

Sabato 28 maggio 2022

IL CASO DEL GIORNO

La ditta individuale che continua l'attività della società può detrarre l'IVA

/ Emanuele GRECO e Melania MARCHESE

Il diritto alla detrazione dell'IVA a fronte di una fattura intestata ad una **società di persone** ormai estinta, in relazione ad un'operazione effettuata prima della relativa cancellazione, potrebbe spettare al socio superstite che abbia proseguito l' [...]

PAGINA 2

IL PUNTO AGROINDUSTRIA

Investimenti innovativi dell'impresa agricola agevolabili nel limite di 20.000 euro

/ Maria CAVALIERE

Con il DM 30 luglio 2021 sono state dettate le norme attuative per l'accesso al fondo per gli **investimenti innovativi** delle **imprese agricole**, istituito dall'art. 1 comma 123 della L. 160/2019, fondo che [...]

PAGINA 8

FISCO

Indicazione del CCNL per i bonus edilizi anche con lavori oggetto di subappalto

Con la circolare n. 19/2022 l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti sulle detrazioni e sulle regole per la loro cessione

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

È stata pubblicata ieri la corposa circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 19, che era stata anticipata dal Direttore Ruffini lo scorso 6 maggio al convegno promosso a Venezia da Eutekne e Credit Agricole, con la quale sono forniti chiarimenti in relazione alle disposizioni che negli ultimi mesi hanno interessato le **detrazioni "edilizie"** e le regole per la loro **cessione**, mediante sconto sul corrispettivo o cessione ai sensi dell'art. 121 del DL 34/2020.

A partire dal decreto "Antifrodi" (art. 1 comma 1 del DL 157/2021) e dalla legge di bilancio 2022 (art. 1 comma 29 della L. 234/2021), per finire con il decreto "Aiuti" (DL 50/2022) e il decreto "Ucraina" (DL 21/2022, conv. L. 51/2022), l'ultimo semestre è stato ricco di novità normative fra le quali rientrano l'obbligo di richiedere il **visto di conformità** nel caso di esercizio delle opzioni per sconto/cessione del credito di imposta, corrispondente alla detrazione "edilizia" altrimenti spettante, e per fruire del

superbonus 110% direttamente in dichiarazione, l'obbligo di ottenere un'**asseverazione** di **congruità** delle spese, l'indicazione dei contratti collettivi (**CCNL**) nell'atto di affidamento dei lavori e nelle relative fatture e le molteplici modifiche alle disposizioni che regolano le **cessioni** dei crediti d'imposta derivanti da interventi edilizi successive alla prima.

L'art. 1 comma 29 della L. 234/2021 (legge di bilancio 2022), infatti, per le spese sostenute negli anni dal 2020 al 2024 (2025 limitatamente alle spese agevolabili con il superbonus di cui all'art. 119 del DL 34/2020), ha **esteso** alla quasi totalità delle detrazioni "edilizie" la possibilità di optare per lo sconto sul corrispettivo o la cessione del credito di cui all'art. 121 del DL 34/2020 (l'opzione, peraltro, è stata estesa anche alle spese sostenute dal 1° gennaio 2022 per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio volti alla realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali anche a proprietà comune di [...])

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Il 1° giugno si insedia il nuovo CNDCEC

La chiusura della partita IVA è elemento che legittima la domanda di rimborso

Lavoratori sportivi "impatriati" con limitazioni

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

IMPRESA

Nuovi orientamenti sul deposito di atti societari al Registro delle imprese

/ Maurizio MEOLI

Con l'intento di garantire standard di comportamento e modalità uniformi per il deposito degli atti societari presso gli uffici del Registro delle imprese, rendendo [...]

PAGINA 4

La ditta individuale che continua l'attività della società può detrarre l'IVA

Opera il principio di continuità per i crediti e i debiti dell'azienda "trasferita"

/ Emanuele GRECO e Melania MARCHESI

Il diritto alla detrazione dell'IVA a fronte di una fattura intestata ad una **società di persone** ormai estinta, in relazione ad un'operazione effettuata prima della relativa cancellazione, potrebbe spettare al socio superstite che abbia proseguito l'attività in forma individuale. La fattispecie dello scioglimento di una società di persone con la prosecuzione dell'attività da parte del socio superstite non è disciplinata da alcuna norma tributaria e non è agevolmente inquadrabile neppure sul piano civilistico.

Se, infatti, prima della riforma del diritto societario, non era contemplata la trasformazione da soggetto giuridico a soggetto persona fisica, ma solo lo scioglimento della società con assegnazione d'azienda al socio unico e prosecuzione dell'attività di impresa, senza soluzione di continuità, come ditta individuale, successivamente, tale distinzione è diventata **meno netta**, dal momento che gli [artt. 2500-septies](#) e [2500-octies](#) c.c. hanno previsto espressamente l'ipotesi di trasformazione da società a comunione d'azienda (e viceversa).

Da un lato, la prassi notarile ritiene ammissibile l'ampliamento, in via analogica, delle ipotesi di **trasformazione** stabilite del codice civile (cfr. Consiglio Notarile Triveneto, massima [K.A.37](#) di settembre 2014 e Consiglio Nazionale del Notariato, studio n. [545-2014/I](#)).

Di avviso contrario è la giurisprudenza (cfr. Cass. 27 settembre 2017 n. [22565](#), Cass. 14 gennaio 2015 n. [496](#), App. Torino [14 luglio 2010](#) e Trib. Mantova [28 marzo 2006](#)), secondo cui, nel caso in esame, non si realizza una trasformazione societaria ex [art. 2498](#) c.c., ma una **successione tra soggetti** distinti, ossia tra colui che conferisce l'azienda (la società di persone in liquidazione) e la persona fisica che la riceve in conferimento (il socio superstite).

In tale contesto, la ris. Agenzia delle Entrate n. [47/2006](#) ha rilevato che, anche se la continuazione dell'attività imprenditoriale da parte del socio superstite implica, di fatto, una trasformazione della società in ditta individuale, "non si può affermare – come per la trasformazione di una società in un altro tipo di società – che la società, senza estinguersi, continui ad esistere sotto una diversa forma giuridica". La società, quindi, si estinguerebbe, mentre la ditta individuale configurerebbe un autonomo e **distinto soggetto giuridico** (risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. [215/2019](#)).

Indipendentemente dall'inquadramento civilistico, si ritiene che la fattispecie possa ricondursi, ai fini IVA, non tanto all'ipotesi di **trasformazione** in senso tecnico, quanto piuttosto all'ambito delle operazioni che

hanno comportato l'estinzione del soggetto dante causa (la società di persone) con prosecuzione dell'attività da parte di un altro soggetto (avente causa).

Il socio superstite, divenuto imprenditore individuale, dovrà pertanto procedere alla presentazione del **modello AA9/12**, indicando l'inizio dell'attività nel quadro A, barrando nel quadro E la casella 1b e riportando la [partita IVA](#) della società estinta per il subentro in tutti i diritti e i doveri della stessa. In tal modo, l'Agenzia delle Entrate assegnerà un nuovo numero di partita IVA alla ditta individuale, cancellando quella della società estinta.

Per quanto riguarda la **dichiarazione annuale IVA**, sebbene lo scioglimento di una società di persone con la prosecuzione dell'attività da parte del socio superstite non sia rilevato nelle istruzioni per la compilazione, la ris. Agenzia delle Entrate n. [329/2008](#) ha chiarito che, in tale ipotesi, la medesima sarà composta dal frontespizio e due moduli, di cui:

- uno intestato alla società, relativo al periodo dal 1° gennaio al giorno di relativa estinzione;
- l'altro intestato alla ditta individuale, relativo al periodo dal giorno successivo all'estinzione della società fino al 31 dicembre.

