

Martedì 3 maggio 2022

IL CASO DEL GIORNO

Proroga critica per docenti e ricercatori rientrati nel 2016 e nel 2017

/ Luisa CORSO

Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 31 marzo 2022 n. 102028, nel definire le modalità di esercizio della facoltà di proroga del regime agevolato per i docenti e ricercatori trasferitisi in Italia prima del 2020 (che si sostanzia nell' [...])

PAGINA 2

IL PUNTO OPERAZIONI STRAORDINARIE

Inerenza della passività al ramo d'azienda trasferito anche per i debiti tributari

/ Enrico ZANETTI

In caso di cessione d'azienda, l'art. 2560 c.c. stabilisce che l'acquirente dell'azienda risponde dei "debiti inerenti all'esercizio dell'azienda ceduta **anteriori** al [...]"

PAGINA 10

FISCO

Forfetari chiamati alla conservazione elettronica

Dal 1° luglio 2022 obbligo di e-fattura per coloro i cui ricavi o compensi superano 25.000 euro

/ Luca BILANCINI e Emanuele GRECO

L'art. 18 del DL 36/2022, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 100 del 30 aprile 2022, prevede l'introduzione, a decorrere dal 1° luglio 2022, dell'obbligo di emissione della fattura elettronica via Sistema di Interscambio (SdI), ai sensi del modificato art. 1 comma 3 del DLgs. 127/2015, anche per i soggetti in regime **forfetario** nonché per i soggetti in regime "**di vantaggio**" e per le associazioni sportive dilettantistiche che nel periodo precedente hanno conseguito proventi da attività commerciale per un importo non superiore a 65.000 euro.

L'introduzione dell'obbligo di fatturazione non riguarda, tuttavia, sino al 31 dicembre 2023, i soggetti passivi IVA che nell'anno precedente, hanno conseguito ricavi o percepito compensi non superiori a **25.000 euro**, ragguagliati ad anno.

L'estensione ai soggetti "in franchigia" dell'**obbligo** di emissione della **e-fattura** comporta un necessario ripensamento delle procedure ammi-

nistrative sin qui adottate. A tal fine, oltre a poter fruire dei vari programmi presenti sul mercato, gli operatori di minime dimensioni potrebbero avvalersi dei servizi offerti dall'Amministrazione finanziaria.

Per quanto concerne la **procedura di generazione** della fattura, ricordiamo che l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione:

- il portale "Fatture e Corrispettivi", all'interno del quale è presente una specifica sezione ("Fatturazione elettronica e conservazione"), che consente di predisporre e trasmettere il file XML;
- la app "FatturAE", utilizzabile mediante smartphone o tablet (in ambiente Android o iOS), in grado di creare e inviare la e-fattura;
- un software "stand alone" per pc, che permette la sola generazione del file XML; in tal caso la fattura dovrà essere trasmessa mediante pec, canali "SFTP", "webservice", o, ancora, avvalendosi dei servizi dell'Agenzia (effettuando l'upload del file [...])

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Difficile rimediare alla comunicazione errata per la cessione dei bonus edilizi

Per la Cassazione l'IRPEF non è un tributo periodico

Via libera al decreto aiuti, misure per 14 miliardi

Definito il sistema di vigilanza per le imprese sociali

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

FISCO

Esterometro in formato XML da luglio 2022 includendo i forfetari

/ Luca BILANCINI e Emanuele GRECO

L'obbligo di fatturazione elettronica via Sistema di Interscambio è esteso dal 1° luglio 2022, ai sensi dell'art. 18 del DL 36/2022, anche ai soggetti che adottano il **regime forfetari** [...]

PAGINA 5

Proroga critica per docenti e ricercatori rientrati nel 2016 e nel 2017

Sarebbe auspicabile un intervento dell'Agenzia volto a chiarire quali siano i soggetti interessati

/ Luisa CORSO

Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 31 marzo 2022 n. [102028](#), nel definire le modalità di esercizio della facoltà di proroga del regime agevolato per i docenti e ricercatori trasferitisi in Italia prima del 2020 (che si sostanzia nell'esclusione dal reddito di lavoro dipendente o autonomo del 90% degli emolumenti percepiti) presenta alcuni tratti di **ambiguità** in merito ai soggetti interessati; le disposizioni attuative dell'Agenzia, infatti, non forniscono indicazioni in merito agli adempimenti richiesti in capo ai soggetti che, alla data di entrata in vigore della disposizione di proroga (1° gennaio 2022), non si trovino più in costanza dell'originario quadriennio agevolato.

