

Martedì 24 maggio 2022

IL CASO DEL GIORNO

In caso di part time iscrizione INPS artigiani e commercianti da valutare

/ Daniele SILVESTRO

Sono diversi i profili critici che riguardano l'iscrizione e il conseguente versamento della contribuzione previdenziale degli artigiani e dei commercianti.

Tra questi risulta di [...]

PAGINA 2

IL PUNTO OPERAZIONI STRAORDINARIE

Sulle cessioni d'azienda con utile da buon affare trattamento fiscale da chiarire

/ Enrico ZANETTI

Quando il costo sostenuto per l'acquisto dell'attività aziendale, da parte di un soggetto IAS *adopter*, è inferiore alla sommatoria algebrica del *fair value* delle singole [...]

PAGINA 14

FISCO

La compilazione del quadro RS non sostituisce l'autodichiarazione aiuti di Stato

Non sono previsti esoneri in presenza del prospetto "aiuti di Stato" nel modello REDDITI 2021 e 2022

/ Pamela ALBERTI

La compilazione del prospetto "aiuti di Stato" del **quadro RS**, sia del precedente modello REDDITI 2021 che del modello REDDITI 2022, non consente di non presentare l'autodichiarazione per il monitoraggio del rispetto dei requisiti e dei massimali delle Sezioni 3.1 e 3.12 del Quadro temporaneo sugli aiuti di Stato. In tal senso depone l'analisi delle istruzioni all'autodichiarazione, dei chiarimenti (al momento rilasciati soltanto in alcune risposte a interrogazione parlamentare), nonché delle istruzioni ai modelli REDDITI 2022.

L'adempimento dell'autodichiarazione, come rilevato nella risposta a interrogazione parlamentare 4 maggio 2022 n. 5-08011, "è stato espressamente richiesto dalla **Commissione UE** al fine dei controlli sul rispetto delle soglie previste dal Quadro temporaneo aiuti di Stato".

Inoltre, la citata risposta ha chiarito che, sulla base delle disposizioni normative, non sono previsti esoneri dalla presentazione dell'autodi-

chiarazione: **tutti i soggetti** beneficiari degli aiuti del regime "ombrello" devono assolvere a tale adempimento, salvo ovviamente nel caso in cui sia già stata presentata la dichiarazione sostitutiva, ad esempio per l'accesso al contributo perequativo (fermi restando gli obblighi comunque indicati nelle istruzioni all'autodichiarazione).

In merito al **contenuto** dell'autodichiarazione, nell'interrogazione parlamentare 11 maggio 2022 n. 5-08035 è stato poi affermato che nella stessa vengono richieste informazioni che non sono in possesso dell'Agenzia delle Entrate, quali: le imprese con cui il beneficiario si trova in una relazione di controllo, rilevante ai fini della definizione di impresa unica; l'allocation degli aiuti ricevuti nella Sezione 3.1 e/o nella Sezione 3.12 del Temporary Framework e la sussistenza dei requisiti attinenti le citate sezioni; in caso di superamento dei massimali previsti dalle Sezioni 3.1 e/o 3.12, le modalità con cui il [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Acconto IMU per l'anno 2022 entro il 16 giugno

Sanzione per ogni documento errato, omesso o tardivamente inviato al Sistema TS

Per il conduttore di un immobile locato da una società superbonus con limiti

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Il bonus barriere al 75% si aggiunge alle altre detrazioni

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Con tre diverse risposte ad interpello di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti riguardanti la "nuova" detrazione IRPEF/IRES **"bonus anti-barriere"** che [...]

PAGINA 4

In caso di part time iscrizione INPS artigiani e commercianti da valutare

È necessario rilevare o meno il requisito della prevalenza se l'attività di lavoro subordinato contemporanea a quella d'impresa è a tempo parziale

/ Daniele SILVESTRO

Sono diversi i profili critici che riguardano l'iscrizione e il conseguente versamento della contribuzione previdenziale degli artigiani e dei commercianti.

Tra questi risulta di particolare interesse l'ipotesi in cui un lavoratore autonomo svolga nel contempo attività di lavoro subordinato. Al ricorrere di tale ipotesi occorre svolgere un'attività di **valutazione** del requisito della **prevalenza** da effettuare caso per caso.

In via preliminare, si ricorda che sono obbligatoriamente iscritti alla Gestione artigiani e commercianti dell'INPS coloro che esercitano un'attività d'impresa nel settore del commercio, terziario e turismo e risultano in possesso, congiuntamente, dei requisiti indicati all'[art. 1](#) comma 203 della L. 662/96, ovvero:

- la **titolarità** o gestione in proprio di imprese che, a prescindere dal numero dei dipendenti, siano organizzate e/o dirette prevalentemente con il lavoro proprio e dei componenti la famiglia, ivi compresi i parenti e gli affini entro il terzo grado, ovvero siano familiari coadiutori preposti al punto di vendita;
- la **piena responsabilità** dell'impresa e assunzione di tutti gli oneri e i rischi di gestione (tale requisito non è richiesto per i familiari coadiutori preposti al punto di vendita nonché per i soci di società a responsabilità limitata);
- la partecipazione personale al lavoro aziendale con carattere di **abitudine** e **prevalenza**;
- il possesso, ove previsto da leggi o regolamenti, di licenze o autorizzazioni e/o siano iscritti in albi, registri o ruoli.

È tenuto ad iscriversi alla Gestione artigiani e commercianti dell'INPS anche l'imprenditore artigiano, ovvero colui che esercita personalmente, professionalmente e in qualità di titolare, l'impresa artigiana, assumendone la piena responsabilità con tutti gli oneri ed i rischi inerenti alla sua direzione e gestione e svolgendo in **misura prevalente** il proprio lavoro, anche manuale, nel processo produttivo ([art. 2](#) della L. 443/85).

Presupposto imprescindibile per l'iscrizione alla Gestione commercianti è la prestazione di un'attività lavorativa **abituale** all'interno dell'impresa (individuale o societaria), ciò in quanto l'assicurazione obbligatoria non intende proteggere l'elemento imprenditoriale del lavoro autonomo, ma piuttosto accomunare commercianti, coltivatori diretti e artigiani ai lavoratori dipendenti in ragione dell'espletamento di attività lavorativa abituale e prevalente all'interno dell'impresa.

La presenza di entrambi i requisiti di abitudine e prevalenza risulta essere necessaria ai fini dell'**iscrizione** ad un fondo di previdenza da parte del lavoratore autonomo, non essendo invece sufficiente lo svolgimento di una qualsiasi attività lavorativa di natura individuale o societaria (cfr. Cass. n. [32603/2018](#) e Cass. n. [19273/2018](#)).

Tuttavia, si rilevano alcune criticità proprio in merito alla nozione di "prevalenza", che richiede una **comparazione** – da parte del giudice – tra l'attività svolta dal lavoratore autonomo nell'ambito della propria azienda e il contemporaneo svolgimento di un'attività di lavoro subordinato alle dipendenze di un'altra impresa (Cass. [18331/2020](#)).

Il contemporaneo svolgimento di un'attività di lavoro subordinato e di un'attività di impresa non determina quindi l'automatico esonero dall'iscrizione e dal versamento dei contributi previdenziali presso la gestione dei lavoratori autonomi dell'INPS ma, al ricorrere di tale ipotesi, è necessario operare delle valutazioni per rilevare o meno la sussistenza del requisito della prevalenza, soprattutto laddove l'attività di lavoro subordinato venga resa a **tempo parziale**. In tal caso, infatti, l'orario settimanale ridotto potrebbe consentire lo svolgimento dell'attività di lavoro autonomo in maniera preponderante rispetto a quella di lavoro subordinato, resa appunto in part time.

La questione risulta invece più chiara quando il lavoratore viene impiegato con un contratto di lavoro subordinato a **tempo pieno**. Dato il numero preponderante delle ore settimanali, in tal caso non sarebbe difficile provare il requisito della prevalenza dell'attività di lavoro subordinato rispetto a quella di impresa e pertanto il lavoratore autonomo non potrebbe iscriversi all'apposita gestione INPS con conseguente esonero dal versamento dei contributi previdenziali. Il lavoratore sarebbe comunque tutelato sotto il profilo previdenziale e assistenziale mediante la contribuzione versata dal proprio datore di lavoro.

Ai fini dell'esonero in argomento, in fase di iscrizione mediante **ComUnica**, il titolare è tenuto a dichiarare il possesso dei requisiti e di svolgere la propria attività con abitudine e prevalenza ovvero la non iscrizione all'INPS specificando l'ipotesi che non comporta l'iscrizione, tra cui lo svolgimento di un'attività di lavoro dipendente a tempo pieno (in tale caso è necessario indicare l'azienda presso la quale si presta la propria attività lavorativa) (cfr. [Guida ComUnica Star web](#)).

La compilazione del quadro RS non sostituisce l'autodichiarazione aiuti di Stato

Non sono previsti esoneri in presenza del prospetto "aiuti di Stato" nel modello REDDITI 2021 e 2022

/ Pamela ALBERTI

La compilazione del prospetto "aiuti di Stato" del **quadro RS**, sia del precedente modello REDDITI 2021 che del modello REDDITI 2022, non consente di non presentare l'autodichiarazione per il monitoraggio del rispetto dei requisiti e dei massimali delle Sezioni 3.1 e 3.12 del Quadro temporaneo sugli aiuti di Stato. In tal senso depone l'analisi delle istruzioni all'autodichiarazione, dei chiarimenti (al momento rilasciati soltanto in alcune risposte a interrogazione parlamentare), nonché delle istruzioni ai modelli REDDITI 2022.

L'adempimento dell'autodichiarazione, come rilevato nella risposta a interrogazione parlamentare 4 maggio 2022 n. [5-08011](#), "è stato espressamente richiesto dalla **Commissione UE** al fine dei controlli sul rispetto delle soglie previste dal Quadro temporaneo aiuti di Stato". Inoltre, la citata risposta ha chiarito che, sulla base delle disposizioni normative, non sono previsti esoneri dalla presentazione dell'autodichiarazione: **tutti i soggetti** beneficiari degli aiuti del regime "ombrello" devono assolvere a tale adempimento, salvo ovviamente nel caso in cui sia già stata presentata la dichiarazione sostitutiva, ad esempio per l'accesso al contributo perequativo (fermi restando gli obblighi comunque indicati nelle istruzioni all'autodichiarazione).

In merito al **contenuto** dell'autodichiarazione, nell'interrogazione parlamentare 11 maggio 2022 n. [5-08035](#) è stato poi affermato che nella stessa vengono richieste informazioni che non sono in possesso dell'Agenzia delle Entrate, quali: le imprese con cui il beneficiario si trova in una relazione di controllo, rilevante ai fini della definizione di impresa unica; l'allocatione degli aiuti ricevuti nella Sezione 3.1 e/o nella Sezione 3.12 del Temporary Framework e la sussistenza dei requisiti attinenti le citate sezioni; in caso di superamento dei massimali previsti dalle Sezioni 3.1 e/o 3.12, le modalità con cui il beneficiario intende sanare tale irregolarità (utilizzo dei massimali più elevati introdotti medio tempore, riversamento tramite modello F24 oppure scomputo da aiuti successivi). Non vengono, invece, richiesti i dati già in possesso dell'Amministrazione finanziaria e delle altre amministrazioni quali, ad esempio, gli importi degli aiuti fruiti.

