

Venerdì 25 marzo 2022

IL CASO DEL GIORNO

Cancellazione dal Registro delle imprese con effetti 231 incerti

/ Maria Francesca ARTUSI

Tra le varie questioni controverse in materia di responsabilità delle persone giuridiche, vi è anche quella relativa alle **conseguenze** sul procedimento ex DLgs. 231/2001 dell'interventa estinzione della società o dell'ente.

Un primo filone [...]

PAGINA 2

IL PUNTO TUTELA DEL PATRIMONIO

Donazione della nuda proprietà di immobili ai discendenti con vantaggi fiscali

/ Alessandro PARATO

Il tema del passaggio generazionale è spesso visto con difficoltà, ma **pianificare** in maniera ponderata ciò che si desidera per il momento dell'apertura della propria successione è fondamentale al fine [...]

PAGINA 13

FISCO

Buoni benzina non tassati con dubbio dipendenti degli studi professionali

Dovrebbe essere chiarito se la nozione di "azienda privata" può essere intesa in senso ampio

/ Pamela ALBERTI e Alessandro COTTO

L'art. 2 del DL 21/2022 introduce una norma straordinaria diretta a sostenere i lavoratori dipendenti colpiti dall'incremento dei costi del carburante (si veda "Buoni carburante per i dipendenti non imponibili fino a 200 euro" del 22 marzo), detassando ed escludendo da contribuzione i **buoni benzina** assegnati gratuitamente dal datore di lavoro.

La formulazione normativa è, a ben vedere, peculiare in quanto non interviene sul TUIR e stabilisce che, per l'anno in corso, l'importo del valore di buoni benzina o analoghi titoli ceduti a titolo gratuito da "aziende private" ai lavoratori dipendenti per l'acquisto di carburanti, nel limite di 200 euro per lavoratore, non concorre alla formazione del reddito ai sensi dell'art. 51 comma 3 del TUIR.

Un primo aspetto che merita di essere evidenziato è il riferimento alle **"aziende private"**. Da ciò sembra potersi concludere che sono esclusi dall'agevolazione i dipendenti delle

pubbliche amministrazioni, scelta peraltro non nuova, visto che anche in materia di tassazione agevolata dei premi di risultato opera un criterio simile.

Al di là della concreta applicabilità dell'agevolazione al **settore pubblico**, sul piano della coerenza sistematica questa soluzione lascia perplessi; anche con riferimento ai premi di risultato l'Agenzia delle Entrate aveva evidenziato tale aspetto, osservando tuttavia che la disparità di trattamento tra settore pubblico e privato, collegata all'applicazione dell'art. 2 del DL 93/2008, trovava "la sua giustificazione nella natura sperimentale e transitoria della disposizione normativa, che richiede un'attenta valutazione in vista di una sua eventuale e più completa applicazione" (circ. Agenzia delle Entrate 22 ottobre 2008 n. 59, § 15).

Il concetto di azienda privata pone poi un problema con riferimento ai dipendenti degli **studi professionali**. Non vi è dubbio che tale termine identifichi le attività [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Ammortamento dei beni rivalutati nel 2020 modificabile nel bilancio 2021

Dal 1° aprile tornano i 60 giorni per pagare le cartelle di pagamento

Via l'obbligo di green pass nei luoghi di lavoro da maggio

Opponibile all'Erario anche la scrittura privata non registrata

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

FISCO

Modello EAS entro il 31 marzo per comunicare le variazioni dati 2021

/ Carlotta Anna Maria GHIO, Massimo NEGRO e Paola RIVETTI

Scade il 31 marzo il termine per presentare il **modello EAS** da parte degli enti associativi non commerciali che, nel corso del 2021, hanno [...]

PAGINA 5

Cancellazione dal Registro delle imprese con effetti 231 incerti

Giurisprudenza non unanime sul principio che la cancellazione non estingue l'illecito commesso nell'interesse e a vantaggio dell'ente

/ Maria Francesca ARTUSI

Tra le varie questioni controverse in materia di responsabilità delle persone giuridiche, vi è anche quella relativa alle **conseguenze** sul procedimento ex DLgs. [231/2001](#) dell'intervenuta estinzione della società o dell'ente.

Un primo filone interpretativo ritiene che l'estinzione fisiologica e non fraudolenta dell'ente determini l'estinzione dell'illecito, ricorrendo un caso assimilabile alla morte dell'imputato, che – si ricorda – integra una delle cause estintive del reato previste dal codice penale per le persone fisiche.

In tale prospettiva, la pronuncia della Cassazione n. [41082/2019](#) aveva annullato la condanna di una srl in un caso di cancellazione della società a seguito di chiusura della procedura fallimentare. Tale evento produce così l'estinzione della persona giuridica "accusata" e, dunque, impedisce la **prosecuzione del processo**. Laddove, invece, venga accertata la finalità elusiva o fraudolenta perseguita attraverso la cessazione dell'attività, questa giustificerebbe l'applicazione dell'[art. 33](#) del DLgs. 231/2001 che prevede la responsabilità solidale del cessionario dell'azienda.

Nello stesso senso si è pronunciata la Cassazione n. [25492/2021](#), precisando che tali ipotesi sono assimilabili al caso della **morte dell'imputato**, dato che si è verificato un evento che inibisce la progressione del processo ad iniziativa pubblica previsto per l'accertamento della responsabilità da reato di una persona giuridica non più esistente. Tale scelta interpretativa viene avvalorata dal fatto che il testo legislativo regolamenta sole le vicende inerenti la trasformazione dell'ente, ovvero la fusione o la scissione ([art. 70](#) del DLgs. 231/2001), ma non la sua estinzione, che dunque non può che essere trattata applicando le regole del processo penale "classico", secondo quanto stabilito dall'[art. 35](#) del DLgs. 231/2001 ("Estensione della disciplina relativa all'imputato").

Si ritiene dunque non importabile nel processo a carico dell'ente per l'accertamento della responsabilità da reato il principio espresso dalla giurisprudenza civile secondo cui la cancellazione di una società di capitali dal Registro delle imprese determina un **fenomeno successorio** in forza del quale i rapporti obbligatori facenti capo all'ente non si estinguono ma si trasferiscono ai soci che, a seconda del regime giuridico dei debiti sociali, ne rispondono nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione ovvero illimitatamente.

Una più recente sentenza della Cassazione – la n. [9006](#) dello scorso 17 marzo – ha dissentito rispetto all'impo-

stazione sin qui rappresentata. In particolare – secondo le motivazioni di tale pronuncia – il silenzio serbato dal legislatore circa le vicende estintive dell'ente non può indurre ad accontentarsi di un accostamento con l'estinzione della persona fisica. In primo luogo, perché, in linea generale, le cause estintive dei reati sono notoriamente un "numero chiuso", non estensibile. Inoltre, quando il legislatore ha inteso far riferimento a cause estintive degli illeciti in materia di responsabilità delle persone giuridiche, lo ha fatto espressamente, come all'[art. 8](#) comma 2 del DLgs. 231/2001, allorché ha disciplinato l'**amnistia**, e all'[art. 67](#) dello stesso decreto, ove ha previsto l'adozione di sentenza di non doversi procedere in due soli casi: quando il reato dal quale dipende l'illecito amministrativo dell'ente è prescritto e quando la sanzione è estinta per prescrizione.

Richiamando il principio fissato dalle Sezioni Unite (Cass. SS.UU. n. [11170/2015](#)), secondo cui "in tema di responsabilità da reato degli enti, il fallimento della persona giuridica non determina l'estinzione dell'illecito amministrativo previsto dal DLgs. [231/2001](#)", non si ritiene, così, comprensibile un **diverso trattamento** della cancellazione della società, da cui discenderebbe l'estinzione dell'illecito amministrativo contestato all'ente, rispetto al caso di dichiarazione di fallimento, allorché è espressamente prevista l'esclusione dell'effetto estintivo.

Infine, si contesta il richiamo che il **primo orientamento** interpretativo opera all'[art. 35](#) del DLgs. 231/2001, nella misura in cui trascura che il rinvio operato dal legislatore alle disposizioni processuali relative all'imputato non è indiscriminato ma è solo "in quanto compatibili".

Alla luce di tali considerazioni, viene affermato il seguente principio di diritto: la cancellazione dal Registro delle imprese della società alla quale si contesti (nel processo penale che si celebra anche nei confronti di persone fisiche imputate di lesioni colpose con violazione della disciplina antinfortunistica) la violazione dell'[art. 25-septies](#) comma 3 del DLgs. 231/2001, in relazione al reato di cui all'[art. 590](#) c.p., commesso nell'interesse ed a vantaggio dell'ente, non determina l'estinzione dell'illecito alla stessa addebitato.

Stante il **"consapevole contrasto"** con la precedente giurisprudenza, sarebbe opportuno un chiarimento, anche perché la disciplina 231 è già di per sé foriera di dubbi interpretativi che non aiutano la certezza per le imprese e per i professionisti che le assistono.

Buoni benzina non tassati con dubbio dipendenti degli studi professionali

Dovrebbe essere chiarito se la nozione di "azienda privata" può essere intesa in senso ampio

/ Pamela ALBERTI e Alessandro COTTO

L'art. 2 del DL 21/2022 introduce una norma straordinaria diretta a sostenere i lavoratori dipendenti colpiti dall'incremento dei costi del carburante (si veda "[Buoni carburante per i dipendenti non imponibili fino a 200 euro](#)" del 22 marzo), detassando ed escludendo da contribuzione i **buoni benzina** assegnati gratuitamente dal datore di lavoro.

La formulazione normativa è, a ben vedere, peculiare in quanto non interviene sul TUIR e stabilisce che, per l'anno in corso, l'importo del valore di buoni benzina o analoghi titoli ceduti a titolo gratuito da "aziende private" ai lavoratori dipendenti per l'acquisto di carburanti, nel limite di 200 euro per lavoratore, non concorre alla formazione del reddito ai sensi dell'art. 51 comma 3 del TUIR.

Un primo aspetto che merita di essere evidenziato è il riferimento alle "**aziende private**". Da ciò sembra potersi concludere che sono esclusi dall'agevolazione i dipendenti delle pubbliche amministrazioni, scelta peraltro non nuova, visto che anche in materia di tassazione agevolata dei premi di risultato opera un criterio simile.

