

Martedì 17 maggio 2022

## IL CASO DEL GIORNO

### Detrazioni edilizie con attenzione ai titoli abilitativi da presentare

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Nelle fasi preliminari anteriori alla presentazione dei **titoli abilitativi** (ove necessari) che consentono di poter effettuare interventi edilizi, al fine di valutare la spettanza o meno delle detrazioni edilizie occorre avere ben presente quali sono [...]

PAGINA 2

## IL PUNTO OPERAZIONI STRAORDINARIE

### Affitto d'azienda con riporto delle perdite fiscali pregresse a rischio

/ Enrico ZANETTI

L'affitto dell'azienda, dal cui esercizio si sono generate **perdite fiscali**, è un accadimento che, in linea di principio generale, non è suscettibile di incidere sulla possibilità di riporto di dette perdite da [...]

PAGINA 9

## FISCO

### Solo i bonari senza rate beneficiano del termine elevato a 60 giorni

*L'interpretazione della Relazione tecnica del maxiemendamento al DL 21/2022 suscita non poche perplessità*

/ Alfio CISSELLO

Una modifica inserita nel DL 21/2022 (c.d. DL Ucraina), per il periodo compreso tra l'entrata in vigore della legge di conversione e il **31 agosto 2022**, propone che il termine di pagamento degli avvisi bonari di cui all'art. 2 comma 2 del DLgs. 462/97 venga elevato da 30 a 60 giorni.

In base all'interpretazione fornita dalla Relazione tecnica del maxiemendamento, su cui il Senato ha votato la fiducia (il Ddl. di conversione è ora all'esame della Camera), solo chi paga per intero le somme beneficia dell'elevazione del termine. Secondo la relazione, considerato il riferimento, nell'art. 37-*quater*, all'art. 2 comma 2 del DLgs. 462/97, "l'estensione del termine interessa solo coloro che effettuano il pagamento integrale delle somme dovute (con sanzioni ridotte a un terzo) entro trenta giorni dal ricevimento della **comunicazione di irregolarità** e non anche coloro che optano per il pagamento rateale", disciplinato dal

successivo art. 3-bis del DLgs. 462/97. Definire "certosina" la menzionata interpretazione è a nostro avviso riduttivo.

Ora, per effetto dell'art. 2 comma 2 del DLgs. 462/97, se il contribuente paga gli importi nei trenta giorni successivi all'avviso bonario beneficia della riduzione delle sanzioni del **30% al terzo**.

Il successivo art. 3-bis del DLgs. 462/97:

- al comma uno, prevede: "Le somme dovute ai sensi dell'articolo 2, comma 2, e dell'articolo 3, comma 1, possono essere versate in un numero massimo di otto rate trimestrali di pari importo, ovvero, se superiori a cinquemila euro, in un numero massimo di venti rate trimestrali di pari importo";
- al comma due: "L'importo **della prima rata** deve essere versato entro il termine di trenta giorni dal ricevimento della comunicazione".

Insomma, considerato che il secondo comma dell'art. 3-bis parla di "prima rata", e il richiamato [...]

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Bonus prima casa giovani nel 730/2022 anche per acquisti operati quest'anno

Riversamento del credito più caro per i contribuenti che hanno già pagato

In scadenza i contributi Enasarco per il primo trimestre

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

## PROFESSIONI

### Laureati in economia esclusi dalla nuova magistratura tributaria

/ Savino GALLO

L'esclusione dei laureati in economia dalla platea dei possibili partecipanti ai concorsi per diventare giudice tributario "di professione", rappresenta una "discriminazione" e " [...]

PAGINA 5

# Detrazioni edilizie con attenzione ai titoli abilitativi da presentare

In caso di cambi di destinazione d'uso e accorpamenti rileva la destinazione post lavori mentre le unità ante interventi influiscono sui limiti di spesa

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Nelle fasi preliminari anteriori alla presentazione dei **titoli abilitativi** (ove necessari) che consentono di poter effettuare interventi edilizi, al fine di valutare la spettanza o meno delle detrazioni edilizie occorre avere ben presente quali sono i requisiti "generalisti" di fondo che permettono di fruire delle agevolazioni fiscali (per un approfondimento si veda il Quaderno Eutekne n. 165).

Anzitutto, per poter beneficiare delle detrazioni "**edilizie**", gli interventi agevolati devono essere effettuati in un contesto che non presuppone l'esecuzione di opere edilizie propriamente dette, oppure che, presupponendole, sia inquadrabile nel novero degli interventi edilizi di cui alle lett. a), b), c) o d) dell'[art. 3](#) comma 1 del DPR 380/2001, ossia:

- interventi di manutenzione ordinaria;
- interventi di manutenzione straordinaria;
- interventi di restauro e di risanamento conservativo;
- interventi di ristrutturazione edilizia.

Fanno eccezione a tale principio la "realizzazione" dei **parcheggi pertinenziali**, che deve avvenire mediante interventi riconducibili al novero di quelli di "nuova costruzione", ai sensi della lett. e) dell'[art. 3](#) comma 1 del DPR 380/2001, le **spese sostenute** per interventi di cui alla lett. c) dell'[art. 16-bis](#) comma 1 del TUIR necessari alla ricostruzione o al ripristino dell'immobile danneggiato a seguito di eventi calamitosi, sempreché sia stato dichiarato lo stato di emergenza (risposta interpello Agenzia delle Entrate 3 giugno 2021 n. 389) e il c.d. "**sismabonus acquisti**" di cui all'[art. 16](#) comma 1-*septies* del DL 63/2013 che può spettare agli acquirenti delle singole unità immobiliari sia che l'intervento (di demolizione e ricostruzione) rientri nella lett. d) che nella lett. e) dell'[art. 3](#) comma 1 del DPR 380/2001.

Un secondo aspetto da tenere presente riguarda il principio generale elaborato dall'Amministrazione finanziaria secondo cui il numero delle unità immobiliari dell'edificio, per cui vanno moltiplicati i rispettivi **tetti massimi** "unitari", viene in linea di principio ricavato in base alle unità immobiliari esistenti prima dell'effettuazione degli interventi. Il principio è stato specificatamente esplicitato con riguardo agli interventi congiunti di efficienza energetica e miglioramento sismico, su parti comuni di edifici, di cui al comma 2-*quater.1* del DL [63/2013](#) (c.d. "ecosismabonus") nelle risposte a interpello Agenzia

delle Entrate 28 agosto 2020 n. [286](#) e 22 luglio 2019 n. [293](#), così come con riguardo alla detrazione IRPEF per interventi di recupero edilizio di cui all'[art. 16-bis](#) del TUIR (cfr. tra le altre C.M. 11 maggio 1998 n. [121](#), § 3, circ. Agenzia delle Entrate 4 aprile 2017 n. [7](#) e circ. Agenzia delle Entrate 8 luglio 2020 n. [19](#)), al "sismabonus" ex [art. 16](#) del DL 63/2013 (con l'eccezione del "sismabonus acquisti". Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 7 agosto 2020 n. [256](#)) e al superbonus di cui all'[art. 119](#) del DL 34/2020 (circ. Agenzia delle Entrate 22 dicembre 2020 n. [30](#), § 4.4.6), ma pare corretto poterlo ritenere un vero e proprio principio "generale" delle detrazioni "edilizie".

Il numero delle unità immobiliari ante lavori, pertanto, rileva esclusivamente ai fini dell'individuazione del **limite massimo** di spesa agevolato.

Il fatto che rilevi sempre e comunque il numero delle unità immobiliari esistenti ante intervento e non post intervento (rendendo quindi irrilevanti eventuali frazionamenti di unità immobiliari che dovessero verificarsi all'esito degli interventi), lascia comunque inalterato che:

- se ci sono dei cambi di destinazione d'uso, ciò che rileva è la destinazione d'uso post intervento;
- se ci sono degli accorpamenti di unità immobiliari, per poter parlare di intervento su parti comuni dell'edificio è necessario che post intervento l'edificio continui a presentarsi come immobile composto da più unità immobiliari e da parti comuni.