Sulla base di quanto sopra, **nessun esonero** viene previsto con riferimento alla circostanza che gli aiuti siano stati già indicati nel prospetto "aiuti di Stato" di cui ai righe RS401-RS402 del quadro RS del modello REDDITI 2021. Anche in tal caso, quindi, gli aiuti dovranno essere indicati nell'autodichiarazione, da presentare entro il 30 giugno 2022.

Tra l'altro, come evidenziato nelle istruzioni per la

compilazione del quadro D dell'autodichiarazione, è possibile allocare tali aiuti nella Sezione 3.1 e 3.12, indicando espressamente "la quota degli importi già riportati nei campi 2 e 4 che sono stati **eventualmente dichiarati** nel prospetto degli aiuti di Stato del modello REDDITI/IRAP 2021, relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020".

Inoltre, come rilevato nella risposta a interrogazione parlamentare n. 5-08035, nell'autodichiarazione "sono presenti ulteriori informazioni sulla fruizione degli aiuti da parte dei contribuenti rispetto ai dati trasmessi in precedenza; tali informazioni sono utilizzate dall'Agenzia delle entrate per effettuare, entro il 31 dicembre 2022, in modo corretto, sulla base di quanto indicato dal contribuente (quindi, eventualmente, anche in **rettifica**), la registrazione degli aiuti individuali, fruiti nel corso del 2020, nel Registro Nazionale degli Aiuti di Stato".

Con riferimento al modello **REDDITI 2022**, le istruzioni al quadro RS affermano che "Nel presente prospetto non vanno indicati i dati relativi agli aiuti di Stato che rientrano nell'ambito della Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final «Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19» (c.d. Temporary Framework) e successive modifiche, i cui dati necessari per la registrazione nel RNA (ad esempio, forma giuridica, dimensione impresa, settore, ecc.) sono stati **già comunicati** all'Agenzia delle Entrate mediante l'autodichiarazione di cui all'art. 3 del decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze 11 dicembre 2021, pubblicato nella Gazzetta ufficiale del 20 gennaio 2022 (per maggiori dettagli si rinvia alle istruzioni per la compilazione della citata autodichiarazione)".

Di conseguenza, la presentazione dell'autodichiarazione può determinare l'**esonero** dalla compilazione del quadro RS per gli aiuti in relazione ai quali siano indicati i dati richiesti per la registrazione nell'RNA (si veda "[Esonero dal prospetto aiuti di Stato con dati specifici nell'autodichiarazione](#)" del 29 aprile), ma non è previsto alcuno specifico esonero dalla presentazione dell'autodichiarazione nel caso di compilazione del quadro RS del modello REDDITI 2022.

Del resto, il quadro RS non consente, a livello **strutturale**, di monitorare il rispetto dei massimali previsti dalla Sezione 3.1 e 3.12, né di allocare gli aiuti nelle Sezioni 3.1 e 3.12 per sfruttare i diversi massimali o di indicare il superamento degli stessi, funzioni consentite dalla sola autodichiarazione.

Il bonus barriere al 75% si aggiunge alle altre detrazioni

Per gli interventi di eliminazione delle barriere architettoniche scelta tra bonus al 75%, superbonus al 110% e recupero edilizio al 50%

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Con tre diverse risposte ad interpello di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti riguardanti la "nuova" detrazione IRPEF/IRES **"bonus anti-barriere"** che è prevista dall'[art. 119-ter](#) del DL 34/2020 nella misura del **75%** per gli interventi finalizzati all'eliminazione delle barriere architettoniche.

L'[art. 119-ter](#) del DL 34/2020, si ricorda, aggiunto dall'[art. 1](#) comma 42 della L. 234/2021 (legge di bilancio 2022), prevede un'agevolazione *ad hoc* per gli interventi "direttamente finalizzati al superamento e all'eliminazione di barriere architettoniche" che rispettano i requisiti previsti dal DM 14 giugno 1989 n. [236](#) e trova applicazione solo "per le spese documentate sostenute dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022".

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate (risposte a interpello di ieri, 23 maggio 2022, nn. [291](#) e [293](#)) la detrazione del 75%, che si ripartisce in cinque quote annuali di pari importo, **"si aggiunge"** alla detrazione IRPEF del 50% prevista dall'[art. 16-bis](#) comma 1 lett. e) del TUIR, che deve essere ripartita in dieci quote annuali.

Da ciò ne consegue che quando le spese sono sostenute al di fuori dell'esercizio di impresa, trovando in questo caso applicazione il principio di cassa, è possibile beneficiare della detrazione IRPEF del 50% di cui all'[art. 16-bis](#) comma 1 lett. e) del TUIR con riguardo alle spese sostenute nel 2021 e della detrazione IRPEF del 75% per le spese sostenute nel **2022** anche se riguardano il medesimo intervento e indipendentemente dalla data di avvio degli interventi cui i pagamenti si riferiscono.

Fermo restando che con riguardo alle medesime spese è possibile beneficiare di una sola detrazione fiscale, il bonus barriere 75%, inoltre, si va ad **aggiungere** al superbonus del 110% di cui all'[art. 119](#) del DL 34/2020 (risposte ad interpello di ieri n. [292](#) e [293](#)) e, a differenza di quest'ultima agevolazione, non è subordinata all'esecuzione di altri interventi (interventi "trainanti" per il superbonus).

Nel caso di un intervento di abbattimento delle barriere architettoniche **avviato nel 2021**, pertanto, per le spese sostenute nel 2022, un soggetto che non è titolare di reddito d'impresa può:

- continuare a beneficiare del superbonus del 110% nel limite di spesa pari a 96.000 euro, comprensivo anche delle spese sostenute nel 2021 per il medesimo inter-

vento;

- fruire della detrazione del 75% di cui all'[art. 119-ter](#) del DL 34/2020 (nel caso di un edificio unifamiliare, entro il limite di 50.000 euro).

Ove nel **2022** vengano realizzati **nuovi interventi di eliminazione** delle barriere architettoniche, indipendenti rispetto a quelli "trainati" nel superbonus 110% avviati nel 2021, invece, un soggetto che non è titolare di reddito d'impresa può beneficiare alternativamente:

- del bonus barriere del 75% (è irrilevante che i nuovi interventi possano essere astrattamente ricondotti tra quelli "trainati" nel superbonus), entro i previsti limiti di spesa;

- del superbonus del 110%, di cui all'[art. 119](#) del DL 34/2020, nel limite di spesa previsto di 96.000 euro, a condizione che tali interventi "trainati" siano effettuati congiuntamente agli interventi "trainanti".

Con riguardo al **tetto massimo di spesa** agevolabile, il bonus anti-barriere, di cui all'[art. 119-ter](#) del DL 34/2020, spetta nella misura del 75% su un tetto massimo di spese documentate sostenute per gli interventi agevolati pari a:

- 50.000 euro per gli interventi negli edifici unifamiliari (villette e simili) o per quelli nelle singole unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno;

- 40.000 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio se è composto da 2 a 8 unità immobiliari;

- 30.000 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio se è composto da più di 8 unità immobiliari.

Nelle risposte ad interpello Agenzia delle Entrate 23 maggio 2022 n. 291 e 293 anche per il "bonus barriere 75%" vengono confermate le regole previste con riguardo al superbonus del 110% di cui all'[art. 119](#) del DL 34/2020 tali per cui, quando gli interventi hanno per oggetto parti comuni di edifici, la determinazione dei tetti massimi di spesa segue una logica **"per scaglioni"**.

Ad esempio, per un edificio composto da 15 unità immobiliari, il bonus barriere 75% compete entro un importo massimo di spesa pari a 530.000 euro (40.000 x 8 + 30.000 x 7).

Acconto IMU per l'anno 2022 entro il 16 giugno

L'acconto deve essere versato sulla base delle aliquote 2021

/ Arianna ZENI

Si avvicina il termine, fissato al **16 giugno 2022**, entro cui deve essere versato l'**acconto dell'IMU** per l'anno **2022**.

Relativamente alle modalità di computo dell'imposta, dal 1° gennaio 2020 occorre riferirsi alle disposizioni contenute nell'[art. 1](#) commi 739 e ss. della L. 160/2019.

Si ricorda anzitutto che l'imposta in argomento è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota di possesso e ai **mesi** dell'anno nei quali si è protratto il possesso.

A tal fine:

- il mese durante il quale il possesso si è protratto per più della metà dei giorni di cui il mese stesso è composto è computato per intero;

- il **giorno di trasferimento** del possesso si computa in capo all'acquirente e l'imposta del mese del trasferimento resta interamente a suo carico nel caso in cui i giorni di possesso risultino uguali a quelli del cedente. Ad esempio, se un immobile viene ceduto il 16 aprile 2022, l'intero mese di aprile (composto da 30 giorni) è a carico dell'acquirente.

Entro il 16 giugno 2022, pertanto, il venditore (ove l'immobile non sia esente da IMU, ad esempio perché destinato ad abitazione principale) dovrà versare l'acconto dell'IMU per i primi tre mesi dell'anno 2022, mentre l'acquirente (sempre che a sua volta non gli competeva l'esenzione) dovrà farsi carico dell'IMU per i rimanenti nove mesi dell'anno 2022.

L'IMU per l'anno 2022, infatti, dovuta in generale per i fabbricati, le aree edificabili e i terreni agricoli (le modalità di determinazione della base imponibile dell'IMU variano in funzione della tipologia di bene immobile interessata), deve essere versata in due **rate**:

- la **prima** entro il 16 giugno 2022, pari all'imposta do-

vuta per il primo semestre applicando l'**aliquota** e la **detrazione** deliberata per il **2021**;

- la seconda entro il 16 dicembre 2022, a saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno 2022 e a conguaglio sulla base delle aliquote risultanti dal prospetto delle aliquote per il 2022, secondo quanto precisato dalla ris. Min. Economia e finanze 18 febbraio 2020 n. [1/DF](#) e dalla circ. Min. Economia e finanze 18 marzo 2020 n. [1/DF](#). Il contribuente, tuttavia, può decidere di effettuare il versamento dell'imposta dovuta in un'**unica soluzione** annuale, entro la data del 16 giugno 2022.

Facoltà dei Comuni di differire i termini di versamento dell'IMU

Con riguardo ai termini di versamento dell'IMU si ricorda che nella ris. 8 giugno 2020 n. [5/DF](#), il Min. Economia e finanze ha precisato che i Comuni possono **differire autonomamente** i termini di versamento dei tributi locali di propria competenza ai sensi degli [artt. 52](#) del DLgs. 446/97 e [6](#) comma 3 della L. 212/2000.

Tale facoltà può essere esercitata, tuttavia, con riferimento alle entrate di esclusiva competenza dell'ente locale. Quest'ultimo, pertanto, **non** può prevedere interventi (nemmeno il semplice differimento dei versamenti) che riguardano la quota IMU di **competenza statale** che deve essere versata per gli immobili a destinazione produttiva del gruppo "D" ([art. 1](#) comma 753 della L. 160/2019).

Per gli immobili a uso produttivo classificati nel gruppo catastale D, quindi, la quota pari allo 0,76% riservata allo Stato deve in ogni caso essere versata entro il 16 giugno 2022 (per l'acconto) ed entro il 16 dicembre 2022 (per il saldo).

Sanzione per ogni documento errato, omesso o tardivamente inviato al Sistema TS

L'Agenzia delle Entrate valorizza la "reazione sanzionatoria" in caso di inadempimento

/ Carlotta Anna Maria GHIO e Massimo NEGRO

Con la risoluzione 23 maggio 2022 n. [22](#) pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in relazione alle **violazioni** degli obblighi di comunicazione al Sistema tessera sanitaria con specifico riferimento al profilo sanzionatorio in caso di inadempimenti.