La **liquidazione complessiva** dell'IVA sarà calcolata in capo alla posizione del socio superstite/impresa individuale, cui dovrebbe spettare la detrazione dell'imposta per le fatture intestate alla società trasformata in virtù dell'avvenuto subentro nei diritti e negli obblighi IVA relativi alla società estinta. Del resto, l'Agenzia delle Entrate nella citata ris. n. [47/2006](#) ha ritenuto che anche la «trasformazione» di una ditta individuale in una società o di una società in impresa individuale determina sempre un rapporto di successione tra soggetti distinti... (Cass. 6.2.2022 n. [1593](#)).

Il termine ultimo per l'esercizio del diritto alla detrazione resta, comunque, ancorato al termine di **presentazione della dichiarazione** relativa all'anno in cui è sorto il diritto (vale a dire quando è sorta l'esigibilità dell'imposta e l'acquirente ha ricevuto la fattura).

Principio di continuità delle posizioni IVA

La permanenza del credito IVA in capo all'avente causa deriva anche dal principio di continuità per i crediti e i debiti dell'azienda trasferita, più volte affermato dalla prassi amministrativa (cfr. C.M. n. [144/98](#) e R.M. n. [93/98](#)) comprendendo nelle "trasformazioni soggettive", tra l'altro, la modifica da ditta individuale a società nonché il **conferimento** e la cessione d'azienda.

Indicazione del CCNL per i bonus edilizi anche con lavori oggetto di subappalto

Con la circolare n. 19/2022 l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti sulle detrazioni e sulle regole per la loro cessione

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

È stata pubblicata ieri la corposa circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 19, che era stata anticipata dal Direttore Ruffini lo scorso 6 maggio al convegno promosso a Venezia da Eutekne e Credit Agricole, con la quale sono forniti chiarimenti in relazione alle disposizioni che negli ultimi mesi hanno interessato le **detrazioni "edilizie"** e le regole per la loro **cessione**, mediante sconto sul corrispettivo o cessione ai sensi dell'[art. 121](#) del DL 34/2020.

A partire dal decreto "Antifrodi" ([art. 1](#) comma 1 del DL 157/2021) e dalla legge di bilancio 2022 ([art. 1](#) comma 29 della L. 234/2021), per finire con il decreto "Aiuti" (DL [50/2022](#)) e il decreto "Ucraina" (DL [21/2022](#), conv. L. [51/2022](#)), l'ultimo semestre è stato ricco di novità normative fra le quali rientrano l'obbligo di richiedere il **visto di conformità** nel caso di esercizio delle opzioni per sconto/cessione del credito di imposta, corrispondente alla detrazione "edilizia" altrimenti spettante, e per fruire del superbonus 110% direttamente in dichiarazione, l'obbligo di ottenere un'**asseverazione di congruità** delle spese, l'indicazione dei contratti collettivi (**CCNL**) nell'atto di affidamento dei lavori e nelle relative fatture e le molteplici modifiche alle disposizioni che regolano le **cessioni** dei crediti d'imposta derivanti da interventi edilizi successive alla prima.

L'art. 1 comma 29 della L. 234/2021 (legge di bilancio 2022), infatti, per le spese sostenute negli anni dal 2020 al 2024 (2025 limitatamente alle spese agevolabili con il superbonus di cui all'[art. 119](#) del DL 34/2020), ha **esteso** alla quasi totalità delle detrazioni "edilizie" la possibilità di optare per lo sconto sul corrispettivo o la cessione del credito di cui all'art. 121 del DL 34/2020 (l'opzione, peraltro, è stata estesa anche alle spese sostenute dal 1° gennaio 2022 per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio volti alla realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali anche a proprietà comune di cui all'[art. 16-bis](#) comma 1 lett. d) del TUIR).

Con riguardo a questa opzione, come ricorda la circ. n. 19/2022 dell'Agenzia delle Entrate, sino all'entrata in vigore dell'[art. 28](#) del DL 4/2022 (decreto "Sostegni-ter"), la catena di **"cessioni successive alla prima"** era senza limiti quantitativi al numero di cessioni e senza limiti di tipo soggettivo sulla platea dei possibili cessionari "successivi".

La disciplina, tuttavia, è stata modificata prima dall'art. 28 del DL 4/2022, poco dopo dall'[art. 1](#) del DL 13/2022, poi ancora dalla legge di conversione del DL 4/2022,

dall'[art. 29-bis](#) del DL 17/2022 e per finire dall'[art. 14](#) comma 1 lett. b) del DL 50/2022.

In sostanza, allo stato **attuale**, la disciplina recata dall'art. 121 del DL 34/2020 consente una prima cessione (direttamente da parte del beneficiario oppure da parte del fornitore che ha applicato lo sconto sul corrispettivo) a favore di qualsivoglia terzo cessionario e due ulteriori cessioni a favore però soltanto di "soggetti vigilati".

Quarta cessione dei crediti per le opzioni presentate da maggio

Per le comunicazioni di opzione (cessione o sconto sul corrispettivo) presentate a partire **dal 1° maggio 2022**, è possibile una **ulteriore e ultima** cessione solo da parte delle banche, ovvero delle società appartenenti ad un gruppo bancario, a favore dei "clienti professionali privati di cui all'[articolo 6](#), comma 2-quinquies, del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, che abbiano stipulato un contratto di conto corrente con la banca stessa, ovvero con la banca capogruppo, senza facoltà di ulteriore cessione".

Nell'ultimo paragrafo, infine, la circolare n. 19/2022 si occupa della disposizione contenuta nel comma 43-*bis* dell'[art. 1](#) della L. 234/2021, inserito dall'[art. 28-quater](#) comma 1 del DL 4/2022 in sede di conversione nella L. [25/2022](#), secondo cui per i lavori edili avviati successivamente al 27 maggio 2022 di cui all'allegato X al DLgs. [81/2008](#), il cui importo è complessivamente superiore a 70.000 euro, i benefici previsti dagli artt. 119, [119-ter](#), [120](#) e 121 del DL 34/2020, oltre al bonus facciate, bonus mobili di cui all'[art. 16](#) comma 2 del DL 63/2013 e bonus verde, possono essere riconosciuti solo se nell'atto di affidamento dei lavori è indicato che i lavori edili sono eseguiti da datori di lavoro che applicano i **contratti collettivi del settore edile**, nazionale e territoriali, stipulati dalle associazioni datoriali e sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale ai sensi dell'[art. 51](#) del DLgs. 81/2015.

L'obbligo, che sussiste soltanto quando ci sono dei **lavoratori dipendenti**, deve essere rispettato anche nel caso in cui il contratto di affidamento dei lavori sia stipulato per il tramite di un general contractor ovvero nel caso in cui i lavori edili siano oggetto di subappalto.

Nuovi orientamenti sul deposito di atti societari al Registro delle imprese

L'intento di Unioncamere e Notariato è assicurare standard di comportamento e modalità uniformi

/ Maurizio MEOLI

Con l'intento di garantire standard di comportamento e modalità uniformi per il deposito degli atti societari presso gli uffici del Registro delle imprese, rendendo maggiormente affidabili i contenuti dello stesso, Unioncamere e il Consiglio nazionale del Notariato (CNN) hanno condiviso sei **nuovi orientamenti** in tema di:

- partecipazioni societarie rimaste intestate a società di persone cancellate dal Registro delle imprese;
- modifica di intestazione di partecipazioni societarie conseguenti ad atti di fusione e scissione;
- trasferimento di partecipazioni societarie ricomprese in atti traslativi di azienda o di rami d'azienda;
- indicazione dei codici fiscali di soggetti non residenti in relazione ad atti di acquisizione di partecipazioni in società di nazionalità italiana;
- legittimazione al notaio per l'iscrizione di atti o fatti;
- accettazione dell'ufficio di amministratore nelle società di capitali.

