

Venerdì 13 maggio 2022

IL CASO DEL GIORNO

Cappotto termico con superbonus ammissibile se sconfini senza danni

/ Anita MAURO

I bonus edilizi legati al miglioramento energetico hanno comportato una massiccia diffusione di lavori edili che potrebbero determinare **conflitti** con i proprietari di immobili confinanti. La realizzazione del cappotto termico [...]

PAGINA 2

IL PUNTO TUTELA DEL PATRIMONIO

Non configurabile la simulazione della rinuncia all'eredità

/ Cecilia PASQUALE

Nell'ambito di una **successione**, legittima o testamentaria, non è infrequente che il chiamato scelga di **rinunciare** a quanto gli spetta (con le modalità descritte all'art. 519 c.c.), ad esempio perché gli elementi passivi dell'asse prevalgono sull'attivo oppure perché desidera evitare [...]

PAGINA 10

FISCO

Sino a fine agosto 2022 elevato a 60 giorni il termine per pagare gli avvisi bonari

Escluso il controllo formale delle dichiarazioni ex art. 36-ter del DPR 600/73

/ Alfio CISSELLO

Ieri il Senato, con 178 voti favorevoli, 31 contrari e un'astensione, ha rinnovato la fiducia al Governo approvando l'emendamento interamente sostitutivo del Ddl. di conversione del DL 21/2022, sul contrasto degli effetti economici e umanitari della crisi ucraina.

Il testo del maxi-emendamento, che recepisce gli emendamenti approvati in Commissione, fatte salve alcune modifiche tecniche, introduce alcune facilitazioni per i contribuenti.

Nello specifico, un nuovo art. 37-bis prevede che "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, per il periodo di tempo compreso tra l'entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto e il **31 agosto 2022** il termine di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462 è fissato in sessanta giorni". Rammentiamo che, quando il con-

tribuyente riceve l'avviso bonario, ha davanti a sé due possibilità:

- se ritiene la pretesa infondata e gli importi non sono stati rideterminati in sede di autotutela, attende il ruolo e la notifica della cartella di pagamento, potendo presentare il **ricorso**;
- se ritiene la pretesa fondata, definisce l'avviso bonario ai sensi dell'art. 2 del DLgs. 462/97, fruendo della riduzione delle sanzioni del 30% a 1/3, ma deve pagare gli importi o la prima rata entro trenta giorni dal ricevimento dell'avviso bonario.

Ove l'avviso bonario sia stato recapitato all'intermediario, i trenta giorni decorrono **dopo sessanta giorni** da quando l'avviso bonario è stato recapitato all'intermediario (art. 2-bis comma 3 del DL 203/2005).

La formulazione della norma, purtroppo, sembrerebbe non essere delle più felici.

Si possono in primo luogo effettuare un paio di considerazioni.

La proroga riguarda solo gli avvisi derivanti da **liquidazione automatica** della dichiarazione (artt. 36-bis del DPR 600/73 e 54-bis del [...])

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Nell'autodichiarazione possibile allocare gli aiuti nelle diverse Sezioni

Verso veri giudici togati nelle Commissioni tributarie

Svalutazioni crediti indeducibili con indicazione dubbia in REDDITI SP e PF

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Contributo unificato più caro per i processi tributari

/ Alfio CISSELLO

Lo schema di disegno di legge per la riforma della **giustizia tributaria**, discusso nel pre-Consiglio dei Ministri, introduce alcune novità in tema di processo tributario, [...]

PAGINA 4

Cappotto termico con superbonus ammissibile se sconfina senza danni

Il vicino proprietario dell'area confinante deve dimostrare il danno effettivo

/ Anita MAURO

I bonus edilizi legati al miglioramento energetico hanno comportato una massiccia diffusione di lavori edili che potrebbero determinare **conflitti** con i proprietari di immobili confinanti. La realizzazione del cappotto termico esterno, con l'ispessimento dei muri perimetrali degli edifici, può determinare uno sconfinamento nella proprietà del vicino (o sul suolo pubblico), nonché una diminuzione delle distanze tra edifici.

Il legislatore ha risolto la questione delle **distanze** operando su due fronti. Dapprima, l'[art. 13](#) del DLgs. 73/2020, intervenendo sull'[art. 14](#) comma 7 del DLgs. 102/2014, ha disposto che "nel caso di interventi di manutenzione straordinaria, restauro e ristrutturazione edilizia, il maggior spessore delle murature esterne e degli elementi di chiusura superiori ed inferiori, necessario per ottenere una riduzione minima del 10% dei limiti di trasmittanza" previsti dal DLgs. [192/2005](#), certificata secondo il medesimo decreto "non è considerato nei computi per la determinazione dei volumi, delle altezze, delle superfici e dei rapporti di copertura. Entro i limiti del maggior spessore di cui sopra, è permesso derogare, nell'ambito delle pertinenti procedure di rilascio dei titoli abilitativi [...], a quanto previsto dalle normative nazionali, regionali o dai regolamenti edilizi comunali, in merito alle distanze minime tra edifici, alle distanze minime dai confini di proprietà, alle distanze minime di protezione del nastro stradale e ferroviario, nonché alle altezze massime degli edifici".

Poi, con il DL [77/2021](#), è stato inserito un periodo nel comma 3 dell'[art. 119](#) del DL 34/2020, a norma del quale "gli interventi di dimensionamento del cappotto termico e del cordolo sismico non concorrono al conteggio della distanza e dell'altezza, in deroga alle distanze minime riportate all'[articolo 873](#) del codice civile", purché si tratti di interventi rientranti nella disciplina del **superbonus** di cui al citato art. 119, oppure in quella della detrazione IRPEF per interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'[art. 16-bis](#) del TUIR.

Alla luce di tali disposizioni, gli aumenti di volume o dimensioni degli immobili, realizzati nel contesto di lavori di efficientamento energetico degli edifici, non possono dar luogo a **contestazioni** per violazione delle norme in materia di distanze (né civilistiche, né locali). Altra questione è, invece, quella del soggetto che si ritenga leso dall'ispessimento del muro del vicino, **avvenuta nella sua proprietà**: si pensi al caso del titolare di una villetta monofamiliare il cui terreno, vialetto o piazzale pertinenziale sia delimitato dal muro perimetrale di un condominio che intende effettuare l'apposizione del cappotto termico ai fini del bonus 110%.

In linea di principio, il proprietario, in virtù della tutela assoluta garantita dal codice civile al diritto di proprietà, potrebbe opporsi o chiedere la rimozione di qualsiasi intervento operato sulla sua proprietà. Tuttavia, la Suprema Corte sembra aver attenuato tale principio, nella pronuncia n. 15698/2020, che riguardava proprio lo **sconfinamento** del cappotto termico di un condominio, per 10 cm, nel terrazzo del vicino. Nel caso di specie, il proprietario del terrazzo, ritenendo illegittimo lo sconfinamento sulla sua proprietà, realizzato dal condominio per effetto dei lavori sul cappotto termico, ne chiedeva la rimozione. La Cassazione, però, rilevando che il cappotto termico si trovava all'altezza di 1 metro dal piano di calpestio del terrazzo, afferma che il proprietario del terrazzo avrebbe dovuto dimostrare il proprio concreto interesse ad escludere l'opera del vicino condominio, ex [art. 840](#) comma 2 c.c.

Si rammenta, infatti, che, ai sensi di tale norma, il proprietario non può opporsi ad attività di terzi che si **svolgano a profondità o altezza tali** "che egli non abbia interesse ad escluderle e, pertanto, ove ritenga di contestarle, è suo onere dimostrare che dette attività gli arrechino un pregiudizio economicamente apprezzabile, da intendere non in astratto, ma in concreto, avuto riguardo alle caratteristiche ed alla normale destinazione, eventualmente anche futura, del fondo, ovvero alla possibile utilizzazione di tale spazio a scopo di sopraelevazione".

Nel caso esaminato, la Suprema Corte ha espressamente valorizzato il fatto che il cappotto termico si trovasse all'altezza di 1 mt dal piano di calpestio, sicché è lecito domandarsi se sarebbe giunta alla stessa conclusione anche in caso di cappotto che arrivasse **"fino a terra"** sul terreno altrui (ipotesi in cui, a rigore, non dovrebbero essere richieste le condizioni supplementari previste dal comma 2 dell'art. 840 c.c.).

Infine, si consideri che i lavori di efficientamento energetico sono agevolati (e quindi molto diffusi), in quanto realizzano un interesse collettivo alla **riduzione** degli sprechi energetici (così TAR Basilicata n. 623/2013), a fronte del quale, forse, l'interesse del singolo, ad evitare lo sconfinamento di 10 cm, potrebbe trovare minore tutela (ovvero solo nel caso di un effettivo e concreto danno economicamente valutabile).

In ogni caso, per **prevenire conflitti**, è consigliabile raggiungere un accordo con i vicini, prima di realizzare i lavori sul cappotto termico: a seconda dei casi, può essere sufficiente concedere una autorizzazione scritta al condominio confinante, ovvero definire una servitù o, ancora costituire di un diritto di superficie.

Sino a fine agosto 2022 elevato a 60 giorni il termine per pagare gli avvisi bonari

Escluso il controllo formale delle dichiarazioni ex art. 36-ter del DPR 600/73

/ Alfio CISSELLO

Ieri il Senato, con 178 voti favorevoli, 31 contrari e un'astensione, ha rinnovato la fiducia al Governo approvando l'emendamento interamente sostitutivo del Ddl. di conversione del DL 21/2022, sul contrasto degli effetti economici e umanitari della crisi ucraina.

Il testo del maxi-emendamento, che recepisce gli emendamenti approvati in Commissione, fatte salve alcune modifiche tecniche, introduce alcune facilitazioni per i contribuenti.