L'[art. 1](#) comma 763 della L. 30 dicembre 2021 n. 234, inserendo i commi 5-ter e 5-quater all'[art. 5](#) del DL 30 aprile 2019 n. 34, ha introdotto, anche per i trasferimenti avvenuti **fino al 2019**, la facoltà di estendere a 8, 11 e 13 anni la durata del regime, nel rispetto delle medesime condizioni già previste dall'[art. 44](#) comma 3-ter del DL 78/2010 per i trasferimenti avvenuti dal 2020, legate alla presenza di figli minorenni o all'acquisto di un immobile residenziale.

Dal punto di vista temporale, la richiamata norma primaria, la cui formulazione è ripresa dal provvedimento attuativo, subordina l'accesso al nuovo beneficio al trasferimento della residenza prima del 2020, nonché alla circostanza per cui i soggetti interessati siano già beneficiari, alla data del **31 dicembre 2019**, delle agevolazioni per docenti e ricercatori di cui all'[art. 44](#) del DL 78/2010.

A dispetto della generica finestra temporale circoscritta, il provvedimento dell'Agenzia si limita ad individuare, ai fini della presentazione della richiesta scritta al datore di lavoro da parte dei lavoratori dipendenti, il termine "transitorio" del 27 settembre 2022, in relazione ai soli lavoratori per cui il primo periodo agevolato **"si è concluso il 31 dicembre 2021"** (a regime, la richiesta va, invece, effettuata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del primo periodo di fruizione dell'agevolazione).

In considerazione della durata quadriennale del regime agevolato per i soggetti trasferitisi ante 2020, l'impostazione adottata dall'Agenzia autorizza ad ammettere al beneficio i docenti e i ricercatori, trasferitisi nel 2018, il cui periodo agevolato termina il 31 dicembre 2021, mentre **non consente** di dare una risposta adeguata in relazione ai soggetti che, trasferitisi nel 2016 e

nel 2017, abbiano terminato il periodo agevolato rispettivamente al 31 dicembre 2019 e al 31 dicembre 2020.

Una risposta positiva circa l'ammissibilità al beneficio anche per tali soggetti si potrebbe evincere dalla Relazione tecnica alla legge di bilancio 2022 che, nel simulare gli effetti sul gettito, assume per la stima "i soggetti che godono dell'agevolazione a partire dagli anni **2017**, 2018 e 2019 per cui il termine della fruizione è previsto rispettivamente negli anni 2020, 2021, 2022".

L'estensione troverebbe fondamento normativo nella richiamata condizione della fruizione dell'agevolazione in parola alla data del 31 dicembre 2019, ma porrebbe alcune **problematiche** sotto il profilo operativo.

Infatti, stando al tenore letterale dell'[art. 44](#) comma 3-ter del DL 78/2010, il beneficio spetta nel periodo d'imposta in cui il ricercatore o docente trasferisce la residenza in Italia e nei sette, dieci o dodici "periodi d'imposta successivi". L'esercizio dell'opzione nel 2022 porrebbe quindi alcuni dubbi circa le **modalità di computo** degli ulteriori periodi agevolati.

Considerando una durata complessiva di otto periodi di imposta, è possibile individuare due soluzioni percorribili per un soggetto che, ad esempio, abbia fruito del regime per i periodi 2016-2019.

La prima, maggiormente aderente al tenore letterale della norma, si sostanzierebbe nel computo degli ulteriori quattro periodi agevolati **dal 2020 al 2023**, senza soluzione di continuità rispetto a quelli già fruiti: in tal caso, le annualità 2020 e 2021, per le quali le imposte sono state versate in misura piena, andrebbero recuperate rispettivamente mediante dichiarazione integrativa a favore e fruizione del beneficio nel modello REDDITI 2022.

In alternativa, potrebbero essere computati gli ulteriori periodi agevolati **dal 2022 al 2025**: in tal caso, i periodi di imposta 2022-2023 sarebbero agevolati in quanto inclusi nell'ulteriore quadriennio agevolato da computare a decorrere dal periodo del trasferimento (il 2016) mentre i periodi 2024-2025 spetterebbero, per ragioni di equità, come "recupero" delle annualità 2020 e 2021 non fruiti; si ricorda, infatti, che l'accesso al prolungamento è subordinato al versamento di un onere *una tantum* valido per l'ulteriore periodo agevolato.

