi, così come contraddistinti dai codici indicati nella tabella riportata nelle istruzioni al modello di comunicazione dell'opzione.

Da ciò consegue che, ad esempio, nell'ambito del superbonus del 110% risulterà, quindi, possibile **cedere** il solo credito calcolato sulle spese dell'anno per l'intervento di sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale, utilizzando, invece, direttamente la detrazione spettante per le spese dell'anno relative ai restanti interventi posti in essere (il beneficiario avrà, dunque, facoltà di scelta ragionando "per codice intervento").

Con la FAQ del 19 maggio 2022, invece, l'Amministrazione finanziaria ha formalizzato i chiarimenti che il Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Ernesto Maria Ruffini, aveva [...]"

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Accesso alla dichiarazione precompilata 2022 da lunedì 23 maggio

Rogito entro il 30 giugno 2022 per avere il sismabonus acquisti al 110%

La Corte Costituzionale riscrive l'art. 18 sui licenziamenti per motivi economici

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Utilizzo del credito IVA delle società di comodo alla Corte Ue

/ Emanuele GRECO

La Corte di Cassazione, con l'importante ordinanza n. 16091 depositata ieri, ha demandato alla Corte di Giustizia Ue la **questione pregiudiziale** relativa alla [...]"

PAGINA 5

Verifiche fiscali alla prova del legittimo affidamento

L'assenza di contestazioni può incidere su sanzioni e interessi

/ Alfio CISSELLO

Per effetto dell'[art. 10](#) comma 2 della L. 212/2000, "non sono irrogate **sanzioni né richiesti interessi** moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa".

Trattasi del principio del legittimo affidamento, che, al ricorrere dei menzionati requisiti, rende non dovuti sanzioni e interessi, mentre non incide a livello generale sulla debenza dell'imposta.

In sede di verifica fiscale il contribuente, secondo una **corrente giurisprudenziale** (per ora espressasi solo a livello di giurisprudenza di merito), potrebbe invocare il legittimo affidamento.

È il caso in cui, in una prima verifica, sia essa a tavolino o con accessi sostanziali, una determinata condotta fiscalmente rilevante **non sia stata contestata**. Successivamente, quella stessa condotta viene poi censurata, in costanza della situazione di fatto.

La C.T. Prov. Torino 5 marzo 2012 n. [22/17/12](#) ha annullato le sanzioni sul recupero a tassazione di interessi passivi nell'annualità X in quanto, in anni antecedenti, in sede di adesione dette sanzioni erano state annullate.

In altra occasione si è affermato: "il fatto che un comportamento (quanto meno discutibile dal punto di vista fiscale) sia già stato tenuto dal contribuente e non sia stato contestato in precedenti verifiche, senza che la parte nulla avesse fatto per occultarlo, ma esso fosse **facilmente rilevabile** dal semplice esame della documentazione contabile dell'anno già verificato" non attribuisce legittimità alla condotta ma è causa idonea per non applicare le sanzioni (C.T. Reg. Torino 22 maggio 2019 n. [674/4/19](#)).

Come evidenziano i giudici, si ingenera nel contribuente una "aspettativa di legittimità" del proprio ope-

rato, che priva le violazioni del requisito della colpa.

Bisogna porre l'attenzione su un fatto: se si ritiene la condotta **priva di colpa**, vengono meno le sanzioni, mentre se il discorso si sposta sul legittimo affidamento vengono meno sia le sanzioni sia gli interessi.

Nella prassi può essere difficile individuare quando il principio giurisprudenziale esposto può trovare applicazione.

In primo luogo, è necessario che nel frattempo non siano state rinvenute prove ulteriori rispetto a quelle già esaminate. Anche un orientamento giurisprudenziale difforme potrebbe indurre l'ente impositore a valutare diversamente una stessa fattispecie, specie se si tratta di **tributi periodici**.

Poi, si deve trattare di una verifica in cui lo stesso comportamento risulta non contestato, e ciò presuppone che questo in qualche modo sia stato oggetto di esame.

Precedenti in tema di accertamento con adesione

Rileviamo che, in tema di accertamento con adesione, recente giurisprudenza ha sancito che è illegittima la condotta dell'Ufficio laddove "dopo aver emesso, in base alla proposta accettata dal contribuente, gli atti di **accertamento con adesione** per alcune annualità d'imposta, proceda, repentinamente, senza motivazione e nonostante il tempestivo e regolare adempimento degli atti già emanati, all'emissione per le restanti annualità, pure oggetto della proposta, di avviso di accertamento per l'originaria pretesa" (Cass. 11 maggio 2021 n. [12372](#)).

In una tale evenienza, gli accertamenti sono parzialmente nulli, e la pretesa va ricondotta nell'entità derivante dall'accordo di adesione dei pregressi anni.

Nella fattispecie indicata addirittura le **imposte non sono dovute**, secondo quanto emerge dal principio riportato.

Il divieto di cessione parziale dei bonus edilizi vale per la singola rata annuale

In relazione alle detrazioni edilizie la possibilità di optare per la cessione della detrazione o lo sconto in fattura segue il codice intervento

/ Dario BONSANTO e Arianna ZENI

Con due documenti di prassi pubblicati nella giornata di ieri, 19 maggio 2022, l'Amministrazione finanziaria ha fornito importanti chiarimenti circa le modalità di esercizio dell'**opzione** per la **cessione** del credito di cui all'[art. 121](#) del DL 34/2020 relativo alle detrazioni "edilizie".

Con la risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate 19 maggio 2022 n. [279](#), è stato in primo luogo ribadito come, ai fini del superbonus del 110% ex [art. 119](#) del DL 34/2020, nel caso in cui sul medesimo immobile siano effettuati **più interventi agevolabili**, il limite massimo di spesa ammesso alla detrazione risulterà costituito dalla somma degli importi previsti per ciascuno degli interventi realizzati (sempre che tali importi vengano distintamente contabilizzati e siano rispettati gli adempimenti specificamente previsti in relazione a ciascuna detrazione).

A tal fine è stato, altresì, specificato che, qualora il beneficiario delle predette agevolazioni intenda optare per la cessione del credito ex [art. 121](#) del DL 34/2020, il credito cedibile andrà calcolato sul **totale** delle spese sostenute nell'anno per ciascuno degli interventi, così come contraddistinti dai codici indicati nella tabella riportata nelle istruzioni al modello di comunicazione dell'opzione.

Da ciò consegue che, ad esempio, nell'ambito del superbonus del 110% risulterà, quindi, possibile **cedere** il solo credito calcolato sulle spese dell'anno per l'intervento di sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale, utilizzando, invece, direttamente la detrazione spettante per le spese dell'anno relative ai restanti interventi posti in essere (il beneficiario avrà, dunque, facoltà di scelta ragionando "per codice intervento").

Con la [FAQ](#) del 19 maggio 2022, invece, l'Amministrazione finanziaria ha formalizzato i chiarimenti che il Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Ernesto Maria Ruffini, aveva anticipato in occasione del convegno organizzato da Eutekne e Credit Agricole a Venezia lo scorso 6 maggio (si veda "[Crediti d'imposta da bonus edilizi cedibili per singola annualità](#)" del 7 maggio 2022).

Nello specifico con la citata [FAQ](#) sono stati forniti importanti precisazioni circa l'introduzione del **divieto di cessione parziale** e della tracciabilità delle cessioni dei crediti relativi al superbonus e agli altri bonus edilizi, previsti dal comma 1-*quater* dell'[art. 121](#) del DL 34/2020.

Dal 1° maggio 2022 divieto di cessioni parziali

Per effetto di tale disposizione, i crediti derivanti dall'esercizio delle opzioni (prima cessione o sconto in fattura) relative al superbonus e agli altri bonus edilizi, comunicate all'Agenzia delle Entrate a partire **dal 1° maggio 2022**, non possono formare oggetto di cessioni parziali successive (al fine di verificare il rispetto del citato divieto, viene, infatti, attribuito a tali crediti un codice identificativo univoco, il quale andrà indicato nelle comunicazioni delle eventuali successive cessioni).

Sul punto, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito come il **divieto di cessione parziale** sia da intendersi riferito all'importo delle singole rate annuali in cui è stato suddiviso il credito ceduto da ciascun soggetto titolare della detrazione (a tal fine in fase di caricamento sulla piattaforma, i crediti derivanti dalle prime cessioni o dagli sconti in fattura vengono suddivisi, in base alla tipologia di detrazione e all'anno di sostenimento della spesa, in rate annuali di pari importo, ciascuna delle quali sarà dotata di un proprio codice univoco da indicare nelle eventuali successive cessioni delle singole rate).

Di conseguenza, ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, le cessioni successive potranno avere ad oggetto (per l'intero importo) anche solo una o alcune delle rate di cui è composto il credito, mentre le **restanti rate** (sempre per l'intero importo) potranno essere cedute anche in momenti successivi, ovvero utilizzate in compensazione tramite modello F24 (in tale ultima eventualità, anche in modo frazionato). Resta, invece, esclusa la possibilità per le singole rate di formare oggetto di cessione parziale o in più soluzioni.

Accesso alla dichiarazione precompilata 2022 da lunedì 23 maggio

Dal 31 maggio è possibile modificare e trasmettere le dichiarazioni

/ Carlotta Anna Maria GHIO e Massimo NEGRO

Con il provvedimento n. 173218 dell'Agenzia delle Entrate pubblicato ieri, sono state definite le **modalità di accesso** alle dichiarazioni precompilate 730 relative al periodo d'imposta 2021, da parte dei contribuenti e degli altri soggetti autorizzati. Il provvedimento conferma quasi tutte le disposizioni applicabili lo scorso anno, di cui al provv. n. [113064](#) del 7 maggio 2021.

La data del 23 maggio come termine iniziale per accedere alle dichiarazioni precompilate è stata stabilita dall'[art. 10-quater](#), comma 2, del DL 4/2022 (c.d. "Sostegni-ter"), il quale ha prorogato, solo per quest'anno, il termine ordinario del 30 aprile, di cui all'[art. 1](#) comma 1 del DLgs. 175/2014. Lo **slittamento** del termine di tre settimane si è reso necessario principalmente per effetto delle proroghe intervenute con riferimento alla trasmissione all'Agenzia delle Entrate della comunicazione dei dati relativi alle spese sostenute nel 2021 dai condomini per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica effettuati sulle parti comuni di edifici residenziali, nonché per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici finalizzati all'arredo delle parti comuni degli immobili oggetto di ristrutturazione.