Nello specifico, un nuovo art. 37-*bis* prevede che "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, per il periodo di tempo compreso tra l'entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto e il **31 agosto 2022** il termine di cui all'[articolo 2](#), comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462 è fissato in sessanta giorni".

Rammentiamo che, quando il contribuente riceve l'avviso bonario, ha davanti a sé due possibilità:

- se ritiene la pretesa infondata e gli importi non sono stati rideterminati in sede di autotutela, attende il ruolo e la notifica della cartella di pagamento, potendo presentare il **ricorso**;
- se ritiene la pretesa fondata, definisce l'avviso bonario ai sensi dell'[art. 2](#) del DLgs. 462/97, fruendo della riduzione delle sanzioni del 30% a 1/3, ma deve pagare gli importi o la prima rata entro trenta giorni dal ricevimento dell'avviso bonario.

Ove l'avviso bonario sia stato recapitato all'intermediario, i trenta giorni decorrono **dopo sessanta giorni** da quando l'avviso bonario è stato recapitato all'intermediario ([art. 2-bis](#) comma 3 del DL 203/2005).

La formulazione della norma, purtroppo, sembrerebbe non essere delle più felici.

Si possono in primo luogo effettuare un paio di consi-

derazioni.

La proroga riguarda solo gli avvisi derivanti da **liquidazione automatica** della dichiarazione ([artt. 36-bis](#) del DPR 600/73 e [54-bis](#) del DPR [633/72](#)), non essendo all'evidenza compresi quelli scaturenti dal controllo formale della dichiarazione ([art. 36-ter](#) del DPR 600/73).

Inoltre, dovrebbe riguardare sia la totalità delle somme sia la **prima rata**. Non dovrebbero esserci dubbi sul fatto che la proroga riguardi anche il caso in cui, a seguito di contraddittorio con il contribuente, gli importi siano stati rideterminati in autotutela (come nelle situazioni ordinarie, rimane il problema del *dies a quo* dei trenta/sessanta giorni quando, a seguito delle deduzioni del contribuente, le somme non vengono ride terminate).

Il problema, se la norma non verrà modificata, riguarda l'esatta delimitazione degli avvisi bonari che rientrano nell'elevazione del termine di pagamento da 30 giorni a 60 giorni.

Se l'avviso bonario viene notificato **dopo l'entrata in vigore** della legge di conversione, di certo il termine per pagarlo è di sessanta giorni.

Ma se è stato notificato prima? La proroga forse c'è solo se, alla data di entrata in vigore della legge di conversione, sono ancora pendenti i trenta giorni?

60 giorni anche con rideterminazione per autotutela

Non è chiaro se conta la data in cui viene notificato l'avviso bonario o la data in cui **spira il termine** per il pagamento, quindi i trenta giorni.

Lo stesso problema, in modo speculare, si potrà porre per i bonari che verranno notificati in estate, senza contare che il termine di pagamento viene sospeso dal **1° agosto al 4 settembre** di ogni anno, ai sensi dell'[art. 7-quater](#) comma 17 del DL 193/2016.

Contributo unificato più caro per i processi tributari

Compare il raddoppio per le impugnazioni respinte, che si riteneva inapplicabile

/ Alfio CISSELLO

Lo schema di disegno di legge per la riforma della **giustizia tributaria**, discusso nel pre-Consiglio dei Ministri, introduce alcune novità in tema di processo tributario, oltre a riformare in modo consistente l'assetto della magistratura tributaria, andando tra l'altro a innovare il **metodo di reclutamento** dei giudici.

In estrema sintesi, le novità sarebbero le seguenti:

- aumento del contributo unificato;
- istituzione di un giudice monocratico per le liti di valore sino a 3.000 euro;
- possibilità (non obbligo) per il giudice di disporre la testimonianza nella forma scritta ex [art. 257-bis](#) c.p.c., sia pure a certe condizioni;
- possibilità di ricorrere in via pregiudiziale in Cassazione e legittimazione del PM al ricorso nell'interesse della legge;
- necessità, per i processi in Cassazione, di proporre, pena l'estinzione del rito, un'istanza di trattazione entro tre anni dal deposito del ricorso.

Per quanto riguarda il **contributo unificato**, le novità sono tanto semplici quanto nocive nei confronti dei contribuenti.

In primo luogo, per tutti gli scaglioni di valore aumenterebbe il costo del contributo unificato.

Precisamente, dal 2023:

- per il valore sino a 2.582,28 euro, il contributo passa da 30 euro a 40 euro;
- per il valore da oltre 2.582,28 euro sino a 5.000 euro, il contributo passa da 60 euro a 80 euro;
- per il valore da oltre 5.000 euro sino a 25.000 euro, il contributo passa da 120 euro a 160 euro;
- per il valore da oltre 25.000 euro sino a 75.000 euro, il contributo passa da 250 euro a 333 euro;
- per il valore da oltre 75.000 euro sino a 200.000 euro, il contributo passa da 500 euro a 667 euro.

Relativamente al valore superiore a 200.000 euro, viene in sostanza introdotto un **ulteriore scaglione**.

Attualmente, se il valore supera i 200.000 euro, il contributo va sempre pagato nella misura di 1.500 euro.

Se la riforma andrà in porto, invece:

- ove il valore non sia superiore al milione di euro, il contributo avrà un costo di 2.000 euro;

- ove il valore superi il milione di euro, il contributo avrà sempre un costo di **4.000 euro**.

Fino qui non c'è però onestamente da stupirsi.

Aumenta il costo del gas e della bolletta elettrica, dunque perché non dovrebbe aumentare il contributo unificato, se non fosse per il fatto che per le Agenzie fiscali opera il meccanismo della **prenotazione a debito**, il che rende nei loro confronti assolutamente irrilevante un qualsiasi aumento.

Purtroppo le novità sfavorevoli ai contribuenti non sono finite.

Espressamente viene detto che altresì in ambito tributario troverebbe applicazione l'[art. 13](#) comma 1-*quater* del DPR 115/2002: "Quando l'impugnazione, anche incidentale, è **respinta integralmente o è dichiarata inammissibile** o improcedibile, la parte che l'ha proposta è tenuta a versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione, principale o incidentale, a norma del comma 1-bis".

Procedura invariata

Il giudice, se l'appellante (principale o incidentale) o il ricorrente in Cassazione perde, deve, senza alcuna facoltà, disporre il raddoppio del contributo unificato.

Inoltre, proprio in ragione della c.d. **prenotazione a debito**, per costante giurisprudenza il raddoppio **non opera per la parte pubblica** (in effetti, ci si chiede a che servirebbe).

La Corte Costituzionale era stata investita della questione e aveva sancito che la evidente disparità di trattamento tra contribuente ed Erario non si sarebbe verificata in quanto il menzionato comma 1-*quater* non poteva applicarsi al rito tributario, essendo circoscritto al **giudizio civile** (sentenza 2 febbraio 2018 n. [18](#)).

Ora, a ripristinare senza mezzi termini tale disparità, ci sta pensando il legislatore.

La funzione non è solo quella di monitorare i massimali

Nell'ambito dell'**autodichiarazione** relativa alla verifica del rispetto dei massimali delle Sezioni 3.1 e 3.12 del Quadro temporaneo aiuti di Stato COVID è possibile anche allocare gli aiuti del regime "quadro" nei diversi massimali (per approfondimenti sull'autodichiarazione, si rinvia alla [Scheda di Aggiornamento](#) dedicata).

- le imprese con cui il beneficiario si trova in una relazione di controllo, ai fini della definizione di impresa unica;

- l'allocazione degli aiuti ricevuti nella Sezione 3.1 e/o nella Sezione 3.12 (il beneficiario, infatti, può scegliere nell'autodichiarazione se allocare l'aiuto in tutto o in parte nella Sezione 3.12, sussistendone i requisiti) e la sussistenza dei relativi requisiti;

- in caso di superamento dei massimali previsti dalle Sezioni 3.1 e/o 3.12, le modalità con cui il beneficiario intende sanare tale irregolarità (uso dei massimali più elevati introdotti medio tempore, riversamento tramite modello F24 oppure scomputo da aiuti successivi).

Non vengono, invece, richiesti i dati già in possesso dell'Amministrazione finanziaria e delle altre amministrazioni quali, ad esempio, gli importi degli aiuti fruiti. Ai fini della verifica del rispetto dei massimali previsti dalle predette Sezioni, secondo le istruzioni all'autodichiarazione, occorre tenere conto delle misure fiscali del **regime "quadro"**, elencate nella sezione I quadro A, unitamente a tutte le altre misure agevolative riconosciute nell'ambito delle citate Sezioni 3.1 e 3.12, per le quali va compilata la sezione II "Altri aiuti" del quadro A (ad esempio, credito d'imposta per le rimanenze di magazzino settore tessile).

La verifica del rispetto dei massimali va effettuata considerando la **data di concessione** di ogni singola misura agevolativa (per quelle del regime “ombrello”, individuata nella “tabella aiuti” allegata alle istruzioni per l'autodichiarazione) e considerando la nozione comunitaria di “impresa unica”.

Le istruzioni per la compilazione del modello di autodichiarazione precisano inoltre che i massimali previsti dalle Sezioni 3.1 e 3.12 sono cumulabili, per cui il massimale complessivo risulta essere pari a **11,8 milioni di euro**, non per gli stessi costi ammissibili e ferma restando la tassatività delle misure del regime “quadro” elencate nell'[art. 1](#) comma 13 del DL 41/2021.

Tanto premesso, per le misure comprese nel regime “ombrello”, come rilevano le istruzioni e la risposta n. 5-08035, è possibile **“allocare”** la medesima misura in parte nella Sezione 3.12, sussistendone i requisiti, e in parte nella Sezione 3.1, qualora residui il massimale stabilito. Tale meccanismo è però applicabile solo per le misure comprese nel regime “ombrello” (per quelle non comprese rileva la Sezione del Quadro temporaneo nell’ambito della quale la misura è stata autorizzata dalla Commissione europea).

