

Mercoledì 30 marzo 2022

IL CASO DEL GIORNO

Aliquota IVA non sempre agevolata per gli interventi edili su ospedali

/ Emanuele GRECO

Nell'ambito degli immobili che possono essere oggetto di opere edilizie, vi rientrano anche gli ospedali, le cliniche o le case di cura. È utile interrogarsi in merito a quali **aliquote IVA agevolate** spettino per la realizzazione, sui predetti edifici, [...]

PAGINA 2

IL PUNTO FISCALITÀ INTERNAZIONALE

L'esterovestizione rientra nell'ambito dell'abuso del diritto

/ Giuseppe Francesco PATTI

Dall'inizio dell'anno la Cassazione ha avuto modo di esprimersi, a più riprese, sul fenomeno della c.d. **esterovestizione**, tendendo a consolidare quella posizione interpretativa in forza della quale le contestazioni relative a questo sarebbero da ricondurre nell'alveo dell'abuso [...]

PAGINA 11

FISCO

Più tempo per la comunicazione delle opzioni per interventi edilizi

Il termine slitta al 29 aprile 2022; prorogata di conseguenza anche la messa a disposizione delle dichiarazioni precompilate da parte dell'Agenzia

/ Carlotta Anna Maria GHIO, Massimo NEGRO e Arianna ZENI

La comunicazione delle opzioni di sconto sul corrispettivo o cessione del credito, di cui all'art. 121 del DL 34/2020, relativamente alle spese sostenute nel 2021 e alle rate residue non fruite delle detrazioni riferite alle spese sostenute nel 2020, potrà essere trasmessa entro il **29 aprile 2022**, anziché entro il 7 aprile.

La proroga è stata disposta con il comma 1 dell'art. 10-*quater* del DL 4/2022 (c.d. "Sostegni-ter"), introdotto in sede di conversione dalla L. 28 marzo 2022 n. 25.

Seppur il termine ultimo per l'invio della "**comunicazione**" per l'esercizio dell'opzione sia il 16 marzo "dell'anno successivo a quello in cui sono state sostenute le spese che danno diritto alla detrazione", il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 3 febbraio 2022 n. 35873 (§ 4.1) ha disposto la proroga del relativo termine al 7 aprile 2022, ma detto termine è stato poi ulteriormente prorogato al 29 aprile 2022 nel corso dell'iter di conversione in legge del

DL 4/2022.

La proroga al 29 aprile riguarda i soggetti che intendono optare per **cessione/sconto** che hanno sostenuto, nell'anno 2021, spese per interventi (sia nel caso siano eseguiti sulle unità immobiliari, sia nel caso siano eseguiti sulle parti comuni degli edifici) di:

- efficienza energetica di cui all'art. 14 del DL 63/2013 (c.d. **ecobonus**), compresi quelli per i quali spetta il superbonus del 110% ai sensi dell'art. 119 commi 1 e 2 del DL 34/2020;
- adozione di misure antisismiche di cui all'art. 16 commi da 1-*bis* a 1-*septies* del DL 63/2013 (c.d. **sismabonus**), compresi quelli per i quali compete il superbonus di cui all'art. 119 comma 4 del DL 34/2020;
- **recupero** del patrimonio edilizio di cui all'art. 16-*bis* comma 1 lett. a), b) e d) del TUIR (gli interventi finalizzati alla eliminazione delle barriere architettoniche (lett. e) rientrano tra gli interventi "optabili" in quanto interventi di manutenzione [...])

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Prevedibile evoluzione da coordinare con l'informativa in Nota integrativa

Congruità delle spese professionali per i bonus edilizi in cerca di una bussola

Informativa sulle erogazioni pubbliche con proroga delle sanzioni limitate

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Sospensione dei termini di prima casa senza soluzione di continuità

/ Anita MAURO

La sospensione dei termini relativi all'agevolazione prima casa, "prorogata" al 31 marzo 2022 dal decreto "Milleproroghe", opera anche nel periodo **anteriore all'entrata in [...]**

PAGINA 6

Aliquota IVA non sempre agevolata per gli interventi edili su ospedali

Il beneficio per le manutenzioni straordinarie riguarda solo gli edifici residenziali

/ Emanuele GRECO

Nell'ambito degli immobili che possono essere oggetto di opere edilizie, vi rientrano anche gli ospedali, le cliniche o le case di cura. È utile interrogarsi in merito a quali **aliquote IVA agevolate** spettino per la realizzazione, sui predetti edifici, di ciascuno degli interventi contemplati dall'[art. 3](#) comma 1 del DPR 380/2001 (Testo Unico dell'edilizia).

Nel caso di specie, è in linea di massima da escludere l'applicabilità di un'aliquota IVA ridotta per gli **interventi** di [manutenzione](#) (ordinaria e straordinaria) di cui alle lett. a) e b) del citato art. 3 comma 1.

Derogando rispetto all'aliquota ordinaria, l'aliquota del 10% è, infatti, limitata alle:

- manutenzioni ordinarie e straordinarie su edifici a prevalente destinazione abitativa privata ([art. 7](#) comma 1 lett. b) della L. 488/99);
- manutenzioni straordinarie su edifici di edilizia residenziale pubblica (n. 127-*duodecies* della Tabella A, parte III, allegata al DPR [633/72](#)).

In merito alla prima fattispecie, l'Amministrazione finanziaria ritiene che la nozione di "prevalente destinazione abitativa privata" sia da intendersi riferita alle **singole unità immobiliari** (e relative pertinenze non abitative) accatastate nel gruppo A, fatta eccezione per la categoria A/10 (uffici), a prescindere dall'effettivo utilizzo delle stesse, nonché ai fabbricati c.d. "Tupini" (C.M. n. [247/99](#)). Tale criterio definitorio di matrice catastale non può essere soddisfatto da ospedali, poliambulatori e case di cura, generalmente contrassegnati dalla categoria D/4.

La C.M. n. [71/2000](#) ha riconosciuto l'applicabilità dell'aliquota del 10% anche per le manutenzioni sugli edifici assimilati alle case di abitazione non "di lusso" ai sensi dell'[art. 1](#) della L. 659/61, a condizione che costituiscano stabile residenza di collettività. Nella definizione, a livello generale, rientrerebbero anche gli ospedali, le case di cura e le strutture simili.

Tuttavia, ai fini dell'**aliquota agevolata**, è necessario che gli edifici siano caratterizzati dalla "stabile residenzialità" delle persone. Ciò esclude il beneficio ad esempio per gli ospedali, i quali, anche se assimilati alle case di abitazione ex L. [659/61](#), non sono connotati

dal carattere della stabile residenza (C.M. n. [141/94](#), risposta a interpello n. [20/2021](#)).

La residenzialità è invece presente in edifici la cui destinazione è quella di casa di riposo o di casa di cura a lunga degenza.

Il requisito della residenza stabile sussiste anche per l'**aliquota ridotta** ai sensi del n. 127-*duodecies* della Tabella A, parte III, prevista per gli interventi (di manutenzione straordinaria) relativi a immobili che rientrano nella definizione di edilizia residenziale pubblica (C.M. n. [151/99](#) e risposta a interpello n. [20/2021](#)), come potrebbe essere per gli ospedali o gli ambulatori.

Diversamente da quanto concluso per gli interventi manutentivi, è comunque applicabile l'**aliquota del 10%** per le prestazioni di servizi, dipendenti da contratti di appalto, relative a interventi di restauro e risanamento conservativo, di [ristrutturazione edilizia](#) o di ristrutturazione urbanistica di cui all'[art. 3](#) comma 1 lett. c), d), f) del DPR 380/2001, come stabilito dal n. 127-*quaterdecies* della Tabella A, parte III, allegata al DPR [633/72](#).

Nella fattispecie, infatti, l'aliquota ridotta si applica a prescindere dalla tipologia dell'immobile oggetto dei lavori edili (ris. Agenzia delle Entrate n. [157/2001](#) e n. [10/2003](#)).