Il primo slittamento del termine è stato introdotto dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 16 marzo 2022 n. [83833](#), il quale ha prorogato al 7 aprile l'ordinaria scadenza 16 marzo, di cui all'[art. 2](#) del DM 1° dicembre 2016. Il termine è poi stato prorogato al 19 aprile dal provvedimento 7 aprile 2022 n. [110854](#). Tali **differimenti** sono stati necessari al fine di assicurare la trasmissione di informazioni corrette e complete per la predisposizione delle dichiarazioni precompilate.

L'[art. 10-quater](#) comma 1 del DL 4/2022 ha inoltre stabilito che la **comunicazione** per l'esercizio dell'opzione di sconto sul corrispettivo o cessione del credito, di cui all'[art. 121](#) del DL 34/2020, per le spese relative alle detrazioni "edilizie" sostenute nel 2021 nonché per le rate residue non fruita delle detrazioni riferite alle spese sostenute nel 2020, doveva essere trasmessa entro il 29 aprile 2022. Quest'ultimo differimento al 29 aprile ha reso necessaria la proroga al 23 maggio per la messa a disposizione delle dichiarazioni precompilate.

L'Agenzia delle Entrate, si ricorda, rende disponibili le **dichiarazioni precompilate** solo dopo aver ricevuto ed elaborato i dati:

- contenuti nelle certificazioni uniche dei sostituti d'imposta;
- trasmessi da soggetti terzi;
- disponibili in Anagrafe tributaria.

A partire dal 23 maggio i contribuenti e i soggetti dele-

gati potranno quindi visualizzare, nell'apposita **area autenticata** dell'Agenzia delle Entrate, le dichiarazioni precompilate e l'elenco delle informazioni disponibili relative ai redditi, agli oneri detraibili e deducibili, ai versamenti, agli acconti o ai crediti d'imposta presenti in Anagrafe tributaria o comunicate dai soggetti obbligati. In questo modo sarà quindi possibile verificare tutti i dati che l'Agenzia delle Entrate ha caricato nelle dichiarazioni.

Per accedere alla dichiarazione precompilata, i contribuenti possono utilizzare uno dei seguenti **strumenti di autenticazione**:

- il Sistema Pubblico di Identità Digitale (SPID);
- la Carta di identità elettronica (CIE);
- la Carta Nazionale dei Servizi (CNS);
- il PIN dispositivo rilasciato dall'INPS (solo per i cittadini residenti all'estero non in possesso di un documento di riconoscimento italiano).

Come indicato dall'Agenzia delle Entrate con il comunicato stampa 16 febbraio 2021 n. [13](#), in attuazione dell'[art. 24](#) del DL 76/2020, per i cittadini, a partire dal 1° ottobre 2021 non è più possibile utilizzare le credenziali di Fisconline.

A partire dal **31 maggio**, i contribuenti o i delegati potranno, una volta visualizzata la dichiarazione precompilata:

- accettare la dichiarazione senza modifiche;
- modificare la dichiarazione.

Resta ferma la possibilità di non avvalersi della dichiarazione precompilata e ricorrere quindi ai canali tradizionali di compilazione e presentazione.

Assistenza fiscale "a distanza" non più applicabile

Con riferimento alle dichiarazioni precompilate 2021, il provv. n. [113064/2021](#) prevedeva l'applicazione della disciplina dell'assistenza fiscale "a distanza". In considerazione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 e fino alla **cessazione** dello stato di emergenza sanitaria, infatti, i soggetti che intendevano presentare dichiarazioni all'Agenzia delle Entrate per il tramite degli intermediari abilitati potevano inviare in via telematica agli intermediari la copia per immagine della delega o del mandato all'incarico sottoscritta e della documentazione necessaria, unitamente alla copia del documento d'identità. Dal momento che lo stato d'emergenza non è stato ulteriormente prorogato e si è concluso in data 31 marzo 2022 (si veda il DL [24/2022](#)), tale disciplina in materia di assistenza fiscale a distanza non è più applicabile.

Utilizzo del credito IVA delle società di comodo alla Corte Ue

La Cassazione richiede l'esame della soggettività passiva e dei limiti al diritto di detrazione

/ Emanuele GRECO

La Corte di Cassazione, con l'importante ordinanza n. [16091](#) depositata ieri, ha demandato alla Corte di Giustizia Ue la **questione pregiudiziale** relativa alla compatibilità della normativa interna delle società di comodo rispetto alla normativa comunitaria, nella misura in cui – a livello nazionale – il diritto alla detrazione è negato se dette società non effettuano per tre anni consecutivi operazioni soggette ad IVA di importo almeno pari ai ricavi presunti.

Nella fattispecie, è rinviato alla Corte di Giustizia l'esame dell'[art. 30](#) comma 4, secondo periodo, della L. 724/94, il quale **preclude** la compensazione "interna" del credito IVA (nell'ambito delle liquidazioni periodiche) per le società non operative le quali, per tre periodi d'imposta consecutivi, non effettuino operazioni rilevanti ai fini IVA per un importo almeno pari ai ricavi minimi presunti.

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza interlocutoria in commento, ritiene che debba essere verificata la compatibilità del richiamato art. 30 comma 4 della L. 724/94, rispettivamente, in ordine:

- all'[art. 9](#), par. 1, della direttiva 2006/112/Ce, il quale reca la nozione di **soggetto passivo**, tale per cui, riscontrando l'assenza della soggettività passiva IVA, possa essere negata la detrazione dell'IVA applicata sulle operazioni attive;
- all'[art. 167](#) della medesima direttiva e ai principi generali della **neutralità** dell'IVA, in merito ad una possibile ingiustificata limitazione del diritto alla detrazione dell'imposta;
- ai principi comunitari di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento.

Quanto al primo aspetto, è da osservare che l'art. 9 della direttiva qualifica come "soggetto passivo" chiunque eserciti, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'**attività economica**, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. Configura attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità. Il successivo [art. 168](#) attribuisce il diritto alla detrazione dell'IVA a ciascun soggetto passivo "nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta".

La Cassazione, dunque, si interroga in merito al fatto che lo **status** di soggetto passivo (e, di riflesso, il diritto alla detrazione) possa essere negato laddove la società esegua operazioni attive rilevanti ai fini IVA in misura ritenuta non coerente – in quanto eccessivamente bassa – rispetto a quanto può ragionevolmente attendersi dagli asset patrimoniali di cui dispone per tre

anni consecutivi e senza la dimostrazione di oggettive situazioni ostative.

In particolare, secondo la Suprema Corte, il mancato superamento del **test di operatività**, stando alla disciplina nazionale, priverebbe la società c.d. "di comodo" della qualifica di soggetto passivo IVA, in ragione del (presunto) mancato esercizio di un'attività economica. Un tale approccio sembrerebbe fondato su un elemento di natura quantitativa (rappresentato dall'incongruo volume delle operazioni imponibili rispetto agli asset proprietari a disposizione), in apparente contraddizione con le disposizioni comunitarie e i principi della Corte di Giustizia Ue.

D'altro canto, il **mancato superamento** del test di operatività non assumerebbe rilevanza quale prova incontrovertibile della mancanza della soggettività passiva dell'ente, ma costituirebbe una presunzione legale dell'assenza del presupposto dell'esercizio di un'attività economica (superabile, da parte della società, dimostrando l'esistenza di situazioni oggettive che hanno impedito di porre in essere operazioni soggette ad IVA). Per quanto concerne, il **diritto alla detrazione**, postulato dall'art. 167 ss. della direttiva 2006/112/Ce, si ribadisce che esso rappresenta un elemento fondamentale del sistema dell'IVA comunitaria. In quanto cardine sul quale poggia la neutralità del tributo, il diritto alla detrazione non può in linea di principio essere soggetto a limitazioni.

Il diniego di tale diritto potrebbe essere giustificato dalla lotta contro le frodi e l'evasione fiscale.

Con specifico riferimento all'acquisto di beni o servizi non utilizzati per realizzare le **attività economiche** per le quali ha esercitato il suo diritto a detrazione, l'Amministrazione tributaria può chiedere al soggetto passivo di dimostrare che la sua intenzione sia confermata da elementi oggettivi e, nelle situazioni fraudolente o abusive, può chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso dell'imposta indebitamente detratta. Tuttavia, il Fisco "non può stabilire modalità di prova, come la presunzione dell'esistenza di un abuso o di una frode, il cui effetto sarebbe quello di rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA da parte dei soggetti passivi" (Corte Ue causa [C-734/19](#)).

Da ultimo, è invocato il principio della **certezza del diritto** (e il corollario della tutela del legittimo affidamento) rammentando che tale principio richiede, da un lato, che le norme giuridiche siano chiare e precise e, dall'altro, che la loro applicazione sia prevedibile per i soggetti dell'ordinamento (Corte Ue causa [C-492/13](#)).

Rogito entro il 30 giugno 2022 per avere il sismabonus acquisti al 110%

Per i rogiti effettuati dal 1° luglio la detrazione sulle spese per l'acquisto di unità immobiliari antisismiche spetta al 75% o 85%

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Per i **rogiti** stipulati in data **successiva al 30 giugno 2022**, il sismabonus acquisti può spettare nelle misure del 75% o dell'85%, in presenza dei relativi presupposti stabiliti dal comma 1-*septies* dell'[art. 16](#) del DL 63/2013, mentre **non** può spettare nella versione **superbonus 110%** di cui al comma 4 dell'[art. 119](#) del DL 34/2020.

Questo è il chiarimento fornito nella risposta all'interrogazione in Commissione Finanze della Camera n. [5-08101](#), con la quale il MEF ribadisce in modo tetragono i consolidati convincimenti interpretativi dell'Agenzia delle Entrate sulla disciplina del sismabonus acquisti (si veda anche "[Sismabonus acquisti al 110% fino al 30 giugno 2022](#)" dell'11 febbraio 2022).