Secondo le istruzioni per la compilazione dell'autodichiarazione, in caso di applicazione di tale meccanismo occorre, oltre a barrare nel quadro A entrambe le caselle "Sez. 3.1" e "Sez. 3.2", compilare il **quadro D** indicando:

- in colonna 1 il codice dell'aiuto che si intende allocare in entrambe le Sezioni (desunto dalla "tabella aiuti" allegata alle citate istruzioni);

- in colonna 2 e 4, rispettivamente, l'importo della misura allocato nella Sezione 3.1 e quello allocato nella Sezione 3.12;

- in colonna 3 e 5 la quota degli importi già riportati in colonna 2 e 4 che sono stati eventualmente dichiarati nel prospetto degli aiuti di stato del modello REDDITI/IRAP 2021, relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020.

In caso di superamento delle soglie, diverse soluzioni

Nel caso in cui il dichiarante abbia ricevuto aiuti inclusi nel regime "ombrello" in misura **superiore** ai massimali delle Sezioni 3.1 e 3.12, dovrà essere compilato lo specifico riquadro dell'autodichiarazione, dichiarando, oltre all'importo eccedente e ai relativi interessi di recupero, se tale ammontare va scomputato dal massimale previsto dalla Sezione 3.12 fino al 27 gennaio 2021 oppure dalle nuove soglie previste dal 28 gennaio 2021 dalle predette Sezioni 3.1 o 3.12 come modificate dalla Comunicazione C(2021) [564](#) final del 28 gennaio 2021, di cui si intende usufruire alle condizioni ivi previste.

Ad **esempio**, secondo le istruzioni, nel caso in cui il beneficiario dovesse sfiorare il limite del massimale stabilito nel corso del primo periodo di vigenza della Sezione 3.1 (pari a 800.000 euro fino al 27 gennaio 2021) e non avesse la possibilità di allocare l'eccedenza all'interno della Sezione 3.12 (per mancanza dei requisiti ivi stabiliti), l'eccedenza non spettante potrebbe trovare capienza, con applicazione degli interessi da recupero, all'interno del nuovo e differente massimale della medesima Sezione, non interamente coperto.

Verso veri giudici togati nelle Commissioni tributarie

Lo schema di Ddl. in discussione propone di riformare in modo consistente l'assetto della magistratura tributaria

/ Giorgio INFRANCA e Pietro SEMERARO

Pare – finalmente – giunto il tempo per la **riforma strutturale** della giustizia tributaria, almeno stando allo schema di disegno di legge recante disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari, attualmente solo discusso in pre-Consiglio dei Ministri.

Lo schema disponibile incide, anzitutto, sugli **organi della giustizia tributaria** (e, quindi, sul DLgs. [545/1992](#)), non trascurando altresì talune modifiche alla disciplina del processo tributario (specie in tema di testimonianza, conciliazione, ricorso pregiudiziale in Cassazione).

Concentrando la nostra attenzione sul tema della riforma degli organi della giustizia tributaria, si può affermare che lo schema di decreto rappresenta l'erede dei lavori della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria (si veda "[Riforma della giustizia tributaria a due velocità](#)" del 13 luglio 2021) e, segnatamente, della proposta "riformista" proveniente dalla componente accademica/professionale della stessa, fondata sull'esigenza di assicurare la specializzazione dei giudici tributari tramite l'affidamento della giustizia a **magistrati tributari a tempo pieno**, scelti per concorso.

Lo schema di Ddl., infatti, propone di affidare la giustizia tributaria a una "nuova" classe di magistrati tributari selezionati per concorso pubblico per esami e destinati a tempo pieno alla gestione della giustizia tributaria.

Si prevede, altresì, che la nuova magistratura tributaria sia destinataria del **medesimo trattamento economico** previsto per i magistrati ordinari, fornendo – finalmente – riconoscimento monetario adeguato ai soggetti deputati a svolgere un ruolo così tanto delicato.

Lo schema individua il fabbisogno di magistrati tributari **"professionali"** da selezionare per concorso in 450 unità per le C.T. Prov. e 126 unità per le C.T. Reg.

La bozza in discussione, naturalmente, prevede che nelle more dell'implementazione delle selezioni concorsuali, la gestione della giustizia tributaria sia rimessa (anche e soprattutto) agli attuali giudici tributari, purché presenti alla data del 1° gennaio 2022 nel ruolo unico di cui all'[art. 4](#) comma 39-*bis* della L. 183/2011, e ciò con il chiaro intento di non disperdere il patrimonio di esperienza accumulato negli anni di servizio, accompagnando al contempo i giudici attualmente in organico verso il **completamento della loro carriera**.

Per i giudici tributari oggi in organico, inoltre, è prevista una riserva di posti del 15% per i primi due bandi di

concorso, a condizione che tali giudici abbiano una laurea in economia o giurisprudenza, siano presenti nel ruolo unico da almeno 6 anni e non siano titolari di trattamenti pensionistici.

Si procedimentalizza, poi, la facoltà per i magistrati "togati" (ordinari, amministrativi, militari e contabili) già in servizio presso le Commissioni tributarie di esercitare l'opzione per il definitivo transito nella **giurisdizione tributaria**, conservando l'anzianità maturata.

Fra le modifiche di maggior rilievo, si prevedrebbe inoltre l'assegnazione al giudice monocratico dei ricorsi di primo grado concernenti controversie di valore fino a 3.000 euro, precisando altresì che la sentenza resa dal giudice monocratico può essere appellata in C.T. Reg. esclusivamente per violazione delle norme sul procedimento, di **norme costituzionali** o di diritto europeo, ovvero dei "principi regolatori della materia".

Se queste sono le direttrici di riforma degli organi della giustizia, non possiamo che esprimere il nostro apprezzamento.

La specializzazione del giudice tributario, tramite l'introduzione di una "vera" magistratura professionale e tecnicamente preparata, è senz'altro prerequisito per l'innalzamento della qualità delle sentenze tributarie, che tanto hanno fatto discutere negli ultimi anni, ingolfando la **sezione tributaria della Cassazione**; l'innalzamento della qualità delle decisioni dei giudici dovrà necessariamente fare il paio con un miglioramento anche delle difese tecniche dei contribuenti, nell'ottica di un vero arricchimento della dialettica processuale.

Anche la retribuzione sarà diversa

Lo schema di Ddl. e con esso la previsione di una magistratura tributaria professionale e specializzata, è dunque senz'altro il primo passo, fondamentale, per una nuova stagione della giustizia tributaria, ma non può essere l'unico.

Non si può tacere, infatti, la necessità di fornire di **adeguate infrastrutture** le Commissioni tributarie, che in questi mesi di digitalizzazione "forzata" (dovuta alla pandemia) hanno mostrato tutti i propri limiti, così come si auspica si possano migliorare le proposte in tema di processo tributario contenute nello stesso schema che necessitano, a parere di chi scrive, di **alcuni aggiustamenti** per spiegare a pieno la propria efficacia.

Svalutazioni crediti indeducibili con indicazione dubbia in REDDITI SP e PF

Permane da ormai due anni il difetto di coordinamento relativo alla corrispondente variazione in aumento

/ Luca FORNERO

In sede di compilazione del quadro RF dei modelli REDDITI, laddove le svalutazioni dei crediti contabilizzate a Conto economico eccedano la soglia di deducibilità fissata dall'[art. 106](#) commi 1 e 2 del TUIR, occorre apportare una **variazione in aumento** di importo pari all'eccedenza indeducibile.

Infatti, per i soggetti diversi da [intermediari finanziari](#) e imprese di assicurazione, le svalutazioni dei crediti risultanti in bilancio e gli accantonamenti per rischi su crediti sono deducibili, in ciascun periodo d'imposta, nel limite dello **0,5%** del valore nominale o di acquisizione (valore di prima iscrizione, in caso di applicazione del principio di derivazione rafforzata) dei crediti stessi.

La deduzione non è più ammessa quando l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti ha raggiunto il 5% del valore nominale o di acquisizione (valore di prima iscrizione, in caso di applicazione del principio di derivazione rafforzata) dei crediti risultanti in bilancio alla fine dell'esercizio ([art. 106](#) comma 1 del TUIR).

Se in un esercizio l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti dedotti eccede il **5%** del valore nominale o di acquisizione (valore di prima iscrizione, in caso di applicazione del principio di derivazione rafforzata) dei crediti, l'eccedenza concorre a formare il reddito dell'esercizio stesso ([art. 106](#) comma 2 del TUIR).

Per l'indicazione dell'importo indeducibile, le **società di capitali**, gli enti commerciali e i soggetti assimilati devono utilizzare il rigo "residuale" RF31 ("Altre variazioni in aumento"), riportando il codice 41. Non è, invece, possibile utilizzare la colonna 2 ("art. 106") del rigo RF25 ("Svalutazioni e accantonamenti non deducibili in tutto o in parte"), destinata agli intermediari finanziari e alle imprese di assicurazione che deducono svalutazioni e perdite su crediti a norma dell'[art. 106](#) comma 3 del TUIR.

Per quanto riguarda le società di persone e le **imprese**

individuali in contabilità ordinaria, atteso che intermediari finanziari e assicurazioni non possono, di regola, rivestire tale forma giuridica, fino al 2019 le svalutazioni crediti eccedenti il plafond di deducibilità erano indicate nella colonna 2 del rigo RF25. Le istruzioni alla compilazione dei modelli REDDITI SP e PF disponevano, infatti, che in tale colonna doveva essere riportata "l'eccedenza delle svalutazioni dei crediti e degli accantonamenti per rischi su crediti rispetto all'importo deducibile ai sensi dell'[art. 106](#) del TUIR".

