

Lunedì 30 maggio 2022

IL CASO DEL GIORNO

Sanzioni del 30% "non piene" se salta la dilazione da tassazione separata

/ Alfio CISSELLO e Massimo NEGRO

Laddove, a causa di **inadempienze** del contribuente, venga meno la dilazione di somme liquidate dagli uffici a titolo di tassazione separata, le sanzioni del 30% da omesso versamento non possono essere contegiate sugli interi [...]

PAGINA 2

IL PUNTO IAS

FTA dell'IFRS 9 con rettifiche da gestire in doppio binario ai fini della base ACE

/ Valeria RUSSO

L'impatto sulle riserve di utili della FTA dell'IFRS 9 va sterilizzato ai fini della determinazione della base ACE. È il principio affermato dalla risposta ad interpello n. 210/2022 che, valorizzando il dato [...]

PAGINA 9

FISCO

Abitazione principale senza IMU anche per coniugi residenti in Comuni diversi

L'agevolazione viene limitata a un solo immobile, scelto dai componenti del nucleo familiare

/ Lorenzo MAGRO e Arianna ZENI

A norma dell'art. 1 comma 740 della L. 160/2019, non costituisce presupposto impositivo ai fini IMU il possesso dell'**abitazione principale** o assimilata, salvo che si tratti di un'unità abitativa classificata nelle categorie catastali A/1, A/8 o A/9. In quest'ultimo caso, infatti, l'abitazione principale "di lusso" è invece assoggettata a IMU, ancorché con aliquota **ridotta**, fissata, ex art. 1 comma 748 della L. 160/2019, in misura pari allo 0,5%, (con facoltà dei Comuni di aumentarla allo 0,6% o diminuirla fino all'azzeramento). Inoltre, dall'IMU dovuta per l'abitazione principale "di lusso" nonché per le relative pertinenze si detraggono, fino a concorrenza del suo ammontare, 200 euro, rapportati al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione (art. 1 comma 749). L'abitazione principale viene definita dall'art. 1 comma 741 lett. b) della L. 160/2019 quale "immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come **unica** unità immobiliare,

nel quale il possessore e i componenti del suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente". Dunque, la norma richiede la compresenza di un elemento formale (residenza anagrafica) e uno sostanziale (dimora abituale) da riscontrarsi non solo in capo al soggetto passivo, ma anche ai componenti del suo nucleo familiare.

Con le modifiche recate alla predetta disposizione dall'art. 5-*decies* del DL 146/2021, viene riconosciuta ai familiari la facoltà, a partire dall'anno **2022**, di scegliere un immobile da qualificare come "abitazione principale" anche qualora i componenti del nucleo familiare del possessore abbiano residenza anagrafica e dimora abituale in immobili diversi siti in Comuni differenti.

Con un chiarimento reso durante la videoconferenza Telefisco del 27 gennaio 2022, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha precisato che la scelta dell'immobile da qualificare come "abitazione [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

L'adesione sull'IVA a debito non preclude il rimborso dell'IVA a credito

L'avveramento parziale della condizione può far scattare il registro

Bonus R&S recuperabile solo se prima viene acquisito il parere del MISE

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Imposta sostitutiva per i redditi di capitale esteri

/ Enrico TERRAGNI

La percezione di redditi di capitale corrisposti da soggetti esteri, **senza** l'intervento di un **intermediario residente** che assolve gli obblighi del sostituto d'imposta, impone alcune riflessioni circa le regole [...]

PAGINA 4

Sanzioni del 30% “non piene” se salta la dilazione da tassazione separata

La sanzione è la conseguenza del mancato pagamento del bonario

/ **Alfio CISSELLO** e **Massimo NEGRO**

Laddove, a causa di **inadempienze** del contribuente, venga meno la dilazione di somme liquidate dagli uffici a titolo di tassazione separata, le sanzioni del 30% da omesso versamento non possono essere conteggiate sugli interi importi dovuti, ma solo sulle somme ancora da pagare. Trattasi di un aspetto che, per le ragioni che seguono, discende dalla struttura della tassazione separata, non analizzato specificamente nella circ. Agenzia delle Entrate 9 aprile 2016 n. [17](#).

La dilazione delle somme derivanti da avviso bonario avviene in otto rate trimestrali di pari importo, elevate a venti se gli importi superano i 5.000 euro.

Ciò, come espressamente sancisce l'[art. 3-bis](#) del DLgs. 462/97, vale anche per le somme soggette a tassazione separata.

Gli inadempimenti, anche per la tassazione separata, sono quindi soggetti all'[art. 15-ter](#) del DPR 602/73.

Ora, salvo il regime dei **lievi inadempimenti**, l'[art. 15-ter](#) comma 1 del DPR 602/73 così prevede: “il mancato pagamento della prima rata entro il termine di trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, ovvero di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni in misura piena”.

Quanto appena esposto non può, ontologicamente, applicarsi in **modo incondizionato** alla tassazione separata.

Nel caso di definizione dell'avviso bonario, derivante da liquidazione automatica o da controllo formale delle dichiarazioni, la sanzione da omesso versamento non viene contestata in conseguenza del mancato pagamento dell'avviso bonario, ma è per così dire un “antecedente logico” dell'avviso bonario stesso.

Non a caso, come prevede l'[art. 13](#) del DLgs. 471/97, le violazioni che, a monte, danno luogo a **liquidazione automatica**/controllo formale della dichiarazione sono sanzionate nella misura del 30%.

Banalmente: l'omesso pagamento di imposte dichiarate è sanzionato ai sensi dell'[art. 13](#) del DLgs. 471/97 e dà luogo all'avviso bonario.

Quando viene notificato l'avviso bonario, è già allegato il modello F24 con le sanzioni ridotte a 1/3 (liquidazione automatica) o a 2/3 (**controllo formale**), in quanto la definizione è prevista dagli [artt. 2 e 3](#) del DLgs. 462/97.

Poi, se salta la dilazione per inadempimenti del contribuente, riemergono le sanzioni intere del 30% in quanto viene meno, logicamente, altresì la definizione “a monte” del bonario.

Tutto è diverso nella tassazione separata, ove le somme vengono liquidate d'ufficio e l'importo viene notificato al contribuente mediante avviso bonario.

A prescindere dalla dilazione, come stabilisce l'[art. 1](#) comma 412 della L. 311/2004, se gli **importi liquidati** con avviso bonario non sono pagati nei trenta giorni, sono irrogabili direttamente a mezzo ruolo le sanzioni del 30% ex [art. 13](#) del DLgs. 471/97.

Molto diversa la definizione degli avvisi bonari

Le sanzioni non sono quindi contenute nell'avviso bonario per la ragione esposta.

Allora, se salta la **dilazione dell'avviso bonario**, è ovvio che le sanzioni da omesso versamento vadano pagate sugli importi ancora dovuti, che, per forza di cose, riguardano solo imposte e interessi, mentre nel caso dell'avviso bonario da liquidazione automatica/controllo formale riguarderebbero imposte, interessi e sanzioni che “riemergerebbero” in misura piena.

