

Giovedì 10 marzo 2022

IL CASO DEL GIORNO

Complessa la distinzione tra cessione di immobile e cessione d'azienda

/ Anita MAURO

Dal punto di vista civilistico, le nozioni di "azienda" e di "immobile" sono diverse, ma, in concreto, può non essere facile capire se l'atto stipulato dalle parti abbia a oggetto un immobile, con annesse le sue **pertinenze**, ovvero un'azienda il [...]

PAGINA 2

IL PUNTO PROCEDURE CONCORSUALI

Controverso l'accertamento dei crediti nella liquidazione del patrimonio

/ Tommaso NIGRO

Lo strumento della **liquidazione** del patrimonio, codificato agli artt. 14-ter e ss. della L. 3/2012, risulta modellato, nella filosofia e nell'impianto, sulla corrispondente [...]

PAGINA 8

FISCO

Ultimi giorni per inviare le Certificazioni Uniche 2022

I sostituti d'imposta trasmettono il flusso in via telematica direttamente o tramite un intermediario

/ Carlotta Anna Maria GHIO e Massimo NEGRO

Entro il 16 marzo 2022 i sostituti d'imposta devono trasmettere **telematicamente** all'Agenzia delle Entrate le **CU 2022**, relative al periodo d'imposta 2021. Quest'anno, infatti, il termine ordinario non è stato prorogato.

Con riferimento alle CU contenenti esclusivamente redditi non rilevanti per la predisposizione delle dichiarazioni precompilate, la trasmissione delle stesse può avvenire entro il termine di presentazione del modello 770/2022, ossia entro il **31 ottobre 2022**.

Nella CU si riportano i dati **fiscali e previdenziali** relativi alle certificazioni lavoro dipendente, assimilati e assistenza fiscale e alle certificazioni lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi, nonché i dati fiscali relativi alle certificazioni dei redditi derivanti dalle locazioni brevi.

La CU non riguarda invece la certificazione:

- dei dividendi e dei proventi equi-
parati, nonché delle relative ritenute

operate o delle imposte sostitutive applicate, la quale deve continuare ad avvenire mediante l'apposito **modello CUPE**;

- dei *capital gain*, degli interessi e altri redditi di capitale, per i quali rimane la certificazione in forma "libera". Tali certificazioni non devono quindi essere trasmesse all'Agenzia delle Entrate.

La trasmissione del flusso da parte dei sostituti d'imposta è effettuata esclusivamente in **via telematica**, direttamente dal soggetto tenuto a effettuare la comunicazione ovvero tramite un intermediario abilitato ai sensi dell'art. 3 comma 3 del DPR 322/98. Il flusso si considera presentato nel giorno in cui è conclusa la **ricezione** dei dati da parte dell'Agenzia delle Entrate, vale a dire nel momento di ricezione della relativa comunicazione rilasciata per via telematica. Si sottolinea a tal proposito, come specificato nelle istruzioni allegate al provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 11169/2022, che ha approvato il model-

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Delibera con maggioranza semplificata per il superbonus anche se si altera il decoro

Iscrizione al 5 per mille entro l'11 aprile 2022 per Onlus e associazioni sportive

Prescrizione a valle della cartella di pagamento alle Sezioni Unite

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

IMPRESA

Serve più tempo per l'approvazione dei bilanci 2021

/ Savino GALLO e Maurizio MEOLI

Con una lettera inviata ieri al Ministro dell'Economia e delle Finanze, Daniele Franco, e alle Commissioni Bilancio e Finanze di Camera e Senato, i tre Commissari [...]

PAGINA 5

Complessa la distinzione tra cessione di immobile e cessione d'azienda

Necessario esaminare attentamente l'oggetto del contratto

/ Anita MAURO

Dal punto di vista civilistico, le nozioni di "azienda" e di "immobile" sono diverse, ma, in concreto, può non essere facile capire se l'atto stipulato dalle parti abbia a oggetto un immobile, con annesse le sue **pertinenze**, ovvero un'azienda il cui elemento principale è un immobile.

La questione si può porre sia in relazione a contratti aventi a oggetto la **cessione** di diritti reali (ad es. compravendita o cessione) che in relazione a contratti aventi a oggetto il godimento (locazione/affitto).

Di recente, la Suprema Corte (Cass. 24 febbraio 2022 n. [6067](#)) ha riesaminato la problematica, ribadendo i principi già in passato enucleati dalla giurisprudenza di legittimità sul tema.

Secondo l'orientamento consolidato (Cass. 25 settembre 2019 n. [23851](#), 28 maggio 2009 n. [12543](#), 15 marzo 2007 n. [5989](#)), ribadito nella recente pronuncia, la differenza tra **locazione** di immobile con pertinenze e affitto d'azienda consiste nel fatto che:

- nella locazione, l'immobile concesso in godimento viene considerato specificamente, nell'economia del contratto, come l'**oggetto principale** della stipulazione, secondo la sua consistenza effettiva e con funzione prevalente e assorbente rispetto agli altri elementi, i quali (siano essi legati materialmente o meno all'immobile) assumono carattere di accessorietà e rimangono collegati all'immobile funzionalmente, in posizione di subordinazione e coordinazione;

- nell'affitto di **azienda**, l'immobile non viene considerato nella sua individualità giuridica, ma come uno degli elementi costitutivi del complesso di beni mobili e immobili, legati tra di loro da un vincolo di interdipendenza e complementarietà per il conseguimento di un determinato fine produttivo, sicché l'oggetto del contratto è costituito dall'anzidetto complesso unitario.

Pertanto, nel valutare se un contratto debba essere qualificato come locazione di immobile o affitto di azienda (o di un ramo di essa) l'interprete deve, in primo luogo, verificare se i beni oggetto di tale contratto fossero **già organizzati** in forma di azienda e, in caso di esito positivo dell'indagine, è tenuto ad accertare se le parti abbiano inteso trasferire o concedere il godimento del **complesso** organizzato o semplicemente quello di un immobile, al cui utilizzo risultino strumentali gli altri beni e servizi eventualmente ceduti, restando poi libero l'avente causa di organizzare *ex novo* un'azienda propria (così Cass. 17 febbraio 2020 n. [3888](#)).

Nel caso esaminato dalla pronuncia n. [6067/2022](#), la C.T. Reg., accogliendo le ragioni dell'Agenzia delle En-

trate, aveva negato la correttezza della qualificazione del contratto operata dalle parti (cessione di ramo di azienda) ritenendo che, invece, la pattuizione si risolvesse in una **cessione del contratto di locazione**.

In particolare, la Commissione aveva evidenziato che il contratto non aveva la finalità di consentire al cessionario il **subentro** nell'esercizio dell'impresa, posto che non erano stati trasferiti né i rapporti giuridici con la clientela e con i fornitori, né il personale e non era stata proseguita la stessa attività. D'altro canto, la Commissione ha ritenuto irrilevante il fatto che l'accordo prevedesse anche la cessione di alcuni mobili, atteso il loro valore irrisorio, e della licenza commerciale, attesa la "preminenza, sotto il profilo economico, dell'elemento rappresentato dalla cessione del contratto di locazione". Infine, con riferimento alla somma versata a titolo di **compenso per l'avviamento commerciale**, la Commissione ha ritenuto che l'importo corrisposto a tale titolo avesse, in realtà, natura di remunerazione per la cessione del contratto di locazione.

Secondo la Corte, la motivazione della decisione della Commissione tributaria è rispettosa dei principi sopra esposti, in quanto essa, esaminando le clausole contrattuali, ha ritenuto che l'oggetto effettivo del contratto, "nonché suo «scopo economico sociale»", fosse la **concessione in godimento** di un immobile e non la cessione di un complesso di beni funzionalmente organizzato per l'esercizio di un'attività di impresa, e che le altre prestazioni poste a carico del cedente (cessione dei mobili e della **licenza commerciale**) presentassero carattere secondario e accessorio e fossero prive di rilevanza sotto il profilo economico e causale.

La peculiarità della fattispecie risiede però nel fatto che viene affermata la sussistenza di una cessione del contratto di locazione, che determina non la cessione dei diritti reali sull'immobile, bensì il **subentro del cessionario** nel contratto.