Al riguardo, si ricorda che ai sensi dell'[art. 3](#) comma 3 del DLgs. 175/2014, ai fini dell'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata, gli **operatori sanitari** quali i medici, gli odontoiatri, le farmacie, i presidi di specialistica ambulatoriale, le strutture per l'erogazione delle prestazioni di assistenza protesica e di assistenza integrativa e gli altri presidi e strutture per l'erogazione dei servizi sanitari sono tenuti a inviare al Sistema tessera sanitaria i dati relativi alle prestazioni erogate.

Con riferimento all'**anno 2022**, si ricorda che l'[art. 7](#) comma 1 del DM 19 ottobre 2020, come modificato dall'[art. 2](#) del DM 2 febbraio 2022, ha previsto le seguenti scadenze:

- 30 settembre 2022 per le spese sostenute nel primo semestre dell'anno 2022;
- 31 gennaio 2023 per le spese sostenute nel secondo semestre dell'anno 2022.

Dal punto di vista sanzionatorio, il comma 5-bis del medesimo articolo prevede che in caso di omessa, tardiva o errata trasmissione al Sistema tessera sanitaria entro la prevista scadenza dei dati relativi alle spese sostenute dai contribuenti, si applica la **sanzione** di 100 euro per ogni comunicazione senza possibilità di applicazione, in caso di violazioni plurime, del cumulo giuridico di cui all'[art. 12](#) del DLgs. 472/97, con un massimo di 50.000 euro.

L'Amministrazione finanziaria ha fornito gli attesi chiarimenti in relazione alla corretta interpretazione del termine "**comunicazione**", a seguito di dubbi interpretativi relativi alla possibilità di far riferimento:

- al singolo documento di spesa contenuto in ciascuna comunicazione;
- al singolo file delle spese mediche inviato al Sistema tessera sanitaria;
- alle spese per ciascun codice fiscale inserito.

Al fine di perseguire una risposta punitiva adeguata e congrua in caso di inadempimenti, obiettivo esplicitato dal Governo nella relazione illustrativa al DLgs. [175/2014](#), con la risoluzione 23 maggio 2022 n. 22 è stato chiarito che il concetto di "comunicazione" contenuto nella norma sanzionatoria si riferisce a **ogni singo-**

lo documento di spesa errato, omesso o tardivamente inviato al Sistema tessera sanitaria. Non rilevano pertanto il mezzo di trasmissione (unico o plurimi file) né il numero di soggetti cui i documenti si riferiscono.

La sanzione, ai sensi del comma 5-bis dell'[art. 3](#) del DLgs. 175/2014, non si applica se la comunicazione corretta è effettuata entro i **cinque giorni** successivi alla scadenza ed è ridotta a un terzo, con un massimo di 20.000 euro, se è correttamente trasmessa entro 60 giorni dalla scadenza prevista.

L'Agenzia delle Entrate sottolinea poi che la sanzione è definibile tramite l'istituto del **ravvedimento operoso**, previsto dall'[art. 13](#) del DLgs. 472/97: qualora, ad esempio, la comunicazione sia trasmessa correttamente entro 60 giorni dalla scadenza, la sanzione su cui si applicano le percentuali di riduzione è data dalla sanzione ordinaria ridotta a un terzo con un massimo di 20.000 euro.

L'Amministrazione finanziaria specifica che il codice tributo da utilizzare ai fini del versamento della sanzione ridotta mediante ravvedimento operoso è "**8912**", denominato "Sanzioni pecuniarie relative all'anagrafe tributaria al codice fiscale alle imposte sui redditi alle imposte sostitutive all'IRAP e all'IVA".

Ammesso il ravvedimento operoso

Con riferimento all'omessa, tardiva o errata trasmissione telematica delle **Certificazioni Uniche**, l'Agenzia delle Entrate aveva invece adottato un diverso approccio relativamente alla possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso rispetto a quello appena descritto.

Con la circ. 19 febbraio 2015 n. [6](#) (§ 2.6), infatti, era stato affermato che per le violazioni relative alla trasmissione telematica delle Certificazioni Uniche non è possibile avvalersi del ravvedimento operoso, di cui all'[art. 13](#) del DLgs. 472/97, in quanto incompatibile con la tempistica prevista per l'elaborazione della dichiarazione precompilata.

Dal momento che anche la trasmissione dei dati al Sistema tessera sanitaria è funzionale ai fini dell'elaborazione della **dichiarazione precompilata** da parte dell'Agenzia delle Entrate, sembrerebbe superata l'interpretazione fornita con la suddetta circolare e applicabile anche alle violazioni per la trasmissione delle Certificazioni Uniche la possibilità di ravvedimento operoso come chiarito nella ris. n. 22/2022.

Per il conduttore di un immobile locato da una società superbonus con limiti

L'agevolazione non spetta ai soci della società o se l'immobile è interamente posseduto da quest'ultima

/ Dario BONSANTO e Arianna ZENI

Con la risposta a interpello n. 288, pubblicata ieri, 23 maggio 2022, l'Agenzia delle Entrate è tornata ad occuparsi della facoltà di accesso al **superbonus** del 110% per il conduttore di un immobile residenziale nel caso in cui la proprietà di quest'ultimo sia riconducibile ad una società (nel caso di specie, società di gestione immobiliare).

Nello specifico, ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, la fruizione del superbonus del 110% ex art. 119 del DL 34/2020, prescinderebbe dal rapporto giuridico (proprietà o detenzione) che lega l'**utilizzatore** all'immobile.

Di conseguenza, al conduttore (sempre che lo stesso possa qualificarsi come persona fisica al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti o professioni) non risulta – in linea di principio – preclusa la possibilità di accedere all'agevolazione in parola in relazione alle spese sostenute per interventi realizzati – in qualità di locatario e con il consenso del proprietario – su immobili residenziali di proprietà di una società (ai fini della fruizione dell'agevolazione non assume, dunque, rilievo il fatto che l'immobile detenuto sia di proprietà di un soggetto escluso dal predetto beneficio).

A tal fine, l'unità dovrà, tuttavia, essere detenuta in base ad un contratto di locazione regolarmente registrato al momento di avvio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese (se antecedente il predetto avvio).

Nonostante, dunque, questa generica apertura da parte dell'Amministrazione finanziaria (riscontrabile anche in un precedente intervento di prassi, *cfr.* risposta a interpello Agenzia delle Entrate del 10 dicembre 2021 n. 804), nella medesima risposta n. 288/2022 l'Agenzia ha, tuttavia, previsto una serie di ipotesi in cui risulterebbe in ogni caso **precluso** l'accesso al superbonus del 110% anche in capo al **conduttore**.

Nello specifico viene espressamente negato l'accesso al beneficio nell'ipotesi in cui gli interventi vengano posti in essere su immobili che non rientrano nell'**ambito applicativo** dell'agevolazione, quali ad esempio le unità di categoria catastale A/1, A/8 e A/9 (ex art. 119 comma 15-bis del DL 34/2020).

Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate la medesima preclusione dovrebbe, altresì, operare nel caso in cui l'immobile oggetto di interventi faccia parte di un edificio composto da più unità immobiliari interamente di proprietà o in comproprietà di soggetti **diversi** da quelli

elencati nel comma 9 dell'art. 119 del DL 34/2020. Di conseguenza, il conduttore dell'unità immobiliare (di proprietà di una società):

- avrebbe diritto alla detrazione qualora l'unità oggetto di interventi faccia parte di un edificio in **condominio**;
- non potrebbe accedere all'agevolazione nelle ipotesi in cui l'**unità immobiliare** non sia "funzionalmente indipendente" e faccia parte di un edificio interamente posseduto dalla società.

Tale impostazione restrittiva sembrerebbe **mal coordinarsi** con l'apertura prevista nel medesimo documento di prassi (in base al quale il fatto che l'immobile detenuto sia di proprietà di un soggetto escluso dal predetto beneficio non precluderebbe al conduttore – che dispone dei requisiti richiesti dalla normativa – di accedere all'agevolazione).

Sebbene non esplicitato dall'Amministrazione finanziaria, il **coordinamento** tra le due posizioni potrebbe rinvenirsi nella particolare formulazione del comma 9 lett. a) dell'art. 119 del DL 34/2020, il quale prevede l'accesso al superbonus del 110% per gli edifici composti da due a quattro unità immobiliari nei soli casi in cui gli stessi siano posseduti da un unico proprietario (persona fisica al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione) o in comproprietà da più persone. Da ciò conseguirebbe che:

- la società proprietaria non rientrerebbe nell'ipotesi agevolativa per carenza del requisito soggettivo (non essendo una persona fisica);
- il conduttore persona fisica risulterebbe privo dei requisiti oggettivi, non essendo proprietario dell'immobile (così come richiesto dalla citata disposizione), ma mero detentore dello stesso.

Nella citata risposta n. 288/2022, l'Agenzia ha in ultimo precisato come, in ogni caso, il superbonus del 110% non spetta ai **soci** di una società che svolge attività commerciale, nell'ipotesi in cui questi ultimi sostengano spese per interventi effettuati su immobili residenziali – detenuti in base ad un contratto di locazione o comodato e di proprietà della predetta società – che costituiscono beni relativi all'impresa.

Anche in questa ipotesi, non appare ben chiara la ratio dell'esclusione in toto dei soci dal novero dei soggetti che possono accedere al superbonus del 110%, specialmente se si tiene conto del fatto che gli stessi ben potrebbero agire come **persone fisiche** al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti o professioni.

Confermato lo smart working semplificato fino a fine agosto

Prorogato al 31 luglio il diritto al lavoro agile dei genitori di figli under 14

/ Elisa TOMBARI

È stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale la L. 19 maggio 2022 n. 52, di conversione del DL [24/2022](#), approvato lo scorso 17 marzo dal Consiglio dei Ministri in ragione della cessazione dello stato di emergenza il 31 marzo 2022 (si veda "[Via l'obbligo di green pass nei luoghi di lavoro da maggio](#)" del 25 marzo 2022).

Rispetto al testo iniziale, la legge di conversione modifica l'art. 5 in materia di **dispositivi di protezione** per le vie respiratorie, prevedendo che l'obbligo di indossare dispositivi di protezione delle vie respiratorie da parte di lavoratori, utenti e i visitatori delle strutture sanitarie, socio-sanitarie e socio-assistenziali, comprese le strutture di ospitalità e lungodegenza, le residenze sanitarie assistenziali, gli hospice, le strutture riabilitative, le strutture residenziali per anziani, anche non autosufficienti, e comunque le strutture residenziali ex [art. 44](#) del DPCM 12 gennaio 2017, resti in vigore fino al prossimo **15 giugno**.

La legge di conversione introduce inoltre l'art. 9-bis, secondo cui, nelle more dell'adozione dell'accordo di cui all'[art. 37](#) comma 2 del DLgs. 81/2008 in materia di "formazione dei lavoratori e dei loro rappresentanti", la **formazione obbligatoria** in materia di salute e sicurezza sul lavoro "possa essere erogata sia con la modalità in presenza sia con la modalità a distanza, attraverso la metodologia della videoconferenza in modalità sincrona, tranne che per le attività formative per le quali siano previsti dalla legge e da accordi adottati in sede di Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano un addestramento o una prova pratica, che devono svolgersi obbligatoriamente in presenza".