Al di là della concreta applicabilità dell'agevolazione al **settore pubblico**, sul piano della coerenza sistematica questa soluzione lascia perplessi; anche con riferimento ai premi di risultato l'Agenzia delle Entrate aveva evidenziato tale aspetto, osservando tuttavia che la disparità di trattamento tra settore pubblico e privato, collegata all'applicazione dell'art. 2 del DL 93/2008, trovava "la sua giustificazione nella natura sperimentale e transitoria della disposizione normativa, che richiede un'attenta valutazione in vista di una sua eventuale e più completa applicazione" (circ. Agenzia delle Entrate 22 ottobre 2008 n. 59, § 15).

Il concetto di azienda privata pone poi un problema con riferimento ai dipendenti degli **studi professionali**. Non vi è dubbio che tale termine identifichi le attività imprenditoriali, essendo l'azienda il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa, ma escludere i dipendenti degli esercenti arti e professioni sarebbe una scelta iniqua e probabilmente nemmeno voluta dal legislatore.

Senza dimenticare che da tempo si è affermato in giurisprudenza il concetto di azienda professionale, intesa come un'organizzazione di mezzi, strutture, dipendenti e locali "tali che il fattore organizzativo e l'entità dei mezzi impiegati sovrasti l'attività professionale del (dei) titolare (i) o, almeno, si ponga, rispetto a questa, come una entità giuridica dotata di una propria autonomia strutturale e funzionale che, seppure non sepa-

rata dall'attività dei titolari, assuma una rilevanza economica tale da essere suscettibile di una propria valutazione" (Cass. 11896 del 7 agosto 2002).

Appurato che, almeno nella prospettiva di tale ricostruzione, il beneficio spetterebbe agli studi di grandi dimensioni, pare necessaria una **modifica normativa** tesa ad affermare chiaramente che la detassazione spetta a tutti i dipendenti del settore privato, ivi compresi i dipendenti degli esercenti arti e professioni.

Un secondo profilo meritorio di considerazioni è il fatto che, a differenza di molte norme contenute nell'art. 51 del TUIR in materia di tassazione del reddito di lavoro dipendente, non vi è una previsione diretta a subordinare l'agevolazione al fatto che sia attribuita alla generalità dei dipendenti o a **categorie di dipendenti**. Tale soluzione normativa non sembra frutto di una dimenticanza, ma appare coerente con la tipologia del beneficio che ben si presta a un riconoscimento *ad personam*, ad esempio, per quei soggetti che devono utilizzare l'autovettura privata per recarsi al lavoro e che quindi sono effettivamente incisi dal caro carburante.

Per contro, avrebbe poco senso doverlo riconoscere anche a quei dipendenti che non posseggono un'autovettura.

L'agevolazione opera a livello individuale

In tale prospettiva, può essere utile evidenziare che, secondo l'art. 2 del DL 21/2022, i buoni benzina non concorrono a formare il reddito "ai sensi" dell'art. 51 comma 3 del TUIR. Anche tale rinvio autorizza a ritenere che l'esclusione dalla tassazione operi singolarmente, dal momento che la franchigia del comma 3 opera a **livello individuale** (cfr. anche circ. Agenzia delle Entrate 22 ottobre 2008 n. 59, § 16, con specifico riferimento alle erogazioni liberali in natura).

Inoltre, in assenza di specifiche indicazioni normative, dovrebbe essere chiarito cosa accade in caso di **superamento** del limite di 200 euro.

Considerato il rinvio al citato comma 3 dell'art. 51, l'**intero valore** dei buoni potrebbe concorrere a formare il reddito del dipendente, analogamente a quanto previsto in caso di superamento della franchigia "generale" dei fringe benefit.

In alternativa, trattandosi di una specifica disposizione agevolativa, potrebbe restare ferma la non concorrenza fino a **200 euro**, per cui solo l'eccedenza concorrerebbe al calcolo della soglia "generale".

Ammortamento dei beni rivalutati nel 2020 modificabile nel bilancio 2021

Rideterminazione della vita utile con presupposti autonomi rispetto alla rivalutazione

/ Fabrizio BAVA e Alain DEVALLE

Rivalutare un bene d'impresa non significa modificare la sua vita utile residua, ma soltanto incrementarne il valore fino a un massimo rappresentato dal cosiddetto **valore recuperabile**.

È questa precisazione dei principi contabili nazionali OIC che, in non pochi casi, potrebbe comportare difficoltà per le imprese che si apprestano, nel redigere i bilanci 2021, a effettuare **per la prima volta** l'ammortamento dei beni rivalutati l'anno scorso.

Si tratta, in particolare, dei casi in cui, per via di rivalutazioni molto elevate, l'applicazione di tale principio – di invarianza della vita utile residua – comporterà l'iscrizione di ammortamenti 2021 sui beni rivalutati significativamente **superiori** rispetto a quelli iscritti in Conto economico fino all'esercizio 2020.

Si tratta della previsione del § 77 dell'OIC 16, in base al quale "La rivalutazione di un'immobilizzazione materiale non modifica la stimata residua vita utile del bene, che **prescinde** dal valore economico del bene. L'ammortamento dell'immobilizzazione materiale rivalutata continua ad essere determinato coerentemente con i criteri applicati precedentemente, senza modificare la vita utile residua".

Ciò significa, ad esempio, che se si è rivalutato un immobile il cui processo di ammortamento sarebbe terminato nei successivi cinque esercizi, l'ammortamento del valore netto contabile ottenuto a seguito della rivalutazione deve essere determinato dividendo tale valore netto contabile per i cinque esercizi residui.

Dello stesso tenore dell'OIC 16 anche il § 16 del documento interpretativo 7 dell'OIC, in base al quale "La rivalutazione di un'immobilizzazione materiale o un bene immateriale **di per sé** non comporta una modifica della vita utile. Restano ferme le disposizioni dei principi contabili nazionali di riferimento che prevedono l'aggiornamento della stima della vita utile nei casi in cui si sia verificato un mutamento delle condizioni originarie di stima".

Da sottolineare però che, a differenza del principio contabile, l'interpretativo precisa "di per sé": significa che non è vietato modificare la vita utile residua dei beni rivalutati, ma soltanto che non può essere la rivalutazione a giustificare tale modifica.

Inoltre, successivamente richiama la previsione dei principi contabili nazionali dell'**esigenza di modificare** la stima della **vita utile residua** qualora si siano modificate le ragioni alla base della stima originaria dell'amministratore.

A tal proposito è bene ricordare che l'OIC 16 così disciplina la modifica del piano di ammortamento (§ 70): "Il piano d'ammortamento deve essere periodicamente rivisto per verificare se sono intervenuti cambiamenti tali da richiedere una modifica delle stime effettuate nella determinazione della residua possibilità di utilizzazione. Se quest'ultima è modificata, il valore contabile dell'immobilizzazione (valore originario al netto degli ammortamenti ed eventuali svalutazioni fino a quel momento effettuati) al tempo di tale cambiamento è ripartito sulla nuova vita utile residua del cespite".

Prevista l'esigenza di modificare la stima della vita utile residua

Nel bilancio 2020, nel ricorrere a una **perizia di stima**, ad esempio relativamente a un immobile, per individuare il valore recuperabile, in numerosi casi si è chiesto al perito se, a fronte di una manutenzione costante, si può ritenere che l'immobile possa dare utilità all'impresa per un maggior numero di esercizi, rispetto alla stima originaria.

In tali casi, nel bilancio 2021, nel rispetto della previsione dell'OIC 16, l'**ammortamento** dei beni rivalutati sarà **rideterminato** per un importo pari al rapporto tra il valore netto contabile (costo rivalutato al netto del fondo ammortamento) e il numero di esercizi di vita utile residua a seguito della modifica della stima, contenendo in questo modo l'effetto dei maggiori ammortamenti nel Conto economico dell'esercizio 2021 e anche in quello degli esercizi successivi.

Nel bilancio 2021 si potrebbe ottenere lo stesso risultato ricorrendo alla possibilità di sospendere gli ammortamenti, ma in tale caso nei successivi esercizi, quando non sarà più possibile sospendere gli ammortamenti, l'impresa si troverebbe a dover iscrivere i **maggiori ammortamenti** con le conseguenze negative in termini di incidenza sul risultato dell'esercizio.

Modello EAS entro il 31 marzo per comunicare le variazioni dati 2021

Sono tenuti alla presentazione del modello gli enti associativi non commerciali

/ Carlotta Anna Maria GHIO, Massimo NEGRO e Paola RIVETTI

Scade il 31 marzo il termine per presentare il **modello EAS** da parte degli enti associativi non commerciali che, nel corso del 2021, hanno subito variazioni dei dati già trasmessi.

Il modello EAS, si ricorda, è stato introdotto dall'[art. 30](#) del DL 185/2008: ai sensi di tale disciplina, la **non imponibilità** dei corrispettivi, delle quote e dei contributi percepiti dagli enti associativi non commerciali è subordinata al possesso dei requisiti previsti dalla normativa tributaria, di cui all'[art. 148](#) del TUIR e all'[art. 4](#) del DPR 633/72, e alla trasmissione in via telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati e delle notizie rilevanti ai fini fiscali mediante l'apposito modello EAS, approvato con il provvedimento dell'Agenzia [2 settembre 2009](#), al fine di consentire gli opportuni controlli e di "mappare" la platea degli enti associativi non commerciali.

I **soggetti obbligati** presentano il modello entro 60 giorni dalla data di costituzione dell'ente o dalla data in cui si verifica la circostanza di perdita dei requisiti qualificanti ovvero, in caso di variazione dei dati trasmessi, entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello in cui si è verificata la suddetta modifica.

Alcuni enti **non sono tenuti** all'obbligo di comunicazione dei dati e delle notizie fiscali rilevanti. Tra questi, ad esempio, le associazioni e le società sportive dilettantistiche iscritte nel Registro CONI che svolgono esclusivamente attività istituzionale, le associazioni pro loco che optano per il regime di determinazione forfettaria del reddito di cui alla L. [398/91](#), le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri regionali di cui alla L. [266/91](#) che non svolgono attività commerciali diverse da quelle marginali di cui al DM [25 maggio 1995](#) e le ONLUS.

La presentazione del modello EAS è esclusa per gli enti del **Terzo settore**, ai sensi dell'[art. 94](#) comma 4 del DLgs. 117/2017. L'eliminazione dell'adempimento è legata al fatto che le informazioni relative a tali enti, incluse le relative variazioni, sono riportate nel **RUNTS**, ciò consentirebbe di superare la necessità di monitoraggio posta alla base dello stesso modello EAS (si veda ["Entro il 1° aprile modello EAS per comunicare le variazioni dati 2018"](#) del 26 marzo 2019).