Aliquota ordinaria per la progettazione

L'aliquota agevolata, laddove prevista, non si estende alle prestazioni relative alla **progettazione definitiva**, alla progettazione esecutiva e al coordinamento della sicurezza, se tali prestazioni sono rese mediante uno specifico rapporto contrattuale diverso rispetto a quello di appalto per il recupero degli edifici (risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. [53/2021](#), riferita ad opere di costruzione).

Già in precedenza, l'Amministrazione finanziaria aveva affermato che le prestazioni di progettazione possono beneficiare dell'aliquota ridotta solamente qualora non siano rese in forma autonoma bensì in dipendenza di un unico contratto di appalto, avente ad oggetto la **complessiva realizzazione** dell'opera (R.M. n. [168/99](#), ris. Agenzia delle Entrate n. [52/2008](#)).

Più tempo per la comunicazione delle opzioni per interventi edilizi

Il termine slitta al 29 aprile 2022; prorogata di conseguenza anche la messa a disposizione delle dichiarazioni precompilate da parte dell'Agenzia

/ Carlotta Anna Maria GHIO, Massimo NEGRO e Arianna ZENI

La comunicazione delle opzioni di sconto sul corrispettivo o cessione del credito, di cui all'[art. 121](#) del DL 34/2020, relativamente alle spese sostenute nel 2021 e alle rate residue non fruitive delle detrazioni riferite alle spese sostenute nel 2020, potrà essere trasmessa entro il **29 aprile 2022**, anziché entro il 7 aprile.

La proroga è stata disposta con il comma 1 dell'[art. 10-quater](#) del DL 4/2022 (c.d. "Sostegni-ter"), introdotto in sede di conversione dalla L. 28 marzo 2022 n. [25](#). Seppur il termine ultimo per l'invio della "**comunicazione**" per l'esercizio dell'opzione sia il 16 marzo "dell'anno successivo a quello in cui sono state sostenute le spese che danno diritto alla detrazione", il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 3 febbraio 2022 n. [35873](#) (§ 4.1) ha disposto la proroga del relativo termine al 7 aprile 2022, ma detto termine è stato poi ulteriormente prorogato al 29 aprile 2022 nel corso dell'iter di conversione in legge del DL 4/2022.

La proroga al 29 aprile riguarda i soggetti che intendono optare per **cessione/sconto** che hanno sostenuto, nell'anno 2021, spese per interventi (sia nel caso siano eseguiti sulle unità immobiliari, sia nel caso siano eseguiti sulle parti comuni degli edifici) di:

- efficienza energetica di cui all'[art. 14](#) del DL 63/2013 (c.d. **ecobonus**), compresi quelli per i quali spetta il superbonus del 110% ai sensi dell'[art. 119](#) commi 1 e 2 del DL 34/2020;
- adozione di misure antisismiche di cui all'[art. 16](#) commi da 1-bis a 1-septies del DL 63/2013 (c.d. **sismabonus**), compresi quelli per i quali compete il superbonus di cui all'[art. 119](#) comma 4 del DL 34/2020;
- **recupero** del patrimonio edilizio di cui all'[art. 16-bis](#) comma 1 lett. a), b) e d) del TUIR (gli interventi finalizzati alla eliminazione delle barriere architettoniche (lett. e) rientrano tra gli interventi "optabili" in quanto interventi di manutenzione straordinaria o quando la detrazione compete in versione superbonus 110% ai sensi del comma 2 dell'[art. 119](#) del DL 34/2020);
- installazione di impianti **fotovoltaici** di cui all'[art. 16-bis](#) comma 1 lett. h) del TUIR, compresi quelli per i quali spetta il superbonus ai sensi dell'[art. 119](#) commi 5 e 6 del DL 34/2020;
- recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti (c.d. **bonus facciate**), ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, di cui all'[art. 1](#) commi 219-223 della L. 160/2019;
- installazione di **colonnine** di ricarica veicoli elettrici di cui all'[art. 16-ter](#) del DL 63/2013, compresi quelli per i quali spetta il superbonus ai sensi dell'[art. 119](#) comma 8

del DL 34/2020.

Il mancato invio della "Comunicazione" nel termine del 29 aprile 2022, così come la presentazione con modalità non conformi, rende l'opzione **inefficace** nei confronti dell'Agenzia delle Entrate.

In **conseguenza** della suddetta proroga del termine di invio della comunicazione delle opzioni di sconto sul corrispettivo o cessione del credito, il comma 2 dell'[art. 10-quater](#) del DL 4/2022 convertito ha differito al **23 maggio 2022**, in luogo dell'originario 30 aprile 2022, il termine entro il quale l'Agenzia delle Entrate è tenuta a rendere disponibili telematicamente le dichiarazioni dei redditi precompilate dei contribuenti relative al periodo d'imposta 2021 (modelli 730/2022 e REDDITI PF 2022).

Precompilate messe a disposizione entro il 23 maggio

Ai sensi dell'[art. 1](#) comma 1 del DLgs. 175/2014, infatti, l'Agenzia mette a disposizione dei titolari di redditi di lavoro dipendente e di alcuni redditi assimilati le dichiarazioni precompilate relative ai redditi prodotti nell'anno precedente, utilizzando:

- le informazioni disponibili in Anagrafe tributaria;
- i dati trasmessi da parte di taluni soggetti terzi;
- i dati contenuti nelle CU 2022.

La proroga del termine ordinario del 30 aprile al 23 maggio è limitata all'anno 2022, vale a dire alle dichiarazioni relative ai redditi prodotti nel 2021.

Tale **differimento** del termine si è reso necessario poiché, tra i dati che contribuiscono alla predisposizione della dichiarazione precompilata, vi sono anche i dati relativi all'opzione per i bonus "edilizi".

A seguito della **messa a disposizione** delle dichiarazioni precompilate 2022, i contribuenti possono accedere direttamente alle proprie dichiarazioni utilizzando i seguenti strumenti di autenticazione:

- il Sistema pubblico per l'identità digitale (SPID);
- la Carta di identità elettronica (CIE);
- la Carta nazionale dei servizi (CNS);
- il PIN dispositivo rilasciato dell'INPS (solo per i cittadini residenti all'estero non in possesso di un documento di riconoscimento italiano, *cfr.* circ. INPS n. [127/2021](#)).

I contribuenti potranno **accettare o modificare** i modelli reddituali precompilati resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate, a partire dalla data che dovrà essere stabilita dalla stessa Agenzia.

Prevedibile evoluzione da coordinare con l'informativa in Nota integrativa

Nei casi di dubbi sulla continuità, nella Relazione sulla gestione si descrivono modalità e attività con cui si auspica un ripristino dell'equilibrio

/ Stefano DE ROSA

Nell'ambito del fascicolo di bilancio 2021 assumono rilevanza, per molte imprese, le informazioni fornite nella Relazione sulla gestione, con particolare riguardo a quelle attinenti alla prevedibile **evoluzione** dei dati economici e finanziari.

In tale ambito, si ricorda che, ai sensi dell'[art. 2428](#) comma 1 c.c., "il bilancio deve essere corredato da una relazione degli amministratori contenente un'analisi **fedele, equilibrata ed esauriente** della situazione della società e dell'andamento e del risultato della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato, anche attraverso imprese controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze cui la società è esposta", mentre il successivo comma 3 fa espresso riferimento all'evoluzione prevedibile della gestione.

La predisposizione della Relazione sulla gestione è obbligatoria per la generalità delle società di capitali, con **esclusione** delle società di minori dimensioni che redigono il bilancio in forma abbreviata ([art. 2435-bis](#) comma 6 c.c.) e delle micro imprese ([art. 2435-ter](#) comma 2 c.c.). Tali soggetti sono esonerati dalla predisposizione del documento in esame a condizione che forniscano apposite informazioni in Nota integrativa, ovvero, nel caso delle micro imprese, in calce allo Stato patrimoniale.

Si tratta delle seguenti **informazioni**:

- numero e valore nominale delle azioni proprie e delle azioni o quote di società controllanti possedute;
- numero e valore nominale delle azioni proprie e delle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società, nel corso dell'esercizio.