Dal 2020, con riferimento al periodo d'imposta 2019, le istruzioni ai modelli REDDITI SP e PF sono state **allineate** a quelle del modello REDDITI SC, tramite l'istituzione del codice 41 (assente fino ai modelli REDDITI SP e PF 2019), al fine di consentire, anche a società di persone e imprenditori individuali, l'indicazione dell'ammontare indeducibile delle svalutazioni dei crediti nel rigo "residuale" RF31.

Il profilo critico concerne il **mancato aggiornamento** (che permane anche nei modelli REDDITI 2022) delle istruzioni al rigo RF25, colonna 2, nella quale continua a essere prevista l'indicazione dell'eccedenza "delle svalutazioni dei crediti e degli accantonamenti per rischi su crediti rispetto all'importo deducibile ai sensi dell'[art. 106](#) del TUIR".

Per quanto sopra, sembra che società di persone e imprenditori individuali possano indicare la variazione in aumento relativa alla suddetta eccedenza, **in alternativa**:

- nel rigo "residuale" RF31 con codice 41;
- nel rigo RF25, colonna 2.

Nonostante siano passati ormai due anni, l'anomalia non è stata ancora corretta. Sarebbe auspicabile che lo fosse nei prossimi **provvedimenti correttivi** ai modelli e alle istruzioni, in modo tale da rendere univoche, anche per società di persone e imprenditori individuali, le modalità di esposizione nei modelli REDDITI SP e PF della suddetta variazione in aumento.

Ravvedimento anche per le condotte fraudolente

Per l'omessa dichiarazione occorre pagare le sanzioni piene se si sfiorano i 90 giorni

/ Alfio CISSELLO

Ieri l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la circolare n. [11](#), con la quale è stato finalmente "sdoganato" il ravvedimento per le condotte di **natura fraudolenta**, così come ammesso dal legislatore penale.

Sin dalla circolare n. [180](#) del 1998, l'Amministrazione finanziaria ha sostenuto come il ravvedimento operoso sia ontologicamente incompatibile con le violazioni di natura **dolosa**, in quanto intenzionali. Non si potrebbe, in breve, trattare di errori commessi dal contribuente, siccome espressamente voluti.

Questa tesi, a dire il vero criticabile, ha trovato il dissenso del legislatore, che, modificando gli [artt. 13](#) e [13-bis](#) del DLgs. 74/2000, espressamente ha ammesso che, proprio tramite ravvedimento operoso, si possa pagare il dovuto fruendo, a seconda delle circostanze, di una circostanza attenuante o addirittura di una **causa di non punibilità**.

Si veda ad esempio l'[art. 13](#) comma 2 del DLgs. 74/2000: "i reati di cui agli articoli 2, 3 e 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, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali".

Ovviamente, come rilevano le Entrate, la disciplina fiscale e la disciplina penale **non sempre coincidono**.

Mentre ai fini penali occorre, ai fini della non punibilità, che il pagamento sia avvenuto prima di un qualsiasi controllo di natura penale o tributaria, ciò non serve ai fini amministrativi, siccome il ravvedimento può avvenire anche **dopo il controllo**, ma prima della notifica dell'atto impositivo.

Relativamente al reato di omessa dichiarazione, per la non punibilità occorre che il pagamento di imposte, sanzioni e interessi avvenga "a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della di-

chiarazione relativa al **periodo d'imposta successivo**".

Considerato che, ai sensi dell'[art. 13](#) comma 1 lett. c) del DLgs. 472/97, il ravvedimento soggiace allo sbarramento temporale dei 90 giorni, se il pagamento avviene dopo sarà necessario versare le sanzioni in misura piena.

Bisogna rammentare che in questo caso le sanzioni da **omessa dichiarazione**, ex [artt. 1](#) e [5](#) del DLgs. 471/97, sono dimezzate siccome si verte nel caso di dichiarazione presentata entro il termine di presentazione di quella per l'anno successivo (di questo aspetto la circolare però non parla).

Viene poi affermato che se la violazione è stata già constatata a mezzo di verbale di constatazione, occorre, in caso di dichiarazione tecnicamente infedele, operare la riduzione a **1/5 del minimo**, ma, nel contempo, il contribuente la dovrà applicare sulla sanzione base (90%) aumentata della metà.

Infatti, ai sensi dell'[art. 1](#) comma 3 del DLgs. 471/97, la sanzione "è aumentata della metà quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per **operazioni inesistenti**, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente". Simile disposizione è contenuta nell'[art. 5](#) comma 4-bis del DLgs. 471/97 ai fini IVA.

La circolare fa riferimento, all'evidenza, al caso in cui la frode sia stata constatata in sede di istruttoria sostanziale, terminata con il PVC.

Bisogna applicare l'aumento della sanzione al 50%

A nostro avviso, lo stesso si deve dire quando **non c'è stata istruttoria**.

Se si ritiene la condotta fraudolenta, si opera la riduzione da ravvedimento sulla sanzione base aumentata della metà.

Del resto, se si operasse la riduzione sulla sanzione base del 90% il Fisco o gli organi inquirenti potrebbero obiettare che c'è stato un insufficiente versamento delle sanzioni, e ciò **potrebbe compromettere** i benefici del ravvedimento, sia sul lato amministrativo che penale.

Rappresentante in Dogana non responsabile dell'IVA all'importazione

La Corte di Giustizia ha ribadito la distinzione dell'imposta rispetto ai dazi doganali

/ Emanuele GRECO e Lorenzo UGOLINI

La Corte di Giustizia Ue, con la rilevante sentenza relativa alla causa [C-714/20](#), depositata ieri, ha definitivamente chiarito che il rappresentante doganale indiretto è debitore, in solido con l'importatore, **unicamente** dei **dazi** doganali dovuti per la merce e non anche dell'IVA all'importazione.

La vicenda trae origine da diversi avvisi di accertamento notificati dall'Agenzia delle Dogane italiana non soltanto agli **importatori**, ma anche allo **spedizionario** che aveva operato in veste di rappresentante indiretto.

A seguito di alcune verifiche, infatti, l'Ufficio aveva ritenuto che le lettere di intento allegate alle dichiarazioni di importazione non fossero attendibili, essendo le società importatrici prive della qualifica di [esportatori abituali](#), non avendo effettuato operazioni utili alla costituzione del plafond.

Per questo motivo, il dichiarante è stato considerato **solidalmente responsabile** per la pretesa relativa all'IVA all'importazione, sull'assunto secondo cui tale imposta configurerebbe un dazio doganale.

La Corte si pronuncia facendo riferimento alla nozione di "**obbligazione doganale**", definita all'[art. 5](#) punto 18 del Reg. Ue n. 952/2013 (CDU) come l'obbligo di una persona di corrispondere l'importo del dazio all'importazione applicabile a una determinata merce in virtù della normativa doganale in vigore.

Il debitore, ai sensi dell'[art. 77](#) par. 3 del CDU, è il dichiarante e, nel caso di rappresentanza indiretta, è debitrice anche la persona per conto della quale è fatta la dichiarazione in dogana (vale a dire l'importatore).

Tali norme, pertanto, **escludono** dalla definizione di "obbligazione doganale" le misure di fiscalità nazionale ancorché riscosse all'atto dell'introduzione nel territorio unionale della merce, come l'**IVA all'importazione**, la quale non fa parte dei dazi dovuti all'importazione (cfr. Corte di Giustizia Ue 17 luglio 2014, causa [C-272/13](#) e 29 luglio 2010, causa C-248/09).

Di conseguenza, la Corte di Giustizia, con la sentenza in commento, ha chiarito che "per quanto riguarda il pagamento dell'IVA all'importazione, non può essere affermata (...) la responsabilità del rappresentante doganale indiretto, in solido con l'importatore che gli ha conferito un mandato e che esso rappresenta".

A tali conclusioni i giudici unionali sono pervenuti considerando l'[art. 201](#) della direttiva 2006/112/Ce. È, infatti, consentito agli Stati membri prevedere che il rappresentante indiretto sia anche responsabile per l'IVA dovuta in dogana, ma le disposizioni nazionali che estendono tale responsabilità solidale devono essere **chiare e precise**, nel rispetto del principio della certezza del diritto.

La Corte di Giustizia ha, dunque, concluso affermando che "non può essere riconosciuta la responsabilità del rappresentante doganale indiretto per il pagamento dell'IVA all'importazione, in solido con l'importatore, in assenza di disposizioni nazionali che lo designino o lo riconoscano, in modo **esplicito e inequivocabile**, come debitore di tale imposta".

Consolidata giurisprudenza di legittimità sul tema

Tale orientamento unionale conferma l'ormai consolidata giurisprudenza di legittimità, la quale non solo ha riconosciuto che l'IVA all'importazione non rappresenta un dazio doganale, ma ha altresì codificato il principio di diritto secondo il quale "l'autore della dichiarazione doganale **non risponde** del mancato versamento dell'imposta" (Cass. nn. [23674/2019](#) e [29195/2019](#)).

Infine, anche l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto quale debitore dell'imposta il solo effettivo proprietario della merce e non anche l'intermediario che agisce come rappresentante indiretto (risposta a interpello n. [4](#) del 13 gennaio 2020).

Non configurabile la simulazione della rinuncia all'eredità

Il creditore pregiudicato dalla rinuncia può impugnarla per ottenerne l'inefficacia

/ Cecilia PASQUALE

Nell'ambito di una **successione**, legittima o testamentaria, non è infrequente che il chiamato scelga di **rinunciare** a quanto gli spetta (con le modalità descritte all'[art. 519](#) c.c.), ad esempio perché gli elementi passivi dell'asse prevalgono sull'attivo oppure perché desidera evitare che il patrimonio ereditato sia esposto alle azioni dei suoi creditori, una volta accettata l'eredità.

Se la rinuncia avviene in una successione legittima (senza testamento) o se, nella successione testamentaria, il testatore non ha previsto diversamente e il rinunciante è figlio o fratello del defunto, al chiamato rinunciante subentrano i suoi **discendenti per rappresentazione** ex [art. 467](#) e ss. c.c.