Così, ad esempio, se post intervento, ciò che risulta è un edificio composto da un'unica unità immobiliare "principale" ed eventuali altre unità autonomamente accatastate ad essa meramente pertinenziali, non pare possibile moltiplicare i tetti massimi "unitari" per il numero di unità immobiliari ante intervento, in quanto viene meno la possibilità stessa di ragionare in termini di interventi effettuati sulle parti comuni di un edificio e diviene necessario ragionare in termini di interventi effettuati su **edificio privo di parti comuni**, in quanto formato da un'unica unità immobiliare e dalle relative pertinenze (sul punto si veda anche: risposta a interpello Agenzia delle Entrate 29 settembre 2020 n. [419](#) e "[Se l'edificio diventa unifamiliare i tetti di spesa detraibili non si moltiplicano](#)" del 30 settembre 2020).

# Solo i bonari senza rate beneficiano del termine elevato a 60 giorni

L'interpretazione della Relazione tecnica del maxiemendamento al DL 21/2022 suscita non poche perplessità

/ Alfio CISSELLO

Una modifica inserita nel DL [21/2022](#) (c.d. DL Ucraina), per il periodo compreso tra l'entrata in vigore della legge di conversione e il **31 agosto 2022**, propone che il termine di pagamento degli avvisi bonari di cui all'[art. 2](#) comma 2 del DLgs. 462/97 venga elevato da 30 a 60 giorni.

In base all'interpretazione fornita dalla Relazione tecnica del maxiemendamento, su cui il Senato ha votato la fiducia (il Ddl. di conversione è ora all'esame della Camera), solo chi paga per intero le somme beneficia dell'elevazione del termine.

Secondo la relazione, considerato il riferimento, nell'*art. 37-quater*, all'*art. 2* comma 2 del DLgs. 462/97, "l'estensione del termine interessa solo coloro che effettuano il pagamento integrale delle somme dovute (con sanzioni ridotte a un terzo) entro trenta giorni dal ricevimento della **comunicazione di irregolarità** e non anche coloro che optano per il pagamento rateale", disciplinato dal successivo [art. 3-bis](#) del DLgs. 462/97.

Definire "certosina" la menzionata interpretazione è a nostro avviso riduttivo.

Ora, per effetto dell'*art. 2* comma 2 del DLgs. 462/97, se il contribuente paga gli importi nei trenta giorni successivi all'avviso bonario beneficia della riduzione delle sanzioni del **30% al terzo**.

Il successivo [art. 3-bis](#) del DLgs. 462/97:

- al comma uno, prevede: "Le somme dovute ai sensi dell'articolo 2, comma 2, e dell'articolo 3, comma 1, possono essere versate in un numero massimo di otto rate trimestrali di pari importo, ovvero, se superiori a cinquemila euro, in un numero massimo di venti rate trimestrali di pari importo";

- al comma due: "L'importo **della prima rata** deve essere versato entro il termine di trenta giorni dal ricevimento della comunicazione".

Insomma, considerato che il secondo comma dell'*art. 3-bis* parla di "prima rata", e il richiamato *art. 37-quater* si riferisce solo all'*art. 2* comma 2, ne deriva che chi vuole pagare a rate deve **rispettare comunque i trenta giorni**.

Ovviamente, si tratta di una tesi a dir poco discutibile,

che muove da una interpretazione della legge oltremodo letterale.

Pertanto, l'interpretazione della relazione si scontra apertamente con quanto sancisce il legislatore proprio nell'*art. 37-quater*, che così esordisce: "Al fine di assicurare la **necessaria liquidità** alle famiglie e alle imprese in considerazione degli effetti negativi determinati dalla pandemia, nonché delle ripercussioni economiche e produttive del conflitto bellico".

Escludere dal più favorevole termine di sessanta giorni i contribuenti che, magari per mancanza di liquidità, possono solo pagare a rate, non è certo strumentale ad assicurare la "necessaria liquidità" alle famiglie e alle imprese il cui stato di crisi, direttamente o indirettamente, è derivato dalla pandemia o dal **conflitto in Ucraina**.

## Penalizzati i contribuenti con pochi fondi

Purtroppo, se questa interpretazione venisse confermata, i contribuenti che non intendessero conformarsi dovranno prepararsi a **ricorrere contro la cartella** di pagamento.

Se la prima rata, fermi i limiti di tolleranza dell'[art. 15-ter](#) del DPR 602/73, viene pagata tardi, la definizione viene disconosciuta e potrebbero riemergere le sanzioni piene.

Dovrebbe essere certo che il maggior termine di sessanta giorni valga anche per i bonari recapitati all'intermediario, ove i canonici trenta giorni decorrono dopo **sessanta giorni**. Ciò in quanto l'[art. 2-bis](#) del DL 203/2005 richiama espressamente l'*art. 2* comma 2 del DLgs. 462/97.

Il maggior termine dovrebbe (ma il condizionale a questo punto è d'obbligo visto l'approccio restrittivo adottato dalla Relazione) operare anche per la tassazione separata, sempre che si paghi in unica soluzione.

Del pari, dovrebbe essere certo che nel maggior termine non rientrano i bonari da **controllo formale**, disciplinati nel successivo [art. 3](#) del DLgs. 462/97.

# Bonus prima casa giovani nel 730/2022 anche per acquisti operati quest'anno

Il dubbio viene superato con la Guida dell'Agenzia delle Entrate sull'acquisto della casa aggiornata

/ Anita MAURO

Può essere indicato nel rigo G8 del modello 730/2022 (ovvero nel rigo CR13 del modello REDDITI PF 2022) il credito d'imposta per l'acquisto della prima casa maturato per un acquisto imponibile a IVA **perfezionato nel 2022, prima** della presentazione del modello REDDITI 2022 o del 730/2022.

Lo ha espressamente chiarito l'Agenzia delle Entrate nella [Guida](#) "L'acquisto della casa: le imposte e le agevolazioni" aggiornata a maggio 2022.

Si ricorda che l'agevolazione prima casa "under 36", come prevista dall'[art. 64](#) commi 6-11 del DL 73/2021, consente (tra il resto) di maturare un credito d'imposta sugli atti di acquisto immobiliare **imponibili a IVA**, realizzati dal 26 maggio 2021 e il 31 dicembre 2022, in presenza delle condizioni di "prima casa" (individuata dalla Nota II-bis all'[art. 1](#) della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86), a favore di soggetti che:

- non hanno ancora compiuto **36 anni** di età nell'anno in cui l'atto è rogitato;
- e hanno un valore dell'ISEE non superiore a **40.000 euro annui**.

Nel caso di atti imponibili a IVA, l'atto di vendita viene assoggettato a IVA nella misura del **4%** (atteso che sussistono le condizioni di "prima casa" a norma del n. 21 della Tabella A, parte II, allegata al DPR 633/72) e va esente da imposte di registro, ipotecaria e catastale (per effetto dell'[art. 64](#) comma 6 del DL 73/2021), ma l'acquirente in possesso delle condizioni di reddito e di età richieste dall'[art. 64](#) commi 6-7 del DL 73/2021 **matura un credito di imposta** pari all'ammontare dell'IVA pagata sull'acquisto della prima casa.

Il credito di imposta può essere utilizzato:

- in diminuzione delle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni dovute sugli atti e sulle denunce presentati dopo la data di acquisizione del credito;
- in compensazione in F24, con il codice tributo "6928";
- in diminuzione dell'IRPEF dovuta in base alla dichiarazione da presentare **successivamente** alla data dell'acquisto.