Ciò anche nella versione dell'[art. 3-bis](#) del DLgs. 462/97 ante DLgs. 24 settembre 2015 n. [159](#).

Vi è da dire che, secondo la circ. Agenzia delle Entrate 9 aprile 2016 n. 17 § 3.2.1, anche in caso di “normale” definizione dell'avviso bonario, se salta la dilazione le **sanzioni del 30%** vengono irrogate sul residuo dovuto a titolo di imposta e interessi, e non sul totale.

Abitazione principale senza IMU anche per coniugi residenti in Comuni diversi

L'agevolazione viene limitata a un solo immobile, scelto dai componenti del nucleo familiare

/ Lorenzo MAGRO e Arianna ZENI

A norma dell'[art. 1](#) comma 740 della L. 160/2019, non costituisce presupposto impositivo ai fini IMU il possesso dell'**abitazione principale** o assimilata, salvo che si tratti di un'unità abitativa classificata nelle categorie catastali A/1, A/8 o A/9.

In quest'ultimo caso, infatti, l'abitazione principale "di lusso" è invece assoggettata a IMU, ancorché con aliquota **ridotta**, fissata, ex [art. 1](#) comma 748 della L. 160/2019, in misura pari allo 0,5%, (con facoltà dei Comuni di aumentarla allo 0,6% o diminuirla fino all'azzeramento). Inoltre, dall'IMU dovuta per l'abitazione principale "di lusso" nonché per le relative pertinenze si detraggono, fino a concorrenza del suo ammontare, 200 euro, rapportati al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione ([art. 1](#) comma 749).

L'abitazione principale viene definita dall'[art. 1](#) comma 741 lett. b) della L. 160/2019 quale "immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come **unica** unità immobiliare, nel quale il possessore e i componenti del suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente". Dunque, la norma richiede la compresenza di un elemento formale (residenza anagrafica) e uno sostanziale (dimora abituale) da riscontrarsi non solo in capo al soggetto passivo, ma anche ai componenti del suo nucleo familiare.

Con le modifiche recate alla predetta disposizione dall'[art. 5-decies](#) del DL 146/2021, viene riconosciuta ai familiari la facoltà, a partire dall'anno **2022**, di scegliere un immobile da qualificare come "abitazione principale" anche qualora i componenti del nucleo familiare del possessore abbiano residenza anagrafica e dimora abituale in immobili diversi siti in Comuni differenti.

Con un chiarimento reso durante la videoconferenza [Telefisco](#) del 27 gennaio 2022, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha precisato che la scelta dell'immobile da qualificare come "abitazione principale" deve essere fatta in sede dichiarativa:

- barrando il campo "15" ("Esenzioni"),
- riportando nelle annotazioni "Abitazione principale scelta dal nucleo familiare ex art. 1 comma 741 lettera b) della Legge n. 160 del 2019".

Si ritiene altresì opportuno (pur in assenza di specifiche indicazioni ministeriali) inserire il codice 5 ("Abitazione principale") nel campo 1 (relativo alle caratteristiche dell'immobile).

Si ricorda che, per il 2022, la dichiarazione IMU va presentata entro il **30 giugno 2023**.

In caso di omessa individuazione dell'abitazione prin-

cipale in sede dichiarativa, ferme restando le sanzioni di cui all'[art. 1](#) comma 775 della L. 160/2019, non parrebbe comunque configurabile, in assenza di specifiche previsioni, **alcuna decadenza** dall'agevolazione IMU (non constano però chiarimenti di prassi sul punto).

Si aggiunge che godono delle agevolazioni per l'abitazione principale cui sono accessorie anche le **pertinenze** della stessa, dovendo intendersi per tali, ex art. 1 comma 741 lett. b) della L. 160/2019, "esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo".

Le pertinenze eccedenti i suddetti limiti sono invece assoggettate all'IMU con aliquota ordinaria. Ad esempio, ove un'abitazione principale classata in categoria diversa da A/1, A/8 e A/9 avesse due **cantine** autonomamente accatastate nella categoria C/2, per una cantina a scelta del contribuente non deve essere versata l'imposta, mentre per l'altra cantina deve essere versata l'IMU applicando l'aliquota deliberata per gli "Altri immobili" (ove per altro l'importo superi i 12 euro quale importo minimo al di sotto del quale l'imposta non deve essere versata ai sensi dell'art. 1 comma 776 della L. 160/2019 che rimanda all'[art. 1](#) comma 168 della L. 296/2006, salvo che l'ente locale non abbia stabilito diversamente).

Da ultimo, occorre richiamare la questione di **legittimità costituzionale** sollevata avanti a sé dalla Consulta con l'ordinanza di "autorimessione" del 12 aprile 2022 n. [94](#), sulla previgente disciplina IMU di cui all'[art. 13](#) comma 2 del DL 201/2011, laddove fa riferimento alla residenza anagrafica e alla dimora abituale non solo del possessore dell'immobile, ma anche del suo nucleo familiare.

Secondo la Consulta dovrebbe dubitarsi dell'esistenza di alcun **ragionevole** motivo di differenziazione, tale da precludere l'agevolazione, tra la situazione dei possessori degli immobili in quanto tali e quella dei possessori degli stessi in riferimento al nucleo familiare.

Si ritiene che una declaratoria di incostituzionalità in accoglimento della predetta questione verrebbe a impattare significativamente, seppur **"indirettamente"**, anche sulla vigente disciplina IMU dell'art. 1 comma 741 della L. 160/2019 (si veda ["Questioni sulle agevolazioni ICI e IMU per l'abitazione principale inammissibili"](#) del 29 aprile 2022).

Imposta sostitutiva per i redditi di capitale esteri

Necessario compilare il quadro RM per le somme percepite senza intermediari

/ Enrico TERRAGNI

La percezione di redditi di capitale corrisposti da soggetti esteri, **senza** l'intervento di un **intermediario residente** che assolve gli obblighi del sostituto d'imposta, impone alcune riflessioni circa le regole di tassazione cui assoggettare le somme.

Secondo l'[art. 18](#) del TUIR, i redditi di capitale di fonte estera, che sarebbero soggetti a ritenuta a titolo di imposta o a imposta sostitutiva *ex* [art. 2](#) comma 1-*bis* del DLgs. 239/96, scontano un'imposizione sostitutiva, con aliquota pari a quella prevista per la ritenuta a titolo d'imposta.

La norma **equipara il trattamento fiscale** dei redditi di capitale di fonte estera siano essi percepiti tramite un intermediario o in maniera immediata.

L'imposizione sostitutiva costituisce il regime ordinario, e lo stesso articolo 18 prevede la possibilità, in alternativa, di optare per l'assoggettamento a imposizione ordinaria, pari all'IRPEF ed eventuali addizionali.

I redditi di capitale da assoggettare a imposizione sostitutiva devono essere indicati nel modello REDDITI PF (quadro RM) e la relativa imposta viene versata con le modalità e i termini previsti per l'imposta dovuta a saldo.

La natura "sostitutiva" dell'imposta comporta il mancato concorso alla formazione del reddito complessivo, cui consegue l'**impossibilità** di fruire del **credito per le imposte estere** *ex* [art. 165](#) del TUIR.