Come indicato nel documento "[Relazione sulla gestione](#)", a cura del CNDCEC e di Confindustria e pubblicato nel mese di giugno 2018, la Relazione degli amministratori solitamente si chiude con l'esame della prevedibile evoluzione della gestione, anche sulla scorta di **documenti di programmazione** (per es. *budget*) predisposti dall'impresa, con il fine di indicare, anche in modo sintetico, le previsioni inerenti l'esercizio (o gli esercizi) a venire.

Nell'attuale scenario, che vede il perdurare degli impatti negativi della pandemia da COVID-19 a cui si aggiungono le conseguenze del conflitto in Ucraina, diventa importante, anche sulla base dei dati consuntivi del primo trimestre 2022, rivedere ed eventualmente modificare le assunzioni che gli amministratori aveva-

no considerato nella stesura originaria del *budget* relativo all'intero esercizio 2022, tenendo presente, ad esempio, le implicazioni connesse:

- alla **perdita di fatturato** verso l'Ucraina e i Paesi colpiti dalle sanzioni internazionali (Russia e Bielorussia);
- alla **svalutazione** di partecipazioni, crediti e rimanenze finali relativi a società in Ucraina e nei Paesi colpiti dalle sanzioni internazionali;
- alla svalutazione di immobilizzazioni;
- alla difficoltà di reperimento di **materie prime**;
- all'aumento delle **spese energetiche**;
- agli investimenti in *cybersecurity*.

Nei casi in cui, da tali analisi, dovessero emergere **dubbi sulla continuità** aziendale, nella Relazione sulla gestione si dovranno descrivere le modalità e le attività per mezzo delle quali si auspica un ripristino dell'equilibrio economico e finanziario, illustrando le assunzioni alla base del piano e un esame più dettagliato concernente l'analisi macro e micro-economica considerata, o le operazioni da porre in essere per reagire alla crisi.

Come evidenziato nel richiamato documento del CNDCEC e di Confindustria, le informazioni contenute nella **Nota integrativa** (si veda "[Informativa ampia nei bilanci 2021](#)" del 28 marzo 2022), se rilevanti, sono "riposte ed ampliate nella Relazione sulla gestione, tenendo in considerazione elementi non sempre riportati nelle note al bilancio, quali le connessioni con le operazioni intraprese per garantire la continuità aziendale con l'evoluzione strategica e futura dell'attività, l'illustrazione delle assunzioni alla base del piano e un esame più dettagliato concernente l'analisi macro e micro economica considerata".

Inoltre, assumono particolare rilevanza le informazioni riguardanti i **rischi di liquidità e di credito**. Con riferimento al primo aspetto, le principali indicazioni concernono l'analisi delle scadenze relative alle attività e passività finanziarie, con l'evidenza degli strumenti con cui la società fronteggia eventuali rischi di liquidità (quali attività finanziarie prontamente vendibili o dalle quali sono attesi flussi finanziari, ovvero strumenti di indebitamento o altre linee di credito o altre fonti di finanziamento). Il rischio di credito rappresenta, invece, il rischio che una delle parti di uno strumento finanziario causi una perdita finanziaria all'altra parte per il mancato adempimento di un'obbligazione, circostanza da valutare attentamente nelle condizioni di mercato attuali.

Congruità delle spese professionali per i bonus edilizi in cerca di una bussola

L'unico riferimento espresso si rinviene nel punto 13.4 dell'Allegato A del DM 6 agosto 2020 "Requisiti"

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Nell'istante in cui la disciplina del superbonus (al comma 13 dell'[art. 119](#) del DL 34/2020), quella dell'ecobonus (al comma 3-ter dell'[art. 14](#) del DL 63/2013) e quella delle opzioni per lo sconto sul corrispettivo o per la cessione del credito (al comma 1-ter dell'[art. 121](#) del DL 34/2020) sanciscono l'obbligo di una formale **attestazione** preventiva della congruità delle spese sostenute per la realizzazione degli interventi agevolati, tale obbligo non riguarda soltanto le spese che il beneficiario del bonus edilizio sostiene per le forniture di beni e/o per le forniture di servizi in base a contratti d'opera o di appalto da parte di imprese, ma anche le spese sostenute per prestazioni professionali da parte di liberi professionisti.

Quanto precede vale ovviamente nella misura in cui tali spese rientrano tra quelle agevolate, ossia siano a relative a prestazioni professionali:

- **connesse** alla realizzazione degli interventi (progettazione; direzione dei lavori; responsabilità per la sicurezza del cantiere; ecc.);
- finalizzate al rilascio di asseverazioni e attestazioni obbligatoriamente richieste dalle rispettive discipline agevolative (redazione degli APE, predisposizione delle asseverazioni tecniche e di congruità delle spese; rilascio del visto di conformità).

Per quanto concerne i **criteri** da applicare per valutare la congruità di queste spese, l'unico riferimento espresso si rinviene nell'ambito della disciplina degli interventi di efficienza energetica (indifferentemente agevolati con l'ecobonus o il superbonus), laddove il punto 13.4 dell'Allegato A del DM [6 agosto 2020](#) "Requisiti", anche dopo le modifiche apportate dal DM [14 febbraio 2022](#) (c.d. "decreto MITE"), stabilisce che bisogna avere riguardo ai "valori massimi di cui al decreto del Ministro della giustizia 17 giugno 2016", il quale reca le tabelle dei corrispettivi commisurati al livello qualitativo delle prestazioni di progettazione.

Pare evidente che questi parametri possano costituire un utile punto di **riferimento** anche per le attestazioni di congruità delle spese per prestazioni professionali connesse alla realizzazione di interventi agevolati diversi da quelli di efficienza energetica.

Nell'asseverazione che il tecnico abilitato rilascia, l'attestazione di congruità, comprensiva di quella relativa alle spese per **prestazioni professionali**, può certamente essere resa in modo "secco", ossia attestando direttamente la congruità dell'importo totale delle spese sostenute, comprese quelle professionali (anche i modelli "ministeriali" di asseverazione, che devono essere

utilizzati per le attestazioni degli interventi di riduzione del rischio sismico e, quando beneficiano del superbonus, degli interventi di efficienza energetica, risultano così strutturate), ma è indubbio che, così come per le spese relative alla fornitura di beni e/o servizi da parte di imprese l'attestazione di congruità è corredata da un computo metrico di dettaglio con rinvio ai prezzi utilizzati per ciascuna voce, una buona prassi da seguire, a tutela dello stesso attestatore, oltre che del beneficiario delle agevolazioni, è quella di allegare anche un dettaglio delle spese professionali confluite nella "spesa complessiva attestata congrua", con indicazione dei relativi coefficienti del DM "Giustizia" [17 giugno 2016](#) utilizzati ai fini della verifica della congruità.

Un aspetto a dir poco dubbio è se nell'attestazione di congruità del tecnico abilitato debba essere necessariamente ricompresa anche quella relativa alle spese sostenute per il rilascio del **visto di conformità** da parte di un professionista abilitato.

Premesso che certamente nulla vieta che ciò accada, pare corretto ritenere che, ove ciò non si verifichi, possa essere lo stesso professionista che rilascia il visto di conformità ad attestare la congruità del compenso che gli viene corrisposto a fronte di tale **prestazione**.

Per valutare la congruità del compenso corrisposto per questo tipo di prestazione, è evidente che i corrispettivi del DM "Giustizia" 17 giugno 2016 non sono di alcun aiuto.

A tale fine, potrebbero soccorrere i parametri per la **liquidazione** in sede giurisdizionale dei compensi per le professioni regolamentate, di cui al DM 20 luglio 2012 n. [140](#).

In particolare, potrebbe rilevare quanto statuito dall'[art. 21](#) del DM 140/2012 e dal riquadro 3 che l'[art. 21](#) medesimo richiama.