Per quanto concerne l'**utilizzo in dichiarazione**, nei modelli REDDITI PF 2022 e 730/2022 sono state previste, per la prima volta, sezioni apposite per indicare tale credito d'imposta (anche se era già stato possibile utilizzare il credito d'imposta maturato nel 2021 nel modello REDDITI PF 2021, utilizzando il rigo CR7 destinato al credito d'imposta per il riacquisto della prima casa, indicandolo nella casella "Situazioni particolari" del frontespizio il codice "1", si veda ["Residuo del bonus riacquisto prima casa 2020 nel modello REDDITI](#)

[2022"](#) del 9 maggio 2022).

In particolare, al credito d'imposta "prima casa under 36" sono dedicati:

- il rigo **CR13** del quadro CR di REDDITI PF 2022;
- il rigo **G8** del quadro G del modello REDDITI PF 2022.

Va evidenziato che le **istruzioni** dei citati righe CR13 (REDDITI PF 2022) e G8 (730/2022) precisano che, nella colonna 2 "Credito anno 2021", va indicato il "credito maturato nel 2021".

La laconicità di questa indicazione aveva indotto alcuni a temere che non fosse possibile indicare in tale casella anche il credito d'imposta derivante da atti **stipulati nel 2022**, prima della presentazione della dichiarazione.

Tuttavia, l'[art. 64](#) comma 7 del DL 73/2021 indica chiaramente la possibilità di **utilizzare il credito** d'imposta "in diminuzione delle imposte sui redditi delle persone fisiche dovute in base alla dichiarazione da presentare successivamente alla data dell'acquisto": la possibilità di indicare nella dichiarazione 2022 il credito maturato per atti stipulati nel 2022 è espressamente sancita dalla norma.

Peraltro, si può notare che, con riferimento al credito d'imposta per il riacquisto della prima casa (art. 7 della L. 448/98), le istruzioni al rigo G1, colonna 2, espressamente consentono di indicare come "credito anno 2021" quello maturato per effetto di acquisti effettuati nel "periodo compreso tra il 1° gennaio 2021 e la data di presentazione della dichiarazione".

Estendendo tale precisazione anche al rigo G8 colonna 2 è possibile includere il credito under 36 per acquisti operati nel 2022 nel **modello 730/2022**, come espressamente previsto dalla norma di legge.

In tal senso si esprime espressamente la Guida dell'Agenzia delle Entrate "L'acquisto della casa: le imposte e le agevolazioni fiscali", aggiornata a maggio 2022, ove viene confermata la possibilità di indicare nella **colonna 2** dei righe CR13 (REDDITI PF 2022) e G8 (730/2022) anche il credito maturato per acquisti operati nel 2022.

In breve – spiega l'Agenzia – il soggetto under 36 che abbia maturato il credito d'imposta "prima casa under 36" per effetto di un acquisto operato nel febbraio 2022, potrà utilizzarlo, a **sua scelta**:

- nel rigo G8, colonna 2, del quadro G del modello 730/2022 (o rigo C13 colonna 2 REDDITI PF 2022), relativo all'anno d'imposta 2021;
- nel 730/2023 (o nel modello REDDITI PF 2022), relativo all'anno d'imposta 2022.

# Laureati in economia esclusi dalla nuova magistratura tributaria

La bozza del Ddl. che dovrebbe essere approvato dal Consiglio dei Ministri prevede concorsi per soli laureati in giurisprudenza

/ Savino GALLO

L'esclusione dei laureati in economia dalla platea dei possibili partecipanti ai concorsi per diventare giudice tributario "di professione", rappresenta una "discriminazione" e "suscita forti perplessità". La denuncia arriva dall'Associazione nazionale commercialisti, che critica il disegno di legge di **rimessa** della **giustizia tributaria** che, a breve, dovrebbe essere approvato dal Consiglio dei Ministri.

La bozza del provvedimento recante "Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributario", circolata in questi giorni, prevede, tra le altre cose, l'introduzione dei **magistrati tributari a tempo pieno**, da selezionare attraverso concorso pubblico (si veda "[Verso veri giudici togati nelle Commissioni tributarie](#)" del 13 maggio 2022). Modificando l'**art. 4** del DLgs. 31 dicembre 1992 n. 545, con l'inserimento dell'**art. 4-bis**, vengono definiti i requisiti per poter partecipare al concorso.

In particolare, si stabilisce che "al **concorso** per esami sono ammessi i laureati in possesso del diploma di **laurea in giurisprudenza** conseguito al termine di un corso universitario di durata non inferiore a quattro anni, che soddisfino le seguenti condizioni: essere cittadini italiani; avere l'esercizio dei diritti civili; essere di condotta incensurabile; non essere stati dichiarati per tre volte non idonei nel concorso per esami di cui all'articolo 4, alla data di scadenza del termine per la presentazione della domanda".

In pratica, dalle selezioni, che secondo lo schema di decreto dovrebbero avere cadenza annuale, sarebbero esclusi tutti quei soggetti che, pur potendo vantare specifiche conoscenze in ambito fiscale, contabile e aziendale (come ad esempio i dottori in economia), non sono laureati in legge.

"Questa – commenta Marco Cuchel, Presidente dell'ANC – è un'evidente **discriminazione** nei confronti di un'ampia platea di professionisti, ma anche una palese contraddizione con quello che dovrebbe essere un principio cardine della riforma, ovvero l'elevata professionalità e specializzazione in materia tributaria da parte dei giudici tributari".

"La magistratura tributaria – prosegue Cuchel –, nella legge delega per la riforma tributaria in approvazione,

assurge ad un'elevata connotazione professionale che, gioco forza, deve distinguersi dalle altre magistrature e deve avere una **particolare competenza** delle materie trattate, stante il forte impatto sul tessuto economico nazionale. Non dimentichiamo che tratta cause quantificate in circa 41 miliardi e l'1% del Pil nazionale".

Non è, quindi, solo una questione di discriminazione a monte, ma anche di **competenza** effettiva dei futuri giudici di professione, se è vero che, in determinate materie che sono spesso oggetto di contenzioso, la preparazione di un laureato in economia è più adeguata rispetto a chi, invece, viene da una formazione in legge.

"Il dettato dell'**art. 4-bis** – spiega in proposito il Presidente dell'ANC –, come ora formulato, oltre a risultare discriminatorio per una categoria che ha tutte le competenze per rientrare nel novero, finirà per **penalizzare** lo stesso **processo** tributario che, come nelle intenzioni, prevede un alto grado di preparazione che i commercialisti sono in grado di garantire. Senza contare che le stesse prove scritte e orali, previste dal nuovo articolo 4 del decreto, presuppongono competenze che sono proprie della categoria dei commercialisti".

Ai sensi del riformato art. 4 del DLgs. 545/1992, infatti, il concorso si svolgerebbe in **due prove**: quella scritta consiste nello svolgimento di due elaborati teorici vertenti sul diritto tributario e sul diritto civile o commerciale, nonché in una prova pratica relativa alla redazione di una sentenza tributaria; la prova orale, invece, prevede domande, tra l'altro, su diritto tributario e diritto processuale tributario; diritto civile e procedura civile; diritto commerciale e fallimentare; elementi di contabilità aziendale e bilancio.

Insomma, **materie tipiche** della formazione dei commercialisti e, più in generale, dei laureati in economia che, invece, stando alla bozza del decreto, non potrebbero far parte della nuova magistratura tributaria. Ecco perché l'associazione sindacale chiede di modificare il testo del provvedimento, ponendo rimedio a una criticità "il cui superamento è indispensabile ai fini del buon esito della riforma".