Tale prassi, infatti, asserisce da tempo che, per poter beneficiare dell'agevolazione, non è sufficiente che all'interno della finestra temporale agevolata si collochino il momento di sostenimento della spesa (che, per gli acquirenti "non imprese", si individua per cassa) e l'ultimazione dei lavori di riduzione del rischio sismico sull'intero edificio in cui è ubicata l'unità immobiliare oggetto di successiva compravendita, essendo invece necessario che all'interno di quell'**arco temporale** si collochi anche la data di stipula del **rogito** di compravendita.

Inevitabile conseguenza di questa impostazione è che, se anche alla data del 30 giugno 2022 risultassero pagati da un acquirente "non impresa" **acconti** per oltre 96.000 euro e risultassero ultimati, con relativo collaudo effettuato e depositato, gli interventi sulle parti strutturali dell'edificio con efficacia ai fini della riduzione del rischio sismico, la mancata stipula del rogito di compravendita della singola unità immobiliare entro il medesimo termine pregiudicherebbe la possibilità di applicare il sismabonus acquisti al 110%, ferma restando la sua applicabilità al 75% o 85% se la stipula del rogito avviene entro il più ampio termine del 31 dicembre 2024 (purché, si ricorda, non oltre 30 mesi dalla data di ultimazione dei lavori).

In verità, per quante volte venga ribadita, questa **impostazione** continua a **non convincere**.

Sia dal dato letterale del comma 1-*septies* dell'[art. 16](#) del DL 63/2013, sia da una interpretazione sistematica della *ratio* sottostante al sismabonus acquisti (che è

quella di agevolare gli stessi interventi che sarebbero agevolabili ai sensi del precedente comma 1-*quinquies*, nella consapevolezza che una demolizione e ricostruzione di un edificio posseduto da un condominio di proprietari è operazione organizzativamente assai più complessa rispetto a quella che può essere decisa da una impresa che demolisce, ricostruisce e poi vende ai "futuri" condòmini del "futuro" condominio), pare emergere con chiarezza che ciò che deve risultare verificato all'interno della finestra temporale agevolata è (oltre ovviamente al **sostenimento delle spese**) l'**ultimazione** degli **interventi** di riduzione del rischio sismico che la norma mira ad agevolare.

Dopodiché, una volta che tali presupposti risultano verificati, viene ulteriormente richiesto che il **rogito** si perfezioni **entro** il tempo **massimo** di **30 mesi** dalla data di **ultimazione** dei predetti "lavori presupposti" (termine diverso e ulteriore rispetto alla finestra temporale nell'ambito della quale devono "cadere" l'ultimazione dei lavori e il sostenimento delle spese).

Il MEF fa propri i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

Argomentazioni che paiono francamente assai più solide di quelle che si leggono anche nella richiamata risposta del MEF all'interrogazione n. 5-08101, laddove si legge che "considerato che la norma fa espresso riferimento «agli acquirenti» delle predette unità immobiliari, è necessario, tra l'altro, che l'atto di acquisto relativo agli immobili oggetto dei lavori sia stipulato entro il termine di vigenza dell'agevolazione", con una **forzatura** argomentativa degna di miglior causa tra finalità del testo di individuazione soggettiva del beneficiario dell'agevolazione (l'acquirente, appunto) con finalità del testo di individuazione temporale di uno dei presupposti per beneficiare dell'agevolazione (la data di stipula dell'atto di acquisto).

Ciò non di meno, questa è allo stato l'impostazione interpretativa cui si ritrova costretto a conformarsi chi non volesse correre i propri rischi in sede contenziosa, lasciando ad altri questo tutt'altro che piacevole compito.

La Corte Costituzionale riscrive l'art. 18 sui licenziamenti per motivi economici

Secondo la Consulta è costituzionalmente illegittimo il presupposto della "manifesta" insussistenza quale requisito per applicare la tutela reale

/ Luca NEGRINI

L'art. 18 dello Statuto dei lavoratori in tema di licenziamenti ha sempre rappresentato una delle norme cardine dell'ordinamento in materia di lavoro e le modifiche apportate a tale disciplina con la L. 92/2012 erano state il frutto di un **compromesso politico**, con il quale si era cercato un punto di equilibrio tra la tutela indennitaria, che avrebbe dovuto rappresentare nelle intenzioni del legislatore la regola, e la tutela reale, riservata alle ipotesi più gravi di illegittimità del licenziamento.

Le disposizioni in tema di licenziamento individuale per **motivi economici**, contenute nella seconda parte del comma 7 dell'art. 18 della L. 300/70 dopo la Riforma Fornero, rappresentavano un esempio evidente di questa difficile ricerca di un compromesso, in quanto stabilivano che il giudice poteva applicare la tutela reale solo nell'ipotesi in cui accertasse la manifesta insussistenza del fatto posto a base del licenziamento per giustificato motivo oggettivo.

La Corte Costituzionale ha definitivamente riscritto questa disciplina con la sentenza n. 125 pubblicata ieri, 19 maggio, che ha dichiarato incostituzionale tale norma limitatamente alla parola "manifesta". Questo intervento, tra l'altro, arriva a distanza di poco più di un anno dalla precedente sentenza, la n. 59 del 1° aprile 2021, con la quale la Consulta aveva già dichiarato incostituzionale la disposizione nella parte in cui prevedeva solo come **possibilità** e non come obbligo del giudice quello di disporre la reintegrazione, in caso di manifesta insussistenza del fatto sui cui si fonda il licenziamento per giustificato motivo oggettivo.

A questo punto, dopo i due interventi della Corte, si può affermare che in materia di licenziamenti individuali per motivi economici la tutela reintegratoria, sia pure nella forma attenuata prevista dal comma 4 dell'art. 18, dovrà essere applicata nella maggior parte dei casi in cui il licenziamento sia considerato illegittimo. Secondo la giurisprudenza della Cassazione, infatti, l'**insussistenza** del fatto "concerne entrambi i presupposti di legittimità del licenziamento per giustificato motivo oggettivo e, quindi, sia le ragioni inerenti all'attività produttiva, l'organizzazione del lavoro e il regolare funzionamento di essa sia l'impossibilità di ricollocare altrove il lavoratore" (Cass. n. 29102/2019).

Di conseguenza, la reintegrazione dovrà essere riconosciuta sia quando il giudice ritenga che non vi sia stata un'effettiva soppressione del posto di lavoro sia quando risulti violato l'**obbligo di repechage**. La tutela

indennitaria sarà, viceversa, relegata ad ipotesi residuali, come quella del mancato rispetto della buona fede e della correttezza nella scelta del lavoratore da licenziare, in caso di più figure omogenee e fungibili, come ricordato dalla stessa Consulta nella pronuncia in commento.

Secondo i giudici costituzionali il requisito della "manifesta" insussistenza sarebbe in contrasto con l'art. 3 Cost., perché nel sistema delineato dalla L. 92/2012 la **reintegrazione**, sia per i licenziamenti disciplinari sia per quelli economici, si incardina sulla nozione di insussistenza del fatto e il requisito del carattere manifesto sarebbe indeterminato, prestandosi ad incertezze interpretative destinate a condurre a soluzioni difformi, con conseguenti ingiustificate disparità di trattamento. Per usare le parole della Corte "la sussistenza di un fatto non si presta a controvertibili graduazioni in chiave di evidenza fenomenica, ma evoca piuttosto una alternativa netta, che l'accertamento del giudice è chiamato a sciogliere in termini positivi o negativi". Inoltre, questo requisito imporrebbe l'ulteriore verifica della più o meno marcata graduazione dell'insussistenza, vanificando così l'obiettivo della rapidità e prevedibilità delle decisioni.

Non è questa la sede per discutere della soluzione adottata dalla Consulta, anche se occorre sottolineare come la giurisprudenza fosse arrivata ad una **definizione** abbastanza precisa del requisito oggi soppresso, individuato nella "chiara, evidente e facilmente verificabile assenza dei presupposti di legittimità del recesso" (Cass. n. 6083/2021). Di certo, la decisione porterà ad un notevole ampliamento delle ipotesi di tutela reale in caso di illegittimità di licenziamento per motivi economici, in coincidenza con un analogo fenomeno cui si sta assistendo in materia di licenziamenti disciplinari dopo la sentenza della Cassazione n. 11665 dell'11 aprile scorso (si veda "[Sempre più ampie le ipotesi di reintegrazione per i licenziamenti disciplinari](#)" del 12 aprile 2022).

La sentenza della Consulta, nell'individuare un **parallelismo** sul rilievo dell'insussistenza del fatto per i licenziamenti economici e per quelli disciplinari, sembra poi aprire la strada a nuove questioni di costituzionalità relative alla disciplina del contratto a tutele crescenti, dal momento che il DLgs. 23/2015 prevede la reintegrazione in caso di insussistenza del fatto per i licenziamenti disciplinari, mentre la esclude del tutto per i licenziamenti economici.

Sull'obbligo di POS nessuna marcia indietro

Non sono all'orizzonte ripensamenti sull'obbligo di accettare la richiesta di pagamenti elettronici

/ Maurizio MEOLI

Non sono ravvisabili contraddizioni tra la normativa in tema di limitazioni all'uso del **contante** e quella relativa alle sanzioni per mancata accettazione di **pagamenti elettronici**, per cui non appaiono necessarie ulteriori iniziative normative in materia, che, peraltro, potrebbero risultare non compatibili con le previsioni del PNRR.

Ad affermarlo è il sottosegretario al Ministero dell'Economia e delle finanze, Federico Freni, nella risposta in Commissione all'interrogazione n. [5-08104](#), presentata da Lucia Albano (Fdl), in ragion del fatto che la moneta **avente corso legale** resta di fatto il contante.

Si ricorda che, attualmente, il limite all'utilizzo del denaro contante, ex [art. 49](#) del DLgs. 231/2007, è pari a **1.999,99 euro**, essendo stata rinviata al 1° gennaio 2023 l'operatività del limite di 999,99 euro.