L'ambito oggettivo non corrisponde alla genericità dei redditi di capitale come definiti dall'[art. 44](#) del TUIR. Il perimetro è invece dettato dalle norme che all'interno dell'ordinamento prevedono prelievi tramite ritenuta a titolo di imposta o nelle ipotesi di imposizione sostitutiva *ex* [art. 2](#) comma 1-*bis* del DLgs. n. 239/96.

Con ordine, e richiamando i **codici** previsti dalle istruzioni al quadro RM del modello REDDITI PF, una prima macro-area – identificata dal codice A – include le fattispecie previste dal comma 2 dell'[art. 18](#) del TUIR. Sono infatti soggetti a imposizione sostitutiva gli interessi e gli altri proventi delle obbligazioni e degli altri titoli *ex* [art. 31](#) del DPR 601/73, oltre a quelli con un regime fiscale a essi equiparato, la cui emissione avvenga all'estero a partire dal 10 settembre 1992.

Le fattispecie *ex* [art. 31](#) del DPR 601/73 sono gli interessi e gli altri proventi derivanti dai titoli di Stato e dagli enti territoriali, indipendentemente dalla loro durata, oltre ai buoni fruttiferi postali emessi da Cassa depositi e prestiti. Tali redditi beneficiano di un prelievo a titolo di imposta sostitutiva con aliquota pari al **12,50%** *ex* [art. 2](#) comma 1 del DPR 239/96.

L'aliquota ridotta per tali titoli si applica al ricorrere del solo requisito della natura del **soggetto emittente**, pertanto anche se il titolo difetta delle caratteristiche tipi-

che degli strumenti obbligazionari – vale a dire il rimborso alla scadenza di una somma almeno pari a quella mutuata.

Tra le ipotesi con il codice A che beneficiano di tale aliquota, rientrano i proventi delle obbligazioni emesse dagli Stati *white list* (e dai loro enti territoriali) *ex* [art. 3](#) comma 2 lett. b) del DL 66/2014. In tal caso, è necessario che detti titoli presentino le caratteristiche proprie delle obbligazioni, come confermato dall'Agenzia delle Entrate (circ. 28 marzo 2012 n. [11](#), § 2.2).

Ulteriore categoria è individuata dai titoli obbligazionari emessi dagli enti e dagli **organismi internazionali** costituiti in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia, i quali a norma dell'[art. 12](#) comma 13-*bis* del DLgs. 461/97 sono equiparati a tutti gli effetti fiscali ai titoli dello Stato italiano.

Tra tali emittenti rientrano la Banca europea per la ricostruzione e lo sviluppo (BERS), la Banca europea per gli investimenti (BEI) e la Banca internazionale per la ricostruzione e lo sviluppo (BIRS).

Da indicarsi con il codice A, ma soggetti a un prelievo "ordinario" del **26%**, sono i proventi derivanti dai titoli emessi da Stati non *white list*.

L'applicazione di una ritenuta a titolo d'imposta pari al 26% è prevista dall'[art. 26](#) del DPR 600/73 sugli interessi e altri proventi da depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero *ex* [art. 44](#) comma 1 lett. a) del TUIR (da indicarsi nel quadro RM con il codice G), sulle somme derivanti da mutui titoli garantiti *ex* lett. g-*bis* (codice C) e sui proventi derivanti da riporti, pronti contro termine su titoli e valute corrisposti da soggetti non residenti *ex* lett. g-*ter* (codice D).

Un prelievo di egual misura è stabilito dall'[art. 26-ter](#) del DPR 600/73 rispetto a due distinte ipotesi dell'[art. 44](#) comma 1 del TUIR, da indicare con il codice E: trattasi dei capitali percepiti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione (lett. g-*quater*) e dei rendimenti delle rendite vitalizie con funzione previdenziale derivanti da contratti assicurativi stipulati con imprese di assicurazione non residenti (lett. g-*quinqies*).

Infine, l'imposizione sostitutiva riguarda i proventi derivanti dalla partecipazione a **OICVM esteri** conformi alle direttive Ue, ove difetti l'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta prevista dall'[art. 10-ter](#) della L. 77/83. Rispetto a tali redditi, risulta complesso il **coordinamento** con l'[art. 17](#) comma 1 lett. n) del TUIR, il quale annovera i redditi derivanti dall'[art. 44](#) comma 1 lett. g) tra le ipotesi di tassazione separata, a condizione che non siano soggetti a ritenuta o a imposta sostitutiva e laddove la durata del contratto o del titolo sia superiore a cinque anni.

L'adesione sull'IVA a debito non preclude il rimborso dell'IVA a credito

Il contenuto dell'accordo riguardava un accertamento induttivo puro

/ Giorgio INFRANCA e Pietro SEMERARO

La sottoscrizione di un atto di **accertamento con adesione** non preclude al contribuente la facoltà di richiedere un rimborso di imposte relative alla medesima annualità già oggetto di adesione, purché con riferimento a fattispecie che esulano dall'accordo stipulato con il Fisco.

È questo, in estrema sintesi, il principio desumibile dalla sentenza della Corte di Cassazione n. [16104](#) del 19 maggio 2022.

La controversia muoveva le proprie mosse dall'impugnazione di un silenzio rifiuto alle istanze di rimborso presentate dal contribuente. Il rifiuto veniva giustificato in giudizio dall'Agenzia delle Entrate in base alla circostanza che sulle **medesime annualità** il contribuente aveva sottoscritto un accertamento con adesione con l'ufficio.

In particolare, per quanto si apprende dalla lettura della sentenza, il contribuente aveva agito per la richiesta di rimborso dell'IVA a credito, scaturente da una serie di lavori di ristrutturazione effettuati su immobili di proprietà, locati a terzi; gli accertamenti con adesione, invece, erano stati sottoscritti con riferimento a maggiori ricavi e maggior IVA a debito induttivamente accertati dall'Agenzia delle Entrate con riguardo alle **medesime annualità** in cui erano state effettuate le ristrutturazioni.

La Cassazione ha ritenuto illegittimo il silenzio rifiuto opposto dall'Agenzia sostenendo che, nel caso di specie, non possa essere invocata quella giurisprudenza tributaria secondo la quale non sarebbero rimborsabili le somme oggetto di un precedente accordo in adesione (Cass. 6 ottobre 2010 n. [20732](#) e 7 novembre 2012 n. [19220](#)). Ciò in quanto, nel caso di specie, il contribuente non starebbe agendo per **ottenere il rimborso** delle imposte già versate nell'ambito dell'adesione, ma starebbe agendo per il recupero di imposte afferenti a fattispecie autonoma e distinta rispetto a quella oggetto di accertamento.

In altri termini, l'istanza di rimborso del contribuente non avrebbe tanto la finalità di sindacare surrettiziamente i **contenuti dell'accordo** di adesione (aggirandone il divieto di impugnabilità espressamente previsto dall'[art. 2](#) comma 3 del DLgs. 218/1997), quanto piuttosto la finalità di ristabilire la neutralità dell'IVA con riferimento a una fattispecie non oggetto dell'atto di adesione.