Nel primo dei citati orientamenti si afferma che, nell'ipotesi di scioglimento anticipato **senza liquidazione** di una società di persone e successiva cancellazione della stessa dal Registro delle imprese, la titolarità di eventuali quote di partecipazione in società di persone o in srl già facenti capo alla società cancellata – da imputare congiuntamente e *pro indiviso* ai soci in proporzione alla partecipazione posseduta nella società cancellata (cfr. Cass. SS.UU. n. [4060/2010](#) e Cass. SS.UU. n. [6070/2013](#)) – deve essere fatta constare con apposito atto notarile ricognitivo, al fine di effettuare i necessari adempimenti pubblicitari presso il competente ufficio del Registro delle imprese.

Il secondo orientamento precisa che, qualora a seguito di operazioni di fusione o scissione, nel patrimonio assegnato vi siano partecipazioni in srl, compete al notaio comunicare al Registro delle imprese le variazioni riguardanti il soggetto titolare di tali **partecipazioni**, con utilizzo della relativa modulistica (mod. "S"). Quale tali partecipazioni si riferiscano a società di persone, compete al notaio comunicare il fatto con richiesta di annotazione (mod. S2 con intercalare P), salva la facoltà di procedere successivamente ad adottare formalmente le conseguenti modifiche dei patti sociali. In tali ipotesi la comunicazione non si ritiene assoggettata a termini vincolanti, perché tali operazioni sono considerate mere modificazioni statutarie organizzative che non comportano, sotto un profilo giuridico, alcun trasferimento.

Diversa, quindi, l'ipotesi in cui si sia in presenza di un trasferimento di partecipazioni societarie ricomprese

in **atti traslativi di azienda** o rami di azienda, alla quale è dedicato il terzo orientamento. Si afferma, infatti, che, qualora a seguito del trasferimento di aziende o rami di azienda, a qualunque titolo esso avvenga, siano ricomprese partecipazioni in srl, il notaio è obbligato a comunicare al Registro delle imprese le variazioni riguardanti il soggetto titolare di tali partecipazioni, con l'utilizzo della relativa modulistica (mod. S). Tale pubblicità è obbligatoria e soggetta ai normali termini di 30 (trenta) giorni dalla data dell'atto traslativo. Quale tali partecipazioni si riferiscano a società di persone, e sempre che i patti sociali lo consentano, compete al notaio comunicare il fatto con richiesta di annotazione (mod. S2 con intercalare P), salva la necessità di procedere contestualmente o successivamente ad adottare le conseguenti modifiche dei patti sociali.

Nel quarto orientamento, poi, si osserva come non appaia obbligatorio, per le persone giuridiche o fisiche straniere non residenti anche in Italia, dotarsi di **apposito codice fiscale italiano** per gli adempimenti pubblicitari correlati all'acquisto di partecipazioni in Italia.

Nel quinto orientamento, ancora, è stabilito che la domanda di iscrizione nel Registro delle imprese, da parte di un notaio, di atti o fatti per i quali il notaio non sia obbligato o facoltizzato per legge al relativo deposito, firmata con utilizzo del certificato di firma rilasciato dal CNN, non richiede l'allegazione di una **procura speciale** su modello cartaceo o informatico. L'utilizzo della firma digitale da parte del notaio, infatti, essendo firma "di funzione" presuppone il conferimento di un incarico professionale specifico da parte del cliente. Per tale motivo non appare necessaria la produzione di una formale procura speciale, né una dichiarazione esplicita di incarico in tal senso.

Infine, l'ultimo orientamento precisa come la dichiarazione circa l'inesistenza a proprio carico delle cause di ineleggibilità previste dall'[art. 2382](#) c.c. e delle cause di interdizione dall'ufficio di amministratore adottate nei propri confronti in uno Stato Ue (recentemente introdotta dal DLgs. [183/2021](#)), **non necessita di menzioni formali** risultanti dall'atto costitutivo di società né dal verbale assembleare che contenga o dia atto della nomina dell'amministratore, stante la valenza interna – prodromica alla nomina e, pertanto, funzionalmente organizzativa – della dichiarazione stessa. Ai fini della validità della nomina rileva l'effettiva assenza delle cause in questione, non l'assenza nell'atto costitutivo o nel verbale assembleare della predetta dichiarazione, per la quale la legge non richiede requisiti di forma.

Prima la cerimonia al Ministero della Giustizia poi la riunione a piazza Repubblica, dove verranno ufficializzate le cariche istituzionali

Tutto pronto per l'insediamento del nuovo Consiglio nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili. Martedì 31 maggio il verbale redatto dalla Commissione elettorale costituita in seno al Ministero della Giustizia sarà pubblicato sul Bollettino ufficiale dello stesso Ministero. Il giorno dopo, mercoledì **1° giugno**, sono in programma la cerimonia di insediamento in via Arenula, alla presenza della Ministra Cartabia e dei Sottosegretari Sisto e Macina, e la prima riunione consiliare in piazza Repubblica.

Una riunione in cui, innanzitutto, verranno ufficializzate **cariche** e deleghe in seno al prossimo CNDCEC, molte delle quali sono già state definite in questi giorni. Quanto alle cariche, ad affiancare il Presidente Elbano De Nuccio, ci saranno Michele De Tavonatti, in qualità di Vicepresidente, Salvatore Regalbuto, come Tesoriere, e Gabriella Viggiano, prima donna a ricoprire la carica di Segretario nazionale dei commercialisti. Quanto alle **deleghe**, invece, le caselle non sono ancora state tutte riempite. Con ogni probabilità, Regalbuto avrà quella alla fiscalità, mentre a Gian Luca Galletti, ex Ministro dell'Ambiente dei Governi Renzi e Gentiloni, dovrebbe andare la delega all'ESG (*Environmental social governance*).

Si tratta di una delega che verrà istituita *ex novo* ed abbraccerà tutto ciò che riguarda la sostenibilità, il bilancio sociale e gli impatti etici e ambientali dell'attività portata avanti dal Consiglio nazionale. Peraltro, non sarà l'unica novità per ciò che riguarda le deleghe. È sicuro, ad esempio, che ce ne sarà una dedicata al **PNRR**,

tematica che i commercialisti intendono presidiare da vicino. In questo caso, non è ancora stato deciso a chi verrà affidata: è possibile che venga ricoperta da due Consiglieri in qualità di co-delegati o che rimanga in capo all'ufficio di presidenza (composto da Presidente, Vicepresidente, Tesoriere e Segretaria). Quest'ultimo manterrà per sé anche le deleghe relative ai rapporti istituzionali (rapporti con Ordini, sindacati, ecc.).

Sempre nel corso della prima riunione di Consiglio verranno designati i 7 componenti del **Comitato esecutivo**, che sarà formato dalle quattro cariche più altri tre Consiglieri nazionali, e i membri del Comitato direttivo della Fondazione, che avranno il compito di traghettare l'ente verso il nuovo riassetto.

L'attuale **FNC si sdoppierà** in due diversi istituti. Il primo si occuperà solo di **ricerca**, con il coinvolgimento all'interno del Comitato scientifico di figure istituzionali esterne alla categoria. L'obiettivo è quello di rafforzare, attraverso il lavoro della Fondazione, l'aspetto reputazionale e il ruolo sociale ed economico dei commercialisti, non limitato solo alla funzione contabile.

Il secondo ente che nascerà dalle ceneri della vecchia FNC, invece, avrà il compito di sovrintendere tutta l'attività di **formazione**. Non quella di carattere specialistico, la cui gestione rimarrà in capo alle SAF con il coordinamento del gruppo di lavoro nazionale, ma la formazione professionale continua. Tra le altre cose, verrà organizzata una serie di eventi formativi da offrire gratuitamente ai singoli Ordini e ai relativi iscritti.

La chiusura della partita IVA è elemento che legittima la domanda di rimborso

L'Agenzia delle Entrate ammette l'istituto di cui all'art. 30-ter del DPR 633/72 se non è possibile la nota di credito

/ REDAZIONE

Con la risposta a interpello n. [309](#) pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha esaminato le condizioni per il **recupero dell'IVA** assolta dal cedente o prestatore il quale aveva effettuato operazioni nei confronti di un cessionario o committente assoggettato a una procedura fallimentare e successivamente chiuso la propria partita IVA.