A partire dal prossimo 30 giugno, inoltre, la mancata accettazione di pagamenti, di qualsiasi importo, tramite carte di pagamento, anche da parte dei liberi professionisti, comporterà una sanzione pecuniaria pari a 30 euro, aumentati del 4% del valore della transazione per la quale sia stata rifiutata l'accettazione del pagamento ([art. 15](#) comma 4-*bis* del DL 179/2012 convertito, come inserito, in sede di conversione nella L. [233/2021](#), dall'[art. 19-ter](#) comma 1 lett. b) del DL 152/2021 e modificato dall'[art. 18](#) comma 1 del DL 36/2022).

Nella risposta si evidenzia, innanzitutto, come limitazioni ai pagamenti in banconote o monete metalliche decise dagli Stati membri per motivi d'interesse pubblico non siano incompatibili con il corso legale delle banconote e delle monete metalliche in euro, ma a condizione che esistano **altri mezzi legali** di estinzione dei debiti pecuniari (*cfr.*, in particolare, il considerando 19 del Regolamento 974/1998/Ce).

Inoltre, la Corte di Giustizia Ue, nella sentenza 26 gennaio 2021 cause riunite [C-422/19 e C-423/19](#), ha stabilito che il diritto Ue deve essere interpretato nel senso che non osta a una normativa nazionale che escluda la possibilità di liberarsi da un'obbligazione di pagamento imposta da un'autorità pubblica mediante banconote in euro, a condizione che:

- tale normativa non abbia per oggetto né per effetto di stabilire il regime giuridico del corso legale di tali banconote;
- non comporti, *de jure* o *de facto*, un'abolizione di tali banconote, segnatamente rimettendo in causa la possibilità di liberarsi, in generale, da un'obbligazione di pagamento mediante tale contante;

- sia stata adottata tenendo conto di **motivi d'interesse pubblico**;
- la limitazione ai pagamenti in contanti derivante da tale normativa sia idonea a realizzare l'obiettivo di interesse pubblico perseguito;
- non ecceda i limiti di quanto è necessario per la realizzazione dello stesso, nel senso che esistano **altri mezzi legali** per liberarsi dall'obbligazione di pagamento.

Appare chiaro, quindi, come, a livello comunitario, siano consentite limitazioni ai pagamenti in contanti in presenza di "motivi di interesse pubblico" e a condizione che siano disponibili "altri mezzi legali di estinzione dei debiti pecuniari".

A fronte di ciò, prosegue la risposta, è da rilevare come in Italia esistano limitazioni all'utilizzo del contante tese alla tutela dei seguenti **interessi pubblici**:

- *tax compliance*;
- contrasto al riciclaggio;
- promozione dei pagamenti elettronici e digitali.

Tali limitazioni non presentano situazioni di conflittualità con la disciplina che introduce una sanzione in caso di mancata accettazione di strumenti di pagamento elettronici; disciplina che, oltre a iscriversi tra le misure idonee a incentivare pagamenti in forma elettronica, rientra tra gli obiettivi che la Milestone M1C1 - 103 del PNRR, 1.12 - Riforma dell'amministrazione fiscale, intende perseguire **entro il 1° semestre 2022**.

Resta la libertà di scegliere come pagare

Qualsiasi soggetto, quindi, resta **libero di scegliere** liberamente il mezzo di pagamento (contante o digitale) tramite il quale regolare una determinata transazione, seppure entro i limiti all'utilizzo del denaro contante ex art. 49 del DLgs. 231/2007.

Si tratta, peraltro, di discipline rivolte a soggetti differenti e che perseguono finalità (parzialmente) diverse. Si ricorda, infine, come, in corrispondenza con l'introduzione della sanzione per mancata accettazione di pagamenti in forma elettronica, con conseguente necessità di dotarsi di un **POS** (Point Of Sale), siano stati previsti rilevanti sostegni per commercianti e professionisti in relazione alle spese sostenute per l'acquisto, il noleggio o l'utilizzo di strumenti che consentono forme di pagamento elettronico e per il collegamento con i registratori telematici (*cfr.* [l'art. 11-bis](#) comma 11 del DL 73/2021 convertito).

Non cedibile il credito IVA da rimborso "diretto" extra Ue

Esclusi dalla facoltà i crediti rimborsabili ex art. 38-ter del DPR 633/72

/ Mirco GAZZERA e Simonetta LA GRUTTA

I **soggetti passivi extra Ue** non possono cedere a terzi il **credito IVA** chiesto a rimborso in Italia ai sensi dell'**art. 38-ter** del DPR 633/72. Infatti, l'**art. 5** comma 4-ter del DL 70/88 non contiene alcun richiamo ai rimborsi eseguiti nei confronti di tali soggetti. Si tratta del chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. **278** pubblicata ieri, 19 maggio 2022.

Il caso esaminato riguarda una società di diritto svizzero, priva di stabile organizzazione in Italia, la quale è intenzionata a recuperare l'imposta ivi assolta presentando l'**istanza di rimborso** (modello IVA 79) al Centro operativo di Pescara. Al fine di ottimizzare la gestione della propria liquidità, la società ha domandato all'Agenzia delle Entrate se è possibile cedere a terzi il credito IVA chiesto a rimborso, in forza delle norme previste per i soggetti passivi residenti in Italia.

Si premette che i soggetti passivi stabiliti in Stati extra Ue con i quali esistono accordi di reciprocità (attualmente, Israele, Norvegia e Svizzera) possono chiedere il rimborso dell'IVA assolta in Italia relativa agli acquisti e alle importazioni di beni mobili e agli acquisti di servizi inerenti alla loro attività (**art. 38-ter** comma 1 del DPR 633/72).

Se privi di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, tali soggetti possono chiedere il rimborso dell'IVA assolta in Italia purché ricorrano le seguenti **condizioni** (risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. **248/2022**):

- assenza di operazioni attive territorialmente rilevanti in Italia nel periodo del rimborso, eccetto le operazioni soggette ad IVA con il meccanismo del reverse charge, le prestazioni di trasporto e relative operazioni accessorie non imponibili ex **art. 9** del DPR 633/72 nonché le operazioni effettuate ai sensi dell'**art. 74-septies** del DPR 633/72;

- inerenza all'attività del soggetto passivo extra Ue degli acquisti o delle importazioni di beni e/o di servizi con riferimento ai quali si chiede il rimborso dell'IVA;
- detraibilità in Italia dell'IVA chiesta a rimborso, ai sensi degli **artt. 19, 19-bis1 e 19-bis2** del DPR 633/72;
- reciprocità di trattamento degli operatori italiani nello Stato estero di appartenenza del soggetto passivo.

Come è stato precisato di recente, la presenza di un **rappresentante fiscale** nominato in Italia ai sensi dell'**art. 17** comma 3 del DPR 633/72 non è di per sé un ostacolo per accedere alla citata procedura di rimborso (si veda "**Rimborso IVA «diretto» anche con rappresentante fiscale di soggetti non residenti**" del 10 maggio 2022).

Cedibili solo i crediti da modello IVA annuale e IVA TR

Sulla base di quanto chiarito nella risposta a interpello in esame, i soggetti passivi extra Ue non possono cedere a terzi il credito IVA chiesto a rimborso ai sensi dell'**art. 38-ter** del DPR 633/72. Occorre tenere conto, infatti, che l'**art. 5** comma 4-ter del DL 70/88, il quale **attribuisce implicitamente** ai soggetti passivi la possibilità di cedere il proprio credito IVA, non contiene alcun richiamo ai rimborsi eseguiti nei confronti dei soggetti passivi non residenti nell'Ue.

La norma citata riconosce tale facoltà solo per il credito risultante dalla dichiarazione annuale o dal modello IVA TR. Peraltro, in assenza di un'espressa previsione normativa, l'Agenzia delle Entrate ha osservato che non sarebbe possibile **estendere** a crediti diversi da quelli appena menzionati la salvaguardia che ammette la ripetizione anche nei confronti del cessionario delle somme rimborsate, qualora le stesse dovessero essere poi recuperate, in quanto non spettanti.

Ulteriore incremento per i tax credit energia e gas per le imprese

Il DL Aiuti agevola anche per il primo trimestre 2022 le imprese "gasivore"

/ Pamela ALBERTI

Nell'ambito del DL 17 maggio 2022 n. 50 (c.d. DL "Aiuti"), pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 17 maggio, viene previsto un **ulteriore rafforzamento** dei crediti d'imposta già esistenti per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale, oltre all'introduzione di un nuovo credito d'imposta per il primo trimestre 2022 a favore delle imprese "gasivore".

L'art. 2 del DL 50/2022 dispone un incremento delle misure di alcuni dei crediti d'imposta per l'energia elettrica e il gas naturale (si veda "[Nuovi tax credit per imprese energivore, autotrasportatori e Mezzogiorno](#)" del 12 marzo 2022 e "[Nuovi tax credit per l'acquisto di energia e gas naturale](#)" del 24 marzo 2022), che non hanno subito modifiche nel corso della conversione in legge del DL 21/2022.

Nello specifico, il DL "Aiuti" prevede che il credito d'imposta per le imprese diverse da quelle energivore, dotate di contatori di potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW, di cui all'art. 3 del DL 21/2022, sia ora riconosciuto nella misura del **15%** (in luogo del 12% iniziale) della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica effettivamente utilizzata nel secondo trimestre del 2022.

Con riferimento alle agevolazioni per l'acquisto di gas, il credito d'imposta per le imprese diverse da quelle gasivore, ex art. 4 del DL 21/2022, viene ora riconosciuto nella misura del **25%** (in luogo del 20% inizialmente previsto) della spesa sostenuta per l'acquisto del gas consumato (non per usi termoelettrici) nel secondo trimestre solare del 2022.

Per il credito d'imposta alle imprese gasivore ex art. 5 del DL 17/2022, la cui misura era già stata aumentata al 20% per effetto dell'art. 5 comma 2 del DL 21/2022, viene previsto un ulteriore innalzamento del credito d'imposta al **25%**, in relazione alla spesa sostenuta per l'acquisto del gas naturale, consumato (non per usi termoelettrici) nel secondo trimestre solare del 2022.

In merito alla nuova agevolazione introdotta dal DL "Aiuti", il nuovo credito d'imposta completa il quadro delle misure di favore per le imprese "**gasivore**", previste, prima di tale modifica, soltanto in relazione al secondo trimestre del 2022.