Pertanto, bisogna considerare che, sebbene la cessione del contratto di locazione non sia un effetto automatico della cessione (o dell'affitto) di azienda, in quanto, a norma dell'[art. 36](#) della L. 392/78, è necessaria la conclusione di un apposito negozio volto a porre in essere la sublocazione o la cessione del contratto di locazione, tuttavia, l'[art. 2558](#) comma 3 c.c., in assenza di specifica pattuizione, consente di **presumere fino a prova contraria** la cessione del contratto di locazione avente a oggetto l'immobile in cui l'azienda è affittata (Cass. n. [12017/2017](#)).

Ultimi giorni per inviare le Certificazioni Uniche 2022

I sostituti d'imposta trasmettono il flusso in via telematica direttamente o tramite un intermediario

/ Carlotta Anna Maria GHIO e Massimo NEGRO

Entro il 16 marzo 2022 i sostituti d'imposta devono trasmettere **telematicamente** all'Agenzia delle Entrate le **CU 2022**, relative al periodo d'imposta 2021. Quest'anno, infatti, il termine ordinario non è stato prorogato.

Con riferimento alle CU contenenti esclusivamente redditi non rilevanti per la predisposizione delle dichiarazioni precompilate, la trasmissione delle stesse può avvenire entro il termine di presentazione del modello 770/2022, ossia entro il **31 ottobre 2022**.

Nella CU si riportano i dati **fiscali e previdenziali** relativi alle certificazioni lavoro dipendente, assimilati e assistenza fiscale e alle certificazioni lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi, nonché i dati fiscali relativi alle certificazioni dei redditi derivanti dalle locazioni brevi.

La CU non riguarda invece la certificazione:

- dei dividendi e dei proventi equiparati, nonché delle relative ritenute operate o delle imposte sostitutive applicate, la quale deve continuare ad avvenire mediante l'apposito **modello CUPE**;

- dei *capital gain*, degli interessi e altri redditi di capitale, per i quali rimane la certificazione in forma "libera".

Tali certificazioni non devono quindi essere trasmesse all'Agenzia delle Entrate.

La trasmissione del flusso da parte dei sostituti d'imposta è effettuata esclusivamente in **via telematica**, direttamente dal soggetto tenuto a effettuare la comunicazione ovvero tramite un intermediario abilitato ai sensi dell'[art. 3](#) comma 3 del DPR 322/98. Il flusso si considera presentato nel giorno in cui è conclusa la **ricezione** dei dati da parte dell'Agenzia delle Entrate, vale a dire nel momento di ricezione della relativa comunicazione rilasciata per via telematica. Si sottolinea a tal proposito, come specificato nelle istruzioni allegate al provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. [11169/2022](#), che ha approvato il modello di CU 2022, che il servizio telematico restituisce immediatamente dopo l'invio un messaggio che conferma solo l'avvenuta ricezione del file e soltanto in seguito fornisce all'utente una ricevuta attestante l'esito dell'elaborazione effettuata sui dati pervenuti, che, in assenza di errori, conferma l'avvenuta presentazione della comunicazione.

Il **flusso telematico** da inviare all'Agenzia delle Entrate si compone di:

- frontespizio, nel quale si riportano le informazioni relative al tipo di comunicazione, ai dati del sostituto e ai dati relativi al rappresentante firmatario della comunicazione;

- quadro CT, nel quale si riportano le informazioni riguardanti la ricezione in via telematica dei dati relativi ai conguagli derivanti dalla liquidazione dei modelli 730, tramite i modelli 730-4, resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate, qualora non sia stata ancora comunicata l'apposita "sede telematica";

- Certificazione Unica 2022, dove vengono riportati i dati fiscali e previdenziali.

Il sostituto d'imposta ha la facoltà di **suddividere** il flusso telematico inviando, oltre al frontespizio ed eventualmente al quadro CT, le certificazioni dati lavoro dipendente e assimilati separatamente dalle certificazioni dati lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi. È altresì possibile effettuare flussi telematici distinti anche nel caso di invio di sole certificazioni dati lavoro dipendente, qualora questo risulti più agevole per il sostituto. Pertanto, nel caso di coinvolgimento di più professionisti nella gestione delle certificazioni, ognuno di essi può trasmettere in via telematica le Certificazioni Uniche di propria competenza.

Con riferimento al **regime sanzionatorio** applicabile, in caso di omessa, tardiva o errata trasmissione delle CU, è prevista l'applicazione di una sanzione di 100 euro per ogni certificazione, senza possibilità, in caso di violazioni plurime, di applicare il "cumulo giuridico" ex [art. 12](#) del DLgs. 472/97, con un massimo di 50.000 euro per sostituto d'imposta. Nei casi di errata trasmissione, la sanzione non si applica se la certificazione corretta viene ritrasmessa, mediante la sostituzione o l'annullamento della precedente certificazione, entro i **5 giorni** successivi alla scadenza ordinaria, vale a dire entro il 21 marzo 2022. Se la certificazione errata è correttamente trasmessa entro 60 giorni dalla scadenza, la sanzione è ridotta a un terzo, con un massimo di 20.000 euro.

Sanatoria delle pregresse violazioni

L'[art. 3](#) comma 5-bis del DL 228/2021 (c.d. "Milleproroghe") ha previsto una sanatoria in relazione alle violazioni riguardanti la trasmissione telematica delle Certificazioni Uniche relative ai periodi di imposta dal 2015 al 2017, cioè le Certificazioni Uniche 2016, 2017 e 2018. In caso di **tardiva o errata** trasmissione di tali CU, non si applica la prevista sanzione se la trasmissione della corretta certificazione è stata effettuata entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di scadenza del termine di trasmissione. Tale sanatoria non si applica alle violazioni riguardanti l'omessa trasmissione telematica delle CU.

Delibera con maggioranza semplificata per il superbonus anche se si altera il decoro

La soglia di completamento dei lavori al 30% va commisurata all'intervento complessivamente considerato

/ Lorenzo MAGRO e Arianna ZENI

Con la risposta all'interrogazione parlamentare dell'8 marzo 2022 n. [5-07599](#) il MEF, sentita l'Agenzia delle Entrate, ha fornito alcuni chiarimenti in materia di superbonus al 110% ed altre detrazioni "edilizie".

Tra i più rilevanti, si evidenzia anzitutto come il Ministero (difformemente da quanto ritenuto, ad esempio, dall'ordinanza del Tribunale di Milano [30 settembre 2021](#)) abbia affermato la validità della **deliberazione condominiale** assunta con la maggioranza di cui all'[art. 119](#) comma 9-*bis* del DL 34/2020 (pari ad un numero di voti che rappresenti almeno un terzo dei millesimi e la maggioranza degli intervenuti in assemblea) per l'approvazione degli interventi agevolabili con superbonus, ancorché questi comportino, di per sé, un'alterazione del decoro architettonico. Ciò in quanto, ai sensi dell'[art. 119](#) comma 13-*ter* del DL 34/2020, tutti gli interventi agevolati con superbonus dovrebbero ricomprendersi tra gli interventi di "manutenzione straordinaria" e non tra le innovazioni che alterano il decoro architettonico di cui all'[art. 1120](#) comma 4 c.c. per le quali vige il divieto di deliberazione salvo il consenso unanime dei condomini.

Sempre in materia di superbonus, il Ministero ha poi confermato, in linea con quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate (risposta n. 3/2022) che la soglia di completamento del 30% dei lavori di cui all'[art. 119](#) comma 8-*bis* del DL 34/2020 deve essere commisurata all'intervento **complessivamente** considerato, non rilevando, al contrario, lo stato di avanzamento relativo ai singoli lavori.

È stato inoltre precisato come, ex [art. 119](#) comma 8-*bis* del DL 34/2020, le spese per interventi su **edifici unifamiliari** non rientrano tra quelle agevolabili con superbonus del 110% se sostenute oltre il 30 giugno 2022 (termine prorogabile – a determinate condizioni – sino al 31 dicembre 2022).