Le problematiche illustrate rendono auspicabile un **chiarimento interpretativo** dell'Agenzia, se non un intervento rettificativo del richiamato provvedimento.

Forfetari chiamati alla conservazione elettronica

Dal 1° luglio 2022 obbligo di e-fattura per coloro i cui ricavi o compensi superano 25.000 euro

/ Luca BILANCINI e Emanuele GRECO

L'art. 18 del DL 36/2022, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 100 del 30 aprile 2022, prevede l'introduzione, a decorrere dal 1° luglio 2022, dell'obbligo di emissione della fattura elettronica via Sistema di Interscambio (SdI), ai sensi del modificato art. 1 comma 3 del DLgs. 127/2015, anche per i soggetti in regime **forfetario** nonché per i soggetti in regime "**di vantaggio**" e per le associazioni sportive dilettantistiche che nel periodo precedente hanno conseguito proventi da attività commerciale per un importo non superiore a 65.000 euro.

L'introduzione dell'obbligo di fatturazione non riguarda, tuttavia, sino al 31 dicembre 2023, i soggetti passivi IVA che nell'anno precedente, hanno conseguito ricavi o percepito compensi non superiori a **25.000 euro**, ragguagliati ad anno.

L'estensione ai soggetti "in franchigia" dell'**obbligo** di emissione della **e-fattura** comporta un necessario ripensamento delle procedure amministrative sin qui adottate. A tal fine, oltre a poter fruire dei vari programmi presenti sul mercato, gli operatori di minime dimensioni potrebbero avvalersi dei servizi offerti dall'Amministrazione finanziaria.

Per quanto concerne la **procedura di generazione** della fattura, ricordiamo che l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione:

- il portale "Fatture e Corrispettivi", all'interno del quale è presente una specifica sezione ("Fatturazione elettronica e conservazione"), che consente di predisporre e trasmettere il file XML;
- la app "FatturAE", utilizzabile mediante smartphone o tablet (in ambiente Android o iOS), in grado di creare e inviare la e-fattura;
- un software "stand alone" per pc, che permette la sola generazione del file XML; in tal caso la fattura dovrà essere trasmessa mediante pec, canali "SFTP", "web-service", o, ancora, avvalendosi dei servizi dell'Agenzia (effettuando l'upload del file XML sul portale "Fatture e Corrispettivi").

Va sottolineato che l'emissione di fatture in formato elettronico comporterà, altresì, la necessità di procedere alla **conservazione elettronica** delle stesse, secondo quanto disposto dall'art. 39 del DPR 633/72. Anche in questo caso, gli operatori chiamati al nuovo adempimento potrebbero avvalersi del servizio di conservazione gratuita offerto dall'Agenzia delle Entrate.

Per aderire a tale servizio, è necessario accedere al portale "Fatture e Corrispettivi". Il sistema conserva, in via **ordinaria**, i documenti transitati via SdI (e-fatture emesse, ricevute e note di variazione elettroniche), a partire dal giorno successivo alla data di adesione, fi-

no a quello della revoca. Nondimeno, è consentito richiedere che vengano portate in conservazione anche le fatture transitate per il SdI in data **anteriore** a quella di sottoscrizione dell'accordo.

Tale ultima soluzione è consigliabile per i soggetti passivi che, in virtù del nuovo obbligo, effettuassero l'adesione in data successiva al 1° luglio 2022.

Ulteriore funzionalità presente nel portale "Fatture e Corrispettivi" che potrebbe rivelarsi utile anche per i soggetti in regime di vantaggio o forfetario è quella che consente di consultare e acquisire i **uplicati** delle fatture elettroniche.

L'Agenzia delle Entrate rende disponibili in consultazione le fatture emesse e ricevute previa adesione al relativo servizio. Nei confronti di coloro che non abbiano aderito, l'Amministrazione finanziaria renderà possibile consultare esclusivamente i c.d. "**dati fattura**" (fino al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione di riferimento). Non sarà possibile, quindi, prendere visione delle informazioni relative a natura, qualità e quantità dei beni e servizi che formano oggetto dell'operazione.