# Riversamento del credito più caro per i contribuenti che hanno già pagato

Per il provvedimento in consultazione pubblica sanzioni e interessi non scomputabili

/ Caterina MONTELEONE

Il provvedimento pubblicato sul sito dell'Agenzia delle Entrate nell'ambito della **consultazione pubblica** relativa alla procedura di riversamento del credito introdotta dall'[art. 5](#) commi 7-12 del DL 146/2021 lascia aperto un aspetto critico della norma che, è auspicabile, possa trovare una diversa disciplina al termine della procedura di consultazione e che riguarda la possibilità, non esplicitamente prevista dall'[art. 5](#) del DL 146/2021, di scomputare dalle somme dovute per accedere alla definizione quelle già versate ad eccezione degli importi versati a titolo di sanzioni ed interessi.

L'[art. 5](#) comma 11 del DL 146/2021 si limita a subordinare il perfezionamento della procedura di **riversamento** all'integrale "versamento di quanto dovuto", mentre nel punto 8.1 della bozza del Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate viene sostenuto che dall'importo dovuto "si scomputano le somme già versate, sia a titolo definitivo sia a titolo non definitivo, senza tener conto delle sanzioni e degli interessi. La procedura di riversamento non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate, ancorché eccedenti, rispetto a quanto dovuto".

La regola individuata con tale norma è **pregiudizievole** nei confronti dei contribuenti che, alla data del 22 ottobre 2021, avevano ricevuto un avviso di recupero o un avviso di accertamento con la contestazione dell'inesistenza del credito d'imposta e abbiano iniziato a pagare, a seguito di dilazione le somme richieste o abbiano impugnato l'atto dinanzi alla Commissione tributaria competente e, non avendo ottenuto la sospensione della riscossione abbiano eseguito anche solo in parte il pagamento di quanto contestato.

In entrambi i casi, l'atto ricevuto rientra nell'ambito applicativo dell'[art. 5](#) commi 7-12 del DL 146/2021, ma per effetto di quanto indicato nel punto 8.1 della bozza di Provvedimento in esame, può determinare un **carico economico maggiore** per il contribuente che abbia già pagato anche solo in parte le somme richieste, rispetto al caso in cui, alla data di presentazione della domanda di riversamento, non siano ancora stati eseguiti pagamenti, in quanto non potrà "recuperare" le somme a titolo di sanzioni e interessi già pagate.

Si ritiene ingiustificata l'esclusione della possibilità di

scomputare le somme versate a titolo di sanzioni e interessi e, comunque, illegittima in quanto introduce una **disparità di trattamento** che va oltre il contenuto della norma, che si limita a prevedere la possibilità di presentare la domanda ai contribuenti che abbiano realmente sostenuto spese di ricerca e sviluppo e che "abbiano commesso errori nella quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili in violazione dei principi di pertinenza e congruità nonché nella determinazione della media storica di riferimento".

## Ingiustificata disparità di trattamento

Si consideri che la possibilità di estendere la **restituzione** anche a sanzioni e interessi è già prevista con riferimento alla conciliazione giudiziale.

Tale fattispecie si verifica oltre che nelle liti che originano da domande di rimborso, anche per effetto della riscossione di ruoli straordinari, i quali secondo quanto previsto dall'[art. 15-bis](#) del DPR 602/73 permettono la **riscossione** intera di imposte e sanzioni a prescindere dal ricorso.

Al riguardo, dal combinato disposto degli [artt. 48](#) comma 4 e [48-bis](#) comma 3 del DLgs. 546/92, in caso di conciliazione il titolo per il pagamento delle somme è rappresentato dall'accordo o dal **processo verbale** e l'Agenzia delle Entrate con la circ. n. [38/2015](#) ha chiarito che se l'Amministrazione non restituisce al contribuente somme da questi già pagate e non più "dovute" in base all'accordo di conciliazione, tale circostanza "legittima il contribuente ad esperire l'azione esecutiva davanti al giudice ordinario, analogamente a quanto previsto nella disciplina del reclamo/mediazione". In altri termini, in base all'accordo di conciliazione l'Agenzia delle Entrate potrebbe essere tenuta a rimborsare al contribuente quanto già da questi versato e, in tale ipotesi, il diritto al rimborso del contribuente non è stato limitato solo all'imposta.

Si ritiene che questo precedente possa essere utile per ritenere corretto riconoscere al contribuente anche il recupero delle somme versate a titolo di **sanzioni** e interessi.

# In scadenza i contributi Enasarco per il primo trimestre

Da versare entro il 20 maggio i contributi relativi al periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 marzo

/ Elisa TOMBARI

Il versamento dei contributi ENASARCO è trimestrale e, come previsto dall'art. 8 del relativo Regolamento, deve pervenire alla Fondazione entro il 20° giorno del secondo mese successivo alla scadenza di ciascun trimestre (salvo diversa scadenza). Entro il **20 maggio** occorrerà quindi versare i contributi ENASARCO relativi al primo trimestre, compreso tra il 1° gennaio e il 31 marzo.

La Fondazione ENASARCO eroga agli agenti e ai rappresentanti del commercio il trattamento pensionistico IVS integrativo rispetto a quello gestito dall'INPS attraverso l'apposita Gestione speciale, l'indennità di fine rapporto **FIRR** e, infine, anche prestazioni integrative di previdenza (si veda "[Contributo asili nido per gli iscritti Enasarco](#)" del 19 aprile 2022).

Sono tenuti a iscriversi alla Fondazione ENASARCO gli agenti e rappresentanti del commercio di cui agli [artt. 1742](#) e [1752](#) c.c. che operano, sia in forma individuale che societaria o associata, sul territorio nazionale per conto di preponenti italiani, ovvero anche stranieri aventi sede o una qualsiasi dipendenza in Italia.

Non deve invece iscriversi chi svolge un'attività di **intermediazione** che non abbia per oggetto la promozione della conclusione di contratti e che sia priva dei requisiti di stabilità e continuità propri del contratto di agenzia, vale a dire: mediatori; procacciatori di affari; informatori farmaceutici, propagandisti scientifici ed editoriali (se l'attività è limitata alla mera propaganda); depositari e consegnatari di prodotti (salvo il caso in cui l'attività di deposito o consegna dei beni non sia accessoria rispetto all'attività promozionale); agenti assicurativi; soci accomandanti delle società di persone.

Tornando alla contribuzione, si ricorda che il preponente deve, accedendo alla propria area riservata sul sito della Fondazione, compilare la **denuncia contributiva** indicando la provvigione erogata a ciascun agente. Una volta inviata la distinta, non oltre il giorno della scadenza prevista per il versamento, il sistema calcolerà in automatico l'importo del contributo dovuto. La procedura di compilazione e invio della denuncia contributiva si differenzia tenendo conto della grandezza dell'azienda mandante, in particolare si distingue tra la procedura on line per le aziende con meno di 100 agenti e il "**Protocollo Grandi Ditte**", disponibile per quelle con più di 100 agenti.

Secondo quanto previsto dal comma 1 dell'art. 4 del Regolamento, il contributo previdenziale obbligatorio ENASARCO si calcola su **tutte** le somme dovute all'agente a qualsiasi titolo (provvigioni, rimborsi spese, indennità di mancato preavviso, ecc.), in dipendenza del contratto di agenzia, anche se non ancora liquidate.

L'aliquota contributiva è del 17%, di cui il 14% destinato al calcolo delle prestazioni previdenziali e il rimanente 3% destinato al ramo previdenza a titolo di solidarietà. Il contributo è a carico dell'agente e del preponente in misura **paritetica** (8,5% a testa), ma quest'ultimo è responsabile del pagamento anche per la parte relativa all'agente; la parte dei contributi a carico di quest'ultimo viene trattenuta all'atto del pagamento delle somme a cui si riferiscono i contributi stessi. Il contributo è calcolato, per ciascun rapporto di agenzia, entro un minimale e un massimale il cui importo, stabilito annualmente, è differente tra l'agente monomandatario e l'agente plurimandatario.

