

Venerdì 4 marzo 2022

IL CASO DEL GIORNO

Redditi dominicali e agrari non imponibili solo per persone fisiche CD o IAP

/ Carlotta Anna Maria GHIO e Massimo NEGRO

L'art. 1 comma 25 della L. 234/2021 (legge di bilancio 2022) ha prorogato al 31 dicembre 2022 l'agevolazione introdotta dall'art. 1 comma 44 della L. 232/2016, la quale prevede la **non imponibilità** ai fini [...]

PAGINA 2

IL PUNTO TUTELA DEL PATRIMONIO

Natura della comunione de residuo con effetti sulla circolazione dell'azienda

/ Cecilia PASQUALE

Ampliamente dibattuta in dottrina, e recentemente oggetto di un'ordinanza di rimessione alle Sezioni Unite (Cass. 19 ottobre 2021 n. 28872), è la questione della [...]

PAGINA 10

FISCO

Saldo IVA per il 2021 alla cassa

È possibile anche differire il versamento entro i termini stabiliti per le imposte sui redditi e rateizzare

/ Mirco GAZZERA

Il **16 marzo 2022** scade il termine per il versamento in un'unica soluzione, senza maggiorazioni, del saldo IVA che emerge dalla dichiarazione annuale per il 2021 (art. 6 del DPR 542/99).

In alternativa, è possibile effettuare il versamento entro il termine stabilito per le **imposte sui redditi** (30 giugno), maggiorando le somme da versare dello 0,4% di interessi per ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo (art. 17 comma 1 del DPR 435/2001). Il pagamento può essere ulteriormente differito al trentesimo giorno successivo, rispetto al termine di versamento senza interessi relativo alle imposte sui redditi, corrispondendo la maggiorazione dello 0,4% da applicare sull'importo dovuto, al netto delle compensazioni, già precedentemente maggiorato (art. 17 comma 2 del DPR 435/2001).

Pertanto, il **saldo IVA** per il 2021 può essere versato entro:

- il 16 marzo 2022, termine ordinario;
- il 30 giugno 2022, con la maggiora-

zione dello 0,4% di interessi per ogni mese o frazione di mese successivo al termine ordinario (quindi maggiorazione pari all'1,6%);

- il 22 agosto 2022 (in quanto il 30 luglio 2022 è sabato e, pertanto, si applica il differimento al 1° agosto 2022 nonché, in applicazione della sospensione feriale, un ulteriore differimento al 20 agosto 2022 che, però, cade anch'esso di sabato, con slittamento a lunedì 22 agosto 2022), con l'ulteriore maggiorazione dello 0,4%, calcolata anche sulla precedente (maggiorazione complessiva pari al 2,0064%).

In caso di versamento in un'unica soluzione, il **modello F24** deve essere compilato indicando:

- con il codice tributo "6099", l'ammontare dell'imposta dovuta, aumentato dell'eventuale maggiorazione prevista per il differimento dei versamenti;
- nel campo relativo alla rateazione, il codice "0101", tenuto conto che le prime due cifre indicano il numero della rata oggetto del pagamento e le altre due cifre sono riferite al [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Anche l'indicazione del CCNL applicato tra i controlli per il visto di conformità

Niente DURC se si compensano debiti previdenziali con crediti fiscali

Legittimità dubbia dell'iscrizione all'INPS di professionisti iscritti ad altra gestione

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 7

FISCO

Cessione di impianto radiofonico come cessione d'azienda

/ Emanuele GRECO e Anita MAURO

Non è possibile, per l'Agenzia delle Entrate, riqualificare in **cessione d'azienda** (soggetta a imposta di registro proporzionale) la cessione di impianti radiotelevisivi [...]

PAGINA 9

Redditi dominicali e agrari non imponibili solo per persone fisiche CD o IAP

Esclusi i soci di società agricole che optano per l'imposizione del reddito d'impresa su base catastale

/ Carlotta Anna Maria GHIO e Massimo NEGRO

L'[art. 1](#) comma 25 della L. 234/2021 (legge di bilancio 2022) ha prorogato al 31 dicembre 2022 l'agevolazione introdotta dall'[art. 1](#) comma 44 della L. 232/2016, la quale prevede la **non imponibilità** ai fini IRPEF dei redditi dominicali e agrari dei coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli professionali, iscritti alla previdenza agricola.

In relazione alla corretta interpretazione della norma in esame alcuni dubbi possono sorgere in merito all'ambito soggettivo di applicazione della stessa.

Al riguardo, si ricorda che, ai sensi dell'[art. 31](#) della L. 590/65, sono considerati **coltivatori diretti** (CD) "coloro che direttamente ed abitualmente si dedicano alla coltivazione dei fondi, all'allevamento ed al governo del bestiame, sempreché la complessiva forza lavorativa del nucleo familiare non sia inferiore ad un terzo di quella occorrente per la normale necessità della coltivazione del fondo e per l'allevamento ed il governo del bestiame".

Gli **imprenditori agricoli professionali** (IAP) rappresentano invece una specifica categoria di lavoratori agricoli autonomi disciplinata dall'[art. 1](#) del DLgs. 99/2004. Essi operano nel settore agricolo e devono essere in possesso di specifiche conoscenze e competenze professionali, ai sensi dell'[art. 5](#) del regolamento (Ce) n. 1257/99, e di determinati requisiti inerenti alle modalità di svolgimento del lavoro.

La circ. Agenzia delle Entrate 7 aprile 2017 n. [8](#) (§ 9) ha chiarito che l'agevolazione in esame è applicabile **esclusivamente** a favore delle persone fisiche in possesso della **qualifica** di coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale i quali producono redditi dominicali e agrari.

Un primo dubbio interpretativo può quindi sorgere in merito alla corretta applicazione dell'agevolazione in caso di **società di persone** che abbiano optato per la determinazione del reddito su base catastale ai sensi dell'[art. 1](#) comma 1093 della L. 296/2006.

Al riguardo, la citata circolare ha chiarito che non pos-

sono beneficiare dell'agevolazione i soci delle società in nome collettivo e delle società in accomandita semplice che abbiano optato per la determinazione del reddito su **base catastale**. In base all'[art. 1](#) comma 1093 della L. 296/2006, infatti, le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'[art. 2](#) del DLgs. 99/2004 possono optare per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'[art. 32](#) del TUIR: il reddito prodotto mantiene però la natura di reddito d'impresa, come espressamente chiarito dal DM 27 settembre 2007 n. [213](#) e non rientra per questo nell'ambito applicativo dell'agevolazione in esame.

Redditi fondiari attribuiti per trasparenza non imponibili solo con qualifica

La circ. n. 8/2017 dell'Agenzia delle Entrate chiarisce inoltre che possono beneficiare dell'agevolazione anche le società semplici che attribuiscono **per trasparenza** redditi fondiari ai soci persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale.

Pertanto, in merito all'applicabilità dell'agevolazione, ad esempio, nel caso di una società semplice agricola con due soci entrambi amministratori di cui uno in possesso della qualifica di IAP e uno né IAP né CD, i chiarimenti di prassi sopra descritti e il tenore letterale della norma esaminata portano a ritenere che **solo** le **persone fisiche**, soggetti passivi IRPEF che hanno la **qualifica** di imprenditore agricolo professionale o coltivatore diretto, possono beneficiare dell'agevolazione. Nel caso di una società semplice agricola con due soci entrambi amministratori, di cui uno imprenditore agricolo professionale e l'altro né imprenditore agricolo professionale né coltivatore diretto, i redditi fondiari attribuiti per trasparenza sono quindi non imponibili solo per il socio in possesso della qualifica di IAP.

Saldo IVA per il 2021 alla cassa

È possibile anche differire il versamento entro i termini stabiliti per le imposte sui redditi e rateizzare

/ **Mirco GAZZERA**

Il **16 marzo 2022** scade il termine per il versamento in un'unica soluzione, senza maggiorazioni, del **saldo IVA** che emerge dalla dichiarazione annuale per il 2021 ([art. 6](#) del DPR 542/99).

In alternativa, è possibile effettuare il versamento entro il termine stabilito per le **imposte sui redditi** (30 giugno), maggiorando le somme da versare dello 0,4% di interessi per ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo ([art. 17](#) comma 1 del DPR 435/2001). Il pagamento può essere ulteriormente differito al trentesimo giorno successivo, rispetto al termine di versamento senza interessi relativo alle imposte sui redditi, corrispondendo la maggiorazione dello 0,4% da applicare sull'importo dovuto, al netto delle compensazioni, già precedentemente maggiorato ([art. 17](#) comma 2 del DPR 435/2001).

Pertanto, il **saldo IVA** per il 2021 può essere versato entro:

- il 16 marzo 2022, termine ordinario;
- il 30 giugno 2022, con la maggiorazione dello 0,4% di interessi per ogni mese o frazione di mese successivo al termine ordinario (quindi maggiorazione pari all'1,6%);
- il 22 agosto 2022 (in quanto il 30 luglio 2022 è sabato e, pertanto, si applica il differimento al 1° agosto 2022 nonché, in applicazione della sospensione feriale, un ulteriore differimento al 20 agosto 2022 che, però, cade anch'esso di sabato, con slittamento a lunedì 22 agosto 2022), con l'ulteriore maggiorazione dello 0,4%, calcolata anche sulla precedente (maggiorazione complessiva pari al 2,0064%).