Stante la disposizione contenuta nel citato comma 8-*bis*, inoltre, anche nel caso siano stati effettuati interventi di **demolizione e ricostruzione** (richiamati espressamente dal primo periodo del comma 8-*bis*) la proroga al 31 dicembre 2025 non riguarda gli edifici unifamiliari, ma soltanto gli "interventi effettuati dai condomini, dalle persone fisiche di cui al comma 9, lettera a), e dai soggetti di cui al comma 9, lettera d-*bis*), compresi quelli effettuati dalle persone fisiche sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso condominio o dello stesso edificio, compresi quelli effettuati su edifici oggetto di demolizione e ricostruzione di cui all'articolo 3, comma 1, lettera d), del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, la detrazione spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2025, nella misura del 110 per cento per quelle sostenute entro il 31 dicembre 2023, del 70 per cento per quelle sostenute nell'anno 2024 e del 65 per cento per quelle sostenute nell'anno 2025".

Col solo acquisto di sistemi di illuminazione niente bonus verde

Infine, il MEF ha evidenziato che:

- il condomino che ha provveduto all'ampliamento o all'installazione di un impianto fotovoltaico, sito su un lastrico solare condominiale, al servizio della propria unità immobiliare, può fruire del c.d. **"bonus mobili"** ex [art. 16](#) comma 2 del DL 63/2013 per gli acquisti da destinare all'arredo di tale unità;
- le spese per il solo acquisto di sistemi di **illuminazione** e complementi di arredo non rientrano tra quelle agevolabili con il c.d. "bonus verde" di cui all'[art. 1](#) comma 12 della L. 205/2017.

Serve più tempo per l'approvazione dei bilanci 2021

I Commissari del CNDCEC scrivono al Ministro Franco, chiedendo di portare a 180 giorni il termine per la convocazione delle assemblee

/ Savino GALLO e Maurizio MEOLI

Con una lettera inviata ieri al Ministro dell'Economia e delle Finanze, Daniele Franco, e alle Commissioni Bilancio e Finanze di Camera e Senato, i tre Commissari straordinari del CNDCEC, Rosario Giorgio Costa, Paolo Giugliano e Maria Rachele Vigani, hanno chiesto di prorogare a **180 giorni** il termine finale di convocazione dell'assemblea ordinaria per l'approvazione dei bilanci al 31 dicembre 2021.

La necessità della proroga deriverebbe dal fatto che, con il perdurare dell'emergenza pandemica nel primo trimestre 2022, anche per l'esercizio in questione persistono, per le società di capitali, difficoltà nel **determinare i valori** di bilancio. "A ciò – scrivono i tre Commissari – si debbono aggiungere talune norme, non marginali, che a tutt'oggi non hanno una chiara applicazione e, ancorché di natura fiscale, incidono sulla apposizione dei valori in bilancio".

Tra i principali "dubbi interpretativi" si pone quello relativo alla possibilità di "revocare, anche a livello civilistico, la **rivalutazione dei beni immateriali** (marchi e brevetti) effettuata lo scorso anno in conseguenza del sopravvenire delle disposizioni della legge di bilancio 2022 ([articolo 1](#), commi 622-624, della legge 30 dicembre 2021, n. 234)". La norma ha previsto il prolungamento a 50 anni (rispetto ai 18 anni ordinari) del periodo di deducibilità del maggior valore rivalutato, "con conseguente radicale mutamento delle informazioni e dei dati che sono stati posti a base della decisione di rivalutare i beni", e ciò "rappresenta un motivo di incertezza che grava su molte imprese".

Alla missiva indirizzata a Governo e Parlamento, i Commissari hanno allegato un apposito **emendamento**, da inserire nel "primo veicolo legislativo utile". Si tratterebbe, peraltro, di un intervento pienamente in linea con quanto già disposto dall'[art. 106](#) comma 1 del DL 18/2020 convertito.

Si ricorda che, stando agli [artt. 2364](#) comma 2 secondo periodo c.c. (per le spa) e [2478-bis](#) comma 1 c.c. (per le srl), nello statuto è possibile prevedere un **termine maggiore**, rispetto a quello ordinario di 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, entro il quale convocare annualmente l'assemblea ordinaria, comunque non superiore a 180 giorni, quando la società è tenuta alla redazione del bilancio consolidato "ovvero" quando lo richiedono particolari esigenze connesse alla struttura e all'oggetto della società.

Gli amministratori devono segnalare le cause della dilazione nella Relazione sulla gestione (art. 2364 comma 2 ultimo periodo c.c.). Laddove la società rediga il bilancio in forma abbreviata, le indicazioni circa i mo-

tivi del rinvio, non potendo essere inserite nella Relazione sulla gestione, devono essere specificate nella Nota integrativa (*cfr.* Trib. Isernia n. [247/2006](#)). Inoltre, mentre nell'ipotesi di proroga "sistematica" risulta sufficiente richiamare l'obbligo di redigere il bilancio consolidato, in presenza di rinvio "occasionale" gli amministratori sono tenuti ad indicare la **specifica motivazione** del rinvio.

Ciò detto, si evidenzia come, l'[art. 106](#) comma 1 del DL 18/2020 convertito abbia espressamente consentito l'approvazione del bilancio al "31 dicembre 2020" nel maggior termine di 180 giorni, disponendo quanto segue: "In deroga a quanto previsto dagli articoli 2364, secondo comma, e 2478-bis, del codice civile o alle diverse disposizioni statutarie, l'assemblea ordinaria è convocata per l'approvazione del bilancio al 31 dicembre 2020 entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio".

Le ulteriori disposizioni di questo articolo del DL [18/2020](#) convertito contengono misure per lo svolgimento "a distanza" o, comunque, semplificato, delle assemblee di società, associazioni e fondazioni. Quest'ultima disciplina sarà operativa fino al 31 luglio 2022. L'[art. 3](#) comma 1 del DL 228/2021 (c.d. "Milleproroghe"), confermato in sede di conversione nella L. [15/2022](#), infatti, ha ulteriormente prorogato il termine di applicazione dal 31 dicembre 2021 al 31 luglio 2022, intervenendo sul settimo comma dell'art. 106.

La **proroga** prevista dall'[art. 3](#) comma 1 del DL 228/2021 convertito non sembra impattare sul comma 1 dell'art. 106, il quale continua a presentare il testo sopra riportato con il riferimento al bilancio al 31 dicembre 2020. Di conseguenza, così stando le cose, secondo la ricostruzione assolutamente prevalente (*cfr.*, tra la numerosa dottrina pronunciata in tal senso, Assonime Interventi n. 4/2022), per l'approvazione del bilancio al 31 dicembre 2021, è sì possibile avvalersi delle semplificazioni ricordate, ma, solo in presenza delle condizioni di cui agli artt. 2364 comma 2 e 2478-bis comma 1 c.c., si potrà procedere all'approvazione nel maggior termine di 180 giorni.

Appare, infine, opportuno segnalare come, a giudizio di taluni autori, si potrebbe anche sostenere che la locuzione di cui all'art. 3 comma 1 del DL 228/2021 convertito ("... relativo allo svolgimento delle assemblee di società ed enti ...") sia da riferire alla rubrica dell'art. 106 del DL 18/2020 convertito, rendendo il differimento del termine applicabile a **tutte le previsioni** ivi contemplate, inclusa la possibilità di proroga dei termini di approvazione del bilancio.

Iscrizione al 5 per mille entro l'11 aprile 2022 per Onlus e associazioni sportive

La domanda va presentata solo se non si è presenti nell'elenco permanente

/ Massimo NEGRO

Mediante il comunicato stampa n. 21 pubblicato ieri, 9 marzo 2022, l'Agenzia delle Entrate ha illustrato le modalità e i termini previsti per accedere al riparto del **5 per mille** 2022, in relazione all'IRPEF relativa al periodo d'imposta 2021, da parte delle Onlus e delle associazioni sportive dilettantistiche.

Con il DPCM 23 luglio 2020, è stato infatti emanato il nuovo **provvedimento attuativo** relativo alla destinazione del 5 per mille dell'IRPEF, al fine di completare la riforma prevista dal DLgs. 111/2017.

In materia bisogna però tenere conto anche:

- dell'intervenuta **operatività** del Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS), a decorrere dal 23 novembre 2021 (DM 26 ottobre 2021 n. 561);
- del regime transitorio contenuto nell'[art. 9](#) comma 6 del DL 30 dicembre 2021 n. 228 (c.d. decreto "Milleproroghe").

Secondo quanto stabilito dall'[art. 1](#) del DPCM 23 luglio 2020, il 5 per mille può essere destinato al sostegno degli enti del **Terzo settore** iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS) previsto dal DLgs. 3 luglio 2017 n. 117, a decorrere dall'anno successivo a quello di operatività del Registro, quindi dal 2022.

