

Mercoledì 2 marzo 2022

IL CASO DEL GIORNO

Modello CUPE anche per gli utili delle srl in trasparenza

/ Salvatore SANNA

La certificazione relativa agli utili e agli altri proventi equiparati corrisposti nell'anno (c.d. **"modello CUPE"**) deve essere consegnata ai soggetti residenti nel territorio dello Stato al fine di rendicontare gli utili derivanti dalla partecipazione in soggetti IRES in qualunque [...]

PAGINA 2

IL PUNTO FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Ibridi importati con adempimenti gravosi per le società italiane dei gruppi

/ Massimo BELLINI e Baldassare BONO

Un aspetto di particolare rilievo contenuto nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 2 del 26 gennaio 2022, relativa al regime dei disallineamenti da ibridi di cui agli artt. 6-11 del DLgs. 142/2018, [...]

PAGINA 9

FISCO

L'Agenzia delle Entrate corregge il tiro su rivalutazione e riallineamento

Pubblicata la circolare n. 6/2022, con importanti modifiche rispetto alla bozza per la consultazione

/ Gianluca ODETTO

Nella serata di ieri l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la circolare n. 6, da lungo attesa, sulle discipline della **rivalutazione** dei beni e del **riallineamento** dei valori civili e fiscali contenute nell'art. 110 del DL 104/2020, modificando in alcuni punti sensibili le indicazioni contenute nella bozza posta in consultazione il 23 novembre 2021.

Rispetto a quest'ultima sono, peraltro, contenute alcune **puntualizzazioni** di interesse sul nuovo art. 110 comma 8-ter, introdotto dalla L. 234/2021 (legge di bilancio 2022): si specifica ad esempio, risolvendo un dubbio più volte emerso, che "per esigenze di coerenza logico-sistematica" l'allungamento a 50 anni del periodo di ammortamento riguarda anche i marchi oggetto di riallineamento da parte dei soggetti OIC, nonostante il tenore letterale della disposizione possa anche portare ad una soluzione diversa, e che la revoca parziale degli effetti fiscali delle operazioni in commento, prevista

dall'art. 1 comma 624 della L. 234/2021, può essere esercitata con riguardo anche solo ad alcuni dei beni immateriali oggetto di rivalutazione o di riallineamento (la circolare menziona anche i beni materiali, e ciò lascerebbe intendere che la revoca possa riguardare anche beni non ricompresi nella "stretta" dell'ultima legge di bilancio).

La circolare si divide in tre parti. La prima è dedicata ad **aspetti più generali** della rivalutazione e del riallineamento dei valori, con particolare attenzione sui beni rivalutabili (con conferma della possibilità di avvalersi dell'agevolazione per i beni immateriali mai iscritti in bilancio, come previsto dal lato civilistico dal documento interpretativo OIC 7), sul regime fiscale del saldo attivo di rivalutazione e sulle operazioni che possono essere oggetto di riallineamento dei valori.

Di particolare interesse è la parte in cui si esaminano i risvolti delle **operazioni straordinarie** sul [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Comunicazione per l'accesso al bonus pubblicità 2022 entro il 31 marzo

MLBO non elusivo se si configura un nuovo assetto proprietario della società obiettivo

Il notaio risponde in solido solo per l'imposta principale

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

In vigore le modifiche al decreto Milleproroghe

/ Alice BOANO e Alfio CISELLO

È stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 49 del 28 febbraio 2022 la L. 25 febbraio 2022 n. 15, di conversione del DL 228/2021 (c.d. DL "Milleproroghe"), entrata in vigore ieri.

Una delle principali [...]

PAGINA 4

Modello CUPE anche per gli utili delle srl in trasparenza

La certificazione degli utili deve essere rilasciata ai soggetti percettori nonostante i dividendi non concorrano al loro reddito imponibile

/ Salvatore SANNA

La certificazione relativa agli utili e agli altri proventi equiparati corrisposti nell'anno (c.d. "**modello CUPE**") deve essere consegnata ai soggetti residenti nel territorio dello Stato al fine di rendicontare gli utili derivanti dalla partecipazione in soggetti IRES in qualunque forma corrisposti, nonché i proventi assimilati, tra i quali rientrano i proventi derivanti da strumenti finanziari similari alle azioni o da contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza.

I percettori degli utili devono utilizzare i dati contenuti nella suddetta certificazione per indicare i proventi conseguiti nella dichiarazione annuale dei redditi.

Il modello CUPE deve essere consegnato al percipiente entro il **16 marzo** dell'anno successivo all'erogazione del provento. Per gli utili percepiti nell'anno 2021, quindi, il modello CUPE deve essere consegnato al percettore entro il 16 marzo 2022.

Non è richiesto invece l'invio telematico del modello all'Agenzia delle Entrate.

L'obbligo di rendicontazione previsto entro il 16 marzo 2022 riguarda anche le distribuzioni di utili **eseguite nel 2021** relative a delibere poste in essere dall'emittente negli anni precedenti.

Secondo le istruzioni al modello CUPE, invece, la certificazione **non deve essere rilasciata** per gli utili e gli altri proventi assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta o a imposta sostitutiva ordinariamente del **26%** ai sensi degli [artt. 27](#) e [27-ter](#) del DPR 600/73.

Considerato che il modello in commento non riguarda i soggetti residenti che subiscono un prelievo definitivo a titolo di imposta, solitamente la certificazione viene rilasciata alle persone fisiche che applicano il **regime transitorio** della L. [205/2017](#) in materia di dividendi derivanti da **partecipazioni qualificate**.

Si tratta delle distribuzioni di utili relative a partecipazioni qualificate deliberate fino al 31 dicembre 2022 e formatesi con utili prodotti sino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017 che concorrono al reddito IRPEF:

- per il **40%** del loro ammontare in caso di utili formati fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007;
- per il **49,72%** del loro ammontare per gli utili formati dopo l'esercizio in corso al 31 dicembre 2007 e fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2016;
- per il **58,14%** del loro ammontare per gli utili formati nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2017.

Si segnala, poi, che la certificazione può essere anche rilasciata ai **soggetti non residenti** tassati con la ritenuta

a titolo d'imposta (in modo tale che questi abbiano un documento che dia loro titolo per scomputare l'imposta assolta in Italia dalle imposte pagate nel proprio Stato di residenza) o che hanno percepito utili non assoggettati a ritenuta ai sensi dell'[art. 27-bis](#) del DPR 600/73 (direttiva [2011/96/UE](#) c.d. "madre-figlia").

Possono essere considerati utili anche quelli percepiti in occasione della distribuzione di riserve di capitale (ad esempio riserve da sovrapprezzo azioni), verificandosi la **presunzione** di cui all'[art. 47](#) comma 1 del TUIR. Secondo questa disposizione, a prescindere dal contenuto della delibera assembleare, si presumono **prioritariamente distribuiti ai soci** l'utile di esercizio e le riserve di utili.

Pertanto, qualora la delibera preveda l'attribuzione ai soci di riserve di capitale, la presenza di riserve di utili disponibili comporterebbe automaticamente la riqualificazione in utili della distribuzione ai soci con l'applicazione del regime fiscale dei dividendi proprio del soggetto percipiente.

In tal caso, la società emittente ha l'obbligo di comunicare agli azionisti e agli intermediari la **natura delle riserve** oggetto della distribuzione e il regime fiscale applicabile (*cfr.* circ. Agenzia delle Entrate n. 26/2004).

Si esclude l'indicazione dell'anno di formazione

Il modello CUPE deve essere rilasciato anche ai soggetti che percepiscono dividendi relativi a distribuzioni di utili e di riserve formati nei periodi in cui è efficace l'**opzione** per la **trasparenza fiscale** di cui agli [artt. 115](#) e [116](#) del TUIR, che non concorrono a formare il reddito dei soci ai sensi dell'art. 8 del DM 23 aprile 2004.

Anche in questo caso, infatti, deve essere compilata la **sezione IV** del modello.

Si ipotizzi che nel 2021 la società Alfa srl abbia erogato a un proprio socio persona fisica residente un dividendo di 300.000 euro derivante da utili formati nel 2020. Si assume che gli utili relativi a tale dividendo sono stati prodotti in regime di trasparenza fiscale ex art. 116 del TUIR.

L'importo di 300.000 deve essere indicato nel campo 44 denominato "Dividendo dei soci in trasparenza", mentre le istruzioni **escludono** la contestuale compilazione dei campi 28, 29 e 30 relativi all'anno di formazione del dividendo.

L'Agenzia delle Entrate corregge il tiro su rivalutazione e riallineamento

Publicata la circolare n. 6/2022, con importanti modifiche rispetto alla bozza per la consultazione

/ Gianluca ODETTO

Nella serata di ieri l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la circolare n. 6, da lungo attesa, sulle discipline della **rivalutazione** dei beni e del **riallineamento** dei valori civili e fiscali contenute nell'[art. 110](#) del DL 104/2020, modificando in alcuni punti sensibili le indicazioni contenute nella bozza posta in consultazione il 23 novembre 2021.

Rispetto a quest'ultima sono, peraltro, contenute alcune **puntualizzazioni** di interesse sul nuovo art. 110 comma 8-ter, introdotto dalla L. [234/2021](#) (legge di bilancio 2022): si specifica ad esempio, risolvendo un dubbio più volte emerso, che "per esigenze di coerenza logico-sistematica" l'allungamento a 50 anni del periodo di ammortamento riguarda anche i marchi oggetto di riallineamento da parte dei soggetti OIC, nonostante il tenore letterale della disposizione possa anche portare ad una soluzione diversa, e che la revoca parziale degli effetti fiscali delle operazioni in commento, prevista dall'[art. 1](#) comma 624 della L. 234/2021, può essere esercitata con riguardo anche solo ad alcuni dei beni immateriali oggetto di rivalutazione o di riallineamento (la circolare menziona anche i beni materiali, e ciò lascerebbe intendere che la revoca possa riguardare anche beni non ricompresi nella "stretta" dell'ultima legge di bilancio).

La circolare si divide in tre parti. La prima è dedicata ad **aspetti più generali** della rivalutazione e del riallineamento dei valori, con particolare attenzione sui beni rivalutabili (con conferma della possibilità di avvalersi dell'agevolazione per i beni immateriali mai iscritti in bilancio, come previsto dal lato civilistico dal [documento interpretativo OIC 7](#)), sul regime fiscale del saldo attivo di rivalutazione e sulle operazioni che possono essere oggetto di riallineamento dei valori.