L'utilizzo di questi parametri, tenuto anche conto della **facoltà di aumento** fino al doppio prevista dall'[art. 18](#) del DM 140/2012, nei casi di complessità e/o urgenza, potrebbe nella sostanza consentire di riconoscere, con riguardo ad esempio a visti relativi a crediti di imposta sino a un milione di euro, le spese sostenute per il rilascio del visto di conformità come congrue sino ad un massimo del 2% del valore nominale dei crediti di imposta oggetto del visto (considerando quindi l'eventuale eccedenza come non congrua, oppure come riferibile ad attività di consulenza e assistenza fiscale diverse e ulteriori rispetto alla specifica prestazione di rilascio del visto).

Sospensione dei termini di prima casa senza soluzione di continuità

Chi ha pagato prima dell'entrata in vigore dell'estensione della sospensione può avere rimborso

/ Anita MAURO

La sospensione dei termini relativi all'agevolazione prima casa, "prorogata" al 31 marzo 2022 dal decreto "Milleproroghe", opera anche nel periodo **anteriore all'entrata in vigore** del decreto stesso (ovvero dal 1° gennaio 2022 ed il 28 febbraio 2022).

Si tratta di uno dei chiarimenti contenuti nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 8, pubblicata ieri, con la quale l'Amministrazione ha illustrato le novità in materia di imposta di registro, IVA e IRAP contenute nel DL [228/2021](#) convertito (c.d. decreto Milleproroghe).

Con riferimento all'**agevolazione prima casa**, l'Agenzia ricorda che l'[art. 24](#) del DL 23/2020 aveva, originariamente, disposto la sospensione dei termini in materia di "prima casa" dal 23 febbraio 2020 fino al 31 dicembre 2020, ma, poi, con la conversione del DL [183/2020](#), il termine finale della sospensione era stato spostato ulteriormente, portandolo al 31 dicembre 2021.

Infine, l'[art. 3](#) comma 5-*septies* del DL 228/2021 (inserito in sede di conversione in legge), intervenendo sull'[art. 24](#) del DL 23/2020, ha spostato al 31 marzo 2022 il **termine finale** della sospensione dei termini di prima casa.

In breve, per effetto della norma in commento, come modificata dal decreto "Milleproroghe", risultano sospesi, **dal 23 febbraio 2020 al 31 marzo 2022**, tutti i termini previsti dalla Nota II-*bis* all'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, in materia di agevolazione prima casa, nonché i termini previsti dall'[art. 7](#) della L. [448/1998](#), ai fini del riconoscimento del credito d'imposta per il riacquisto della prima casa.

In concreto, la sospensione riguarda:

- il termine di **18 mesi** per il trasferimento della residenza nel Comune in cui si trova l'immobile;
- il termine di **un anno** entro il quale, il contribuente che ha trasferito l'immobile acquistato con i benefici nei cinque anni successivi alla stipula dell'atto di acquisto, deve procedere all'acquisto di un altro immobile da destinare a propria abitazione principale;
- il termine di **un anno** per l'alienazione della "vecchia" prima casa, nel caso in cui, al momento dell'acquisto, il contribuente fosse titolare di diritti reali su un'abitazione già acquistata con il beneficio;
- il termine di un anno tra il "vecchio" acquisto agevolato e il nuovo, per maturare il credito d'imposta per il riacquisto della prima casa (art. 7 della L. 448/98).

Va notato che la legge di conversione del decreto Milleproroghe (L. 25 febbraio 2022 n. [15](#)) è entrata in vigore il 1° marzo 2022. Pertanto, i contribuenti, nel periodo tra il 1° gennaio 2022 ed il 28 febbraio 2022, **non erano in condizioni di sapere** che la sospensione sarebbe

stata "prorogata" (si veda ["Ripartono i termini delle agevolazioni prima casa"](#) del 25 gennaio 2022).

In proposito – spiega la circolare – la sospensione dei termini deve ritenersi operante anche in relazione al periodo tra il **1° gennaio 2022** ed il **28 febbraio 2022**, ancorché anteriore rispetto alla data di entrata in vigore della proroga: i termini, quindi, ricominceranno a decorrere, senza soluzione di continuità, il 1° aprile 2022.

Tuttavia, precisa l'Agenzia, il contribuente che, nel periodo 1° gennaio - 28 febbraio 2022, abbia versato le maggiori somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, credendo che i termini avessero ricominciato a decorrere, ha diritto al **rimborso** delle somme corrisposte (anche se, poi, dovrà essere verificata l'inesistenza di cause di decadenza nei termini corretti).

L'Agenzia propone, poi, alcuni esempi dell'operatività della **sospensione**.

Nel caso in cui il contribuente acquisti la "prima casa" impegnandosi a trasferire la residenza nel Comune ove si trova l'abitazione acquistata, il termine di 18 mesi risulta sospeso nel periodo tra il 23 febbraio 2020 ed il 31 marzo 2022, di modo che:

- "se l'acquisto è avvenuto prima del 23 febbraio 2020, il termine è sospeso dal 23 febbraio 2020, per riprendere il suo decorso il 1° aprile 2022 (in sostanza, si conteggiano 25 mesi e 8 giorni in più). Ad esempio: in caso di acquisto effettuato il 23 gennaio 2020, il termine per il cambio di residenza non scadrà il 23 luglio 2021 (18 mesi dall'acquisto), ma il 31 agosto 2023";

- "se l'acquisto è avvenuto tra il 23 febbraio 2020 ed il 31 marzo 2022, il termine inizierà a decorrere dal 1° aprile 2022 e scadrà, quindi, il 1° ottobre 2023".

Per acquisti successivi al 31 marzo 2022, si applicano le **regole ordinarie**.

Tra gli altri aspetti esaminati nella circolare, si ricorda il **rinvio al 31 luglio 2022** dei versamenti in scadenza nel periodo tra il 1° gennaio 2022 e il 30 giugno 2022 in favore dei soggetti che svolgono attività di allevamento avicunicolo o suinicolo nelle aree soggette a restrizioni sanitarie per le emergenze dell'influenza aviaria e della peste suina africana (art. 3 comma 6-*quater* del DL 228/2021 convertito). Nel documento di prassi viene precisato che non sono dovuti interessi per i versamenti effettuati fino al 31 luglio 2022.

Infine, l'Agenzia si sofferma anche sulla regolarizzazione dei **versamenti IRAP** prevista dall'[art. 42-bis](#) comma 5 del DL 104/2020, riepilogando di fatto lo stato della normativa al riguardo (sul punto, si veda ["Tempo fino al 30 giugno 2022 per la regolarizzazione dei versamenti IRAP"](#) del 25 febbraio 2022).

Informativa sulle erogazioni pubbliche con proroga delle sanzioni limitata

Per i soggetti tenuti a inserire l'informativa in Nota integrativa sembrerebbe dover essere rispettato il termine di approvazione del bilancio

/ Silvia LATORRACA

L'art. 1 comma 125-ter della L. 124/2017 stabilisce che l'inosservanza degli obblighi di informativa relativi alle erogazioni pubbliche ricevute di cui ai precedenti commi 125 e 125-bis, facenti capo a enti non commerciali, cooperative sociali che svolgono attività in favore di stranieri e imprese, comporta una sanzione **pari all'1% degli importi** ricevuti con un importo minimo di 2.000 euro, nonché la sanzione accessoria dell'adempimento agli obblighi di pubblicazione.

Decorsi 90 giorni dalla contestazione senza che il trasgressore abbia ottemperato agli obblighi di pubblicazione e al pagamento della sanzione amministrativa pecuniaria, si applica la sanzione della **restituzione integrale** del beneficio ai soggetti eroganti.

Le sanzioni sono irrogate dalle Pubbliche Amministrazioni di cui all'art. 1 comma 2 del DLgs. 165/2001 che hanno erogato il beneficio oppure, negli altri casi, dall'Amministrazione vigilante o competente per materia.

La disposizione demanda, dunque, alle Amministrazioni eroganti l'onere di verificare l'adempimento degli obblighi di pubblicazione, consultando, a seconda dei casi, i siti internet o i documenti di bilancio.

Per l'accertamento, la contestazione e l'applicazione delle sanzioni si applica la L. 689/81, in quanto compatibile.