La disposizione non è inclusa nel Titolo X del Codice del Terzo settore (relativo al regime fiscale degli ETS) e, pertanto, non risulta condizionata all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'[art. 104](#) comma 2 del DLgs. 117/2017. La stessa, quindi, dovrebbe ritenersi già **operativa** per quegli enti che abbiano concluso positivamente la procedura di iscrizione al RUNTS, ac-

quisendo a tutti gli effetti la qualifica di ente del Terzo settore. Pertanto, l'associazione già formalmente iscritta nel RUNTS sembrerebbe esonerata dalla trasmissione del modello EAS entro il prossimo 31 marzo per le variazioni intervenute nel 2021, antecedentemente all'iscrizione nel nuovo registro. D'altra parte tale conclusione dovrebbe essere valutata in considerazione del fatto che, in attesa dell'autorizzazione comunitaria, gli ETS continuano ad applicare la disciplina fiscale ordinaria dettata dal TUIR, rispetto alla quale la trasmissione del modello EAS costituisce un adempimento strumentale. Sarebbe dunque preferibile che l'esonero dalla presentazione del modello EAS trovasse conferma in un esplicito **chiarimento** dell'Agenzia delle Entrate.

L'obbligo comunicativo comunque permane, ove ne ricorrano i presupposti, per la maggioranza delle associazioni per le quali è tutt'ora pendente la procedura di iscrizione.

Possibile la remissione in bonis

In caso di omessa o tardiva presentazione, è consentito all'ente associativo di fruire della c.d. **"remissione in bonis"**, di cui all'[art. 2](#) del DL 16/2012, che prevede la possibilità di mantenere benefici aventi natura fiscale e regimi opzionali subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione o di altro adempimento di carattere formale anche in caso di **omissione** di detto obbligo presentando la relativa comunicazione e versando una sanzione di 250 euro entro il termine di presentazione della prima dichiarazione fiscale utile: l'omessa presentazione del modello EAS relativo al 2021 è quindi sanabile presentando il modello entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile (ad esempio il 30 novembre 2022) e versando la suddetta sanzione.

In caso di presentazione del modello EAS sia oltre i suddetti termini ordinari, sia oltre il termine della remissione in bonis, l'Agenzia delle Entrate, con la circ. n. [18/2018](#) (§ 7.7), ha chiarito che non è impedito definitivamente il godimento delle **agevolazioni fiscali**: se l'ente provvede all'invio in forma telematica del modello EAS e possiede tutti i requisiti previsti dalla normativa, potrà applicare il regime agevolato alle operazioni compiute dopo la data di presentazione. Restaranno quindi escluse dal regime agevolato le operazioni compiute prima della citata presentazione, comprese quelle ricadenti nello stesso periodo di imposta in cui ciò avviene.

Dal 1° aprile tornano i 60 giorni per pagare le cartelle di pagamento

Entro il 30 aprile le domande di dilazione per i debitori decaduti all'8 marzo 2020

/ Alfio CISSELLO

Ai sensi degli [artt. 2](#) del DL 146/2021 e [1](#) comma 913 della L. 234/2021, per le **cartelle di pagamento** notificate dal 1° settembre 2021 al 31 marzo 2022, il termine di pagamento non è di 60 giorni ma di 180 giorni dalla notifica dell'atto. In ragione di ciò, nel lasso temporale dei 180 giorni il debitore non è in mora, dunque non possono essere avviate azioni esecutive né cautelari, e non decorrono gli **interessi di mora**.

Pertanto, relativamente alle cartelle che verranno notificate **dal 1° aprile 2022**, torna operativo il consueto termine di pagamento dei **60 giorni**, entro i quali, per evitare di essere in mora, occorrerà chiedere la dilazione dei ruoli ai sensi dell'[art. 19](#) del DPR 602/73.

Se spira il termine dei 60 giorni senza che sia stata accordata la **dilazione**, potranno, in costanza dei requisiti di legge, essere adottate le consuete misure cautelari (fermi, ipoteche) ed esecutive (pignoramenti).

Decorreranno anche gli interessi di mora di cui all'[art. 30](#) del DPR 602/73.

Bisogna rammentare che né il DL [146/2021](#) né la L. [234/2021](#) hanno intaccato il termine per il ricorso, dunque anche per le cartelle notificate dal 1° settembre 2021 al 31 marzo 2022 occorre notificare il ricorso nei **60 giorni**.

Tale disciplina ha riguardato esclusivamente le cartelle di pagamento, quindi è rimasto invariato il termine di pagamento delle somme intimate con **accertamento esecutivo**, connesso al termine per il ricorso.

Grazie all'[art. 13-decies](#) comma 5-bis del DL 137/2020 (introdotto in sede di conversione del DL [228/2021](#)), i debitori decaduti da una dilazione dei ruoli **all'8 marzo 2020** (prima quindi dell'emergenza epidemiologica)

possono ancora presentare domanda sino al 30 aprile 2022, potendo essere riammessi senza dover per forza pagare tutte le rate insolute.

La decadenza si verifica con il mancato pagamento di **5 rate anche non consecutive**, e non 10.

Gli altri benefici (ammissione automatica per debiti sino a 100.000 euro e non 60.000 euro, decadenza con 10 rate non pagate) sono ormai "passati", essendo circoscritti alle domande di dilazione dei ruoli presentate sino al 31 dicembre 2021.

Vengono così a cadere due delle ultime disposizioni della legislazione emergenziale.

Il termine dei 180 giorni vale per le cartelle notificate sino al 31 marzo

Relativamente alle **rate da rottamazione** dei ruoli è stata prevista in sede di conversione in legge del c.d. decreto "Sostegni-ter" una ulteriore proroga. Precisamente:

- le rate scadute nel 2020 andranno pagate entro il 30 aprile 2022;
- le rate scadute nel 2021 andranno pagate entro il 31 luglio 2022;
- le rate scadenti nel 2022 andranno pagate entro il 30 novembre 2022.

Rimangono invariate le scadenze delle rate derivanti da altre definizioni del DL [119/2018](#) (si pensi alla definizione delle liti pendenti o dei processi verbali di constatazione) e lo stesso dicasi per le rate derivanti da **dilazioni degli avvisi bonari**.

Via l'obbligo di green pass nei luoghi di lavoro da maggio

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale il decreto che regola il periodo successivo allo stato di emergenza

/ Giada GIANOLA

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale di ieri ed entra in vigore oggi il decreto legge 24 marzo 2022 n. 24, che era stato approvato il 17 marzo dal Consiglio dei Ministri in vista della cessazione dello stato di emergenza il prossimo 31 marzo.

A tal fine si precisa che l'art. 1 del DL prevede la possibilità di adottare **ordinanze** di protezione civile ai sensi dell'[art. 26](#) del DLgs. 2 gennaio 2018 n. 1 su richiesta motivata delle Amministrazioni competenti al fine di **adeguare** all'evoluzione dello stato della pandemia le misure di contrasto in ambito organizzativo, operativo e logistico emanate con le precedenti ordinanze durante lo stato di emergenza, "preservando, fino al 31 dicembre 2022, la necessaria capacità operativa e di pronta reazione delle strutture durante la fase di progressivo rientro nell'ordinario".

Come anticipato su *Eutekne.info* (si veda "[Allentamento delle restrizioni sul green pass dal 1° aprile](#)" del 18 marzo 2022), l'[art. 4-quinquies](#) del DL 1° aprile 2021 n. 44, introdotto dal DL 7 gennaio 2022 n. [1](#) (conv. L. 4 marzo 2022 n. [18](#)), è stato interamente sostituito con una nuova disposizione che prevede, per gli **over 50**, l'obbligo di possedere ed esibire il mero **green pass base**, e non più quindi il green pass rafforzato, per accedere ai luoghi di lavoro dal giorno successivo alla fine dello stato di emergenza (quindi dal 1° aprile) e fino al **30 aprile 2022**.

In questo modo dal 1° maggio tali soggetti non dovranno più possedere ed esibire nemmeno il green pass base per accedere ai luoghi di lavoro, pur rimanendo fermi sia l'obbligo vaccinale disposto dall'[art. 4-quater](#) del citato DL 44/2021 fino al 15 giugno, sia le sanzioni pecuniarie collegate previste dall'[art. 4-sexies](#) del medesimo decreto legge.

simo decreto legge.

Anche i lavoratori con **meno di 50 anni** dovranno, nel medesimo arco temporale (dunque dal 1° al 30 aprile 2022), possedere ed esibire il green pass base per accedere ai luoghi di lavoro.

Il nuovo decreto ha infatti sostituito la data del 31 marzo 2022 con la data del 30 aprile 2022 ai commi 1, 6 e 7 dell'[art. 9-septies](#) del DL 22 aprile 2021 n. 52 (in materia di impiego delle certificazioni verdi COVID-19 nel settore privato), il che significa, per i suddetti lavoratori, il **prolungamento** di un mese dell'obbligo di possesso ed esibizione del green pass base per accedere ai luoghi di lavoro.

La data del 30 aprile rileva, quindi, sia ai fini dell'**assenza ingiustificata** per mancanza del green pass (comma 6 dell'[art. 9-septies](#)), sia della possibilità per il datore di lavoro di **sospendere**, dopo il quinto giorno di assenza ingiustificata, il lavoratore (comma 7 dell'[art. 9-septies](#)).

In quest'ultima ipotesi rimane fermo che il lavoratore potrà **rientrare** immediatamente nel luogo di lavoro non appena in possesso della certificazione necessaria, sempre che il datore di lavoro non abbia già stipulato un contratto di lavoro per la sua sostituzione, ciò per effetto della modifica inserita all'[art. 3](#) comma 1 lett. c) del DL 1/2022 in sede di conversione (si veda "[Possibile il rientro immediato per il lavoratore sospeso che ottiene il green pass](#)" del 9 marzo 2022).

Per gli esercenti le **professioni sanitarie**, invece, resta l'obbligo vaccinale fino a fine anno, con rischio di sospensione dal lavoro in caso di inadempimento dell'obbligo.

Opponibile all'Erario anche la scrittura privata non registrata

La data certa può rinvenirsi in modi diversi dalla registrazione

/ Francesco BRANDI

La **scrittura privata non registrata** contenente l'accordo con il conduttore per la riduzione dell'importo mensile del canone è idonea a porre nel nulla l'avviso di accertamento. Anche se la scrittura non risulta registrata, può essere liberamente valutata dal giudice del merito insieme ad altri elementi di prova: decisivi risultano i versamenti in banca effettuati dal conduttore al locatore in misura pari all'importo ridotto in seguito al patto modificativo.