L'art. 6 del Regolamento stabilisce poi che il preponente che si avvalga di agenti che svolgono la loro attività in forma di società per azioni o di società a responsabilità limitata è tenuto al pagamento di un contributo calcolato applicando un'**aliquota differenziata** in base a scaglioni di importi provvigionali annui.

Nel dettaglio, per provvigioni annue fino a 13.000 euro, 4% (3% preponente - 1% agente); da 13.000,01 euro fino a 20.000 euro, 2% (1,50% - 0,50%); da 20.000,01 euro fino a 26.000 euro, 1% (0,75% - 0,25%); per provvigioni oltre i 26.000 euro, 0,50% (0,30% - 0,20%).

**Le altre scadenze sono il 20 agosto, il 20 novembre e il 20 febbraio**

Come detto in premessa, i contributi devono essere versati alla Fondazione entro il 20° giorno del secondo mese successivo alla scadenza di ciascuno trimestre e, pertanto, le **ulteriori scadenze** previste per il versamento contributivo saranno:

- il 20 agosto per il 2° trimestre (1° aprile-30 giugno);
- il 20 novembre per il 3° trimestre (1° luglio-30 settembre);
- il 20 febbraio dell'anno successivo quella del 4° trimestre (1° ottobre-31 dicembre).

# Delitto di omessa dichiarazione “ravvedibile” entro l’anno ai fini penali

Rimangono dubbi sull’entità delle sanzioni da pagare

/ Alfio CISSELLO

Dopo quanto affermato nella circ. Agenzia delle Entrate 12 maggio 2022 n. 11, è chiaro che il contribuente, in autonomia, può pagare quanto dovuto a titolo di **imposta, sanzioni e interessi** per fruire, ai fini penali, della causa di non punibilità di cui all’[art. 13](#) del DLgs. 74/2000 per il reato di omessa dichiarazione, reato che, come prevede l’[art. 5](#) del DLgs. 74/2000, ha una soglia di punibilità pari a 50.000 euro.

Il problema si è da sempre posto in quanto vi è una consistente diversità tra disciplina penale e amministrativa.

A livello penale, l’[art. 13](#) comma 2 del DLgs. 74/2000 sancisce: “I reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante **integrale pagamento** degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo”, sempre che non sia iniziato un **controllo** di natura penale o fiscale. Dal canto suo, l’[art. 13](#) comma 1 lett. c) del DLgs. 472/97 prevede che l’omessa dichiarazione sia ravvedibile solo entro novanta giorni dal termine di presentazione della dichiarazione (quindi in un momento in cui l’omissione non ha ancora rilievo penale).

Infine, per effetto dell’[art. 1](#) comma 1 del DLgs. 471/97, la sanzione per l’omessa dichiarazione dei redditi è “dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell’ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 250 a euro 1.000. Se la dichiarazione omessa è presentata dal contribuente entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al **periodo d’imposta successivo** e, comunque, prima dell’inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell’ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 150 a euro 500”.

Ora la circolare al § 2 espressamente afferma che se sono passati i 90 giorni “le sanzioni ad essa relative non possono essere oggetto di **spontanea regolarizzazione** mediante ravvedimento operoso e, pertanto, sono da versare in misura piena”.

Sembra dunque che per fruire della non punibilità spirati i 90 giorni non sia necessario pagare il dovuto a seguito di accertamento, fatto che peraltro inibirebbe la causa di non punibilità.

Tecnicamente, è necessario anche presentare la dichiarazione omessa per **fruire della non punibilità**, vista la formulazione dell’art. 13 comma 1 del DLgs. 74/2000.

Occorre quindi versare le imposte e gli interessi, ma ci si chiede quali interessi.

Non si tratta tecnicamente di ravvedimento operoso, quindi non spettano gli interessi legali ma, sebbene sia opportuno un chiarimento ufficiale, gli interessi “da accertamento”, ovvero quelli da **ritardata iscrizione a ruolo** al tasso del 4% annuo.

Un problema si pone anche per le sanzioni.

La dichiarazione, per fruire della non punibilità, va presentata entro il termine per l’invio di quella per il periodo di imposta successivo, quindi è dal 60% al 120% delle imposte e il contribuente dovrebbe versare le **sanzioni al 60%**, essendo non ipotizzabile che egli possa decidere di “irrogarsi” una sanzione superiore a quella minima.

## Gli interessi dovrebbero essere al 4%

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 19 giugno 2002 n. 54 § 17.1, però, se le imposte sono state interamente versate (come nella specie), il contribuente dovrebbe pagare le sanzioni fisse (da 150 euro a 500 euro) siccome la sanzione proporzionale è calcolata sull’imposta dovuta, laddove “per imposta dovuta si ritiene che debba intendersi la differenza tra l’imposta **accertata e quella versata** a qualsiasi titolo”. Non ci sarebbe in altre parole la base di computo per la sanzione proporzionale.

Accettando quanto appena esposto, sembrerebbe sufficiente anche ai fini penali pagare le sanzioni fisse, ma ovviamente senza un chiarimento espresso in questo senso c’è un forte rischio.

Non bisogna dimenticare che gli organi inquirenti o il giudice penale potrebbero richiedere il certificato di estinzione del debito ex [art. 22](#) del DLgs. 74/2000 e le Entrate potrebbero **rifiutarsi di rilasciarlo** in assenza del pagamento della sanzione proporzionale.



# Affitto d'azienda con riporto delle perdite fiscali pregresse a rischio

La norma antielusiva può precludere il diritto al concedente se l'affittuario d'azienda cambia l'attività esercitata a determinate condizioni

/ Enrico ZANETTI

L'affitto dell'azienda, dal cui esercizio si sono generate **perdite fiscali**, è un accadimento che, in linea di principio generale, non è suscettibile di incidere sulla possibilità di riporto di dette perdite da parte dell'impresa che concede in affitto l'azienda; tuttavia, in presenza di determinate circostanze, può concorrere a determinare l'effetto preclusivo al diritto di riporto delle perdite.

Ai sensi degli [artt. 8 e 84](#) del TUIR, le perdite fiscali possono essere riportate nei successivi periodi di imposta, ai fini della loro **compensazione** con i relativi redditi imponibili (nel limite dell'80% di detti redditi, salvo le perdite conseguite nei primi tre periodi di imposta dalla data di costituzione, le quali possono abbattere i redditi imponibili sino al 100% del loro ammontare).

Al fine di evitare il c.d. "commercio delle bare fiscali", il comma 3 dell'art. 84 reca però una **norma antielusiva** specifica, la quale esclude il predetto diritto di riporto quando si verificano entrambi i seguenti presupposti:

- la maggioranza delle partecipazioni con diritto di voto nell'assemblea ordinaria della società che ha realizzato le perdite viene trasferita o acquisita da terzi;
- viene modificata l'attività principale di fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate e questa modifica dell'attività si verifica: nel periodo d'imposta nel quale avviene il trasferimento (o acquisizione); nei due periodi d'imposta anteriori al trasferimento (o acquisizione); nei due periodi d'imposta successivi al trasferimento (o acquisizione).

Giova per altro ricordare che la predetta "norma antielusiva specifica" può essere **disapplicata**:

- quando sussistono i presupposti di "disapplicazione automatica" espressamente previsti dalla lett. b) del comma 3 del medesimo art. 84;
- mediante presentazione di apposito interpello "disapplicativo" ai sensi dell'[art. 11](#) comma 2 della L. 212/2000. Rispetto alla disciplina antielusiva specifica di cui al comma 3 dell'art. 84 del TUIR, la circostanza che l'impresa, che riporta le perdite fiscali, conceda in affitto a terzi l'azienda mediante il cui esercizio ha conseguito tali perdite, può, con il concorso di altre circostanze, rilevare ai fini del presupposto della modifica dell'attività principale di fatto esercitata.