In via preliminare, si ricorda che il regime sanzionatorio previsto originariamente dalla L. 124/2017, che prevedeva la restituzione delle somme ai soggetti eroganti entro 3 mesi in caso di inosservanza dell'obbligo di pubblicazione, è stato **mitigato** dal DL 34/2019 convertito. Parallelamente, tale regime, dapprima limitato alle sole imprese, è stato esteso anche agli enti non commerciali.

Ciò detto, l'art. 11-sexiesdecies del DL 52/2021 (inserito in sede di conversione nella L. 87/2021) ha inizialmente prorogato al **1° gennaio 2022** il termine per l'applicazione delle sanzioni "per l'anno 2021".

Nonostante la formulazione letterale della norma non fosse chiara, il differimento sembrava riguardare le erogazioni pubbliche percepite nel corso dell'esercizio 2020, i cui obblighi informativi dovevano essere adempiuti nel 2021.

La L. 25 febbraio 2022 n. 15, di conversione del DL 30 dicembre 2021 n. 228 (c.d. "Milleproroghe"), è intervenuta nuovamente sulla questione.

In particolare, l'art. 1 comma 28-ter del DL 228/2021 convertito ha modificato l'art. 11-sexiesdecies del DL 52/2021 convertito, stabilendo che il termine per l'applicazione delle sanzioni "per l'anno 2021" è prorogato al **1° luglio 2022**.

Parallelamente, l'art. 3-septies del DL 228/2021 (anche in questo caso, inserito in sede di conversione nella L. 15/2022) ha prorogato al **1° gennaio 2023** il termine per l'applicazione delle sanzioni "per l'anno 2022".

La scelta del legislatore risulta peculiare, in quanto non è stato modificato il termine per l'adempimento (che resta confermato al **30 giugno**, per enti non commerciali, cooperative sociali che svolgono attività in favore degli stranieri e imprese tenute alla pubblicazione sui siti internet, e in sede di approvazione del bilancio, per le imprese tenute alla pubblicazione nella Nota integrativa; si veda "[Erogazioni pubbliche da indicare nel bilancio 2021](#)" del 23 marzo 2022), ma soltanto il termine per l'applicazione delle sanzioni.

Sotto altro profilo, per il 2021 la proroga al 1° luglio 2022 è stata disposta dalla L. 15/2022 quando il termine (già prorogato) del 1° gennaio 2022 era ormai scaduto da due mesi.

Ciò detto, la proroga sembrerebbe, nella sostanza, avere un ambito di applicazione limitato.

Infatti, sembrerebbero poter beneficiare della **concessione di alcuni mesi** in più per adempiere all'obbligo informativo (che sembrerebbe conseguire alla proroga del termine per l'applicazione delle sanzioni), di fatto, soltanto i soggetti tenuti ad inserire l'informativa sul sito internet.

Per i soggetti tenuti ad inserire l'informativa nella Nota integrativa, invece, sembrerebbe dover comunque essere rispettato il termine di approvazione del bilancio.

Diversamente, l'inserimento "a posteriori" dell'informativa richiederebbe una nuova approvazione e il successivo deposito del bilancio presso il Registro delle imprese, con conseguente **aggravio di oneri**.

Per i pensionati trasferiti in Comuni sotto i 20.000 abitanti sostitutiva del 7%

La soglia vale anche per i Comuni colpiti da eventi sismici del 6 aprile 2009

/ Luisa CORSO

Con la L. [25/2022](#) di conversione del c.d. DL Sostegni-ter (DL [4/2022](#)) è stato modificato l'ambito di applicazione del regime di imposizione sostitutiva per i titolari di **pensione estera** che trasferiscono la propria residenza fiscale nel Mezzogiorno, previsto dall'[art. 24-ter](#) del TUIR.

Tale norma, si ricorda, dispone che, sui redditi esteri di qualunque categoria, si applichi un'imposta sostitutiva dell'IRPEF (e delle addizionali locali) con aliquota del **7%** per ciascuno dei dieci periodi di imposta di validità dell'opzione; rimangono invece assoggettati a tassazione con le ordinarie modalità i redditi di fonte italiana.

Prima delle modifiche, l'accesso all'agevolazione era consentito in relazione ai trasferimenti di residenza:

- in uno dei Comuni appartenenti al territorio delle Regioni Sicilia, Calabria, Sardegna, Campania, Basilicata, Abruzzo, Molise e Puglia, "con popolazione non superiore ai **20.000 abitanti**", oppure
- in uno dei Comuni "con popolazione non superiore a **3.000 abitanti**" rientranti tra quelli colpiti da eventi sismici e indicati negli allegati 1, 2 e 2-bis del DL [189/2016](#) (si tratta, in altre parole, dei Comuni colpiti dagli eventi sismici del 24 agosto 2016, del 26 e 30 ottobre 2016, nonché del 18 gennaio 2017).

L'[art. 6-ter](#) del DL 4/2022 convertito interviene su tali requisiti, da un lato, allargando la possibilità di accedere al beneficio anche in caso di trasferimento in uno dei Comuni interessati dal terremoto del **6 aprile 2009**, dall'altro, uniformando il limite di abitanti, stabilito in 20.000 abitanti anche per i Comuni interessati da eventi sismici, oltre che per le Regioni del Mezzogiorno in generale.

In tal modo quindi risultano interessati dal beneficio anche i trasferimenti in alcuni Comuni di **medie dimensioni**, prima esclusi in ragione del limite maggiormente stringente dei 3.000 abitanti; si prenda, ad esempio, il caso di Camerino, Castelraimondo, Corridonia, Matelica, Norcia, San Severino Marche e Tolentino che, oltre ad essere stati colpiti dagli eventi sismici del 24 agosto 2016 e del 26-30 ottobre 2016, hanno una po-

polazione inferiore alla nuova soglia dei 20.000 abitanti, ma superiore al vecchio limite di 3.000 abitanti.

Continueranno, invece, a non poter beneficiare dell'imposizione sostitutiva i soggetti che trasferiscono la residenza in Comuni che, seppur colpiti dai menzionati eventi sismici (cui, come detto, si aggiunge quello del 6 aprile 2009), non rispettino la soglia dei **20.000 abitanti**, come ad esempio Teramo, Chieti, Rieti, Ascoli Piceno, Fabriano, Macerata e Spoleto.

Dubbio l'opzione per i trasferimenti del 2021

L'illustrata modifica normativa non prevede una specifica clausola di entrata in vigore, con il risultato che, in base alla generale disposizione di entrata in vigore della legge di conversione, la stessa opera dal **29 marzo** (giorno successivo a quello della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della L. [25/2022](#)).

Si pone, al riguardo, il dubbio circa i trasferimenti interessati dalla modifica, posto che l'opzione per l'agevolazione di cui all'[art. 24-ter](#) del TUIR è esercitata nella **dichiarazione dei redditi** relativa al periodo di imposta in cui viene trasferita la residenza in Italia ed è efficace a decorrere da tale periodo d'imposta.

Stando all'entrata in vigore, la novità dovrebbe riguardare i soli trasferimenti di residenza **effettuati nel 2022**, con conseguente opzione nella dichiarazione relativa a tale periodo (REDDITI PF 2023).

Risulta, invece, **dubbio** la possibilità di esercitare l'opzione anche per i soggetti trasferitisi nel 2021 in uno dei nuovi Comuni divenuti oggetto di agevolazione, compilando la sezione XVIII del quadro RM di REDDITI 2022 PF.

Tale apertura, si evidenzia, non sarebbe suffragata dal dato normativo ma giustificata da ragioni di **carattere equitativo** (legate, cioè, all'esigenza di "ristorare" l'impossibilità di esercitare l'opzione in caso di trasferimenti in Comuni di medie dimensioni, pur se terremotati, in ragione della previgente e più stringente formulazione della norma).