È quanto emerge dall'ordinanza n. [7644](#) del 9 marzo 2022 con cui la Cassazione ha rigettato il ricorso dell'Agenzia delle Entrate.

La ripresa a tassazione era stata effettuata sul **contratto di locazione** di pareti a uso pubblicitario dell'immobile di proprietà della contribuente. L'Amministrazione finanziaria ritiene non opponibile nei suoi confronti il patto fra le parti che ha ridotto il canone del 70 per cento. Il giudice di secondo grado, riformando la decisione della C.T. Prov., aveva stabilito che il reddito soggetto a tassazione corrispondesse proprio al minore importo indicato nella scrittura privata.

Col proprio ricorso in Cassazione l'Agenzia delle Entrate denunciava violazione di diverse disposizioni ritenendo che solo in caso di registrazione la scrittura privata è opponibile all'amministrazione **acquisendo data certa**.

La Cassazione ha rigettato il ricorso confermando la statuizione di appello.

È d'altronde la stessa Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. [60/2010](#) a escludere che sia obbligatorio registrare la scrittura privata con la riduzione del canone. Certo, la registrazione del documento conferisce data certa ex [art. 2704](#) c.c. nei confronti dell'ufficio. E dunque può risultare opportuna per esigenze di ordine probatorio: per dimostrare il minore reddito conseguito e quindi la minore imposta dovuta. Ma non si può escludere l'**utilizzo di altri mezzi** per provare la riduzione del canone.

È lo stesso art. 2704 c.c. che consente di desumere la

data certa anche "dal giorno in cui si verifica un altro fatto che stabilisca in modo egualmente certo l'anteriorità della formazione del documento". E nella specie interviene la documentazione bancaria prodotta dalla contribuente da cui si evince il versamento del conduttore di una somma corrispondente al canone ridotto. L'inaffidabilità scatta perché l'amministrazione si limita a escludere la possibilità di dimostrare la decurtazione dell'importo con **ogni mezzo di prova**.

In senso opposto a quello della pronuncia in commento (ma sul punto esiste una norma specifica, ovvero l'[art. 28](#) del DPR 131/1986), si segnala la pronuncia della Cassazione n. [15352/2021](#) secondo cui la raccomandata a mano non risolve la locazione ai fini fiscali se l'atto di risoluzione non è registrato. Il proprietario, pertanto, è tenuto a pagare i maggiori redditi da **locazione accertati** dall'Amministrazione finanziaria e non dichiarati. È irrilevante, inoltre, che il contribuente abbia in seguito proceduto all'adempimento tramite ravvedimento operoso.

Registrazione talvolta opportuna

Nel caso di specie la ricorrente aveva dato prova dello **scioglimento anticipato** degli effetti del rapporto locativo mediante la produzione di una raccomandata a mano, sottoscritta dal liquidatore della società conduttrice e controfirmata da uno dei locatori, di immediato recesso dal rapporto contrattuale di locazione commerciale. Ebbene, ha spiegato il collegio, anche a voler attribuire al documento il significato di un atto di risoluzione contrattuale è incontrovertibile che tale atto andava registrato come previsto dall'[art. 28](#) del DPR 131/1986.

La mancata esecuzione di tale formalità rendeva l'atto, con specifico riferimento alla **presunta data della risoluzione** del contratto, inopponibile all'Amministrazione finanziaria.

Pubblicata la relazione al rendiconto 2021 dell'organo di revisione degli enti locali

Il documento con il modello include un focus sulle verifiche da svolgere relativamente all'uso delle risorse connesse all'emergenza da COVID-19

/ Stefano DE ROSA

È stato reso disponibile il documento del CNDCEC e della FNC con il **modello** di "Relazione dell'organo di revisione sul rendiconto della gestione" degli **enti locali** per l'anno 2021.

Nelle premesse del documento viene evidenziato come la relazione al rendiconto 2021 sia stata predisposta nel rispetto della parte II "Ordinamento finanziario e contabile del DLgs. [267/2000](#)" (TUEL) e dei principi contabili generali allegati al DLgs. [118/2011](#).

Inoltre, si sottolinea che per la formulazione della relazione e per l'esercizio delle sue funzioni l'organo di revisione può avvalersi dei principi di vigilanza e controllo emanati dal CNDCEC.

Si precisa, poi, che lo schema di relazione "tiene conto delle norme emanate e della prassi pubblicata fino alla data di pubblicazione del documento e include un *focus* sulle **verifiche** che il revisore deve effettuare relativamente all'utilizzo delle risorse connesse all'emergenza sanitaria da COVID-19".

Il documento è composto da un testo word con traccia della relazione dell'organo di revisione correlato da tabelle in formato excel editabili e costituisce soltanto uno **schema** per la formazione della relazione da parte dell'organo di revisione, che resta l'unico responsabile dei rapporti con tutti i soggetti destinatari del documento, nonché della documentazione a supporto prodotta nell'ambito dell'attività di vigilanza e controllo anche mediante apposite carte di lavoro e *check-list*.

Nell'ultima sezione del documento vengono riportate

le **conclusioni** dell'organo di revisione che, a seconda dei casi, può esprimere giudizio **positivo** per l'approvazione del rendiconto dell'esercizio finanziario 2021, proponendo di accantonare una parte dell'avanzo di amministrazione disponibile per le finalità indicate nella relazione (ad esempio "residui attivi di dubbia esigibilità, debiti fuori bilancio, passività potenziali probabili, altro..."), oppure:

- esprimere giudizio **positivo** per l'approvazione del rendiconto 2021 **con riserva**, con l'intesa che per le riserve espresse si provveda, entro un determinato termine, a rettificare il rendiconto e a completare o integrare la documentazione elencata nella relazione;
- esprimere giudizio **positivo** per l'approvazione del rendiconto 2021 **con eccezioni** che, tuttavia, non sono tali da alterare in modo significativo le risultanze del rendiconto, nell'intesa che per le eccezioni espresse si provveda, entro un determinato termine, a rettificare il rendiconto e a completare o integrare la documentazione indicata nella relazione;
- esprimere giudizio positivo per l'approvazione del rendiconto 2021 nell'intesa che per le riserve e le eccezioni espresse si provveda, entro un determinato termine, a rettificare il rendiconto e a completare o integrare la documentazione indicata nella relazione;
- sulla base dei rilievi evidenziati, esprimere giudizio **negativo** per l'approvazione del rendiconto dell'esercizio finanziario 2021, invitando l'organo consiliare ad adottare i provvedimenti di competenza.

Super ACE ceduta al consolidato anche in forma di credito

Mutata la struttura dei quadri NX e CC del modello CNM per tenere conto del nuovo incentivo fiscale

/ Gianluca ODETTO

Il legislatore non ha previsto regole *ad hoc* per il trasferimento al consolidato fiscale del rendimento nozionale corrispondente alla "super ACE", calcolato con il più **favorevole coefficiente** del 15%. In assenza, quindi, di una normativa specifica nel corpo dell'[art. 19](#) del DL 73/2021 ci si deve rifare alle disposizioni contenute nell'[art. 6](#) del DM 3 agosto 2017, ai sensi del quale:

- il beneficio è utilizzato, in prima battuta, a riduzione del reddito complessivo della singola società;
- se il primo termine eccede il secondo, la differenza è computata in deduzione dal reddito complessivo di gruppo, fino a concorrenza dello stesso;
- se ancora risulta una eccedenza, essa è ritrasferita a ciascuna società consolidata.

Il procedimento, che da sempre sconta una qualche **complessità tecnica**, ha una gestione più difficoltosa nei modelli REDDITI 2022 e CNM 2022 in quanto, da una parte, l'agevolazione è separata nelle due parti dell'ACE "ordinaria" e della "super ACE" e, soprattutto, le singole società possono avere optato per la trasformazione del rendimento nozionale in credito d'imposta (possibilità, questa, non delegata alla consolidante ma di competenza delle singole società del gruppo).

Per quanto riguarda le situazioni in cui l'ACE e la "super ACE" sono utilizzate a riduzione del reddito complessivo, la soluzione adottata in sede di predisposizione dei modelli REDDITI 2022 SC consente una gestione efficace della fattispecie.

Nel nuovo **rigo RS112A**, infatti, sono presenti le caselle 5 "Rendimento" e 5A "Rendimento trasformato" in cui, con esclusivo riferimento alla "super ACE", vengono evidenziati in modo distinto rispettivamente il rendimento nozionale totale e quello trasformato in credito d'imposta.

Questa **differenza** viene poi riportata nel rigo RS113, colonna 7, sommandosi al rendimento dell'ACE "ordinaria" e, se non esistono eccedenze pregresse, nella colonna 12 del medesimo rigo. I rendimenti corrispondenti alle due "fasce" dell'agevolazione, quindi, sono ricondotti ad unità e, come tali, sono trasferiti al consolidato. Nelle dichiarazioni individuali le società, quindi, evidenziano la detassazione ACE (ordinaria + "super"), sino a concorrenza dei rispettivi redditi imponibili, nel rigo GN6, colonna 4, così come le quote che eccedono il reddito individuale, computate direttamente a riduzione dell'imponibile consolidato, nel rigo GN22, colonna 1.

Per le società che hanno invece trasformato il rendimento nozionale della "super ACE" in **credito d'imposta**, la quota trasferita al consolidato è indicata nel rigo RS112A, colonna 14. Pur se, come detto, la fattispecie non è oggetto di regolamentazione da parte dell'[art. 19](#) del DL 73/2021, dalla struttura del modello pare evincersi la possibilità, per le singole società, di utilizzare il credito in compensazione dei debiti d'imposta propri (e, quindi, l'assenza di obblighi di cessione dello stesso al gruppo); il credito dovrebbe, inoltre, essere trasferibile al gruppo in modo autonomo, senza che allo scopo si debba comunicare la cessione all'Agenzia delle Entrate utilizzando la modulistica introdotta con il provvedimento attuativo del [17](#) settembre 2021, anche se su questo punto mancano conferme ufficiali.

Resta il fatto che le istruzioni al **quadro GN** non specificano se tale credito debba essere indicato nel quadro medesimo: ove si propenda per la soluzione affermativa, i rigi di riferimento potrebbero essere GN12-14 o GN18.

Credito ceduto da indicare nel rigo RS112A

La previsione di due modalità alternative di fruizione dell'agevolazione (deduzione dal reddito, ovvero credito d'imposta) si riflette anche sulla **diversa struttura** del quadro NX della dichiarazione di gruppo.