Di particolare interesse è la parte in cui si esaminano i risvolti delle **operazioni straordinarie** sul regime fiscale del saldo attivo di rivalutazione. Nel § 3.1, ad esempio, emerge un cambio di rotta auspicato, rispetto alla bozza per consultazione, sulla natura del saldo attivo in questione; pur con qualche residuo di cerchiobottismo si precisa, infatti, che tale riserva rientra tra quelle tassabili solo in caso di distribuzione e che, quindi, ai fini delle discipline di ricostituzione previste dagli [artt. 172 e 173](#) del TUIR:

- il **vincolo** di sospensione d'imposta cessa esclusivamente nel caso in cui il saldo attivo di rivalutazione sia attribuito, "anche indirettamente o di fatto", al socio o al partecipante;
- devono considerarsi fenomeni rilevanti ai fini impositivi "gli utilizzi della riserva che sottendono (o da cui

conseguono), anche indirettamente o di fatto un effetto di sostanziale attribuzione di tali riserve ai soci e/o ai partecipanti".

Altri cambi di orientamento significativi della circolare n. 6/2022 rispetto alla bozza per la consultazione riguardano (§ 4.7) la **base imponibile** dell'imposta sostitutiva per l'affrancamento delle riserve in sospensione d'imposta, che l'Agenzia – sulla scorta della Cassazione – riconosce essere quella del saldo attivo di rivalutazione così come iscritto nel passivo di bilancio (e quindi al netto dell'imposta sostitutiva del 3%), e (§ 4.8) la natura delle riserve di capitali sulle quali il vincolo di sospensione d'imposta è stato prima apposto in sede di riallineamento e successivamente tolto a seguito di affrancamento con imposta del 10%: in questo caso, precisa correttamente l'Agenzia delle Entrate, ferma restando la tassazione in capo alla società delle somme distribuite, in capo ai soci il regime impositivo è quello proprio della restituzione degli apporti (e, quindi, la sola riduzione del costo fiscale della partecipazione, salvi i fenomeni di "sottozero").

La seconda parte della circolare 6/2022 analizza la disciplina della rivalutazione dei beni delle imprese per i beni del **settore alberghiero e termale** di cui all'[art. 6-bis](#) del DL 23/2020, confermando che ogni impresa che ha un codice ATECO ricompreso nella divisione 55 può beneficiare della rivalutazione gratuita ed analizzando casistiche come quella delle imprese alberghiere che svolgono due o più attività (un caso tipico è rappresentato dall'attività mista alberghiera e di ristorazione) o quella delle imprese che concedono in affitto la propria azienda. Anche in questo caso un importante cambiamento rispetto alla bozza per la consultazione è rappresentato dalla possibilità di fare valere ai fini fiscali gli ammortamenti sui maggiori valori già dal 2020 (in coerenza con il dato letterale della norma), se il comportamento contabile adottato è andato nel senso di anticipare gli stessi al bilancio 2020.

La terza parte della circolare n. 6/2022 esamina, infine, alcuni **aspetti procedurali** riferiti essenzialmente all'efficacia nei confronti del Fisco delle operazioni in esame, confermando l'impostazione per cui esse si devono considerare perfezionate con l'indicazione dei maggiori valori nel prospetto della dichiarazione dei redditi (quadro RQ del modello REDDITI), indipendentemente dal regolare e tempestivo versamento delle imposte sostitutive, che se non effettuato porta "solamente" all'iscrizione a ruolo delle imposte dovute, fatta salva la possibilità di procedere al ravvedimento per insufficiente o tardivo versamento.

In vigore le modifiche al decreto Milleproroghe

Confermata la sospensione degli ammortamenti nel 2021

/ Alice BOANO e Alfio CISSELLO

È stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 49 del 28 febbraio 2022 la L. 25 febbraio 2022 n. 15, di conversione del DL [228/2021](#) (c.d. DL "Milleproroghe"), entrata in vigore ieri.

Una delle principali novità, già prevista in sede di emanazione del DL, riguarda le **assemblee a distanza**. In particolare, a prescindere da quanto indicato nei relativi statuti, le assemblee di società, associazioni e fondazioni potranno svolgersi "a distanza" fino al 31 luglio 2022. Fino a tale data vi sarà la possibilità di:

- prevedere, nelle spa, nelle sapa, nelle srl, nelle cooperative e mutue assicuratrici, anche in deroga alle diverse disposizioni statutarie, l'espressione del voto in via elettronica o per corrispondenza e l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione;
- svolgere le assemblee, sempre a prescindere da diverse disposizioni statutarie, anche esclusivamente mediante mezzi di **telecomunicazione** che garantiscano l'identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l'esercizio del diritto di voto, senza in ogni caso la necessità che si trovino nel medesimo luogo, ove previsti, il presidente, il segretario o il notaio.

Sempre in ambito societario, viene previsto che, per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2021, "non si applicano gli [articoli 2446](#), secondo e terzo comma, [2447](#), [2482-bis](#), quarto, quinto e sesto comma, e [2482-ter](#) del codice civile e non opera la causa di scioglimento della società per **riduzione o perdita** del capitale sociale di cui agli [articoli 2484](#), primo comma, numero 4), e [2545-duodecies](#) del codice civile". Viene così sostituito nel primo comma dell'[art. 6](#) del DL 23/2020 convertito, l'attuale riferimento al 31 dicembre 2020 con quello al 31 dicembre 2021.

Gli adempimenti contemplati dalle richiamate disposizioni codicistiche, pertanto, sono posticipati all'assemblea che approva il **bilancio 2026**.

Con riferimento al credito d'imposta per investimenti in **beni strumentali** materiali e immateriali "ordinari" e materiali "4.0" ([art. 1](#) commi 1054 e 1056 della L. 178/2020), è stata prevista la proroga del termine "lungo" al 31 dicembre 2022 (in luogo dell'originario termine del 30 giugno 2022) per l'effettuazione degli investimenti "prenotati" entro il 31 dicembre 2021.

Ulteriore proroga al 30 giugno 2022 per il termine per pagare (senza sanzioni, né interessi) il saldo IRAP 2019 e il primo acconto IRAP 2020 originariamente non corrisposti (ai sensi dell'[art. 24](#) del DL 34/2020), nell'ipotesi in cui tali somme avrebbero, invece, dovuto essere versate per il mancato rispetto dei **limiti comunitari** (ex [art. 42-bis](#) comma 5 del DL 104/2020).

In relazione ai bonus edilizi diversi dal superbonus del

110%, viene ammessa la detrazione anche per le spese sostenute per il visto di conformità e l'**asseverazione di congruità** dal 12 novembre 2021 al 31 dicembre 2021 (per le spese sostenute dal 1° gennaio 2022 la detraibilità è prevista dal comma 1-ter dell'[art. 121](#) del DL 34/2020, così come modificato dall'[art. 1](#) comma 29 della L. 234/2021).

Viene modificato l'[art. 24](#) del DL 23/2020, che aveva sospeso dal 23 febbraio 2020 al 31 dicembre 2021 i termini in tema di prima casa e di **credito d'imposta** per il riacquisto della **prima casa**. Grazie a tali modifiche, i medesimi termini risulteranno sospesi dal 23 febbraio 2020 al 31 marzo 2022 e ricominceranno (o cominceranno) a decorrere dal 1° aprile 2022.

Sul fronte della riscossione, invece, è stato aggiunto il comma 5-*bis* all'[art. 13-decies](#) del DL 137/2020, così che i debitori decaduti all'8 marzo 2020 che non hanno presentato domanda per la riammissione entro il 31 dicembre 2021 possano ancora presentare domanda di **dilazione dei ruoli** sino al 30 aprile 2022. Tuttavia, per essi la decadenza si verifica con il mancato pagamento di 5 rate anche non consecutive, e non 10.

Viene altresì prevista la possibilità, per i soggetti che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile, di sospendere gli ammortamenti delle **immobilizzazioni materiali e immateriali** anche nei bilanci 2021 senza alcuna limitazione.

Intervenendo sull'[art. 49](#) comma 3-*bis* del DLgs. 231/2007, è stabilito che, dal 1° gennaio di quest'anno, il limite per i pagamenti in **contante** e, più in generale, per i trasferimenti a qualsiasi titolo tra soggetti diversi di denaro contante, ex [art. 49](#) comma 1 del DLgs. 231/2007, non è più di 999,99 euro (soglia di 1.000 euro) ma resta quello di 1.999,99 euro (soglia di 2.000 euro); sarà così fino al 1° gennaio 2023, quando la riduzione in questione dovrebbe diventare operativa.

Per quanto riguarda le misure in materia di **lavoro e previdenza**, si segnalano l'estensione al 2022 dell'operatività del Fondo Nuove Competenze ex art. 88 del DL 34/2020, nonché le proroghe – sempre per quest'anno – sia della sospensione del meccanismo di riduzione dei **trattamenti di mobilità** in deroga (per chi opera in un'area di crisi industriale complessa) sia di alcune disposizioni di favore che riguardano le prestazioni del Fondo di solidarietà per la riconversione e riqualificazione professionale del personale del credito nel quadro dei processi di agevolazione all'esodo. Infine, vengono introdotte misure formative dirette alla qualificazione e riqualificazione professionale dei lavoratori dipendenti da aziende del settore del trasporto aereo

Comunicazione per l'accesso al bonus pubblicità 2022 entro il 31 marzo

Il credito è riconosciuto anche per il 2022 in misura pari al 50% degli investimenti

/ Pamela ALBERTI

È operativa da ieri la procedura telematica dell'Agenzia delle Entrate che consente di presentare, dal 1° al **31 marzo 2022**, le comunicazioni per l'accesso al credito d'imposta investimenti pubblicitari di cui all'[art. 57-bis](#) del DL 50/2017 in relazione agli investimenti effettuati o da effettuare nel 2022.

In linea generale, possono accedere all'agevolazione le imprese o i lavoratori autonomi e gli enti non commerciali che effettuano **investimenti** in campagne pubblicitarie, sulla stampa quotidiana e periodica, anche on line, e sulle emittenti televisive e radiofoniche locali e nazionali, analogiche o digitali, non partecipate dallo Stato.

L'art. 57-bis comma 1-*quater* del DL 50/2017, come modificato dall'[art. 67](#) comma 10 del DL 73/2021 (c.d. decreto "Sostegni-bis"), prevede che, per gli anni 2021 e 2022, il credito d'imposta sia concesso nella misura unica del **50%** del valore degli investimenti effettuati sui giornali quotidiani e periodici, anche on line, e sulle emittenti televisive e radiofoniche locali e nazionali, analogiche o digitali, non partecipate dallo Stato.

Come rilevato dalle istruzioni per la compilazione del modello di comunicazione, per gli anni 2021 e 2022 **viene meno** il presupposto dell'incremento minimo dell'1% dell'investimento pubblicitario, rispetto all'investimento dell'anno precedente, quale requisito per accedere all'agevolazione (si veda "[Comunicazione per il bonus pubblicità 2021 con istruzioni aggiornate](#)" del 25 settembre 2021).

Restano fermi i limiti dei regolamenti dell'Unione europea in materia di aiuti "**de minimis**".