Secondo la risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate 22 aprile 2022 n. [214](#), infatti, la modifica dell'attività principale di fatto esercitata può determinarsi non

soltanto nel caso (pacifico) in cui tale attività passi da un comparto merceologico ad un altro, ma anche se il cambiamento avviene nell'ambito del medesimo comparto merceologico, qualora, pur permanendo l'attività nel medesimo comparto merceologico, si verifichi una **espansione**, oppure una riattivazione, della principale attività un tempo esercitata (e da cui sono conseguite le perdite) e al contempo risultino apportate risorse aggiuntive, rispetto a quelle fisiologicamente a disposizione della società che riporta le perdite, le quali risorse siano riconducibili, direttamente o indirettamente, al soggetto che acquisisce il controllo della società prima o dopo del cambiamento dell'attività.

Ciò premesso, nel caso in cui la società che riporta le perdite conceda in affitto l'azienda dal cui esercizio ha conseguito le perdite che riporta: se l'affittuario prosegue sostanzialmente nell'esercizio dell'attività che veniva precedentemente esercitata dalla società concedente, secondo la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 22 aprile 2022 n. 214 "l'**interposizione** del contratto di affitto d'azienda non realizza un sostanziale azzeramento dell'attività oggetto di trasferimento, che continuerà ad essere esercitata con la medesima struttura sia per il concedente (seppur indirettamente), sia per l'affittuario".

Se però l'affittuario espandesse in modo significativo l'attività principale precedentemente esercitata in via diretta dalla società concedente e tale espansione avesse luogo tramite l'immissione di risorse direttamente o indirettamente riconducibili al soggetto che acquista il **controllo** della società concedente (ad esempio, perché anche la società affittuaria è una partecipata di quest'ultimo), pare evidente che la valutazione dell'Agenzia delle Entrate andrebbe nel senso di ritenere viceversa integrata, dal punto di vista della società concedente che riporta le perdite, la condizione ostativa del cambiamento dell'attività principale di fatto esercitata, con conseguente venir meno del diritto di riportare le perdite pregresse, ove tale presupposto risulti accompagnato anche da quello del trasferimento della maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto, nell'arco temporale previsto dal comma 3 dell'art. 84 del TUIR, salvo, ben intesa, la disapplicazione della norma antielusiva in via "automatica" ex lett. b) dell'art. 84 comma 3 del TUIR, oppure mediante apposita istanza di interpello.

# Istanza di esonero contributivo dei giovani CD e IAP con modulo telematico

Per i lavoratori che hanno avviato l'attività in data 1° gennaio 2022, il termine scade il 30 luglio 2022

/ Daniele SILVESTRO

Con la circ. n. 59 pubblicata ieri, 16 maggio 2022, l'INPS rende nota la disponibilità del modulo telematico per richiedere l'esonero contributivo per i giovani **coltivatori diretti** (CD) e gli **imprenditori agricoli professionali** (IAP) per le iscrizioni effettuate nell'anno 2022.

Si ricorda che l'[art. 1](#) comma 520 della L. 234/2021 (legge di bilancio 2022) è intervenuto sull'esonero introdotto dall'[art. 1](#) comma 503 della L. 160/2019 (legge di bilancio 2020) **estendendo** l'agevolazione contributiva anche per l'anno 2022.

Nello specifico, la legge di bilancio 2020 aveva reintrodotta l'esonero per i giovani coltivatori diretti e gli IAP in caso di **nuova iscrizione** nella previdenza agricola effettuata dal 1° gennaio 2020 al 31 dicembre 2020. Successivamente, la norma è stata modificata e l'esonero ampliato anche per il periodo:

- dal 1° gennaio 2021 al 31 dicembre 2021 dall'[art. 1](#) comma 33 della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021);
- dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022 dall'[art. 1](#) comma 520 della L. 234/2021 (legge di bilancio 2022).

Come già evidenziato su *Eutekne.info* (si veda "[Esone-ro per coltivatori diretti e IAP under 40 anche per il 2022](#)" del 15 febbraio 2022), l'Istituto previdenziale **conferma** le indicazioni normative e le istruzioni operative impartite con la circ. n. [72](#) del 9 giugno 2020, relative alle iscrizioni effettuate nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2020 e il 31 dicembre 2020. Ciò in quanto il comma 520 dell'[art. 1](#) della L. 234/2021 estende solamente l'ambito temporale per cui è possibile accedere al beneficio.

Premesso ciò, destinatari dell'esonero risultano essere i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali (IAP) che non abbiano compiuto **40 anni** di età alla data d'inizio della nuova attività imprenditoriale, in caso di nuove iscrizioni nella previdenza agricola effettuate nel corso dell'anno 2022.

L'agevolazione consiste nell'esonero del **100%**, per un periodo massimo di **24 mesi**, dal versamento:

- della quota per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti (IVS);
- del contributo addizionale di cui all'[art. 17](#) comma 1 della L. 160/75, cui sono tenuti IAP e coltivatore diretto

per l'intero nucleo.

Sono, invece, esclusi dall'esonero i **premi INAIL** (dovuti dai soli coltivatori diretti) e il contributo di maternità. Come indicato espressamente dall'[art. 1](#) comma 503 della L. 160/2019, il beneficio non risulta cumulabile con altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente. Nei casi di concorrenza di più esoneri o riduzioni sarà applicata, in sede di tariffazione, l'agevolazione più favorevole al contribuente.

Operativamente, il soggetto interessato è tenuto a presentare all'INPS una **domanda di ammissione** al beneficio. Nel dettaglio, la circolare in commento specifica che deve essere utilizzato l'apposito modulo telematico dedicato alle nuove iscrizioni contributive effettuate nell'anno 2022, denominato "Esonero contributivo nuovi CD e IAP anno 2022 (CD/IAP2022)". Il modulo è reperibile accedendo al "Cassetto previdenziale per Autonomi Agricoli", alla sezione "Comunicazione bidirezionale", "Invio comunicazione".

Domande presentate con **modalità diverse** rispetto a quelle indicate dall'Istituto previdenziale con la circolare in commento non saranno prese in considerazione.

L'istanza di ammissione all'incentivo deve essere presentata entro **120 giorni** dalla data di comunicazione di inizio attività, mentre quelle presentate oltre 210 giorni dalla data di inizio dell'attività saranno respinte.

Per quanto concerne le attività iniziate in data 1° gennaio 2022, il termine scade il 30 luglio 2022.

In ultimo, si ricorda che la fruizione del beneficio risulta subordinata alla **regolarità** prevista dall'[art. 1](#) commi 1175 e 1176 della L. 296/2006, inerente: l'adempimento degli obblighi contributivi; l'osservanza delle norme poste a tutela delle condizioni di lavoro; il rispetto degli altri obblighi di legge; il rispetto degli accordi e contratti collettivi nazionali nonché di quelli regionali, territoriali o aziendali, laddove sottoscritti, stipulati dalle organizzazioni sindacali dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano nazionale.

# Processo di transizione energetica a rischio con la guerra in Ucraina

Le aziende dovranno pragmaticamente indirizzare la loro azione verso obiettivi di sostenibilità, considerando il contesto mondiale in mutamento

/ Paolo VERNERO e Benedetta PARENA

L'Europa è da tempo fortemente orientata a indirizzare la propria economia verso uno **sviluppo sostenibile**, incardinato sui c.d. fattori ESG, e in particolare sulla transizione green. In particolare, l'amministrazione europea ed i governi nazionali sono impegnati nel recepire i principi dello sviluppo sostenibile (economico, ambientale e sociale) anche in funzione degli obiettivi fissati dall'ONU che, con l'Agenda 2030, ha posto al centro dell'attenzione:

- la transizione ecologica;
- la lotta ai cambiamenti climatici;
- la coesione sociale;
- la sconfitta delle enormi disparità esistenti nel mondo.