Con riguardo invece alla **proroga dei termini** connessi

alla pandemia, si segnala che sono prorogate, fino al **30 giugno 2022**, esclusivamente per i soggetti affetti dalle patologie e condizioni individuate dal decreto ministeriale di cui all'[art. 17](#) comma 2 del DL 221/2021, l'equiparazione al ricovero ospedaliero del periodo di assenza dal lavoro per impossibilità di svolgere la prestazione dovuta in modalità agile ([art. 26](#) comma 2 del DL 18/2020) e il diritto a un rimborso forfetario in favore dei datori di lavoro privati i cui collaboratori assenti dal lavoro non hanno diritto alla prestazione di malattia a carico dell'INPS ([art. 26](#) comma 7 del DL 18/2020). Slittano al 30 giugno anche le misure in materia di lavoro agile per i **lavoratori fragili**, anche attraverso l'adibizione a diversa mansione ai sensi dell'[art. 26](#) comma 2-bis del DL 18/2020.

La legge di conversione proroga infine al **31 luglio 2022** l'efficacia delle disposizioni contenute nell'allegato B del DL [24/2022](#); tra queste rientra l'[art. 83](#) commi 1, 2 e 3 del DL 34/2020 riguardante l'obbligo per i datori di lavoro pubblici e privati, di assicurare la sorveglianza sanitaria eccezionale dei lavoratori maggiormente esposti a rischio di contagio, nonché l'[art. 90](#) commi 1 e 2 del DL 34/2020 in materia di diritto allo smart working dei genitori lavoratori dipendenti del settore privato con almeno un figlio "under 14".

Il regime semplificato di smart working di cui ai commi 3 e 4 del citato art. 90 troverà invece applicazione sino al **31 agosto 2022**, consentendo così ai datori di lavoro di far lavorare i dipendenti da remoto senza la sottoscrizione di accordi individuali almeno sino a tale data, in attesa dell'approvazione del Testo unificato che ridisegni la L. [81/2017](#) (si veda "[Proroga dello smart working semplificato al 31 agosto](#)" del 30 aprile 2022).

Indicazione del CCNL da riportare nel contratto di appalto per i bonus edilizi

La carta di lavoro dell'ODCEC di Torino precisa che per la nuova disposizione si fa riferimento alla data di inizio lavori indicata nei vari titoli urbanistici

/ REDAZIONE

L'[art. 28-quater](#) del DL 27 gennaio 2022 n. 4 conv. L. 28 marzo 2022 n. 25, andando a inserire il comma 43-bis all'[art. 1](#) della L. 30 dicembre 2021 n. 234, ha introdotto, per determinati **lavori edili** avviati **successivamente al 27 maggio 2022**, ulteriori obblighi per i soggetti che rilasciano il visto di conformità con riferimento alle detrazioni in campo immobiliare (si veda "[Dal 28 maggio indicazione del CCNL in contratti e fattura per i bonus edilizi](#)" del 18 maggio 2022).

L'[art. 23-bis](#) del DL 21 marzo 2022 n. 21 conv. L. 20 maggio 2022 n. 51 ha apportato ulteriori modifiche all'art. 1 comma 43-bis della L. n. 234/2021.

La norma richiede l'indicazione del **contratto collettivo del settore edile**, nazionale o territoriale, sottoscritto dalle organizzazioni sindacali e datoriali comparativamente più rappresentative a livello nazionale, applicato dall'impresa affidataria dei lavori sia nell'atto di affidamento che nelle fatture emesse e la verifica di quanto sopra a cura del soggetto che rilascia il visto di conformità.

I gruppi di lavoro "Fiscalità Immobiliare" e "Lavoro e previdenza" dell'Ordine dei dottori commercialisti di Torino, nell'ottica di aiutare i propri iscritti in tale attività di verifica, hanno predisposto una [carta di lavoro](#) denominata "Verifica dell'applicazione del contratto collettivo del settore edile" che affronta i primi dubbi.

In tale documento si precisa che la nuova disposizione si applica ai lavori avviati a partire dal 28 maggio 2022 facendo riferimento alla **data di inizio** lavori indicata nei vari titoli urbanistici.

Si ritiene infatti, mutuando quanto già avviene in tema di congruità in edilizia e DNL (denuncia nuovo lavoro), che con il termine "avviati" la norma identifichi la data formale di inizio dei lavori e non quella, antecedente, dell'accordo contrattuale tra le parti.

Il nuovo obbligo si applica ai **lavori edili** di cui all'allegato X al DLgs. 9 aprile 2008 n. 81, di importo superiore a **70.000 euro**. In base alla modifica apportata dall'art. 23-bis del DL 21/2022, l'obbligo di indicare il contratto collettivo applicato sussiste per le opere il cui importo risulti **complessivamente** superiore a 70.000 euro, fermo restando che l'obbligo di applicazione dei contratti collettivi del settore edile è riferito esclusivamente ai lavori edili come definiti dall'allegato X al DLgs. 9 aprile 2008 n. 81.

La norma prevede che il contratto collettivo applicato sia indicato nell'atto di affidamento dei lavori. In assenza di chiarimenti si ritiene che tale indicazione debba essere riportata nel **contratto di appalto** sottoscritto tra le parti e disciplinato dagli [art. 1655](#) e seguenti c.c.

Nel caso in cui l'appaltatore sia **privo di dipendenti** è opportuno che nel testo del contratto sia evidenziata l'assenza di lavoratori dipendenti nonché l'impegno ad adempiere agli obblighi scaturenti da un eventuale assunzione in corso d'opera.

I **contratti collettivi nazionali** sono: CCNL Edili Industria sottoscritto da Ance, Legacoop Produzione e Servizi, Confcooperative Lavoro e Servizi e AGCI Produzione e Lavoro, Feneal-Uil Filca-Cisl, Fillea-Cigl, CCNL Edili Artigianato sottoscritto da Anaepa/Confartigianato Edilizia, Cna Costruzioni, Fiae-Casartigiani, Claii Edilizia, FenealUil, Filca-Cisl, Fillea-Cigl, CCNL Edili Cooperative sottoscritto da Ance, Legacoop Produzione e Servizi, Confcooperative Lavoro e Servizi e AGCI Produzione e Lavoro, Feneal-Uil Filca-Cisl, Fillea-Cigl e CCNL Edilizia Piccole e Medie Imprese – Confapi: è sottoscritto da Confapi Aniem e Feneal-Uil, Filca-Cisl, Fillea-Cigl.

Non è ancora previsto un campo specifico per l'indicazione nelle fatture

La norma prevede altresì che il contratto collettivo applicato sia indicato nelle **fatture** emesse. Non essendo a oggi previsto un campo specifico, in attesa di indicazioni da parte dell'Agenzia delle Entrate o delle case di software, si consiglia di inserire il dato nell'ambito della **descrizione** della prestazione eseguita, così da renderlo facilmente individuabile in sede di verifica.

Infine, nel caso in cui l'impresa priva di dipendenti subappalti i lavori a soggetti con dipendenti, si ritiene che il CCNL applicato debba essere indicato, con riferimento ai rapporti tra appaltatore e subappaltatore, nel **contratto di subappalto** redatto tra le parti, nonché sulle fatture emesse dal subappaltatore all'appaltatore.

Tutta la documentazione attestante la data di inizio dei lavori, l'atto di affidamento e la fattura elettronica dovranno essere acquisiti dal soggetto che rilascia il visto di conformità.

Continuazione per le sanzioni da RW reiterate su più anni

Per la Cassazione opera l'art. 12 comma 5 del DLgs. 472/97

/ Alfio CISSELLO

Torna di attualità il tema relativo all'applicazione della **continuazione** in caso di violazioni reiterate su più anni.

Dopo la sentenza 8 aprile 2022 n. [11432](#) (in cui è stato "sdoganato" il cumulo per gli omessi versamenti ICI reiterati su più anni), la Corte di Cassazione, con la pronuncia n. [16517](#) depositata ieri, ha sancito che la continuazione ex [art. 12](#) comma 5 del DLgs. 472/97 opera anche nella ripetuta violazione degli obblighi in tema di monitoraggio fiscale, ex [art. 5](#) del DL 167/90.

Ai sensi dell'[art. 12](#) comma 5 del DLgs. 472/97, "quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata **dalla metà al triplo**".

L'inciso riportato è chiaro: l'unica condizione per rendere operante la continuazione su violazioni reiterate in diversi periodi di imposta è che si tratti di violazioni della stessa indole (così ha da sempre ragionato la giurisprudenza in tema di tributi locali, Cass. 30 giugno 2021 n. [18447](#), Cass. 19 gennaio 2021 n. [728](#)).

Nessuno ha mai dubitato del fatto che, in tema di sanzioni da RW, l'art. 12 richiamato si applichi, stante la pacifica **natura fiscale** delle violazioni derivanti dagli obblighi di monitoraggio fiscale.

La tesi negativa potrebbe però trarre origine dalla C.M. 5 luglio 2000 n. [138](#) § 2.1, secondo cui il comma 5 deve ritenersi comunque connesso con i primi due commi, dunque affinché operi il cumulo è necessario o che si tratti di violazioni formali o di violazioni in progressione tra loro, quindi tali da aver pregiudicato la base imponibile o la liquidazione del tributo.

Ora, di tutto ciò la sentenza di ieri non parla, ma possiamo affermare che quand'anche si volesse, a nostro avviso erroneamente, ritenere **imprescindibili** i requisiti del primo o del secondo comma dell'art. 12, in ogni caso non ci sarebbero dubbi sul fatto che in tema di RW debba applicarsi il cumulo:

- se si ritiene che le violazioni siano **formali**, il cumulo opera in ragione del primo comma;
- se si ritiene che le violazioni tendano a **pregiudicare la base imponibile**, allora il cumulo opererebbe, in ragione del comma secondo.

In questo senso la normativa sulla voluntary disclosure

Semmai, seguendo la tesi della circolare del 2000, la sanzione base sarebbe quella per la violazione più grave aumentata dalla metà al triplo, che andrebbe aumentata poi da un quarto al doppio.

Ritenendo, come sembra maggiormente corretto e come sembra aver ragionato la Cassazione, il quinto comma dotato di autonomia, l'**unico aumento** sarebbe quello ivi contemplato, dalla metà al triplo.

Il legislatore ha ragionato nel senso di ritenere operante il cumulo per le violazioni sul monitoraggio fiscale in tema di voluntary disclosure, all'[art. 5-octies](#) comma 1 lett. e) del DL 167/90, prevedendo "Ai fini della determinazione delle sanzioni dovute, si applicano le disposizioni dell'[articolo 12](#), commi 1 e 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 ...".

Superbonus con tetto ridotto di spesa per il fotovoltaico nelle ristrutturazioni

Nelle demolizioni e ricostruzioni è consentito il cambiamento delle dimensioni, della posizione e dell'orientamento degli infissi

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Limite di spesa agevolata a 1.600 euro per kW di potenza nominale dell'impianto **fotovoltaico** installato, per il superbonus "fotovoltaico" di cui al comma 5 dell'[art. 119](#) del DL 34/2020, quando l'installazione avviene nel contesto di un intervento di **ristrutturazione** edilizia; per quanto riguarda invece l'applicazione dell'ecobonus (o del superbonus) sugli interventi di efficienza energetica consistenti nella sostituzione di serramenti comprensivi di **infissi**, le dimensioni degli infissi ante intervento sono irrilevanti ogni qual volta ci si trovi in un contesto di demolizione e ricostruzione dell'edificio.