Tale scelta può pregiudicare i creditori del rinunciante: se il chiamato non rinunciava, infatti, il suo patrimonio si accrescerebbe con i beni dell'eredità e i creditori potrebbero soddisfarsi su questi.

Sui rimedi a disposizione dei creditori per il caso di rinuncia del debitore all'eredità si è pronunciata la Corte di Cassazione 20 settembre 2021 n. [24524](#). Nel caso oggetto di decisione, il figlio del de cuius rinunciava all'eredità, che passava per rappresentazione alle figlie. Il creditore (coniuge del de cuius) chiedeva accertarsi la **simulazione della rinuncia**, in quanto effettuata solo al fine di sottrarre i beni ereditari dalle pretese dei creditori del chiamato e, per l'effetto, chiedeva accertarsi il carattere fittizio dell'accettazione dell'eredità effettuata dalle figlie. Secondo quanto prospettato dal creditore, i beni ereditari non erano stati acquisiti dalle figlie che avevano accettato, in quanto il rinunciante si era comportato come effettivo titolare dei medesimi beni, occupandosi della loro gestione, anche per il tramite della madre, che aveva anticipato nell'interesse del figlio cospicue somme a fronte dell'impegno assunto dal medesimo di provvedere alla restituzione quando ne avesse avuto la disponibilità.

La Cassazione ha ritenuto inammissibile la domanda, affermando che la rinuncia all'eredità, in quanto negozio **unilaterale non ricettizio**, non è soggetto all'azione di simulazione, essendo impossibile l'accordo fra dichiarante e destinatario richiesto dall'[art. 1414](#) comma 3 c.c. La disposizione in questione, infatti, prevede che le norme sulla simulazione si applicano anche agli atti unilaterali destinati a una persona determinata, che siano simulati per accordo tra il dichiarante e il destinatario. La norma è interpretata nel senso che sono "simulabili" soltanto i negozi unilaterali recettizi, per cui la rinuncia all'eredità, che è atto non recettizio, è esclusa.

Il creditore del chiamato che risulti pregiudicato dalla

rinuncia ha a disposizione un apposito strumento di tutela, costituito dall'**impugnazione** della medesima, ai sensi dell'[art. 524](#) c.c., a norma del quale "se taluno rinuncia, benché senza frode, a un'eredità con danno dei suoi creditori, questi possono farsi autorizzare ad accettare l'eredità in nome e luogo del rinunciante ... al solo scopo di soddisfarsi sui beni ereditari fino alla concorrenza dei loro crediti".

L'impugnazione, in sostanza, consente ai creditori di ottenerne la **declaratoria di inefficacia** della rinuncia nei loro confronti e permette a questi di agire sul patrimonio ereditario, fino a concorrenza delle proprie ragioni. Soddisfatte le ragioni dei creditori, la rinuncia del chiamato conserva la sua efficacia: egli non diventa erede, così come non diventa erede il creditore che si avvale del rimedio e ciò che sopravanza le ragioni del creditore è acquisito dal chiamato che ha accettato l'eredità successivamente alla rinuncia stessa.

Il creditore del chiamato non è neanche pregiudicato dall'eventuale accordo fra rinunciante e chiamati per rappresentazione, finalizzato a circoscrivere o limitare nei soli rapporti interni l'efficacia della rinuncia. Anche in tal caso egli può servirsi della **tutela** ex art. 524 c.c. e far dichiarare l'inefficacia della rinuncia nei suoi confronti, mentre non può fare sì che il proprio debitore acquisisca il titolo di erede in luogo dei chiamati di ordine successivo.

Analoghe considerazioni sono state ribadite dalla C.T. Reg. Campania 25 novembre 2021 n. [8417](#) con riferimento a un caso in cui l'Agenzia delle Entrate aveva notificato al chiamato rinunciante un atto di presa in carico per un avviso di accertamento emesso nei confronti del padre deceduto. L'Agenzia contestava la **natura fraudolenta** della suddetta rinuncia, offrendo a riprova il fatto che il de cuius, con un atto di donazione di qualche anno prima, si era spogliato dei suoi beni, donandoli, ancora in vita, ai suoi eredi, per dare a quest'ultimi, poi, la possibilità di rinunciare all'eredità (sostanzialmente costituita da debiti) dopo la sua morte.

La C.T. Reg., premesso che l'accettazione dell'eredità è una condizione imprescindibile affinché sussista l'obbligazione del chiamato all'eredità a rispondere dei debiti tributari del de cuius, ha confermato l'**impossibilità giuridica** di configurare la **simulazione** della rinuncia, stante la natura di negozio unilaterale non recettizio di quest'ultima. Il creditore, se pregiudicato, può impugnare la rinuncia ex art. 524 c.c.

Poiché il soggetto notificato non ha accettato l'eredità, egli non può essere chiamato a rispondere del debito tributario del padre deceduto.

Niente esdebitazione con percentuale “irrisoria” di soddisfazione dei creditori

La domanda è temporalmente collegata alla chiusura della procedura fallimentare

/ Antonio NICOTRA

Il beneficio dell'esdebitazione, ex [art. 142](#) del RD 267/42, deve essere concesso al debitore, al ricorrere delle condizioni di legge, salvo che i creditori siano rimasti **totalmente** insoddisfatti o siano stati soddisfatti in percentuale “**irrisoria**”.

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. [15246](#) depositata ieri, ha precisato che la definizione di “soddisfacimento irrisorio” è parametrata a percentuali che devono tenere conto di **tutte** le risultanze della procedura.

L'[art. 143](#) del RD 267/42 stabilisce che il tribunale, con il decreto di chiusura del fallimento o su ricorso del debitore presentato entro l'anno successivo, verificate le condizioni di cui all'art. 142 e tenuto altresì conto dei comportamenti **collaborativi** del medesimo, sentito il curatore e il comitato dei creditori, dichiara **inesigibili** nei confronti del debitore già fallito i debiti concorsuali non soddisfatti integralmente.

Il termine **annuale** per la presentazione della domanda di esdebitazione va considerato come termine di decadenza (cfr. Cass. n. [1070/2021](#)).

Nel caso esaminato dai giudici, il debitore chiedeva di essere ammesso al beneficio della esdebitazione dai debiti residui di **2 procedure** fallimentari che lo avevano coinvolto quale socio illimitatamente responsabile di altrettante società di persone.

Il tribunale respingeva la domanda sul presupposto che, rispetto alla data di chiusura della **prima** procedura, l'istanza era stata proposta oltre l'anno.

Si rammenta, al riguardo, la previsione dell'[art. 118](#) del RD 267/42 secondo cui la chiusura della procedura di fallimento della società nei casi di cui ai nn. 1) e 2) (ossia, nell'ipotesi di assenza di domande di ammissione al passivo e quando, anche prima che sia compiuta la ripartizione finale dell'attivo, le ripartizioni ai creditori raggiungano l'intero ammontare dei crediti ammessi, o questi siano in altro modo estinti e siano pagati tutti i debiti e le spese da soddisfare in prededuzione) determina anche la chiusura della procedura estesa ai **soci** ai sensi dell'art. 147, salvo che nei confronti di questi non sia stata aperta una procedura di fallimento come imprenditori individuali.

L'[art. 143](#) del RD 267/42 ricollega l'esdebitazione al “**decreto** di chiusura del fallimento o su ricorso del debitore presentato entro l'anno successivo”. In tal modo, è chiarito che la domanda deve essere temporalmente parametrata all'avvenuta chiusura del **fallimento** in re-

lazione al quale la persona fisica intende invocare il beneficio.

L'esdebitazione, infatti, consiste nel beneficio della liberazione dai debiti residui nei confronti dei creditori concorsuali non soddisfatti in una precisa procedura di fallimento.

Il principio opera anche per la fattispecie *de qua* e implica che **nessuna** incidenza sul termine decadenziale discenda dall'eventuale pendenza di altra procedura fallimentare che coinvolga la medesima persona fisica.

Il beneficio dell'esdebitazione per i debiti residui non soddisfatti richiede, inoltre, ai sensi dell'[art. 142](#) comma 2 del RD 267/42, che vi sia stato il soddisfacimento, almeno **parziale**, dei creditori concorsuali. Tale condizione si intende realizzata, in un'ottica coerente con il favor legis, anche quando taluni dei predetti creditori non siano stati pagati.

È compito del giudice, secondo il suo prudente apprezzamento, accertare quando la consistenza dei riparti realizzati consenta di affermare che l'entità dei **versamenti** compiuti, valutati rispetto a quanto complessivamente dovuto, possa costituire la **parzialità** dei pagamenti richiesti per il riconoscimento del beneficio (Cass. SS.UU. n. [24214/2011](#)).

Interpretazione coerente con il favor debitoris

Secondo i giudici di legittimità, la valutazione di tale presupposto (per il quale il beneficio non può essere concesso “qualora non siano stati soddisfatti, neppure in parte, i creditori concorsuali”) deve essere operata secondo un'interpretazione coerente con il **favor debitoris** che ispira la norma: ove ricorrano i presupposti di cui al comma 1 dell'art. 142, quindi, il beneficio dell'esdebitazione deve essere **concesso** a meno che i creditori siano rimasti totalmente insoddisfatti o siano stati soddisfatti in percentuale “irrisoria” (Cass. n. [7550/2018](#)).

La definizione di soddisfacimento irrisorio deve, inoltre, essere parametrata a percentuali minime in ragione del rapporto tra il concreto **soddisfacimento** e le risultanze della procedura.

Resta irrilevante, invece, la circostanza che il soddisfacimento parziale attenga solo a una delle varie categorie di creditori (come ad esempio i privilegiati).