Gli enti del Terzo settore, per l'accreditamento al 5 per mille, devono quindi rivolgersi al Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, per il tramite dell'Ufficio del **RUNTS**.

Tuttavia, in via transitoria, il citato DL "Milleproroghe" ha stabilito che:

- per le **Onlus**, iscritte al 22 novembre 2021 alla relativa Anagrafe tenuta dall'Agenzia delle Entrate, la disposizione che riconosce quali beneficiari del 5 per mille gli enti del Terzo settore iscritti nel RUNTS ha effetto a decorrere dal secondo anno successivo a quello di operatività del RUNTS (quindi dal 2023);
- fino al 31 dicembre 2022, le Onlus continuano ad essere destinatarie della quota del 5 per mille con le modalità stabilite dal DPCM 23 luglio 2020 per gli "enti del volontariato".

Per l'anno finanziario 2022, le Onlus devono quindi continuare a presentare le **richieste** di accreditamento al 5 per mille all'Agenzia delle Entrate:

- in caso di nuova costituzione;
- se nel 2021 non si erano iscritte o non possedevano i requisiti richiesti.

Non devono invece ripresentare l'istanza le Onlus già presenti nell'**elenco permanente** delle Onlus accreditate per il 2022, pubblicato sul sito dell'Agenzia delle Entrate.

Ove la domanda di iscrizione sia necessaria, va pre-

sentata:

- entro lunedì **11 aprile 2022**, in quanto il previsto termine del 10 aprile quest'anno cade di domenica e viene quindi prorogato automaticamente al giorno successivo;
- in via telematica, utilizzando i servizi on line dell'Agenzia delle Entrate, direttamente o tramite un intermediario.

La suddetta procedura di iscrizione deve essere rispettata anche dalle **associazioni sportive dilettantistiche**, qualora non siano presenti nell'elenco permanente 2022, pubblicato dal CONI sul proprio sito istituzionale. Tuttavia, l'applicativo per l'iscrizione delle associazioni sportive dilettantistiche è disponibile sia sul sito dell'Agenzia delle Entrate, sia sul sito del CONI, mediante un collegamento con il sito dell'Agenzia.

A seguito della presentazione delle domande, entro il 20 aprile 2022, l'Agenzia delle Entrate (per le Onlus) e il CONI (per le associazioni sportive dilettantistiche) pubblicheranno, sui rispettivi siti istituzionali, gli **elenchi provvisori** dei soggetti iscritti.

Entro il successivo 2 maggio (in quanto il termine ordinario del 30 aprile cade di sabato), il legale rappresentante del soggetto richiedente, ovvero un suo incaricato munito di formale delega, può richiedere alla Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate o all'Ufficio del CONI territorialmente competenti, la **rettifica** di eventuali errori di iscrizione.

L'elenco **definitivo** dei soggetti iscritti sarà pubblicato entro il 10 maggio 2022.

Possono partecipare al riparto del 5 per mille anche le Onlus e le associazioni sportive dilettantistiche che non hanno effettuato tempestivamente l'iscrizione, purché **regolarizzino** la propria posizione entro il 30 settembre 2022. I requisiti devono comunque essere posseduti alla suddetta data dell'11 aprile 2022.

Iscrizione di ODV e APS entro il 31 ottobre 2022

Per quanto riguarda le organizzazioni di volontariato (ODV) e le associazioni di promozione sociale (APS) coinvolte nel processo di migrazione dei dati dai registri di settore preesistenti al RUNTS, che non siano già regolarmente accreditate per l'accesso alla ripartizione del cinque per mille nell'esercizio 2021, si ricorda che il suddetto DL "milleproroghe" ha stabilito che possono accreditarsi per l'accesso al cinque per mille nell'esercizio 2022 entro il **31 ottobre 2022**, con le modalità stabilite dall'[art. 3](#) del DPCM 23 luglio 2020, ossia attraverso il portale del RUNTS.

Prescrizione a valle della cartella di pagamento alle Sezioni Unite

Sia la giurisdizione ordinaria che la tributaria sono state ritenute sussistenti

/ Alfio CISSELLO

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza interlocutoria n. [7506](#) dell'8 marzo 2022, ha rimesso al Primo Presidente, per l'eventuale assegnazione alle **Sezioni Unite**, la questione inerente alla giurisdizione competente ai fini dell'eccezione di prescrizione "a valle" della cartella di pagamento.

Nel sistema tributario, è bene ribadirlo, salvo casi residuali come ad esempio il **bollo auto**, la prescrizione è sempre "a valle" della cartella di pagamento o dell'accertamento esecutivo, semplicemente in quanto "a monte" i termini sono decadenziali e non di prescrizione, tanto per le cartelle di pagamento quanto per gli avvisi di liquidazione/accertamento.

Fanno eccezione le cartelle di pagamento emesse a seguito di accertamenti in tema di **imposte d'atto** e, in generale, per comparti impositivi diversi da imposte sui redditi, IVA e IRAP (cfr. Cass. 6 novembre 2020 n. [24892](#)).

Il tutto nasce dall'[art. 2](#) del DLgs. 546/92, secondo cui "Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria **successivi alla notifica della cartella di pagamento** e, ove previsto, dell'avviso di cui all'[articolo 50](#) del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602".

La situazione problematica è la seguente.

Viene notificata una cartella di pagamento o un accertamento esecutivo, il contribuente non impugna e spira il termine di prescrizione (**cinque o dieci anni** per le imposte, **cinque anni** per sanzioni e interessi).

Un primo orientamento ritiene che la prescrizione rientri nella giurisdizione tributaria (Cass. SS.UU. 14 aprile 2020 n. [7822](#)), mentre altre sentenze optano per la **giurisdizione ordinaria** (Cass. SS.UU. 24 dicembre 2019 n. [34447](#), relativa però al caso in cui la prescrizione venga eccepita dal curatore in sede di ammissione al passivo fallimentare di un credito tributario).

Il potenziale intervento delle Sezioni Unite è senz'al-

tro opportuno, posto che la questione si presenta ancora più critica, se si analizzano le particolarità della giurisdizione tributaria.

Possono infatti verificarsi almeno **tre situazioni**.

Il contribuente riceve, maturata la prescrizione, un atto impugnabile in Commissione tributaria come una comunicazione di ipoteca. L'impugnazione è necessaria proprio per far valere la **prescrizione**, in ragione delle preclusioni processuali che caratterizzano la giurisdizione tributaria (cfr. ad esempio la C.T. Reg. Palermo 21 febbraio 2018 n. [769/3/18](#)).

Il contribuente riceve, dopo la cartella di pagamento, direttamente il pignoramento: occorre far valere la prescrizione mediante opposizione all'esecuzione ex [art. 617](#) c.p.c.

Il problema risulta più articolato

Ultima ipotesi: successivamente alla cartella di pagamento, matura la prescrizione ma non ci sono né atti impugnabili né atti esecutivi.

In relazione a tale fattispecie, la Cassazione, valorizzando la tutela del contribuente, ha sancito che è possibile ricorrere contro il **diniego di autotutela** al fine di eccepire la prescrizione (Cass. 11 maggio 2020 n. [8719](#)).

Le Sezioni Unite potranno finalmente fare chiarezza sulla questione, resa ulteriormente complicata dal fatto che, in molti casi, un singolo carico porta a riscossione entrate soggette a **diversi termini** di prescrizione.

Si auspica che le Sezioni Unite affermino l'erroneità dell'orientamento, formatosi in ambito contributivo, secondo cui non si può proporre opposizione all'esecuzione solo per far valere la prescrizione, siccome difetta **l'interesse ad agire** e, comunque, il debito può essere annullato in autotutela (cfr. Cass. 1° marzo 2019 n. [6166](#)).

Controverso l'accertamento dei crediti nella liquidazione del patrimonio

La lacuna normativa può essere colmata dall'utilizzo in chiave evolutiva del Codice della crisi

/ Tommaso NIGRO

Lo strumento della **liquidazione** del patrimonio, codificato agli [artt. 14-ter](#) e ss. della L. 3/2012, risulta modellato, nella filosofia e nell'impianto, sulla corrispondente procedura maggiore dell'attuale "fallimento", con un'articolazione che riecheggia le principali fasi, seppur volutamente semplificate, che partono dall'acquisizione dell'attivo fino a giungere al definitivo riparto delle somme e alla rendicontazione (quand'anche queste ultime non risultino compiutamente codificate).