In caso di versamento in un'unica soluzione, il **modello F24** deve essere compilato indicando:

- con il codice tributo "6099", l'ammontare dell'imposta dovuta, aumentato dell'eventuale maggiorazione prevista per il differimento dei versamenti;
- nel campo relativo alla rateazione, il codice "0101", tenuto conto che le prime due cifre indicano il numero della rata oggetto del pagamento e le altre due cifre sono riferite al numero di rate complessivo.

Il versamento del saldo IVA per il 2021 può essere anche **rateizzato** in massimo nove rate mensili di pari

importo completando la rateazione entro il mese di novembre 2022 ([art. 20](#) del DLgs. 241/97). Sono dovuti gli interessi mensili (0,33%) a partire dalla seconda rata ([art. 5](#) comma 1 del DM 21 maggio 2009).

Più tempo per enti sportivi e allevatori

Ai sensi dell'[art. 1](#) comma 923 lett. c) della L. 234/2021, i termini dei versamenti IVA in scadenza nei mesi di gennaio, febbraio, marzo e aprile 2022 sono sospesi per le **federazioni sportive** nazionali, gli enti di promozione sportiva e le associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato e operano nell'ambito di competizioni sportive in corso di svolgimento al 1° gennaio 2022 (*cfr.* circ. Agenzia delle Entrate n. [3/2022](#), § 2.1), ai sensi del DPCM 24 ottobre 2020.

I citati versamenti sospesi devono essere effettuati, senza applicazione di **sanzioni e interessi**:

- in un'unica soluzione, entro il 30 maggio 2022;
- oppure, per il 50%, in sette rate mensili (di pari importo) da maggio a novembre 2022 e, per il restante 50%, entro il 16 dicembre 2022.

Con l'[art. 3](#) comma 6-*quater* del DL 228/2021 (conv. L. [15/2022](#)), inoltre, sono stati prorogati al 31 luglio 2022 i termini dei versamenti IVA, in scadenza nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2022 e il 30 giugno 2022, per i soggetti che svolgono attività di **allevamento** avicunicolo o suinicolo nelle aree soggette a restrizioni sanitarie per le emergenze dell'influenza aviaria e della peste suina africana.

I versamenti sospesi sono effettuati:

- in unica soluzione, entro il 16 settembre 2022;
- oppure, in **quattro rate** mensili di pari importo da corrispondere entro il giorno 16 di ciascuno dei mesi da settembre a dicembre 2022.

Le predette misure riguardano, quindi, anche il versamento del **saldo IVA** relativo al 2021, in scadenza il 16 marzo 2022.

Per ulteriori approfondimenti sul tema, si rinvia alla Procedura pratica n. [11](#).

Anche l'indicazione del CCNL applicato tra i controlli per il visto di conformità

La nuova "pre-condizione" ai fini dei bonus edilizi riguarda alcuni dei lavori edili di importo superiore a 70.000 euro

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Si applicherà solo ai lavori edili avviati **dal 27 maggio 2022** ([art. 4](#) comma 2 del DL 25 febbraio 2022 n. 13) il nuovo obbligo di affidamento delle opere a datori di lavoro che applicano i contratti collettivi del settore edile, nazionali e territoriali, stipulati dalle associazioni datoriali e sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale, al fine di potersi vedere riconosciuti i benefici previsti dagli [artt. 119, 119-ter, 120 e 121](#) del DL 34/2020, nonché dagli [art. 16](#) comma 2 del DL 63/2013, [art. 1](#) comma 12 della L. 205/2017 e [art. 1](#) comma 219 della L. 160/2019.

La nuova "pre-condizione" non riguarda tutti i lavori edili le cui spese possono essere agevolate con i bonus edilizi, ma soltanto quelli "di **importo superiore a 70.000 euro**" e che siano riconducibili all'elenco dei lavori edili o di ingegneria civile di cui all'Allegato X dei DLgs. [81/2008](#).

Poiché la norma fa soggiacere a questa nuova "pre-condizione" i benefici previsti dagli artt. 119, 119-ter, 120 e 121 del DL 34/2020, 16 comma 2 del DL [63/2013](#), 1 comma 12 della L. [205/2017](#) e 1 comma 219 della L. [160/2019](#), pare corretto ritenere che essa riguardi:

- il **superbonus 110%** di cui all'art. 119 del DL 34/2020, a prescindere dalla modalità di sua fruizione (come detrazione in dichiarazione dei redditi, oppure mediante esercizio di una delle opzioni di cui all'art. 121);
- il nuovo bonus anti **barriere** architettoniche 75% di cui all'art. 119-ter del DL 34/2020, a prescindere dalla modalità di sua fruizione (come detrazione in dichiarazione dei redditi, oppure mediante esercizio di una delle opzioni di cui all'art. 121);
- il **credito** di imposta 60% per l'adeguamento degli ambienti di **lavoro** di cui all'art. 120 del DL 34/2020;
- gli altri bonus edilizi diversi dal superbonus e dal bonus anti barriere architettoniche, ma solo se la loro fruizione avviene mediante esercizio di una delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020;
- la detrazione IRPEF/IRES spettante per i lavori di rifacimento delle **facciate** (bonus facciate), di cui all'[art. 1](#) comma 219 della L. 160/2019 (come detrazione in dichiarazione dei redditi, oppure mediante esercizio di una delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020);
- la detrazione IRPEF per l'acquisto di **mobili** ed elettrodomestici, di cui all'art. 16 comma 2 del DL 63/2013 (bo-

nus mobili) e per gli interventi di rifacimento del verde (bonus verde), di cui all'art. 1 comma 12 della L. 205/2017 (come detrazione in dichiarazione dei redditi, visto che per tali detrazioni non è possibile optare per le opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020). Con riguardo a queste due detrazioni, tuttavia, non si comprende l'inserimento delle rispettive norme agevolative tra quelle per le quali deve essere verificato il CCNL visto e considerato che non riguardano propriamente opere edili (senza contare che il limite massimo di spesa agevolato è ben inferiore a 70.000 euro).

Il nuovo comma 43-*bis* dell'[art. 1](#) della L. 234/2021, introdotto dall'art. 4 del DL 13/2022, prevede che il **contratto** collettivo che viene applicato dal datore di lavoro deve essere:

- indicato nell'**atto** di affidamento dei lavori (tipicamente, il contratto di appalto);
- riportato nelle **fatture** emesse in relazione all'esecuzione dei lavori.

La norma prevede altresì espressamente che il soggetto incaricato del rilascio del **visto di conformità** verifichi "anche che il contratto collettivo applicato sia indicato nell'atto di affidamento dei lavori e riportato nella fatture emesse in relazione all'esecuzione dei lavori". Pare evidente che la verifica di conformità richiesta riguardi esclusivamente l'aspetto formale della annotazione del tipo di contratto collettivo applicato e non già la verifica della sua effettiva applicazione da parte del datore di lavoro, né della riconducibilità o meno di quel tipo di contratto collettivo al novero di quelli che soddisfano i requisiti previsti dalla norma.

Per altro, sembrerebbe venire da sé che, qualora l'intervento sia in regime di attività **edilizia libera** e le relative spese non siano agevolate con il superbonus di cui all'art. 119 del DL 34/2020, né con il bonus facciate di cui all'art. 1 comma 219 e seguenti della L. 160/2019, resta comunque non dovuto il rilascio di alcun visto di conformità, ai sensi della lett. b) dell'[art. 121](#) comma 1-ter del DL 34/2020.

Il nuovo comma 43-*bis* dispone infine che "l'Agenzia delle Entrate, per la verifica dell'indicazione del contratto collettivo applicato negli atti di affidamento dei lavori e nelle fatture, può avvalersi dell'Ispettorato nazionale del lavoro, dell'INPS e delle Casse edili".

Niente DURC se si compensano debiti previdenziali con crediti fiscali

Il divieto emergerebbe da una errata interpretazione dell'art. 17 del DLgs. 241/1997

/ Giorgio INFRANCA e Pietro SEMERARO

In forza di un orientamento che sta prendendo piede tra i **giudici del lavoro** sarebbe preclusa nel nostro sistema la compensazione di debiti previdenziali con "controcriti di natura fiscale anche se appartenenti allo stesso soggetto" e ciò in forza di una lettura (distorta) dell'[art. 17](#) comma 1 del DLgs. 241/1997.

In particolare, secondo il Tribunale di Milano, "a prescindere dalla prova della sussistenza o meno del credito IVA [...], la compensazione tra **crediti di natura fiscale e debiti contributivi** è preclusa nel nostro sistema.

L'art. 17 D. Lgs. n. 241/1997, infatti, stabilisce che in caso di pagamento «dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore ... degli enti previdenziali», è ammessa la facoltà di procedere ad una «eventuale compensazione dei crediti» solo in relazione ad obbligazioni «dello stesso periodo, nei confronti dei **medesimi soggetti** [...]».

In ambito contributivo, dunque, non è contemplata la compensazione di obbligazioni previdenziali riferibili a soggetti differenti o che permetta una estinzione di tali debiti mediante controcriti di natura fiscale, anche se facenti capo al medesimo soggetto." (Trib. Milano sezione lavoro n. [2207](#) del 19 ottobre 2021; Trib. Brescia sezione lavoro n. [1251](#) del 22 febbraio 2022).

Il principio sembra essere stato condiviso dalla Corte di Appello di Milano (sentenza del [6 maggio 2021](#)) anche se, in realtà, nel caso in esame, si discuteva di un tema parzialmente diverso, ovvero della possibilità di compensare i debiti INPS con crediti tributari di altri soggetti (a seguito di **accogli tributari**).