La decisione, in questo senso, appare senz'altro condi-

visibile.

Essa si fonda su una visione "sostanzialista" del computo dell'IVA dovuta, mutuata dalla giurisprudenza unionale, per cui, sebbene l'eccedenza IVA costituisca una **somma algebrica** fra IVA a debito e IVA a credito, ciò non implica che "l'eccedenza costituisca un'unità inscindibile, che non renda possibile distinguere operazioni precise. Al contrario: il diritto alla detrazione dell'Iva **pagata a monte**, che forma la posta detraibile destinata a confluire nell'importo richiesto a rimborso, va inteso in relazione a un'operazione precisa".

Secondariamente, altro aspetto ben valorizzato dalla Corte attiene alla natura dell'accertamento con adesione che resta sì un accordo di diritto pubblico, afferente all'obbligazione tributaria, ma i cui effetti non dovrebbero trascendere i limiti propri dell'indagine svolta in contraddittorio fra le parti.

Non si intacca l'accordo tra le parti

E, allora, pare si possa affermare, leggendo fra le righe della sentenza, che se da un lato è senz'altro vero che l'avviso di accertamento con adesione è un atto sostanzialmente intangibile, omnicomprensivo e idoneo a definire compiutamente la posizione fiscale del contribuente con riferimento a una data annualità, tanto da **non poter essere modificato o integrato** dall'ufficio, se non nei limiti e nei casi espressamente previsti dalla legge (*cfr.* art. 2 comma 4 del DLgs. 218/1997), dall'altro lato, però, non si può ritenere che tale atto sia suscettibile di determinare un effetto transattivo generale sulla posizione fiscale del contribuente (con reciproche concessioni e riconoscimenti, alla stregua di un accordo privatistico), né tantomeno di estendere i propri effetti su fattispecie che non siano entrate nel novero dell'indagine accertativa svolta in **contraddittorio** fra ufficio e contribuente.

In questo senso, dunque, così come resta impregiudicata all'Ufficio la facoltà di procedere con ulteriori azioni accertative se sopravviene la conoscenza di nuovi elementi tali da far emergere un nuovo reddito particolarmente rilevante (art. 2 comma 4 lett. a) del DLgs. 218/97), del pari resta **impregiudicata** per il contribuente la facoltà di richiedere a rimborso imposte estranee e diverse rispetto a quelle oggetto dell'accertamento con adesione.

L'avveramento parziale della condizione può far scattare il registro

Se le parti hanno concepito un'efficacia frazionata, è possibile applicare l'imposta già quando la condizione si verifica solo per alcuni beni

/ Anita MAURO

In tema di contratto sottoposto a **condizione sospensiva**, può accadere, ove l'atto abbia ad oggetto molteplici beni, che gli eventi cui è rimesso l'avveramento della condizione si verifichino in momenti diversi in relazione ai diversi beni, di modo che l'atto realizzi i propri effetti in modo parziale.

In tale ipotesi, posto che l'[art. 27](#) comma 2 del DPR 131/86 consente di applicare l'imposta di **registro proporzionale** solo quando la condizione "si verifica" ("o l'atto produce i suoi effetti prima dell'avverarsi di essa"), vi è da chiedersi se la condizione "parzialmente verificata" (verificata solo in relazione a taluni beni) possa già far scattare l'applicazione dell'imposta proporzionale, ovvero se sia necessario attendere l'avveramento della condizione in relazione a tutti i beni.

Il tema è stato esaminato di recente dalla Cassazione del 26 aprile 2022 n. [13011](#), che riguardava un atto di **concessione di beni demaniali**, avente ad oggetto una pluralità di beni immobili occupati da terzi, sottoposto alla condizione sospensiva della loro liberazione.

Con riferimento al caso descritto, la Suprema Corte si domanda se, ai sensi del citato [art. 27](#) comma 2 del DPR 131/86, il presupposto per l'applicazione dell'imposta di registro **proporzionale**:

- possa ritenersi realizzato "per i singoli beni oggetto del negozio a mano a mano che vengono nella disponibilità effettiva del concessionario" (configurando tale evento avveramento "parziale" della condizione);
- ovvero se sia necessario attendere l'integrale liberazione dei beni (in quanto solo tale atto configura il definitivo e completo avveramento della condizione, integrando l'efficacia dell'atto).

Per risolvere la questione, secondo i giudici di legittimità, è necessario indagare la **volontà delle parti** contrattuali in relazione all'efficacia del contratto.

In proposito, la parte ricorrente sosteneva che l'imposta proporzionale non potesse applicarsi al momento della liberazione solo di alcuni beni oggetto del contratto, in quanto dal contenuto del contratto emergeva come l'efficacia del contratto fosse stata "subordinata all'avvenuta integrale liberazione delle aree".

La Cassazione, però, non condivide l'impostazione dei ricorrenti e, confermando la sentenza di merito, avalla la richiesta dell'imposta di registro proporzionale avanzata dalle Entrate già al momento della **consegna di alcuni** dei beni oggetto di concessione.

Secondo i giudici, infatti, sebbene sia vero che le parti in contratto hanno "fatto riferimento all'integrale liberazione delle aree come condizione indispensabile ed

essenziale alla realizzazione dell'intero progetto", avrebbero, poi, in qualche modo smentito tale approccio, avendo concepito la possibilità di un **pagamento del canone frazionato** in relazione alle singole aree volta a volta messe a disposizione del concessionario.

In particolare, per giungere a tale conclusione, la Suprema Corte valorizza il fatto che l'**ammontare del canone** sia stato "concepito dalle parti in proporzione all'effettiva disponibilità delle aree oggetto di concessione", nonché il fatto che "il canone sia stato effettivamente corrisposto in misura variabile di anno in anno in relazione alle aree via via disponibili". Inoltre – aggiunge la Corte – "trattandosi di aree occupate sine titolo da parecchi soggetti è verosimile che le parti abbiano ipotizzato che la liberazione delle aree non potesse avvenire tutta in un unico momento".

Non può non notarsi, peraltro, come la Cassazione non adotti toni assertivi, usando espressioni che denotano come la linea di demarcazione tra le due situazioni sia **piuttosto labile**; essa afferma, infatti, di ritenere "più che plausibile che le parti abbiano ipotizzato un frazionamento della condizione e non un'inscindibilità dell'evento".

In conclusione, però, la Suprema Corte afferma che, nel caso di specie, può ritenersi verificato il **presupposto** per l'applicazione dell'imposta di registro proporzionale ex art. 27 comma 2 del DPR 131/86 in relazione ai beni immobili oggetto della concessione che sono effettivamente passati nella disponibilità del concessionario (in quanto liberati dagli occupanti), poiché, per essi, l'atto ha iniziato a dispiegare i propri effetti.