Sono questi i due principali chiarimenti che emergono da due distinte risposte a interpello dell'Agenzia delle Entrate, rispettivamente la n. [287](#) e la n. [289](#), pubblicate ieri.

Per quanto riguarda la prima delle due, il caso concreto portato all'attenzione dell'Agenzia riguardava l'installazione di pannelli solari fotovoltaici concomitante ad altri interventi, tra cui, in particolare, la realizzazione di un nuovo ascensore per disabili, che avevano reso necessaria la richiesta di un **permesso di costruire**, in quanto "ristrutturazione edilizia", ai sensi della lett. d) dell'[art. 3](#) comma 1 del DPR 380/2001.

Posto che il comma 5 dell'[art. 119](#) del DL 34/2020 prevede, per gli interventi di installazione di impianti fotovoltaici, il limite di spesa agevolata pari a 2.400 euro per ogni kW di potenza nominale dell'impianto (con un tetto massimo complessivo di 48.000 euro), ma questo limite si riduce a 1.600 euro per kW nel caso di interventi di **ristrutturazione** edilizia di cui alla già richiamata lett. d), il contribuente istante aveva cercato di ottenere rassicurazioni sul fatto che avrebbe comunque potuto fare riferimento al più elevato limite di **2.400 euro** perché:

- nel suo caso specifico, la necessità di un permesso di costruire per interventi di ristrutturazione edilizia era riconducibile solo alla realizzazione del nuovo vano ascensore per disabili, non correlato o funzionale all'intervento di installazione degli impianti fotovoltaici;
- e, in ogni caso, la circostanza che il comma 13-ter dell'[art. 119](#) del DL 34/2020 qualifichi come "manutenzioni straordinarie" tutti gli interventi richiamati dal medesimo art. 119 del DL 34/2020 (con l'esclusione di

quelli che si verificano in un contesto edilizio di demolizione e ricostruzione) dovrebbe comportare a prescindere l'inapplicabilità della riduzione del tetto a 1.600 euro di cui al comma 5 dell'[art. 119](#).

La risposta a interpello n. 287/2022 non raccoglie però la soluzione interpretativa proposta dall'istante e sostiene l'applicazione del **tetto ridotto a 1.600 euro**, argomentando che "in base al tenore letterale della disposizione in commento [...] ai fini della riduzione del limite di spesa previsto dalla norma, non assume rilievo l'eventuale collegamento funzionale tra l'installazione dell'impianto solare fotovoltaico e l'intervento di ristrutturazione edilizia, essendo a tal fine sufficiente la contestualità degli interventi".

Per quanto riguarda invece il secondo dei due chiarimenti forniti, la risposta a interpello n. 289/2022 precisa, meglio di quanto già avvenuto in passato, che gli interventi di **sostituzione** dei **serramenti** comprensivi di **infissi** possono essere agevolati (ai fini dell'ecobonus o del superbonus):

- in via **generale** solo se l'intervento non ne modifica il numero, le dimensioni, la posizione e l'orientamento (proprio perché l'intervento agevolato è quello di sostituzione degli infissi, non quello di installazione di infissi diversi dai precedenti, nelle predette caratteristiche numeriche, dimensionali, di posizionamento e di orientamento);
- tuttavia, nel particolare caso in cui l'intervento riguardante gli infissi si verifichi in un contesto edilizio di **demolizione e ricostruzione** (e fermo restando, ben inteso, che tale intervento si qualifichi dal punto di vista urbanistico come ristrutturazione edilizia e non come nuova costruzione), le agevolazioni ecobonus o superbonus per interventi di efficienza energetica possono spettare anche qualora sia modificato il numero, le dimensioni, la posizione e l'orientamento degli infissi, "considerato che i lavori di demolizione e ricostruzione possono comportare il cambiamento delle dimensioni, della posizione e dell'orientamento degli stessi e tenuto conto che, in questi casi, il principio di risparmio energetico tra situazione ante e post intervento è garantito dal rispetto dei requisiti minimi previsti dal decreto [26 giugno 2015](#), il quale assimila gli edifici sottoposti a demolizione e ricostruzione a nuove costruzioni".

Ricorso per cassazione del P.M. in materia tributaria nell'interesse della legge

Può essere disposta la trattazione dinanzi alle Sezioni Unite per l'enunciazione del principio di diritto non vincolante per le parti in causa

/ Gaetano CIANCIO

Il disegno di legge sulla riforma della giustizia e del processo tributario prevede all'art. 2 comma 1 l'introduzione dell'art. 363-*bis* al codice di procedura civile, titolato "**Principio di diritto in materia tributaria**". Per certi versi, si tratta dell'estensione alla materia tributaria del meccanismo già introdotto nel 2006 in materia civile con la modifica dell'[art. 363](#) c.p.c., anche se vi sono differenze tra le due disposizioni.

A onor del vero, l'art. 363 c.p.c. ben avrebbe potuto essere applicato in materia tributaria, ma lo non è mai stato.

Secondo il disposto dell'art. 363-*bis*, il **Procuratore generale** presso la Corte di Cassazione può proporre ricorso per chiedere che la Corte enunci nell'interesse della legge un principio di diritto nella materia tributaria in presenza dei seguenti presupposti:

- la questione di diritto presenti particolari **difficoltà interpretative** e vi siano pronunce contrastanti delle Commissioni tributarie provinciali o regionali;
- la questione di diritto sia nuova o perché avente ad oggetto una norma di nuova introduzione o perché non trattata in precedenza dalla Corte di Cassazione;
- la questione di diritto, per l'oggetto o per la materia, sia suscettibile di presentarsi o si sia presentata in **numerosi controversie** dinanzi ai giudici di merito.

Siamo al di fuori di una causa pendente in Cassazione. Anzi, l'omologo art. 363 c.p.c., cui deve farsi riferimento sul punto perché precede **logicamente** la norma di cui ci occupiamo, prevede espressamente che il Procuratore generale possa proporre il ricorso "quando le parti non hanno proposto ricorso nei termini di legge o vi hanno rinunciato, ovvero quando il provvedimento non è ricorribile in cassazione e non è altrimenti impugnabile".

La *ratio* di entrambe le norme è evidente, come confermato dalla Relazione illustrativa al disegno di legge: rafforzare la funzione nomofilattica della Corte, anticipando il momento in cui quest'ultima interviene, soprattutto nei casi dei cosiddetti "filoni" di **questioni generalizzate e ripetitive**, almeno per limitare la sedimentazione di centinaia o migliaia di decisioni di merito contrarie al principio di diritto.

Il ricorso del Procuratore generale deve contenere una sintetica esposizione del fatto e delle ragioni di diritto poste a fondamento dell'istanza ed è rivolto al primo

presidente, il quale con proprio decreto lo dichiara inammissibile quando mancano una o più delle condizioni sopra viste. Se non dichiara l'inammissibilità, il primo presidente dispone la trattazione del ricorso dinanzi alle Sezioni Unite per l'**enunciazione del principio** di diritto.

Manca la possibilità della c.d. pronuncia semi-ufficiale in caso di inammissibilità del ricorso, invece prevista dall'art. 363 c.p.c. che così recita: "Il principio di diritto può essere pronunciato dalla Corte anche d'ufficio, quando il ricorso proposto dalle parti è dichiarato inammissibile, se la Corte ritiene che la questione decisa è di particolare importanza".

Entrambe le norme, invece, stabiliscono che la pronuncia della Corte **non ha effetto diretto** sui provvedimenti dei giudici di merito. L'effetto è coerente con il sistema, trattandosi di pronuncia emessa al di fuori di una specifica lite e quindi avente la stessa vincolatività di una qualsiasi pronuncia della Corte di Cassazione, fatta salva ovviamente l'autorevolezza della stessa quale "precedente" da seguire per la giurisprudenza di merito. Il principio di diritto risponde ad un interesse generale ed astratto e prescinde dalla soluzione del singolo caso concreto.

Ma, trattandosi di pronuncia della Corte a Sezioni Unite, varrà la **vincolatività** nei confronti delle sezioni semplici prevista dall'[art. 374](#) c.p.c..

Istituto simile al rinvio pregiudiziale

Altra cosa, anche se concettualmente molto vicina, è il rinvio pregiudiziale degli atti alla Corte di Cassazione che il giudice tributario di merito (Commissione tributaria provinciale o regionale) può disporre con **ordinanza per la risoluzione** di una questione di diritto idonea alla definizione anche parziale della controversia, previsto anch'esso dal disegno di legge (art. 2 comma 2 lett. g), che introduce l'art. 62-*ter* nel DLgs. [546/1992](#)).

In questo caso la pronuncia della Corte è vincolante per il giudice che ha disposto il rinvio nel relativo procedimento. E la diversa efficacia vincolante è, anche stavolta, coerente col sistema, trattandosi di **rinvio** per l'enunciazione di un principio di diritto finalizzato alla risoluzione di una specifica lite.

Ritoccati i termini per le comunicazioni finanziarie

La scadenza per la trasmissione della comunicazione integrativa annuale passa dal 15 febbraio all'ultimo giorno lavorativo dello stesso mese

/ Paola RIVETTI

Con il provv. n. 176227, pubblicato ieri, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta in relazione ai termini e alle modalità per effettuare le comunicazioni all'Archivio dei rapporti finanziari dell'Anagrafe Tributaria da parte degli operatori di cui all'[art. 7](#) sesto comma 6 del DPR n. 605/73, modificando precedenti attuativi precedenti. Gli interventi, che saranno applicabili **dal 1° gennaio 2023**, sono volti a:

- ottimizzare l'elaborazione delle comunicazioni in ingresso;
- migliorare la rappresentazione di alcuni dati qualificativi dei rapporti finanziari;
- migliorare e precisare le istruzioni amministrative sulle modalità di calcolo della giacenza media;
- chiarire il significato dei saldi e dei movimenti dei rapporti per cui tali valori sono previsti;
- adeguare i termini di conservazione delle informazioni contabili a quelli previsti dall'[art. 11](#) comma 3 del DL n. 201/2011.

Viene ridefinita la scadenza per le comunicazioni **mensili**. Attualmente le comunicazioni relative a ciascun mese sono effettuate entro il mese successivo, mentre, dal 2023, dovranno essere trasmesse entro l'ultimo giorno lavorativo del mese successivo. Ai fini del provvedimento in commento, il sabato è considerato giorno non lavorativo. Ne deriva che, qualora l'ultimo giorno del mese cada di sabato o in un giorno festivo, gli operatori dovranno trasmettere le comunicazioni entro il giorno precedente non festivo.

Viene ridefinita anche la scadenza per la comunicazione integrativa **annuale**. Attualmente, la comunicazione è effettuata entro il 15 febbraio dell'anno successivo a quello cui si riferiscono le informazioni, mentre, dal 2023, dovrà essere trasmessa entro l'**ultimo giorno** lavorativo del mese di febbraio (considerando il sabato giorno non lavorativo).

In ogni caso, non saranno comunque considerate tardive le comunicazioni (mensili e annuale) pervenute entro l'ultimo giorno del mese.

Sempre con riguardo ai termini, viene anticipato quel-

lo relativo al **consolidamento dei dati** nell'Archivio dei rapporti che, dal novantesimo giorno successivo al termine ordinario di invio della comunicazione annuale, passa al **30 aprile** dell'anno successivo a quello di riferimento. Nel provvedimento è indicato che entro tale termine è possibile per l'operatore finanziario effettuare comunicazioni integrative, correttive spontanee e di risposta agli esiti 409 solamente con invii ordinari, con comunicazione di tipo 3 "saldi". Oltre tale termine, le informazioni relative ai dati contabili potranno essere comunicate solamente con altre tipologie di comunicazione, che prevedono record di tipo saldi, nell'ambito dell'invio straordinario.