Alla base delle principali politiche europee è stato posto tale programma unitamente ai provvedimenti di finanziamento, fra cui i **fondi strutturali europei 2021-2027** e la *Next Generation Eu* con i collegati Piani nazionali di ripresa e resilienza (PNRR), intrapresi dai diversi governi europei.

Una approfondita valutazione viene ora imposta dal conflitto in Ucraina con riferimento all'impatto che la stessa avrà su queste politiche, in quanto secondo alcuni, tra le **vittime del conflitto** in corso c'è proprio il processo di transizione energetica: le tensioni sui prezzi delle fonti di energia e delle commodity, nonché la forte dipendenza energetica dei Paesi europei dalla Russia, hanno infatti riportato in auge le fonti fossili. È tornata così nell'agenda dei governi, Italia compresa, la riapertura delle centrali a carbone.

Tutto ciò avrà diretto impatto sugli sforzi già intrapresi per migliorare il clima del Pianeta e l'Europa è l'area geografica più impattata. D'altra parte, molti osservatori stanno invece evidenziando che la pace e una maggior forza sullo scacchiere mondiale si ottiene da parte dell'Europa se si raggiunge l'**indipendenza energetica**: questo oggi lo può garantire solo il passaggio all'autoproduzione in situ di energie rinnovabili, già fortemente finanziato e sostenuto a livello normativo, finanziario e di governance.

Proprio l'attuale contesto internazionale deve indurre ad un particolare sforzo per la concreta realizzazione dello **sviluppo sostenibile**, ossia per un celere rafforzamento e sviluppo degli impianti fotovoltaici, eolici, geotermici attivando simultaneamente un piano di rigenerazione urbana per l'abbattimento dello spreco energetico (ad oggi pari a circa il 50-60% dell'attuale fabbisogno energetico).

Tuttavia, il logoramento delle relazioni internazionali e la crisi della globalizzazione (è diffusa l'opinione del passaggio dalla globalizzazione verso la "glocalizzazione") pongono le imprese ed i loro investimenti ESG di fronte ad una nuova fase nella quale deve prevalere la **concretezza**.

Le aziende, sotto il profilo dell'economia dell'impresa, dovranno quindi pragmaticamente indirizzare la loro azione verso obiettivi di **sostenibilità**, considerando il contesto mondiale in forte mutamento. I nuovi scenari saranno necessariamente caratterizzati dall'integrazione dei "classici" obiettivi ESG con altri fattori, quali la sicurezza nazionale, funzionali al rafforzamento geopolitico del Paese in cui operano le singole imprese.

Infine, come diretta conseguenza, pare opportuno rilevare che, da un punto di vista micro-economico, la politica dell'impresa verrà giudicata sostenibile (e quindi in continuità aziendale) sia in funzione della **transizione energetica** e del relativo perseguimento di obiettivi ESG concretamente misurabili, sia in relazione alla propria capacità di adottare procedure di efficientamento: si pensi, ad esempio, alle modifiche da apportare alla catena della supply-chain, alla politica dei trasporti (segnatamente promuovendo la c.d. e-mobility), al ripensamento della localizzazione degli impianti ed ad una nuova impostazione della gestione delle scorte di magazzino, nonché all'utilizzo di impianti funzionali allo stoccaggio di energia: fattori questi che il conflitto in atto sta profondamente modificando nelle modalità di gestione e di approccio al rischio da parte delle aziende.

# Preclusa la dichiarazione di fallimento durante la composizione negoziata

Il creditore può comunque proporre l'istanza

/ Francesco DIANA

L'accesso alla composizione negoziata della crisi consente all'imprenditore di beneficiare della protezione contro l'eventuale pronuncia della sentenza dichiarativa di **fallimento** o di accertamento dello stato passivo, che restano precluse ai sensi dell'[art. 6](#) comma 4 del DL 118/2021 conv. L. [147/2021](#).

Tale preclusione, in particolare, dispiega la sua efficacia nei confronti di tutte le parti interessate, con effetto immediato e per l'intero arco temporale che intercorre tra la **pubblicazione** presso il Registro delle imprese dell'istanza con la quale si richiede l'applicazione delle misure protettive, unitamente all'accettazione della nomina dell'esperto (art. 6 comma 1), e la conclusione delle trattative ex [art. 11](#) del DL 118/2021 o, se antecedente, l'archiviazione dell'istanza.

Con pronuncia del [2 aprile 2022](#), il Tribunale di Rieti è intervenuto, tra l'altro, su tale specifica **preclusione** precisando, da un lato, che questa opera *ex lege* e, dall'altro, che la stessa non inibisce i creditori dal proporre ugualmente l'istanza di fallimento nei confronti dell'imprenditore istante l'accesso alla composizione negoziata.

In particolare, durante l'intero periodo del procedimento, il creditore è legittimato a introdurre la domanda di fallimento o di accertamento dello stato di insolvenza benché non possa poi procedersi con una decisione circa il suo accoglimento.

La pronuncia consente di porre talune riflessioni ma anche importanti **distinzioni** rispetto alle misure protettive di cui al primo comma dello stesso art. 6, in merito alla specifica protezione offerta sia sotto l'aspetto dell'efficacia sia sotto l'aspetto procedurale.

Innanzitutto, trattandosi di una preclusione *ex lege*, la sua efficacia non solo è **immediata**, in conseguenza della pubblicazione presso il Registro delle imprese – fase c.d. amministrativa – ma non ha nemmeno natura provvisoria, visto che non sembra necessario chiedere una sua conferma, mediante ricorso da depositare ai sensi dell'[art. 7](#) del DL 118/2021 (fase c.d. giurisdizionale).

Ciò escluderebbe tale preclusione dal perimetro di delibazione del giudice circa l'utilità e la **funzionalità** della stessa alla conduzione delle trattative, ma non anche da una verifica del presupposto che l'impresa possa essere risanata.

Il presupposto della prospettiva di risanamento, unitamente alla verifica che l'impresa non si trovi già in una situazione di **crisi irreversibile** ovvero di insolvenza manifesta, è indispensabile per la sopravvivenza dell'intero processo di composizione, fermo l'intento

precipuo di favorire la salvaguardia della continuità aziendale.

Pertanto, ove tale presupposto manchi, l'ombrello protettivo rispetto alla possibile dichiarazione di fallimento rischierebbe di venir meno in ragione del concreto rischio di un'archiviazione dell'istanza.

L'esperto, infatti, in qualunque momento è chiamato a verificare la **sussistenza** ovvero il venir meno dei presupposti su cui poggia il risanamento, dandone comunicazione all'imprenditore e al segretario generale della CCIAA competente affinché venga disposta l'archiviazione del fascicolo (sezione III § 2.5 del decreto dirigenziale del [28 settembre 2021](#)).

Esclusa tale ipotesi, l'improcedibilità della pronuncia di fallimento manterrebbe una sua autonomia rispetto alle altre misure protettive, continuando ad operare indipendentemente dalla loro eventuale modifica o revoca.

Pertanto, l'eventuale mancato deposito del ricorso lo stesso giorno degli adempimenti pubblicitari presso il **Registro delle imprese** ovvero la mancata fissazione dell'udienza nel termine dei dieci giorni previsti dall'art. 7 comma 3 del DL 118/2021 non dovrebbe comportare, ad oggi, il venir meno della loro efficacia.

Deve rilevarsi, tuttavia, che per effetto delle novità che potrebbero essere introdotte dallo schema di Decreto legislativo recante le modifiche al DLgs. [14/2019](#) (Codice della crisi d'impresa o CCII, in vigore dal 15 luglio 2022), la **revoca** delle misure protettive travolgerà anche la preclusione in commento.

La richiamata autonomia, di contro, non sembra operare nella fase iniziale ove il momento a partire dal quale decorre l'efficacia della preclusione è comunque connesso all'adempimento **pubblicitario** di cui all'art. 6 comma 1 del DL 118/2021 e, dunque, alla richiesta di applicazione delle misure protettive che, pertanto, diverrebbe indispensabile.