Nel caso di specie, risultava ancora applicabile la disciplina antecedente alle modifiche di cui all'[art. 18](#) del DL 73/2021 (applicabile alle sole procedure aperte dal 26 maggio 2021 compreso).

L'art. 26 subordinava l'**emissione delle note** di variazione in diminuzione, per il cedente o prestatore, all'infruttuosità della procedura concorsuale in capo al cessionario o committente.

Nel caso specifico del fallimento, quindi, per le note di variazione della vecchia disciplina tornano validi i chiarimenti della C.M. n. [77/2000](#) (e delle successive ris. nn. [155/2001](#) e [195/2008](#)), secondo cui al fine di individuare l'infruttuosità della procedura occorre fare riferimento alla **scadenza** del termine per le osservazioni al piano di riparto ([art. 110](#) del RD 267/42), oppure, ove non vi sia stato, alla scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento stesso ([art. 119](#) del RD 267/42).

Una volta verificatosi il **presupposto** per operare la variazione, l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA resta subordinato alle condizioni imposte dall'[art. 19](#) del DPR 633/72. Come chiarito anche nella circ. Agenzia delle Entrate n. [20/2021](#), il diritto alla detrazione può, quindi, essere esercitato entro la data di presenta-

zione della dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificati i presupposti dell'esigibilità e del possesso della fattura d'acquisto e con riferimento al medesimo anno.

Tanto premesso, nel caso di specie, risultava che le **condizioni** per emettere la nota di variazione si siano perfezionate con la scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto.

A tale data, tuttavia, l'istante risulta aver cessato la propria attività.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, nella circostanza, decorso il termine per l'emissione della nota di credito, sarebbe possibile fare ricorso all'istituto della restituzione dell'IVA di cui all'[art. 30-ter](#) del DPR 633/72.

Si ritiene che la fattispecie descritta – legittima cessazione dell'attività e chiusura della partita IVA in pendenza della procedura concorsuale – possa essere ricondotta tra quelle ipotesi "residuali ed eccezionali" per cui sussistono "condizioni oggettive", non imputabili ad una "colpevole" inerzia del contribuente, "che non consentono di esperire il rimedio di ordine generale (nel caso di specie, l'emissione di una nota di variazione in diminuzione)". L'istante può, dunque, presentare all'ufficio competente apposita **istanza di rimborso**, ex art. 30-ter del decreto IVA al fine di recuperare il credito rimasto insoluto, previa dimostrazione di aver assolto correttamente tutti gli adempimenti di legge e di aver fatto concorrere a suo tempo l'IVA addebitata in rivalsa nella liquidazione periodica e annuale di riferimento.

Lavoratori sportivi “impatriati” con limitazioni

La L. 51/2022 di conversione del DL 21/2022 circoscrive la platea dei beneficiari

/ Luisa CORSO

Con la legge 20 maggio 2022 n. 51 di conversione del DL 21/2022, sono state introdotte, mediante l'[art. 12-quater](#), alcune modifiche al trattamento dei redditi prodotti in ragione di rapporti di **lavoro sportivo**, riguardanti, nello specifico, le regole di accesso al regime degli impatriati di cui all'[art. 16](#) commi 5-*quater* e 5-*quinqües* del DLgs. 147/2015.

Si ricorda che, anteriormente alle modifiche, i richiamati commi 5-*quater* e 5-*quinqües* estendevano la platea dei beneficiari del regime speciale per lavoratori **impatriati** anche agli sportivi professionisti di cui alla L. 91/81 seppur con una misura di detassazione ridotta al 50% (in luogo della detassazione del 70% prevista per l'agevolazione “ordinaria”) e dietro versamento di un contributo pari allo 0,5% della base imponibile.

Con decorrenza dal **periodo di imposta 2022** (periodo in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 21/2022) si dispone ora che in relazione agli sportivi i cui rapporti di lavoro siano regolati dalla L. 91/81 (recante norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti) e dal DLgs. 36/2021 (riordino e riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché di lavoro sportivo) l'agevolazione non sia applicabile; contestualmente, si prevedono alcune ipotesi di applicazione del beneficio per alcune specifiche categorie di lavoratori sportivi.

Le previgenti disposizioni continuano, tuttavia, ad operare per i redditi derivanti dai **contratti in essere** alla data di entrata in vigore della legge di conversione e fino alla naturale scadenza.

Stando alle **nuove regole**, la detassazione riguarda, in presenza degli altri requisiti previsti dall'[art. 16](#) del DLgs. 147/2015, esclusivamente i casi in cui:

- i redditi derivanti dai predetti rapporti di lavoro sportivo siano prodotti in discipline riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano (CONI) nelle quali le Federazioni sportive nazionali di riferimento e le singole Leghe professionistiche abbiano conseguito la qualificazione professionistica entro l'anno 1990, il

contribuente abbia compiuto il ventesimo anno di età e il reddito complessivo dello stesso sia superiore a **1.000.000 di euro**;

- i redditi siano prodotti in discipline riconosciute dal CONI nelle quali le Federazioni sportive nazionali di riferimento e le singole Leghe professionistiche abbiano conseguito la qualificazione professionistica dopo l'anno 1990, il contribuente abbia compiuto il ventesimo anno di età e il reddito complessivo dello stesso sia superiore a **500.000 euro**.

Agevolati i redditi derivanti dai rapporti in essere

L'agevolazione viene dunque limitata agli sportivi “professionisti” che abbiano compiuto il **ventesimo anno** di età e conseguano un “reddito complessivo” superiore alla soglia di 500.000 euro o 1.000.000 a seconda della disciplina sportiva. Si ricorda che le federazioni sportive affiliate al CONI che riconoscono il settore professionistico sono attualmente (delibera del Consiglio Nazionale del CONI 19 dicembre 2013 n. 1502):

- Federazione Italiana Giuoco Calcio (FIGC);
- Federazione Italiana Pallacanestro (FIP);
- Federazione Italiana Golf (FIG);
- Federazione Ciclistica Italiana (FCI).

In entrambe le ipotesi normativamente previste i redditi concorrono alla formazione del reddito complessivo **limitatamente al 50%** del loro ammontare, misura già prevista dalla precedente formulazione normativa. Anche nel contesto della nuova disciplina non si applicano le disposizioni relative alla maggiorazione della detassazione, spettanti nel caso di almeno tre figli minorenni o a carico (art. 16 comma 3-*bis*, quarto periodo), nonché nel caso di trasferimento nel Mezzogiorno d'Italia (art. 16 comma 5-*bis*).

Nei casi previsti, l'esercizio dell'opzione comporta il versamento di un **contributo pari allo 0,5%** della base imponibile; la definizione dei criteri e delle modalità di attuazione è demandata ad apposito decreto.

Investimenti innovativi dell'impresa agricola agevolabili nel limite di 20.000 euro

Istanze per il contributo da inviare tramite PEC entro le ore 17 del 23 giugno

/ Maria CAVALIERE

Con il DM [30 luglio 2021](#) sono state dettate le norme attuative per l'accesso al fondo per gli **investimenti innovativi** delle **imprese agricole**, istituito dall'[art. 1](#) comma 123 della L. 160/2019, fondo che al momento prevede una dotazione finanziaria di 5 milioni di euro, fatti salvi eventuali incrementi successivi.

Come chiarito dal MISE con il decreto direttoriale [2 maggio 2022](#), la misura è destinata alle piccole e alle medie imprese agricole attive nel settore della **trasformazione e della commercializzazione** di prodotti agricoli; pertanto, devono ritenersi escluse dall'ambito di applicazione della norma quelle imprese che svolgono esclusivamente attività di produzione "primaria".