In detto contesto grandi **difficoltà** interpretative si pongono in ordine all'individuazione dell'esatto **perimetro** della verifica del passivo, dovendo chiedersi se l'accertamento dei crediti possa essere svolto anche al di **fuori** del confine individuato dal combinato disposto degli [artt. 14-septies](#) e [14-octies](#), attraverso gli ordinari strumenti che la normativa civilistica offre.

La questione si pone analizzando il deficitario assetto dell'attuale L. [3/2012](#) la quale, se da un lato innesta un procedimento atto a convogliare l'accertamento in una fase **incidentale** di verifica, dall'altro non opera il richiamo, né formula un espresso rimando, a una disposizione simile a quella recata all'[art. 52](#) del RD 267/42, lasciando l'interprete nel dubbio applicativo circa la valenza del principio di esclusiva attrattività alla procedura concorsuale.

In tema la giurisprudenza di merito pare adagiarsi su di un'interpretazione maggiormente **rigorosa** che, partendo dalla lacuna normativa – e, dunque, dal mancato riferimento a una precisa disposizione rispettosa del principio codificato nella procedura "maggiore" – ritiene possibile che l'accertamento possa travalicare gli angusti confini della procedura e porsi in un contesto **eso-concorsuale**, anche negando l'applicazione analogica all'[art. 52](#) del RD 267/42 atteso che "le norme della materia fallimentare che prevedono il concorso dei creditori per il soddisfacimento dei rispettivi crediti e le conseguenti limitazioni alle azioni volte a tale fine hanno carattere eccezionale rispetto al principio generale sancito dagli [artt. 2740](#) e [2741](#) cod. civ., relativo alla generale responsabilità patrimoniale del debitore e, quindi, non possono essere applicate in via analogica ex art. 14 delle preleggi".

Così si riconosce che "i creditori possano agire **liberamente**, secondo i principi generali, per ottenere in sede giudiziale il riconoscimento del loro credito, fatto salvo il divieto di azioni cautelari ed esecutive e l'acquisto di diritti di prelazione sul patrimonio del debito-

re (*ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*)" (Trib. Salerno 9 novembre 2021 n. [1951](#)).

Il che comporterebbe, a ben vedere, una pericolosa **sovrapposizione**, dando luogo a un primo accertamento del credito in sede endo-procedurale, nelle forme previste dall'[art. 14-octies](#) della L. 3/2012 – così valorizzando il profilo della cognizione **sommatoria** – e poi un successivo giudicato ancorato a un processo di cognizione ordinario, quantomeno per i giudizi già pendenti o instaurati successivamente; con la conseguenza che il contenzioso già introdotto potrà "legittimamente proseguire e che quanto sarà statuito in quella sede con efficacia di giudicato avrà carattere vincolante anche nella procedura, ai fini dell'ammissione della pretesa al passivo e quindi ai fini della partecipazione al concorso sui beni del sovraindebitato" (Trib. Verona [13 gennaio 2020](#)).

In tal modo si aprono stridenti parentesi incidentali, da un lato consentendo l'applicazione di ammissioni **condizionate** che non sembrano trovare adeguata cittadinanza nell'attuale sistema della verifica nella liquidazione del patrimonio e, sotto altro angolo visuale, generando riverberi in materia di **opponibilità**, facendo espresso riferimento, ad esempio, al fondamentale criterio vigente in sede concorsuale della terzietà dell'organo di procedura rispetto a documentazione priva di "data certa" che verrebbe così travolto dall'accertamento ordinario (Trib. Firenze [11 giugno 2020](#)).

L'attuale condizione imporrebbe un ulteriore sforzo interpretativo per riportare nei giusti ranghi una fase incidentale che il legislatore ha, a ben vedere, espressamente voluto (diversamente da quanto invece ha inteso stabilire nella procedura di concordato preventivo, dove, si ricorda, non è previsto un momento dedicato all'accertamento dei crediti); in tal senso operando un rinvio alla futura disposizione di cui all'[art. 270](#) del nuovo Codice della Crisi il quale, al comma 5, nel disporre un espresso rimando agli [artt. 143](#) e [151](#), prevede, rispettivamente, l'**interruzione** dei giudizi e l'esclusività dell'accertamento endo-procedurale.

E qui non si tratterebbe di far applicazione dell'*analogia legis*, quanto piuttosto di utilizzare in chiave **evolutiva** il nuovo Codice, richiamando quel principio di continuità di *ratio* tra vecchie e nuove disposizioni che la Cassazione ha di recente declinato (Cass. SS.UU. nn. [12476/2020](#) e [8504/2021](#)) e che qui pare concretamente invocabile.

Compensi a società di intermediazione estera senza ritenuta

Non imponibili neanche i compensi ai professionisti non residenti selezionati se manca la base fissa

/ Luisa CORSO e Gianluca ODETTO

Con sentenza n. [7108/2022](#), la Cassazione ha fornito rilevanti indicazioni sul trattamento fiscale dei compensi erogati a società non residenti (nel caso di specie, sei società inglesi) le quali prestavano, nei confronti di una società italiana operante nel settore della moda, **attività di intermediazione** in relazione a prestazioni professionali rese in Italia da stilisti, parrucchieri, truccatori e modelli, anch'essi non residenti.

La Suprema Corte, accogliendo due dei motivi del ricorso presentato dalla società italiana avverso la contestazione circa la mancata applicazione della ritenuta a titolo d'imposta del 30% ([art. 25](#) comma 2 del DPR 601/73), ha **escluso** la tassazione in Italia, basando le proprie argomentazioni sul presupposto che le fatture emesse dalle società inglesi distinguevano tra compensi in favore dei singoli professionisti e compensi in favore delle società intermediarie, in quest'ultimo caso a titolo di *agency fee*.

Con riferimento alla prima tipologia di compensi, evidenzia la Cassazione, trattandosi di redditi di **lavoro autonomo**, pur a fronte del legame di territorialità sancito dall'[art. 23](#) comma 1 lett. d) del TUIR, rappresentato dalla prestazione in Italia dell'attività, non vi è tassazione in virtù dell'art. 14 delle Convenzioni siglate dall'Italia, il quale prevede la tassazione nello Stato in cui l'attività è prestata solo in presenza di una stabile organizzazione (o base fissa) in tale Stato, circostanza che, tuttavia, non ricorreva nel caso di specie.

Con riferimento ai **modelli**, inoltre, si esclude l'applicabilità dell'[art. 17](#) del modello OCSE, norma volta a tassare i compensi degli artisti nello Stato in cui la prestazione è svolta a prescindere dalla sussistenza di base fissa, in quanto, come già argomentato nella sentenza n. [21865/2018](#), si tratta di attività di carattere personale, propria dei prestatori autonomi, e non di prestazione di carattere artistico.

I compensi percepiti dalle società inglesi per lo svolgimento dell'attività di intermediazione sono, invece, **redditi di impresa** ex [art. 55](#) del TUIR; infatti, evidenzia la Suprema Corte, l'attività di intermediazione rientra nel perimetro dell'[art. 2195](#) n. 2 e 5 c.c. Per tali redditi, secondo la Cassazione trova applicazione l'art. 7 della Convenzione Italia-Regno Unito, in base al quale il reddito di impresa è tassato nello Stato di svolgimento dell'attività solo in presenza di una stabile organizzazione in tale Stato, circostanza anch'essa assente nel caso considerato (peraltro, ancorché ciò non venga normalmente sollevato in sede contenziosa, anche avendo riguardo alla norma interna di cui all'art. 23 comma 1 lett. e) del TUIR il legame territoriale non

risulterebbe verificato).

La conclusione è altresì in linea con l'[art. 25-bis](#) comma 8 del DPR 600/73, il quale contempla il prelievo sulle provvigioni in capo ai non residenti solo se le stesse sono corrisposte alla stabile organizzazione, nulla disponendo per i casi in cui la stessa non sia presente proprio per la **carenza a monte** del requisito di territorialità.

La sentenza n. 7108 richiama principi di notevole interesse sotto quattro ulteriori aspetti.