Le conclusioni dei giudici lombardi sono un evidente abbaglio e non resta che sperare che tale errato sviluppo giurisprudenziale si arresti immediatamente, per evitare gravi conseguenze, che nella prassi si stanno già verificando.

L'INPS infatti (chiaramente spinto da questi precedenti) sta notificando in questi giorni atti di "accertamento d'ufficio della contribuzione versata mediante **compensazione indebita**" con cui richiede il riversamento di contributi compensati con crediti fiscali (anche quando non è minimamente in discussione la "genuinità" degli stessi), ritenendo che il "versamento della contribuzione dovuta all'INPS è avvenuto in violazione dell'art. 17, comma 1".

Contrariamente a quanto affermato dai giudici lombardi, ai sensi dell'art. 17 comma 1 del DLgs. 241/1997 non è affatto vero che nel nostro sistema è preclusa la compensazione tra crediti tributari e debiti previdenziali; anzi è proprio l'art. 17 ad averla ammessa espres-

samente, con l'obiettivo di **semplificare i rapporti** tra cittadini e P.A., consentendo versamenti "unitari".

Ciò lo si evince anzitutto dalla stessa legge delega n. [662/96](#) (che ha portato all'emanazione del DLgs. [241/97](#)), ove si invitava il legislatore delegato a provvedere all'"unificazione dei criteri di determinazione delle basi imponibili fiscali e di queste con quelle contributive" e a consentire "l'effettuazione di versamenti unitari, anche in unica soluzione, con eventuale compensazione delle partite **attive e passive**, con ripartizione del gettito tra gli enti a cura dell'ente percettore" (cfr. [art. 3](#) comma 134 della L. 662/1996).

Quando l'art. 17 fa riferimento a "medesimi soggetti" (questo sembra essere il punto "mal compreso" dai giudici) intende affermare che la compensazione debba avvenire con crediti vantati nei confronti degli enti indicati, non che debba avvenire tra crediti e debiti della stessa natura quindi dello stesso ente.

Che non ci siano mai stati dubbi sulla facoltà di compensare crediti erariali con debiti INPS emerge dagli stessi documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate, ove è proprio illustrato il meccanismo di **contabilità pubblica** con cui si concretizza il meccanismo di riparto delle somme fra i diversi enti, citato dalla L. 662/96.

Si veda, su tutte, la ris. n. [452/2008](#), ove si afferma che "nell'ipotesi di compensazione del credito tributario con debiti previdenziali, mediante modello F24, il sistema informativo procede **automaticamente all'imputazione** della somma nella contabilità dell'ente beneficiario (Inps), contro addebito a carico dell'ente depositario del credito (Erario)".

La compensazione non deve riguardare lo stesso ente

Sulla scorta di tale circostanza, l'Agenzia delle Entrate ha più volte rappresentato che, in caso di indebita compensazione di debiti previdenziali con crediti tributari, al fine di ripristinare la corretta posizione, è necessario (e sufficiente) che i contribuenti riversino il credito tributario indebitamente compensato e non, invece, il debito previdenziale, il quale è definitivamente assolto dal "giroconto" previamente effettuato dall'Erario a **beneficio dell'INPS** (cfr. circ. n. [101/2000](#)).

Per confermare l'assurdità di tale impostazione, si veda anche il recente intervento del legislatore ([art. 4](#) del DL 124/2019) che, nel vietare, in materia di appalti (e a certe condizioni), il pagamento in **compensazione dei contributi** previdenziali, ha espressamente affermato che si tratta di una deroga alla generale (e indiscussa) facoltà prevista dall'art. 17 comma 1 del DLgs. 241/1997.

Legittimità dubbia dell'iscrizione all'INPS di professionisti iscritti ad altra gestione

Il Tribunale di Rieti solleva la questione in merito a un architetto iscritto alla gestione dei lavoratori subordinati presso l'INPS in quanto docente

/ Giada GIANOLA

Con ordinanza dell'8 febbraio 2022, il Tribunale di Rieti ha sollevato una questione di legittimità costituzionale in relazione all'art. 2 comma 26 della L. 335/95 e all'art. 18 comma 12 del DL 98/2011, conv. L. 111/2011, nella parte in cui prevedono l'**obbligo di iscrizione** alla Gestione separata presso l'INPS dei soggetti che, pur esercitando per professione abituale, benché non esclusiva, un'attività di lavoro autonomo subordinata all'iscrizione a un Albo, non risultino iscritti alla relativa Cassa previdenziale di categoria perché già iscritti presso un'altra gestione in ragione di altra attività esercitata.

Nel caso di specie si trattava di un **architetto** iscritto al relativo Albo professionale che svolgeva sia l'attività professionale in maniera abituale, ma non esclusiva, sia un'attività di lavoro subordinato quale pubblico dipendente a tempo indeterminato come docente in un istituto scolastico superiore, con conseguente iscrizione alla gestione dei lavoratori subordinati presso l'INPS per tale attività e versamento a Inarcassa, in riferimento alla libera professione, del solo **contributo integrativo** sulla base dei redditi dichiarati. Avendo l'INPS provveduto a iscrivere il professionista presso la propria Gestione separata in relazione all'anno 2012, con richiesta di versamento dei relativi contributi, l'architetto ha quindi agito in giudizio domandando l'accertamento negativo dell'obbligo di iscrizione a tale gestione previdenziale, richiedendone la cancellazione.

Il Tribunale adito, a sua volta, ha poi sollevato la questione di legittimità di cui sopra alla Corte Costituzionale.

Come evidenziato nel provvedimento in commento, la giurisprudenza di legittimità (tra le ultime sentenze, cfr. Cass. 12 novembre 2021 n. 33803 e Cass. 10 novembre 2021 n. 33047) è da tempo **consolidata** nel ritenere che gli ingegneri e gli architetti iscritti ad altre forme di previdenza obbligatorie, e che non possano quindi iscriversi a Inarcassa, rimanendo obbligati verso quest'ultima soltanto al pagamento del contributo integrativo in funzione solidaristica, sono obbligati a iscriversi alla Gestione Separata presso l'INPS in quanto il versamento alla Cassa di categoria del solo contributo integrativo non è sufficiente a costituire in capo al lavoratore autonomo una correlata prestazione previdenziale, circostanza che, se si fosse verificata, avrebbe escluso l'obbligo di iscrizione alla predetta Ge-

stione.

Infatti, per i giudici di legittimità, l'unico versamento contributivo rilevante ai fini dell'esclusione dell'obbligo di iscrizione alla Gestione separata è proprio quello suscettibile di costituire in capo al lavoratore autonomo una correlata **posizione previdenziale** (cfr. Cass. 18 dicembre 2017 n. 30344).

Il Tribunale di Rieti, nell'interpellare la Corte Costituzionale con la questione di cui sopra, ha precisato che i dubbi sulla legittimità costituzionale riguardano non tanto la predetta giurisprudenza, quanto le **conseguenze** che possono derivare dall'applicazione dei suindicati principi. Per i giudici, infatti, da tale applicazione deriverebbe la violazione dell'art. 3 Cost. per contrasto con il principio di ragionevolezza e il principio di proporzionalità, anche in relazione al principio di **sussidiarietà orizzontale** di cui all'art. 118 comma 4 Cost.

Nella lunga e decisamente articolata motivazione del provvedimento si legge, in particolare, quanto al principio di **ragionevolezza**, che sebbene a Inarcassa sia riconosciuta **autonomia** statutaria e regolamentare, tale autonomia risulta negata nella parte in cui l'obbligo assicurativo della Gestione separata viene esteso a tutte quelle fattispecie che trovano la ragione dell'esonero contributivo proprio in una decisione della propria Cassa di categoria, assunta sulla base della suddetta autonomia. In riferimento al principio della proporzionalità, invece, si afferma che al fine di evitare un vuoto di obbligo assicurativo in relazione all'attività dei professionisti già iscritti in altre forme di previdenza obbligatoria sarebbe stato più opportuno introdurre uno specifico obbligo per le Casse previdenziali di categoria di adeguare i propri statuti e regolamenti, prevedendo espressamente l'obbligatorietà dell'iscrizione e del versamento contributivo soggettivo anche per tali soggetti.

Nell'ordinanza si afferma, inoltre, quanto al principio di **sussidiarietà orizzontale**, che imporre tale obbligo di iscrizione non terrebbe conto di un **equo bilanciamento** tra l'esigenza di estendere la copertura assicurativa (ex art. 35 e 38 Cost.) e la contrapposta esigenza di favorire l'autonomia delle Casse previdenziali private. Per il Tribunale di Rieti verrebbe poi in rilievo la violazione dell'art. 23 Cost., anche in relazione all'art. 41 Cost., e dell'art. 117 Cost. in relazione all'art. 1 del Protocollo n. 1 addizionale alla Convenzione per la salvaguardia dei Diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali.

Nuovo rinvio per la deduzione di perdite su crediti di banche e assicurazioni

Differita al 2022 e ai tre anni successivi la deduzione della quota pregressa originariamente spettante per il 2021

/ Luca FORNERO

L'art. 42 comma 1 del DL 17/2022 (c.d. decreto "Energia") modifica ulteriormente il **regime transitorio** di deducibilità, ai fini IRES e IRAP, delle perdite su crediti di intermediari finanziari e assicurazioni (art. 16 commi 3-4 e 8-9 del DL 83/2015).

In precedenza, detto regime era stato già oggetto di intervento dapprima da parte della L. 145/2018 (legge di bilancio 2019) e, successivamente, ad opera della L. 160/2019 (legge di bilancio 2020).