L'agevolazione spetta comunque nei limiti delle risorse disponibili. Ai fini della concessione dell'agevolazione, l'ordine cronologico di presentazione delle domande non è tuttavia rilevante, posto che nell'ipotesi di insufficienza delle risorse disponibili è prevista la **ripartizione percentuale** tra tutti i soggetti che, nel rispetto dei requisiti e delle condizioni di ammissibilità, hanno presentato nei termini la comunicazione telematica.

Tanto premesso, per accedere al bonus pubblicità 2022 è necessario inviare la domanda tramite i servizi telematici dell'**Agenzia delle Entrate**, attraverso l'apposita procedura disponibile nella sezione dell'area riservata "Servizi per" alla voce "Comunicare", accessibile previa autenticazione con Sistema Pubblico di Identità Digita-

le (SPID), Carta Nazionale dei Servizi (CNS) o Carta d'Identità Elettronica (CIE).

In particolare, dal 1° al 31 marzo dell'anno per il quale si chiede l'agevolazione, è necessario inviare la "Comunicazione per l'accesso al credito d'imposta", che, come rilevato dal Dipartimento per l'Informazione e l'editoria, è una sorta di **prenotazione** delle risorse, contenente i dati degli investimenti già effettuati e/o da effettuare nell'anno agevolato.

Il Dipartimento per l'Informazione e l'editoria ha inoltre rilevato, nelle FAQ, che nessun documento deve essere allegato al modello (es. fatture, copie di contratti pubblicitari, attestazione sull'effettuazione delle spese rilasciata dai soggetti legittimati, documento d'identità). Il beneficiario è comunque tenuto a conservare, per i controlli successivi, e ad esibire su richiesta dell'Amministrazione tutta la documentazione a sostegno della domanda.

In esito alla presentazione delle "Comunicazioni per l'accesso al credito d'imposta", il Dipartimento per l'informazione e l'editoria forma un primo **elenco** dei soggetti che hanno richiesto il credito dell'imposta con l'indicazione del credito teoricamente fruibile da ciascun soggetto.

Dichiarazione sostitutiva a gennaio 2023

Salvo successive modifiche, dal 1° al 31 gennaio 2023 i soggetti che hanno inviato la "Comunicazione per l'accesso" dovranno poi inviare la "**Dichiarazione sostitutiva** relativa agli investimenti effettuati", attestante gli investimenti effettivamente realizzati nel 2022.

Successivamente alla presentazione delle "Dichiarazioni sostitutive relative agli investimenti effettuati", sarà pubblicato sul sito del Dipartimento per l'Informazione e l'editoria l'elenco dei soggetti ammessi alla fruizione del credito di imposta.

Il credito di imposta è utilizzabile unicamente in compensazione, ai sensi dell'[art. 17](#) del DLgs. 241/97, presentando il modello di pagamento **F24** esclusivamente attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, a partire dal quinto giorno lavorativo successivo alla pubblicazione dell'elenco dei soggetti ammessi.

Ai fini della fruizione del credito in esame è necessario indicare, in sede di compilazione del modello F24, il codice tributo "**6900**".

MLBO non elusivo se si configura un nuovo assetto proprietario della società obiettivo

In questo caso, infatti, vi sono valide ragioni extra-fiscali a giustificazione dell'operazione

/ Salvatore SANNA

Con l'ordinanza n. 6623, la Cassazione è intervenuta sull'applicazione della disciplina dell'abuso del diritto ex [art. 10-bis](#) della L. 212/2000 in caso di un'operazione **MLBO** (*Merger Leveraged Buy Out*) nella quale:

- si è proceduto all'acquisizione di una società "obiettivo" (**target**) attraverso l'indebitamento verso una banca;
- è avvenuta la successiva **fusione** con la società veicolo utilizzata per acquistare le partecipazioni.

In merito alla nozione di abuso del diritto, si conferma che risulta precluso al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso **distorto**, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei a ottenere un'agevolazione o un risparmio di imposta in **assenza** di ragioni economiche apprezzabili che giustifichino l'operazione.

Inoltre, con particolare riferimento alle operazioni di fusione, si precisa che in tema di elusione fiscale sono prive di carattere elusivo e non integrano l'abuso del diritto le operazioni straordinarie sul capitale delle società giustificate da **valide ragioni extra-fiscali**, non marginali, anche d'ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa, volte non già a realizzare un indebito risparmio d'imposta e l'erosione della base imponibile, ma a **semplificare e razionalizzare** l'intera struttura gestionale e ad abbattere i costi complessivi.

Tale circostanza è stata riconosciuta nel caso di fusione di più società finalizzata alla riduzione del numero degli enti partecipanti all'operazione tramite la creazione di una nuova compagine societaria (*cfr.* Cass. 19 novembre 2021 n. [35398](#)).

Con riguardo alle operazioni di *leveraged buy-out* (LBO) o di *merger leveraged buy-out* (MLBO), esse sono operazioni societarie straordinarie, finalizzate all'acquisizione di una società detta "società target" mediante lo sfruttamento della **capacità di indebitamento** della società medesima.

Si acquisisce un'azienda comprando la quasi totalità delle sue azioni tramite denaro preso a prestito dalle banche e, a garanzia della somma, si mettono i **cespiti della società obiettivo** secondo quanto previsto dall'[art. 2501-bis](#) c.c.

In ambito tributario, la scelta di un'operazione fiscalmente più vantaggiosa non è sufficiente a integrare una condotta elusiva, qualora sia lo stesso ordinamento a prevedere una simile facoltà, a condizione che non si traduca in un **uso distorto** dello strumento negoziale o in un comportamento anomalo rispetto alle ordinarie logiche di impresa, posto in essere al solo fine di ottenere un vantaggio fiscale (*cfr.* Cass. 26 agosto 2015 n. [17175](#)).

Quindi, le operazioni di LBO o di MLBO possono diventare operazioni abusive qualora siano prive di sostanza economica e realizzino essenzialmente **vantaggi fiscali indebiti**, pur nel rispetto formale delle norme fiscali.

L'operazione non deve essere artificiosa

Ad avviso della Corte, sono indici di mancanza di sostanza economica la **non coerenza** della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato.

La medesima impostazione è stata adottata anche dall'Agenzia delle Entrate con la circolare del 30 marzo 2016 n. [6](#), con la quale si esclude l'abusività delle operazioni di LBO e MLBO, salvo i casi in cui si riscontrino particolari tratti di **artificiosità** con specifico riferimento al mutamento del profilo partecipativo degli asset societari.

La Cassazione ritiene quindi che risultino dirette al conseguimento di un mero vantaggio fiscale indebito le operazioni di LBO/MLBO che non si risolvano in un **mutamento significativo** del profilo partecipativo di riferimento.

Per non incorrere nell'abuso del diritto occorre, quindi, che la società veicolo sia costituita mediante conferimenti, effettuati dal socio, di asset che abbiano una connessione strategica con l'attività che si intende acquisire, in modo che consentano di perseguire il ragionevole obiettivo economico che l'acquirente si è posto. In sintesi, è necessario che l'operazione abbia lo scopo di configurare un **nuovo assetto proprietario-gestionale** della società "obiettivo".

Il notaio risponde in solido solo per l'imposta principale

Nel caso di specie, si trattava di imposta di donazione derivante dallo scioglimento del trust

/ Anita MAURO

Va esclusa la responsabilità solidale del notaio per il pagamento dell'imposta di donazione proporzionale richiesta dall'Agenzia delle Entrate a seguito di controllo sull'autoliquidazione dell'imposta, in caso di registrazione telematica di un atto di **scioglimento del trust**, da cui scaturivano attribuzioni al disponente e per il quale il notaio aveva liquidato l'imposta fissa, in quanto si tratta di imposta complementare.

Tale principio è enunciato dalla Corte di Cassazione n. [6617](#), pubblicata ieri, accogliendo il ricorso del notaio.

Il caso di specie faceva riferimento, peraltro, a una fattispecie molto interessante, concernente la corretta imposizione dell'atto di scioglimento del trust con **ritorno di beni al disponente** ed "enunciazione" di precedenti bonifici a favore del disponente, riferita a un trust istituito (poco) prima della reintroduzione dell'imposta di donazione (operata dall'[art. 2](#) commi 47-54 del DL 262/2006), ma sciolto durante la vigenza di essa.

Tuttavia, la Corte non deve neppure soffermarsi a valutare la correttezza della pretesa dell'Agenzia delle Entrate (che aveva richiesto l'imposta di **donazione all'8%** sulle attribuzioni intercorse tra disponente e trustee a seguito dello scioglimento, o enunciate in esso), in quanto viene accolta la questione pregiudiziale relativa alla responsabilità del notaio.

La Cassazione, infatti, **nega la responsabilità solidale** del notaio in quanto l'imposta richiesta aveva natura complementare e non principale.

Va ricordato, in primo luogo che, per effetto dell'[art. 60](#) del DLgs. 346/90, le modalità e i termini della liquidazione dell'imposta di donazione sono definiti dal DPR [131/86](#) in materia di **imposta di registro**. Opera, pertanto, anche per l'imposta di donazione la regola dettata dall'[art. 57](#) comma 2 del DPR 131/86, secondo cui la responsabilità solidale del notaio "non si estende al pagamento delle imposte complementari e suppletive".

Così, nel caso di specie, l'esame della Suprema Corte si risolve nel valutare se l'imposta richiesta dall'ufficio a seguito di "controllo" dell'autoliquidazione operata dal notaio che aveva registrato telematicamente l'atto dovesse essere qualificata come **principale o complementare**.

In linea di principio, l'[art. 42](#) del DPR 131/86 definisce:

- "principale l'imposta applicata al momento della registrazione e quella richiesta dall'ufficio se diretta a correggere errori od omissioni effettuati in sede di autoliquidazione nei casi di presentazione della richiesta di registrazione per via telematica";
- "suppletiva l'imposta applicata successivamente se diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio";

- "complementare l'imposta applicata in ogni altro caso".

Tale indicazione va, però, calata nel "meccanismo" della **registrazione telematica**. L'[art. 3-ter](#) del DLgs. 463/1997 precisa, infatti, che gli uffici dell'Agenzia delle Entrate "controllano la regolarità dell'autoliquidazione e del versamento delle imposte e qualora, sulla base degli elementi desumibili dall'atto, risulti dovuta una maggiore imposta, notificano, anche per via telematica" entro il termine di 60 giorni dalla presentazione del MUI, apposito avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata, il cui pagamento è effettuato entro 15 giorni da tale notifica.

Questo meccanismo – spiega la Cassazione – non incide sulla responsabilità del notaio, che resta definita dall'[art. 57](#) del DPR 131/86: egli "resta responsabile in via solidale con le parti contraenti, stante la permanenza del ruolo di garanzia a lui assegnato dalla legge" **solo** per l'imposta **principale**. In caso di registrazione telematica, può però definirsi "principale" solo l'imposta richiesta dall'ufficio sulla base di **elementi chiaramente desumibili dall'atto**.