Sanzioni doganali da disapplicare se sproporzionate alla violazione

I giudici non possono limitarsi a enunciare genericamente la necessità del rispetto del diritto europeo, ma devono accertare la proporzione

/ Valeria BALDI

Con sentenza 11 maggio 2022 n. [14908](#), la Cassazione ha affermato l'importante principio secondo cui le **sanzioni** devono essere proporzionali alla violazione commessa e che, in caso contrario, spetta al giudice rideterminarle.

Il caso sottoposto alla Suprema Corte riguardava la rettifica, da parte dell'Agenzia delle Dogane, della classificazione doganale attribuita a un prodotto in sede di importazione, con conseguente applicazione di un'aliquota daziaria più alta: sulla base degli scaglioni sanzionatori previsti dall'[art. 303](#) del TULD, a fronte di maggiori dazi pretesi per 9.000 euro, l'Ufficio ha irrogato all'importatore la sanzione di 30.000 euro.

Ritenendola lesiva del principio europeo di **proporzionalità** sancito dall'[art. 42](#) del Regolamento Ue 952 del 2013 (Codice doganale dell'Unione, c.d. CDU), la Commissione tributaria regionale aveva rideterminato la sanzione in misura pari al dazio evaso.

A seguito del ricorso presentato dall'Agenzia delle Dogane, la Cassazione ha richiamato le numerose pronunce con cui la Corte di Giustizia europea ha chiarito che, in assenza di **armonizzazione** in ordine alle sanzioni applicabili in caso di inosservanza della normativa doganale dell'Unione, gli Stati membri sono competenti a scegliere quelle che sembrano loro appropriate. Essi, tuttavia, sono tenuti a esercitare la loro competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità sancito dall'[art. 42](#) del CDU.

Le misure repressive previste dalla normativa nazionale, pertanto, non devono eccedere i limiti di ciò che è necessario al conseguimento degli scopi legittimamente perseguiti da tale normativa né essere **sproporzionate** rispetto agli stessi (Corte Ue 26 aprile 2018 causa [C-81/17](#), *Zabrus Siret*; Corte Ue 17 luglio 2014, causa [C-272/13](#), *Equoland*; Corte Ue 12 luglio 2012, [C-284/11](#), *EMS-Bulgaria Transport*).

Al fine di assicurare il rispetto dei principi europei da

parte dei singoli Stati membri, la Corte di Giustizia ha più volte chiarito che spetta al giudice nazionale valutare se, tenuto conto degli imperativi di repressione e di prevenzione, le sanzioni effettivamente irrogate appaiono **sproporzionate** rispetto alla gravità dell'infrazione. Se così non fosse, il giudice chiamato a pronunciarsi sulla questione potrebbe disapplicare qualsiasi disposizione nazionale che si ponga in contrasto con norme europee direttamente applicabili (in tal senso, fra le più recenti, Corte Ue 4 marzo 2020, [C-655/18](#), *Schenker*).

Al riguardo, in precedenti pronunce, la Suprema Corte aveva rilevato come, al fine di garantire il rispetto del principio di **proporzionalità**, i giudici di merito non possano limitarsi a enunciare genericamente la necessità del rispetto del diritto europeo, ma debbano accertare, in concreto, se l'applicazione di una sanzione sia proporzionata alla violazione commessa (Cass. 21 gennaio 2015 n. [996](#); Cass. 4 giugno 2014 n. [12460](#)).

In applicazione dei principi espressi, sia a livello unionale che nazionale, i giudici di merito hanno in più occasioni **disapplicato** le sanzioni irrogate dall'Agenzia delle Dogane, provvedendo a rideterminarle in misura proporzionale alla gravità dell'infrazione commessa.

Da ultimo, con la sentenza in commento, la Corte di Cassazione ha avallato la rideterminazione della sanzione operata dal giudice di appello, correttamente rilevando come il sistema a scaglioni sanzionatori delineato dall'[art. 303](#) del TULD, stante la rigidità dei minimi previsti, non consenta di contenere la sanzione adeguandola all'**effettivo disvalore** della violazione e all'eventuale atteggiamento collaborativo del contribuente.

Se il giudice avesse applicato la normativa interna, pertanto, non avrebbe che potuto confermare l'applicazione di una sanzione che, pur nel minimo edittale (30.000), sarebbe stata irragionevolmente **alta** rispetto al dazio evaso, in palese violazione del principio di proporzionalità.

Ammesso l'ordine di liberazione e consegna nei confronti dei terzi

Nessun limite se il terzo occupa l'immobile senza titolo o in base a titolo non opponibile alla procedura

/ Chiara CRACOLICI e Alessandro CURLETTI

Il decreto emesso dal Tribunale di Verona il [15 febbraio 2022](#) nel contesto di una procedura di **liquidazione** del patrimonio aperta ex [art. 14-ter](#) della L. 3/2012 presenta caratteri di innovatività, dovendo riconoscergli il merito di affrontare una questione che, per quanto consta, **non** riscontra, al momento, analoghi, in senso conforme ovvero difforme, **precedenti** nella giurisprudenza di merito o di legittimità.

Nella specie, dalla lettura del decreto in esame, che si concentra sul fornire un'interpretazione della disposizione di cui all'[art. 14-quinquies](#) comma 2 della L. 3/2012, emerge chiaramente come, nella fase esecutiva di una procedura di liquidazione del patrimonio, il liquidatore avesse presentato al giudice delegato un'istanza, avente a oggetto l'emissione di un **ordine di liberazione** e di consegna di alcuni terreni (di proprietà del debitore ricorrente) nei confronti – ed è questo l'elemento di assoluta novità – non tanto del debitore ricorrente, quanto di un soggetto **terzo**, che parrebbe, nel caso specifico, una società (ma tale dettaglio poco rileva ai nostri fini) che utilizzava detti terreni in forza di un contratto di **affitto** rustico antecedentemente stipulato e non ancora scaduto.

Sempre dalla lettura del decreto, emergono poi due ulteriori circostanze: da un lato, il fatto che tra le parti (il debitore proprietario dei terreni e la società affittuaria) fosse stato concordato un **canone** di affitto, ritenuto **"non congruo"**; dall'altro, il fatto che su tali beni pendesse una procedura **esecutiva immobiliare** (avviata già prima dell'apertura della procedura di liquidazione del patrimonio) nell'ambito della quale era stato raggiunto un accordo transattivo tra il custode e la società, con il quale quest'ultima aveva espressamente riconosciuto l'entità "vile" del canone ai sensi dell'[art. 2923](#) comma 2 c.c. (già ritenuto tale dal perito stimatore) ed era stata autorizzata, pendente la procedura esecutiva immobiliare, a permanere nel godimento dei terreni, purché corrispondesse un importo pari al canone di cui sopra a titolo di indennità di occupazione.

Aperta la procedura di liquidazione del patrimonio, il liquidatore tentava evidentemente di liquidare tali terreni e dopo ben tre tentativi di vendita, non andati a buon fine, concludeva nel senso di ritenere quale "circostanza deterrente" lo stato di **occupazione** del com-

pendio "rispetto alla formulazione di offerte di importo congruo rispetto al valore di mercato del compendio". Talché, mosso dall'intento di realizzare, in pieno, "... l'interesse della procedura", corrispondente a "subastare il compendio di cui sopra libero", il liquidatore si determinava a formulare l'istanza – al giudice delegato – sopra descritta, muovendo dal presupposto che il suddetto ordine di liberazione e di consegna nei confronti del terzo avrebbe potuto essere emesso dal giudice delegato, secondo l'applicazione analogica dell'[art. 560](#) c.p.c.

Premesse le menzionate circostanze fattuali, il giudice, con il decreto emesso il 15 febbraio 2022, accoglieva l'istanza formulata, adducendo questa interessante e articolata motivazione: "... **nulla** osti all'emissione del richiesto ordine di liberazione e consegna al liquidatore dei beni di cui sopra. E, a tal fine, non è necessario invocare l'applicazione analogica dell'art. 560 c.p.c. (come ipotizzato dal liquidatore nell'istanza), potendo essere emesso un tale ordine già in forza della specifica disposizione di cui all'art. 14 quinquies, co. 2 lett. e) L. 3/2012, posto che tale norma non limita affatto al solo sovraindebitato il soggetto nei cui confronti il giudice della procedura di liquidazione del patrimonio [ex artt. 14-ter ss., *ndr*] può emettere il provvedimento di liberazione e consegna".

Il decreto conclude, pertanto, nel senso che "tale ordine possa essere emesso anche nei confronti dei terzi che **occupino** e che **detengano** i beni oggetto di liquidazione senza titolo ovvero in base a titolo **non opponibile** alla procedura" di liquidazione del patrimonio. Nel caso di specie, è pacifico che il contratto di affitto rustico stipulato tra le parti non possa opporsi alla procedura ai sensi dell'art. 2923 comma 2 c.c., in quanto – come peraltro riconosciuto anche dallo stesso affittuario – "stipulato a canone vile".

Da ultimo, va ancora qui segnalato che, nell'emettere l'ordine di liberazione e consegna nei confronti del terzo, ai sensi dell'art. 14-quinquies comma 2 lett. e) della L. 3/2012, il giudice delegato ha dato atto del fatto che il provvedimento emesso "... costituisca **titolo esecutivo** per il rilascio", azionabile direttamente a cura del liquidatore nominato nella procedura.

Da giugno buste paga più pesanti nei consorzi agrari

Aumenta a 18 mesi il periodo di comporto per i malati oncologici e raddoppiano da una a due le giornate di permesso aggiuntivo per i neopapà

/ Alessandro MORI

Lo scorso [4 maggio](#), tra l'Associazione nazionale dei consorzi agrari – Assocap e le OO.SS. dei lavoratori Fai-Cisl, Flai-Cgil e Uila-Uil, è stato raggiunto l'accordo per il rinnovo del CCNL 23 maggio 2017 applicabile ai lavoratori dipendenti dei consorzi agrari. La nuova disciplina decorre dal 1° gennaio 2020 e scadrà il 31 dicembre 2023.