Possibilità di riduzione dei termini di accertamento

L'obbligo di emissione di e-fatture via SdI, per i soggetti in regime forfetario o di vantaggio, al di sopra della soglia di ricavi o compensi pari a 25.000 euro annui, potrebbe rendere appetibile anche l'agevolazione che consente la **riduzione di due anni** dei termini di **accertamento** (ai fini IVA e dei redditi d'impresa o di lavoro autonomo) nel caso in cui sia garantita la tracciabilità di tutti i pagamenti ricevuti ed effettuati di ammontare superiore a 500 euro.

La speciale disciplina, prevista dall'art. 3 del DLgs. 127/2015 è, infatti, destinata esclusivamente ai soggetti passivi che documentano le operazioni mediante fattura elettronica via SdI e/o memorizzazione e invio dei corrispettivi (risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. [331/2021](#)), fermi gli ulteriori requisiti disposti dagli [artt. 3 e 4](#) del DM 4 agosto 2016 (tra cui l'obbligo di manifestare l'opzione esercitata nel successivo modello REDDITI).

Resterebbe da definire se l'agevolazione possa applicarsi anche su base **semestrale**, tenuto conto che l'obbligo di fatturazione elettronica per i soggetti in argomento decorre dal 1° luglio 2022.

Diversamente, la riduzione dei termini di accertamento riguarderebbe solamente coloro che, nel primo semestre dell'anno, già si sono avvalsi della fatturazione elettronica su base facoltativa.

Difficile rimediare alla comunicazione errata per la cessione dei bonus edilizi

Decorso il termine del quinto giorno del mese successivo all'invio il cedente torna nella disponibilità del credito se il cessionario rifiuta la cessione

/ Stefano SPINA

Gli operatori e i loro professionisti che compilano e inviano le **comunicazioni** per la cessione dei crediti derivanti dagli interventi sugli immobili di cui, in ultimo, al provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 3 febbraio 2022 n. [35873](#), si trovano, in caso di errori relativi a comunicazioni che sono state accettate dal sistema ricevente, a dover interpretare il complesso impianto normativo al fine di poter trovare un rimedio.

Se l'errore viene individuato tempestivamente la comunicazione può essere annullata **entro il quinto giorno** del mese successivo a quello di invio, pena il rifiuto della richiesta. Entro lo stesso termine può anche essere inviata una nuova comunicazione che sostituirà interamente quella originariamente inviata. Al riguardo occorre fruire delle apposite funzioni di annullamento e di sostituzione presenti esclusivamente nella versione telematica della comunicazione stessa.

Decorso tale termine la comunicazione non è più emendabile o annullabile per cui il credito viene trasferito al **cessionario** che lo troverà nella apposita area riservata del sito dell'Agenzia delle Entrate denominata "Piattaforma cessione crediti" rinvenibile nel menù "Agevolazioni/Cessione crediti".

Per poter rimediare in questa fase viene in soccorso quanto riportato nel manuale utente recentemente aggiornato (si veda "[Esce la guida per la cessione telematica dei crediti di imposta ma è già superata](#)" del 20 aprile 2022) relativo all'utilizzo della piattaforma. In tale documento si legge infatti, nelle premesse e a pag. 14, che in caso di cessione comunicata per errore tale credito risulta "**bloccato**" e non può essere ulteriormente ceduto oppure utilizzato in compensazione.

Affinché il cedente possa tornare nella disponibilità del credito stesso anche al fine di ripresentare la comunicazione con i dati corretti, il manuale afferma che il cessionario dovrà **rifiutare la cessione** attraverso l'apposita funzione della piattaforma. Il rifiuto è irreversibile e l'esito è immediatamente visibile sia sulla piattaforma del cedente, che ritornerà nella disponibilità del credito, sia su quella del cessionario.

In seguito alle modifiche apportate dal provvedimento del direttore dell'Agenzia n. [340450](#) del 1° dicembre

2021, per le cessioni successive alla prima il cessionario potrà procedere al rifiuto solo decorsi cinque giorni lavorativi dall'inserimento sulla piattaforma della cessione stessa da parte del cedente.

La procedura si complica nel caso in cui il credito risulti **accettato dal cessionario**: infatti tale azione risulta irreversibile. Per poter rimediare a tale comportamento, in assenza di istruzioni o chiarimenti, può tornare in soccorso quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello 15 dicembre 2020 n. [590](#). In tale documento, anche se con riferimento alla disciplina in vigore fino al 31 dicembre 2019, è stato infatti affermato che gli errori nella comunicazione possono sempre essere corretti fino a quanto il cessionario non abbia già iniziato ad utilizzare il credito d'imposta (si veda "[Correzione delle comunicazioni di opzione per il bonus senza chiarimenti](#)" del 20 agosto 2021).