Diversamente dal passato, infatti, nella sezione XII del quadro NX sono presenti due colonne distinte, denominate rispettivamente "Deduzione" e "Credito", in cui sono dichiarati da una parte gli importi, già indicati nel rigo GN22 dei modelli REDDITI individuali, corrispondenti all'ACE e alla "super ACE" non sfruttata dalle singole società per incapienza dei redditi imponibili, e dall'altra i crediti d'imposta derivanti dalla trasformazione del reddito nozionale della "super ACE" trasferiti al gruppo dalle singole società.

Nella stessa dichiarazione di gruppo i crediti, assunti nel dato corrispondente alla loro somma, sono poi indicati nel rigo CC11 del modello CNM, anch'esso di nuova introduzione.

Emerge quindi una **modalità di utilizzo** non desumibile dalle norme di riferimento, pur se coerente con la disciplina della tassazione di gruppo, per cui i crediti in questione sono compensati nel modello F24 con il debito IRES di gruppo, sia esso a titolo di saldo che di acconto.

Investimenti P2P lending con IVAFE se negoziabili sul mercato di capitali

Tale caratteristica qualificherebbe l'investimento come un "prodotto finanziario"

/ Salvatore SANNA

La risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate n. [155](#), pubblicata ieri, è intervenuta sull'applicazione della disciplina del **monitoraggio fiscale** e dell'IVAFe per gli investimenti in peer to peer (P2P) lending, riconducibili a contratti di mutuo con soggetti italiani ed esteri.

La legge di bilancio 2018 (L. [205/2017](#)) ha introdotto la ritenuta a titolo di imposta del 26% sui prestiti peer to peer (P2P), con l'obiettivo di delineare una normativa fiscale per il crowdfunding.

Per beneficiare di questo regime, occorre integrare **due condizioni**:

- la natura del soggetto finanziatore, che deve essere esclusivamente una persona fisica al di fuori dell'esercizio di una attività d'impresa;
- la qualifica del **gestore della piattaforma**, che deve essere un intermediario finanziario iscritto all'albo o un istituto di pagamento ai sensi della normativa prevista, rispettivamente, dagli [artt. 106](#) e [114](#) del DLgs. 385/93, autorizzato dalla Banca d'Italia.

In presenza di questi presupposti, i proventi su tali prestiti **non concorrono** più alla formazione del reddito complessivo del percettore persona fisica non imprenditore da assoggettare a tassazione IRPEF progressiva in quanto, scontando la tassazione a titolo definitivo, sono esclusi dal reddito imponibile e non devono essere indicati in dichiarazione dei redditi.

Qualora l'investimento risulti effettuato su una piattaforma di servizi peer to peer lending operante in uno Stato estero europeo che non è gestita da un soggetto **autorizzato dalla Banca d'Italia**, i proventi derivanti da detti investimenti corrisposti a soggetti italiani non è applicabile la ritenuta alla fonte a titolo di imposta.

In questo caso, il contribuente è tenuto ad indicare nella dichiarazione annuale dei redditi i proventi derivanti dagli investimenti di P2P lending al fine di farli concorrere alla formazione del reddito complessivo da assoggettare all'IRPEF, mentre le eventuali ritenute applicate dalle piattaforme devono essere considerate **a titolo di acconto** anziché definitivo.

Con riferimento alla disciplina sul monitoraggio fiscale [ex art. 4](#) del DL 167/90, le persone fisiche residenti in Italia sono tenute alla compilazione del **quadro RW** in caso possiedano attività finanziarie all'estero.

Considerato che nel caso di specie per l'effettuazione degli investimenti in P2P lending si detengono anche dei "conti all'estero", l'Agenzia delle Entrate ritiene che gli stessi devono essere indicati nel quadro RW, indipendentemente dalla circostanza che la piattaforma sia italiana o estera o che il finanziamento sia erogato

a soggetti italiani o esteri.

Ne consegue che tali rapporti devono essere indicati nel **quadro RW** del modello REDDITI utilizzando il codice "14" relativo ad "altre attività estere di natura Finanziaria" e il codice dello Stato estero presso il quale è detenuto il conto.

Passando all'IVAFe, per comprendere se si applica tale imposta, è necessario verificare se l'investimento estero costituisce o meno un prodotto finanziario.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate richiama la disciplina del DLgs. [58/98](#), chiarendo che rientrano in questo **ambito**:

- i valori mobiliari;
- gli strumenti del mercato monetario;
- le quote di un OICR;
- i contratti di opzione, i contratti finanziari a termine standardizzati (future), gli swap, gli accordi per scambi futuri di tassi di interesse e gli altri contratti derivati.

In conclusione, si conferma che gli investimenti effettuati attraverso le piattaforme P2P lending riconducibili a contratti di mutuo non rientrano nel novero dei prodotti finanziari e pertanto non risulta dovuta l'IVAFe.

Tuttavia, si osserva anche che, conformemente a quanto chiarito nella ris. n. [56/2020](#) e nelle risposte nn. [168/2020](#) e [169/2020](#), l'IVAFe risulta invece qualora l'investimento dovesse disporre del requisito della "**negoziabilità**" sul mercato dei capitali. Tale caratteristica, infatti, lo qualificherebbe come un "prodotto finanziario".

Rileva il valore nominale della quota di finanziamento

Per "negoziabilità" si intende l'idoneità ad essere negoziabile, che consiste nella possibilità giuridica di essere oggetto di atti dispositivi e nella possibilità concreta di essere **oggetto di circolazione** all'interno di un mercato finanziario.

Si precisa poi che, per gli investimenti in P2P lending, il valore da prendere in considerazione ai fini della determinazione dell'IVAFe dovuta per le "quote di finanziamento" acquistate sul mercato secondario è il valore nominale e non il costo di acquisto.

Infine, con riferimento ai **conti di pagamento** detenuti presso istituti di pagamento esteri, che possono essere utilizzati esclusivamente per effettuare dei pagamenti e non anche per la gestione del risparmio, non è applicabile l'IVAFe, in quanto ai sensi dell'[art. 1](#) comma 2 del DLgs. 58/98, gli strumenti di pagamento non costituiscono prodotti finanziari.

Nuove linee direttrici per il concordato in continuità

Lo schema di DLgs. che modifica il Codice della crisi recepisce i principi della direttiva insolvency

/ Marco PEZZETTA

Lo schema di decreto legislativo che modifica il Codice della crisi (CCII) e che recepisce la direttiva Ue [2019/1023](#) riguardante i quadri di ristrutturazione preventiva, l'esdebitazione e il regime interdittivo, è all'esame delle Commissioni parlamentari competenti dopo il primo via libera del Governo.

La citata direttiva, c.d. *insolvency*, ha lo scopo di **armonizzare** alcuni fondamentali principi in seno all'Unione europea in materia di gestione della crisi di impresa. Volendo individuare un indirizzo "macro" di tali armonizzazione, si può ritenere che essa tenda a modificare gli **assetti** dei sistemi giuridici le cui procedure concorsuali hanno (come per molti versi accade in Italia) come obiettivo principale la tutela dei creditori per spostare il baricentro degli interessi sull'impresa debitrice, finendo per favorire gli strumenti di **ristrutturazione** preventiva e, in termini generali, tutti gli istituti che tendono a rendere possibile il mantenimento del *going concern*.

In tale cornice, appare comprensibile che i capi da 2 a 5 della direttiva *insolvency* in materia di agevolazione delle trattative sul quadro di ristrutturazione preventiva, di piano di ristrutturazione, di tutela dei finanziamenti e delle altre operazioni di ristrutturazione e di obblighi degli esponenti aziendali, trovino declinazione principalmente con la modifica dell'istituto del **concordato** preventivo in **continuità** aziendale.

La relazione illustrativa dello schema di decreto svolge un'importante considerazione al riguardo, specificando che il concordato **liquidatorio** non è neppure riconducibile in seno alla definizione di operazione di "ristrutturazione", definizione contenuta nella direttiva e replicata nel (nuovo) [art. 84](#) del DLgs. 14/2019.

Con ciò sembrano trovare riconoscimento normativo i consolidati assetti dell'economia aziendale e della prassi professionale che identificano nel *restructuring* (spesso connesso al c.d. *distressed M&A*) l'attività di ridefinizione del modello di business, della **struttura** delle fonti e degli assetti operativi delle imprese con lo scopo di recuperare **equilibri** aziendali e capacità di generare valore e non, invece, le attività prettamente ed esclusivamente liquidatorie, giudiziali o extra giudiziali che siano.

Paradigmatica in tal senso la completa sostituzione dell'art. 84 del CCII fin dalla sua rubrica che, all'attuale formulazione – finalità del concordato preventivo – aggiunge "e tipologie di piano".

Gli elementi **caratterizzanti** vengono di seguito indicati: il concordato preventivo può essere proposto

dall'imprenditore in crisi o anche già insolvente e deve basarsi su un piano che consenta ai creditori di avere una soddisfazione non inferiore a quella ottenibile con la liquidazione giudiziale.

Il piano può prevedere la **continuità** aziendale, la liquidazione del patrimonio o l'attribuzione delle attività a terzi, ivi compreso l'assuntore. La continuità aziendale contempera la **tutela** dei creditori con quella dei posti di lavoro e può essere diretta o indiretta e, quindi, può essere attuata anche mediante trasferimento dalla continuità a un soggetto economico diverso da quello dell'impresa in concordato. Detto trasferimento può avvenire tramite cessione, usufrutto, affitto d'azienda o altro titolo.

Nel concordato in continuità i **flussi** di cassa generati dal *going concern* possono essere utilizzati anche per soddisfare in misura prevalente soggetti diversi dai creditori concordatari (cioè quelli successivi).

L'utilità economica del concordato per il creditore può consistere anche nella **prosecuzione** o rinnovazione di rapporti contrattuali con il debitore o con il cessionario dell'azienda.

Il concordato esclusivamente liquidatorio, invece, è ammesso purché sia assistito da finanza **esterna** capace di integrare almeno del 10% l'attivo disponibile e, insieme, consenta di soddisfare i chirografari e i privilegiati degradati almeno per il 20% dei rispettivi crediti. In questo tipo di concordato la finanza esterna può essere utilizzata anche in deroga ai principi di cui agli [artt. 2740](#) e [2741](#) c.c.

I creditori **privilegiati** possono essere soddisfatti anche non integralmente, purché in misura non inferiore ai ricavi **netti** realizzabili dalla liquidazione dei beni e diritti prelazionati, con degrado a chirografo dell'ecedenza.