Pertanto, come chiarito sia dalla giurisprudenza (Cass. nn. [2400/2017](#) e [881/2019](#)) che dalla prassi (circ. Agenzia delle Entrate nn. [6/2003](#) e [18/2013](#)), se la difformità tra quanto autoliquidato dal notaio e quanto dovuto "risulti immediatamente percepibile" – potremmo dire per tabulas – dalla disamina dell'atto trasmesso per la registrazione telematica, si tratta di imposta principale, in quanto il maggior dovuto emerge "sulla base degli elementi desumibili dall'atto", come richiesto dall'[art. 3-ter](#) del DLgs. 463/97, mentre, "ogniquale volta la pretesa impositiva non trovi riscontro cartolare ed ictu oculi, ma richieda l'accesso ad elementi **extratestuali** o anche l'esperimento di particolari accertamenti fattuali o delicate valutazioni giuridico-interpretative, l'amministrazione finanziaria non potrà procedere alla notificazione al notaio dell'avviso di liquidazione integrativo, dovendo invece emettere, secondo le regole generali, avviso di accertamento – per un'imposta che, a quel punto, avrà necessariamente natura complementare – nei confronti delle parti contraenti".

Nel caso di specie, si trattava, quindi, di imposta **complementare**, in quanto la richiesta dell'ufficio muoveva "da una diversa ricostruzione fattuale e giuridica della fattispecie impositiva, a sua volta esito non di una percepibilità ex actu, ma di una determinata e controvertibile interpretazione, così quanto ad almeno i seguenti fondamentali elementi (non a caso tutti toccati dagli altri motivi di ricorso)".

Superati gli strumenti di allerta del Codice della crisi

Assonime analizza la nuova segnalazione dei creditori pubblici e i doveri dell'imprenditore

/ Antonio NICOTRA e Marco PEZZETTA

Assonime, con la circolare 17 febbraio 2022 n. 8, ritorna sul tema della composizione negoziata della crisi, analizzando le **novità** introdotte in sede di conversione del DL [152/2021](#) con L. [233/2021](#), in vigore dal 1° gennaio 2022 (si veda "[Natura non coercitiva della segnalazione e possibile rateizzazione del debito](#)" del 18 febbraio 2022).

La circolare si concentra, tra gli altri, sui **nuovi obblighi** in capo ai creditori pubblici qualificati (Agenzia delle Entrate, INPS, Agenzia delle Entrate-Riscossione), i quali, in base all'[art. 30-sexies](#) del DL 152/2021, sono tenuti a segnalare all'imprenditore e – ove esistente – all'organo di controllo della società, eventuali ritardi od omissioni nei versamenti contributivi e previdenziali che superino un determinato ammontare. Si tratta di una segnalazione che prospetta, alla luce degli inadempimenti rilevati, l'invito a valutare la ricorrenza dei presupposti per la composizione negoziata, rimettendo allo stesso debitore la valutazione se gli inadempimenti rilevati determinino una situazione di squilibrio economico, patrimoniale e finanziario che legittima l'accesso al percorso negoziale. L'organo di controllo viene informato (nella persona del suo presidente, in caso di organo collegiale) affinché possa a sua volta valutare se attivare la propria segnalazione [ex art. 15](#) del DL 118/2021 all'organo amministrativo e il successivo monitoraggio delle iniziative intraprese.

La segnalazione non comporta alcun obbligo di attivazione, ma solo un dovere in capo agli organi sociali di **verificare** se sussistano sintomi di crisi o di minaccia per la continuità aziendale, al fine dell'adozione dei rimedi più idonei, nel quadro delle ordinarie prerogative degli organi sociali delineate dagli [artt. 2086](#) e [2403](#) c.c. che impongono, agli amministratori, un dovere di istituire adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili finalizzati al monitoraggio costante della situazione dell'impresa, nonché di intervenire tempestivamente per il superamento della crisi, e all'organo di controllo, doveri di vigilanza sulla corretta amministrazione, anche ai fini della salvaguardia della continuità aziendale.

Agli obblighi di segnalazione dell'organo di controllo della società, sono, quindi, affiancati i nuovi obblighi di segnalazione dei **creditori pubblici** qualificati, anch'essi delineati come obblighi di natura informativa. Si

tratta, dunque, di obblighi profondamente diversi da quelli corrispondenti previsti dal Codice della Crisi, diretti, invece, ad attivare in via coercitiva una procedura complessa davanti a un organismo esterno all'impresa (l'OCRI), destinata a concludersi con la segnalazione dell'esito negativo del procedimento al Pubblico Ministero.

In quest'ottica, i nuovi obblighi posti in capo ai creditori pubblici **differiscono** da quelli *ex art. 15* del DLgs. 14/2019 (CCII) nell'ambito delle misure di allerta e composizione assistita della crisi anche per le soglie di inadempimento, che sono inferiori tanto per importo che per ageing dello scaduto, coerentemente con la *ratio* della composizione negoziata di consentire la risoluzione della crisi in un momento in cui essa è ancora possibile per il tramite della continuità aziendale (diretta o indiretta) e la liquidazione non è l'unico rimedio attivabile (finalità che ineludibilmente richiede di anticipare la rilevazione di segnali di criticità alla fase in cui la crisi è meramente potenziale).

La nuova disposizione completa, in tal senso, la composizione negoziata, rafforzando gli strumenti finalizzati all'attivazione **tempestiva** dei rimedi per il superamento della situazione di difficoltà dell'impresa, in coerenza con i principi della direttiva europea (Ue) [1023/2019](#) in tema di early warning tools, pensati come meccanismi di ausilio all'impresa, attivabili su base volontaria dall'imprenditore, anche su segnalazione di creditori qualificati, ma diretti a fornire servizi di consulenza e assistenza per ristrutturare l'impresa.

Il complesso delle disposizioni – unitamente ai doveri degli organi sociali in funzione di prevenzione della crisi previsti dall'[art. 2086](#) c.c. – sembra, secondo Assonime, confermare il prossimo e definitivo **abbandono** degli strumenti di **allerta** e composizione assistita della crisi previsti dal Codice (in tal senso lo stesso soggetto si era espresso già nella precedente circ. n. 34/2021; si veda "[Strumenti di allerta del Codice della crisi in bilico](#)" dell'8 dicembre 2021), lasciando percepire – tra le righe – il disegno strategico di una profonda revisione dell'impianto concettuale del CCII resa, probabilmente, necessaria dal "combinato disposto" delle conseguenze della crisi pandemica e dell'obbligato e prossimo recepimento della direttiva insolvency.

Ibridi importati con adempimenti gravosi per le società italiane dei gruppi

La circolare n. 2/2022 impone verifiche sulla legislazione degli Stati esteri e sui livelli di protezione adottati

/ Massimo BELLINI e Baldassare BONO

Un aspetto di particolare rilievo contenuto nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 2 del 26 gennaio 2022, relativa al regime dei disallineamenti da ibridi di cui agli [artt. 6-11](#) del DLgs. 142/2018, riguarda l'analisi del c.d. "ibrido importato".

Il tema è legato all'ampia definizione di componenti negativi di reddito in grado di generare un **disallineamento** da ibridi (che, come precisato al § 3.1.1 della circolare, comprende "qualsiasi elemento di costo che sia correlato ad una manifestazione finanziaria, come ad esempio le spese per servizi, affitti, interessi, royalties ed altre spese relative all'attività d'impresa [...] oltre che "[...] i costi per l'acquisto di beni merce") e potrebbe avere come diretta conseguenza l'**indeducibilità** di qualsiasi costo *intercompany* semplicemente perché nello Stato di residenza di altre società del gruppo non sono in vigore norme sui disallineamenti.

Per poter apprezzare appieno l'impatto della citata disposizione si pensi, ad esempio, al caso molto frequente di un **distributore italiano** di un gruppo multinazionale che acquista beni da **consociate estere**. La società italiana potrebbe vedersi negata (in tutto o in parte) la deduzione dei costi di acquisto anche qualora, come spesso accade, non fosse ravvisabile alcun collegamento economico tra tali componenti monetarie e l'eventuale disallineamento da ibrido generato in giurisdizioni estere e non neutralizzato.

A titolo **esemplificativo**, si pensi al caso 5/A della circolare, che tratta il caso di **deduzione/non inclusione** (D/NI) all'interno di un gruppo multinazionale: la società italiana D acquista beni dalla società estera C che a sua volta paga *royalties* a B, che è un ibrido inverso per cui i ricavi da *royalties* non sono tassati né nello Stato estero B (che vede la società trasparente) né nello Stato, sempre estero, della controllante A (che vede la società opaca).

Se gli Stati esteri non hanno adottato una disciplina sui disallineamenti da ibridi sarà la società italiana D a rendere indeducibili i costi di acquisto di beni per neutralizzare il disallineamento che si è generato negli altri Stati.

Queste disposizioni comportano in capo al contribuente italiano un adempimento molto **gravoso** relativamente alla verifica della deducibilità dei propri costi d'esercizio. D deve infatti adoperarsi per verificare se qualcuno dei suoi fornitori infragruppo abbia sostenuto componenti negativi di reddito che generano un disallineamento da ibridi o addirittura verificare (nel caso del c.d. *nexus indirect*) se tale pagamento sia stato

fatto da altra società consociata, la quale potrebbe non avere nulla a che fare con il distributore italiano.

Non solo gli adempimenti sono particolarmente gravosi, ma anche gli effetti per certi versi potrebbero sembrare **distorsivi**, in quanto non è richiesto alcun collegamento economico tra il disallineamento ibrido e la deduzione importata.

Si ipotizzi nell'esempio sopra che vi sia anche una quinta società estera E che sostiene costi per *royalties* nei confronti di C per lo stesso bene immateriale.

La negazione della deduzione andrebbe **ripartita pro quota** sulle entità D ed E, in assenza di accordo strutturato, applicando il metodo *nexus direct*. Tuttavia, sul contribuente italiano D la quota indeducibile sarà maggiore se il valore degli acquisti è superiore al valore delle *royalties* pagate da E. Il tutto nonostante vi fosse un nesso economico per E, ovvero le *royalties* sullo stesso IP, mentre potrebbe non esserci per D, che potrebbe effettuare acquisti di beni del tutto slegati dal disallineamento ibrido.

La situazione sarebbe ulteriormente complicata qualora D e E effettuassero i pagamenti non direttamente a C, ma attraverso **altre società** del gruppo che risiedono in Stati che non hanno implementato la normativa sugli ibridi. In tal caso andrebbe applicato il metodo del *nexus indirect*, che richiederebbe complesse ricostruzioni del nesso con il disallineamento ibrido.