Il decreto direttoriale, riferendosi all'attività di commercializzazione dei prodotti agricoli, richiama quanto previsto dal regolamento ABER (n. [702/2014](#)), che la circoscrive espressamente alla vendita da parte di un produttore primario a consumatori finali attraverso l'utilizzo di **locali separati** adibiti a tale scopo, con la conseguente esclusione dell'accesso al contributo per acquisti di beni destinati a punti vendita ubicati all'interno di locali destinati promiscuamente alla produzione agricola e alla commercializzazione.

Sulla **vendita** al dettaglio dei prodotti agricoli merita richiamare l'[art. 4](#) del DLgs. 228/2001 che disciplina, dal punto di vista amministrativo, la possibilità per gli imprenditori agricoli iscritti al Registro Imprese di effettuare le vendite a consumatori finali nelle varie modalità espressamente previste; per cui, in aggiunta alla possibilità di commercializzazione in locali aperti al pubblico presenti in azienda ovvero ubicati al di fuori della stessa, va ricompresa la vendita tramite **strutture mobili**, utilizzate in particolare nella vendita in aree mercatali attrezzate o in forma itinerante.

Per fruire del contributo le imprese devono essere regolarmente costituite e iscritte al **Registro delle imprese** – sezione speciale imprese agricole – della Camera di commercio territorialmente competente ed essere nel pieno e libero esercizio dei propri diritti, non in liquidazione volontaria, né sottoposte a procedure concorsuali con finalità liquidatorie o in condizioni tali da risultare impresa in difficoltà, così come individuata all'[art. 2](#) punto 14 del Regolamento Ue 702/2014 (cosiddetto Regolamento ABER).

Per quanto riguarda la tipologia di investimenti agevolabili e la misura del beneficio viene riconosciuto un contributo nella misura del:

- **40%** delle spese relative all'acquisto di beni strumentali 4.0. materiali o immateriali, di cui agli allegati [A](#) e [B](#) della L. [232/2016](#);

- **30%** delle spese relative all'acquisto di beni strumentali diversi dai beni indicati nel punto precedente.

Le agevolazioni sono, in ogni caso, riconosciute nel limite massimo di **20.000 euro** per ciascuna impresa richiedente e sono cumulabili con altri aiuti di Stato, anche *de minimis*, nei limiti di quanto previsto dall'art. 8 del Regolamento ABER.

I beni strumentali acquistati devono essere nuovi di fabbrica o acquistati da terzi che non hanno rapporti di parentela con l'acquirente, alle normali condizioni di mercato e utilizzati esclusivamente presso la sede legale o l'unità locale ubicate sul territorio nazionale come indicato nella domanda di agevolazione; infine viene richiesto che i beni siano caratterizzati da **autonomia funzionale**, fatti salvi i beni strumentali che integrano, con nuovi moduli, l'impianto o il macchinario preesistente, introducendo una nuova funzionalità nell'ambito del ciclo produttivo dell'impresa.

Pagamenti da effettuare con modalità tracciabili

Per l'ammissibilità della domanda, le spese vanno sostenute successivamente alla data di presentazione della stessa e in tempo utile ai fini del rispetto del termine di presentazione della richiesta di erogazione; non è possibile quindi usufruire dell'agevolazione in riferimento a beni già acquistati o per i quali il titolare dell'azienda si sia impegnato all'acquisto, con titolo giuridico idoneo, prima della data di presentazione della domanda. Tra i requisiti richiesti dalla norma è inoltre previsto che i pagamenti siano effettuati tramite conti correnti intestati all'impresa agricola beneficiaria con **modalità tracciabili**, le spese ammissibili per le quali viene richiesto il contributo non possono, in ogni caso, essere di importo inferiore a 5.000 euro.

Gli investimenti dovranno essere ultimati **entro 12 mesi** dalla data del provvedimento di concessione e mantenuti per almeno 3 anni dalla data di erogazione del saldo del contributo o, se successiva, dalla data di installazione dell'ultimo bene agevolato, nel territorio della Regione in cui è ubicata la sede legale o l'unità locale agevolata.

Stante quanto previsto dal MISE con il decreto 2 maggio 2022, e con il successivo decreto direttoriale [13 maggio 2022](#), le imprese agricole interessate dovranno presentare le domande di concessione, esclusivamente e a pena di improcedibilità, tramite PEC, inviando il modulo all'indirizzo contributofia@pec.mise.gov.it, a partire dalle ore 10 del **23 maggio** ed entro le ore 17 del **23 giugno 2022**.

La prescrizione del contrabbando non salva dalla confisca doganale

Necessario che sia acclarata la materialità del fatto e che non vi sia un'interruzione del rapporto tra le cose e il reato

/ Diego ZUCAL

La normativa doganale prevede che i **regimi speciali** si concludano per "appuramento" il quale deve avvenire entro un dato termine, che varia a seconda del regime considerato. Nello specifico, l'[art. 215](#) del Reg. Ue 952/2013 (CDU) prevede che un regime speciale sia appurato al ricorrere di quattro ipotesi: quando le merci sono vincolate a un regime successivo; quando fuoriescono dal territorio doganale dell'Ue e, infine, quando sono distrutte ovvero abbandonate allo Stato.

Se entro il termine di appuramento il bene non è trasferito fuori dal territorio doganale dell'Ue ovvero se non si è proceduto ad applicare, allo stesso, un diverso regime doganale o a importarlo definitivamente (o a distruggerlo/abbandonarlo), si perfeziona una fattispecie di **contrabbando**.

Il contrabbando può avere natura penale o amministrativa. Nel primo caso (ai sensi dell'attuale normativa la fattispecie penale è integrata quando i diritti di confine evasi sono superiori a 10.000 euro) il giudice deve ordinare la **confisca** del bene ex [art. 301](#) del DPR 43/73 (Testo unico delle leggi doganali, TULD).

È all'interno di siffatto quadro normativo che si colloca il caso risolto dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. [18535/2022](#).

Leggendo la pronuncia si apprende che il Gip di La Spezia, nell'ambito di un procedimento avente a oggetto il reato di contrabbando, procedeva, nonostante l'emissione di un provvedimento di **archiviazione**, alla confisca di una unità da diporto in applicazione dell'[art. 301](#) del TULD. Secondo il Gip, sebbene nei confronti del reato fosse maturato il termine di prescrizione, l'evasione dell'obbligazione doganale doveva, comunque, ritenersi perfezionata stante l'avvenuta violazione del termine di appuramento del regime doganale. Motivo per cui la confisca dell'imbarcazione era da ritenersi obbligatoria.

La Corte di Cassazione, investita della questione, ha avallato l'interpretazione del giudice delle indagini preliminari. Il principio di diritto enucleato nella sentenza in esame è il seguente: in materia doganale, il decreto di archiviazione pronunciato per cause che non attengono alla **sussistenza del fatto** e che non interrompono il nesso fra bene e delitto di contrabbando (nella fattispecie rappresentato dall'irregolare perma-

nenza nel territorio dello Stato dell'unità da diporto), non fa venire meno la necessità di disporre la confisca di cui all'art. 301 del TULD.

Appare, in questa sede, opportuno specificare che nemmeno l'estinzione dell'obbligazione doganale – mediante pagamento del tributo – determina il venir meno della misura ablativa. Tale circostanza rappresenta un profilo di **specificità** della materia doganale. Negli altri settori del diritto tributario (si pensi all'IVA, all'IRPEF, all'IRES), la confisca non può trovare applicazione laddove l'autore del reato abbia versato le imposte e le relative sanzioni. Tale regola trova specifica conferma presso le seguenti previsioni legislative: [art. 12-bis](#) del DLgs. 74/2000 e [art. 19](#) del DLgs. 231/2001.

La ratio sottesa alle testé menzionate disposizioni è la seguente: se il soggetto estingue il proprio debito con il fisco (sanzioni incluse) il bene deve essere **restituito** al contribuente.

Tale principio (che ben può essere definito di civiltà giuridica) pare trovare una prima timida apertura anche in materia doganale. In una recente pronuncia di legittimità, infatti, la Suprema Corte ha confermato la misura della confisca a fronte del **mancato versamento** delle imposte (dazio e IVA all'importazione) da parte dell'autore del reato.