Nello specifico, l'art. 4 del DL 50/2022, introducendo l'art. 15.1 del DL 4/2022, riconosce un credito d'imposta alle imprese gasivore – come definite dal secondo comma del medesimo art. 4 – pari al **10%** della spesa sostenuta per l'acquisto del gas consumato (non per usi termoelettrici) nel primo trimestre solare del 2022.

Il credito d'imposta spetta qualora il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media, riferita all'ultimo trimestre 2021, dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (MI-GAS) pubblicati dal Gestore dei mercati energetici (GME), abbia subito un incremento superiore al 30% del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019.

Per espressa previsione normativa, anche la nuova agevolazione **non concorre** alla formazione del reddito e dell'IRAP e non rileva ai fini della determinazione del pro rata di deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali, di cui agli artt. 61 e 109 comma 5 del TUIR.

Il credito d'imposta è inoltre cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e dell'IRAP, non porti al superamento del costo sostenuto.

Quanto alle modalità di fruizione, analogamente agli altri crediti d'imposta aventi ad oggetto l'acquisto di energia elettrica e gas naturale, anche il nuovo credito d'imposta è utilizzabile, entro il 31 dicembre 2022, esclusivamente in compensazione nel **modello F24** (ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97), senza applicazione dei limiti annuali alle compensazioni ex art. 1 comma 53 della L. 244/2007 (250.000 euro) e art. 34 della L. 388/2000 (2 milioni di euro).

Possibile cedere il credito d'imposta

Le imprese beneficiarie possono inoltre **cedere** il credito d'imposta, solo per intero, ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di "soggetti vigilati" (quali banche e intermediari finanziari, società appartenenti a un gruppo bancario e imprese di assicurazione).

In caso di cessione del credito d'imposta, le imprese beneficiarie richiedono, ai professionisti abilitati, il **visto di conformità** dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto all'agevolazione.

Il credito d'imposta può essere utilizzato dal **cessionario**, sempre entro il 31 dicembre 2022, con le medesime modalità con le quali sarebbe stato utilizzato dal soggetto cedente.

Anche il contribuente può discostarsi dal dato contabile nella successione di partecipazioni

La base imponibile per le imposte di successione o donazione può essere costituita dal valore reale delle partecipazioni in società non quotate

/ Elena PIZZORUSSO

L'art. 16 comma 1 lett. b) del DLgs. n. 346/1990, in tema di imposte di successione o donazione, prevede che la base imponibile in relazione alle **quote di società non quotate** sia determinata sulla base del valore, alla data di apertura della successione, del patrimonio netto dell'ente o della società risultante dall'ultimo bilancio pubblicato o dall'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato, se esistente, tenendo conto dei mutamenti sopravvenuti.

La base imponibile per la determinazione dell'imposta è costituita quindi dal **dato di bilancio**. Valutare le partecipazioni in società non quotate limitandosi a quanto riportato in bilancio, tuttavia, può portare a considerazioni errate. Il patrimonio netto contabile, infatti, non sempre rispecchia fedelmente il valore reale della società. Non è così infrequente che vengano registrate **poste attive sopravvalutate** che non rappresentano la reale consistenza dell'attivo patrimoniale, come ad esempio beni strumentali o crediti non opportunamente svalutati: nonostante il bilancio venga redatto in osservanza dei principi contabili di prudenza, può accadere che alcune valutazioni si rivelino ex post errate, ad esempio a causa di fatti sopravvenuti e non prevedibili.

Infatti, per pacifica giurisprudenza (*ex multis*, Cass. n. 2925/2015), l'Amministrazione finanziaria, pur essendo vincolata al dato di bilancio, ha la facoltà di **attualizzare** le poste attive e passive a causa di possibili mutamenti intervenuti tra la data di approvazione del bilancio e il decesso del socio, nonché il potere di contestare le emergenze così rappresentate dando prova della non corrispondenza alla realtà del dato contabile. Sino a ora tale facoltà era pacificamente riconosciuta solo in capo all'Ufficio, ma non vi erano ragioni di non riconoscere analoga facoltà anche **in capo al contribuente**, in ossequio ai principi del giusto processo e di parità delle armi.

Ulteriore argomento a favore di tale tesi estensiva è poi la previsione dell'art. 68 comma 6 del TUIR, che, nello stabilire le regole di calcolo delle plusvalenze relative alla cessione di partecipazioni acquisite per successione rinvia al valore definito dall'erede o, in mancanza, a quello dichiarato agli effetti dell'imposta di successione e nel caso di titoli esenti da tale imposta al valore normale alla data di apertura della successione. Appare evidente che una dicotomia valutativa tra le partecipazioni soggette all'imposta di successione e quelle esenti avrebbe poco senso.

Sul punto, confermando tale tesi estensiva, si è di re-

cente espressa la Corte di Cassazione, che nella sentenza n. 11467 depositata l'8 aprile scorso ha enunciato il seguente **principio di diritto**:

"In tema d'imposta sulle donazioni e successioni, ai fini della determinazione della base imponibile relativamente ad azioni o quote di società comprese nell'attivo ereditario, ai sensi dell'art. 16, comma 1, lett. b), del DLgs. n. 346 del 1990, in attuazione dei principi del giusto processo e della parità delle parti di cui al nuovo testo dell'art. 111 Cost., deve essere riconosciuta anche al contribuente, oltre che all'Amministrazione finanziaria, la possibilità sia di offrire prova contraria rispetto al criterio legale del dato contabile risultante dal bilancio approvato, sia di provare la sussistenza di eventi sopravvenuti all'approvazione ed antecedenti al decesso, che abbiano mutato quei valori".

La controversia decisa traeva origine da una **dichiarazione di successione** depositata nel 2013, avente a oggetto alcune quote di società di cui il de cuius era socio e amministratore unico.

Nel caso di specie, esercitando facoltà analoga a quella prevista in capo all'Amministrazione finanziaria, l'erede aveva determinato il valore delle quote societarie riportate in dichiarazione di successione sulla base di una **stima** valutativa redatta da una società di revisione contabile, mediante la quale era stata data prova dell'inattendibilità dei bilanci della società.

L'Agenzia delle Entrate aveva quindi notificato avviso di rettifica di **maggior valore**, non contestando nel merito la perizia di stima, ma rettificando la base imponibile dell'imposta di successione (cioè il valore delle quote cadute in successione) sulla base di una interpretazione restrittiva dell'art. 16 del DLgs. 346/1990.

A seguito del contenzioso che ne è scaturito, i giudici di legittimità, riformando la sentenza di secondo grado, hanno affermato che in virtù del principio di giusto processo e del principio di parità delle armi, così come risultante dal nuovo testo dell'art. 111 della Costituzione, non si può negare al contribuente la facoltà di **provare il valore effettivo** delle partecipazioni societarie oggetto di successione o donazione, al pari dell'Amministrazione finanziaria, fornendo prova della non corrispondenza del dato contabile alla realtà, così come della sussistenza di eventi sopravvenuti, ma anche antecedenti, che abbiano determinato un mutamento dei valori contabili in relazione alle partecipazioni medesime. Tale interpretazione, a giudizio della Consulta, è l'unica costituzionalmente orientata.

Soggetto a IVA il monitoraggio ambientale reso dalla fondazione

L'Agenzia delle Entrate ravvisa il "nesso diretto" con il rimborso dei costi

/ Corinna COSENTINO

Con la risposta a interpello n. 276 di ieri, l'Agenzia delle Entrate si è espressa in merito alla **rilevanza IVA** di alcune attività poste in essere da una fondazione, riassumendo in modo particolarmente efficace gli elementi da prendere in considerazione per verificare la sussistenza dei presupposti oggettivo e soggettivo del tributo.

La **fondazione** è un ente di ricerca **senza fini di lucro** che svolge attività di monitoraggio ambientale nell'ambito di una convenzione stipulata con l'Autorità istante, in attuazione di un progetto di ampliamento e ristrutturazione di un'area portuale. Il costo dell'attività di monitoraggio è ripartito tra la fondazione e l'istante, e la quota a carico di quest'ultima è versata a titolo di mero **ristoro** delle **spese** sostenute dalla fondazione.

Viene chiesto, pertanto, se il contributo a carico dell'Autorità portuale, da corrispondere alla fondazione per l'attività svolta, debba essere assoggettato o meno a IVA.

A parere dell'istante, entrambi gli enti, di natura non commerciale, agirebbero nell'ambito delle loro **attività istituzionali**, per cui le somme in parola sarebbero escluse da IVA, anche in considerazione del fatto che esse non contemplano un margine remunerativo per la fondazione, costituendo mero ristoro di parte dei costi sostenuti dalla stessa.

Diversa è invece la valutazione dell'Agenzia delle Entrate, che, procedendo all'esame delle pattuizioni contenute nella convenzione, conclude per la sussistenza di tutti i presupposti dell'imposta.

Con riguardo al **presupposto oggettivo**, vengono richiamati sia l'[art. 3](#) del DPR 633/72 che gli [artt. 2](#) e [73](#) della direttiva 2006/112/Ce, osservando, in particolare, come le norme unionali, anche alla luce dell'interpretazione della Corte di Giustizia Ue (*cf.* cause [C-210/04](#) e [C-16/93](#)), definiscano in modo ampio l'ambito oggettivo di un'operazione agli effetti dell'IVA, "configurando l'imponibilità di un'operazione qualora sussista un rapporto giuridico nella misura in cui il compenso ricevuto dal prestatore rappresenta il **controvalore effettivo** del servizio prestato".

Nel caso specifico, l'attività di monitoraggio viene prestata dalla fondazione all'autorità portuale in base alla convenzione stipulata, la quale definisce anche i relativi oneri. Da tali pattuizioni, dunque, l'Agenzia desume l'esistenza di un rapporto di **natura sinallagmatica** tra le parti, in cui la somma erogata dall'autorità portuale costituisce il corrispettivo del servizio reso dalla fondazione in forza degli obblighi assunti con la con-

venzione medesima. Per tale ragione, si considera integrato il presupposto oggettivo dell'IVA.

Per quanto concerne il **presupposto soggettivo**, l'Agenzia rileva la necessità di verificare se l'ente in parola (fondazione) agisca nell'esercizio d'impresa, richiamando al riguardo sia l'[art. 4](#) del DPR 633/72 che l'[art. 9](#) della direttiva IVA.