A tal riguardo, sempre secondo la citata risposta, occorre segnalare agli Uffici dell'Agenzia competenti la **volontà** di modificare l'originaria scelta operata.

La DRE Emilia Romagna, tuttavia, nella risposta a interpello 8 giugno 2021 n. [909-1324/2021](#), confermando quanto sopra ha preso atto che "la Piattaforma web accettazione/cessione crediti non consente di **riproporre** la medesima cessione con i dati corretti", e che tale problematica di tipo tecnico-informatico, non è risolvibile in sede di interpello inoltrando apposita istanza al competente Ufficio Servizi Fiscali.

In attesa di tale risposta una possibile procedura potrebbe consistere nel far **ritrasferire**, attraverso le apposite funzioni della "Piattaforma cessione crediti" il credito dal cessionario al cedente il quale ripresenterà la comunicazione corretta e comunicherà quanto avvenuto, preferibilmente via PEC, all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente in ragione del proprio domicilio fiscale citando anche la risposta a interpello n. [590/2020](#).

Senza soluzione invece appare attualmente l'ipotesi in cui il cessionario abbia **già iniziato** ad utilizzare il credito.

Esterometro in formato XML da luglio 2022 includendo i forfetari

L'estensione dell'obbligo di e-fattura potrebbe avere effetti sulle operazioni con soggetti non stabiliti

/ Luca BILANCINI e Emanuele GRECO

L'obbligo di fatturazione elettronica via Sistema di Interscambio è esteso dal 1° luglio 2022, ai sensi dell'[art. 18](#) del DL 36/2022, anche ai soggetti che adottano il **regime forfetario** o il regime "di vantaggio", qualora nell'anno precedente abbiano conseguito ricavi o compensi, ragguagliati ad anno, superiori a 25.000 euro.

La predetta estensione potrebbe avere conseguenze anche in relazione alle operazioni che i citati soggetti effettuano con controparti non stabilite in Italia.

Proprio dal 1° luglio 2022, infatti, la comunicazione delle operazioni con soggetti non stabilite nel territorio dello Stato (c.d. "esterometro") non potrà più essere effettuata secondo le modalità attuali ma richiederà obbligatoriamente la trasmissione mediante il SdI, adottando il **medesimo formato** della [fattura elettronica](#). Lo dispone l'[art. 1](#) comma 3-bis del DLgs. 127/2015, modificato dalla legge di bilancio 2021.

L'obbligo di invio dei predetti dati via SdI, peraltro, avrebbe dovuto decorrere dal 1° gennaio 2022 ma è stato così differito al 1° luglio 2022 per effetto dell'[art. 5](#) del DL 146/2021.

Da tale data entreranno in vigore le **specifiche tecniche** versione 1.7, approvate con il provv. n. [374343/2021](#) (che ha abrogato il precedente provv. n. [293384/2021](#)), le quali regolano le nuove modalità di trasmissione dei dati, disponendo, tra l'altro, che con riferimento alle operazioni ricevute da soggetti non stabiliti si utilizzino i codici <TipoDocumento> TD17, TD18 o TD19, già impiegati per l'integrazione dell'imposta nel reverse charge "esterno".

Attualmente, stando ai chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate (circ. 17 giugno 2019 n. [14](#)), sono esonerati dalla comunicazione sia i soggetti che operano in base al regime forfetario ([art. 1](#) comma 54 ss. della L. 190/2014) sia coloro che applicano il regime "di vantaggio" ([art. 27](#) commi 1 e 2 del DL 98/2011).

Tuttavia, alla luce della descritta introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica anche per tali soggetti ex DL [36/2022](#), fermo il limite di ricavi o compensi pari a 25.000 euro annui, dovrà essere riconsiderata la validità dell'esonero dalla presentazione del c.d. "esterometro" via SdI per le operazioni da/verso controparti non stabilite in Italia.

L'adempimento è da ritenersi, infatti, esteso anche ai soggetti in commento, i quali non rientrano più nell'esclusione prevista dall'[art. 1](#) comma 3 del DLgs. 127/2015, cui fa espresso rinvio il successivo comma 3-bis, nel definire l'ambito di applicazione dell'esterometro.