Nello specifico il Collegio ha affermato che "fino a quando il debito tributario non si è estinto (e nel caso in esame tale evento non si è verificato, posto che l'imputato B mai ha adempiuto l'obbligazione tributaria, mentre l'esercizio dell'azione civile da parte dell'Amministrazione finanziaria ha impedito il decorso della prescrizione), l'arricchimento di cui si è giovato l'imputato evasore mantiene la sua illiceità (non certo esclusa da una pronuncia di prescrizione che accerti la **sussistenza** del reato e costituisca «condanna» sostanziale), per cui permane la funzione ripristinatoria e preventiva tipica della confisca del profitto del reato. In definitiva, per i giudici genovesi, la confisca obbligatoria del profitto prevista dall'art. 301 del TULD deve essere confermata (...)" (Cass. 7 luglio 2021 n. [25765](#)).

Letta *a contrario* la sentenza porta a ritenere che il pagamento delle imposte avrebbe determinato, nel caso concreto, l'impossibilità di applicare la misura ablativa.

Isopensione con procedura di gestione aggiornata

L'INPS ha implementato l'applicativo on line per l'esodo pensionistico dei lavoratori più anziani

/ Luca MAMONE

Per accedere alla prestazione di **"isopensione"** di cui all'[art. 4](#) comma 1 e ss. della L. 92/2012, introdotta per far fronte agli esuberi aziendali incentivando l'uscita dal mercato del lavoro dei dipendenti più anziani, prossimi alla pensione (nei 4 anni successivi), i datori di lavoro possono presentare **telematicamente** una domanda singola o più domande (c.d. invio "massivo") utilizzando il "Portale prestazioni atipiche" ("PRAT"), accessibile dal servizio "Prestazioni di esodo dei Fondi di solidarietà e accompagnamento alla pensione" presente sul sito dell'INPS.

Facendo seguito alle istruzioni già fornite con il messaggio n. [1863/2020](#), l'Istituto previdenziale è nuovamente intervenuto in materia con il messaggio n. [2216](#) pubblicato ieri, comunicando che il "Portale prestazioni atipiche" è stato recentemente **implementato** per consentire ai soggetti interessati la presentazione delle domande di certificazione e di calcolo dell'importo, nonché la scelta dello strumento a garanzia delle prestazioni e della contribuzione a essa correlata.

In via preliminare, l'INPS ricorda che per la gestione delle prestazioni in oggetto il datore di lavoro deve utilizzare esclusivamente il "Cassetto previdenziale del contribuente", per la presentazione dell'accordo, nonché il "Portale prestazioni atipiche", per la gestione del **piano di esodo**.

Nel messaggio in commento si precisa che i datori di lavoro interessati devono trasmettere, alla sede INPS che gestisce la matricola aziendale, utilizzando il "Cassetto previdenziale del contribuente", l'**accordo** sottoscritto con le organizzazioni sindacali maggiormente rappresentative a livello aziendale e il "Modello di accredito e variazioni", disponibile sul portale dell'Istituto previdenziale.

L'accordo deve indicare i **dati** identificativi del datore di lavoro, il numero massimo di lavoratori interessati e le date di sottoscrizione nonché di inizio e fine validità.

Con l'occasione, il datore di lavoro deve comunicare anche i nominativi dei **referenti** da abilitare al "Portale prestazioni atipiche" per avviare le attività di riconoscimento della predetta prestazione di esodo e per la sua successiva gestione.

Proprio il referente aziendale accreditato, per inserire le domande di certificazione del **diritto** di accesso alla prestazione, dovrà accedere al "Portale prestazioni atipiche" e, nella voce di menu "Certificazione dei lavoratori", selezionare il piano di esodo.

In seguito, nella sezione "Caricamento codici fiscali", dovranno essere inseriti i **codici fiscali** dei lavoratori

(anche in modalità massiva) per i quali si intende verificare il diritto di accesso alla prestazione. Si segnala che non è consentito inserire un numero di codici fiscali superiore al **20%** del numero complessivo di lavoratori previsti dagli accordi aziendali, tenuto conto dei lavoratori già esodati durante la vigenza contrattuale.

A seguito dell'inserimento, per ciascun soggetto verrà generata la domanda "Verifica del diritto a pensione per applicazione [art. 4](#), legge 92/2012". Ciascuna domanda verrà poi indirizzata alla competente sede INPS, che dovrà provvedere alla sua definizione entro il termine di **15 giorni**.

In caso di esito positivo, il referente aziendale selezionerà – accedendo alla sezione del menu "Calcolo importo e lettere di certificazione" – i lavoratori per i quali è stata già emessa una certificazione positiva per il diritto e per i quali intende richiedere la certificazione dell'**importo**.

Per ciascuna posizione elaborata con esito positivo, nel "PRAT" – sezione "Calcolo importo e lettere di certificazione", verrà poi pubblicata la lettera di **certificazione** con una serie di informazioni, tra le quali l'importo mensile lordo della prestazione, la decorrenza di accesso alla prestazione di accompagnamento a pensione, nonché la decorrenza della pensione, rispetto alla quale viene determinata la cessazione della prestazione di esodo.

Sempre nella medesima sezione "Calcolo importo e lettere di certificazione", il referente selezionerà i lavoratori da ricomprendere nel **piano di esodo**.

A questo punto, per i lavoratori selezionati, il "PRAT" predispone il **costo** complessivo analitico per ciascun lavoratore che verrà quantificato tenendo conto dell'importo mensile lordo della prestazione moltiplicato per il numero di mensilità della prestazione (più eventuali ratei di tredicesima del primo e dell'ultimo anno di spettanza della prestazione di esodo), nonché dell'importo settimanale della contribuzione correlata moltiplicato per il numero di settimane.

Il costo complessivo è dato dalla **somma** dei costi individuali.

In ultimo, il datore di lavoro, nella sezione "Scelta metodo di pagamento", potrà optare tra la **fideiussione** bancaria (pagamento mensile) e il pagamento in unica soluzione e, nel caso della prima opzione, consegnerà alla competente sede INPS il relativo documento bancario per la procedura di registrazione della **garanzia**.

In merito all'invio delle **domande** di prestazione, l'INPS rinvia alle istruzioni già fornite con il precedente messaggio n. 1863/2020.

Per i carried interest l'investimento minimo dell'1% è un requisito dinamico

Potrebbe verificarsi la necessità per i manager di adeguare l'investimento per il rispetto della soglia al nuovo valore economico del patrimonio netto

/ REDAZIONE

Con la risposta a interpello n. [310](#), pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta sulla possibilità di qualificare come redditi di natura **finanziaria** ex [art. 60](#) del DL 50/2017 (e quindi soggetti a tassazione al 26%) quote aventi diritti patrimoniali rafforzati (c.d. **carried interest**).

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

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

Con riferimento al requisito dell'investimento minimo dell'1%, si conferma quanto chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 16 ottobre 2017 n. [25](#), per la quale a differenza dell'ipotesi di carried interest che coinvolgono fondi di investimento, il raggiungimento della soglia minima **non è un requisito statico** (per i fondi vale la chiusura delle sottoscrizioni), ma dinamico, dovendosi guardare sia al momento nel quale il piano di incentivazione è implementato, sia a momenti successivi

(quali aumenti di capitale o acquisto di partecipazioni societarie da parte di altri soggetti diversi dai manager) al fine di "misurare" l'adeguatezza dell'investimento minimo (*cfr.* anche risposta a interpello 25 maggio 2022 n. [295](#)).

Potrebbe quindi, verificarsi la necessità per i manager di dover **adeguare il loro investimento** ai fini del rispetto della soglia minima dell'1% al nuovo valore economico del patrimonio netto.

La successiva risposta a interpello n. [311/2022](#) analizza sempre il requisito dell'investimento minimo che deve essere apportato dai manager.