Quindi, secondo i giudici, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro proporzionale all'atto soggetto a condizione sospensiva, ai sensi dell'art. 27 comma 2 del DPR 131/86, non è necessario che l'atto realizzi la propria **causa** (elemento che rileva ai fini civilistici, per valutare l'adempimento), ma è sufficiente che l'atto abbia realizzato i propri effetti, anche solo parziali: se le parti hanno prefigurato un avveramento della condizione in modo progressivo, prendendo in considerazione i singoli beni oggetto del negozio, è possibile applicare l'imposta di registro già nel momento in cui la condizione (da cui derivano gli effetti del contratto), si sia verificata solo per alcuni di tali beni.

Peraltro, anche ai fini della **base imponibile**, con riferimento agli atti soggetti a condizione sospensiva, l'[art. 43](#) del DPR 131/86 attribuisce rilevanza "alla data in cui si producono i relativi effetti traslativi o costitutivi", che va a presa a riferimento per individuare il valore.

Bonus R&S recuperabile solo se prima viene acquisito il parere del MISE

Si rafforza l'indirizzo delle Commissioni tributarie che richiedono necessariamente la valutazione del Ministero

/ Alice BOANO

L'Amministrazione finanziaria per poter procedere al recupero del credito di imposta per attività di **ricerca e sviluppo** di cui all'[art. 3](#) del DL 145/2013 deve richiedere il parere del MISE, pena l'illegittimità dell'atto impositivo.

Questo è l'orientamento che si sta **progressivamente consolidando** presso i giudici di merito, chiamati a valutare la legittimità di numerosi avvisi di recupero di crediti di imposta di cui all'[art. 1](#) comma 421 della L. 311/2004 nei quali non vi è allegato il preventivo parere del Ministero dello Sviluppo economico.

L'[art. 3](#) del DL 145/2013 convertito e il DM [27 maggio 2015](#) prevedono il riconoscimento alle imprese di un credito d'imposta per una serie di attività di ricerca e sviluppo.

Secondo le indicazioni fornite dalla prassi valgono, ai fini dell'individuazione delle **spese agevolabili**, i criteri contenuti nel "Manuale di Frascati" (circ. MISE 9 febbraio 2018 n. [59990](#)). Gli investimenti in ricerca e sviluppo devono presentare il requisito della novità, non essendo agevolabili tecnologie già disponibili e ampiamente diffuse, sia il requisito del rischio finanziario nonché d'insuccesso tecnico (ris. Agenzia delle Entrate n. [46/2018](#)).

In base all'[art. 8](#) del DM 27 maggio 2015 l'Agenzia delle Entrate può chiedere un parere al MISE per valutazioni di carattere tecnico in ordine alla spettanza al credito d'imposta.

Tuttavia la valutazione dei progetti di ricerca e sviluppo impone un'analisi connotata da un **elevato tecnicismo** e, per tale ragione, i giudici tributari ritengono indispensabile una valutazione da parte del Ministero dello Sviluppo economico.

A questa impostazione hanno aderito diverse pronunce, da ultimo la C.T. Prov. Roma 18 maggio 2022 n. [5918](#).

Nella medesima prospettiva, la C.T. Prov. Napoli 2 maggio 2022 n. [4988/30/22](#) ha evidenziato come si tratti di una materia in cui appare particolarmente incisivo il ruolo svolto dal Ministero dello Sviluppo economico nella predisposizione delle "disposizioni applicative necessarie" nonché delle "modalità di verifica e controllo dell'**effettività delle spese** sostenute" e delle "cause di decadenza e revoca del beneficio" ([art. 3](#) comma 14 del DL 145/2013).

Secondo la C.T. Prov. Ancona 11 agosto 2021 n. [392/2/21](#), ancora, l'[art. 3](#) comma 12 del DL 145/2013, nel contemplare la possibilità del MISE di esprimere il parere, in realtà esprime la necessità di una **discrezionalità tecnica** che non può essere autonomamente esercitata dalla Pubblica Amministrazione se non attraverso il parere necessario degli organi tecnici e, quindi, delle strutture in seno al Ministero dello Sviluppo economico o altri enti pubblici che, se del caso, possono essere chiamati in veste di consulente *super partes*.

La C.T. Prov. Vicenza 9 luglio 2021 n. [365/3/21](#) ha invocato infine, ad ulteriore sostegno, le circolari dell'Agenzia delle Entrate 16 marzo 2016 n. [5](#) e 27 aprile 2017 n. [13](#).

Invocata la figura dell'eccesso di potere

Tutte le pronunce richiamate evidenziano che di fronte a valutazioni connotate da grande complessità è necessario maggior rigore e, laddove il livello di tecnicismo sia eccessivamente elevato, la valutazione dell'Amministrazione finanziaria non può prescindere dal parere dagli organi individuati per lo scopo dal legislatore: diversamente ragionando la condotta dell'organo accertatore è connotata da **eccesso di potere**.

Tassa di concessione governativa sui cellulari legittima

Secondo la Cassazione, i Comuni sono tenuti al pagamento della tassa

/ Arianna ZENI

È legittima e conforme con il diritto comunitario la **tassa di concessione governativa** (TCG) sui telefoni **cellulari** per i quali è stato stipulato un contratto telefonico con abbonamento e ne sono assoggettati anche i Comuni.

Queste in sostanza sono le conclusioni della Cassazione, nella sentenza 24 maggio 2022 n. [16681](#), che vanno a consolidare il proprio orientamento giurisprudenziale (tra le altre, Cass. SS.UU. 2 maggio 2014 n. [9560](#) e le successive pronunce, cui si sono uniformate, tra le altre, Cass. nn. 14243/2021, 31414/2018 e [19632/2014](#)).

Secondo detto orientamento, infatti, ad avviso dei giudici delle Sezioni Unite:

- non è corretto sostenere che il Codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al DLgs. 1° agosto 2003 n. [259](#), si occupi soltanto delle comunicazioni radio e non di quelle telefoniche poiché esso disciplina le reti e le relative autorizzazioni d'esercizio di entrambe le apparecchiature;
- l'applicabilità della tassa di concessione governativa ai "telefoni cellulari" emerge in conseguenza dello sviluppo della disciplina delle "stazioni elettriche" e dell'**evoluzione** delle **tecnologie** della comunicazione "mobile";
- la Corte di Giustizia ritiene che non sia illegittima e incompatibile con il diritto comunitario una norma di diritto nazionale che preveda questo tributo, dato che tale tassa ha per presupposto l'impiego del telefono e non la fornitura di un servizio (*cfr.* Corte di Giustizia 12 dicembre 2013 causa C-335/13);
- la tassa non può essere considerata inapplicabile perché, altrimenti, sussisterebbe un'incompatibilità con l'[art. 219](#) del DLgs. 259/2003, in base al quale "dall'attuazione del Codice non devono derivare nuovi o maggio-

ri oneri a carico del bilancio dello Stato".

I giudici, inoltre, rammentano che la **legittimità** della tassa deriva anche dalla **norma di interpretazione autentica** prevista dall'[art. 2](#) comma 4 del DL 28 gennaio 2014 n. 4, che esplica effetti retroattivamente, secondo cui "Per gli effetti dell'[articolo 21](#) della Tariffa annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. [641](#), le disposizioni dell'[articolo 160](#) del Codice delle comunicazioni elettroniche di cui al decreto legislativo 1° agosto 2003, n. 259, richiamate dal predetto articolo 21, si interpretano nel senso che per stazioni radioelettriche si intendono anche le apparecchiature terminali per il servizio radiomobile terrestre di comunicazione" (definiti in modo più tecnico, i telefoni cellulari).