Nel concordato in continuità, l'**absolute priority rule** si applica solo alla provvista derivante dalla liquidazione dell'attivo, mentre i flussi generati dalla continuità sono utilizzati secondo la **relative priority rule**; ciò significa che in tale secondo caso i creditori poziori possono trovare soddisfazione anche nell'ipotesi in cui quelli antergrati non siano pagati interamente, purché questi ultimi siano soddisfatti in misura **maggiore** dei primi: si tratta di una novità relevantissima per il trattamento dei privilegi generali mobiliari che soffre l'unica eccezione per i crediti con privilegio generale mobiliare dei lavoratori dipendenti a cui devono essere destinate con priorità assoluta, e quindi fino a integrale soddisfazione, anche i flussi da *going concern*.

Donazione della nuda proprietà di immobili ai discendenti con vantaggi fiscali

Pianificazione successoria in ambito familiare importante per raggiungere gli obiettivi desiderati

/ Alessandro PARATO

Il tema del passaggio generazionale è spesso visto con difficoltà, ma **pianificare** in maniera ponderata ciò che si desidera per il momento dell'apertura della propria successione è fondamentale al fine di raggiungere gli obiettivi desiderati.

In molti casi, infatti, la previsione di legge, che si applica in mancanza di scelte da parte del de cuius, può portare a un risultato non voluto.

A titolo esemplificativo, si può citare l'ipotesi di una **persona sposata senza figli**, la quale molto spesso desidera che i propri beni siano destinati interamente al coniuge: in mancanza di un testamento, saranno invece chiamati all'eredità anche i fratelli, ex [art. 582 c.c.](#) Risulta quindi utile valutare caso per caso la necessità di un **testamento**, che è un atto unilaterale e può essere olografo o pubblico.

Il primo è scritto direttamente dal testatore di suo pugno, datato e sottoscritto soltanto dal medesimo.

Il testamento pubblico è ricevuto da un notaio alla presenza di due testimoni e viene conservato dal medesimo o, in caso di cessata attività, dall'archivio notarile.

Elemento fondamentale è la **revocabilità** dell'atto mortis causa, modificabile in qualsiasi momento.

L'utilità del testamento è riscontrabile non soltanto nel caso in cui si vogliano determinare i destinatari del proprio patrimonio, ma anche nel caso in cui i medesimi coincidano con quelli individuati dalla legge (come nell'ipotesi degli unici figli), ma si voglia procedere a una **divisione dei beni**.

In tale ultimo caso, si può suddividere il proprio patrimonio al fine di ridurre il rischio di liti all'apertura della successione, tenendo presente che l'ordinamento non prevede che i beni debbano essere assegnati in parti uguali agli eredi, ma soltanto riserva una quota minima (c.d. quota di legittima) al coniuge, ai discendenti e, in mancanza di questi, agli ascendenti, lasciando disponibile la devoluzione del resto.

Tale risultato divisionale può essere anticipato anche per il tramite di più donazioni ai propri discendenti.

Qualora il **donante** voglia mantenere il diritto di godere della cosa, invece di donare la piena proprietà, si può riservare l'usufrutto vitalizio: nell'ipotesi di immobile, quindi, si avrà la possibilità di usufruirne o di locarlo percependone i canoni.

L'immobile resta pertanto nella disponibilità dell'usufruttuario, il quale sarà tenuto a sostenere le spese di ordinaria amministrazione e le imposte relative al medesimo.

La differenza principale di tale soluzione rispetto al testamento è derivante dalla natura giuridica contrat-

tuale della donazione: essa **non è revocabile unilateralmente**, ma soltanto risolvibile per mutuo consenso con l'accordo di tutti i comparenti.

Più donazioni ai propri discendenti possono quindi portare a un accordo nella divisione del patrimonio, con maggiore consapevolezza da parte dei beneficiari e una **limitazione** della possibilità di contrasti tra i medesimi rispetto a un testamento (si segnala, infatti, che un'eventuale "accettazione" dei discendenti sul testamento, come ogni tanto si vede nella prassi, sia nulla per il divieto dei patti successori).

Dal punto di vista fiscale, la donazione della nuda proprietà comporta alcuni vantaggi.

Qualora il donatario ricevente la donazione non possa chiedere la c.d. agevolazione prima casa, l'atto sconta le imposte **ipotecarie e catastali** nella misura del **2%** e dell'**1%** sul valore catastale dell'immobile, ma tale valore sarà quello della nuda proprietà e non della piena proprietà, come invece sarebbe in caso di successione: si considera, quindi, una base imponibile minore e il vantaggio sarà direttamente proporzionato alla minore età del donante.

Il valore dell'usufrutto viene infatti calcolato mediante alcuni coefficienti: attualmente, a titolo esemplificativo, per una persona di 70 anni è stimato nel 45%, mentre per una di 50 anni nel 75%.

Un ulteriore vantaggio consiste nello sfruttare la tassazione attuale che porta a un'**esenzione dell'imposta di donazione** in caso di trasferimenti ai discendenti in linea retta fino al milione di euro (oltre alle imposte ipotecarie e catastali come sopra indicate in caso di seconda casa), a prescindere da eventuali modifiche legislative future, nelle quali si potrebbe incorrere attendendo l'apertura della successione.

Da sottolineare che la donazione della nuda proprietà può godere anche delle agevolazioni fiscali per la prima casa, qualora ve ne siano i presupposti di legge ([art. 1](#) della tariffa, parte I, allegata al DPR 131/1986) e, in tale fattispecie, le imposte ipotecarie e catastali di cui sopra non sarebbero proporzionali, ma fisse, nella misura di **200 euro ciascuna**.

Al donatario, inoltre, non sarebbe preclusa la possibilità di godere delle agevolazioni **prima casa** per un successivo acquisto a titolo oneroso, poiché la richiesta dell'agevolazione in sede di donazione o successione **non è ostativa** all'ulteriore richiesta di agevolazione prima casa in una vendita, neanche in caso di immobile sito nello stesso Comune, in quanto nel medesimo si avrebbe soltanto una nuda proprietà.

La liquidazione del patrimonio non ha la funzione di tutelare l'attività del debitore

Non è consentita l'applicazione analogica della legge fallimentare ad altra legge speciale, quella sul sovraindebitamento

/ Chiara CRACOLICI e Alessandro CURLETTI

Il decreto di rigetto emesso dal Tribunale di Ferrara il [22 dicembre 2021](#), pronunciandosi sul ricorso per la **liquidazione** del patrimonio proposto da un debitore che esercita attività imprenditoriale di mediatore nel reparto ortofrutticolo e dichiarandone l'inammissibilità, rappresenta un valido e utile spunto di studio e di riflessione, intorno alla delicata – non pacifica – questione relativa alla finalità della procedura di liquidazione del patrimonio di cui agli [artt. 14-ter](#) ss. della L. 3/2012 e alla possibilità che al debitore sia concessa l'opportunità, in costanza di procedura, di continuare a svolgere regolarmente la propria attività imprenditoriale, mettendo a disposizione dell'intero ceto creditore una somma del proprio reddito mensile, detratte le spese necessarie al sostentamento familiare come determinate dal giudice.

Sullo sfondo del decreto, viene preliminarmente affrontata la questione relativa all'ammissibilità di una procedura di liquidazione del patrimonio senza beni, nella quale venga offerta, oltre alla sperata sopravvenienza di beni nei quattro anni dall'apertura, solo quella parte di **reddito** o di pensione "**eccedente**" la somma che il giudice ritenga possa rimanere nella disponibilità del debitore per il pagamento delle spese relative al sostentamento proprio e del proprio nucleo familiare (*cfr.* [art. 14-ter](#) comma 6 lett. b) della L. 3/2012). Questione, questa, risolta in senso affermativo dal decreto in esame, in conformità all'orientamento oramai maggioritario della giurisprudenza di merito.

Sennonché, il fulcro della parte motiva del decreto qui in commento deve essere ben individuato nel *decisus* sull'istanza – rigettata dal giudice – formulata dal debitore sovraindebitato ed avente ad oggetto l'**autorizzazione** all'esercizio provvisorio della propria attività imprenditoriale, in costanza di tutta la procedura. Sul punto, il decreto ripercorre con cura e con scrupolo i precedenti giurisprudenziali sul tema. Favorevole alla tesi dell'ammissibilità dell'esercizio provvisorio nella liquidazione del patrimonio proposta da imprenditore non fallibile risulta il Tribunale di Mantova (decreto del [17 settembre 2019](#)), che, tuttavia, "non reca motivazione sul punto".

Nega tale eventualità, e su questo precedente trova conferme la tesi avanzata dal decreto in esame, il Tribunale di Rimini, il quale, con decreto emesso il [29 luglio 2020](#), ha osservato che "si deve ritenere che tale

ulteriore richiesta non possa trovare accoglimento, sia perché, a differenza di quanto avviene in sede fallimentare ove è il curatore ad occuparsi dell'esercizio provvisorio, la responsabilità che ne consegue ricadrebbe, in tal caso, sull'Occ pur non rientrando tale incombenza tra i suoi compiti; sia perché, laddove l'attività del sovraindebitato risulti essere per sua natura caratterizzata [come nello specifico, trattandosi di attività di estetista] dall'*intuitus personae*, risulta improbabile che l'avviamento possa costituire una **sicura** posta dell'attivo in sede di vendita competitiva dell'impresa, nel mentre la prosecuzione temporanea dell'attività potrebbe determinare il crearsi, se dovuti, di costi prededucibili (ad esempio, per canoni di locazione e compensi ai dipendenti) non giustificabili laddove i ricavi che potrebbe, per conto, far conseguire al debitore in quello stesso arco di tempo, risultino viceversa presumibilmente esigui".