Viene esplicitato l'obbligo di comunicazione all'Archivio dei rapporti finanziari dei **servizi di pagamento** e dei contratti di **convenzionamento**, già oggetto di comunicazione all'Archivio medesimo con codice residuale "99 – altro rapporto". L'individuazione specifica dei contratti di convenzionamento e dei servizi di pagamento (non solo tramite valuta a corso legale, ma con ogni altra grandezza finanziaria presa a riferimento per la valutazione, tra cui criptovalute, metalli preziosi, asset finanziari), avviene tramite l'introduzione di un'apposita codifica (rispettivamente, tipo rapporto 96 e 97).

I dati sono conservati fino al termine massimo di dieci anni

I dati oggetto delle comunicazioni sono conservati fino al termine massimo di dieci anni, consentito dall'[art. 11](#) comma 3 del DL n. 201/2011; allo scadere di tale termine saranno automaticamente cancellati. Qualunque comunicazione straordinaria contenente i dati contabili **non deve** riportare i saldi riferiti ad annualità di oltre 10 anni precedenti l'anno di invio della comunicazione. L'eventuale rapporto comunicato con tali informazioni non sarà acquisito a sistema e dello scarto verrà data comunicazione in ricevuta.

Sulle cessioni d'azienda con utile da buon affare trattamento fiscale da chiarire

Dopo la risposta n. 126/2022, sarebbe opportuna una precisazione dell'Agenzia di portata generale

/ Enrico ZANETTI

Quando il costo sostenuto per l'acquisto dell'attività aziendale, da parte di un soggetto IAS *adopter*, è inferiore alla sommatoria algebrica del *fair value* delle singole attività e passività che la compongono, l'acquirente deve rilevare detta eccedenza come un vero e proprio **utile** nell'ambito del prospetto dell'utile (perdita) di esercizio, alla data di acquisizione (§ 34 del documento IFRS 3). A differenza dei principi contabili nazionali, il documento IFRS 3 non contempla dunque l'opzione dell'iscrizione di detta differenza in un fondo rischi del passivo (c.d. "**disavviamento**").

Dal punto di vista fiscale, l'utile in questione non concorre evidentemente a formare la base imponibile ai fini delle imposte sul reddito ogni qual volta l'operazione, mediante la quale viene attuata l'aggregazione aziendale da cui scaturisce l'utile da acquisizione a prezzi favorevoli, sia soggetta ai fini fiscali a un regime di **neutralità** (conferimenti d'azienda, fusioni e scissioni).

Più complessa, sul piano interpretativo, si presenta invece la questione quando l'operazione, mediante la quale viene attuata l'aggregazione aziendale da cui scaturisce l'utile da acquisizione a prezzi favorevoli, sia soggetta ai fini fiscali a un regime **realizzativo** (cessioni di aziende e di partecipazioni).

La risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate n. [538/2021](#) ha affermato che, così come il c.d. "avviamento negativo" accantonato a fondo rischi del passivo, da un cessionario che applica i principi contabili nazionali OIC, rileva ai fini delle imposte sul reddito in occasione degli utilizzi del fondo a copertura di perdite o di sua eliminazione "per esuberanza" (ris. n. [184/2007](#)), allo stesso modo il c.d. "avviamento negativo" imputato direttamente a Conto economico tra i componenti positivi, da un cessionario che contabilizza l'acquisto dell'azienda con il metodo della *Purchase Price Allocation*, in applicazione del principio contabile internazionale IFRS n. 3, deve essere considerato "alla stregua di un **fondo rischi fiscalmente riconosciuto** chiamato a concorrere, sistematicamente, fino al suo esaurimento, alla formazione del reddito imponibile".

In altre parole, dopo che il cessionario quantifica l'avviamento negativo "**lordo**" (pari all'eccedenza della sommatoria algebrica delle singole attività e passività identificate nel bilancio del cedente, rispetto al costo sostenuto per l'acquisto dell'attività aziendale), tale avviamento negativo "lordo":

- per la parte che può essere imputata a **riduzione** del *fair value* di specifiche attività o a incremento del *fair value* di specifiche passività identificabili nel bilancio

del cessionario, confluisce in tali valori con piena rilevanza sul piano fiscale delle relative rettifiche del valore di iscrizione contabile delle specifiche attività "ridotte" e/o passività "aumentate";

- per la parte che **non** può essere imputata a riduzione del *fair value* di specifiche attività o a incremento del *fair value* di specifiche passività identificabili nel bilancio del cessionario, costituisce l'avviamento negativo "netto" che l'IFRS n. 3 impone venga iscritto a Conto economico come componente positivo e che, secondo questa impostazione, costituisce componente di reddito imponibile nel periodo d'imposta in cui ha luogo, per competenza, la sua imputazione a Conto economico.

A queste conclusioni la risposta a interpello n. 538/2021 perviene dopo aver affermato che:

- la disposizione di cui all'[art. 4](#) comma 3 del DM 48/2009 (secondo cui "per le operazioni di cessione di azienda ovvero di partecipazioni rileva il regime fiscale disposto dal testo unico, anche ove dalla rappresentazione in bilancio non emergano i relativi componenti positivi e negativi o attività e passività fiscalmente rilevanti") "ha inteso ribadire che, nelle operazioni di cessione di azienda, ai fini fiscali, assume rilevanza il principio secondo cui i valori fiscali dei beni dell'azienda ricevuta corrispondono al **costo sostenuto**";

- "la valenza di tale previsione opera non solo con riferimento alle operazioni di cessione d'azienda under common control, ma anche in relazione alle ipotesi in cui il trasferimento avvenga tra parti **indipendenti** (quindi non sottoposte al controllo comune)".

È abbastanza evidente come la coerenza sistematica di questa impostazione, che porta all'imponibilità dell'utile derivante dal buon affare (cioè dell'avviamento negativo "netto"), dovrebbe presupporre il riconoscimento sul piano fiscale della generalità dei valori di iscrizione in bilancio (ossia dei *fair value*) delle **singole** attività e passività identificate che concorrono a formarlo.

Sul punto sarebbe però opportuno che l'Agenzia tornasse con un chiarimento di portata generale, dopo che la risposta n. [126/2022](#), riferita a un caso particolare di acquisto di azienda da una procedura fallimentare, ha ingenerato più di qualche **dubbio** nella parte in cui afferma che "il costo fiscale delle attività acquisite dalla Società Fallita sarà pari al costo sostenuto e non al *fair value* di bilancio delle attività acquisite", senza peraltro chiarire espressamente se l'utile derivante dal buon affare, che emerge nel Conto economico dell'acquirente, possa essere considerato, a quel punto, per coerenza sistematica, non imponibile ai fini fiscali.

Rinnovate le riduzioni di IVA e accise su gas e carburanti

In sede di conversione del DL 21/2022 riproposte le previsioni del DL 38/2022 abrogato

/ **Mirco GAZZERA e Emanuele GRECO**

Con la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale del 20 maggio 2022 della legge di conversione del DL [21/2022](#) (L. [51/2022](#)), sono introdotte nuove disposizioni relative alla misura in cui applicare IVA e accise sui carburanti e sul **gas naturale**, nonché specifiche condizioni e limitazioni all'esportazione di beni "sensibili".

In sede di conversione, è stato sostanzialmente **confermato** il testo dell'[art. 1](#) del DL 21/2022, in base al quale erano state rideterminate le aliquote di accisa sulla benzina e sul gasolio impiegato come carburante per il periodo dal 22 marzo al 21 aprile 2022.

Le aliquote erano, così, fissate:

- benzina: 478,40 euro per mille litri;
- olio da gas o gasolio usato come carburante: 367,40 euro per mille litri.

Inoltre, dal 22 marzo al 20 aprile 2022, ha trovato applicazione la disposizione del DM 18 marzo 2022 secondo cui l'aliquota di accisa su **gas di petrolio liquefatti** (GPL) usati come carburante è ridotta a 182,61 euro per mille chilogrammi (si veda "[Dalle Dogane precisazioni sulle aliquote di accisa ridotte sui carburanti](#)" del 25 marzo 2022).

Le citate aliquote di accisa sono state **confermate**:

- per il periodo dal 22 aprile (21 aprile, con riguardo al GPL usato come carburante) al 2 maggio 2022, ai sensi del DM 6 aprile 2022;
- per il periodo dal 3 maggio all'8 luglio 2022, in forza del DL 2 maggio 2022 n. [38](#), con il quale è stata anche azzerata l'aliquota di accisa sul gas naturale usato per autotrazione, nonché ridotta al 5% la relativa aliquota IVA.

Il DL 38/2022 è stato ora abrogato dal DL 21/2022, ma il suo contenuto è sostanzialmente confluito nell'[art. 1-bis](#) aggiunto a quest'ultimo in sede di conversione in legge. Peraltro, restano validi gli atti e i provvedimenti adottati nonché sono fatti salvi gli **effetti** prodottisi e i rapporti giuridici sorti sulla base del DL 38/2022.

È da segnalare, in specie, la **riduzione dell'aliquota IVA** per il gas naturale (metano) usato per autotrazione. Fino all'intervento del DL 38/2022, difatti, la previsione dell'aliquota IVA del 5% per il gas metano era stata limitata alle sole somministrazioni per usi civili e industriali, contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dell'ultimo trimestre 2021 ([art. 2](#) del DL 130/2021), nonché del primo trimestre 2022 ([art. 1](#) comma 506 della L. 234/2021) e del secondo trimestre 2022 ([art. 2](#) del DL 17/2022).

Di recente, è stato anche chiarito che l'aliquota IVA del 5% non si applica ai trasferimenti di energia termica sulla base di un **contratto di teleriscaldamento**, non

trattandosi di una somministrazione diretta di gas metano usato per combustione per usi civili e industriali (risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. [284/2022](#)).

Tra le altre novità, in sede di conversione del DL 21/2022, è stato introdotto l'[art. 5-quater](#) riguardante l'autorizzazione all'**esercizio di depositi fiscali** di prodotti energetici ([art. 23](#) del TUA).

In particolare, si prevede che, se vengono meno i requisiti di legge per la gestione di depositi commerciali di prodotti energetici in regime di deposito fiscale, l'Agenzia delle Dogane e dei monopoli, su istanza del depositario autorizzato, consente a quest'ultimo di proseguire l'attività in tale regime per 12 mesi decorrenti dalla data in cui è constatata l'assenza delle predette condizioni. L'autorizzazione è subordinata alla sussistenza di un'apposita garanzia prestata dal depositario. Per il citato periodo di 12 mesi, ai fini dell'IVA dovuta sui prodotti energetici estratti dal deposito fiscale non trovano applicazione le limitazioni di cui all'[art. 1](#) comma 941 della L. 205/2017.

Confermando quanto previsto dall'[art. 30](#) del DL 21/2022, è inoltre previsto l'obbligo di notifica per le operazioni di esportazione al di fuori dell'Ue di **materie prime critiche**, da individuarsi con apposito decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri. Tra le suddette materie prime, vi rientrano i rottami ferrosi. La notifica deve essere effettuata, almeno 20 giorni prima dell'avvio dell'operazione, al Ministero dello Sviluppo economico e al Ministero degli Affari esteri, fornendo una informativa completa dell'operazione.