In primo luogo, essa rimarca la natura delle Convenzioni contro le doppie imposizioni quale **fonte primaria**, destinata a prevalere sulle norme interne, ai sensi degli [artt. 10](#) comma 1 e 117 della Costituzione, riguardanti l'adattamento dell'ordinamento italiano alle norme di diritto internazionale, nonché dell'[art. 75](#) del DPR 600/73 (il principio, di per sé non discutibile, viene invece occasionalmente ignorato dalla giurisprudenza).

In secondo e terzo luogo, viene stabilito con riferimento alla nozione di persona **"residente"** di uno Stato contraente, necessaria al fine di invocare i benefici convenzionali:

- da una parte, che è sufficiente la sola esistenza, in via **potenziale**, della soggezione ad imposta (*liability to tax*) nel proprio Stato di residenza;

- sotto un diverso profilo (la questione è ampiamente dibattuta), che i **certificati di residenza** forniti dall'Amministrazione fiscale estera rivestono valenza probatoria al fine di scongiurare possibili contestazioni.

Da ultimo, tra i motivi di ricorso non esaminati (in quanto assorbiti dal giudizio in merito all'assenza di imposte italiane) vi è quello per cui la ritenuta a titolo d'imposta del 30% operata nei confronti dei soggetti non residenti, essendo prelevata sul compenso lordo, il quale non considera i costi (ris. Agenzia delle Entrate n. [56/2005](#)), determinerebbe una **illegittima restrizione** alla libertà di prestazioni di servizi di cui all'art. 56 del TFUE (i soggetti residenti, infatti, pur subendo anch'essi il prelievo – nella misura del 20% – sul compenso lordo, hanno la possibilità di recuperare lo stesso in dichiarazione, facendo quindi valere *ex post* i costi inerenti).

Si segnala al riguardo che, in base alla risalente sentenza della Corte di Giustizia Ue 12 giugno 2003 causa [C-234/01](#) (*Gerritse*), tale discriminazione verrebbe meno laddove l'aliquota della ritenuta sia **comparabile a quella media** che risulterebbe con il ricorso all'imposizione ordinaria (fatto, questo, non semplice da verificare, posto che l'aliquota marginale varia in modo considerevole da soggetto a soggetto).

Note di variazione IVA per le procedure di liquidazione coatta in senso ampio

Priva di rilievo la mancata menzione nella prassi antecedente alle modifiche legislative

/ Antonio NICOTRA

Con la risposta a interpello n. [100](#), resa nota ieri, l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto la possibilità di operare la **variazione** in diminuzione dell'IVA, secondo la nuova disciplina di cui all'[art. 26](#) del DPR 633/72, anche per la procedura di **liquidazione** coatta amministrativa di cui all'[art. 15](#) del DL 98/2011.

In tema di variazioni dell'imponibile o dell'imposta, con il modificato art. 26 del DPR 633/72 – introdotto dall'[art. 18](#) del DL 73/2021, con efficacia per le procedure "avviate dal 26 maggio 2021 compreso" (DL [228/2021](#) conv. L. [15/2022](#)) – è stato **anticipato** il momento a decorrere dal quale il cedente/prestatore ha facoltà di operare la variazione in diminuzione dell'IVA, a fronte del mancato pagamento del corrispettivo da parte del cessionario o committente sottoposto a una procedura concorsuale.

La possibilità di riduzione dell'imposta è ammessa a partire dalla data in cui quest'ultimo è "assoggettato" a una procedura concorsuale. Tale momento è individuato, in relazione alla singola procedura, al comma 10-*bis* dell'[art. 26](#).

Nel dettaglio, se il mancato pagamento è dovuto all'assoggettamento del debitore a procedure concorsuali, la variazione conseguente può essere operata a partire dalla data di **apertura** della procedura (senza quindi attenderne l'esito e l'eventuale infruttuosità), ossia, tra le altre, alla data: della sentenza dichiarativa del fallimento, ovvero del "**provvedimento** che ordina la liquidazione coatta amministrativa" (*cfr.* circ. Agenzia delle Entrate n. [20/2021](#)).

La modifica legislativa ha suscitato diversi **quesiti** tra gli interpreti del diritto (si veda "[Consecuzione tra procedure più favorevole per la nota di variazione IVA](#)" del 23 febbraio 2022) e, in tal senso, la risposta in commento fornisce chiarimenti circa l'ambito di applicazione della disciplina.

Per l'Agenzia delle Entrate, la **liquidazione coatta** amministrativa contemplata all'art. 26 del DPR citato non è solo la procedura regolata dal RD [267/42](#), ma anche quella di cui all'art. 15 del DL 98/2011 nelle sue varie articolazioni e ciò in ragione della circostanza che il legislatore fallimentare ha rimesso alla normativa **speciale** di settore la determinazione dei casi in cui tale procedura può avere corso, il relativo iter e i soggetti cui la stessa si applica (*cfr.*, ad esempio, l'[art. 2](#) del RD 267/42, secondo cui la legge determina le imprese soggette a

liquidazione coatta amministrativa, i casi per le quali la liquidazione coatta amministrativa può essere disposta e l'autorità competente a disporla).

Viene in rilievo, tra gli altri, anche il comma 5-*bis* dell'art. 15 citato – introdotto dall'[art. 12](#) comma 6-*bis* del DL 77/2021 conv. L. [108/2021](#) (si veda "[Liquidazione coatta amministrativa anche per gli enti pubblici vigilati dalle Regioni](#)" dell'11 agosto 2021) – che **estende**, di fatto, agli **enti** sottoposti alla **vigilanza** delle Regioni e delle Province autonome di Trento e di Bolzano la disciplina della liquidazione coatta amministrativa di cui all'[art. 15](#) comma 1 del DL 98/2011 conv. L. 111/2021.

Non sussistono, peraltro, elementi contrari – né sotto un profilo letterale, né guardando alla *ratio* delle norme – all'applicabilità delle nuove disposizioni di cui all'art. 26 del DPR 633/72 anche a tale procedura.

A diverse conclusioni non potrebbe giungersi per il solo mancato riferimento alla stessa in precedenti documenti di prassi, come ad esempio la circolare n. [77/2000](#), peraltro antecedenti agli interventi normativi *de qua*.

Resta quindi ferma la possibilità, anche in tali ipotesi, di emettere la nota di variazione dalla data del provvedimento che ha **ordinato** la liquidazione coatta amministrativa.

Confermati i termini indicati nella circolare n. 20/2021

L'Agenzia delle Entrate ha cura, infine, di precisare che la **data** entro cui emettere la nota di variazione in diminuzione deve essere individuata nel termine per la presentazione della **dichiarazione** IVA relativa all'anno in cui si sono verificati i **presupposti** per operare la variazione in diminuzione, ossia, con particolare riferimento alle procedure concorsuali, entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui viene emanata, tra gli altri, la sentenza dichiarativa del fallimento, ovvero il provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa.

Il momento entro cui esercitare il diritto alla **detrazione**, invece, deve essere individuato nella data della liquidazione periodica IVA relativa al mese o trimestre in cui la nota viene emessa o, al più tardi, in sede di dichiarazione IVA relativa all'anno di emissione della nota (*cfr.* circolare n. 20/2021, risposta a interpello n. [50/2022](#) e circolare n. [5/2022](#)).

Domanda per la disoccupazione agricola entro il 31 marzo

La misura di sostegno al reddito è stata interessata da alcune novità normative e giurisprudenziali riguardanti i destinatari e l'importo

/ Daniele SILVESTRO

Il 31 marzo scade il termine per la presentazione della domanda di accesso alla **disoccupazione agricola** riferita a periodi di attività svolti nel corso dell'anno 2021. La domanda deve essere presentata telematicamente dal soggetto interessato, utilizzando l'apposito servizio on line messo a disposizione dall'INPS ovvero mediante Contact center o l'ausilio dei patronati.

Tale trattamento – si ricorda – rappresenta una particolare misura di **sostegno al reddito** dei lavoratori agricoli, differente rispetto alla NASpI e alla DIS-COLL in quanto non ha come obiettivo quello di tutelare il lavoratore dopo la cessazione del rapporto di lavoro, bensì di **coprire** un periodo di disoccupazione già trascorso dallo stesso al momento della presentazione della domanda.

L'accesso alla misura è subordinato al possesso di precisi requisiti, quali: iscrizione negli elenchi nominativi dei lavoratori agricoli; almeno due anni di anzianità nell'assicurazione contro la disoccupazione involontaria; almeno **102 contributi giornalieri** nel biennio costituito dall'anno cui si riferisce l'indennità e dall'anno precedente.