In base alla norma nazionale, per **esercizio di imprese** si intende:

- l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli [artt. 2135](#) e [2195](#) c.c., anche se non organizzate in forma d'impresa;
- nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alle prestazioni di servizi che non rientrano nell'[art. 2195](#) c.c..

Si ricorda poi che, per gli [enti non commerciali](#), si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di attività commerciali o agricole (non operando la presunzione assoluta di commercialità delle attività esercitate).

Tanto premesso, le Entrate precisano in quali circostanze deve considerarsi che un'attività sia effettuata con organizzazione di impresa: ciò avviene quando, per lo svolgimento dell'attività stessa, "viene predisposta un'**organizzazione di mezzi** e di risorse funzionali al raggiungimento di un risultato economico", per cui un'attività si considera commerciale qualora "sia caratterizzata dai connotati tipici della **professionalità**, sistematicità e **abitualità**, ancorché non esclusiva".

Tali caratteristiche, osserva l'Agenzia, sono rinvenibili:

- sia quando venga realizzata una **serie coordinata di atti** e operazioni;
- sia quando venga effettuato un **unico affare**, in ragione della sua rilevanza economica e della complessità delle operazioni in cui lo stesso si articola, che implica in ogni caso la necessità di compiere una serie di atti economici.

Nel caso specifico, considerando che la fondazione pone in essere una serie di attività (che prevedono il coinvolgimento di altri istituti di ricerca e di differenti figure professionali), e tenendo conto della **rilevanza economica** dell'attività stessa, l'Agenzia ritiene integrato anche il presupposto soggettivo dell'IVA, concludendo, perciò, che le prestazioni di monitoraggio ambientale rese verso il pagamento di una somma da parte dell'Autorità portuale debbano essere assoggettate all'imposta.

Per la disoccupazione agricola 2021 vale ancora la CIG in deroga

L'INPS fa il punto sul possibile utilizzo dei periodi di CIG COVID-19 ai fini della liquidazione della prestazione

/ Luca MAMONE

Tra le misure introdotte in materia di ammortizzatori sociali in costanza di rapporto di lavoro dalla legislazione emergenziale COVID-19, l'[art. 22](#) del DL 18/2020 (c.d. DL "Cura Italia") ha previsto che, limitatamente ai lavoratori del settore agricolo, il trattamento di integrazione salariale in deroga, per le ore di riduzione o di sospensione delle attività, nei limiti ivi previsti, venga equiparato a lavoro ai fini del calcolo delle prestazioni di **disoccupazione agricola**.

Tale norma del DL "Cura Italia" è stata poi richiamata nei diversi provvedimenti **emergenziali** introdotti lo scorso anno, in ultimo dall'[art. 11](#) comma 1 del DL 146/2021.

Nel merito è intervenuto l'INPS con la circ. n. [60/2022](#), fornendo indicazioni circa gli effetti della predetta misura sulla **liquidazione** dell'indennità di disoccupazione agricola di competenza dell'anno 2021 (platea dei beneficiari, perfezionamento del requisito contributivo, calcolo dell'indennità e retribuzione di riferimento per l'individuazione dell'importo da erogare).

Per quanto riguarda i **beneficiari**, l'Istituto previdenziale precisa che rientrano nel novero innanzitutto gli operai agricoli assunti a tempo determinato (OTD), i quali devono risultare effettivamente iscritti per almeno un giorno negli appositi elenchi riferiti al 2021.

Invece, per gli operai a tempo **indeterminato** assunti o licenziati nel 2021, si richiede che nel 2021 abbiano prestato almeno un giorno di lavoro effettivo.

Ancora, per i lavoratori che, in ragione di due o più rapporti di lavoro in settori diversi compreso quello agricolo, accedono alla cassa integrazione sia in virtù del lavoro agricolo che in relazione al lavoro svolto in un settore diverso, ai fini del calcolo dell'indennità di disoccupazione agricola di competenza del 2021 eventualmente spettante, saranno equiparati a lavoro solo i periodi di cassa integrazione richiesti da **aziende agricole** e fruiti nel 2021 per effetto della sospensione o della riduzione di orario del rapporto di lavoro agricolo. In ogni caso, si precisa che i trattamenti di integrazione salariale in questione saranno valorizzati ai fini del calcolo della disoccupazione agricola di competenza dello scorso anno limitatamente ai periodi fruiti entro il **31 dicembre 2021**.

Inoltre, con la medesima circ. n. 60/2022, l'INPS chiarisce che la disciplina in materia di calcolo delle prestazioni di disoccupazione agricola per il 2021 di cui all'[art. 22](#) del DL 18/2020 trova applicazione anche nei

confronti degli operai agricoli a tempo indeterminato, dipendenti dalle cooperative agricole e loro consorzi di cui alla L. [240/84](#), che nell'anno 2021 hanno fruito dei trattamenti di cassa integrazione ordinaria e di CIGO per sospensione di CIGS concessi con le causali "COVID-19" istituite ai sensi dell'[art. 1](#) comma 300 della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021), e dell'[art. 8](#) del DL 41/2021.

Invece, con riferimento al **requisito contributivo** richiesto per l'accesso all'indennità di disoccupazione agricola, l'Istituto previdenziale precisa che in continuità con le misure adottate nel 2020 (circ. INPS n. [69/2021](#)), anche con riferimento all'indennità di competenza 2021, i periodi di CIG in deroga fruiti lo scorso dagli operai agricoli a tempo determinato saranno equiparati a lavoro anche ai fini della sussistenza del predetto requisito contributivo.

Per quanto concerne invece il **calcolo** dell'indennità di disoccupazione agricola, nella circolare in parola si premette che la stessa è erogata per un numero di giornate pari a quelle lavorate nell'anno di competenza della prestazione entro il limite delle 365 giornate (366 per gli anni bisestili) del parametro annuo di riferimento, dal quale sono detratti i periodi di lavoro agricolo e non agricolo dipendente e autonomo, le giornate indennizzate ad altro titolo (malattia, maternità, CIG, eccetera) e quelle non indennizzabili (ad es., per espatrio definitivo).

Pertanto, in applicazione del meccanismo di cui all'[art. 22](#) del DL 18/2020, ai fini del calcolo dell'indennità di disoccupazione agricola di competenza dell'anno 2021, alle giornate lavorate saranno **aggiunti** i periodi di CIG in deroga fruiti nel 2021 dagli operai agricoli a tempo determinato in conseguenza dell'emergenza epidemiologica, i periodi di CISOA fruiti dagli operai agricoli a tempo indeterminato con le causali "COVID-19", e i periodi di CIGO e di CIGO per sospensione di CIGS con le causali "COVID-19" fruiti dagli operai agricoli a tempo indeterminato dipendenti dalle cooperative agricole e loro consorzi.

In ultimo, ai fini del calcolo dell'indennità spettante in relazione ai periodi di fruizione dei trattamenti di integrazione salariale l'INPS, anche per la prestazione di competenza del 2021, utilizzerà come **retribuzione** di riferimento l'importo giornaliero percepito per i trattamenti stessi.

Scomputo condizionato delle perdite fiscali in un sequestro antimafia

Il reddito di impresa è determinato in base alla quota percentuale del compendio immobiliare sequestrato

/ Francesco DIANA

Con la risposta a interpello n. [277](#), pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate si è espressa sul tema degli adempimenti fiscali a carico dell'**amministratore giudiziario** e sulla corretta determinazione del reddito di impresa ove il provvedimento di sequestro sia limitato solo a una percentuale di singoli beni immobili aziendali.

Nel caso di specie, infatti, il provvedimento di sequestro, finalizzato alla confisca per equivalente, è circoscritto a una porzione **percentuale** – e non alla totalità – di ogni singolo bene immobile intestato alla società.

Su questi, inoltre, insiste un contratto di locazione e sono classificati all'interno del bilancio come bene merce e, quindi, iscritti tra le poste dell'attivo circolante – nell'ambito delle rimanenze – e non tra le immobilizzazioni materiali.

La peculiarità, posto che il compendio immobiliare è pur sempre unico, è rappresentata dal **frazionamento** che viene a determinarsi rispetto al singolo bene e al reddito da questi prodotto, che è tale da porre la necessità di chiarire il soggetto in capo a cui sono posti gli obblighi dichiarativi – vista la coesistenza dell'amministrare giudiziario e civilistico – e le regole a cui fare riferimento per la determinazione del reddito di impresa da sottoporre a tassazione.

Ritenendo applicabile la disciplina relativa all'eredità giacente, l'Agenzia osserva che in pendenza del provvedimento di sequestro, e sino alla sua cessazione, l'amministratore giudiziario, nella qualità di rappresentante in *incertam personam*, assume la **titolarità** dei **beni sequestrati** che gestisce nell'interesse di un terzo soggetto – l'indiziato o lo Stato – che sarà individuato solo a posteriori allorquando il procedimento trovi la sua conclusione con la restituzione ovvero la confisca dei beni.

Sotto l'aspetto fiscale ciò comporta che lo stesso assuma la veste di soggetto passivo di imposta e, per l'effetto, l'onere di presentare le **dichiarazioni** relative al periodo di imposta anteriore a quello in cui è stato adottato il sequestro, nonché quelle relative ai periodi di imposta successivi e sino alla cessazione del provvedimento cautelare (ris. Agenzia delle Entrate n. [70/2020](#)). Ciò vale ai fini sia della dichiarazione annuale e delle liquidazioni periodiche IVA, sia delle dichia-

razioni annuali per IRES e IRAP.

Inoltre, come nel caso di specie, posta la necessità di adottare un sistema di contabilità separata, è tenuto ad adempiere a tutti gli obblighi di **fatturazione, registrazione e liquidazione IVA** derivanti dalla riscossione dei canoni relativi agli immobili sequestrati (risposta Agenzia delle Entrate n. [276/2021](#)) sebbene, esclusivamente, per la sola quota afferente ogni singolo bene sequestrato. Di contro, per la parte residuale dovrà provvedervi l'amministratore societario.