Nulla muta, invece, per le altre imprese mercantili, industriali e di servizi.

Si ricorda che, dal 2015, sono **interamente** deducibili ai fini IRES nell'esercizio di imputazione a Conto economico (art. 106 comma 3 del TUIR):

- le svalutazioni e le perdite sui crediti (al netto delle rivalutazioni) vantati dagli intermediari finanziari verso la propria clientela (iscritti in bilancio a tale titolo), nonché dalle assicurazioni verso gli assicurati;
- le perdite sugli stessi crediti derivanti da cessione a titolo oneroso.

In precedenza, invece, i componenti reddituali di cui al primo punto erano deducibili in **quote costanti** nell'esercizio in cui erano contabilizzati e nei quattro successivi.

Analoga disciplina si applica ai fini IRAP, atteso che, dal 2015 (soggetti "solari"), sono interamente deducibili, nell'esercizio di imputazione a Conto economico (artt. 6 e 7 del DLgs. 446/97):

- in capo agli intermediari finanziari, le **rettifiche** e le riprese di valore nette per deterioramento dei crediti, limitatamente a quelle riconducibili ai crediti verso la clientela iscritti in bilancio a tale titolo;
- in capo alle imprese di assicurazione, le perdite, le svalutazioni e le riprese di valore nette per deterioramento dei crediti, limitatamente a quelle riconducibili a crediti nei confronti degli assicurati iscritti in bilancio a tale titolo.

In via transitoria, sia ai fini IRES che IRAP, per il primo periodo di applicazione della "nuova" disciplina (2015, per i soggetti "solari"), i suddetti componenti reddituali sono risultati deducibili nel **limite** del **75%** del loro ammontare.

L'eccedenza rispetto a tale limite, nonché le rettifiche, le perdite, le svalutazioni e le riprese di valore nette relative ai suddetti crediti iscritte in bilancio fino al 2014, e non ancora dedotte in base alla precedente disciplina, sono deducibili per:

- il 5% del relativo ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016;

- l'8% del relativo ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017;

- il 12% del relativo ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020 e fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024 (la deduzione del 12%, all'inizio spettante per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, era stata **differita**, in quote costanti, al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022 e ai tre successivi ex art. 1 comma 712 della L. 160/2019);

- il 5% del relativo ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2025;

- il 10% del relativo ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2026 (la deducibilità di tale quota, originariamente prevista per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018, era stata così **rinviata** dall'art. 1 comma 1056 della L. 145/2018).

Nell'articolato quadro normativo sopra riepilogato, si inserisce ora il DL "Energia" che rimanda la deduzione della quota del 12%, spettante per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 (2021, per i soggetti "solari"), in quote costanti, al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022 e ai **tre successivi** (2022, 2023, 2024 e 2025, per i soggetti "solari").

Quindi, se il testo dell'art. 42 comma 1 del DL 17/2022 non subirà altre modifiche nell'iter di conversione in legge, le quote pregresse ancora da dedurre delle suddette perdite e **svalutazioni** saranno dedotte:

- nel 2022, 2023 e 2024, in misura pari al 18% (il 12% originariamente previsto dal DL 83/2015 + il 3% rinviato dal 2019 ex L. 160/2019 + il 3% rinviato dal 2021 ex DL 17/2022);

- nel 2025, in misura pari all'11% (il 5% originariamente previsto dal DL 83/2015 + il 3% rinviato dal 2019 ex L. 160/2019 + il 3% rinviato dal 2021 ex DL 17/2022).

Allo stato attuale, resta invece ferma la quota del **10%** prevista per il **2026**.

Per i soggetti impattati dalla modifica, il rinvio al 2022 della quota originariamente deducibile per il 2021 incrementa (a parità di altre condizioni) l'IRES e l'IRAP dovute per il 2021 da stanziare nel relativo bilancio.

Dell'aumento (dal 15% al 18%) della quota deducibile per il 2022 si potrà, invece, tenere conto nel caso in cui gli acconti IRES e IRAP dovuti per lo stesso 2022 siano calcolati con il **criterio previsionale**.

Ad ora, infatti, non risultano essere state introdotte disposizioni limitative in questo senso, come invece fatto precedentemente dall'art. 1 comma 715 della L. 160/2019.

IVIE e IVAFE da versare per i dipendenti di organizzazioni intergovernative

Nonostante beneficiano dell'esenzione dalla compilazione del quadro RW, le imposte patrimoniali sugli investimenti esteri si considerano dovute

/ Salvatore SANNA

Con la risposta n. 93, pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha **escluso** l'obbligo di applicazione della disciplina sul monitoraggio fiscale per i soggetti che beneficiano dell'esenzione da imposte sui redditi, perché dipendenti di organizzazioni intergovernative.

Resta fermo invece l'obbligo di assolvere l'**IVIE** (imposta sul valore degli immobili esteri) e l'**IVAFAE** (l'imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero) per questa tipologia di contribuenti.

La disciplina del monitoraggio fiscale prevista dall'[art. 4](#) del DL 167/90 si applica alle persone fisiche residenti in Italia ai sensi dell'[art. 2](#) comma 2 del TUIR.

Secondo tale norma, sono considerate residenti le persone che, per la maggior parte del periodo d'imposta, alternativamente:

- sono iscritte nelle **anagrafi comunali** della popolazione residente;
- hanno il domicilio nel territorio dello Stato ai sensi dell'[art. 43](#) comma 1 c.c.;
- hanno la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'[art. 43](#) comma 2 c.c.

Solo quando i tre presupposti della residenza sono contestualmente **assenti** nel periodo d'imposta di riferimento (cioè nell'anno solare considerato), una persona fisica può essere ritenuta non residente in Italia.

Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate osserva che tale disciplina deve essere considerata alla luce del principio della prevalenza del **diritto convenzionale** sul diritto interno, secondo quanto previsto dall'[art. 169](#) del TUIR in ambito tributario.

Nel caso di specie, la persona fisica:

- si è trasferita in Italia ed ha ivi stabilito la dimora abituale, in quanto ha iniziato la propria attività lavorativa presso un'**organizzazione intergovernativa**;
- beneficia, secondo uno specifico accordo tra la Repubblica italiana e l'organizzazione dell'**esenzione in Italia** da qualsiasi forma di imposizione diretta su stipendi, emolumenti, indennizzi ed altre prestazioni corrisposti a membri del personale da o per conto dell'organizzazione.

Inoltre, l'Accordo in argomento prevede anche l'esenzione da qualsiasi imposizione diretta in Italia per tutti i redditi di fonte estera percepiti da membri del personale dell'organizzazione che non siano cittadini italiani e che non siano "Permanent residents" nel nostro Paese.

La risposta in commento ritiene che, trattandosi di un'esenzione da **ogni tassazione diretta**, la medesima si applica anche agli obblighi in materia di monitoraggio fiscale ex art. 4 del DL 167/90.

La norma prevede che l'obbligo di compilazione del quadro RW riguardi gli investimenti all'estero ovvero per le attività estere di natura finanziaria suscettibili di produrre redditi **imponibili in Italia**; tuttavia, qualora tali investimenti non siano suscettibili di produrre redditi imponibili come nel caso di specie, ad avviso dell'Agenzia delle Entrate **non scatta** la disciplina sul monitoraggio fiscale.

Tale impostazione sembra molto interessante e potrebbe essere mutuabile anche per il caso controverso dei **finanziamenti soci infruttiferi**.

Il tema è stato oggetto di pronunce giurisprudenziali contrastanti (C.T. Reg. Milano 15 maggio 2018 n. [2165/6/18](#) e C.T. Reg. Venezia 17 gennaio 2018 n. [70/2/18](#) ad esempio assumono posizioni diverse), ma l'interpretazione data dalla risposta n. 93, ossia che si deve guardare alla possibilità di produrre redditi imponibili, sembra risolvere la questione in favore della non applicazione della disciplina dell'[art. 4](#) del DL 167/90.

Possibile applicare il ravvedimento

Con riferimento, invece, all'IVIE e all'IVAFAE, si osserva che si tratta di imposte che non possiedono **natura "diretta"** nonostante la loro liquidazione avvenga all'interno della dichiarazione dei redditi.

Pertanto, le medesime non applicano l'esenzione prevista dall'Accordo in argomento e la persona fisica residente resta comunque tenuta ad assolvere l'IVIE e l'IVAFAE.

Il **quadro RW** deve quindi essere compilato comunque, ma solo al fine di assolvere agli adempimenti connessi alle imposte patrimoniali sugli investimenti esteri.

Per le medesime, si può comunque ricorrere all'istituto del ravvedimento ex [art. 13](#) del DLgs. 472/97 secondo il quale, entro i termini relativi alla presentazione delle dichiarazioni degli **anni successivi** a quello in cui l'errore è stato commesso, sarebbe necessario presentare una dichiarazione integrativa, versare l'imposta, le sanzioni ridotte e gli interessi legali (calcolati dalla data di versamento del saldo).

Cessione di impianto radiofonico come cessione d'azienda

La qualificazione data dalle parti prima del 2011 non è rettificabile a fini tributari

/ Emanuele GRECO e Anita MAURO

Non è possibile, per l'Agenzia delle Entrate, riqualificare in **cessione d'azienda** (soggetta a imposta di registro proporzionale) la cessione di impianti radiotelevisivi qualificata dalle parti come cessione di singoli beni ed assoggettata ad IVA, avvenuta prima dell'entrata in vigore dell'[art. 27](#) comma 7-bis del DLgs. 177/2005.