I Comuni, infine, non possono sottrarsi al pagamento della tassa di concessione governativa in quanto una disposizione che ne preveda l'esenzione non è specificamente prevista.

La debenza della tassa in capo ai **Comuni** non viola, secondo la Cassazione, i principi costituzionali di equior-dinazione ([art. 114](#) Cost.) e di sussidiarietà verticale ([art. 118](#) Cost.) e lo Stato, a differenza dei Comuni, è esente dalla tassa soltanto perché, in quanto percettore delle entrate derivanti dalla tassa, il suo assoggettamento "darebbe luogo ad una mera partita di giro, priva di significato finanziario".

Anche gli enti locali, quindi, sono tenuti al **pagamento** della tassa governativa sugli **abbonamenti** dei telefoni **cellulari**, "in quanto soggetti passivi d'imposta distinti rispetto allo Stato, attesa l'inesistenza di una assimilazione generalizzata tra le amministrazioni pubbliche di cui all'[art. 1](#), comma 2, del d.lgs. n. 165 del 2001".

FTA dell'IFRS 9 con rettifiche da gestire in doppio binario ai fini della base ACE

Le conclusioni della risposta a interpello n. 210/2022 non sembrano tener conto dell'evoluzione normativa contabile e fiscale

/ Valeria RUSSO

L'impatto sulle riserve di utili della FTA dell'IFRS 9 va sterilizzato ai fini della determinazione della base ACE. È il principio affermato dalla risposta ad interpello n. [210/2022](#) che, valorizzando il dato letterale dell'[art. 5](#) comma 7 del DM 3 agosto 2017, ha affermato che l'**eventuale decremento** del patrimonio netto dovuto alla riserva FTA dell'IFRS 9 non riduce la base ACE nell'esercizio di iscrizione. Ciò comporta, però, la necessità di sterilizzare negli esercizi successivi gli utili che si generano in relazione alle fattispecie che hanno dato origine alla riserva. Si tratta di un monitoraggio che va operato in via extracontabile e posto in essere unicamente ai fini dell'ACE.

La *First Time Adoption* (FTA) dell'IFRS 9 – che ha riguardato generalmente i bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2018 – ha determinato un notevole impatto sul **patrimonio netto**, in considerazione dei diversi effetti positivi e negativi derivanti dai nuovi criteri di contabilizzazione e valutazione introdotti dallo standard contabile. Ad esempio, nel caso rappresentato dalla società istante, la FTA dell'IFRS 9 ha comportato una complessiva riduzione del patrimonio netto, derivante dalla somma algebrica tra l'effetto positivo della valorizzazione al *fair value* di alcune attività precedentemente contabilizzate al costo ammortizzato (rilevato nella voce 110 Riserve da valutazione) e l'effetto negativo dovuto alle maggiori rettifiche di valore su crediti e titoli e ai maggiori accantonamenti su impegni e garanzie rilasciate, a seguito dell'applicazione *Expected Credit Loss Model* (ECL) e alla riclassifica da riserve da valutazione a riserve di utili della valutazione negativa degli strumenti OICR (rilevate nella voce 140 Riserve).

Si è, quindi, posto il tema della rilevanza di tale **decremento** ai fini della determinazione della base ACE del periodo di imposta di FTA e l'eventuale impatto sulla determinazione della base ACE dei periodi di imposta successivi.

Si ricorda che nel decreto attuativo ACE il tema è **parzialmente disciplinato**, in quanto il legislatore ha ritenuto espressamente rilevanti unicamente le rettifiche operate in sede di prima adozione dei principi contabili derivanti dalla "eliminazione di costi di ricerca e pubblicità non più capitalizzabili" e dall'"utilizzo del criterio del costo ammortizzato". Tale previsione, chiaramente ispirata alla FTA degli OIC modificati a seguito del DLgs. [139/2015](#), è finalizzata a semplificare la de-

terminazione della base ACE, considerando rilevanti le rettifiche operate in sede di prima adozione e garantendo contestualmente la rilevanza (o l'assenza di peso) dei reversal futuri.

Nella Relazione illustrativa al decreto, si legge che "tale orientamento è esteso anche ai soggetti IAS/IFRS adopter esclusivamente in riferimento alle fattispecie espressamente riportate" e che "tutte le ipotesi non menzionate nel testo del comma 7 sono da considerarsi non rilevanti ai fini della determinazione della base ACE".

L'Agenzia delle Entrate, nella risposta a interpello n. 210/2022, precisa ulteriormente che tale chiarimento deve essere contestualizzato in un sistema di determinazione della **base ACE** volto ad evitare qualsiasi duplicazione dell'agevolazione, ipotesi che invece si realizzerebbe qualora non fosse data mai rilevanza alle rettifiche da FTA. Ciò determina la necessità di evitare la duplicazione dell'agevolazione rettificando gli utili degli esercizi successivi al momento in cui si realizza la fattispecie che ha dato origine alla riserva.

Calando tale principio sulla FTA dell'IFRS 9, la riduzione di patrimonio non determina una riduzione della base ACE al momento dell'iscrizione della riserva da FTA ma, al momento in cui si realizzerà la fattispecie che ha dato origine alla riserva da FTA derivante dalla prima applicazione dell'IFRS 9, è necessario rettificare gli utili degli **esercizi successivi**.

Al riguardo, va evidenziato come le conclusioni raggiunte nella risposta in commento siano indubbiamente coerenti con il dettato normativo e con quanto esplicitato nella Relazione illustrativa, ma non sembrano tener conto dell'evoluzione normativa contabile e fiscale medio tempore intervenuta. Il riferimento è all'IFRS 9 e al relativo decreto di endorsement fiscale (DM [10 gennaio 2018](#)) nell'ambito dei quali la specifica casistica delle ECL non sembra essere ontologicamente dissimile da quella del costo ammortizzato (contemplata dall'[art. 5](#) comma 7 del DM 3 agosto 2017).

In ogni caso, non si può fare a meno di evidenziare come l'**irrilevanza** del decremento in sede di FTA dell'IFRS 9 e il necessario monitoraggio dei componenti che transitano a Conto economico nei periodi di imposta successivi determini anche notevoli complessità operative legate alla necessità di gestire in doppio binario le rettifiche agli utili di tali periodi di imposta.

Per la responsabilità dell'accomandante non rilevano intensità e continuità degli atti

Il coinvolgimento nella gestione dipende dalla partecipazione al momento genetico delle scelte

/ Maurizio MEOLI

Il termine entro il quale dichiarare il fallimento in estensione del socio illimitatamente responsabile di cui all'[art. 147](#) comma 2 del RD 267/1942 – un anno dallo scioglimento del rapporto sociale o dalla cessazione della responsabilità illimitata – decorre **dal momento dell'iscrizione** nel Registro delle imprese di una vicenda, personale o societaria, che abbia determinato il venir meno della responsabilità illimitata e attiene anche al fallimento in estensione del socio accomandante di una sas che si sia ingerito nella gestione.