Per quanto attiene alla determinazione e alla tassazione della quota sequestrata, invece, stante la classificazione degli immobili come **bene merce**, l'Agenzia precisa che devono applicarsi le ordinarie previsioni normative non trovando applicazione l'eccezione di esenzione di cui all'[art. 51](#) comma 3-*bis* del DLgs. 159/2011.

Ciò, tuttavia, pone un problema di ripartizione dei costi deducibili, delle deduzioni forfetarie IRAP per oneri contributivi e, non ultimo, di utilizzo a scomputo del reddito di impresa ([art. 84](#) del TUIR) delle perdite fiscali pregresse.

Sul punto, l'Agenzia ritiene condivisibile l'applicazione di un criterio di **ripartizione percentuale** dei ricavi e dei costi afferenti alla gestione immobiliare e imputabili alla quota di compendio immobiliare sottoposta a sequestro e in amministrazione giudiziaria, dovendosi escludere tutti gli altri costi promiscui.

Analogo principio deve seguirsi, ricorrendone i presupposti, per la fruizione delle deduzioni forfetarie IRAP e anche per le **perdite fiscali pregresse** posto che, per queste ultime, è necessario che si affianchi la dimostrazione, per il principio di causa-effetto, che siano direttamente riconducibili alla quota di compendio sequestrato.

In particolare, l'Agenzia precisa che l'utilizzo delle perdite fiscali pregresse appare condivisibile solo quando queste siano **unicamente inerenti** alla gestione del compendio immobiliare – per la quota interessata – e non anche ad altre e diverse attività o fattispecie.

Diversamente, sarà necessaria una **ponderazione** che faccia riferimento all'incidenza percentuale della perdita strettamente afferente agli immobili sequestrati sul totale della perdita fiscale complessivamente dichiarata dalla società.

Per le garanzie in materia di subappalto conta la data del bando di gara

L'INL chiarisce la decorrenza e l'ambito di applicazione delle nuove disposizioni a tutela dei dipendenti del subappaltatore

/ Mario PAGANO

L'obbligo per il subappaltatore di applicare ai propri dipendenti le più vantaggiose condizioni, previste dal CCNL applicato dalla committenza, è previsto solo per gli appalti pubblici i cui bandi sono stati pubblicati **successivamente** al 31 luglio 2021.

Questo è quanto evidenziato dalla nota n. [1049/2022](#) dell'Ispettorato nazionale del lavoro (INL), con la quale è stata chiarita l'esatta **decorrenza** delle disposizioni, previste per i contratti di subappalto in ambito pubblico, introdotte dal decreto semplificazioni (DL 77/2021).

Più in particolare, l'[art. 49](#) del DL 77/2021 interviene andando a modificare radicalmente il primo periodo del comma 14 dell'[art. 105](#) del DLgs. 50/2016 che detta regole stringenti in materia di **subappalto**.

Il subappaltatore, per le prestazioni affidate in subappalto, è tenuto a garantire gli stessi standard qualitativi e prestazionali previsti nel contratto di appalto. A ciò si aggiunge, in modo ancora più incisivo, l'obbligo di riconoscere ai lavoratori un trattamento economico e normativo **non inferiore** a quello che avrebbe garantito il contraente principale, inclusa l'applicazione dei medesimi contratti collettivi nazionali di lavoro, qualora le attività oggetto di subappalto coincidano con quelle caratterizzanti l'oggetto dell'appalto ovvero riguardino le lavorazioni relative alle categorie prevalenti e siano incluse nell'oggetto sociale del contraente principale.

Sul punto INL, con la nota n. [1507/2021](#), ha precisato che, affinché operi la nuova garanzia prevista dal comma 14, le attività oggetto di subappalto devono essere **già contemplate** nel capitolato e non essere, quindi, marginali o meramente accessorie rispetto all'opera o al servizio complessivamente appaltato, oppure far parte della categoria prevalente ossia, come previsto dall'art. 3 comma 1 lett. oo-bis), la categoria di lavori, generale o specializzata, di importo più elevato fra le categorie costituenti l'intervento e indicate nei documenti di gara.

Inoltre, ciò che più conta, non è necessaria una puntuale e concreta applicazione, da parte del subappaltatore, del medesimo contratto collettivo del contraente principale ma ne sarà sufficiente il **rispetto**, ossia riconoscere al proprio personale dipendente un trattamento economico e normativo che non risulti essere inferiore.

Laddove ciò non sia rispettato, l'Ispettorato avrà la possibilità di riequilibrare la situazione attraverso non solo gli eventuali **recuperi contributivi**, conseguenti a

minimali retributivi inferiori, ma anche adottando una disposizione ex [art. 14](#) del DLgs. 124/2004 finalizzata ad adeguare il trattamento per tutto il periodo di impiego nell'esecuzione del subappalto, ad esempio, in relazione non solo agli aspetti retributivi ma anche rispetto a ferie, permessi, orario di lavoro, disciplina delle tipologie contrattuali.

A questo punto c'è da comprendere rispetto a quali contratti di subappalto tale impianto di tutela dei lavoratori risulti applicabile. In altre parole, occorre chiarire l'esatta decorrenza, verificando se l'obbligo per il subappaltatore di conformare il trattamento retributivo operi o meno ai **contratti in essere**.

Nel risolvere tale interrogativo, l'Ispettorato ricorre non solo a quanto stabilito dallo stesso DLgs. 50/2016 ma anche agli orientamenti della stessa **giurisprudenza** e al parere espresso dall'ANAC.

Sotto il profilo normativo acquista un ruolo decisivo quanto previsto dall'[art. 216](#), che disciplina proprio l'esatta decorrenza, in chiave transitoria, delle disposizioni contenute nello stesso DLgs. 50/2016 e individua un chiaro riferimento applicativo nel momento in cui vengono **pubblicati** i bandi o gli avvisi di gara.

Tale principio non può che risultare quanto mai condivisibile. Del resto, lo stesso Ispettorato ricorda come la fase di aggiudicazione dei contratti, anche di subappalto, è un momento di **ampia valutazione** all'interno della quale è giusto che trovino spazio i nuovi oneri, anche di carattere economico, introdotti con le novelle del DL [77/2021](#). Aspetti che difficilmente potrebbero essere gestiti ove ritenuti operativi sui rapporti in essere fin dall'entrata in vigore del decreto stesso, ossia il 31 luglio.

Anche la giurisprudenza sembra confermare tale ragionamento. In particolare, il Consiglio di Stato ha espressamente sostenuto, nei confronti dei bandi di gara, proprio il principio del *tempus regit actum*, da preferire rispetto all'operatività immediata dello *ius superveniens* il quale non può avere alcun effetto diretto sul procedimento di gara, altrimenti verrebbero sacrificati i principi di certezza e **buon andamento** (Consiglio di Stato nn. 5436/2019 e 2521/2021). In linea anche il TAR Sicilia che ha ribadito come, ai fini della ricognizione della disciplina applicabile *ratione temporis* alle gare d'appalto, in seguito al DLgs. [56/2017](#), occorre far riferimento alla data di pubblicazione in ambito nazionale del bando o dell'avviso di gara (TAR Sicilia n. [1091/2020](#)).

Difesa tecnica non obbligatoria nella procedura di piano del consumatore

La legge sul sovraindebitamento e il Codice della crisi garantiscono il diritto di difesa

/ Chiara CRACOLICI e Alessandro CURLETTI

Il decreto con cui il Tribunale di Roma, in data [23 dicembre 2021](#), ha omologato una proposta di piano del consumatore appare meritevole di rilievo, ponendosi con forza nel solco di uno dei più autorevoli e innovativi orientamenti giurisprudenziali, più nello specifico sviluppatosi per la prima volta presso il Tribunale di Torino (decreti emessi il [19 giugno 2019](#) e il [7 dicembre 2019](#)), avendo avuto il pregio di (ri)affrontare la delicata e controversa questione – controversa, quanto meno, sino all'entrata in vigore del Codice della crisi (cfr. [art. 68](#) comma 1 del DLgs. 14/2019) – relativa alla **difesa tecnica** nella procedura di piano del consumatore di cui alla L. [3/2012](#), confermandone la non obbligatorietà, sulla scorta della profonda motivazione per cui la L. 3/2012 già garantirebbe la piena tutela del diritto di difesa di cui è espressione l'[art. 82](#) c.p.c., attraverso la previsione dell'organismo di composizione della crisi, il quale, peraltro, nella sua duplice veste di consulente del debitore ed attestatore, non peccherebbe nemmeno di difetto di indipendenza, giusta la previsione di cui all'[art. 15](#) della L. 3/2012, che contempla espressamente la possibilità che un OCC possa essere composto sia da avvocati che dottori commercialisti.

Lasciando sullo sfondo le altre, anche se rilevanti, questioni affrontate dal decreto, un consumatore, in quanto sovraindebitato e al fine di porre rimedio alla propria grave condizione di sovraindebitamento, si rivolgeva ad un organismo di composizione della crisi, il cui referente, ai fini della gestione della relativa procedura, nominava un **gestore** della crisi (nella specie, un avvocato), con il cui ausilio il debitore presentava una proposta di piano del consumatore. Proposta che, una volta aperta, incontrava però l'opposizione di un creditore, il quale, tra le altre eccezioni, contestava, altresì, la nullità insanabile del ricorso, poiché privo – il ricorrente – di un procuratore obbligatoriamente previsto dall'[art. 82](#) c.p.c., non potendosi qualificare l'avvocato presente in giudizio quale procuratore, ma mero gestore della crisi. Il creditore argomentava le proprie ragioni, invocando il combinato disposto di cui agli artt. 82 e [737](#) c.p.c. (i quali prescrivono la obbligatorietà del difensore in ogni procedimento, per di più quelli celebrati con rito camerale) nonché il difetto di indipendenza del gestore della crisi. Le interessanti argomentazioni spese dal Tribunale di Roma nel decreto, che, come detto, si conforma al citato orientamento del Tribuna-

le di Torino, si possono sintetizzare in quattro punti.