In caso di inadempimento dell'obbligo di notifica, salvo che il fatto costituisca reato, è prevista una sanzione amministrativa pari al 30% del valore dell'operazione e comunque non inferiore a 30.000 euro per ogni singola operazione.

Per quanto non sia ancora stato emanato il necessario DPCM, il regime in esame è destinato a operare sino al **31 luglio 2022**.

Autorizzazione per i prodotti a duplice uso

L'[art. 35](#) del DL 21/2022, invece, prevede che i procedimenti autorizzativi relativi alle operazioni commerciali riguardanti i prodotti a duplice uso (c.d. "dual use") si svolgano esclusivamente tramite un sistema telematico basato su una **piattaforma digitale** integrata. La nuova procedura digitalizzata sarà utilizzabile dagli operatori a seguito della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale di un avviso del Ministero competente (MAECI).

Il legale rappresentante risponde sempre dell'omessa dichiarazione

La totale indifferenza a sorti e gestione dell'azienda manifesta un atteggiamento di piena e consapevole adesione all'altrui disegno illecito

/ Maria Francesca ARTUSI

L'**amministratore di diritto** risponde sempre del reato di omessa dichiarazione.

Torna su questo tema la Corte di Cassazione – nella sentenza n. [20050](#) depositata ieri – in un procedimento riguardante un sistema criminoso che, avvalendosi anche della collaborazione di uno studio di commercialisti, aveva creato e gestito delle società "cartiere" che emettevano fatture per operazioni inesistenti, onde consentire l'abbattimento dell'imposizione fiscale ai propri clienti, non dichiaravano all'Erario i ricavi conseguiti e occultavano/distruggevano i libri e le scritture contabili.

I giudici di legittimità, nel ricorso presentato, sono chiamati a soffermarsi in particolare sulle condotte di omessa dichiarazione ai sensi dell'[art. 5](#) del DLgs. 74/2000.

Secondo la giurisprudenza, l'amministratore di diritto risponde del reato tributario punito a titolo di **dolo specifico** quale diretto destinatario degli obblighi di legge, anche se questi sia mero prestanome di altri soggetti che abbiano agito quali amministratori di fatto. La semplice accettazione della carica attribuisce, infatti, allo stesso doveri di vigilanza e controllo, il cui mancato rispetto comporta responsabilità penale o a titolo di dolo generico, per la consapevolezza che dalla condotta omissiva possano scaturire gli eventi tipici del reato, o a titolo di dolo eventuale per la semplice accettazione del rischio che questi si verifichino (Cass. n. [42897/2018](#), Cass. n. [7770/2014](#), Cass. n. [50348/2014](#)).

Nel caso di specie, tra l'altro, si trattava di **obblighi dichiarativi** gravanti direttamente ed immediatamente sul legale rappresentante dell'ente secondo quanto dispongono gli [artt. 1](#) comma 4 e 8 comma 6 del DPR 322/1998, a mente dei quali le dichiarazioni relative alle imposte dirette e sul valore aggiunto dei soggetti diversi dalle persone fisiche devono essere sottoscritte da chi ne ha la legale rappresentanza e solo in assenza di questi da chi ne ha l'amministrazione, anche di fatto. La responsabilità omissiva del legale rappresentante dell'ente, dunque, non deriva qui dall'applicazione dell'[art. 40](#) comma 2 c.p. (e dunque dalla violazione di un dovere di controllo), bensì dalla violazione dell'obbligo gravante direttamente su di lui; obbligo che concorre a tipizzare la fattispecie di reato di omessa dichiarazione, selezionandone l'autore e qualificando il reato stesso come a "soggettività ristretta" che può essere commesso solo da chi sia obbligato, per legge, a presentare la dichiarazione.

Non è, dunque, in gioco la **mera omissione** dei doveri

di controllo bensì, come detto, l'inescusabile violazione pluriennale di un obbligo dichiarativo strumentale alla corretta esecuzione dell'obbligazione tributaria derivante dall'assunzione della carica di rappresentante legale dell'ente. In altre parole, il rappresentante legale dell'ente, personalmente tenuto all'adempimento tributario, non può dedurre l'ignoranza dell'imposta dovuta e del superamento della soglia di punibilità poiché una simile allegazione si traduce non in un errore sul fatto bensì in un errore di diritto, come tale inescusabile. Secondo i giudici, nel caso di specie non si tratterebbe nemmeno di scomodare la categoria del dolo eventuale, posto che la totale indifferenza alle sorti (e alla gestione) dell'azienda, legalmente rappresentata per anni, più che l'accettazione del rischio manifesta un atteggiamento di piena e consapevole adesione all'altrui disegno illecito.

Nelle motivazioni viene, altresì, precisato che gli [artt. 2](#) e [5](#) del DLgs. 74/2000 puniscono, rispettivamente, la indicazione in "una delle dichiarazioni" (art. 2) e l'omessa presentazione di "una delle dichiarazioni" (art. 5) relative alle imposte sui redditi e/o sul valore aggiunto.

Vero è che il diritto penale tributario codifica condotte ciascuna potenzialmente idonea a ledere, da angolazioni diverse, il medesimo ed unico bene giuridico individuato nel dovere di ciascuno di concorrere alle **spese pubbliche** (e di garantire, conseguentemente, il flusso di beni necessario a farvi fronte). Da questo punto di vista, non diversamente dagli altri reati, anche quello di cui al citato art. 5 individua uno dei modi tipici e prelezionati di aggressione al bene tutelato, nella sua unitarietà, dall'intero impianto sanzionatorio disegnato dal DLgs. [74/2000](#): il dovere, cioè, di concorrere alle spese pubbliche ognuno secondo le proprie capacità ([art. 53](#) Cost.). Ma ciò non equivale ad escludere la diversità materiale delle condotte aggressive quando volte a evadere imposte diverse mediante dichiarazioni diverse ovvero mediante la violazione dell'obbligo di presentare entrambe le dichiarazioni.

Infine, ai fini dell'integrazione del reato di omessa dichiarazione, rileva l'esercizio effettivo dell'attività di impresa che genera **redditi imponibili**. Il fine di evasione si può evincere proprio dalla mancata iscrizione nel Registro delle imprese ovvero dalla prosecuzione dell'attività nonostante la cancellazione.

Riprendendo la giurisprudenza civile, la Cassazione penale interpreta il reato omissivo in esame in base ad un criterio di effettività (*cfr.* Cass. civ. n. 4455/2001).

Prospettiva di risanamento esclusa con la dismissione del patrimonio sociale

Le misure protettive sono strumentali alla prosecuzione dell'attività

/ Antonio NICOTRA

Nell'ambito della composizione negoziata della crisi, la conferma delle misure protettive *ex art. 7* del DL 118/2021 presuppone l'esistenza di una **ragionevole** possibilità di perseguire l'obiettivo del risanamento dell'impresa e la prosecuzione della sua attività, al cui raggiungimento le predette misure sono strumentali.

La prospettiva della **dismissione** dell'intero patrimonio della società, al fine di superare lo stato di squilibrio patrimoniale o economico finanziario dell'impresa, non è conciliabile, invece, con le esigenze di risanamento sottese alla composizione negoziata della crisi. A tali conclusioni giunge il Tribunale di Bergamo con l'ordinanza [15 marzo 2022](#).

Nel caso di specie, la dismissione dell'intero **patrimonio della società**, ritenuta dall'esperto quale condicio sine qua non per addivenire ad un soddisfacimento delle ragioni dei creditori, non si accompagnava ad alcuna concreta ipotesi di risanamento funzionale alla prosecuzione dell'attività di impresa.

Non era previsto, peraltro, che lo sbocco dell'attività liquidatoria potesse individuarsi nella **continuità** aziendale ovvero in altri termini che, a seguito e per effetto della liquidazione dell'attivo patrimoniale, si potesse generare un surplus tale da consentire la ripresa dell'attività.

Inoltre, si registrava l'assoluta carenza di indicazioni in ordine alle **iniziative** di carattere imprenditoriale che, in ipotesi, la società intendeva assumere al fine di proseguire la propria attività, in esito alla liquidazione del patrimonio ed all'estinzione delle sue esposizioni debitorie.

Se ne ricava che, al di là del nominale riferimento ad un futuro risanamento dell'impresa funzionale alla

prosecuzione della sua attività, la prospettiva fosse di natura meramente **liquidatoria**.

Tale sbocco – rammentano i giudici – non è contemplato tra i possibili esiti positivi della procedura di negoziazione a norma dell'[art. 11](#) commi 1, 2 e 3 lett. a) del DL 118/2021 conv. L. [147/2021](#), e rispetto ai quali, in chiave prognostica, possa ammettersi la concessione di una misura protettiva o cautelare.

Al contrario, un simile scenario è considerato dall'[art. 18](#) del DL 118/2021, quale **esito negativo** della procedura di negoziazione nel caso del fallimento delle trattative tra il debitore ed i suoi creditori, tale da condurre all'apertura di un concordato semplificato funzionale alla liquidazione del patrimonio dell'impresa (ovvero, in assenza dell'attestazione dell'esperto ai sensi dell'art. 18, all'accesso ad un concordato ordinario).

Soluzione liquidatoria contemplata nel concordato semplificato

Se il ricorso all'opzione liquidatoria – lungi dal conseguire lo svolgimento delle trattative secondo correttezza e buona fede ed accertata l'impraticabilità delle soluzioni individuate dal legislatore al fine di superare lo stato di **squilibrio** patrimoniale o economico finanziario dell'impresa – è *ab origine* prospettato quale unico mezzo per addivenire al soddisfacimento dei suoi creditori, appare evidente, secondo i giudici, l'impossibilità di confermare delle misure protettive, non sussistendo alcuna ragionevole possibilità di perseguire l'obiettivo del risanamento dell'impresa e la prosecuzione della sua attività, al cui perseguimento dette misure sono strumentali.

Tre categorie di retribuzioni INAIL per il calcolo del premio "a tasso"

La novità dei limiti di retribuzione imponibile per il 2022 è riferita ai lavoratori autonomi dello spettacolo

/ Fabrizio VAZIO

Come ogni anno, l'Istituto assicuratore è puntuale all'appuntamento con la circolare in materia di limiti minimi di retribuzione imponibile giornaliera per il **calcolo dei premi assicurativi**: per il 2022, l'INAIL ha pubblicato la circolare n. [21/2022](#) (si veda anche "[L'INAIL fissa i limiti retributivi per il calcolo dei premi assicurativi 2022](#)" del 18 maggio 2022).

La nota contiene molte indicazioni e nove allegati che danno evidenza della complessità del meccanismo di versamento dei premi all'Istituto assicuratore, differenziato a seconda dei soggetti tutelati.

La nota è divisa in due parti, la prima è riferita ai premi ordinari, mentre la seconda riguarda i premi speciali unitari.

Nel rinviare al testo della circolare per tutti i riferimenti relativi agli imponibili, va notato che, come ogni anno, la nota ricorda che le retribuzioni INAIL per il calcolo del premio "a tasso" sono suddivise in **retribuzioni effettive**, convenzionali e di ragguglio. Innanzitutto, allo scopo di pagare correttamente il premio assicurativo, occorre verificare se un eventuale soggetto assicurabile sia ricompreso in queste tre categorie di imponibile (e in quale) o se piuttosto per lo stesso debba essere versato un premio fisso.