La decisione del Consiglio Ue n. [2251/2021](#), che ha prorogato al triennio 2022-2024 la misura che autorizza l'Italia ad adottare la fatturazione elettronica obbligatoria, non ha previsto l'**esclusione** dei soggetti passivi che si avvalgono della franchigia per le piccole imprese, confermando, tuttavia, che l'utilizzo e l'accettazione del documento elettronico riguardano esclusivamente i "soggetti passivi stabiliti sul territorio italiano". Resterà, quindi, valida l'esclusione dall'adempimento per i soggetti non stabiliti che si siano identificati direttamente ai fini IVA in Italia o abbiano ivi nominato un rappresentante fiscale (risposte a interpello Agenzia delle Entrate n. 67/2019 e n. [104/2019](#)).

Per gli operatori in **regime forfetario**, particolare attenzione dovrà essere posta ai termini per trasmettere i dati via SdI relativi agli acquisti da soggetti non stabiliti, poiché l'invio deve avvenire entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di ricevimento del documento comprovante l'operazione o del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Peraltro, per tutti gli acquisti in **reverse charge**, tali soggetti assumono la qualifica di debitori d'imposta e sono tenuti a emettere [autofattura](#) o a integrare la fattura ricevuta, al fine di versare l'IVA entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

Sanzioni disapplicate nel terzo trimestre

Da ultimo, si evidenzia che l'[art. 18](#) del DL 36/2022 consente nel terzo trimestre 2022, per i soggetti in regime forfetario e "di vantaggio", l'emissione della e-fattura via SdI entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, senza che sia applicata la **sanzione** di cui all'[art. 6](#) comma 2 del DLgs. 471/97.

Considerando l'estensione, per i citati soggetti, anche dell'obbligo di comunicazione delle operazioni con controparti non stabilite in Italia, occorrerebbe comunque una verifica in merito alla possibile disapplicazione della sanzione relativa all'omessa o irregolare trasmissione dei dati delle operazioni transfrontaliere, quantomeno per il primo trimestre di applicazione della disposizione. Ai sensi dell'[art. 11](#) comma 2-quater del DLgs. 471/97, tale sanzione è pari a 2 euro per ciascuna fattura i cui dati sono stati omessi o errati, entro il limite massimo di 400 euro per ciascun mese (o di 200 euro, se la trasmissione dei dati è effettuata correttamente entro i **15 giorni successivi** ai termini di legge).

Per la Cassazione l'IRPEF non è un tributo periodico

Non opera quindi la posticipazione degli effetti ex art. 3 della L. 212/2000

/ **Andrea CARINCI**

Quando la Suprema Corte inciampa su un'argomentazione **giuridicamente debole**, dispiace, perché la caduta dell'organo di nomofilachia è rumorosa. Dispiace, poi, perché così vengono meno le certezze, che si pensava di poter riporre in soluzioni argomentative rigorose quanto consolidate e perché ci si vede costretti a ripensare e rivedere certi percorsi argomentativi, senza peraltro avere certezza alcuna di riuscirne a trovare di alternativi.

Nel caso di specie, la Suprema Corte (Cass. n. [13430](#) del 28 aprile 2022) era chiamata a chiarire se la modifica al regime delle **stock options**, di cui al DL [262/2006](#), potesse rendersi applicabile ad una cessione intervenuta dopo l'entrata in vigore di detta modifica (segnatamente, il 15 dicembre 2006).

La Cassazione, richiamando propri precedenti, chiarisce innanzitutto che è necessario distinguere fra i due momenti **dell'assegnazione** del diritto di opzione, da un lato, e quello di esercizio dello stesso. Dal momento che le azioni entrano a far parte del patrimonio del dipendente solo nel momento in cui l'opzione viene **esercitata o ceduta**, ecco allora che, ad avviso della Cassazione, occorre valorizzare detto esercizio, indipendentemente dal momento in cui sia stata offerta l'opzione (cfr. Cass. del 12 aprile 2017, n. 9465; 20 giugno 2018, n. 16227).

Fin qui, nessuna obiezione: la mera assegnazione di opzioni può essere considerata una vicenda ancora non rilevante, fiscalmente, dal momento che, effettivamente, è solo con l'esercizio dell'opzione che è possibile sostenere che le partecipazioni entrano nel **patrimonio** del contribuente.