Al riguardo, la circolare n. 2/2022 rimanda agli **esempi** forniti dall'**OCSE**, ma ulteriori chiarimenti ed esempi sarebbero stati utili, come emerso nei commenti alla consultazione pubblica.

Un altro aspetto rilevante riguarda le **norme di riferimento**: va, infatti, verificata la conformità delle norme estere con il DLgs. [142/2018](#) anche all'interno dell'Unione europea e in mancanza di tale conformità scatta la reazione in Italia. Nell'esempio sopra riportato, se E non avesse implementato le norme conformemente allo standard minimo del decreto, l'entità italiana D dovrebbe farsi carico anche della quota indeducibile attribuibile ad E (anche se E fosse una società europea che ha comunque implementato norme anti-ibridi in linea con lo standard minimo fissato dalla direttiva [2016/1164/Ue](#), ma inferiore al DLgs. 142/2018).

Anche questo aspetto comporta evidentemente gravosi adempimenti ed è **penalizzante** per le imprese italiane, le quali potrebbero dover farsi carico degli oneri da disallineamenti anche per altri Stati che hanno adottato un livello di protezione non equivalente a quello italiano.

Concordato in continuità anche con azienda in affitto

Necessario accertare l'impiego strumentale dell'istituto e l'esistenza di atti di frode

/ Antonio NICOTRA

Con la sentenza n. 6772, pubblicata ieri, la Corte di Cassazione ha rimarcato il principio secondo cui il concordato con **continuità** aziendale, ex [art. 186-bis](#) del RD 267/42, è configurabile anche qualora l'azienda sia già stata **affittata** o sia pianificato il suo affitto, restando irrilevante, invece, che, al momento della domanda, come all'atto dell'ammissione al concordato, l'azienda sia esercitata da un **terzo** anziché dal debitore.

Il contratto d'affitto – a prescindere se contempli l'obbligo del detentore di procedere al successivo acquisto dell'azienda (c.d. affitto ponte) o meno (c.d. affitto puro) – assurge a strumento **funzionale** alla cessione o al conferimento di un compendio aziendale, suscettibile di conservare i propri valori intrinseci, anche immateriali (c.d. *intangibles*) e in primis l'avviamento, e idoneo a evitare il rischio di irreversibile **dispersione** che l'arresto, anche temporaneo, dell'attività comporterebbe.

I giudici osservano come la disciplina di cui all'art. 186-bis del RD 267/42 non contempli l'affitto di azienda, poggiandosi sull'assunto che al momento della domanda il debitore sia l'effettivo **gestore** dell'azienda "in esercizio", di cui il piano "prevede" la prosecuzione da parte del medesimo debitore, o la cessione o il conferimento a terzi.

La prassi maturata sul tema ha, tuttavia, mostrato **tre orientamenti**, in base ai quali: l'affitto di azienda non rientrerebbe nel perimetro del concordato in continuità, ovvero rientrerebbe solo se stipulato dopo l'ingresso in procedura, o indiscriminatamente.

Il legislatore ha contemplato la figura quando, incidendo sull'autonomia negoziale delle parti per arginare il fenomeno dei concordati c.d. *prepackaged*, ha introdotto nell'[art. 163-bis](#) del RD 267/42 – per tutte le tipologie di concordato – le c.d. procedure **competitive**, rendendole obbligatorie in caso di offerte o contratti con un soggetto **individuato**, aventi a oggetto il trasferimento, anche prima dell'omologa, dell'azienda, di suoi rami o di singoli beni. Tali procedure competitive sono state estese all'affitto di azienda (art. 163-bis ultimo comma), contemplato anche nella procedura fallimentare ([art. 104-bis](#) del RD 267/42).

I giudici ricordano come, in ragione dell'[art. 6](#) comma 1 lett. i) n. 3 della legge delega n. 155/2017, l'[art. 84](#) del DLgs. 14/2019 (in vigore dal 16 maggio 2022) abbia **incluso** nella continuità **indiretta** anche l'affitto di azienda, prevedendo, altresì, nuovi **vincoli** occupazionali. Tale disciplina, tuttavia, presenta tratti di diversità che

non consentono di impiegare come criterio interpretativo degli istituti vigenti (Cass. SS.UU. nn. [12476/2020](#), [8504/2021](#), [12154/2021](#)).

Un ulteriore parametro di raffronto si rinviene *de iure condendo* nella direttiva Ue [1023/2019](#) (cfr. l'[art. 2](#) n. 1) e anche nel DL [118/2021](#) conv. L. [147/2021](#), che introduce il concordato liquidatorio "**semplificato**" (privo di voto e della soglia del 20%), in cui il piano prevede l'offerta di un soggetto individuato relativa al "**trasferimento**", anche prima dell'omologazione dell'azienda, di suoi rami o di specifici beni (secondo la formulazione delle procedure competitive ex art. 163-bis del RD 267/42). Ciò che rientrava nella continuità indiretta, quindi, viene attratto nel concordato liquidatorio.

Dal contesto normativo vigente dovrebbe **escludersi** l'affitto di azienda dal perimetro del concordato in continuità, quando stipulato prima della domanda di concordato e in particolar modo se, come nella specie, a stipularlo sia una società in liquidazione. Peraltro, la giurisprudenza – ai fini della dichiarazione di fallimento – ha osservato come l'affitto dell'azienda comporti, di regola, la **cessazione** della qualità di imprenditore, salvo l'accertamento che l'attività d'impresa sia in concreto proseguita, non essendo sufficiente affermare l'astratta compatibilità tra affitto di azienda e prosecuzione dell'impresa, che, invece, deve essere positivamente accertata dal giudice (Cass. n. [7311/2020](#)).

La Cassazione aderisce all'orientamento, "favor concordati", espresso con la pronuncia n. [29742/2018](#).

Particolare attenzione, infine, deve essere prestata all'eventuale uso **strumentale** del concordato in continuità aziendale per mascherare un concordato **liquidatorio** elusivo della soglia soddisfattoria del 20%.

A tal proposito, la Suprema Corte ha cassato la sentenza impugnata con rinvio ai giudici d'appello per un nuovo esame

circa la ricorrenza – nella fattispecie – di atti di frode ex [art. 173](#) del RD 267/42 ai fini della revoca del concordato, ricordando come, alla luce degli approdi della giurisprudenza, integrano atti di frode concordatari non solo le condotte volte a **occultare** circostanze ignorate dagli organi della procedura e dai creditori, ma anche quelle dirette a non farle percepire, volontariamente, nella loro completezza ed integrale rilevanza (Cass. nn. [15013/2018](#), [2773/2017](#), [16856/2018](#), [25458/2019](#) e, di recente, Cass. nn. [20870/2021](#) e [22663/2021](#)).

Enti filantropici dentro la riforma del Terzo settore

L'attività tipica è quella riconducibile alla beneficenza volta all'erogazione di denaro, beni o servizi

/ Maddalena TAGLIABUE

Uno dei meriti della riforma del Terzo settore è quello di avere **riconosciuto** formalmente una tipologia di ente da tempo diffusa nella prassi: l'ente filantropico.

Tale tipologia di ente del Terzo settore (ETS) trova la sua disciplina **speciale** negli [artt. 37, 38 e 39](#) del DLgs. 117/2017. Si applicano altresì, ove non derogate ed in quanto compatibili con i predetti articoli, le norme del codice del Terzo settore e quelle del codice civile.

Ad essi è riservata una apposita sezione del RUNTS, quella di cui alla **lettera C**, alla quale risultano ad oggi iscritte sei fondazioni.

Gli enti filantropici possono costituirsi solo in forma di **associazione riconosciuta** o di **fondazione**, la cui attività consiste nell'erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale e che nella denominazione inseriscono obbligatoriamente la dicitura "ente filantropico".

Per "attività di interesse generale" si intendono pacificamente quelle di cui all'art. 5 del Codice del Terzo settore. Secondo il **CNDCEC** (circolare "Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative", aggiornata al [1° agosto 2021](#)), "dal tenore letterale del testo ..., sembrerebbe che possano essere supportate le attività di interesse generale anche laddove queste siano svolte da enti non profit non iscritti nel RUNTS".

Per riempire di contenuto la categoria "**persone svantaggiate**" ci si può riferire alla nozione di svantaggio contenuta nel DLgs. n. [460/97](#) sulle Onlus (persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche specifiche, economiche, sociali e familiari) e relativa prassi applicativa. In particolare, seppur datate, costituiscono ancora un utile riferimento le Linee interpretative sulla nozione di soggetto svantaggiato, approvate dall'Agenzia per le Onlus, e la C.M. n. [168/98](#). Secondo quest'ultima "la valutazione della condizione di svantaggio costituisce un giudizio complessivo inteso ad individuare categorie di soggetti in condizione di obiettivo disagio, connesso a situazione psico-fisiche particolarmente invalidanti, a situazioni di devianza, di degrado o grave disagio economico-familiare o di emarginazione sociale". Gli esempi possono essere molteplici: disabili fisici e psichici, tossicodipendenti e alcolisti, indigenti, anziani non autosufficienti, minori

abbandonati, orfani o in situazioni di disadattamento o devianza, profughi.

L'elemento costitutivo caratterizzante di questo ETS, che lo distingue dalle altre categorie, è dunque quello dell'attività tipica, riconducibile a quella della "beneficenza" di cui alla lett. u) del comma 1 dell'[art. 5](#) del DLgs. 117/2017. Ciò pone immediatamente l'interrogativo se l'oggetto degli enti filantropici debba essere esclusivo o se gli stessi possano svolgere anche **altre attività** di interesse generale e/o le attività diverse di cui all'art. 6.

In assenza di indicazioni giurisprudenziali e di interpretazioni ministeriali sul punto, la dottrina ha **ragionevolmente** ipotizzato che lo svolgimento di attività diverse dall'erogazione di prestazioni a sostegno di categorie di persone svantaggiate, anche qualora si trattasse di attività di interesse generale di cui all'art. 5 del codice, sia consentita solo nei limiti di cui all'art. 6 del medesimo codice, e, quindi, a condizione che lo statuto ne preveda lo svolgimento e che siano secondarie e strumentali secondo il disposto del decreto ministeriale n. [107/2021](#).

Le risorse economiche necessarie allo svolgimento dell'attività filantropica sono tratte "principalmente" ([art. 38](#) del DLgs. 117/2017) da **contributi** pubblici e privati, donazioni e lasciti testamentari, rendite patrimoniali ed attività di raccolta fondi. Anche se l'elenco è apparentemente tassativo, l'inciso "principalmente" lascia intendere che gli enti filantropici possano recuperare risorse anche per vie diverse, purché attraverso attività secondarie e strumentali rispetto a quella tipica, come sopra spiegato.