Lo sancisce la Corte di Cassazione, nella sentenza 2 febbraio 2022 n. [3266](#).

La recente pronuncia consente di ricostruire l'**evoluzione** del tema della corretta qualificazione della cessione di impianti radio-televisivi, come cessione di beni ovvero come cessione d'azienda.

Il caso di specie riguarda l'avviso di accertamento emesso, nei confronti di una società, dall'Agenzia delle Entrate, la quale aveva ritenuto che il contratto stipulato dalle parti, avente ad oggetto la cessione di un impianto di radiodiffusione sonora, costituisse una cessione di ramo d'azienda da assoggettare all'imposta proporzionale di registro, e non una cessione di beni da sottoporre ad IVA, con la conseguente contestazione della detrazione dell'IVA assolta "a monte".

La questione giunge in Cassazione, la quale, in primo luogo, rileva che il tema della **qualificazione giuridica** della cessione di impianti radiofonici (come vera e propria cessione d'azienda soggetta a registro, ovvero come mera cessione di beni imponibile ai fini IVA) è stata "oggetto di interpretazioni contrastanti anche da parte dell'Agenzia delle Entrate" come testimoniato dal fatto che, nella risoluzione n. 7/00544 della VI Commissione-Finanze della Camera dei Deputati, si legge che "gli uffici finanziari... per quanto riguarda gli atti assoggettati ad imposta di registro, hanno in alcuni casi [...] contestato la mancata applicazione dell'IVA, mentre per gli atti assoggettati ad IVA, hanno chiesto l'applicazione dell'imposta di registro".

Per questo motivo – spiega la Corte di Cassazione – l'[art. 40](#) comma 9-bis del DL 201/2011, in vigore **dal 28 dicembre 2011**, ha inserito, nell'[art. 27](#) del DLgs. 177/2005, il comma 7-bis, secondo cui: "la cessione anche di un singolo impianto radiotelevisivo, quando non ha per oggetto unicamente le attrezzature, si considera cessione di ramo d'azienda. Gli atti relativi a trasferimenti di impianti e di rami d'azienda ai sensi del presente articolo, posti in essere dagli operatori del settore prima della data di entrata in vigore delle disposizioni di cui al presente comma, sono in ogni caso validi e non rettificabili ai fini tributari".

La giurisprudenza di legittimità ha recepito tale modifica legislativa e, con orientamento ormai consolidato (Cass. n. [18338/2021](#); Cass. n. [18489/2017](#)), ha rilevato che la citata disposizione:

- da un lato, ha introdotto, per le future cessioni di impianti radiofonici, un **rigido** criterio di qualificazione;
- dall'altro, ha, al contempo, "inteso assicurare l'**intangibilità fiscale** delle cessioni pregresse [...] onde garantire certezza di programmazione ed operatività agli operatori di un settore economico reputato di particolare rilevanza e delicatezza".

Anche l'Agenzia delle Entrate, nella ris. 10 aprile 2012 n. [33](#), ha recepito la modifica normativa, chiarendo che, in base all'[art. 27](#) comma 7-bis del DLgs. 177/2005, "vi è cessione di ramo d'azienda tutte le volte in cui il trasferimento abbia ad oggetto anche un singolo impianto radiotelevisivo purché lo stesso non sia costituito dalle sole attrezzature. A maggior ragione, vi è trasferimento di ramo d'azienda tutte le volte in cui la cessione riguardi più impianti". Inoltre, per quanto riguarda le **cessioni pregresse**, nella ris. n. [33/2012](#), l'Agenzia ha riconosciuto che "la norma fa salvi, comunque, i comportamenti pregressi adottati dagli operatori del settore, riconoscendo in ogni caso la validità della qualificazione giuridico-tributaria attribuita agli atti relativi alla cessione di impianti radiotelevisivi come definiti dalla disposizione in esame, posti in essere prima dell'entrata in vigore della disposizione stessa".

Pertanto, conclude la Corte nella sentenza n. [3266/2022](#), facendo applicazione dei principi fin qui enunciati, posto che il caso di specie era riferito ad una cessione avvenuta nel 2006, anteriormente all'entrata in vigore del comma 7-bis più volte citato, **all'Agenzia delle Entrate era preclusa** la possibilità di "rettificare ai fini tributari la qualificazione giuridica data dai contraenti al negozio di cessione dell'impianto di radiodiffusione, da cessione di bene a cessione di azienda".

Va notato che, ad oggi, il comma 7-bis dell'[art. 27](#) del DLgs. 177/2005 risulta **formalmente abrogato** dal nuovo "Testo unico dei servizi di media audiovisivi" (DLgs. 8 novembre 2021 n. [208](#)), ma è confluito nell'[art. 24](#) comma 6 del DLgs. 208/2021, con una piccola modifica, atteso che la norma oggi vigente si riferisce all'"impianto radiofonico analogico", invece che all'"impianto radiotelevisivo" citato nel DLgs. 177/2005.

Natura della comunione de residuo con effetti sulla circolazione dell'azienda

Se il coniuge non imprenditore diventa comproprietario, operano le norme sulla comunione

/ Cecilia PASQUALE

Ampliamente dibattuta in dottrina, e recentemente oggetto di un'ordinanza di rimessione alle Sezioni Unite (Cass. 19 ottobre 2021 n. [28872](#)), è la questione della natura della comunione c.d. "de residuo" sui beni destinati all'esercizio dell'impresa di uno dei coniugi costituita dopo il matrimonio. Da questa discendono **importanti conseguenze** per i creditori dell'imprenditore e deriva l'applicazione di una diversa disciplina in caso di cessione dell'azienda.

La comunione "de residuo" è la comunione, residuale e differita, che viene a formarsi all'atto dello scioglimento della comunione legale dei coniugi, a condizione che i beni che ne formano oggetto non siano stati consumati prima di tale momento. Questa comunione ha a oggetto i frutti dei beni di ciascun coniuge (ad esempio, i canoni di locazione di un immobile di proprietà di uno solo dei coniugi, [art. 177](#) comma 1 lett. b) c.c.), i redditi e i proventi dell'attività separata ([art. 177](#) comma 1 lett. c) c.c.); nel caso di azienda appartenente a uno solo dei coniugi, i beni destinati all'**esercizio dell'impresa** costituita dopo il matrimonio e gli incrementi dell'impresa costituita anche precedentemente ([art. 178](#) c.c.).

In sostanza, detti beni sono, fino allo scioglimento della comunione, beni personali del coniuge, liberamente amministrabili da questo e aggredibili per intero dai creditori personali del coniuge acquirente; a seguito dello scioglimento (nei casi di cui all'[art. 191](#) c.c., come nel caso di divorzio o mutamento del regime patrimoniale), questi entrano nel patrimonio comune se, e nella misura in cui, **non** siano stati **consumati**.

Tale istituto consente di tutelare l'interesse di entrambi i coniugi: da un lato, sono valorizzati il principio **solidaristico** e la tutela del coniuge debole, prevedendo che allo scioglimento della comunione gli spettino diritti su beni non suoi; dall'altro, il coniuge titolare individualmente dei cespiti ha la libertà di gestirli autonomamente ed eventualmente anche consumarli prima del venir meno della comunione.

Con specifico riferimento alla comunione de residuo sui beni destinati all'esercizio dell'impresa appartenente a uno solo dei coniugi e costituita dopo il matrimonio, ci si chiede se il diritto del coniuge non imprenditore su beni dell'impresa configuri un **diritto di credito** – pari alla metà del valore dell'azienda al momento dello scioglimento della comunione – o un diritto di compartecipazione alla titolarità dei singoli beni individuali.

Le conseguenze dell'adesione all'una o all'altra tesi non sono da sottovalutare, posto che, nel primo caso, il soddisfacimento della posizione creditoria del coniuge non imprenditore concorrerebbe con il soddisfacimento dei creditori dell'impresa; nel secondo, invece, il coniuge sarebbe titolare di un diritto reale sui beni e i creditori personali del coniuge imprenditore potrebbero soddisfarsi sui beni destinati all'esercizio dell'impresa nei limiti della quota spettante al loro debitore.

Per una tesi, la comunione de residuo formerebbe *ex lege* una situazione di **reale contitolarità** circa i diritti in oggetto, posto che l'[art. 178](#) c.c. statuisce che tali beni "si considerano oggetto della comunione".

Secondo una diversa interpretazione, le pretese dei coniugi avrebbero natura creditizia e si risolverebbero in una mera **partita di conto** tra i valori delle masse dei coniugi, per cui, confrontato il valore dei beni in comunione de residuo di ciascuno (valori, questi, che andrebbero calcolati dedotti i rispettivi debiti personali), nascerebbe un diritto di credito in capo al coniuge titolare della massa meno consistente.

Peraltro, la tesi della reale contitolarità dei beni presta il fianco ad alcune critiche difficilmente superabili: in primo luogo, ritenere che si generi una reale comunione sui beni (comprendente anche gli immobili) potrebbe creare problemi nei rapporti con i **terzi**, che potrebbero non essere a conoscenza dell'esistenza di ragioni che determinano l'assoggettamento a comunione di beni a questa apparentemente sottratti.

In secondo luogo, questa interpretazione produrrebbe la conseguenza di ampliare l'oggetto della comunione proprio quando questa si scioglie, con la conseguenza che il coniuge imprenditore, che nella vigenza della comunione era libero delle proprie risorse, si troverebbe a sottostare alle regole applicabili in ragione della **contitolarità** con l'altro. Ciò comporterebbe, ad esempio, che gli atti di amministrazione e disposizione dei beni dovrebbero essere concordati tra i coniugi, secondo le regole della comunione ordinaria e l'imprenditore non sarebbe libero di trasmettere l'azienda a chi ritiene.