In ultimo va considerato che, mentre la durata delle misure protettive, fissata con decreto dal giudice, non potrà essere inferiore a 30 giorni e non superiore a 120 giorni, salvo proroga ulteriore fino ad un massimo di 240 giorni (art. 7 commi 4 e 5 del DL 118/2021), l'efficacia della preclusione in commento non richiede alcuno **specifico provvedimento** in tal senso, risultando ancorata alla sola conclusione delle trattative ovvero all'archiviazione dell'istanza. In ogni caso, la preclusione viene meno con la conclusione del processo di composizione negoziata al decorrere dei termini, salvo proroghe e nei casi previsti, di cui all'[art. 5](#) comma 7 del DL 118/2021.

# Il mobbing può integrare il delitto di maltrattamenti in famiglia

Tale reato può essere integrato qualora il rapporto tra il datore di lavoro e il dipendente assuma natura para-familiare

/ Maria Francesca ARTUSI

Le **pratiche persecutorie** realizzate ai danni del lavoratore dipendente e finalizzate alla sua emarginazione (cosiddetto "mobbing") possono integrare il delitto di maltrattamenti in famiglia, così come previsto dall'[art. 572](#) c.p.

Tale fattispecie stabilisce che possa essere punito con la reclusione da tre a sette anni chi maltratta una persona della famiglia o comunque convivente, o una persona sottoposta alla sua autorità o a lui affidata per ragioni di educazione, istruzione, cura, vigilanza o custodia, o per l'esercizio di una professione o di un'arte.

La giurisprudenza penale ha, tuttavia, precisato che tale reato può essere integrato esclusivamente qualora il rapporto tra il datore di lavoro e il dipendente assuma natura **para-familiare**, in quanto caratterizzato da relazioni intense e abituali, da consuetudini di vita tra i soggetti, dalla soggezione di una parte nei confronti dell'altra, dalla fiducia riposta dal soggetto più debole del rapporto in quello che ricopre la posizione di supremazia (Cass. n. [13088/2014](#)).

In ordine all'**applicabilità** di tale fattispecie in ambito lavorativo, è necessario, cioè, – oltre al rapporto di sovraordinazione – che il rapporto di lavoro si svolga con forme e modalità tali da assimilarne i caratteri a quelli propri di un rapporto di natura "para-familiare".

È stata, per esempio, esclusa la configurabilità del reato in esame in casi di relazioni tra dirigente e dipendente di un'azienda di grandi dimensioni; tra sindaco e dipendente comunale; tra capo officina e meccanico; tra capo squadra e operaio.

Richiamando tali principi la sentenza n. [19268](#) della Corte di Cassazione, depositata ieri, ha annullato con rinvio ad altro giudice la condanna dell'**amministratore unico** di una società accusato di aver maltrattato un proprio dipendente con una serie di reiterati comportamenti vessatori di mobbing (demansionamento, trasferimento, licenziamento, insulti, minacce, lesioni), tali da determinare l'emarginazione del lavoratore.

Il tribunale di primo grado aveva assolto l'imputato (perché il fatto non sussiste), sul rilievo delle **dimensioni notevoli** della struttura aziendale che, essendo complessa e articolata in varie sedi e filiali e con circa

550 dipendenti rappresentati dalle organizzazioni sindacali, escludeva il carattere di para-familiarietà del contesto lavorativo.

La Corte d'appello aveva invece osservato che, pure essendo state accertate le notevoli dimensioni dell'azienda, la potestà datoriale facente capo al solo amministratore non escludeva in concreto la **prossimità** e la stretta relazione interpersonale esistente fra lo stesso e il lavoratore.

La decisione della Cassazione che qui si commenta ha evidenziato che, in presenza di una pronuncia assolutoria in primo grado fondata prevalentemente sulla interpretazione e valutazione di prove dichiarative, l'apprezzamento giudiziale di responsabilità dell'imputato oltre ogni ragionevole dubbio non poteva essere affidato a una mera **rilettura alternativa** dei medesimi dati alla luce della deposizione della sola persona offesa, ma pretendeva la previa rinnovazione dell'istruttoria dibattimentale.

Vero è che l'[art. 572](#) c.p. ha **allargato l'ambito** delle condotte che possono configurare il delitto di maltrattamenti anche oltre quello endofamiliare in senso stretto. Ciononostante, non può ritenersi idoneo il mero contesto di generico, e generale, rapporto di subordinazione/sovraordinazione. Con particolare riferimento ai rapporti di lavoro, occorre che il soggetto agente versi in una posizione di supremazia, che si traduca nell'esercizio di un potere direttivo o disciplinare, tale da rendere specularmente ipotizzabile una soggezione, anche di natura meramente psicologica, del soggetto passivo, riconducibile a un rapporto di natura para-familiare.

Il presupposto della para-familiarietà del rapporto di sovraordinazione si caratterizza, infatti, per la sottoposizione di una persona all'autorità di altra in un contesto di prossimità permanente, di abitudini di vita (anche lavorativa) proprie e comuni alle comunità familiari, non ultimo per l'**affidamento**, la fiducia e le aspettative del sottoposto rispetto all'azione di chi ha ed esercita l'autorità con modalità, tipiche del rapporto familiare, caratterizzate da ampia discrezionalità ed informalità.



## Ravvedimento inibito anche per la dichiarazione infedele IRAP 2007

Ai sensi dell'[art. 1](#) comma 3 del DL 106/2005, "in caso di **violazione dell'obbligo** di versamento a saldo dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. [446](#), relativo al periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, nonché dell'obbligo di versamento in acconto o a saldo della medesima imposta, relativo al periodo d'imposta in corso alla predetta data, non si applicano le disposizioni in materia di riduzione delle sanzioni previste dall'[articolo 13](#) del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, nonché dall'[articolo 2](#), comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, e successive modificazio-

ni".

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. [15490](#) depositata ieri, ha sancito che l'**inibizione** del ravvedimento operoso, contemplata dall'art. 1 comma 3 riportato, trova applicazione sia per gli omessi versamenti in senso stretto che per gli omessi versamenti derivanti da una dichiarazione infedele, fattispecie peraltro più grave.

Nel caso di specie, dopo aver versato quanto dichiarato, il contribuente "con **dichiarazione integrativa**, ha esposto una plusvalenza rilevante ai fini IRAP in precedenza omessa, rettificando quindi l'importo dell'imposta dovuta e versandola" con ravvedimento operoso.

## Limitato il diritto dei soci di impugnare le delibere del CdA

Il Tribunale di Catanzaro, nel provvedimento del [27 aprile](#) scorso, ha stabilito che i soci di una spa hanno diritto a far rimuovere dall'ordinamento – e, strumentalmente, a far sospendere – l'esecuzione di una **decisione gestoria del CdA** soltanto eccezionalmente, ovvero quando questa violi direttamente una loro posizione di **diritto patrimoniale o amministrativo**. Ciò costituisce il riflesso della irresponsabilità dei soci per le conseguenze del proprio operato (essendo il loro rischio limitato ai conferimenti), quale contrapposta alla responsabilità degli amministratori – illimitata e solidale – per il pregiudizio eventualmente arrecato al patrimonio sociale gestito da propri atti posti in essere in violazione della legge o dello statuto.

In via esemplificativa, possono considerarsi **immediatamente lesive** degli interessi del socio le delibere consiliari che dispongano:

- l'illecita esclusione del socio per morosità nei versamenti del denaro conferito;
- una scorretta valutazione dei criteri per la liquidazione delle azioni in caso di recesso dalla compagine sociale;
- l'immotivata esclusione del diritto di opzione nel caso di aumento del capitale sociale;
- un aumento di capitale finalizzato soltanto ad avvantaggiare i soci di maggioranza;
- il finanziamento infruttifero da parte dei soci in favore della società.