Ai fini di tale ingerenza non è necessaria un'attività dotata dei caratteri di intensità e continuità, essendo sufficiente il compimento di atti non riguardanti il mero profilo esecutivo, ma il **momento genetico** in cui si manifesta la scelta d'impresa, ovvero che si tratti di atti di gestione e non di mero carattere attuativo. Ad affermarlo è l'ordinanza n. [6771/2022](#) della Cassazione.

Ai sensi dei commi 1 e 2 dell'[art. 147](#) del RD 267/1942, la sentenza che dichiara il fallimento di una società può produrre anche il fallimento dei soci, pur se non persone fisiche, illimitatamente responsabili. Tale ultimo fallimento non può essere dichiarato decorso un anno dallo scioglimento del rapporto sociale o dalla cessazione della responsabilità illimitata.

La Cassazione sottolinea come l'[art. 147](#) comma 2 del RD 267/1942 si riferisca esclusivamente allo scioglimento del rapporto nei confronti del **singolo socio** e non anche allo scioglimento della società, il quale non è preso in considerazione né dall'[art. 147](#), né dall'[art. 10](#) del RD 267/1942, che ancora la decorrenza del termine per la dichiarazione di fallimento della società alla cancellazione dal Registro delle imprese, sempre che non si dimostri che l'attività sia proseguita. D'altronde, la dichiarazione di fallimento, pur determinando lo scioglimento della società, non comporta l'estinzione della stessa, che consegue soltanto alla sua cancellazione, né alcuna alterazione del "vincolo sociale" e dell'organizzazione sociale, che continuano ad esistere, seppure con le limitazioni derivanti dall'intervento spossessamento.

Rispetto a ciò, l'esclusione di diritto del socio che sia dichiarato fallito, prevista dall'[art. 2288](#) c.c., tende a preservare la società *in bonis* dagli effetti dell'insolvenza personale del socio e non opera nell'ipotesi in cui il fallimento del socio sia effetto di quello della società, quale **riflesso** della responsabilità illimitata del primo per le obbligazioni della seconda.

In tale sistema complessivo la dichiarazione di fallimento per estensione del socio illimitatamente responsabile resta assoggettata esclusivamente al termi-

ne di un anno decorrente dall'iscrizione nel Registro delle imprese di una vicenda, personale o societaria, che abbia determinato il **venir meno** del rapporto sociale o della responsabilità illimitata.

Tale disciplina trova applicazione anche al fallimento in estensione del socio accomandante di una sas che, **ingeritosi nella gestione**, sia tenuto a rispondere illimitatamente per le obbligazioni sociali. L'accomandante che abbia violato il divieto di cui all'[art. 2320](#) c.c., infatti, si trova in una posizione equiparabile a quella dell'accomandatario occulto, sicché, proprio in virtù del principio di certezza delle situazioni giuridiche, il termine per la dichiarazione di fallimento non decorre né dalla data del recesso, né da quella della dichiarazione di fallimento della società, ma unicamente dal giorno in cui lo scioglimento del rapporto sociale con il socio sia portato a conoscenza dei creditori con idonee forme di pubblicità.

Quanto, poi, alla **configurabilità** dell'ingerenza nella gestione sociale da parte del socio accomandante – che, ai sensi dell'[art. 2320](#) c.c., giustifica la responsabilità illimitata del socio accomandante per le obbligazioni sociali – la decisione in commento sottolinea come sia necessario che essa non riguardi il mero profilo esecutivo, ma il momento genetico in cui si manifesta la scelta d'impresa, ovvero che si tratti di un atto di gestione e non di mero carattere attuativo.

Ciò significa che i connotati di decisività e rilevanza necessari ai fini della configurabilità dell'indebita ingerenza non dipendono tanto dalla durata nel tempo dell'attività complessivamente posta in essere dall'accomandante o dalla reiterazione e dalla frequenza degli atti compiuti, quanto dalla collocabilità degli stessi nell'alveo delle scelte spettanti al titolare dell'impresa, in cui si concreta la gestione della società, e in particolare al loro attenere alla decisione di instaurare i rapporti obbligatori con i terzi estranei alla società, restando conseguentemente esclusi gli aspetti di carattere esecutivo inerenti all'**adempimento** delle obbligazioni che da quei rapporti derivano.

Nella specie, quindi, è attribuito rilievo al fatto che l'**accomandante** avesse:

- acquistato un'auto per la società in assenza di procura speciale;
- quanto meno partecipato alla scelta dei campionari (attività di sicuro rilievo rispetto alla strategia commerciale della società);
- operato sul conto corrente della società sulla base di una delega in tal senso.

Necessario perseguire sostanzialmente l'obiettivo della continuità

La giurisprudenza di merito che va formandosi in materia di composizione negoziata della crisi prende le mosse dai giudizi che, *ex* [art. 7](#) del DL 118/2021, hanno per oggetto la **conferma** delle misure protettive chieste dalle imprese in uno con l'istanza di nomina dell'esperto.

Tali pronunce finiscono, inevitabilmente, per contribuire alla interpretazione complessiva dell'istituto, dato che, com'è ovvio, una eventuale **revoca** o modifica delle misure protettive può essere originata da vizi di carattere più generale nell'utilizzo della composizione negoziata e, in particolare, da un impiego, per così dire, abusivo di detto istituto.

Uno degli aspetti che probabilmente assume, in tale contesto, maggiore rilievo, si riferisce a situazioni nelle quali la composizione negoziata, lungi dall'essere utilizzata per consentire il **ripristino** degli equilibri aziendali per il tramite della continuità, viene impiegata in situazioni di liquidazione dissimulata, con il ragionevole sospetto che lo scopo sia quello di evitare le "forche caudine" di una procedura concorsuale vera e propria ovvero virare verso il concordato semplificato, che pure presenta profili sostanziali e procedurali ben di favore rispetto al concordato preventivo "vero e proprio".

Un ulteriore profilo di possibile abusività pare potersi individuare nell'obiettivo di perseguire una continuità diretta anche quando il rapporto fra indebitamento da ripianare e flussi di cassa normalizzati attesi è tale da suggerire (se non imporre) una **discontinuità** proprietaria e gestionale.

È interessante, in tal senso, la lettura che sembra potersi fare del provvedimento emesso dal Tribunale di Ferrara [21 marzo 2022](#), inerente una piccola impresa avente per oggetto un esercizio commerciale, posta in liquidazione e detentrica di unica azienda concessa in **affitto**. Nel caso di specie, peraltro, il conduttore dell'azienda risultava essere una parte "correlata" alla concedente, dato che la compagine sociale delle due era parzialmente coincidente.