Per altro verso, riconoscere al coniuge dell'imprenditore un diritto di credito consente di mantenere integra l'azienda, sottraendola a una futura **divisione**, eventuale tutt'altro che remota considerato che, in molti dei casi che determinano il sorgere della comunione de residuo, i comproprietari non sono più legati dal vincolo coniugale.

Composizione negoziata per le società in liquidazione e “senza impresa”

Soluzione possibile, ma senza automatic stay

/ Antonio NICOTRA e Marco PEZZETTA

La posizione assunta dal Tribunale di Bergamo del [15 febbraio 2022](#) (si veda [“Esclusa dalla composizione negoziata la società in liquidazione”](#) del 1° marzo) si segnala per mettere in luce alcuni fondamentali aspetti che potrebbe essere errato dare per scontati.

Il focus della decisione, infatti, verte sulla circostanza che la composizione negoziata è attuabile, ex [art. 2](#) del DL 118/2021, “quando risulta ragionevolmente perseguibile il **risanamento** dell’impresa”, il che significa che il ripristino degli **equilibri** aziendali, non solo economici e finanziari, ma anche patrimoniali (la cui sussistenza giustifica da sola la possibilità di accedere all’istituto de quo), deve aver luogo secondo un approccio di going concern e, quindi, in **continuità**, diretta o indiretta.

Nel caso esaminato dal Tribunale lombardo la società istante era in **liquidazione** da diversi anni, aveva concesso in affitto l’unico ramo d’azienda e risultava iscritta nel Registro delle imprese in condizioni di **inattività**: come minimo, sembrano affermare i giudici, essa avrebbe dovuto rendere palese l’intenzione di **revocare** lo stato di liquidazione, inserendo tale inevitabile presupposto di operatività come “punto zero” del proprio piano di risanamento.

Una volta di più pare trasparire quindi il principio per cui il risanamento dell’impresa è perseguibile solo mediante la continuità, come appare oramai da anni accertato dalla prassi che, ad esempio, non ritiene accoglibili piani attestati ex [art. 67](#) comma 3 del RD 267/42 che abbiano fini esclusivamente liquidatori.

Applicando questo assioma e declinandolo secondo alcuni orientamenti giurisprudenziali (solidi e autorevoli, peraltro) che hanno negato l’accesso al concordato preventivo in continuità, alla stessa conclusione si potrebbe giungere anche nelle situazioni di “società **senza impresa**”, come nel caso delle holding che si limitino a un’attività di gestione **passiva** di cespiti patrimoniali rappresentati dalle partecipate e/o la cui unica attività sia limitata alla prestazione a esse di “servizi di regia”, ove i ricavi così ritraibili non siano tali da coprire i costi propri della capogruppo e generare un utile (Trib. Bologna [5 luglio 2021](#); si veda [“Incertezze per i concordati misti delle holding di partecipazioni”](#) del 24 luglio 2021).

Ad analogo esito, quindi, si potrebbe addivenire per le società semplici di mera **gestione** di immobili, che pur

se esercitanti un’attività non compresa fra quelle commerciali, ex [art. 2195](#) c.c., sono **iscritte** al Registro delle imprese, al pari delle imprese agricole.

Occorre tenere conto, peraltro, che la pronuncia del Tribunale di Bergamo in commento è stata emessa nell’ambito del procedimento di cui all’[art. 7](#) del DL 118/2021 e, quindi, non ha altro effetto che la mancata conferma delle misure di protezione del patrimonio chieste dall’impresa in uno con la nomina dell’esperto. È possibile, se non probabile, che la decisione assunta dal Tribunale rappresenti per l’esperto, pur dopo aver espresso parere **positivo** alla conferma delle misure di protezione patrimoniale, un elemento capace di integrare le condizioni per dichiarare, ex [art. 5](#) comma 5 del DL 118/2021, che non sussistono **concrete** prospettive di risanamento. A rigore, però, non si tratta di una conseguenza necessaria, prevista dalla legge.

In tal senso si deve evidenziare che la circostanza di essere una società che non ha dichiarato l’inizio attività (o che ne ha dichiarato la cessazione, anche temporanea, come può accadere nel caso di affitto dell’unica azienda) non rappresenta – *ex lege* – un impedimento ad accedere alla composizione negoziata, in quanto a tale scopo è sufficiente la mera iscrizione nel Registro delle imprese. Allo stesso modo si evidenzia che l’effettuazione del test pratico di autodiagnosi, la cui assenza è, *inter alia*, stigmatizzata nel caso esaminato dal Tribunale di Bergamo (ma solo ai fini della mancata conferma delle misure protettive), non è un elemento necessario per la nomina dell’esperto, posto che l’impresa potrebbe, per così dire, avere già le idee molto chiare in merito al tempo e agli strumenti **necessari** per ristabilire gli equilibri aziendali e ristrutturare il proprio debito.

Da ciò parrebbe doversi trarre la suggestione che la composizione negoziata sia accessibile anche alle imprese in liquidazione o alle società di **mero godimento**, ma senza la possibilità di godere della conferma da parte del Tribunale dell’automatic stay, limitandone di fatto l’applicazione alle situazioni in cui nessuno dei creditori abbia già promosso o intenda promuovere azioni esecutive e/o in cui queste ultime non possano avere un impatto tale da far naufragare le trattative avviate.

Sistema bancario elemento propulsore del fenomeno ESG

Le banche affiancheranno ai tradizionali criteri una valutazione socio-ambientale delle domande di credito per la valutazione del merito creditizio

/ Maria Francesca ARTUSI, Benedetta PARENA e Paolo VERNERO

Nel maggio 2020 la *European Banking Association* (EBA) ha pubblicato le linee di sviluppo sulla gestione e sul monitoraggio dei crediti con uno specifico focus sulle **tematiche ESG**, per rendere gli istituti finanziari sempre più prudenti, avveduti e consapevoli nelle fasi di concessione, gestione e monitoraggio dei crediti.

Tali Linee Guida hanno l'**obiettivo** di:

- prevenire la generazione futura di nuovi crediti deteriorati, garantendo solidità e stabilità al sistema finanziario europeo, in una prospettiva di medio lungo termine;
- fissare per gli istituti di credito una serie di principi cui uniformarsi per la gestione e il controllo del rischio di credito, ponendo l'attenzione non soltanto sulla struttura economico-finanziaria e patrimoniale delle imprese, ma focalizzando l'attenzione anche sui richiamati fattori ambientali, sociali e gestionali.

La sezione §5.2.6, al punto 143, rileva in particolare come "[n]el valutare il **merito creditizio** del cliente, – le banche dovrebbero – porre enfasi su una stima realistica e sostenibile del reddito e del flusso di cassa futuro del cliente, e non sulla garanzia reale disponibile. La garanzia reale non dovrebbe essere di per sé un criterio dominante per l'approvazione di un finanziamento e non può di per sé giustificare l'approvazione di un contratto di prestito".

Viene dunque ribadito dal Regolatore la necessità di adottare un approccio c.d. **forward looking**: la sfida proposta è di passare da un approccio "re-active" (gestione dei crediti deteriorati) a un approccio "pro-active" fin dalla fase iniziale, ovvero la concessione del credito.

Le Linee Guida EBA mirano dunque a migliorare le pratiche delle banche, con tutte le **implicazioni** in termini di governance, di processi e di meccanismi relativi alla concessione di credito. L'inserimento dei rischi ESG in questa prospettiva costituisce un elemento fortemente innovativo ossia (in concreto) le politiche sulla sostenibilità impatteranno in modo rilevante sulla realtà del credito in quanto nel breve-medio periodo l'affidabilità delle imprese cui attribuire credito passerà

gradualmente dal concetto di continuità aziendale a quello, più ampio, della **sostenibilità aziendale**. La rappresentazione delle cosiddette informazioni non finanziarie, ed ESG in particolare, ai fini della raffigurazione della sostenibilità aziendale, diventerà sempre di più strategica.

Obiettivo primario dell'inserimento dei temi connessi alla sostenibilità nell'**istruttoria di credito** è l'esigenza di assicurare che nella concessione del credito alle imprese, i rischi ESG siano considerati in modo trasparente e adeguato. Concretamente, significa che se una PMI chiede un finanziamento ad un istituto di credito, oltre ai tradizionali criteri di valutazione quest'ultimo dovrà valutare il progetto per cui il finanziamento è richiesto anche dal punto di vista dei rischi ESG.

Dalle Linee Guida dell'EBA, così come dal Regolamento Eu 2019/2088, le aziende e le organizzazioni possono trarre indicazioni preziose per orientare la direzione delle loro attività.

Per quanto riguarda l'**Italia**, le banche affiancheranno ai tradizionali criteri economico-finanziari una valutazione socio-ambientale delle domande di credito ai fini della valutazione del merito creditizio nonché per l'emissione di titoli o la creazione di fondi d'investimento ESG: la sfida è quella di rendere compatibili le necessità finanziarie delle imprese con le esigenze di liquidità degli investitori, in modo da attrarre capitali non orientati al rendimento di breve periodo.