Diverse sono le novità che hanno interessato la disoccupazione agricola di recente; tali novità riguardano in modo particolare l'ambito **soggettivo**, la misura del beneficio e gli assegni per il nucleo familiare.

Con riferimento all'ambito soggettivo, sono destinatari della disoccupazione agricola gli **operai agricoli** a tempo determinato (OTD), gli operai agricoli a tempo indeterminato (OTI) che lavorano per parte dell'anno, i piccoli coloni, i compartecipanti familiari nonché i piccoli coltivatori diretti che integrano fino a 51 le giornate di iscrizione negli elenchi nominativi mediante versamenti volontari.

Sul punto, l'**art. 1** comma 221 lett. a) della L. 234/2021 (legge di bilancio 2022) ha stabilito che, a decorrere dal 1° gennaio 2022, gli operai agricoli a tempo indeterminato (OTI) delle **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**, sono destinatari della **NASpI**. Il comma 221 è quindi intervenuto estendendo l'ambito applicativo della NASpI (esclusivamente per le cessazioni decorrenti dal 1° gennaio 2022), riducendo invece quella della disoccupazione agricola.

Tuttavia, come sottolineato dall'INPS con la circ. n. **2/2022**, i suddetti OTI potranno comunque **accedere** al-

la disoccupazione agricola di competenza 2021 qualora nel predetto anno abbiano maturato i requisiti di accesso e presentino la domanda entro il termine ordinario del 31 marzo 2022.

In merito alla misura dell'indennità di disoccupazione agricola si ricorda che la stessa dipende dalla tipologia di lavoratore, la percentuale applicata è infatti pari al **40%** per gli OTD e al **30%** per gli OTI (per questi ultimi, inoltre, non è prevista la trattenuta per il contributo di solidarietà).

Di particolare rilievo, sull'argomento, sono le sentenze della Corte di Cassazione del 10 gennaio 2022 nn. **438**, **439** e **440**. La Corte ha infatti affermato che l'importo della disoccupazione agricola deve essere determinato, per gli operai agricoli a tempo determinato, sulla base della retribuzione prevista dai **contratti collettivi** stipulati dalle organizzazioni sindacali più rappresentative su base nazionale (di cui all'**art. 1** comma 1 del DL 338/89) e non sul salario medio convenzionale ex **art. 28** del DPR 488/68.

Altra novità riguarda invece gli assegni per il nucleo familiare, la cui disciplina è stata interessata dall'introduzione dell'assegno unico e universale (regolato dal DLgs. **230/2021**). Con la recente circ. n. **34**, l'INPS ha, tra le varie questioni, precisato che l'assegno per il nucleo familiare non spetta per quei nuclei che sono tutelati dall'assegno unico e universale. Tuttavia, considerato il meccanismo della disoccupazione agricola, nulla cambierà per l'anno in corso e i lavoratori agricoli possono già dal 10 gennaio 2022 presentare le **domande di ANF** relative all'attività lavorativa svolta nell'anno 2021.

Invece, l'attività svolta nei mesi di gennaio e febbraio 2022 sarà considerata nel 2023, anno in cui saranno presentate le domande per l'indennità di disoccupazione agricola di competenza 2022. In tal caso, con riferimento al predetto periodo (gennaio e febbraio 2022), ai fini della definizione del diritto e dell'importo dell'ANF, verranno applicate le regole in vigore fino al **28 febbraio 2022**.

Infine, si evidenzia che per l'indennità di disoccupazione ordinaria agricola con requisiti normali, da liquidare nell'anno 2022 (riferita ai periodi di attività svolti nel 2021), trovano applicazione gli importi massimi stabiliti per il 2021, ovverosia **1.199,72 euro** (massimale più alto) e a **998,18 euro** (massimale più basso) (circ. INPS n. **26/2022**).

Nullità della sentenza per vizio di motivazione molto circoscritta

Per la Cassazione sentenza salva se comunque si capisce cosa voleva esternare il giudice

/ Gaetano CIANCIO

L'**assenza nella motivazione** della sentenza degli elementi richiesti dall'[art. 36](#) del DLgs. 546/1992 non determina in automatico la sua nullità.

Il citato art. 36 stabilisce quali devono essere i **componenti fondamentali** della motivazione della sentenza, sostanzialmente riproducendo le indicazioni di cui all'[art. 132](#) c.p.c. e all'[art. 118](#) disp. att. c.p.c.: che si tratti di elementi fondamentali lo si deduce dall'uso del verbo dovere ("La sentenza deve contenere").

La Cassazione, nell'esercizio della sua funzione nomofilattica, ha comunque elaborato una sorta di principio generale secondo il quale non è tanto l'assenza in sé dei requisiti di legge a causare la **nullità** della sentenza, quanto l'assenza che la rende non intelligibile o che non permette di comprendere le ragioni delle parti o il motivo del contendere.

La sentenza n. [28311](#) del 15 ottobre 2021 della Suprema Corte si inserisce in questo solco interpretativo e "salva" una sentenza della Commissione tributaria regionale che definire scarna è dir poco.

La sentenza di secondo grado, avverso la quale la contribuente aveva proposto **ricorso per cassazione**, si esauriva in queste poche testuali parole: "Il collegio ritiene l'appello vada rigettato. Invero la procedura di correzione di errori nella denuncia dei redditi non deve essere preceduta da un atto di contestazione al contribuente. Essendo tale contestazione necessaria solo quando l'Agenzia contrapponga una **propria valutazione** o ricostruzione dei fatti a quelle del contribuente. Nel caso di specie il contribuente non indica sotto quali profili si sia realizzata una simile divergenza e solo ha dedotto parziali pagamenti riconosciuti dall'Ufficio. Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo".

Nient'altro: nessuna "concisa esposizione dello svolgimento del processo", né l'illustrazione delle "richieste delle parti", né infine alcuna specifica e "**succinta esposizione dei motivi** in fatto e diritto", requisiti tutti che invece sono richiesti dall'art. 36 del DLgs. 546/1992.

La Cassazione ha ritenuto che comunque sia l'iter logico-argomentativo seguito dal giudice, sia le doglianze della contribuente non siano rimaste oscure, vuoi per la consequenzialità logica della pur breve motivazione, vuoi per la coerenza della decisione con il costante orientamento della Suprema Corte in merito ai presupposti che rendono necessario il **contraddittorio endoprocedimentale** e gli effetti derivanti dalla sua violazione.

La sentenza n. 28311 del 2021, quanto al contenuto della motivazione della sentenza, si inserisce nel solco già tracciato dalla giurisprudenza di legittimità. Per la Suprema Corte, infatti, la concisa esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della causa non è un requisito meramente formale della sentenza che ne determina di per sé la nullità, dovendosi invece apprezzarne la sostanza, in **funzione dell'intelligibilità** della decisione e della comprensione delle ragioni poste a suo fondamento (Cass. 20 gennaio 2015 n. [920](#)).

Arduo predisporre il ricorso per Cassazione

Anche quando la motivazione della sentenza di secondo grado sia carente dell'illustrazione delle critiche mosse dall'appellante alla decisione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto la commissione a disattenderle, la sentenza sarà nulla solo se sia impossibile individuare il **thema decidendum** e le ragioni poste a fondamento del dispositivo (Cass. 26 giugno 2017 n. 15884 e 5 ottobre 2018 n. 24452).

La pronuncia della Cassazione conferma quindi orientamenti precedenti ed è, se si vuole, una decisione di buon senso sotto il profilo dell'economia processuale. Nello stesso tempo, però, è una sentenza che non aiuta a migliorare la qualità, già di per sé mediamente non esaltante, delle **decisioni del giudice** tributario di merito, il quale, così, non è certo stimolato a migliorare la propria produzione.

Non imponibilità IVA a rischio per il bunkeraggio nel diporto

Ai fini delle accise, la Cassazione ha sancito l'obbligo di osservare gli adempimenti formali previsti per i distributori di carburante

/ Emanuele GRECO e Lorenzo UGOLINI

Sono imponibili ai fini IVA le cessioni di carburante a natanti da diporto se il soggetto passivo non è in grado di dimostrare l'**utilizzo commerciale** degli stessi.