Nel caso di specie, nonostante l'ammontare dell'investimento effettuato dai manager non possa considerarsi conforme al livello previsto dalla norma, si valorizza la circostanza per la quale l'ammontare sottoscritto, sommando gli importi investiti da ciascuno, risulta compreso tra un **minimo di 1,8** e un massimo di **3,1 volte della RAL** percepita.

Inoltre, assume rilievo la circostanza che i manager percepiscano una retribuzione annua fissa e una retribuzione variabile che per gli amministratori/dipendenti è pari a una **percentuale delle commissioni** che vengono addebitate ai fondi del Gruppo.

Per quanto riguarda, poi, l'esposizione al rischio di perdita del capitale investito dai manager, **non** sussistono **accordi** che garantiscano ai manager il diritto al rimborso del capitale investito.

Pertanto, i proventi derivanti dall'investimento effettuato dai manager sono ricondotti ai redditi di **natura finanziaria** da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Conversione dell'accordo non raggiunto in liquidazione del patrimonio

Confermato l'orientamento della Corte Costituzionale

/ Chiara CRACOLICI e Alessandro CURLETTI

La Corte Costituzionale, con l'ordinanza n. [42/2022](#), si è pronunciata nuovamente, in senso conforme alla precedente sentenza n. [61/2021](#), sulla questione relativa alla legittimità – rispetto agli [artt. 3 e 24](#) della Costituzione – dell'[art. 14-quater](#) della L. 3/2012, nella parte in cui **non** prevede che la **conversione** della procedura di **accordo** di composizione della crisi da sovraindebitamento in quella di **liquidazione** del patrimonio possa essere chiesta anche dai debitori che non hanno raggiunto l'accordo.

La Consulta più nello specifico, con l'ordinanza in esame, ha dichiarato manifestamente inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 14-*quater* della L. 3/2012, sollevate, in riferimento agli artt. 3 e 24 Cost., dal Tribunale di Lanciano con l'ordinanza del [17 marzo 2020](#). La Corte ha, preliminarmente, rilevato come già con la sentenza n. 61/2021 – successiva all'ordinanza di remissione del Tribunale di Lanciano – avesse dichiarato **inammissibili identiche** questioni di legittimità costituzionale della norma, di cui all'art. 14-*quater* della L. 3/2012, sollevate dal medesimo giudice rimettente (nella fattispecie, il Tribunale di Lanciano), sotto gli stessi profili, in riferimento agli artt. 3 e 24 Cost.

Inoltre, presentando l'ordinanza di remissione del Tribunale di Lanciano del 17 marzo 2020 “un contenuto (anche testuale) sostanzialmente identico a quello oggetto della sentenza n. 61/2021” ed essendo, pertanto, “afflitta dalle medesime carenze già rilevate” dalla Corte Costituzionale (una incompleta ricostruzione della cornice, non solo normativa, ma anche giurisprudenziale di riferimento), quest'ultima, “... in assenza di nuovi argomenti rispetto a quelli già esaminati”, **non** ha potuto che, anche con l'ordinanza n. 42/2022, dichiarare la **manifesta inammissibilità** delle summenzionate questioni di legittimità costituzionale dell'art. 14-*quater* della L. 3/2012 sollevate in riferimento agli artt. 3 e 24 Cost.

Tanto premesso, appare interessante ripercorrere, in questa sede, le motivazioni poste alla base della decisione della Corte Costituzionale. Secondo la Consulta, la domanda, con cui il debitore sovraindebitato, superato il preliminare vaglio giudiziale di ammissibilità sulla proposta di accordo dal medesimo presentata, chieda – in conseguenza del **dissenso** in seguito mani-

festato dai creditori – la conversione della procedura di accordo in procedura di liquidazione del patrimonio non si pone affatto nel solco della sfera di applicazione di cui all'art. 14-*quater* della L. 3/2012, ma, più correttamente, “si colloca in una fase del procedimento «alla quale, sia pure con il temperamento della compatibilità, appaiono applicabili le norme sul **rito camerale** di cui agli artt. 737 e seguenti del codice di procedura civile», su un rito, cioè, “... connotato dall'assenza di formalismi non essenziali, in quanto preordinato a soddisfare esigenze di speditezza e **semplificazione**”.

La citata assenza di formalismi non essenziali ha condotto la giurisprudenza di legittimità a precisare, da un punto di vista generale, che, nel procedimento soggetto al rito camerale, non vigendo le medesime preclusioni proprie del giudizio ordinario, possano essere proposte, finanche per tutto il corso di esso, anche “domande nuove”. Talché, in applicazione delle richiamate disposizioni del codice di procedura civile dedicate ai procedimenti camerali (*cfr.* [artt. 737 ss. c.p.c.](#)), il giudice *a quo* (ma, in linea generale qualsiasi giudice delegato) avrebbe dovuto **qualificare** la domanda del debitore ricorrente, volta a convertire la procedura di accordo (non raggiunto, stante il mancato raggiungimento dei consensi di cui all'[art. 11](#) della L. 3/2012) in liquidazione del patrimonio *ex* [artt. 14-ter ss.](#) della citata legge, non tanto quale specifica istanza di conversione della procedura concordataria in procedura liquidatoria (disciplinata dall'art. 14-*quater*), quanto quale “mera **modifica dell'originaria domanda** di accordo in quella di liquidazione”, come tale ammissibile sulla scorta delle norme codicistiche che disciplinano il rito camerale.

L'applicabilità delle norme codicistiche rende, pertanto, secondo la Corte, le questioni di legittimità sollevate non solo non rilevanti, non dovendo applicarsi, alla fattispecie, la norma di cui all'art. 14-*quater*, bensì gli artt. 737 ss. c.p.c., ma anche manifestamente **infondate** e, pertanto, manifestamente inammissibili. La manifesta infondatezza può altresì rilevarsi, alla luce della tesi, sposata in dottrina e non contemplata dal giudice *a quo*, “che ammette la proposizione, con lo stesso ricorso, di domande (non già cumulative, ma) subordinate aventi ad oggetto le diverse procedure volte al **superamento** della crisi da sovraindebitamento”.

Cooperative agricole con nuovi obblighi contributivi

L'INPS specifica la corretta aliquota da applicare e detta le indicazioni per la compilazione del flusso UniEmens

/ Daniele SILVESTRO

Con il messaggio n. [2225](#) pubblicato ieri, facendo seguito alla circ. n. [2/2022](#) del 4 gennaio, l'INPS ha fornito indicazioni sulla corretta misura degli obblighi contributivi a carico delle imprese **cooperative** e loro **consorzi** che trasformano, manipolano e commercializzano prodotti agricoli e zootecnici prevalentemente propri o conferiti dai loro soci di cui alla L. [240/84](#), relativamente agli operai agricoli a tempo indeterminato (OTI), agli apprendisti e ai soci lavoratori assunti come dipendenti.

L'Istituto ricorda innanzitutto come la modifica all'[art. 3](#), primo comma, della L. 240/84 – da parte dell'[art. 1](#) comma 222 della L. 234/2021 (legge di bilancio 2022) – abbia comportato che le suddette imprese (inquadrate nel settore agricoltura ai sensi dell'[art. 2](#) della L. 240/84) siano tenute dal 1° gennaio 2022 al versamento della contribuzione di finanziamento della NASpI/ASpI per i lavoratori assunti a **tempo indeterminato** con qualifica di operaio e per quelli assunti a tempo indeterminato con contratto di apprendistato ex artt. [43](#), [44](#) e [45](#) del DLgs. 81/2015.

Considerato l'assoggettamento alla disciplina della contribuzione di finanziamento della NASpI/ASpI, per le cooperative in argomento, comprese le agenzie di somministrazione, troverà applicazione, ove dovuto, anche l'obbligo di versamento del c.d. **"ticket licenziamento"** ex [art. 2](#) commi 31-35 della L. 92/2012 (cfr. circ. n. INPS [2/2022](#)).