Al fine di rispondere alle esigenze degli investitori e aumentare la propria attrattività, le imprese potrebbero concentrarsi sulle seguenti **aree**:

- elaborare piani industriali trasparenti e di medio-lungo periodo che contemplino la sostenibilità dell'impresa, dei suoi prodotti e/o servizi, dei suoi processi produttivi;
- introdurre modelli di governance aziendale più trasparenti e aperti al contributo attivo degli investitori;
- rendicontare gli impatti ambientali sociali e di governance e fornire informazioni più frequenti e dettagliate sull'attività dell'azienda;
- creare relazioni efficaci con i partner finanziari.

Necessario l'esercizio di un potere di fatto sul bene per il sequestro

La Cassazione ha esaminato l'ipotesi del vincolo preventivo di un immobile conferito in un fondo patrimoniale familiare

/ Stefano COMELLINI

La "**disponibilità**" di un bene, ai fini del suo sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente in ambito penale tributario ([art. 12-bis](#) del DLgs. n. 74/2000), se pure non solo riferibile alla formale titolarità del medesimo, deve comunque estrinsecarsi in un **potere di fatto** il cui contenuto può ricondursi alla nozione civilistica di possesso, inteso come relazione materiale che il soggetto ha con la cosa e che si realizza con l'esercizio di autonomi poteri corrispondenti al diritto di proprietà. Lo ha stabilito la Cassazione con la sentenza n. [7610](#) depositata ieri e relativa alla particolare ipotesi del vincolo preventivo di un immobile conferito in un fondo patrimoniale familiare.

Il ricorso veniva presentato dalla moglie di un imputato, condannato in primo grado per reati tributari, in qualità di terza interessata al sequestro finalizzato alla confisca per equivalente della quota del 50% di un **immobile**, conferito in un **fondo familiare**, che lei dichiarava essere di sua esclusiva proprietà.

Per i giudici di merito, infatti, l'immobile gravato dal vincolo preventivo era nella **disponibilità** anche dell'imputato (e marito della ricorrente) perché – pur se acquistato anteriormente all'adozione del provvedimento cautelare esclusivamente dal coniuge in regime di separazione personale dei beni – era stato subito dopo conferito in un fondo patrimoniale. Proprio per questa opzione, si era quindi ritenuto che l'imputato potesse disporre del bene congiuntamente con la formale titolare di esso, amministrandolo anche disgiuntamente dalla moglie e godendone i frutti destinati alla soddisfazione dei comuni bisogni familiari.

In verità, il tema dell'assoggettabilità del bene conferito nel fondo al sequestro penale ha più volte interessato la giurisprudenza che, con costante rigidità, si è orientata, ad esempio, per la **legittimità** del **vincolo** di un immobile appartenente all'imputato, sebbene incluso nel fondo patrimoniale e assegnato alla moglie separata e ai figli, in quanto il mero vincolo di destinazione non ne esclude la disponibilità da parte del proprietario che ve li ha conferiti (Cass. n. [23621/2020](#)).

Nel caso di specie, tuttavia, a differenza di altre pronunce sulla comproprietà dell'immobile conferito tra imputato e terzo estraneo alla contestazione penale (Cass. n. [40362/2016](#)), la Corte ha considerato la decisiva rilevanza dell'**esclusiva titolarità** del bene in capo a quest'ultimo, così da concludere per l'annullamento del provvedimento di sequestro. In particolare, la Cassazione ha evidenziato che l'immobile vincolato era stato acquistato dalla sola ricorrente, **senza** che potes-

sero configurarsi ipotesi di **interposizione** fittizia o reale della stessa, e destinato dalla proprietaria alla costituzione di un fondo patrimoniale a favore dei bisogni della famiglia. Inoltre, in deroga all'[art. 168](#) comma 1 c.c., la titolarità del bene costituente il patrimonio del fondo era rimasta in capo alla sola ricorrente.

Peraltro, la sola circostanza che l'imputato potrebbe, con il consenso della moglie, alienare o comunque costituire vincoli sul bene, agendo quale comproprietario di fatto, **non** può ricondursi a un'**effettiva disponibilità** del bene. Questo, sia perché la presenza, nel caso in esame, di figli minori impone l'autorizzazione del giudice tutelare per l'alienazione del bene, sia perché la titolarità esclusiva del bene in capo alla moglie impedisce altrui atti dispositivi. L'altro coniuge – imputato non proprietario – potrà, eventualmente, solo opporsi o, in caso di accordo, non opporsi alla cessione immobiliare che derivi dall'iniziativa del titolare del bene. Facoltà di opposizione che non integra, per la Corte, i poteri riferibili alla nozione di "disponibilità" che consente il sequestro preventivo, anche se il bene è apparentemente nella titolarità di un soggetto diverso da quello nei confronti del quale il sequestro è diretto.

Parimente irrilevante per la Cassazione è la circostanza che l'imputato, in quanto membro della famiglia per la soddisfazione dei cui bisogni il fondo è stato costituito, possa godere dei frutti dei beni che costituiscono il patrimonio dello stesso. Si tratta, infatti, di un istituto che, in linea con principi di rilevanza costituzionale, considera e tutela la **famiglia** quale struttura sociale dotata di **autonoma rilevanza**, le cui esigenze economiche trascendono le posizioni dei singoli soggetti che la compongono.

La pronuncia, fatta salva la specificità del riferimento al fondo familiare, si colloca in linea con precedenti arresti (Cass. n. [34602/2021](#)), evidenziando che il concetto di "disponibilità" di un bene, ai fini del suo sequestro preventivo, deve riferirsi a una relazione del prevenuto con il bene connotata dall'esercizio dei **poteri di fatto** corrispondenti al diritto di proprietà. La disponibilità coincide, quindi, con la signoria di fatto sulla *res* indipendentemente dalle categorie delineate dal diritto privato, riguardo al quale il richiamo più appropriato sembra essere quello riferito al possesso nelle definizioni che ne dà l'[art. 1140](#) c.c. (Cass. n. [22153/2013](#)). Non è necessario che i beni siano nella titolarità dell'indagato o condannato, essendo necessario e sufficiente che egli abbia un potere di fatto – escluso nel caso di specie – sui beni e quindi la disponibilità degli stessi.

Per gli autonomi dello spettacolo infortunio in itinere con regole specifiche

La circolare INAIL n. 11/2022 illustra anche le prestazioni per i soggetti tutelati nonché gli obblighi dei datori di lavoro

/ Fabrizio VAZIO

La circolare INAIL n. 11/2022 (si veda [“Definiti i lavoratori autonomi dello spettacolo soggetti a obbligo INAIL”](#) del 26 febbraio 2022), ha fornito interessanti indicazioni con riferimento alle prestazioni nonché agli obblighi dei datori di lavoro in caso di **infortunio** di lavoratori **autonomi dello spettacolo**.

In proposito, giova ricordare che i soggetti che versano il premio sono tenuti a effettuare la denuncia di infortunio, secondo quanto illustrato dallo stesso Istituto assicuratore con la circolare n. 24/2021 (si veda [“Sanzionato il datore di lavoro che omette la comunicazione di infortunio”](#) del 15 settembre 2021), che ribadisce che la denuncia di infortunio, ai sensi dell'[art. 53](#) del DPR 1124/1965, debba essere sempre presentata ove vi sia un certificato medico di infortunio, senza che il datore di lavoro possa sottrarsi all'obbligo alla luce di sue personali valutazioni in ordine all'**indennizzabilità** dell'evento.

Quanto agli infortuni, per il settore in esame hanno particolare rilievo quelli **“in itinere”**, tenuto conto che molto spesso i soggetti assicurati effettuano anche più prestazioni per diversi committenti nella stessa giornata.

Ferme restando le regole generali sull'accoglibilità del caso (ossia che l'utilizzo del mezzo privato è coperto dall'assicurazione INAIL purché “necessitato”, ove il soggetto stia andando/tornando dal lavoro, stia recandosi da un luogo di lavoro a un altro o stia recandosi a casa per la pausa pranzo per la mancanza di un servizio di mensa aziendale), la nota dell'Istituto assicuratore fornisce alcuni chiarimenti importanti, **specifici** per il settore dello spettacolo.

In particolare, ai fini della denuncia di infortunio in itinere, nel caso di prestazioni rese per più datori di lavoro nell'ambito della stessa giornata, occorre regolarsi come segue. Se l'incidente avviene durante il normale percorso di andata e ritorno dal luogo di abitazione a quello di lavoro, l'obbligo di presentare la denuncia di infortunio, per il percorso di **andata**, è riferito al committente a cui si riferisce il luogo di lavoro presso il

quale il lavoratore si stava recando, mentre per il percorso di **ritorno** detto obbligo è riferito al committente a cui si riferisce il luogo di lavoro dal quale il lavoratore è partito per fare ritorno all'abitazione.

Se invece l'incidente avviene durante il **normale percorso** che collega due luoghi di lavoro ognuno riferito a un diverso committente, l'obbligo di denuncia grava sul soggetto presso il cui luogo di lavoro il lavoratore si stava recando.

La **sanzione** per l'omessa denuncia di infortunio superiore a tre giorni va da 1.290 a 7.745 euro ed è comminata anche nel caso di semplice ritardo sul termine di legge.

In generale, occorrerà che i committenti sensibilizzino gli assicurati sull'importanza di comunicare loro gli eventuali infortuni occorsi, dato che si tratta di una platea nuova per la tutela INAIL, che può quindi essere meno avvezzata al rispetto degli obblighi in materia.

Con riferimento alle prestazioni spettanti agli infortunati, le modalità di calcolo dell'indennità giornaliera per inabilità temporanea e della rendita non mutano in misura significativa rispetto a quanto previsto per la generalità dei lavoratori subordinati. In particolare, ai fini dell'**indennizzo** in rendita, valgono il minimale e il massimale di rendita pari, rispettivamente, dal 1° gennaio 2021, a 17.448,90 euro e di 32.405,10 euro (circa INAIL n. [36/2021](#)).