In tal senso si è espressa la Corte di Cassazione, che, con la sentenza n. [5969](#) del 23 febbraio 2022, ha definito i confini del regime IVA di favore con riferimento alla fornitura di prodotti petroliferi.

Sotto il profilo IVA, l'[art. 8-bis](#) comma 1 lett. d) del DPR 633/72, tra le altre fattispecie ivi contemplate, prevede la non imponibilità per le forniture destinate al rifornimento e al vettovagliamento delle navi, rinviando alla precedente lettera a).

Quest'ultima disposizione menziona le navi adibite alla navigazione in "alto mare", mentre **esclude le unità da diporto** di cui alla L. n. [50/71](#), vale a dire i mezzi la cui navigazione è "effettuata a scopi sportivi o ricreativi, dai quali esuli il fine di lucro".

Si evidenzia, tuttavia, che la disciplina è stata successivamente aggiornata con il DLgs. n. [171/2005](#) (Codice della nautica da diporto), di cui il legislatore fiscale non sembra avere tenuto conto.

L'[art. 2](#) del decreto appena menzionato individua, infatti, **ulteriori ambiti di utilizzo "commerciale"** delle unità da diporto, vale a dire quando il mezzo è oggetto di contratti di locazione e di noleggio ovvero quando è utilizzato:

- per l'insegnamento professionale della navigazione da diporto;
- da centri di immersione e di addestramento subacqueo;
- per l'assistenza all'ormeggio o per il traino nell'ambito delle strutture dedicate alla nautica da diporto;
- per l'esercizio di attività in forma itinerante di somministrazione di cibo e di bevande e di commercio al dettaglio.

In merito all'inclusione delle unità da diporto, oggetto di contratti di **noleggio**, tra quelle che possono beneficiare del regime di non imponibilità, l'Agenzia delle Entrate si è espressa con le ris. n. [79/2008](#) e n. [95/2008](#). Il principio è stato confermato anche per le unità oggetto di **contratti di locazione** con la circ. n. [43/2011](#) (§ 3.2).

La [Guida](#) "Nautica & Fisco" (IV edizione), a cura dell'Agenzia delle Entrate, ha ulteriormente precisato che la non imponibilità "deve ritenersi sempre applicabile agli yacht commerciali iscritti al Registro Internazionale in quanto gli stessi, per ottenere tale iscrizione, non possono che svolgere un'attività commerciale".

Con riferimento alle **accise**, l'attività dei distributori di

carburante agevolato è anzitutto disciplinata dall'[art. 24](#) del DLgs. 504/95 (TUA), che richiama la Tabella A del medesimo decreto. In particolare, il punto 3 di tale Tabella dispone l'esenzione per gli impieghi come carburante per la navigazione nelle acque marine comunitarie, fatta eccezione per le "imbarcazioni private da diporto".

Occorre, pertanto, distinguere, anche ai fini delle accise, tra **navigazione commerciale** e navigazione **da diporto**: la prima beneficia dell'esenzione sulle cessioni di carburante, mentre la seconda è assoggettata all'aliquota ordinaria.

Gli approvvigionamenti a bordo di natanti (c.d. "**bunkeraggio**"), infatti, sono esenti da accisa solamente se l'imbarcazione naviga effettivamente nelle acque comunitarie e sempreché venga fornita la prova dell'uso commerciale.

Al riguardo, la Corte di Cassazione ha chiarito che le unità da diporto sono considerate "utilizzate a fini commerciali" se è accertata, con onere della prova in capo al soggetto che invoca l'esenzione, che la navigazione da parte dell'utilizzatore implica una **prestazione di servizi a titolo oneroso**. Sul punto, si è di recente espressa la Corte di Giustizia Ue 16 settembre 2021, causa [C-341/20](#) (si veda "[L'esenzione da accisa sui carburanti delle unità da diporto guarda all'uso effettivo](#)" del 17 settembre 2021).

Per adempiere al descritto onere probatorio, i giudici di legittimità, con la sentenza n. 5969/2022, hanno affermato che è sufficiente che il contribuente osservi scrupolosamente le prescrizioni di cui all'art. 4 del D.M. 577/95. Si tratta, in particolare, di **obblighi formali**, che impongono, alle imbarcazioni commerciali, di essere munite di un libretto di controllo, nel quale devono essere annotati gli imbarchi e i consumi dei prodotti petroliferi agevolati. Inoltre, ai fini dell'esenzione, l'esercente l'impianto di distribuzione deve tenere un apposito registro di carico e scarico, previdimato dall'autorità doganale, nonché un memorandum, dal quale devono risultare, tra l'altro, anche gli estremi della nave approvvigionata.

L'imbarco del carburante agevolato, infine, deve essere effettuato dietro presentazione del libretto di controllo.

Il mancato assolvimento di tali obblighi formali, pertanto, **impedisce** alle società di cedere i prodotti petroliferi in esenzione da accisa, non potendo dimostrare l'utilizzo a fini commerciali delle imbarcazioni rifornite.

Aggiornate competenza e modalità di applicazione dell'adempimento collaborativo

Con il provv. n. 74913 pubblicato ieri, l'Agenzia delle Entrate ha aggiornato le previsioni in materia di competenza e modalità di applicazione del regime di **adempimento collaborativo**. Si tratta del regime opzionale disciplinato dagli artt. da [3](#) a [7](#) del DLgs. 128/2015 che consente ai contribuenti di **grandi dimensioni** di instaurare con l'Amministrazione finanziaria un confronto costante per la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale, in un momento antecedente alla presentazione della dichiarazione.

L'Agenzia ricorda che, in attuazione di quanto disposto dall'[art. 7](#) comma 4 del DLgs., il DM del [30 dicembre 2016](#) ha fissato al 31 dicembre 2019 il termine finale della fase di prima applicazione del regime e il DM del [31 gennaio 2022](#) ha poi individuato gli ulteriori contribuenti ammissibili al regime, per gli anni **2022, 2023 e 2024**, ampliando la possibilità di accesso ai contribuenti con volume di affari e ricavi non inferiore a **un miliardo** di euro.

Il provv. pubblicato ieri **aggiorna** quindi le previsioni in materia di **competenza e modalità** di applicazione del regime già declinate, con riferimento esclusivo alla fase di prima applicazione, dal provv. del [26 maggio 2017](#) (si veda "[Niente adem-](#)

[pimento collaborativo se il rischio fiscale rilevante non è indicato](#)" del 27 maggio 2017), confermando le scelte organizzative e potenziando le attività di gestione dell'istituto in modo da porre le basi anche per gestire evoluzioni normative che prevedano una progressiva estensione del regime.

In particolare, viene declinato con maggior grado di dettaglio il ruolo di ascolto e interlocuzione attiva degli uffici Grandi contribuenti delle **Direzioni regionali**, con competenza su contribuenti di rilevanti dimensioni – con volume d'affari, ricavi e compensi di importo non inferiore a 100 milioni di euro – e presenti nelle DRE di Lombardia, Lazio, Campania, Emilia-Romagna, Piemonte, Puglia, Sicilia, Toscana e Veneto, che divengono partecipi del processo di **risk analysis** dei contribuenti e di controllo sulle relative dichiarazioni presentate, supportando l'azione dell'ufficio Adempimento collaborativo della Direzione Centrale Grandi contribuenti e internazionale.

A quest'ultimo ufficio sono affidati compiti di **indirizzo** attraverso cui orientare e valorizzare il contributo delle nove strutture regionali coinvolte.

Non imponibile il contributo di ristrutturazione erogato dall'ente spagnolo

In base alla risposta a interpello n. [99](#) del 9 marzo 2022, fornita dall'Agenzia delle Entrate, **non è imponibile** il contributo percepito da parte di un soggetto residente in Italia ed erogato da un ente pubblico spagnolo al fine di sovvenzionare una ristrutturazione condominiale su parti comuni del palazzo. Secondo l'Amministrazione finanziaria tale contributo, corri-

sposto ai proprietari per finalità generali dell'ente erogatore, non è, infatti, riconducibile né tra i redditi di lavoro dipendente o assimilati di cui agli [artt. 49 e 50](#) del TUIR (posto che tra l'ente erogatore e il beneficiario non sussiste alcun rapporto di lavoro), né in alcuna delle altre **categorie reddituali** individuate dal citato [art. 6](#) del TUIR.