Le imprese in argomento, inquadrate nel settore agricoltura, sono altresì tenute anche al versamento – relativamente ai lavoratori assunti a tempo indeterminato – secondo le regole applicabili ai datori di lavoro del settore industria, dei contributi di finanziamento:

- della CIGO e CIGS;
- della CUAF;
- dell'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali.

Sul punto, rammenta ancora l'Istituto previdenziale, al fine di permettere ai datori di lavoro in trattazione di poter ottemperare ai suddetti obblighi contributivi è stata prevista l'apertura di un'apposita **matricola** contraddistinta dal CSC 1.01.06 (per la posizione degli OTI e

degli apprendisti).

Ciò premesso, l'INPS riporta in tabelle le **percentuali contributive** da denunciare nel flusso UniEmens, sottolineando che le ulteriori contribuzioni (IVS, malattia, maternità, Fondo di garanzia) sono rimosse dall'Istituto nell'ambito della contribuzione agricola unificata. A titolo di esempio, per gli operai a tempo indeterminato dipendenti da datori di lavoro ai quali non si applica la riduzione dell'aliquota CUAF, l'aliquota da applicare è di:

- 0,68%, per la CUAF;
- 1,70%, per le imprese fino a 50 dipendenti, 2%, per quelle oltre i 50 dipendenti, per la CIGO;
- 0,90% (di cui 0,60% per il datore e 0,30% per il lavoratore), per la CIGS;
- 1,31%, per la NASpI/ASpI.

Con riferimento alle agevolazioni applicabili ai datori di lavoro in questione, l'INPS afferma la possibilità di applicare le riduzioni di cui all'[art. 9](#) comma 5 della L. 67/88 e successive modificazioni, qualora le cooperative operino in zone **montane** o in zone **svantaggiate** (con esclusione dell'aliquota dello 0,30%). L'agevolazione è applicabile sulla contribuzione dovuta per gli operai a tempo indeterminato e per gli apprendisti a tempo indeterminato.

Infine, sotto il profilo operativo, viene specificato che per il versamento del contributo CIGO e CIGS dovuto per le mensilità dal mese di gennaio 2022, per gli apprendisti di qualsiasi tipologia, sono stati istituiti i valori **"M026"**, avente il significato di "Versamento contributo ordinario CIGO anno 2022", e **"M032"**, avente il significato di "Versamento contributo CIGS anno 2022", da inserire all'interno di "CodiceCausale".

La valorizzazione dell'elemento "AnnoMeseRif", con riferimento ai mesi **pregressi** può essere effettuata nei flussi UniEmens di competenza di:

- maggio 2022, mese corrente e arretrati fino ad aprile 2022;
- giugno 2022, mese corrente e arretrati fino a maggio 2022;
- luglio 2022, mese corrente e arretrati fino a giugno 2022.

Nuova modulistica in arrivo per le dichiarazioni IMU 2022

Con [comunicato stampa](#) di ieri, Assosoftware (l'Associazione nazionale dei produttori di software gestionale e fiscale) ha segnalato che è in corso un'interlocuzione con il Dipartimento delle Finanze, con cui è stata condivisa la necessità di pubblicare una nuova modulistica per le **dichiarazioni IMU 2022** (relative agli immobili il cui possesso ha avuto inizio nel corso del 2021 e alle variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta locale per il 2021), da presentare entro il **30 giugno 2022** ex [art. 1](#) comma 769 della L. 160/2019.

Tra gli interventi innovativi di maggior interesse, viene evidenziata l'introduzione dei dati per la compilazione della **"Autodichiarazione aiuti di Stato"** nei casi in cui si è beneficiato dell'esenzione dall'IMU per emergenza da COVID-19.

Precisata l'imminente pubblicazione della nuova modulistica, Assosoftware conclude invitando le aziende associate ad attendere l'uscita del **provvedimento ministeriale** per l'abilitazione delle dichiarazioni IMU 2022 e ad informare i propri clienti circa le prossime novità sul tema.

Esenzione da IVA e accise per le operazioni verso forze armate Ue impegnate nella difesa comune

Nel corso del Consiglio dei Ministri del 26 maggio, è stato approvato in via definitiva il DLgs. che recepisce la direttiva 2019/2235/Ue, introducendo un **"esenzione"** da IVA e accise per alcune operazioni effettuate nei confronti delle **forze armate** degli Stati membri Ue che svolgono attività nel quadro della politica di sicurezza e di difesa comune (PSDC).

La modifica ha lo scopo di potenziare la sicurezza e la **difesa dell'Unione** allineando il trattamento ai fini dell'IVA e delle accise applicabile agli sforzi di difesa comune nell'ambito dell'Ue con quanto già applicabile nell'ambito della NATO.

Ad esempio, viene previsto il regime di **non imponibilità IVA** per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi destinate all'uso da parte delle forze armate di altri Stati membri o del

personale civile che le accompagna o all'approvvigionamento delle loro mense, nella misura in cui tali forze partecipano a uno sforzo di difesa nell'ambito della PSDC.

Inoltre, a determinate condizioni, viene assimilata a un **acquisto intra-Ue** l'introduzione di beni da parte delle forze armate dello Stato che partecipano a uno sforzo di difesa nell'ambito della PSDC.

Per quanto concerne i prodotti soggetti ad **accisa**, è stabilita l'esenzione dalla stessa quando questi vengono forniti alle forze armate di qualsiasi altro Stato membro, per gli usi consentiti, nella misura in cui tali forze partecipano a uno sforzo di difesa nell'ambito della PSDC.

Le nuove disposizioni si applicano a partire dal **1° luglio 2022**.

Adempimenti dichiarativi anche per l'ente non commerciale con esonero dalle imposte dirette

Il regime di esenzione dalle imposte dirette di cui usufruisce un ente non commerciale, in forza di un accordo interstatale specificamente recepito, **non si estende** automaticamente al versante degli adempimenti dichiarativi.

Con la risposta a interpello n. [312](#), pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che detti obblighi dichiarativi sussistono nella misura in cui l'ente eserciti un'attività **d'impresa** e risulti in possesso della partita IVA. Ricorrendo tali condizioni, infatti, l'ente risulta obbligato alla tenuta delle scritture

contabili ([art. 13](#) comma 1 lett. g) del DPR 600/73) e, conseguentemente, alla presentazione della dichiarazione anche in mancanza di redditi ([art. 1](#) del citato DPR).

Gli obblighi dichiarativi dovrebbero essere assolti anche ai fini **IRAP** – precisa l'Agenzia – in quanto, nonostante l'esenzione dall'imposta di cui beneficia l'ente in virtù dell'accordo, ai sensi dell'[art. 19](#) del DLgs. 446/97, ogni soggetto passivo è tenuto a dichiarare i componenti del valore della produzione, ancorché non ne consegua un debito d'imposta.

L'aumento di capitale può rispettare indirettamente il diritto di opzione

Il Tribunale di Palermo, nella sentenza n. [3307/2021](#), ha precisato che la violazione del diritto di **opzione** ex [art. 2441](#) c.c. costituisce un vizio di **annullabilità** della delibera, in quanto tale diritto è tutelato dalla legge solo in funzione dell'interesse individuale dei soci (*cfr.* Cass. n. [2670/2020](#)). Di conseguenza, è inammissibile l'impugnazione della delibera quando sia decorso, alla data della notifica dell'atto introduttivo, il termine di 90 giorni stabilito ex [art. 2377](#) c.c., decorrente dall'iscrizione al Registro Imprese (termine previsto a pena di

decadenza, che non patisce interruzioni né sospensioni).

Pertanto, potrebbe non dirsi violato il diritto di opzione quando le ragioni per le quali si procede all'attuazione dell'aumento di capitale utilizzando versamenti in conto futuro aumento di capitale secondo un criterio diverso da quello proporzionale rispondono agli **interessi della società**, e, comunque, la diluizione di un socio trova **compensazione** nell'incremento della partecipazione sociale in capo ad altro socio/società partecipata dal medesimo.