Si applica la “tutela integrata e globale”

Da ultimo, va ricordato che l'inclusione in tutela dei lavoratori autonomi dello spettacolo comporta che a essi si applichi la **“tutela integrata e globale”** prevista per gli altri soggetti assicurati: pertanto possono fruire delle medesime prestazioni economiche, sanitarie e socio-sanitarie e integrative previste per tutti gli altri lavoratori assicurati all'INAIL.

A essi, fra l'altro, spettano sia l'assistenza protesica che gli interventi per il reinserimento lavorativo e nella vita di relazione.

Bis in idem difficile tra distruzione di documenti contabili e bancarotta documentale

La Cassazione, nella sentenza n. [7557/2022](#), ha precisato che non è possibile invocare la violazione del principio del *ne bis in idem* quando, dopo il proscioglimento per il reato di **occultamento o distruzione** di documenti contabili (ex [art. 10](#) del DLgs. 74/2000), intervenga la condanna per la fattispecie di bancarotta fraudolenta documentale per sottrazione delle scritture contabili fino al fallimento (ex [art. 216](#) comma 1 n. 2 del RD 267/42), ove quest'ultima attenga, dal punto di vista temporale, ad una più ampia piattaforma documentale.

Peraltro, occorre anche considerare che la bancarotta fraudolenta documentale ha ad oggetto non solo i libri previsti obbligatoriamente dall'[art. 2214](#) c.c. (*in primis*, libro giornale e libro degli inventari), ma anche le scritture contabili richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa – **indipendente-**

mente dall'obbligo di conservazione fiscale – che consentano, tuttavia, la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari.

La fattispecie penale tributaria, invece, indica quale oggetto della condotta le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione **ai fini fiscali**, così riferendosi non solo a quelle formalmente istituite in ossequio a specifico dettato normativo, ma anche a quelle obbligatorie in relazione alla natura ed alle dimensioni dell'impresa (libro cassa, scritture di magazzino, scadenziario *et similia*), nonché alla corrispondenza posta in essere nel corso dei singoli affari, il cui obbligo di conservazione deve farsi risalire all'[art. 22](#) comma 3 del DPR 600/1973.

Entro il 7 marzo i modelli INTRASTAT di gennaio 2022

Con la determinazione n. [98794](#) del 2 marzo 2022, il Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei monopoli, di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle Entrate e d'intesa con l'ISTAT, ha stabilito che i soggetti tenuti alla presentazione degli elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari possono regolarmente effettuare entro il **7 marzo 2022** la comunicazione dei dati relativi a gennaio 2022.

È confermato, in tal modo, il comunicato stampa del 24 febbraio 2022 n. [17](#), che anticipava il contenuto di tale provvedimento direttoriale, nel cui ambito viene ribadito come il rinvio del termine per l'adempimento (dal 25 febbraio al 7 marzo) sia dipeso dalla sussistenza di **difficoltà tecniche** per la trasmissione secondo le modalità "ridefinite" dalla determinazione n. [493869](#) del 23 dicembre 2021 (si veda "[Tempo fino al 7 marzo per gli elenchi INTRASTAT di gennaio 2022](#)" del 25

febbraio).

Tra le modifiche e semplificazioni applicabili ai modelli INTRASTAT dal 1° gennaio 2022 si ricordano:

- l'aumento della **soglia di esonero** per la presentazione su base mensile del modello INTRA-2 bis (da 200.000 a 350.000 euro per gli acquisti in almeno uno dei quattro trimestri precedenti);
- l'**abolizione** dell'obbligo di presentare gli elenchi riepilogativi acquisti (INTRA-2) su base trimestrale;
- la previsione del codice convenzionale "99500000" per le spedizioni di valore inferiore a 1.000 euro;
- la ripartizione dei dati relativi alla natura della transazione in due colonne A e B, con obbligo di compilare la colonna B solo se il valore degli acquisti supera i 20 milioni di euro.

Per l'omesso versamento IVA rileva quanto indicato nel rigo VL38

La Cassazione, nella sentenza n. [7622/2022](#), ha ribadito che, ai fini dell'integrazione della fattispecie di **omesso versamento IVA** ([art. 10-ter](#) del DLgs. 74/2000), l'imposta dovuta è quella risultante dal **rigo VL 38** della dichiarazione annuale e

non quella effettiva desumibile dalle annotazioni contabili.

Ciò perché il giudice può prescindere da tale importo solo se esso non sia giustificato dall'esame formale della stessa dichiarazione (*cfr.* Cass. n. [31367/2021](#)).

Istanze per fermo pesca 2021 entro il 18 marzo 2022

Con un [comunicato](#) pubblicato ieri, 3 marzo, il Ministero del Lavoro ha reso noto che le istanze di accesso all'indennità onnicomprensiva per fermo pesca 2021 possono essere presentate entro il **18 marzo 2022**, in luogo del termine del 15 marzo previsto inizialmente dall'[art. 4](#) del DM 13 gennaio 2022 n. [1](#).

La proroga del termine è stata resa necessaria a causa delle operazioni di **manutenzione straordinaria** che interessano tutte le procedure del portale "Servizi Lavoro", le quali non

possono essere accessibili per la durata di 24 ore a partire dalle ore 16 di oggi (4 marzo).

Si ricorda che l'indennità in argomento trova applicazione nei confronti di ciascun lavoratore dipendente da impresa adibita alla **pesca marittima**, compresi i soci lavoratori delle cooperative della piccola pesca, di cui alla L. [250/58](#), in caso di sospensione dal lavoro derivante da misure di arresto temporaneo obbligatorio e non obbligatorio. La misura massima dell'agevolazione è pari a **30 euro** giornalieri e nelle ipotesi di

fermo pesca non obbligatorio può essere riconosciuta per un massimo di 40 giorni nell'arco dell'anno (si veda "[Per l'inden-](#)

[nità onnicomprensiva per fermo pesca istanza entro il 15 marzo](#)" del 22 gennaio 2022).

Via libera della Commissione europea al sostegno ai servizi di ristorazione

La Commissione europea ha approvato, il 2 marzo scorso, un regime italiano da 100 milioni di euro a sostegno dei servizi di **ristorazione** nel contesto della pandemia di coronavirus. Il regime è stato approvato nell'ambito del quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato.

Si tratta di sovvenzioni dirette fino a 10.000 euro per operatore e il bilancio rimanente sarà ripartito tra i beneficiari ammissibili in base al **rapporto** tra il numero di dipendenti di ciascun operatore e il numero totale di dipendenti di tutti i beneficiari. La misura sarà aperta agli operatori di servizi di ristorazione di qualsiasi dimensione. Lo scopo del regime è

aiutare i beneficiari a soddisfare il fabbisogno di liquidità e a proseguire le loro attività durante e dopo la pandemia.

La Commissione ha constatato che il regime italiano è in linea con le condizioni stabilite nel quadro temporaneo e sarà concesso entro il **30 giugno 2022**. La misura, dunque, è stata valutata necessaria, adeguata e proporzionata, in linea con l'[art. 107](#) par. 3 lettera b) del TFUE e con le condizioni stabilite nel quadro temporaneo. Su tale base la Commissione ha approvato le misure in conformità delle norme dell'Unione sugli aiuti di Stato.

Esclusione IVA ancora valida per le ODV anche con l'operatività del RUNTS

L'attività di trasporto sanitario svolta dall'**organizzazione di volontariato** a favore di una ASL, a fronte del mero rimborso dei costi effettivamente sostenuti, non è soggetta ad IVA ai sensi dell'[art. 8](#) comma 2 della L. 266/91, purché l'ente rispetti i requisiti per la conservazione della qualifica di ODV anche a seguito dell'operatività del RUNTS. È quanto si evince dalla risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. 92 di ieri.

L'Agenzia conferma che l'**esclusione IVA** prevista per le ODV dall'[art. 8](#) comma 2 primo periodo della L. 266/91 è attualmente ancora in vigore. Infatti, il Codice del **Terzo settore** ne prevede l'abrogazione soltanto a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Ue di cui all'art. 101 comma 10 del Codice stesso, e comunque non prima del periodo d'imposta successivo all'operatività del RUNTS ([artt. 102](#) comma 1 lett d) e 104 del DLgs. 117/2017).

L'esclusione da IVA, anche in base a quanto chiarito in precedenza (cfr. risposta a interpello n. 50/2020), opera a condizio-

ne che:

- le somme ricevute dall'ente costituiscano mero **rimborso** delle spese effettivamente sostenute nello svolgimento dell'attività di interesse generale;
- l'ente sia iscritto negli appositi registri predisposti da Regioni e Province autonome.

In merito a quest'ultima condizione, tuttavia, occorre verificare che l'ente abbia conservato la qualifica di ODV anche a seguito dell'avvio delle procedure di **trasmigrazione** dei dati **al RUNTS**, aspetto sul quale l'Agenzia non si pronuncia escludendo dalle sue competenze.

Con riferimento al caso specifico, viene precisato che, ipotizzando sussistenti le due condizioni richiamate, l'ODV non è tenuta ad aprire la partita IVA, né ad emettere fattura verso la ASL purché l'attività rientri tra quelle di **interesse generale** di cui all'[art. 5](#) del DLgs. 117/2017 (escluse quelle diverse di cui al successivo art. 6).