In primis, la L. 3/2012, anche sulla scorta della terminologia scelta (proposta di piano, anziché "ricorso") presuppone *de facto* l'**assenza** dell'obbligatorietà della difesa tecnica. In secondo luogo, nel procedimento con rito camerale, ben richiamato dalla L. 3/2012, non è necessaria l'assistenza di un difensore. In terzo luogo, non può certamente sottacersi un richiamo, in chiave evidentemente interpretativa-evolutiva, alla disposizione di cui all'[art. 68](#) comma 1 del Codice della crisi, la quale, nel non prevedere, in sede di procedura di ristrutturazione dei debiti del consumatore, l'obbligo della presenza di un difensore, motiva, in coda al provvedimento (nella Relazione illustrativa), la scelta normativa operata sulla base della superfluità dell'ulteriore difesa tecnica, stante la (ritenuta sufficiente) previsione di un organismo di composizione della crisi, che assiste il debitore assicurandogli la presenza di professionisti dall'elevata e spiccata qualificazione.

Da ultimo, non vi è chi non veda come, secondo il decreto in esame, nel contesto della procedura e in presenza di un organismo di composizione della crisi – vale a dire di un soggetto dotato di adeguata **competenza** e di una indubbia più elevata specializzazione, nello specifico "formato [...] da un pool di esperti, che vede al suo interno specifiche e plurime competenze professionali rispetto a ciò che può fare un mero legale" (mero nel senso ovviamente non dispregiativo del termine, ma nella accezione in cui la competenza che sarebbe al medesimo richiesta, nell'ambito di un contenzioso c.d. puro, differente dal contenzioso che si potrebbe invece sviluppare in una procedura di sovraindebitamento, si finalizzerebbe nella ricerca di una soluzione giuridica "secca", domanda accolta o respinta), dotato della necessaria imparzialità e terzietà ed investito di numerose ed articolate funzioni, quali quelle individuate dall'[art. 15](#) della L. 3/2012 – siano, da un lato, assicurati gli obiettivi posti dalla L. 3/2012 (nella specie, assicurare il pieno **reinserimento**, attraverso la previsione di un meccanismo esdebitatorio snello ed efficace, del debitore sopraffatto dai debiti nel circuito economico e produttivo, oltre che sociale), e, dall'altro, è garantito il pieno diritto di difesa del debitore sovraindebitato di cui l'[art. 82](#) c.p.c., come anticipato, è espressione.

L'immobile che fa da studio non va collegato in automatico all'esercizio abusivo della professione

In caso di **esercizio abusivo** della professione ([art. 348 c.p.](#)), l'immobile adibito a studio odontoiatrico non può ritenersi collegato in modo automatico all'esercizio illecito di tale attività. Si deve, sempre e comunque, accertare, ai fini della confisca, la esclusività e necessità e la strutturale correlazione con la commissione del reato.

Così si legge nella sentenza n. [19831](#) della Corte di Cassazione depositata ieri.

Nelle motivazioni, i giudici precisano che l'immobile in cui si svolge l'attività illecita non costituisce, in senso proprio, **mezzo strumentale** alla commissione del reato, ma piuttosto il luogo di svolgimento dell'attività illecita, in astratto realizzabile anche altrove. Ne consegue che, al fine di evitare una indiscriminata compressione del diritto di proprietà e di uso

del bene, è necessario non solo l'accertamento che nell'immobile si sia svolta sistematicamente e abitualmente attività illecita, ma altresì che l'immobile sia collegato al reato da un rapporto di correlazione indefettibile, intrinseco, essenziale e non occasionale, cioè indispensabile per l'attuazione della condotta illecita e tale da rendere una "res", in se stessa lecita (un normale immobile) oggettivamente e specificamente predisposto per la commissione di futuri reati.

Nel caso di specie viene, così, **annullata la confisca** dello studio odontoiatrico, in quanto non era stata accertata l'unicità e indispensabilità dell'immobile, in termini di indissolubile esclusiva e necessaria funzionalità per l'utile conseguimento degli obiettivi illeciti.

Ministero al lavoro per la conferma della decontribuzione Sud anche dopo giugno 2022

Con l'interrogazione parlamentare n. [3-02974](#), la Ministra per il Sud e la coesione territoriale, Maria Rosaria Carfagna, ha precisato che il Ministero è al lavoro per **agganciare** la decontribuzione Sud ex [art. 1](#) comma 161 ss. della L. 178/2020 al nuovo "Quadro sugli aiuti di Stato" introdotto per il secondo semestre del 2022 e finalizzato a sostenere le imprese colpite dalle conseguenze dello scoppio della guerra in Ucraina.

Inoltre, si legge nell'interrogazione in commento, la vera priorità è di dare alla misura in argomento una veste **stabile** e un aggancio strutturale ai Trattati europei e non più ai Quadri temporanei.

Solo così la decontribuzione Sud potrà essere confermata anche per i **successivi anni** e divenire effettivamente una misu-

ra che possa avere effetti strutturali nelle scelte di investimento e di assunzione delle imprese del meridione.

Allo stato attuale, infatti, lo sgravio contributivo in esame è fruibile fino al mese di competenza **giugno 2022** (cfr. messaggio INPS n. [403/2022](#)), mentre la norma prevede che possa essere applicata fino al **2029** nella misura pari a:

- 30% della contribuzione previdenziale a carico del datore di lavoro, sino al 31 dicembre 2025;
- 20% della contribuzione previdenziale a carico del datore di lavoro, per gli anni 2026 e 2027;
- 10% della contribuzione previdenziale a carico del datore di lavoro, per gli anni 2028 e 2029.

Carried interest agevolati solo se non collegati al lavoro del manager

Con la risposta a interpello n. [281](#), pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta sulla possibilità di qualificare come **redditi di natura finanziaria** (e quindi soggetti a tassazione al 26%) quote aventi diritti patrimoniali rafforzati (c.d. carried interest) che non rientrano nella presunzione legale prevista dall'[art. 60](#) del DL 50/2017 convertito.

Per i manager e dipendenti, l'art. 60 del DL 50/2017 prevede che l'**extrarendimento** derivante dai carried interest venga qualificato come reddito di capitale o reddito diverso di natura finanziaria (invece che reddito da lavoro) se:

- l'impegno di investimento complessivo di tutti i dipendenti e amministratori comporta un esborso effettivo pari ad almeno **l'1% dell'investimento complessivo**;
- il diritto ai proventi è **postergato** rispetto a tutti gli altri soci o partecipanti (c.d. "postergazione dell'extrarendimento");
- le azioni, le quote o gli strumenti finanziari sono mantenute dai dipendenti e amministratori o, in caso di decesso, dai loro eredi, per un periodo **minimo di 5 anni** o fino al cambio di

controllo o di sostituzione del soggetto incaricato della gestione.

In assenza delle condizioni previste dal DL [50/2017](#), l'Agenzia delle Entrate osserva che assume rilievo la circostanza che il piano di investimento **non preveda** la possibilità per i manager di ottenere un rimborso **nemmeno parziale** del proprio investimento e altresì che i manager/investitori mantengano il diritto a detenere parte delle azioni anche in ipotesi di interruzione del rapporto lavorativo.

Nel caso di specie, anche nell'ipotesi di bad leaver non è escluso il diritto del manager uscente a **mantenere la partecipazione** nella società, ma è prevista una conversione in una differente categoria di azioni che comporta una limitazione dei diritti patrimoniali e amministrativi ordinariamente spettanti.

Per questo motivo, si ritiene che i proventi derivanti dall'investimento effettuato dai manager possano essere ricondotti ai **redditi di natura finanziaria**.

IVA non agevolata sugli acquisti per la piattaforma di raccolta delle firme digitali per il referendum

Con la risposta a interpello n. [280](#) pubblicata ieri, 19 maggio 2022, l'Agenzia delle Entrate ha **escluso** l'applicabilità dell'aliquota IVA al 4% prevista dal n. 18) della Tabella A, parte II, allegata al DPR [633/72](#) per l'acquisto di beni e servizi (es. firma elettronica qualificata, sviluppo software per la verifica dei certificati elettorali, ecc.) necessari ad implementare una piattaforma che consenta la raccolta delle firme digitali per la proposizione dei referendum di cui agli [artt. 75](#) e [138](#) della Costituzione.

Nel caso di specie, l'istante ha promosso un referendum abrogativo di iniziativa popolare, avvalendosi della possibilità, offerta dall'art. 1 commi 341 e s.s. della L. [178/2020](#), di raccogliere e depositare le firme digitalmente, al fine di agevolare la **partecipazione** dei cittadini alla vita democratica.

Tenuto conto dei chiarimenti resi nella circ. 20 maggio 2004 n. 19, l'Agenzia delle Entrate ha rilevato che, in ambito fiscale, l'art. 18 della L. 515/96 reca l'espressa menzione, tra l'altro,

delle tipologie di beni e servizi agevolati ai sensi del n. 18) della Tabella A, parte II, allegata al DPR [633/72](#), senza tuttavia consentirne l'**estensione** oltre i casi ivi disciplinati. Inoltre, tale agevolazione IVA è riferita al "materiale tipografico e simile attinente alle campagne elettorali se commissionato dai candidati o dalle liste degli stessi o dai partiti o dai movimenti di opinione politica", nel cui ambito non rientrano le consultazioni referendarie, le quali, pur essendo strumento di democrazia diretta, "non integrano la finalità per gli elettori di eleggere i propri rappresentanti".

Considerando anche che, per costante giurisprudenza (*cf.*, *ex multis*, Cass. 12 luglio 2021 n. [17976](#) e Cass. 16 maggio 2019 n. [13145](#)), le norme riguardanti esenzioni o agevolazioni devono formare oggetto di **rigorosa interpretazione**, si è affermato che la disciplina di cui all'[art. 1](#) commi 341 e ss. della L. 178/2020 non consente di applicare, in relazione ai suddetti acquisti, l'aliquota ridotta.

La domanda di ammissione al concordato preventivo non salva dall'omesso versamento IVA

La Cassazione, nella sentenza n. [19647/2022](#), ha ribadito che, ai fini della configurabilità del reato di **omesso versamento IVA** ([art. 10-ter](#) del DLgs. 74/2000), non assume rilevanza – né sul piano dell'elemento soggettivo, né su quello della esigibilità della condotta – la mera presentazione della domanda di

ammissione al concordato preventivo.

Tale circostanza, infatti, non impedisce il pagamento dei debiti tributari che vengano a scadere successivamente alla presentazione della domanda e **prima** della adozione di provvedimenti da parte del Tribunale.