Il problema si pone però quando i giudici di legittimità sono chiamati ad interrogarsi circa l'applicabilità, nel caso di specie, della previsione di cui all'[art. 3](#) comma 1 della L. n. 212/2000, che per i **tributi periodici** rinvia al periodo d'imposta successivo le modifiche intervenute. Nel caso a processo, l'applicazione di detta previsione avrebbe inibito l'applicazione del DL [262/2006](#), per l'assorbente ragione che la sua entrata in vigore andava posticipata all'inizio del periodo successivo: quindi, solo nel 2007.

Sennonché, qui la Suprema Corte inciampa.

La Cassazione, infatti, perviene ad una conclusione che, dal punto di vista argomentativo, è errata adducendo che «la nozione di «tributi periodici» cui fa riferimento il disposto dell'[art. 3](#), comma 1, secondo periodo, della legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente), per il quale «Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal **periodo d'imposta successivo** a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le preve-

dono», attiene ai tributi che connotino le prestazioni periodiche come basate su un'unica causa debendi continuativa (così, ad esempio, tra i tributi locali, la **tassa sui rifiuti**, su cui, nel vigore della c.d. Ta.r.s.u., cfr. Cass. 23/02/2010, n. [4283](#), mentre essa non è riferibile all'I.r.p.e.f., in cui la prestazione tributaria, sebbene dovuta di anno in anno (dove l'obbligo di dichiarazione che si rinnova «periodicamente»), stante l'autonomia dei singoli periodi d'imposta ed in relazione all'autonoma valutazione dei presupposti impositivi, non può definirsi «periodica» secondo l'**accezione sopra illustrata**». Per i giudici di legittimità, insomma, le imposte sui redditi non sarebbero annoverabili tra i tributi periodici cui fa riferimento l'[art. 3](#) comma 1 della L. n. 212/2000.

Va detto che la Suprema Corte si richiama a propri precedenti (Cass. n. 29343 del 23 dicembre 2020); precedenti che, però, hanno semplicemente commesso il medesimo errore, ossia di confondere tributi periodici e prestazioni periodiche.

Le prestazioni periodiche sono quelle previste dall'[art. 2948](#) n. 4 c.c. ai fini della **prescrizione in cinque anni**.

Si tratta di prestazioni connotate dal fatto di reiterare nel tempo la medesima pretesa e la medesima causa debendi (ragione per cui si giustifica una riduzione del termine ordinario di prescrizione); non a caso, detta norma si ritiene applicabile ai tributi locali, come la TARI (la Cass. n. 4283/2010 citata dalla sentenza si occupava proprio di prescrizione di tributi locali).

Richiamo improprio alla prescrizione

I tributi periodici sono però un'altra cosa: sono tributi connotati da un presupposto che ha un'**estensione temporale** estesa, appunto periodica. I tributi periodici si contrappongono a quelli istantanei, come il Registro oppure l'IVA, dove il presupposto è esaurito da un singolo evento (cessione/contratto), perché la realizzazione del presupposto esige il compimento di un periodo temporale (l'esercizio oppure l'anno fiscale), con un inizio all'inizio del periodo (l'anno) ed una fine al termine dello stesso. Insomma, l'imposta è periodica perché il presupposto è periodico, nel senso di «di durata», e non perché la prestazione è semplicemente «reiterata».

Ebbene, la previsione dell'[art. 3](#) della L. n. 212/2000 trova perfetta giustificazione in una simile concezione, proprio perché se una novità interviene in corso d'anno, interviene quando il presupposto dell'imposta è già avviato ed in formazione; da qui l'esigenza di **postergarne l'efficacia**.

Via libera al decreto aiuti, misure per 14 miliardi

Tra le misure approvate, il rafforzamento del bonus investimenti in beni immateriali 4.0 e la proroga per gli interventi superbonus sulle villette

/ REDAZIONE

Nel "doppio" Consiglio dei Ministri di ieri, con una riunione di mattina e una nel tardo pomeriggio, il Governo ha prima approvato il DL che proroga il **taglio** delle **accise** sui carburanti, in serata pubblicato in Gazzetta (si veda "[In Gazzetta Ufficiale il decreto che mantiene il taglio delle accise sui carburanti fino all'8 luglio](#)" di oggi) e poi dato il via libera a un nuovo provvedimento su energia e investimenti, ribattezzato decreto aiuti e contenente misure per **14 miliardi** di euro.