Per le aziende in crisi esonero delle quote del TFR anche per il 2022

L'INPS esamina la misura ex DL 109/2018 a favore delle società sottoposte a procedura fallimentare che richiedono la CIGS

/ Luca MAMONE

L'art. 43-bis del DL 109/2018 dispone per le sole società sottoposte a procedura fallimentare o in amministrazione straordinaria destinatarie negli anni 2019, 2020 e 2021 di provvedimenti di concessione del trattamento di CIGS ex art. 44 del medesimo DL 109/2018, limitatamente ai lavoratori ammessi all'integrazione salariale, l'**esonero** dal pagamento delle quote di accantonamento del trattamento di fine rapporto (TFR) maturate sulla retribuzione persa e dal versamento del contributo di cui all'art. 2 comma 31 della L. 92/2012 (c.d. "ticket" di licenziamento).

Tale misura agevolativa, **fruibile** per tutto il triennio 2020/2022 per volontà dell'art. 4 del DL 103/2021, è stata oggetto di un intervento di prassi operato dall'INPS con il messaggio n. 1400/2022, pubblicato ieri.

Innanzitutto, l'Istituto previdenziale ha precisato che l'applicazione degli esoneri in questione deve essere richiesta al Ministero del Lavoro, unitamente alla domanda di autorizzazione del trattamento di CIGS ai sensi dell'art. 44 del DL 109/2018 (o in sede di integrazione della stessa domanda), e che il decreto ministeriale di **autorizzazione** deve indicare l'ammissione alle misure di esonero e la stima dei singoli oneri, individuando distintamente quelli relativi al TFR e al c.d. "ticket" di licenziamento, con separata evidenza per ogni anno di competenza.

In particolare, le aziende che intendano richiedere i predetti esoneri devono fornire la predetta **stima** dei costi già in sede di accordo presso il Ministero del Lavoro.

Operativamente, per accedere agli sgravi in argomento, le aziende interessate, previo possesso del predetto decreto ministeriale di autorizzazione, devono presentare specifica **istanza** di accesso all'Istituto seguendo le istruzioni già fornite in precedenza dall'INPS con il messaggio n. 3920/2020.

In sintesi, i curatori fallimentari o i commissari straordinari (o gli intermediari da essi incaricati) devono inoltrare la predetta domanda all'Istituto previdenziale, avvalendosi esclusivamente del **modulo** di istanza online reperibile sul sito internet www.inps.it, nella sezione denominata "Portale Agevolazioni".

Qualora in sede ministeriale siano emessi più provvedimenti di autorizzazione all'esonero in questione riferibili a più **unità produttive** riconducibili a un'unica matricola, è necessario che l'azienda richiedente presenti più domande – sempre tramite il "Portale Agevolazioni" – riferite a ogni singolo provvedimento di au-

torizzazione ministeriale e corredate della prevista documentazione.

In seguito alla presentazione delle domande, la competente Sede territoriale dell'INPS avrà cura di **monitorare** il "Portale Agevolazioni" al fine di prendere in carico le istanze di competenza per verificare se i lavoratori, per i quali l'esonero contributivo è richiesto, rientrino tra quelli **beneficiari** delle integrazioni salariali ai sensi dell'art. 44 del DL 109/2018 e se l'importo chiesto è congruo rispetto a quanto precisato dall'Istituto previdenziale nel citato messaggio n. 3920/2020.

Ove sussistano i presupposti che legittimano l'esonero, il codice di autorizzazione denominato **CA"0Q"** verrà assegnato con decorrenza dal mese di fruizione dell'esonero e con validità sino alla durata dello stesso, qualora l'esonero venga richiesto relativamente sia alle quote di TFR di competenza del Fondo di Tesoreria sia al c.d. "ticket" di licenziamento, ovvero dal mese di interruzione del primo rapporto di lavoro fino al mese successivo all'ultima interruzione alla quale si applichi l'esonero, se l'esonero è relativo soltanto al c.d. "ticket" di licenziamento.

Infine, nel messaggio n. 1400/2022, vengono prese in esame le modalità di liquidazione delle quote di **TFR** per quelle aziende che nel corso del 2020 hanno deciso di sospendere la fruizione della CIGS per accedere al trattamento di CIGO con causale "COVID-19", così come consentito dall'art. 20 del DL 18/2020 (c.d. DL "Cura Italia").

Sul punto, l'INPS evidenzia come questa operazione abbia determinato uno **slittamento** dei periodi di fruizione della CIGS ex del DL 109/2018 e che, pertanto, le previsioni di spesa relative all'anno 2020 contenute nei decreti di autorizzazione della misura, potrebbero non corrispondere più al periodo di fruizione del trattamento, slittato nel 2021.

In tale ipotesi, chiarisce l'Istituto previdenziale, gli organi della procedura e i rappresentanti dei lavoratori dovranno chiedere al Ministero del Lavoro di adottare un provvedimento **integrativo** che autorizzi una nuova ripartizione degli oneri per TFR. Una volta ottenuto detto provvedimento, si potrà inoltrare all'INPS l'istanza di liquidazione delle quote di TFR, indicando **esclusivamente** i dati (retribuzioni perse e numero di mesi) relativi ai periodi di fruizione del trattamento CIGS concessa ai sensi dell'art. 44 del DL 109/2018 e, non anche, quelli attinenti ai mesi di fruizione CIGO "COVID-19".

L'iscritto all'elenco speciale non può partecipare alla STP come socio professionista

Partecipazione possibile solo come socio che può fornire prestazioni tecniche ovvero come socio per finalità di investimento

/ Edoardo MORINO

Con il Pronto Ordini n. [64/2022](#), datato 17 marzo e pubblicato ieri, il CNDCEC risponde a un quesito dell'Ordine di Torre Annunziata in cui si domanda se un soggetto iscritto all'elenco speciale dell'Albo, in quanto esercente l'attività di **consulente finanziario** abilitato all'offerta fuori sede in qualità di agente monomandatario, possa partecipare a una STP multidisciplinare come socio professionista.

Facendo riferimento anche a quanto precisato in passato nel P.O. n. 88/2018, il Consiglio nazionale evidenzia, in primo luogo, che, in base all'[art. 34](#) comma 8 del DLgs. 139/2005, l'iscrizione nell'**elenco speciale** è riservata a coloro che non possono esercitare la professione.

Si richiama, inoltre, la disciplina di cui l'[art. 10](#) comma 4 della L. 183/2011, secondo cui possono assumere la qualifica di STP le società il cui atto costitutivo preveda:

- l'esercizio in **via esclusiva** dell'attività professionale da parte dei soci (lett. a);
- l'ammissione in qualità di soci dei soli professionisti **iscritti** a ordini, albi e collegi, anche in differenti sezioni, nonché dei cittadini degli Stati membri dell'Unione europea, purché in possesso del titolo di studio abilitante, ovvero soggetti non professionisti soltanto per prestazioni tecniche, o per finalità di investimento (lett. b).

Tali disposizioni sono integrate dalla definizione dettata all'[art. 1](#) lett. a) del DM 34/2013, secondo cui per

STP o società professionale si intende la società avente a oggetto l'esercizio di una o più attività professionali per le quali sia richiesta l'iscrizione in appositi albi o elenchi regolamentati nel **sistema ordinistico**.

Quest'ultima previsione – osserva il CNDCEC – necessita a sua volta di essere coordinata con quanto dispone, in tema di professioni regolamentate, l'[art. 1](#) del DPR 137/2012, secondo cui:

- per "**professione regolamentata**" si intende l'attività o l'insieme delle attività, riservate per espressa disposizione di legge o non riservate, il cui esercizio è consentito solo a seguito di iscrizione in ordini o collegi subordinatamente al possesso di qualifiche professionali o all'accertamento delle specifiche professionalità (lett. a);
- per "**professionista**" si intende l'esercente la professione regolamentata per come descritta alla lett. a) della medesima disposizione (lett. b).

Normativa delle STP da coordinare con il DLgs. 139/2005

In conclusione, considerato quanto stabilito dalla normativa sopra citata, il Consiglio nazionale ritiene che il soggetto iscritto nell'elenco speciale di cui all'[art. 34](#) comma 8 del DLgs. 139/2005 possa partecipare a una STP come socio che può fornire prestazioni tecniche ovvero come socio per finalità di investimento, ma **non come socio professionista**.