Partendo da tali argomentazioni, il tribunale ferrarese nel decreto in esame ritiene che non si possa pertanto autorizzare il debitore a proseguire nell'esercizio della propria attività per tutta la durata della procedura per le seguenti ragioni: non è consentita, *in primis*, l'applicazione analogica della legge fallimentare ad altra legge speciale, quella sul sovraindebitamento; manca, nella liquidazione del patrimonio, un organo della procedura, come il **curatore**, che possa condurre l'attività nell'ottica del miglior soddisfacimento dei creditori; una eventuale autorizzazione in tal senso contrasterebbe con la finalità della procedura liquidatoria: la procedura, infatti, "non ha nessuno scopo di autoprotezione", "non ha alcuna funzione di tutelare l'attività economica del debitore" e non è finalizzata in altri termini al "salvataggio economico della impresa economica decotta", finalità questa – di stampo conservativo – che potrebbe essere invece riconosciuta alla procedura di accordo, in cui si può consentire al debitore ricorrente il mantenimento del controllo della propria attività, sia pur sotto il controllo del gestore; il modello legale della procedura di liquidazione del patrimonio, conclude quindi il decreto, presuppone che, giusto il disposto di cui all'[art. 2740](#) c.c., "il patrimonio venga messo tutto a disposizione dei creditori, senza promessa o proposta di alcuna percentuale di soddisfazione e senza che il debitore possa mantenere alcun controllo sulla propria attività economica".

Nessuna estinzione del giudizio senza intero pagamento della rottamazione

Il giudice deve decidere qualora la definizione non si sia perfezionata

/ Caterina MONTELEONE

L'art. 3 del DL 119/2018 (c.d. [rottamazione dei ruoli](#)) ha introdotto una **sanatoria** delle cartelle di pagamento, degli accertamenti esecutivi e degli avvisi di addebito inerenti a carichi affidati dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017 che comportava lo stralcio degli interessi di mora e delle sanzioni amministrative. Il perfezionamento della definizione era subordinato al puntuale e completo pagamento di tutti gli importi dovuti per la definizione o di tutte le rate, ferma restando la tolleranza di 5 giorni per i tardivi versamenti. In caso contrario il debitore decadeva dalla definizione.

La norma stabiliva che la presenza di un **contenzioso** non ostacolasse la sanatoria, ma nella domanda per la definizione il debitore doveva impegnarsi a rinunciare ai giudizi in corso (o, ove non già instaurati, a non presentare impugnazione avverso la sentenza). Inoltre, l'[art. 3](#) comma 6 ultimo periodo del DL 119/2018 disponeva che i giudizi instaurati fossero sospesi dal giudice nelle more del pagamento delle somme dovute e subordinava l'estinzione del giudizio "all'effettivo perfezionamento della definizione e alla produzione, nello stesso giudizio, della documentazione attestante i pagamenti effettuati" stabilendo che "in caso contrario, il giudice revoca la sospensione su istanza di una delle parti".

La norma, quindi, disciplinava in modo espresso quando si verificava l'**estinzione del giudizio** e quali conseguenze vi fossero in relazione all'instaurato contenzioso in caso di mancato perfezionamento della definizione agevolata, stabilendo la revoca della sospensione. È chiaro che a seguito della revoca, secondo le regole processuali, il giudice deve decidere il contenzioso. Questo sembra essere il corretto significato della norma che subordina la revoca della sospensione alla presentazione di un'istanza di parte, in caso di mancato perfezionamento della definizione. La necessità che il giudice decida è una conseguenza della revoca della sospensione e dell'impossibilità di dichiarare l'estinzione a causa del mancato pagamento delle somme dovute per la definizione.

In base a quanto sopra, risulta incomprensibile la deci-

sione contenuta nella sentenza della Cassazione dell'8 marzo 2022 n. [7439](#) con la quale i giudici, decidendo in una fattispecie nella quale la definizione **non si era perfezionata** per mancato integrale pagamento delle somme dovute, hanno affermato che "nel caso di specie, in cui la ricorrente, in adempimento dell'impegno assunto con l'adesione alla «rottamazione» della cartella, ha rinunciato al contenzioso pendente, ai sensi del D.L. n. 119 del 2018, citato [art. 3](#), comma 6 deve, dunque, dichiararsi l'estinzione del giudizio, ex [art. 391](#) c.p.c. per rinuncia del ricorrente (vedi Cass. Civ., Sez. trib., 18 ottobre 2021, n. 28562; Id., 29 ottobre 2021, n. 30698), con compensazione delle spese di lite".

Sulla base del tenore letterale dell'[art. 3](#) del DL 119/2018, solo in caso di perfezionamento della definizione il giudice avrebbe effettivamente dovuto dichiarare l'estinzione, non per effetto della **rinuncia** presentata dal contribuente, ma come conseguenza prevista dal legislatore in caso di integrale pagamento delle somme dovute per la definizione agevolata.

Improprio il richiamo alla pregressa rottamazione

Nel caso in esame, peraltro, l'Agenzia della Riscossione aveva comunicato che la definizione non si era perfezionata a causa del mancato tempestivo integrale pagamento delle somme dovute per la definizione agevolata, manifestando quindi interesse alla **prosecuzione del giudizio**.

I giudici nel decidere richiamano precedenti pronunce della Cassazione che, però, riguardavano **fattispecie diverse** in quanto relative a definizioni agevolate perfezionate secondo la disciplina introdotta con l'[art. 6](#) del DL 193/2016. Tuttavia, la definizione agevolata introdotta con l'[art. 6](#) del DL 193/2016 si perfezionava a seguito del pagamento integrale delle somme dovute (in modo analogo a quanto previsto per la definizione agevolata introdotta con l'art. 3 del DL 118/2019), ma il legislatore non aveva esplicitamente disciplinato le conseguenze sui contenziosi instaurati, nel caso in cui la definizione si fosse (o non si fosse) perfezionata.

Diverso regime fiscale per le quote IPS e TFR erogate come unica prestazione

I dati relativi all'IPS e al TFR dovranno essere indicati separatamente all'interno della Certificazione Unica

/ REDAZIONE

Con la risposta a interpello n. [154](#) pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta sul corretto trattamento fiscale in caso di passaggio dal regime di indennità equipollente (IPS) a quello di trattamento di fine rapporto (TFR) in seguito al **trasferimento** di ramo d'azienda e, più in particolare, al passaggio del lavoratore da un ente pubblico ad una società privata.

Nel caso di specie, il lavoratore era stato assunto il 1° marzo 2019 da una **società privata** per effetto del trasferimento da un Comune (per cui ha prestato attività lavorativa dal 6 agosto 1981 al 28 febbraio 2019) ai sensi dell'[art. 2112](#) c.c., previa stipula di uno specifico accordo. Il rapporto di lavoro con la società si era poi concluso il 30 aprile 2021.

Non essendo state previste particolari disposizioni in merito alla liquidazione dell'IPS, l'INPS ha quindi provveduto a **trasferire** alla società le somme maturate a titolo di IPS per il servizio prestato dal lavoratore presso il Comune, senza applicare alcuna tassazione.

Ciò premesso, l'Agenzia evidenzia come la società sia tenuta ad erogare un'**unica prestazione** a titolo di trattamento di fine rapporto, riferita al periodo di lavoro complessivamente prestato dal lavoratore, comprensivo sia della quota maturata presso il datore di lavoro pubblico, rivalutata, sia della quota maturata presso la società privata.

Per quanto concerne il trattamento fiscale, ai fini della

determinazione della base imponibile, la quota maturata presso il datore di lavoro pubblico deve essere computata previa **detrazione** dall'importo lordo di una percentuale di esenzione pari al 40,98%, corrispondente al rapporto fra l'aliquota di contribuzione a carico del lavoratore e l'aliquota di contribuzione complessiva calcolata sulla retribuzione utile.

L'importo, considerato l'[art. 19](#) comma 2-bis del TUIR, è ulteriormente **ridotto** di una somma pari a 309,87 euro per ogni anno di servizio, con esclusione dei periodi di anzianità convenzionale.

Ulteriore riduzione di 309,87 euro per ogni anno di servizio

Invece, la quota maturata presso la società sarà costituita dal relativo ammontare, ridotto delle **rivalutazioni** annualmente assoggettate a imposta sostitutiva (per effetto di quanto previsto dall'[art. 19](#) comma 1 del TUIR).

La società sarà quindi tenuta al rilascio di una sola **Certificazione Unica** al lavoratore, all'interno della quale indicare sia i dati relativi al TFR sia i dati relativi all'IPS; questi ultimi, in particolare, devono essere inseriti nella sezione "TFR ed altre indennità maturate al 31/12/2000 - passaggi da indennità equipollenti a TFR".

Ingiusto che alla P.A. sia consentito di non inviare le Certificazioni Uniche

Gentile Redazione,
leggendo un articolo pubblicato su *Eutekne.info* (si veda ["Il sostituto d'imposta deve compilare il modello «sintetico» di Certificazione Unica"](#) del 14 marzo 2022), mi sono soffermato in particolare sulla seguente frase: "l'omesso, tardivo, incompleto o infedele **rilascio** al contribuente-sostituto della certificazione da parte del sostituto d'imposta è punito con la sanzione amministrativa da 250 a 2.000 euro, ai sensi dell'art. 11 comma 1 del DLgs. 471/97".

Sostanzialmente le imprese e i professionisti sono obbligati ad inviare le CU all'Agenzia delle Entrate in modo da garantire la precompilazione **gratuita** delle dichiarazioni dei redditi e sono obbligati a consegnare le CU stesse ai percipienti in formato cartaceo o in formato elettronico, previa verifica, in quest'ultimo caso, della disponibilità del percipiente a riceverle in tale formato, pena l'applicazione di sanzioni fino a 2.000 euro.

Davvero sono esterrefatto ed arrabbiato nel constatare che alla Pubblica Amministrazione è sostanzialmente consentito di non inviare le CU ai percipienti. Per questioni di spendig review gli enti pubblici sono autorizzati a mettere semplicemente a disposizione del contribuente le CU **in formato elettronico** nella propria area riservata, senza avere l'onere di accertarsi che ciascun soggetto si trovi nelle condizioni di riceverle in tale formato. Lo scandalo è particolarmente evidente per le CU rilasciate dall'INPS. Se si facesse un sondaggio si accerterebbe:

- che la stragrande maggioranza dei pensionati prefe-

rirebbero ricevere le CU cartacee tramite servizio postale, pur addebitandogli le spese postali;

- che la totalità dei percettori di NASPI, cassa integrazione, ecc., gradirebbero quanto meno essere avvisati dall'INPS, tramite posta, sms, mail, ecc., della presenza delle CU nelle rispettive aree riservate, onde evitare di non considerarle nella propria dichiarazione dei redditi, come troppo spesso succede.

Davvero sono esterrefatto nel constatare che nessuno in Parlamento e nelle associazioni sindacali che rappresentano le imprese e i professionisti, sollevi a gran voce questa **palese ingiustizia**. Possibile che non lo faccia nessun giornalista sulle riviste specializzate?