Anche lo **statuto** di questa speciale tipologia è soggetto a disposizioni aggiuntive rispetto alla generalità degli ETS, dovendo indicare i principi per la raccolta delle risorse, la gestione del patrimonio, le modalità e la destinazione delle erogazioni liberali.

Per evidenti ragioni di trasparenza, il **bilancio sociale**, obbligatorio per tutti gli enti filantropici, deve contenere l'elenco e gli importi delle erogazioni deliberate ed effettuate nel corso dell'esercizio, con l'indicazione dei beneficiari diversi dalle persone fisiche.

Diritto di superficie tassato solo se ceduto entro cinque anni

La Cassazione si è nuovamente pronunciata sul tema confermando il proprio consolidato orientamento

/ REDAZIONE

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. [6622](#), pubblicata ieri, 1° marzo 2022, si è pronunciata nuovamente con riguardo al trattamento tributario da applicare, ai fini delle imposte sui redditi, al corrispettivo conseguito dalla **cessione** a titolo oneroso di un **diritto di superficie**, confermando il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità.

In particolare, è stato affermato che, come stabilito dalla Cassazione n. [15333/2014](#), in capo ai soggetti non imprenditori, il corrispettivo derivante dalla cessione del diritto di superficie costituisce reddito diverso ex [art. 67](#) comma 1 lett. b) del TUIR, con la conseguenza che:

- in caso di terreno fabbricabile, viene tassata la differenza tra il costo, rivalutato e maggiorato delle spese, e il prezzo di vendita;

- in caso di terreno agricolo, **non si determina alcuna tassazione**, salvo che siano trascorsi meno di cinque anni dall'acquisto.

Per contro, il reddito afferente tale corrispettivo non può essere inquadrato tra i redditi diversi derivanti dall'assunzione di obblighi di permettere di cui all'art. 67 comma 1 lett. l) del TUIR, in quanto:

- l'[art. 9](#) comma 5 del TUIR prevede la generale **equiparazione** del trasferimento di un diritto reale di godimento al trasferimento del diritto di proprietà;

- i redditi determinati dall'assunzione degli obblighi di cui fa riferimento l'[art. 67](#) comma 1 lett. l) del TUIR vanno ricollegati specificatamente a diritti personali e

non, invece, a **diritti reali**, quali il diritto di superficie.

In questo senso si sono successivamente pronunciate le Cassazioni nn. [14847/2018](#) e 26143/2018 (relative al diritto di superficie su un terreno **agricolo**) e la Cassazione n. [31642/2019](#) (relativa al diritto di sfruttamento di una cava marmifera, assimilato a una cessione di **usufrutto**).

Nel caso di specie, il contribuente, nel 1969, aveva acquistato un terreno e vi aveva edificato un impianto di distribuzione di carburante e, nel 1999, aveva concesso il diritto di superficie a tempo determinato alla srl di cui era socio, pattuendo un compenso in parte in forma fissa e in parte in forma variabile, commisurata alla quantità di carburante venduto dallo stesso distributore.

Somme oggetto di accertamento maturate oltre il limite del quinquennio

Secondo la Suprema Corte, la combinata applicazione delle norme citate, in conformità all'orientamento giurisprudenziale sopra richiamato, porta a qualificare le somme oggetto di accertamento nei termini di plusvalenze immobiliari, ma non assoggettabili a tassazione, in quanto maturate oltre il **limite temporale del quinquennio** dall'acquisto o dalla costruzione previsto dall'art. 67 comma 1 lett. b) del TUIR.

ANF e assegni familiari solo per i nuclei non tutelati dall'assegno unico

Rimangono invariate le modalità di richiesta degli assegni per il nucleo familiare e la compilazione dei flussi UniEmens

/ Daniele SILVESTRO

Dal 1° marzo 2022 non sono più riconosciuti l'**assegno per il nucleo familiare** (ANF) e gli **assegni familiari** riferiti a quei nuclei familiari con figli e orfanili tutelati con il nuovo assegno unico e universale.

Tali prestazioni continueranno invece a essere riconosciute in favore dei nuclei familiari composti unicamente dai **coniugi** (eccetto il coniuge legalmente ed effettivamente separato), dai **fratelli**, dalle **sorelle** e dai **nipoti**, di età inferiore a 18 anni compiuti o senza limiti di età se si trovino, a causa di infermità o difetto fisico o mentale, nell'assoluta e permanente impossibilità di dedicarsi a un proficuo lavoro e nel caso in cui essi siano orfani di entrambi i genitori e non abbiano conseguito il diritto alla pensione ai superstiti.

Lo ha precisato l'INPS con la circolare n. 34, mediante la quale detta istruzioni per la gestione degli ANF e degli assegni familiari considerato l'introduzione dell'**assegno unico e universale** e di quanto previsto dall'[art. 10](#) comma 3 del DLgs. 230/2021.

Per quanto concerne l'ANF, l'INPS afferma che tale prestazione non è più richiedibile dal 1° marzo se all'interno del nucleo familiare sia presente almeno **un figlio a carico** con età inferiore a 21 anni, ovvero un figlio a carico con disabilità, senza limiti di età, per il quale si ha diritto all'assegno unico e universale.

Il nucleo familiare potrà invece richiedere l'ANF dopo il compimento dei 21 anni di età dei figli (non disabili) – ovvero in caso di figli minori di 21 anni in assenza dei requisiti di cui all'[art. 2](#) comma 1 del DLgs. 230/2021 – ma solo per i **soggetti diversi** dai figli, quali il coniuge o eventuali sorelle, fratelli o nipoti (fermo restando il possesso dei requisiti di accesso alla prestazione).

In sostanza, l'ANF può essere riconosciuto, al coniuge, alle sorelle, ai fratelli o ai nipoti, se all'interno del nucleo familiare **non è presente**:

- un figlio minorenne a carico;
- un figlio maggiorenne a carico, fino al compimento dei 21 anni di età, per il quale ricorra una delle condizioni di cui all'[art. 2](#) comma 1 lett. b) del DLgs. 230/2021 (ovverosia se frequenti un corso di formazione scolastica o professionale o un corso di laurea, svolga un tirocinio o un'attività lavorativa e possieda un reddito complessivo inferiore a 8.000 euro annui, sia registrato come disoccupato e in cerca di un lavoro presso i servizi pubblici per l'impiego, svolga il servizio civile universale);
- un figlio con disabilità a carico, senza limiti di età.

Sotto il profilo operativo, a partire dal 1° marzo viene **respinta** la domanda presentata da un soggetto nel cui nucleo familiare è presente anche un solo figlio minorenne a carico. Tale domanda, sottolinea l'INPS, sarà respinta per tutti i componenti del nucleo familiare.

Invece, precisa ancora l'Istituto previdenziale, è possibile **accogliere** una domanda per l'ANF nell'ipotesi in cui all'interno del nucleo sia presente un figlio maggiorenne a carico con età fino ai 21 anni o un figlio con disabilità a carico, senza limiti di età, qualora i controlli, anche automatizzati, nelle banche dati disponibili diano esiti negativi sul riconoscimento dell'assegno unico e universale. In questo caso, l'ANF è riconosciuto solo per i **soggetti diversi** dai figli, quali il coniuge o eventuali sorelle, fratelli o nipoti (fermo restando il possesso dei requisiti normativi).

Restano ferme le istruzioni già impartite dall'INPS in merito alla **presentazione delle domande** da parte dei dipendenti delle aziende del settore privato, direttamente all'Istituto mediante la procedura telematica "ANF-DIP" ovvero al datore di lavoro attraverso il modulo cartaceo "SR16" per gli operai a tempo indeterminato del settore agricolo. Sul punto, l'Istituto precisa che i datori di lavoro che ricevono il modulo "SR16" – relativo al periodo dal 1° marzo 2022 al 30 giugno 2022 – non dovranno liquidare gli ANF se si riferiscono a nuclei familiari con figli.

Stesso discorso per quanto riguarda i flussi **UniEmens**, le cui modalità di compilazione rimangono invariate anche dopo il 1° marzo (*cfr.* messaggio INPS n. [1777/2019](#)).

Dal 1° marzo cessano di essere riconosciuti anche gli **assegni familiari** di cui all'[art. 4](#) del DPR 797/55, ma limitatamente ai nuclei familiari con figli e orfanili; in altre parole, se nel nucleo familiare è presente almeno un figlio con età inferiore ai 21 anni, ovvero un figlio con disabilità a carico, senza limiti di età, per il quale si ha diritto all'assegno unico e universale, non si possono richiedere gli assegni familiari.

Dopo il compimento del 21° anno di età dei figli, per i quali si ha diritto all'assegno unico e universale, si potrà **presentare domanda** per gli assegni familiari, ma esclusivamente per soggetti diversi dai figli.

L'erogazione delle quote di assegni familiari viene **sospesa** dal 1° marzo 2022 se nel nucleo è presente almeno un figlio con età inferiore a 21 anni o un figlio con disabilità a carico, senza limiti di età.

Prestazioni occasionali all'estero in smart working senza comunicazione preventiva

L'Ispettorato e il Ministero del Lavoro pubblicano nuove FAQ in merito alla comunicazione per lavoro occasionale

/ Mario PAGANO

Le prestazioni autonome occasionali rese dai lavoratori che intervengono in situazioni di necessità per lo svolgimento di attività **non programmate** o preventivabili (si pensi all'ipotesi di pronto intervento per persone intrappolate in ascensore nelle ore serali/notturne e/o nei giorni festivi, da parte di tecnici patentati, contattati per il tramite di un call center), per le quali il committente non è stato in grado di effettuare la nuova comunicazione preventiva, non comportano l'applicazione della relativa sanzione amministrativa. Ciò in ragione della oggettiva impossibilità di conoscere e, quindi, di comunicare in tempi utili tutti i requisiti minimi della comunicazione, così come previsti dall'[art. 14](#) del DLgs. 81/2008 e dalla nota congiunta Ispettorato/Ministero del Lavoro n. [29/2022](#). Questo quanto previsto da una delle nuove FAQ (n. 20), allegata alla nota n. [393/2022](#), con le quali, ancora una volta, Ispettorato nazionale di Lavoro (INL) e il Ministero del Lavoro hanno risolto alcune particolari casistiche in merito al nuovo obbligo di **comunicazione preventiva** per le prestazioni di lavoro autonomo occasionale, disciplinato dal citato art. 14.