La circolare riporta anche le retribuzioni riferite a eventuali nuovi soggetti assicurati e, per quest'anno, la grande novità è quella riferita ai **lavoratori autonomi dello spettacolo**, per i quali, a decorrere dal 1° gennaio 2022, è scattato l'obbligo assicurativo ove siano iscritti al Fondo pensioni lavoratori dello spettacolo gestito dall'INPS; si assume come retribuzione imponibile ai fini del calcolo del premio assicurativo l'ammontare dei compensi corrisposti nell'anno solare di riferimento, nel rispetto del limite minimo di retribuzione giornaliera

in vigore per tutte le contribuzioni dovute in materia di previdenza e assistenza sociale. Per l'anno 2022, detto limite minimo di retribuzione giornaliera è pari a 49,91 euro.

Come ricorda la circolare, si tratta di una novità con riferimento solo ai lavoratori autonomi dello spettacolo, in quanto per i soggetti che operano nel settore con rapporto di lavoro subordinato o di collaborazione coordinata e continuativa l'assicurazione era già operativa in precedenza.

Un ragionamento simile va fatto per i **rider**: infatti, a decorrere dal 1° febbraio 2020, sono soggetti all'obbligo assicurativo i lavoratori autonomi, anche con tipologie contrattuali di lavoro autonomo occasionale, che svolgono attività di consegna di beni per conto altrui, in ambito urbano e con l'ausilio di velocipedi o veicoli a motore, attraverso piattaforme anche digitali.

Anche in questo caso, i soggetti che operavano con rapporto di lavoro parasubordinato o come dipendenti erano già assicurati in precedenza.

Con riferimento ai rider (e non solo) va notato che, ove si tratti di collaboratori etero-organizzati, il riferimento per i criteri con i quali calcolare il premio assicurativo la circolare n. [7/2020](#) dell'Ispettorato nazionale del lavoro.

Con riferimento ai **premi fissi**, la circolare in commento riporta il lungo elenco dei soggetti per i quali il versamento avviene con tale modalità, con tempistiche ed entità di premio assolutamente diverse; per gran parte di tali soggetti (esclusi gli artigiani), va ricordato che è ancora operativa ancora la riduzione del premio di cui alla L. [147/2013](#), per la quale si rinvia alla circolare INAIL n. [20/2022](#) (si veda "[Riduzione dei premi INAIL per i settori senza nuova tariffa](#)" del 19 maggio 2022).

Per il compenso sotto soglia si dovrebbe sanzionare il committente

Caro Direttore,

il dibattito che si sta faticosamente aprendo sull'**equo compenso** ricorda il famoso scioglilingua della panca e della capra, declinato però con "parametri minimi" e "commercialista". La questione non è liquidabile solo con introducendo l'equo compenso *tout court* (cosa su cui ci pare si sia tutti d'accordo), ma occorre affrontare anche altri aspetti del testo in discussione al Senato. Abbiamo letto con interesse le parole del neoeletto Presidente del CNDCEC, Elbano De Nuccio (a cui vanno i nostri migliori auguri per l'espletamento del mandato), sulla proposta di legge. Il nostro massimo rappresentante, pur bollando il testo come "perfettibile", si è espresso per un'approvazione senza modifiche, soffermandosi sulle **sanzioni deontologiche** a carico del professionista che accetta un compenso sotto soglia, che "non va letta come autolesionista nei confronti del professionista, ma come strumento attraverso il quale si possa porre rimedio ad attività di concorrenza sleale all'interno del mercato professionale". Non condividiamo questa impostazione: non pensiamo che l'obiettivo si raggiunga sanzionando il professionista, preferiremmo che, per tutelare il professionista in maniera (di gran lunga) più efficace, occorra sanzionare il **committente** che paghi compensi al di sotto delle soglie. Seguiamo questa seconda corrente di pensiero poiché in un mercato senza riserve di legge la **concorrenza sleale** rischia di acuirsi se si creano ulteriori vincoli e condizioni diverse fra chi opera su quel mercato, a seconda che sia soggetto o meno a quei vincoli. D'altronde, almeno per la categoria dei commercialisti, il "dovere deontologico" di richiedere un compenso commisurato a tipologia, complessità, urgenza (e responsabilità conseguente) esiste già, sancito dai commi 1 e 4 dell'art. 25 del codice deontologico.

Non è un mistero, infatti, che la gran parte delle attività di noi commercialisti non sia coperta da riserve e che, quindi, nel nostro mercato operino soggetti **non iscritti** all'ordine che comunque resterebbero non sanzionabili sul piano deontologico, nemmeno introducendo la nuova previsione qui in discussione, che determinerebbe una (ulteriore) distorsione della concorrenza nel nostro mercato di riferimento, che vedrebbe così competere due diverse tipologie di player: gli iscritti all'ordine, la cui libertà negoziale sarebbe limitata dai parametri, e tutti gli altri, liberi di negoziare senza vincoli né sanzioni.

Basterebbe questo per chiedere la modifica della proposta di legge, ma vi sono anche altre criticità. Primo, come viene attivato il **diritto** a beneficiare del compenso "equo"? Il sistema proposto è kafkiano: si prevede

(art. 3 comma 5) che il professionista sottopagato possa impugnare il contratto o la convenzione "sotto soglia" davanti al tribunale; a quel punto, però, lo stesso professionista sarà automaticamente sanzionato dal proprio ordine (art. 5 comma 5). Introducendo la norma senza la previsione sanzionatoria, un commercialista che agisse a tutela dell'equità del suo compenso non verrebbe invece sanzionato e anzi rispetterebbe appieno le previsioni (attuali) del codice deontologico. Secondo, la definizione del compenso "equo" viene correttamente affidata a **parametri** ministeriali, ma poi è data facoltà alle imprese committenti di adottare forme standard di **convenzioni** redatte dai consigli nazionali degli ordini, stabilendo che i compensi fissati in dette convenzioni "si presumono equi fino a prova contraria" (art. 6). Se il compenso equo è già fissato dal parametro, non si comprende la funzione di tali convenzioni, a meno che non si voglia sottrarre la definizione del *quantum* economico della prestazione alla libera contrattazione tra professionista e cliente per affidarla all'ordine professionale.

Terzo, la legge prevede che l'equo compenso sia garantito solo se il committente è una banca, un'assicurazione, una grande impresa o ancora una P.A. e che la prestazione professionale sia regolata da una convenzione (art. 2). Resta **fuori**, quindi, la gran parte degli incarichi professionali dei Collegi, mentre vi rientrano proprio quelli in cui è più probabile la concorrenza di società di consulenza a cui la stessa legge concede (rebbe) un vantaggio competitivo nei nostri confronti.

Quarto, il testo si presta a una lettura "precauzionalmente pericolosa", poiché mettendo in fila la definizione dell'equo compenso, la possibile rideterminazione secondo i parametri da parte del Tribunale, la presunzione di equità delle convenzioni standard predisposte dai consigli nazionali e i pareri di congruità che dovranno rilasciare gli Ordini stessi, parrebbe evincersi il rischio che i "parametri soglia" costituiscano un "valore di riferimento uniforme" che genererebbe – se non "di diritto", almeno "di fatto" – una sorta di **benchmark** anche per i compensi pattuiti al di sopra dei parametri stessi. Se quest'effetto si consolidasse, anche "sopra la panca", riprendendo la provocazione iniziale, vi sarebbero conseguenze (involontarie) negative.

Andrea Dili

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma

Francesco M. Renne

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Varese

Credito d'imposta monopattini al 100%

Con il provv. dell'Agenzia delle Entrate n. 176217 pubblicato ieri, è arrivato l'ultimo tassello per la spettanza del credito d'imposta monopattini su rottamazione 2020.

Viene, infatti, definita la misura di spettanza del credito, che è "pari al **100 per cento** dell'importo del credito risultante dall'ultima istanza validamente presentata" ai sensi del provv. del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 28 gennaio 2022 n. [28363](#).

L'[art. 44](#) comma 1-septies del DL 34/2020 ha previsto un credito di imposta del valore di **750 euro**, nei limiti di 5 milioni complessivi di spesa, per le persone fisiche che, dal 1° agosto 2020 al 31 dicembre 2020:

- contestualmente all'acquisto di un veicolo con emissioni di CO2 comprese tra 0 e 110 g/km;
- consegnano per la rottamazione un secondo veicolo di categoria M1 rientrante tra quelli previsti dall'[art. 1](#) comma 1032 della L. 30 dicembre 2018 n. 145.

Il DM [21 settembre 2021](#), ha individuato le **modalità attuative** dell'agevolazione, chiarendo che il credito d'imposta è riconosciuto, nei limiti suddetti, sulle spese sostenute dal 1° agosto 2020 al 31 dicembre 2020 per:

- l'acquisto di monopattini elettrici, biciclette elettriche o muscolari;
- abbonamenti al trasporto pubblico;
- servizi di mobilità elettrica in condivisione o sostenibile.

Il credito è utilizzabile esclusivamente nella dichiarazione dei redditi **in diminuzione** delle imposte dovute e può essere fruito non oltre il periodo di imposta 2022.

Per maturare il credito era necessario inoltrare, tra il 13 aprile e il 13 maggio 2022, esclusivamente in modalità telematica, **apposita istanza**, utilizzando il modello approvato dal provv. 28 gennaio 2022 n. 28363.

Infine, con il provv. n. 176217 di ieri, è stata definita la percentuale di credito d'imposta spettante a ciascun soggetto, ai fini del rispetto del limite complessivo di spesa di 5 milioni di euro per l'anno 2020.

Atteso che l'**ammontare complessivo** dei crediti d'imposta risultanti dalle istanze validamente presentate è risultato inferiore al limite complessivo di spesa, viene previsto che la percentuale del credito d'imposta fruibile da ciascun beneficiario è pari al 100% dell'importo risultante dall'ultima istanza validamente presentata (purché non vi sia stata rinuncia).

L'INPS rilascia la nuova domanda di assegno per congedo matrimoniale a pagamento diretto

Con il messaggio n. [2147/2022](#), l'INPS rende noto che a partire da ieri, **23 maggio 2022**, è possibile richiedere l'assegno congedo matrimoniale a pagamento diretto dell'INPS sull'"Hub delle prestazioni non pensionistiche".

L'assegno in esame, il cui importo è pari a sette giorni di retribuzione (otto per i marittimi), può essere richiesto in occasione del **matrimonio civile**/unione civile, mentre non spetta in caso di solo matrimonio religioso. I destinatari sono:

- i lavoratori disoccupati che nei **90 giorni** precedenti il matrimonio/unione civile abbiano prestato, per almeno 15 giorni, la propria opera alle dipendenze di aziende industriali, artigiane o cooperative;
- i lavoratori che, ferma restando l'esistenza del rapporto di

lavoro, per un qualunque **giustificato motivo** non siano comunque in servizio (ad es. richiamo alle armi).

Ne restano esclusi i lavoratori con qualifica di **impiegati** e i lavoratori esclusi dall'applicazione delle norme sugli ANF con il versamento dello specifico contributo.

Il servizio on line è accessibile sul sito dell'INPS tramite il percorso "Prestazioni e servizi" - "Servizi" - "Assegno congedo matrimoniale" e si compone delle seguenti **funzionalità**:

- informazioni: scheda informativa sulla prestazione;
- inserimento domanda: compilazione della domanda di assegno per il congedo matrimoniale e invio telematico;
- consultazione domande: lista delle domande di assegno congedo matrimoniale presentate/in corso di presentazione.