Tra le novità più rilevanti introdotte dall'intesa si segnala in primo luogo l'incremento dei **minimi retributivi**; le Parti hanno previsto un aumento medio a regime, rapportato al livello 3 della scala classificatoria, pari a 95 euro complessivi, così distribuiti: 65 euro dal 1° giugno 2022 e 30 euro dal 1° gennaio 2023.

Di seguito si riportano gli importi dei minimi retributivi che ne derivano per tutti i livelli, oggetto di una elaborazione redazionale in applicazione della scala parametrica contenuta nell'allegato A del CCNL vigente. Da **giugno 2022**: liv. Q, 1.967,01 euro; liv. 1, 1.967,01 euro; liv. 2, 1.780,34 euro; liv. 3S, 1.520,60 euro; liv. 3, 1.399,42 euro; liv. 4S, 1.305,56 euro; liv. 4, 1.222,77 euro; liv. 5, 1.095,99 euro; liv. 6, 951,86 euro. Da gennaio 2023: liv. Q, 2.009,18 euro; liv. 1, 2.009,18 euro; liv. 2, 1.818,51 euro; liv. 3S, 1.553,20 euro; liv. 3, 1.429,42 euro; liv. 4S, 1.333,55 euro; liv. 4, 1.248,99 euro; liv. 5, 1.119,48 euro; liv. 6, 972,27 euro.

Con riferimento al periodo di carenza contrattuale compreso tra il 1° gennaio e il 31 maggio 2022 l'Accordo ha poi previsto la corresponsione con il cedolino paga del corrente **mese di maggio**, nei confronti di tutti i lavoratori in forza al primo del mese, di un **importo una tantum** pari a 100 euro in cifra fissa.

Sul piano normativo, al di là dell'istituzione di una Commissione paritetica nazionale chiamata all'aggiornamento della classificazione del personale e dei modelli di organizzazione del lavoro, e di una dichiarazione a verbale aggiunta all'art. 22 (Orario di lavoro) recante l'impegno delle Parti nella direzione di valutare le concrete modalità di ricorso al lavoro agile compatibilmente con le specifiche esigenze del settore, si segnala il nuovo art. 30-*bis*, che disciplina il tema delle **ferie solidali**.

In tale ultimo ambito le Parti, muovendosi all'interno del perimetro definito dall'[art. 24](#) del DLgs. 14 settembre 2015 n. 151 e dando applicazione alla delega in esso contenuta nei confronti della contrattazione collettiva nazionale, hanno esteso l'ambito di operatività

dell'istituto, prevedendo che i lavoratori possano "ricevere" ferie e permessi messi a disposizione dai colleghi in presenza di bisogni legati alle condizioni di salute non solo dei figli minori (come previsto dalla norma citata), ma di **tutti i figli** presenti nel nucleo familiare, come pure dei **parenti e affini di primo grado**. Sono definite poi alcune modalità operative per la fruizione del beneficio, nonché la documentazione da presentare per attestare lo stato di necessità, con rimando alla contrattazione integrativa per la previsione degli ulteriori criteri attuativi.

Da segnalare poi alcune modifiche spot apportate alla disciplina di specifici istituti. Prima tra tutte si segnala l'innalzamento a 18 mesi della durata del periodo di comporto per i **malati oncologici**, con la previsione che in caso di dichiarata guarigione intervenuta entro il 14° mese di assenza, l'obbligo di conservazione del posto si protrae per un massimo di 6 mesi successivi alla stessa (art. 36 nuovo comma 9-*bis*).

In tema di permessi di cui può beneficiare il lavoratore nel caso di decesso di un congiunto, all'art. 27 viene precisato che i 3 giorni riconosciuti si riferiscono a ciascun evento luttuoso, ancorché verificatosi nel medesimo anno. Nella parte b) del medesimo articolo viene modificata la disposizione relativa ai permessi a disposizione del lavoratore in occasione della **nascita di un figlio**: riconosciuto non più un solo giorno, ma due giorni di permesso retribuito aggiuntivi rispetto alle previsioni di legge.

In allegato all'Accordo (all. E) è inoltre presente la nuova regolamentazione dell'**apprendistato** (comprensiva di fac-simile di attestato della formazione aziendale), dell'apprendistato per la qualifica e il diploma di istruzione secondaria superiore e dell'apprendistato di alta formazione e ricerca.

Infine le Parti hanno operato una parziale riscrittura dell'allegato F in materia di **anticipazioni sul trattamento di fine rapporto**, integrando l'elenco delle casistiche ammesse con quella legata al sostenimento da parte del dipendente delle **spese per il proprio matrimonio** (cerimonia, viaggio di nozze, acquisto del mobilio); tale causale di richiesta può essere utilizzata solo una volta nell'arco del rapporto di lavoro di ciascun dipendente e consente di ottenere un importo massimo pari al **30%** del TFR maturato al momento della richiesta di anticipazione.

Eletti i nuovi delegati della Cassa ragionieri

/ REDAZIONE

Si sono tenute ieri, per la prima volta con voto a distanza, le **elezioni** per il rinnovo dell'assemblea dei delegati della **Cassa** di previdenza dei **ragionieri**. In tutto, hanno preso parte al voto 8.421 iscritti in 96 circoscrizioni elettorali, ovvero il 31,74% degli aventi diritto, percentuale più alta rispetto alle tornate elettorali precedenti.

Il collegio elettorale con la maggiore affluenza è stato quello di Chieti, che ha fatto registrare il 96,03%, mentre a Roma c'è stato il maggior numero di votanti: 517. "Gli iscritti – ha commentato Luigi Pagliuca, Presidente della CNPR – hanno premiato il lavoro svolto dal Consiglio d'amministrazione e dall'assemblea dei delegati per consentire di proseguire le attività di rilancio della CNPR e di valorizzazione della figura dell'esperto contabile, attraverso la **riconferma** di oltre l'**80% dei rappresentanti uscenti**".

La nuova assemblea dovrebbe insediarsi nel giro di un paio di mesi. Bisognerà, infatti, prima esaminare gli eventuali ricorsi, da presentare alla Commissione elettorale interna all'ente di previdenza entro trenta giorni dal voto, e poi si potrà procedere con la proclamazione dell'elenco provvisorio dei delegati eletti.

Una volta insediatasi, l'assemblea procederà con la nomina dei componenti del nuovo Consiglio di amministrazione. Il regolamento della Cassa prevede che si possano candidare all'organo di vertice solo i soggetti che hanno ottenuto la nomina di delegato. Considerati i tempi tecnici, le **elezioni** per il **CdA** dovrebbero essere indette **tra luglio e settembre**.

Di seguito, l'**elenco dei candidati** eletti in ogni singola circoscrizione: Armando Giovanni Gattuso (Agrigento), Giancarlo Oliveri (Alessandria), Stefano Poggiolini (Ancona), Marco Girardi (Aosta), Giovanni Cappietti (Arezzo), Sandra Ciaralli (Ascoli Piceno), Corrado Germano (Asti), Sergio Luciano (Avellino), Domenico Barbuzza (Barcellona Pozzo di Gotto), Vito Cesare Pugliese, Donato Tartaglia, Vincenza Rella, Pasqua Borracci (Bari), Ranieri Russo (Benevento), Eleonora Linda Lecchi, Luigi Burini (Bergamo), Giuseppina Cenedese (Biella), Andrea Billi, Teresa Landuzzi, Davide Busi (Bologna), Paolo Sartor (Bolzano), Eugenia Salvadori, Marco Mattei, Graziella Canditti (Brescia), Rita Saracino (Brindisi), Maurizio Milani (Busto Arsizio), Franco Manconi (Cagliari), Romeo Fuoco (Campobasso), Giovanni Gerardo Parente (Caserta), Tito Antonio Giuffrida, Alfredo Accolla, Cristina Erminia Lucifero (Catania), Antonio Argirò (Catanzaro), Corrado Ciavarelli (Chieti), Carlo Porta (Como), Salvatore Baldino (Cosenza), Mauro Silvestro Stringhini (Cremona), Mauro Cardone (Cuneo), Filomena Varlotta (Fermo), Alberto Carion (Ferrara), Si-