Secondo tale disposizione e sulla scorta dei chiarimenti già forniti con le note n. 29/2022 e n. 109/2022, al fine di svolgere attività di monitoraggio e di contrastare forme elusive nell'utilizzo di tale tipologia contrattuale, il committente che svolge attività di natura imprenditoriale è tenuto a comunicare preventivamente (ad oggi mediante **email** ad indirizzo dedicato) all'Ispettorato territoriale del lavoro competente per territorio, l'avvio della prestazione autonoma occasionale, indicando altresì i propri dati identificati, quelli del prestatore, il luogo di svolgimento dell'attività, la sua presumibile durata, i contenuti essenziali della stessa e, se conosciuto, il compenso pattuito. Comprendere se si è tenuti o meno ad effettuare la comunicazione non è questione di poco conto, considerando che l'eventuale omissione comporta l'applicazione di una sanzione amministrativa da 500 a 2.500 euro in relazione a ciascun lavoratore autonomo occasionale per cui è stata omessa o ritardata la comunicazione. Non potendosi applicare la diffida ex [art. 13](#) del DLgs. 124/2004, in concreto la sanzione sarà pari a 833,33 euro.

Le nuove FAQ forniscono ulteriori importanti indicazioni, in coerenza con quanto già chiarito con le precedenti note citate.

Innanzitutto, in linea con la FAQ 5, restano **escluse** dall'obbligo di comunicazione le prestazioni aventi na-

tura prettamente intellettuale. Una condizione che le nuove FAQ attribuiscono, ad esempio, alle guide turistiche (FAQ 12), ai traduttori, interpreti e docenti di lingua (FAQ 13), anche se le prestazioni vengono svolte da traduttori in favore di imprese, che utilizzano un network di collaboratori occasionali in Italia e all'estero in più lingue, a cui affidano saltuariamente singole traduzioni anche di piccola entità, nonché ai medici, iscritti all'ordine nell'ambito di consulente scientifiche (FAQ 16).

Decisamente più complessa la questione esaminata nella FAQ 18, relativa alle prestazioni rese dai **produttori assicurativi**. In tale casistica occorre effettuare un distinguo. Secondo l'orientamento ministeriale, infatti, risultano soggette all'obbligo di comunicazione le attività svolte da produttori assicurativi occasionali, cioè coloro che non sono forniti di lettera di autorizzazione rientranti nel quinto gruppo di cui all'art. 7 del CCNL per la disciplina dei rapporti fra agenti e produttori di assicurazione. Di contro, la natura commerciale dell'attività svolta dai produttori assicurativi di 3° e 4° gruppo (artt. 5 e 6 del medesimo CCNL), consente a tali categorie di essere esonerati dalla comunicazione, esattamente come già stabilito nelle precedenti FAQ in relazione ai venditori porta a porta ed ai procacciatori d'affari in cui redditi sono da ricondurre all'[art. 67](#) comma 1 lett. i) del TUIR (si veda "[Fuori dall'obbligo di comunicazione per lavoro occasionale le prestazioni intellettuali](#)" del 28 gennaio 2022).

Di assoluta rilevanza anche quanto chiarito nella FAQ 15 in merito alle **società per azioni** con partecipazione pubblica le quali, a differenza della Pubblica Amministrazione in generale (esclusa dall'obbligo secondo la FAQ 4), non potendosi ritenere perfettamente equiparabili, risultano tenute ad effettuare la comunicazione tutte le volte in cui si avvalgono, in qualità di committenti, di lavoratori autonomi occasionali.

La comunicazione non andrà effettuata, invece, in relazione alle prestazioni rese dall'estero da lavoratori che operano in regime di **smart working**, ciò verosimilmente, a parere di chi scrive, anche se la committenza è stabilita in Italia.

Infine, sono escluse dalla comunicazione anche le prestazioni rese dai volontari, in quanto le stesse, se genuinamente inquadrabili nel volontariato, non costituiscono una forma di lavoro e le somme erogate non rappresentano un corrispettivo ma un mero rimborso spese.

Dichiarazioni spontanee nell'inchiesta amministrativa valide ai fini probatori penali

Qualora invece le dichiarazioni siano rese su richiesta o sollecitazione degli inquirenti, di esse non si potrà tener conto

/ Stefano COMELLINI

Durante le attività di verifica fiscale è frequente che il soggetto interessato dalle stesse – in proprio o quale legale rappresentante di società – renda dichiarazioni agli operanti, spontaneamente o perché dagli stessi interpellato su specifici punti di interesse investigativo. Questione rilevante quindi diviene se, e in che termini, attribuire valore probatorio alle dichiarazioni, rilasciate senza **garanzie difensive**, dal soggetto poi indagato nel procedimento penale conseguente all'inchiesta amministrativa. Di questo tema si è occupata la Cassazione con la sentenza n. 7120, depositata ieri, a fronte del ricorso di una contribuente chiamata a rispondere del reato di occultamento o distruzione di documenti contabili ([art. 10](#) del DLgs. n. 74/2000).

La norma cardine in materia è l'[art. 220](#) disp. att. c.p.p. che, come ricorda in premessa la Corte, dispone che, quando nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti, emergono indizi di reato, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale sono compiuti con l'osservanza delle disposizioni del codice del **rito penale**.

Di conseguenza, ferma la natura di atto amministrativo extraprocessuale del processo verbale di constatazione che costituisce prova documentale nel processo penale anche nei confronti di soggetti non destinatari della verifica fiscale e acquisibile come documento ai sensi dell'[art. 234](#) c.p.p., qualora emergano **indizi di reato** risulta necessario procedere secondo i criteri del citato art. 220 perché, altrimenti, la parte dell'atto redatta successivamente sarebbe inutilizzabile e priva di efficacia probatoria.

In particolare, ricorda la Corte, il presupposto dell'applicabilità del sistema di **garanzia difensiva** è costituito dalla sussistenza della mera possibilità di attribuire comunque rilevanza penale a quanto emerge dall'indagine amministrativa, e nel momento in cui emerge, a prescindere dalla circostanza che possa essere riferito ad una persona determinata.

Tuttavia, la violazione del disposto dell'art. 220 non comporta l'**automatica inutilizzabilità** penale dei risultati probatori acquisiti nell'ambito di attività ispettive o di vigilanza, perché è necessario che tale conseguenza sia autonomamente prevista dalle norme del rito penale. Pertanto, le dichiarazioni spontanee rese nel luogo e nell'immediatezza dell'attività di inchiesta amministrativa dal soggetto verificato – e poi indagato – sono utilizzabili a fini probatori penali ai sensi dell'[art. 350](#) comma 7 c.p.p. Qualora invece tali dichiarazioni

siano rese **su richiesta** o sollecitazione degli inquirenti, di esse non si potrà tener conto ai sensi dei commi 5 e 6 dello stesso art. 350. E questo anche se si versi, come nel caso di specie, nell'ambito del giudizio abbreviato, in cui sono utilizzabili le dichiarazioni rese spontaneamente da soggetto che non abbia ancora formalmente assunto la qualità di indagato.

Tanto premesso sotto il profilo del **costituto probatorio** fondato legittimamente anche sulle dichiarazioni della ricorrente, la Corte è passata a valutare la struttura della fattispecie di cui all'[art. 10](#) del DLgs. n. 74/2000, con cui si sanziona chi, al fine di evadere le imposte dirette o l'IVA, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.

Ai fini dell'integrazione del reato, connotato dal dolo specifico dell'evasione fiscale, si richiede un **comportamento attivo** e commissivo di distruzione o occultamento dei documenti contabili la cui istituzione e tenuta è obbligatoria per legge, secondo un orientamento giurisprudenziale fondato sulla lettera della legge e sulla *ratio* della norma ricollegata, dalla Corte di legittimità, alla tutela del bene giuridico dell'interesse statale alla trasparenza fiscale. Ne consegue che la condotta non può consistere in un mero comportamento omissivo – il non avere tenuto le scritture in modo da rendere obiettivamente più difficoltosa, ancorché non impossibile, la ricostruzione ai fini fiscali della situazione contabile – ma richiede un *quid pluris* a contenuto commissivo, consistente nell'occultamento ovvero nella distruzione di tali scritture.

Nel caso di specie, la Corte, rigettando il ricorso in aderenza al *decisum* dei giudici di merito, ha confermato l'integrazione del reato *de quo* per il rinvenimento presso terzi – a fronte di una documentazione contabile effettivamente istituita – di fatture emesse dall'**impresa individuale** della ricorrente.

Infatti, la giurisprudenza di legittimità ha espresso il costante orientamento – peraltro con forti connotazioni presuntive, assai discutibili in ambito penale – che, poiché la fattura deve essere emessa in **duplice esemplare** di cui uno consegnato alla parte ([art. 21](#) comma 4 del DPR n. 633/1972), il rinvenimento di questo presso il terzo destinatario dell'atto può far desumere che il mancato rinvenimento dell'altra copia presso l'emittente sia conseguenza della sua distruzione o del suo occultamento.

Il datore di lavoro non può imporre limiti al diritto di sciopero

Il lavoratore non deve comunicare preventivamente l'adesione allo sciopero

/ Giosafat RIGANÒ

Secondo la consolidata giurisprudenza, il diritto di sciopero può incontrare alcuni **limiti**, i quali possono essere "interni" o "esterni" in base alla fonte da cui sono fatti derivare.

I limiti **interni** sono stati tratti dalla **definizione** stessa di sciopero. Inizialmente, la definizione di **sciopero** era assai restrittiva, essendo identificato dalla dottrina nell'astensione dal lavoro effettuata contestualmente da più lavoratori dipendenti per la tutela nei confronti del datore di lavoro di un interesse professionale collettivo. Erano, pertanto, ritenuti illegittimi gli scioperi articolati, gli scioperi economico-politici, gli scioperi politici *tout court*, gli scioperi di solidarietà, ecc.

A seguito della "storica" sentenza della Cassazione n. [711/80](#) si è assistito a una **progressiva eliminazione** dei limiti interni e, viceversa, all'emergere di più ampi limiti esterni. Infatti, il diritto di sciopero, a prescindere dalla forma di esercizio e dall'entità del danno arrecato al datore di lavoro, non ha altri limiti se non quelli che si rinvenivano in altre norme, di rango costituzionale, poste a tutela di posizioni soggettive concorrenti. Dunque, i **limiti esterni** sono individuati nella necessità di **contemperare** il diritto di sciopero con gli **altri diritti**, anch'essi di rango costituzionale. Ad esempio, dal bilanciamento con i diritti di proprietà e di libera iniziativa economica ([artt. 41 e 42 Cost.](#)) deriva un limite all'esercizio del diritto di sciopero, consistente nell'esigenza di **tutelare** il patrimonio aziendale, salvaguardando l'integrità strutturale e funzionale degli impianti e, quindi, la stessa funzionalità organizzativa e dinamica dell'impresa, che costituisce fonte di attività produttiva a vantaggio non solo dell'imprenditore, ma dell'intera comunità sociale (Cass. 3 dicembre 2015 n. [24653](#)).

Il diritto di sciopero non impedisce al datore di lavoro di avvalersi di ogni mezzo legale che possa, senza impedire l'esercizio del diritto, evitarne o attenuarne gli **effetti nocivi**, anche affidando ad altri lavoratori i compiti di coloro che aderiscono allo sciopero, purché senza violazione di norme poste a tutela di situazioni soggettive dei lavoratori (quali la tutela e salvaguardia della salute e della sicurezza o della professionalità ex [art. 2103 c.c.](#)).