Il contribuente deve essere **libero di scegliere** se ricevere le CU, e in generale ogni altra comunicazione della P.A., in formato cartaceo o elettronico e, in quest'ultimo caso, di scegliere quale "canale" elettronico utilizzare.

Un'ultima considerazione. In questi ultimi anni ci sono stati tanti casi di CU tardivamente modificate dall'INPS dopo che i contribuenti avevano oramai inviato le proprie dichiarazioni. I contribuenti hanno dovuto inviare a proprie spese le dichiarazioni correttive/integrative pagando le eventuali sanzioni. Possibile che nessuno si scandalizzi? Possibile che i commercialisti siano così indolenti o **rassegnati**?

Antonello Simini

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Brindisi

Requisito della residenza del componente familiare per l'esenzione IMU "autorimesso" alla Consulta

La Corte Costituzionale ha fatto sapere ieri, con un comunicato stampa, di essersi riunita per esaminare la questione di legittimità sollevata dalla C.T. Prov. di Napoli sull'**esenzione IMU** disciplinata dall'[art. 13](#) comma 2 quinto periodo del DL 201/2011.

La Consulta, si legge nel comunicato, "**censura** la disciplina nell'interpretazione della Corte di cassazione, secondo cui l'esenzione dall'imposta municipale unica (IMU) per l'abitazione adibita a dimora principale del nucleo familiare va esclusa qualora uno dei suoi componenti abbia la residenza anagrafica in un immobile ubicato in un altro Comune".

Dunque la Corte costituzionale ha deciso di sollevare davanti a se stessa la questione di costituzionalità sulla regola generale stabilita dal quarto periodo del citato art. 13. In particola-

re, si dubita della **legittimità costituzionale** – in relazione agli [artt. 3, 31 e 53](#) Costituzione – del riferimento alla residenza anagrafica e alla dimora abituale non solo del possessore dell'immobile (com'era nella versione originaria dell'IMU) ma anche del suo nucleo familiare.

In tal modo, quest'ultimo potrebbe diventare un elemento di **ostacolo** all'esenzione per ciascun componente della famiglia che abbia residenza anagrafica ed effettiva dimora abituale in un immobile diverso. La Corte ha ritenuto che questa questione sia pregiudiziale rispetto a quella sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Napoli.

Maggiori dettagli potranno emergere dalle motivazioni dell'ordinanza di autorimessione, che saranno depositate nelle prossime settimane.

Nuove indicazioni INPS sulla proroga delle tutele dei lavoratori fragili

Con il messaggio n. [1349](#) pubblicato ieri, l'INPS **sostituisce** il precedente messaggio n. [1126](#) dell'11 marzo 2022, in materia di proroga delle tutele previste in favore dei lavoratori c.d. "fragili" dall'[art. 26](#) del DL 18/2020 per effetto delle novità apportate in sede di conversione del DL [221/2021](#).

Rispetto alla versione del messaggio n. 1126, l'Istituto previdenziale corregge quanto scritto in merito alla tutela prevista dal comma 2-bis dell'art. 26, **eliminando** la parte che faceva riferimento ai lavoratori in condizione di fragilità "individuati ai sensi del decreto interministeriale 4 febbraio 2022".

Ciò premesso, l'INPS ribadisce come l'[art. 17](#) del DL 221/2021 abbia previsto la proroga al **31 marzo 2022** della tutela di cui:

- al comma 2-bis dell'art. 26 del DL 18/2020, riguardante lo svolgimento in **modalità agile** dell'attività lavorativa per i lavoratori in condizione di fragilità;

- al comma 2 dell'art. 26 del DL 18/2020, attinente all'**equiparazione** al ricovero ospedaliero del periodo di assenza dal servizio per i lavoratori dipendenti pubblici e privati in possesso di certificazione rilasciata dai competenti organi medico-legali, attestante una condizione di rischio derivante da immunodepressione o da esiti da patologie oncologiche o dallo svolgimento di relative terapie salvavita (inclusi i lavoratori in possesso del riconoscimento di disabilità grave), laddove la prestazione lavorativa non possa essere resa in modalità agile.

Rimane ferma al 31 dicembre 2021 la tutela di cui al comma 1 dell'art. 26 del DL 18/2020 in materia di equiparazione della quarantena/isolamento fiduciario con sorveglianza attiva a **malattia**, non essendo stata prevista alcuna proroga per il 2022.

Non imponibilità IVA per l'area attrezzata destinata ai container

Con la sentenza n. [9525](#) di ieri, la Cassazione ha riconosciuto il beneficio della **non imponibilità** ai fini **IVA** per la messa a disposizione di un'area attrezzata, all'interno delle zone portuali, da destinarsi a operazioni di revisione, riparazione e lavaggio dei container.

Interpretando l'[art. 9](#) comma 1 n. 6) del DPR 633/72, la Corte osserva che il regime di non imponibilità ivi disciplinato richiede un **doppio requisito**:

- la natura oggettiva della prestazione di servizio;
- il luogo in cui essa è eseguita, identificato facendo riferimento a un elenco tassativo di impianti relativi a settori ritenuti strategici (porti, autoporti, aeroporti e scali ferroviari, di confine), senza essere condizionato dal requisito soggettivo del committente dei lavori, quale soggetto titolare dei poteri di gestione (Cass. nn. [26183/2014](#) e [26368/2019](#)).

Tuttavia, a determinate condizioni, secondo la Corte, il regime di non imponibilità può anche non essere influenzato dal

luogo di realizzazione del servizio, se la prestazione – pur eseguita in una zona diversa – si trovi in rapporto di **diretta strumentalità** con i servizi individuati dal richiamato art. 9 comma 1 n. 6 (es. prestazioni volte al funzionamento e manutenzione degli impianti ovvero movimento dei mezzi di trasporto).

Anche l'Agenzia delle Entrate, con le risposte a interpello nn. [95/2020](#) e [501/2020](#), ha interpretato la disposizione nel senso che la connessione con gli scambi internazionali dei servizi resi si pone "in termini di funzionalità", il che consente di ravvisare il luogo secondario (ancorché distante dalla zona portuale) come **accessorio** rispetto a quello principale. Ciò permetterebbe il beneficio della non imponibilità anche quando il servizio sia reso al di fuori dell'elenco tassativo dei settori descritti dalla norma (porti, autoporti, aeroporti e scali ferroviari, di confine), purché funzionalmente collegato alla "manutenzione degli impianti" ovvero al "movimento di beni

o mezzi di trasporto”.

A maggior ragione la non imponibilità va riconosciuta quando alcune delle prestazioni rese negli impianti **portuali**, ancorché non rientranti tra i servizi previsti dall'art. 9 in esame, si trovino in rapporto di accessorietà/strumentalità rispetto

ad altre prestazioni contemplate dalla norma, come nel caso di specie, in cui viene messa a disposizione un'area attrezzata da adibire all'ispezione, alle piccole riparazioni e al lavaggio dei container.

Nuovo applicativo per la comunicazione preventiva per prestazioni occasionali dal 28 marzo

Con un [comunicato](#) pubblicato ieri sul proprio sito, il Ministero del Lavoro annuncia l'avvio, a partire dalle ore 10 del **28 marzo 2022**, del nuovo applicativo relativo alle comunicazioni obbligatorie delle prestazioni occasionali, finora effettuate all'Ispettorato nazionale del lavoro (INL) mediante sms o posta elettronica non certificata.

L'obbligo di comunicazione preventiva dei rapporti di lavoro autonomo occasionale, lo si ricorda, è stato introdotto [l'art. 13](#) del DL 146/2021; la norma riformula quanto previsto dall'[art. 14](#) del DLgs. 81/2008, che disciplina il provvedimento di sospensione dell'attività imprenditoriale, prevedendo che l'Ispettorato nazionale del lavoro possa adottare detto provvedimento cautelare quando riscontra che almeno il **10%** (invece del 20% previsto in precedenza) dei lavoratori presenti sul luogo di lavoro al momento dell'accesso ispettivo risulti occupato senza preventiva comunicazione di instaurazione

del rapporto di lavoro, o inquadrato come lavoratore autonomo occasionale in assenza delle condizioni richieste dalla normativa.

Con riguardo a tali lavoratori, si prevede che l'avvio dell'attività lavorativa debba essere **comunicato preventivamente** dal committente all'Ispettorato territoriale del lavoro competente. Quanto alle modalità di effettuazione della comunicazione, la norma rinvia all'[art. 15](#) comma 3 del DLgs. 81/2015, in tema di lavoro intermittente: in attesa che diventi pienamente operativo dal prossimo lunedì, è possibile ipotizzare che la procedura di comunicazione sarà simile a quella prevista per il lavoro a chiamata (si veda "[Comunicazione preventiva per prestazioni occasionali tramite email](#)" del 12 gennaio 2022).

La nuova applicazione sarà disponibile sui Servizi Lavoro e accessibile ai datori di lavoro e soggetti abilitati tramite SPID e CIE.

Dalle Dogane precisazioni sulle aliquote di accisa ridotte sui carburanti

Con la circ. n. [11](#) del 23 marzo, pubblicata ieri, l'Agenzia delle Dogane e dei monopoli ha fornito chiarimenti sulla **riduzione temporanea** di alcune aliquote di **accisa sui carburanti** prevista dall'[art. 1](#) del DL 21/2022 e dal DM [18 marzo 2022](#).

Tenuto conto dell'entrata in vigore simultanea delle disposizioni previste dai citati provvedimenti e della preminenza dell'atto governativo avente forza di legge, l'Agenzia ha riepilogato le variazioni delle aliquote di accisa applicabili a decorrere dal 22 marzo 2022:

- **benzina**: da 728,40 euro a 478,40 euro, per mille litri;
- oli da gas o **gasolio** usato come carburante: da 617,40 euro a 367,40 euro, per mille litri;

- gas di petrolio liquefatti (**GPL**) usati come carburante: da 267,77 euro a 182,61 euro, per mille chilogrammi.

Tali aliquote di accisa resteranno in vigore:

- sino al **21 aprile** 2022, per quanto riguarda la benzina e gli oli da gas o gasolio usato come carburante ([art. 1](#) comma 2 del DL 21/2022);

- sino al **20 aprile** 2022, per i gas di petrolio liquefatti (GPL) usati come carburante ([art. 1](#) comma 1 del DM 18 marzo 2022).

La circolare in esame ha fornito precisazioni anche in merito agli specifici obblighi di comunicazione delle giacenze e di indicazione dell'aliquota d'imposta applicata ai quantitativi trasportati nell'**e-DAS** ([art. 1](#) commi 5 e 6 del DL 21/2022).