mone Boschi, Gianluca Buselli, Rossella Magini (Firenze), Giovanni Viola, Arcangela De Lorenzo (Foggia), Massimo Martines (Forlì), Cataldo Piroli (Frosinone), Fabrizio Vigo, Fabio Coacci, Michela Benna (Genova), Ezio Giuseppe Conio (Imperia), Lorenzo Caleo (La Spezia), Carla Milani, Giorgio Quartaroli (Latina), Carola De Donno, Davide De Giorgi (Lecce), Angelo Mauri (Lecco), Carlo Fabbri (Livorno), Marco Nottoli, Paola Mazzoni (Lucca), Guido Borzelli (Macerata e Camerino), Paolo De Mitri, Angelo Capuzzo (Mantova), Piero D'Angelo (Marsala), Mario Chiappuella (Massa Carrara), Domenico Vizziello (Matera), Vincenzo Alessio (Messina), Luigi Pagliuca, Emanuela Garlaschelli, Emanuela Ardillo, Patrizia Risciglione, Mariano Allegro, Alessandro Marelli Affaticati, Pierpaolo Perotto, Maria Nella Palandri, Patrick Cattaneo (Milano), Alessandro Bergonzini (Modena), Modesto Pirola, Giorgio Gaetani, Angelo Cappuccilli (Monza e Brianza), Arcangelo Sessa, Luigi Scognamiglio, Renato Polise, Stefano De Fenza, Michelina Di Tuoro (Napoli), Guido Rossi (Napoli Nord), Francesco Carosella (Nocera Inferiore), Antonio Moltelo (Nola), Carlo Maldivi (Novara), Teddi Cavinato, Rita Cecchina-to (Padova), Giovanni Tusa, Francesco Paolo La Franca, Stefano Maggiore, Rosalia Aiello (Palermo), Natale Straface (Paola), Alberto Marchi, Bruna Gabba (Pavia), Filippo Mangiapane, Stefania Calzola (Perugia e Spoleto), Maria Vittoria Tonelli (Pesaro Urbino), Massimo Ivone (Pescara), Sandro Sgalippa (Pisa), Paolo Piccardi (Pistoia), Silvano Brusadin (Pordenone), Vincenzo Teora (Potenza), Francesco Cocci (Prato), Giorgio Cilia (Ragusa), Francesco Baravelli (Ravenna), Rocco Patafio (Reggio Calabria), Francesco Pigozzi (Reggio Emilia), Enrica Cavalli (Rimini), Luigi Mandolesi, Guido Rosignoli, Pietro Marcantoni, Davide Ciolli, Tiziana Mariotti, Luigi Lucchetti, Carlo Romano, Ersilia Colagrossi, Elisabetta Polentini, Vittorino De Felice, Giorgio Garofani (Roma), Michele Pessolano (Sala Consilina), Giuseppe Esposito, Rosa Santoriello (Salerno), Roberto Minghi, Daniele Moretti (Siena), Salvatore Vignigni (Siracusa), Nicola Chiarelli (Taranto), Sabatino Broccolini, Franco Benini (Teramo), Fabrizio Petrini (Terni), Alessandra Tombesi (Tivoli), Giuseppe Scolaro, Luca Vatteone, Marina Melella, Giuseppe Gariglio (Torino), Raffaele Di Donna (Torre Annunziata), Ciro Zagaria (Trani), Giuseppe Viviano (Trapani), Stefano Giovannini (Trento e Rovereto), Tiziana Quaggiotto (Trevise), Mauro Opara (Trieste), Felice Colonna (Udine), Antonio Di Pancrazio (Varese), Roberto Ficotto (Venezia), Felice Maffei (Vercelli), Alberto Recchia, Manuela Marchi (Verona), Paola Teresa Lotto, Andrea Benetti (Vicenza), Nazzareno Lucentini (Viterbo).

Statuto dell'OIC aggiornato con le nuove funzioni nell'ambito della sostenibilità

L'Organismo italiano di contabilità (OIC) ha modificato il proprio statuto per adeguare il testo alle nuove funzioni svolte dall'Istituto nell'ambito della **sostenibilità**. In particolare, il Collegio dei Fondatori di OIC ha approvato le modifiche allo statuto proposte dal Consiglio di sorveglianza a seguito dell'allargamento ai temi della sostenibilità dell'operatività dell'Organismo disposto dal DLgs. n. 228/2021.

Nel nuovo testo dello statuto è previsto che l'OIC estenda agli standard di sostenibilità le sue funzioni di **supporto** all'attività del Parlamento e degli Organi governativi e di partecipazione al processo di elaborazione degli standard a livello europeo e internazionale. Conseguentemente, viene estesa la

destinazione delle risorse di OIC così da tener conto della partecipazione dell'Organismo all'intensa attività in materia di sostenibilità che stanno svolgendo gli organismi internazionali (in primo luogo Efrag e IFRS Foundation).

In tale ambito, si ricorda che in un [comunicato stampa](#), pubblicato lo scorso 27 aprile, il Consiglio di gestione dell'Organismo italiano di contabilità (OIC) ha reso nota la predisposizione della **struttura organizzativa** necessaria ad affrontare le impegnative scadenze in arrivo sulla **rendicontazione** in materia di sostenibilità (si veda "[Pronta la road map dell'OIC per la consultazione EFRAG sugli standard di sostenibilità](#)" del 28 aprile 2022).

Niente proroga per il quadro temporaneo per gli aiuti di Stato legato all'emergenza COVID

La Commissione europea eliminerà gradualmente il **quadro temporaneo** per gli aiuti di Stato legato all'emergenza COVID adottato il 19 marzo 2020 e modificato da ultimo il 18 novembre 2021, che consente agli Stati membri di porre rimedio a un grave turbamento dell'economia nel contesto della pandemia di coronavirus. La notizia è stata data ieri.

Tale quadro temporaneo non sarà, infatti, prorogato oltre l'attuale scadenza, che per la maggior parte degli strumenti è il **30 giugno 2022**. L'attuale piano di transizione ed eliminazione graduale non subirà modifiche, compresa la possibilità per gli Stati membri di attuare misure di sostegno agli investimenti e alla solvibilità rispettivamente fino al 31 dicembre 2022 e al 31 dicembre 2023, come già annunciato a novembre dell'anno scorso.

Margrethe Vestager, Vicepresidente esecutiva responsabile della politica di concorrenza, ha dichiarato: "Fin dall'inizio della pandemia, il quadro temporaneo per gli aiuti di Stato legato all'emergenza COVID ha consentito agli Stati membri di

sostenere in modo tempestivo, mirato e **proporzionato** le imprese in difficoltà, preservando le condizioni di parità nel mercato unico e mantenendo condizioni orizzontali valide per tutti".

Ad oggi, la Commissione ha adottato oltre 1.300 decisioni nel contesto della pandemia di coronavirus e ha approvato circa 950 misure nazionali.

Vestager, inoltre, rassicura che l'eliminazione del quadro temporaneo sarà progressiva e coordinata, in modo che le imprese coinvolte non perdano improvvisamente il sostegno di cui hanno bisogno. Il quadro temporaneo per gli aiuti di Stato legato all'emergenza COVID-19 prevede già una transizione flessibile, in particolare per le **opzioni di conversione** e ristrutturazione degli strumenti di debito (ad esempio garanzie, prestiti, anticipi rimborsabili) in altre forme di aiuto, come le sovvenzioni dirette, fino al 30 giugno 2023, nel rispetto di chiare garanzie.

Ribadita l'utilizzabilità della riserva da valutazione da equity method a copertura delle perdite

La Cassazione, nella sentenza n. [15087/2022](#), ribadisce che la riserva non distribuibile costituita ai sensi dell'[art. 2426](#) comma 1 n. 4 c.c. – mediante la valutazione secondo il **criterio del patrimonio netto**, in luogo di quello del costo d'acquisto, delle partecipazioni in società controllate – può essere utilizzata a copertura di eventuali perdite solo dopo ogni altra riserva distribuibile iscritta in bilancio.

Diversamente, si verificherebbe la "liberazione" della riserva dal suo status di maggiore tutela prima che le altre riserve siano state utilizzate, in contrasto con la *ratio* della disposizione (cfr. Cass. n. [14210/2022](#)).

Se, infatti, il capitale sociale può essere eliso dalle perdite solo dopo l'assorbimento delle riserve sulla base di un ordine successivo, il quale comporta l'imputazione delle medesime

secondo una progressione rigida, dalla riserva meno vincolata e più disponibile a quella più vincolata e, quindi, meno disponibile, allo stesso modo si può dire che le riserve appostate al passivo dello Stato patrimoniale di una società di capitali possono essere imputate a riduzione delle perdite (salvo diversa specifica previsione normativa) solo in un ordine di **progressiva minore disponibilità**, eventualmente residuando l'operazione di riduzione del capitale sociale.

In tale ordine, la riserva in questione, essendo costituita da un valore solo "stimato" e non ancora "realizzato", ed essendo per questo targata come non distribuibile, è utilizzabile a copertura delle perdite solo in mancanza in bilancio di poste del netto più liberamente disponibili; ovvero **dopo ogni altra riserva distribuibile** iscritta in bilancio.

Terzo in buona fede da tutelare nella confisca

La Corte di Giustizia Ue, nella sentenza 12 maggio 2022 relativa alla causa [C-505/20](#), ha stabilito che:

- l'[art. 8](#) § 1 della direttiva 2014/42/Ue, relativa al congelamento e alla **confisca** dei beni strumentali e dei proventi da reato nell'Unione europea, deve essere interpretato nel senso che esso "osta" a una normativa nazionale in forza della quale, quando dei beni sono congelati quali sospetti beni strumentali o proventi da reati, il proprietario di tali beni, **terzo in buona fede**, non è legittimato, durante la fase giudiziale del pro-

cedimento penale, a proporre dinanzi al giudice competente una **domanda di restituzione** di detti beni;

- l'[art. 4](#) § 1 della direttiva 2014/42/Ue deve essere interpretato nel senso che esso "non osta" a una normativa nazionale che **esclude la confisca** di un bene appartenente a un terzo in buona fede e utilizzato come bene strumentale di un reato, anche quando detto bene sia stato messo da tale terzo stabilmente a disposizione dell'imputato.

Ultimo giorno per correggere le comunicazioni di opzione per interventi edilizi

Oggi è l'ultimo giorno per poter correggere le **comunicazioni** di opzione per la cessione dei crediti derivanti da detrazioni "edilizie" o per lo sconto in fattura, di cui all'[art. 121](#) del DL 34/2020, relative a spese sostenute nel 2021 o a "cessioni differite" relative a spese sostenute nel 2020, trasmesse dal **1° al 29 aprile** 2022, scartate o contenenti errori.

Come indicato nella ris. n. [21/2022](#), infatti, dette comunicazioni possono essere nuovamente **inviare o corrette** dal 9 al 13 maggio (si veda "[Dal 9 al 13 maggio possibile correggere le co-](#)

[municazioni di opzione per i bonus edilizi](#)" del 6 maggio).

In conseguenza alle segnalazioni arrivate da contribuenti, professionisti e associazioni di categoria, l'Agenzia delle Entrate ha deciso infatti di riaprire il canale telematico per consentire di **correggere** le comunicazioni che erano state presentate entro il termine del 29 aprile 2022 che il sistema ricevente aveva validamente accolto, o per ripresentare le comunicazioni, anch'esse inviate entro il 29 aprile 2022, che il sistema ricevente aveva scartato.