L'esterovestizione rientra nell'ambito dell'abuso del diritto

La Cassazione consolida la posizione secondo cui il fenomeno coinciderebbe con la localizzazione fittizia in un Paese estero per un vantaggio fiscale

/ Giuseppe Francesco PATTI

Dall'inizio dell'anno la Cassazione ha avuto modo di esprimersi, a più riprese, sul fenomeno della c.d. **esterovestizione**, tendendo a consolidare quella posizione interpretativa in forza della quale le contestazioni relative a questo sarebbero da ricondurre nell'alveo dell'abuso del diritto (cfr., tra le altre, Cass. 11 febbraio 2022 n. [4463](#), 8 marzo 2022 n. [7454](#) e 15 marzo 2022 n. [8297](#)).

Nelle pronunce in disamina, la Suprema Corte ha delineato le caratteristiche e i confini del fenomeno dell'esterovestizione, facendo anche ampio richiamo alla giurisprudenza unionale in tema di libertà di stabilimento e abuso del diritto. In particolare, secondo questa posizione che si va consolidando, il fenomeno dell'esterovestizione coinciderebbe con la **localizzazione fittizia** di un ente in una giurisdizione estera al fine di beneficiare di un regime fiscale meno gravoso di quello italiano (conforme, tra le pronunce precedenti al 2022, anche Cass. 21 giugno 2019 n. [16697](#)).

Sarebbero, dunque, due i requisiti essenziali perché si verifichi una fattispecie di esterovestizione: la localizzazione fittizia all'estero (ai fini fiscali) di una società che – di contro – sarebbe da considerare residente in Italia (ad esempio, perché ivi ha la propria sede dell'amministrazione) e la circostanza che da tale localizzazione consegua un **vantaggio fiscale**.

Su tale ultimo requisito, la Suprema Corte ha avuto modo altresì di osservare come l'ottenimento del vantaggio fiscale debba essere – come da tipica ricostruzione da abuso – contrario all'obiettivo e alla *ratio* perseguiti dalle norme rilevanti. Inoltre, l'ottenimento di tale vantaggio fiscale deve costituire lo **scopo essenziale** dell'operazione e ciò deve essere desumibile da elementi oggettivi (Cass. 11 febbraio 2022 n. [4463](#), che richiama implicitamente i principi espressi dalla Corte di Giustizia nella causa [C-255/02](#), *Halifax e a.*).

Inoltre, la medesima Cassazione svolge ulteriori riflessioni in relazione a fenomeni di presunta esterovestizione relativi a società localizzate all'interno dell'Unione europea, ponendo specifici limiti alla possibilità di contestazioni per tali fattispecie. La Suprema Corte sottolinea, infatti, come la volontà di beneficiare di regimi di tassazione più favorevoli previsti in altri Paesi membri non sia di per sé un comportamento abusivo e come normative volte a rendere meno attraente – per i propri nazionali – la costituzione di una società in tali Paesi potrebbero, in astratto, violare il principio della **libertà di stabilimento**.

Tuttavia i giudici di legittimità, facendo propri alcuni

principi di matrice unionale, chiariscono come tale libertà possa essere limitata al fine di contrastare pratiche abusive che sono da ritenersi configurabili nella misura in cui la società presunta esterovestita costituisca una costruzione di puro artificio (i giudici, sul punto, citano la causa [C-196/04](#), *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas* decisa dalla Corte di Giustizia). Inoltre, è necessario che le norme che si prefiggono di contrastare il fenomeno dell'esterovestizione siano **proporzionate** e non si traducano in una presunzione assoluta di abuso (causa [C-6/16](#), *Equiom*). Il filone interpretativo (originato da sentenze succedutesi negli anni, anche in ambito extra-fiscale – tra cui la famosa Cass. 30 ottobre 2015 n. [43809](#), relativa al caso di un gruppo societario facente capo a due famosi stilisti italiani) solleva qualche **perplexità** da un punto di vista sistematico.

Nelle fattispecie oggetto delle pronunce in esame, infatti, la Corte di Cassazione si è trovata a esprimersi sulla natura antielusiva di contestazioni di esterovestizione basate sul disposto dell'[art. 73](#) comma 3 primo periodo del TUIR. Tale norma si prefigge di individuare i criteri di collegamento che un'entità ha con il territorio dello Stato, al fine di verificare se questi siano tali da giustificare una tassazione dei redditi su base mondiale (considerando, quindi, tale entità come residente) o una tassazione solamente in relazione ai redditi di fonte italiana. Atteso il suo scopo all'interno dell'ordinamento e il suo valore precettivo, la norma dovrebbe essere considerata come una **norma di sistema** volta semplicemente a identificare i criteri di collegamento territoriale che lo Stato italiano ha inteso liberamente adottare. I principi in questa contenuti andrebbero, quindi, applicati indipendentemente da qualsivoglia tematica o ragionamento sulla natura abusiva dell'insediamento estero.

In altre parole, le disposizioni relative alla residenza delle società (*ex primo* periodo del comma 3 dell'[art. 73](#) del TUIR) dovrebbero tornare applicabili anche quando il radicamento nell'altro Stato sia genuino (ad esempio, in presenza di una società estera che detiene un'azienda realmente presente e operativa in loco ma la cui sede di direzione effettiva si trovi in Italia) e **indipendentemente** dalla circostanza che la localizzazione nell'altro Stato sia "fittizia" nonché che da tale localizzazione consegua o meno un vantaggio fiscale. A diverse conclusioni potrebbe, invece, raggiungersi in relazione ad altre previsioni contenute nel medesimo [art. 73](#) del TUIR, ad esempio la presunzione *ex comma 5-bis*.

Misure protettive per il debitore in fase di pre-crisi o insolvenza reversibile

Rientra anche il divieto di azioni sull'immobile in cui è esercitata l'attività d'impresa

/ Antonio NICOTRA

Il giudizio demandato al Tribunale in sede di conferma, revoca o modifica delle misure protettive, ai sensi dell'[art. 7](#) del DL 118/2021, presuppone il contemporaneo delle ragioni dell'imprenditore in crisi che mira al **risanamento** della propria azienda e quelle dei creditori aventi interesse al soddisfacimento, nel modo più rapido e proficuo possibile, delle proprie pretese.

In tale contesto le misure **protettive** di cui all'[art. 6](#) del DL 118/2021 rappresentano lo strumento per facilitare l'avvio e la prosecuzione delle trattative tra l'imprenditore e i creditori finalizzate al raggiungimento di un accordo che possa consentire, quantomeno come obiettivo principale, la **continuità** aziendale e il risanamento dell'impresa.

L'eventuale conferma delle misure presuppone un giudizio positivo sulla ragionevolezza dell'obiettivo di risanamento perseguito e al contempo che il sacrificio richiesto ai creditori non sia sproporzionato e incongruo rispetto a tale finalità.

Secondo la recente giurisprudenza, la conferma delle misure, ad esempio, non è ostacolata, in pendenza di una procedura di **rilascio** dell'immobile, dalla circostanza che tale procedimento abbia a oggetto un bene di proprietà di **terzi** (come il bene locato in cui si svolge l'attività d'impresa).

In base all'[art. 6](#) del DL 118/2021, il **divieto** di avviare o proseguire azioni esecutive o cautelari riguarda anche beni non facenti parte del patrimonio dell'imprenditore, "con i quali viene esercitata l'attività d'impresa" e tra questi si includono gli immobili presso i quali viene esercitata tale attività, a maggior ragione se si considera l'importanza che riveste il luogo di insediamento ai fini della sua **prosecuzione** e della salvaguardia del valore dell'azienda (Tribunale di Asti [3 marzo 2022](#)).

Un'altra parte della giurisprudenza (Trib. di Bergamo 23 febbraio 2022 n. [754](#)) ha chiarito che, tra le misure protettive conseguibili sulla base dell'[art. 6](#) del DL 118/2021, **non rientra** l'inefficacia delle ipoteche giudiziali in ragione di una presunta applicazione analogica all'[art. 168](#) del RD 267/42.

Non possono ritenersi *ex se* inefficaci le prelazioni conseguite anteriormente alla presentazione della domanda, né sussiste una lacuna normativa che giustifi-

chi l'applicazione analogica della disciplina del concordato.