In sostanza, il datore di lavoro non è certo privato del potere organizzativo e, tanto meno, non è tenuto ad assistere al (legittimo) comportamento dei dipendenti

aderenti allo sciopero, potendo adottare soluzioni o comportamenti volti a **limitare** il **danno materiale** derivante dall'astensione dal lavoro.

In tal senso la Cassazione ha affermato che "l'esercizio del diritto all'attività sindacale, pur tutelato costituzionalmente ([art. 39](#) e [40 cost.](#)), **non** può considerarsi **illimitato** sì da operare per i sindacalisti come una generale causa di esclusione dell'antigiuridicità, idonea come tale a rendere lecite condotte capaci di arrecare pregiudizi gravi ed irreparabili ad interessi e diritti aventi anche essi tutela costituzionale" (Cass. 15 marzo 2002 n. [3852](#)).

Il datore può adottare soluzioni per contenere gli effetti dannosi

Del resto, si è evidenziato che "la Corte Costituzionale (sent. n. 125 del 1980) ha affermato che non può contestarsi la legittimità di misure che, senza in nulla coartare la libertà del lavoratore il quale abbia inteso scioperare, tendano a **contenere** gli **effetti dannosi** dello sciopero stesso, specie ove ricadano su servizi pubblici e essenziali. La tutela di interessi coinvolti dallo sciopero viene ricercata mediante misure (normative e organizzative) diverse dall'intervento sul diritto stesso; una violazione dell'[art. 40 Cost.](#) appare perciò esclusa in radice" (Cass. 28 marzo 2019 n. [8670](#)).

Le soluzioni del datore di lavoro **non** devono comportare **interferenza o turbativa** a carico della libertà comportamentale dei lavoratori in sede di esercizio del diritto di sciopero. Dunque, le eventuali misure imposte dal datore non possono spingersi fino a incidere, rendendolo più gravoso, sull'esercizio del diritto costituzionale di sciopero.

Con la sentenza n. [12](#) del 14 gennaio 2022 il Tribunale di Busto Arsizio, sul presupposto che "il diritto di sciopero non soffre alcuna limitazione o non sopporta obblighi seppure di semplice comunicazione", ha dichiarato **antisindacale** il comportamento del datore di lavoro che ha imposto ai dipendenti di **avvisare** a inizio turno l'intenzione di aderire allo sciopero e "a porre in essere attività **prodromiche** all'esecuzione del rapporto di lavoro durante il periodo di astensione", consistente nella ripresa del servizio "nella località dove è prevista la prima attività successiva allo sciopero".

In Gazzetta Ufficiale il decreto energia con la proroga della rivalutazione delle partecipazioni

È approdato ieri in Gazzetta Ufficiale il decreto legge 1° marzo 2022 n. 17 (c.d. decreto "Energia"), che era stato approvato dal Consiglio dei Ministri dello scorso 18 febbraio.

Si ricorda che il DL prevede, all'art. 29, la **riapertura dei termini** per la rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni e delle partecipazioni ex [artt. 5 e 7](#) della L. 448/2001. Persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia potranno dunque di rivalutare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2022, al di fuori del regime d'impresa, affrancando in tutto o in parte le plusvalenze conseguite se le partecipazioni o i terreni vengono ceduti a titolo oneroso.

Per finalizzare, entro il **15 giugno 2022** un professionista abilitato dovrà redigere e asseverare la perizia di stima della

partecipazione o del terreno e il contribuente dovrà versare l'imposta sostitutiva del 14% (incrementata rispetto all'11% precedentemente previsto) per l'intero suo ammontare, ovvero (in caso di rateizzazione) limitatamente alla prima delle tre rate annuali di pari importo (si veda "[Nel decreto energia proroga della rivalutazione delle partecipazioni](#)" del 19 febbraio 2022).

Infine, il DL 17/2022 prevede che le somministrazioni di gas metano usato per combustione per usi civili e industriali, contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di aprile, maggio e giugno 2022, siano assoggettate all'**aliquota IVA del 5%**, in deroga a quella ordinariamente applicabile del 10% o 22% (si veda "[Aliquota IVA del 5% sul gas anche per il secondo trimestre 2022](#)" del 19 febbraio 2022).

Aliquota agevolata per la gestione dei rifiuti e "premi di efficienza" fuori campo IVA

Con la risposta a interpello n. [91](#) di ieri, 1° marzo 2022, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le prestazioni relative alla gestione dei "Rifiuti di Apparecchiature Elettriche ed Elettroniche" provenienti da nuclei domestici (c.d. R.A.E.E.) possono beneficiare dell'**aliquota IVA del 10%** prevista dal n. 127-*sexiesdecies* della Tabella A, Parte III, allegata al DPR [633/72](#).

Invece, i "**premi di efficienza**" erogati dai produttori delle dette apparecchiature al fine di agevolare la raccolta nonché una complessiva gestione qualitativa ottimale dei R.A.E.E. non sono rilevanti ai fini IVA, poiché configurano mere elargizioni di denaro per il perseguimento di scopi di interesse generale ai sensi dell'[art. 2](#) del DPR 633/72.

Nel caso di specie, la gestione dei R.A.E.E. viene svolta da un consorzio a favore di altri consorzi aventi funzioni analoghe o di imprese terze presso le quali si trovano "punti di raccolta" o strutture di "stoccaggio"; detto consorzio si avvale, talvolta, di operatori specializzati nelle diverse fasi (ritiro, trasporto, stoccaggio, smaltimento, ecc.). Per **ottimizzare** lo svolgimento di tale attività, i produttori di A.E.E. si impegnano ad eroga-

re risorse economiche, i c.d. "premi efficienza", al verificarsi di condizioni di "buona operatività".

In tale contesto, l'Agenzia delle Entrate ha rilevato che, per la corretta applicazione del n. 127-*sexiesdecies* della Tabella A, parte III, allegata al DPR [633/72](#), occorre avere riguardo al DLgs. n. [152/2006](#) (c.d. TUA) che, nella definizione di "rifiuti urbani" (art. 183 comma 1 lett. b-ter), comprende i "rifiuti di apparecchiature elettriche ed elettroniche (*ndr* R.A.E.E.)"; resta **irrilevante**, a tal fine, il fatto che le prestazioni per la gestione degli stessi siano rese dal consorzio direttamente ovvero in qualità di "intermediario senza detenzione di rifiuti". Con riferimento alla qualificazione dei c.d. "premi di efficienza", si è rilevato come questi ultimi risultino legati "alle potenzialità concrete di **ottimizzazione** della raccolta" e siano volti al perseguimento di obiettivi generali di tutela dell'ambiente, mediante la promozione di una raccolta dei rifiuti più efficiente; tali somme sono state considerate come mere erogazioni di denaro non soggette a IVA in base all'[art. 2](#) del DPR 633/72 (*cf.* circ. n. [34/2013](#)).

Misure Ue di congelamento di fondi con possibili impatti sulle verifiche antiriciclaggio

Lo scorso 23 febbraio l'Unione europea ha adottato un pacchetto di **misure restrittive** relative ad azioni che compromettono o minacciano l'integrità territoriale, la sovranità e l'indipendenza dell'Ucraina, tra le quali misure di congelamento di fondi e risorse economiche nei confronti di soggetti designati, così come ricordato dalla UIF con una notizia pubblicata ieri sul proprio sito.

Il testo degli atti normativi adottati, che modificano ed attuano il Regolamento (Ue) n. 269/2014, è consultabile nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea - L 42 I, disponibile sul si-

to dell'Unione europea. Successivamente, lo scorso 25 febbraio, l'Unione europea, visto l'**aggravarsi** della situazione in Ucraina, ha adottato ulteriori misure restrittive, che modificano il Regolamento (Ue) n. 833/2014 e ha ampliato l'elenco dei soggetti designati che figura nell'allegato I del Regolamento (UE) n. 269/2014. Il testo degli atti normativi adottati, è consultabile nelle Gazzette ufficiali dell'Unione europea L 49 e L 53, disponibili sul sito dell'Unione europea.

Tali disposizioni assumono rilevanza anche nell'ambito delle **verifiche antiriciclaggio** e di contrasto al finanziamento

del terrorismo a carico, tra gli altri soggetti, dei professionisti. Come evidenziato nelle Linee guida antiriciclaggio del CND-CEC ([maggio 2019](#)), ai fini della corretta esecuzione degli obblighi di adeguata verifica rafforzata il comportamento del soggetto obbligato deve attenersi, tra l'altro, "alla verifica

dell'eventuale presenza del cliente o di soggetti ad esso collegati, purché resi noti al soggetto obbligato e coinvolti nelle attività oggetto della prestazione professionale, nelle liste delle persone e degli enti associati ad attività di finanziamento del terrorismo o destinatari di misure di congelamento".

Per il calcolo dell'indennità risarcitoria contano gli aggiornamenti delle retribuzioni

La sentenza n. [6744](#) della Corte di Cassazione, pubblicata ieri, 1° marzo 2022, riguarda la corretta individuazione della **retribuzione globale di fatto** ai fini della determinazione dell'indennità risarcitoria ai sensi dell'[art. 18](#) della L. 300/70 in caso di illegittimità del licenziamento.

Nel caso di specie il lavoratore ha impugnato la decisione della Corte d'Appello secondo cui, ai fini dell'individuazione della retribuzione globale di fatto, occorre considerare la retribuzione percepita al momento del recesso, non rilevando le modifiche intervenute per effetto della successiva contrattazione collettiva.

La Suprema Corte, nel riformare la sentenza di secondo grado, ha invece chiarito che nella retribuzione globale di fatto, ai fini della determinazione della indennità risarcitoria ex art. 18 della L. 300/70, vanno inclusi gli **aggiornamenti** delle

retribuzioni, in quanto tale indennità va commisurata in base alla retribuzione che il lavoratore avrebbe **in concreto** percepito se non fosse stato illegittimamente licenziato.

Di conseguenza, vanno **esclusi** unicamente i compensi eventuali di cui non sia certa la percezione nonché i compensi legati a particolari modalità di svolgimento della prestazione e aventi normalmente carattere occasionale o eccezionale (in questi termini, Cass. 3 dicembre 2020 n. [27750](#)).

Nel caso di specie, non essendo stato compiuto **alcun acceramento** sugli incrementi retributivi previsti da accordi sindacali intervenuti tra il licenziamento e la reintegra né su alcuni premi e incentivi previsti dalla contrattazione collettiva, al fine di verificarne la natura, la Corte di Cassazione ha accolto il ricorso, rinviando la causa alla Corte d'Appello in diversa composizione.