In siffatta situazione, il mero confronto **passivo** (peraltro solo sommariamente esaminato – e rettificato in aumento – dall'esperto) e attivo, tenuto conto – inter alia – del valore di mercato dell'azienda concessa in

affitto, faceva emergere una eccedenza del primo rispetto al secondo, tale per cui la dismissione del complesso aziendale attivo, ovviamente al lordo dei debiti, non ne avrebbe consentito il rimborso integrale. Il piano di risanamento predisposto prevedeva, in sostanza, la cessione del complesso aziendale alla affittuaria, che ne avrebbe pagato il prezzo ratealmente nell'arco "di piano", oltre che il recupero di ulteriori flussi dall'incasso di alcuni crediti e da una azione di responsabilità da esercitare verso un ex amministratore.

Se si comprendono correttamente i termini della vicenda, l'impresa debitrice, giunta a questo punto della esposizione logica delle "manovre" operative e finanziarie programmate – peraltro non senza dettaglio – ha inopinatamente dichiarato che, una volta ceduta la (unica) azienda e ripianati i debiti, si sarebbe vista revocare lo stato di **liquidazione** da parte dei propri soci e sarebbe quindi stata in grado di riprendere ad operare. Questo passaggio appare – per così dire – inconferente rispetto ad una operazione che, altrimenti, avrebbe avuto la tipica forma con cui viene perseguita la continuità indiretta, la quale passa, come suggerito dallo stesso decreto ministeriale [28 settembre 2021](#) nei casi in cui l'**indice** fra debiti e flussi di cassa superi un certo valore, per il trasferimento dell'azienda a un diverso soggetto giuridico.

Pare quindi che questa, probabilmente inutile, rappresentazione di una futura ripresa dell'attività di impresa da parte della debitrice, abbia contribuito, per così dire, affinché il Tribunale censurasse l'abusività di utilizzo dell'istituto

Più che dalla irrituale prospettazione di una **inversosimile** futura ripresa dell'attività posta in liquidazione, il carattere "abusivo" era riconducibile alla circostanza che la continuità indiretta poteva sospettarsi sussistere solo formalmente, ma non sostanzialmente. In tal senso giova evidenziare che concedente e conduttrice avevano una significativa identità di compagine sociale, tale da poter inferire che quand'anche la cessione dell'azienda (già) affittata ne avesse comportato il trasferimento a un diverso soggetto giuridico, il soggetto economico sarebbe – di fatto – rimasto lo stesso, dando così luogo a un utilizzo dell'istituto estraneo alla ratio della norma.

Assenza lunga e postumi limitati per gli infortuni da COVID

L'INAIL ha diffuso il report mensile aggiornato al 30 aprile con i dati sui casi di coronavirus di origine lavorativa

/ Fabrizio VAZIO

Il consueto report mensile dell'INAIL riferito ai casi COVID-19 di origine lavorativa aggiornato al 30 aprile scorso conferma alcune tendenze ormai note: in particolare, il numero dei casi nel 2022 è assai elevato poiché l'anno in corso, con 63.761 contagi denunciati nel primo quadrimestre, pesa al momento per il **24,5%** di tutti quelli pervenuti da inizio pandemia fino al 30 aprile di quest'anno. In soli quattro mesi si superano i casi registrati nell'intero anno 2021. La gravità dei casi diminuisce però sensibilmente e infatti, con riferimento agli eventi mortali, nel 2022 vi sono state solo sei denunce, pari allo 0,7% del totale dei casi mortali.

La rilevazione di questo mese ha una novità di notevole interesse: infatti, l'Istituto ha predisposto una **nuova sezione** dedicata a "I casi da Covid-19 riconosciuti e indennizzati dall'Inail al 30 aprile 2022".

Lo studio è importante perché consente di valutare l'impatto sul mondo del lavoro della pandemia non solo dal punto di vista della quantità dei casi, ma anche da quello del **numero di giorni di assenza** per ciascun lavoratore, nonché degli eventuali postumi riportati dai soggetti che hanno contratto il coronavirus di origine lavorativa.

Si tratta di dati che, almeno per il 2020, sono certamente consolidati, pur se ovviamente per la stabilizzazione dei postumi occorre tempo; anche per il 2021, almeno per i primi mesi, i dati sono da considerare ormai assai attendibili.

In primis, va rilevato che l'Istituto assicuratore ha complessivamente valutato in modo favorevole le denunce presentate, tenuto conto che al **30 aprile 2022** il 76% di tutte le denunce pervenute da inizio pandemia è stato riconosciuto positivamente dall'INAIL, generando nella stragrande parte dei casi (**95%**) un indennizzo. I casi definiti negativamente sono circa uno su dieci.

Un dato interessante è quello riferito alla percentuale di infortuni da coronavirus con esito mortale riconosciuti: qui la percentuale è più bassa e si attesta al 63%, nonché quello riferito alle prestazioni liquidate dall'Istituto. La domanda che ci si pone è se il coronavirus lasci postumi e, se sì, di quale entità. Al riguardo, si osserva che nella maggioranza dei casi **non** vengono riconosciuti **postumi indennizzabili** poiché nel 99% dei casi vi è solo una inabilità temporanea.

Le menomazioni permanenti sono limitate allo 0,7% (0,5% quelle indennizzate "in capitale" per la fascia di inabilità 6%-15% e 0,2% quelle "in rendita diretta" per la fascia di grado 16%-100%), con le rendite a superstiti per casi mortali inferiori allo 0,3%.

Inabilità temporanea nel 99% dei casi

Il report INAIL sottolinea che "il grado medio è pari a 8%, valore che sale a 12% considerando solo gli indennizzi «in capitale» e «in rendita diretta» (quindi per invalidità uguali o superiori a 6 punti percentuali, tenendo anche conto di eventuali menomazioni preesistenti)".

Si tratta di un dato tutto sommato confortante, pur se va notato che, ovviamente, ci si riferisce a una platea di contagiati in età lavorativa e che quindi **non** comprende soggetti assai a rischio, quali le **persone più anziane**.

A fronte di postumi permanenti in misura limitata, la durata dell'inabilità temporanea è invece assai rilevante.

Infatti, l'inabilità temporanea riconosciuta (per ogni tipo di indennizzo) ha superato complessivamente i 4 milioni di giornate, con un numero medio di giornate di assenza dal lavoro (compresi i 3 giorni di franchigia) pari a 27. Si tratta di un dato piuttosto rilevante, atteso che, come nota lo stesso report, si tratta di quasi **un mese di assenza** in media per ogni caso riconosciuto.

È il caso peraltro di ricordare, ancora una volta, che i dati sono soggetti a ulteriore consolidamento con particolare riguardo, soprattutto per i postumi, ai casi del 2022, stante che la definizione di un infortunio da coronavirus di origine lavorativa richiede spesso un'istruttoria particolarmente **complessa** non priva, all'occorrenza, di una verifica ispettiva da parte dei funzionari di vigilanza dell'Istituto assicuratore.

Infine, per espressa previsione legislativa, i casi di coronavirus non incidono sul tasso aziendale: essi infatti gravano sulla **gestione assicurativa** e non sono computati ai fini della determinazione dell'oscillazione del tasso medio per andamento infortunistico di cui agli [artt. 19](#) e seguenti del DM 27 febbraio 2019. Tale disposizione vale per i datori di lavoro pubblici e privati.