Sotto il profilo soggettivo, la misura può essere concessa in favore di un soggetto in stato di c.d. **pre-crisi**, crisi o d'insolvenza "**reversibile**", non anche del soggetto insolvente *tout court*.

La c.d. reversibilità o **probabilità** dell'insolvenza, quale presupposto minimo per l'ammissibilità delle misure richieste, è ancorata alle dichiarazioni dell'esperto, sotto la propria responsabilità, in ordine al "risanamento della situazione aziendale" e alla "ritenuta fattibilità dello stesso risanamento".

Il divieto di acquisire diritti di prelazione, come l'inibitoria delle azioni esecutive e cautelari, inoltre, conformemente a una parte della giurisprudenza (da ultimo, Trib. Roma [3 febbraio 2022](#)), nella composizione negoziata – non qualificabile come procedura concorsuale – non può essere concesso erga omnes, ma, selettivamente, solo nei confronti dei creditori specificamente **individuati** dal debitore, che, da un lato, sono titolari di una posizione suscettibile di pregiudicare la par condicio creditorum e, dall'altro, sono posti in grado di contraddire la domanda e di richiedere la revoca delle misure medesime.

Alla selezione da parte del ricorrente dei creditori controinteressati consegue, *ex lege*, la coerente perimetrazione delle misure, posto che, ai sensi dell'[art. 7](#) comma 4, "se le misure protettive o i provvedimenti cautelari richiesti incidono sui diritti dei terzi costoro devono essere **sentiti**".

Misure circoscritte a specifici creditori

Si registra, inoltre, il Tribunale di Torino [23 febbraio 2022](#), che, sempre in tema di conferme misure protettive, ha **escluso** dal novero delle procedure esecutive, su richiesta dello stesso debitore, quella promossa sull'immobile che era stato **aggiudicato** a un valore in linea con quello di perizia, sul presupposto che il trasferimento del bene alle condizioni raggiunte all'esito della procedura competitiva risultava **conveniente** e, in ogni caso, neutro rispetto a un eventuale riparto dell'attivo in ambito concorsuale.

Solo la cessata materia del contendere tutela il contribuente che ha definito la lite

In ogni caso non potrebbero essere intraprese azioni cautelari o esecutive

/ Gaetano CIANCIO

La sentenza della Corte di Cassazione n. [7957](#) dell'11 marzo 2022 offre spunti interessanti in ordine all'[estinzione del processo](#) per intervenuta **definizione agevolata** della lite ex [art. 6](#) DL 119/2018.

In caso di adesione del contribuente alla [definizione agevolata delle liti](#) l'Agenzia avrebbe dovuto notificare l'eventuale diniego alla definizione entro il 31 luglio 2020 (comma 12 dell'[art. 6](#) citato) e ciascuna delle parti avrebbe potuto presentare istanza di trattazione della causa entro il 31 dicembre 2020. Nel caso in cui nessuna di queste condizioni si fosse avverata, il Presidente del collegio dinanzi al quale pendeva la causa (Commissione tributaria di merito o Cassazione) avrebbe dichiarato estinto il processo con decreto (comma 13). Questo è successo nel caso all'esame della Suprema Corte, solo che entro i **dieci giorni** dalla comunicazione del decreto di estinzione ([art. 391](#) comma 3 c.p.c.) il contribuente ha presentato istanza di fissazione dell'udienza per ottenere una sentenza di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.

La Cassazione ha innanzitutto precisato che l'[art. 391](#) c.p.c. è applicabile a **tutti i casi di estinzione** del processo, sia che quest'ultima sia prevista direttamente dalla legge, sia che vengano richiesti comportamenti (o inerzie, nel caso di cui all'[art. 6](#) comma 13 del DL 119/2018) delle parti per la realizzazione della fattispecie estintiva. Ha quindi chiarito che il decreto di cui all'[art. 391](#) primo comma c.p.c. "ha la medesima funzione (di pronuncia sulla fattispecie estintiva) e il medesimo effetto (di attestazione che il processo di cassazione deve chiudersi perché si è verificato un fenomeno estintivo) che l'ordinamento processuale riconosce alla sentenza o all'ordinanza" (cfr. Cass. SS.UU. n. 19980/2014).

La Corte ha così concluso che l'istanza di fissazione dell'udienza di trattazione (la quale, non avendo carattere impugnatorio, non deve essere motivata e va depositata nel termine di dieci giorni dalla comunicazione del decreto: Cass. SS.UU. n. 19980/2014 e Cass. n. [8727/2013](#)) pone **nel nulla il decreto presidenziale** comunicato alle parti e, di conseguenza, preso atto dell'intervenuta adesione alla definizione agevolata, ha dichiarato l'estinzione del giudizio.

Se il decreto ha medesimi funzione ed effetti della sentenza, ci si chiede però perché è stata chiesta dal

contribuente la fissazione dell'udienza. La differenza è sostanziale e consiste nel fatto che il decreto presidenziale di cui all'[art. 6](#) comma 13 citato di norma dichiara estinto il processo "con il decorso del termine del 31 dicembre 2020", non esplicitamente per cessazione della materia del contendere.

Per la particolare struttura del processo tributario l'estinzione del processo ha come effetto la **reviviscenza dell'atto impositivo** impugnato. Nel caso dell'adesione alla definizione agevolata delle liti, quindi, l'estinzione del processo determina il paradosso di una lite chiusa regolarmente (l'Agenzia non ha comunicato nulla entro il 31 luglio 2020), ma con un atto impositivo da considerare ancora "vivo". Solo la formula della cessazione della materia del contendere tutela sotto tale profilo il contribuente.

La prudenza può sembrare eccessiva

Queste considerazioni possono ben essere viste come uno **scrupolo** eccessivo: non si vede, infatti, come l'Agenzia potrebbe negare, successivamente all'estinzione del processo ai sensi dell'[art. 6](#) comma 13 del DL 119/2018, la validità della definizione agevolata della lite non avendo notificato alcun diniego entro il 31 luglio 2020. Ciononostante, il pensiero di un atto impositivo potenzialmente definitivo nonostante l'estinzione del processo è qualcosa di fastidiosamente "urticante" per qualunque difensore (e doloroso per il contribuente).

In realtà, a sommosso parere di chi scrive, la Corte potrebbe dichiarare la cessazione della materia del contendere **anche col decreto presidenziale**, in quanto si è pur sempre verificato l'incontro delle volontà delle parti per la sistemazione della lite. Pur essendo mancato, infatti, un momento di esplicita manifestazione di tale volontà, è la legge che attribuisce un determinato valore all'inerzia sia dell'Agenzia (la mancata notifica del diniego entro il 31 luglio 2020 equivale all'attestazione di regolarità della domanda di definizione agevolata della lite), sia del contribuente (la mancata presentazione dell'istanza di trattazione entro il 31 dicembre 2020 equivale all'accettazione della valutazione positiva, da parte dell'Agenzia, della domanda di definizione). Un pizzico di pragmatismo potrebbe portare a innegabili economie processuali.

Il **modello Unificato Urg** è il modulo informatico con cui tutti

nel **primo giorno utile successivo.**

Pertanto, in ipotesi di cessione di un terreno edificabile, il fat-

In assenza di una delle due citate condizioni, al momento del rogito, l'Amministrazione non era, quindi, legittimata ad accertare il maggior valore del fabbricato, atteso che, a rigore, non esisteva **alcun fabbricato** e oggetto della cessione era la sola area fabbricabile.

Con riferimento alle suddette tipologie contrattuali, l'Istituto previdenziale precisa che i **codici evento** da indicare nella compilazione della denuncia UniEmens sono quelli attualmente in uso per la generalità dei lavoratori.

Il modello di comunicazione deve essere inviato tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, attraverso l'apposita procedura disponibile nella sezione dell'area riservata "Servizi per" alla voce "Comunicare" (accessibile con SPID, CNS o CIE; sul tema, si veda "[Comunicazione per l'accesso al bonus pubblicità 2022 entro il 31 marzo](#)") del 2 marzo).