Come detto dal Premier Draghi in apertura di conferenza stampa, il provvedimento "è molto articolato. L'obiettivo principale è quello di difendere il potere d'acquisto delle famiglie, soprattutto delle più deboli, e la capacità produttiva delle imprese".

Il corposo DL, che in base a una bozza circolata prima del CdM potrebbe essere formato da una cinquantina di articoli, copre infatti **diversi ambiti**, riportati nel comunicato di Palazzo Chigi:

- energia, con misure per ridurre il costo, semplificare ulteriormente i procedimenti autorizzatori per realizzare nuovi impianti e potenziare la produzione energetica nazionale;
- imprese, con misure per assicurare liquidità alle aziende colpite dalla crisi ucraina, fronteggiare il rincaro delle materie prime e dei materiali da costruzione, assicurare produttività e attrazione degli investimenti;
- lavoro, politiche sociali e servizi ai cittadini, con misure contro l'inflazione, nonché per il personale, il trasporto pubblico locale, le locazioni, i servizi digitali;
- enti territoriali;
- accoglienza e supporto economico, con misure sia a beneficio delle persone in fuga e accolte in Italia, sia in favore del Governo ucraino.

Sul fronte energia, come spiegato anche dal Ministro dell'Economia Franco, viene esteso al terzo trimestre 2022 il bonus sociale energia elettrica e gas, già adottato per il secondo trimestre e vengono rafforzati i **crediti d'imposta** in favore delle imprese per **energia elettrica e gas**. In particolare:

- il bonus riconosciuto per il 2° trimestre 2022 alle imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale per l'acquisto di gas naturale (DL [21/2022](#)) e quello per il secondo trimestre alle imprese a forte consumo di gas naturale (DL [4](#) e [17/2022](#)) passano **dal 20 al 25%**;
- il credito d'imposta riconosciuto per il 2° trimestre alle imprese dotate di contatori di potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW, diverse da quelle a forte consumo di energia elettrica, passa **dal 12 al 15%**;
- il credito riconosciuto per il primo trimestre alle imprese a forte consumo di gas naturale è pari al **10%**.

Si aggiunge un credito d'imposta nella misura del **28%** delle spese sostenute nel primo trimestre per l'acquisto del gasolio da parte degli **autotrasportatori** utilizzato in veicoli di peso superiore a 7,5 tonnellate, di categoria euro 5 o superiore.

Passando ai bonus edilizi, il DL prevede poi che il superbonus spetti anche, in relazione agli interventi su unità immobiliari effettuati da persone fisiche (edifici **unifamiliari**), per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022, a condizione che alla data del **30 settembre 2022** siano stati effettuati lavori per almeno il 30% dell'intervento complessivo.

Lato **imprese**, tra le misure è poi previsto anche il potenziamento di altri bonus. Per gli **investimenti** in beni immateriali **4.0**, l'aliquota del credito d'imposta previsto dalla L. [178/2020](#) è aumentata, sino 31 dicembre 2022 o 30 giugno 2023 se è stato effettuato un pagamento in acconto pari almeno al 20% del valore dei beni, dal 20 al 50%. Per la **formazione 4.0**, le aliquote del credito previsto dalla L. [160/2019](#) per le spese di formazione del personale dipendente finalizzate all'acquisizione o al consolidamento delle competenze tecnologiche sono aumentate dal 50 al 70% (per le piccole imprese) e dal 40 al 50% (per le medie imprese).

Ancora, per il **cinema** è potenziato il tax credit sale cinematografiche: si modifica la misura del credito e il suo ambito oggettivo di applicazione, sostituendo il tetto massimo del 20% degli introiti derivanti dalla programmazione di opere audiovisive con il tetto massimo del 40% dei costi di funzionamento delle sale cinematografiche.

Inoltre, sono estese fino al 31 dicembre le **garanzie** in favore delle imprese, anche alla luce del quadro temporaneo europeo sugli aiuti di Stato, e si introducono misure per fronteggiare il caro-materiali e l'aumento dei prezzi dei carburanti e dell'energia.

Assegno di 200 euro a lavoratori e pensionati con reddito sotto 35.000 euro

Per quanto riguarda invece lavoro e politiche sociali, il provvedimento riconosce un assegno per pensionati e lavoratori con reddito inferiore a 35.000 euro per contribuire alle difficoltà connesse al caro prezzi.

Il Governo – come precisato dal Ministro Franco – ha stanziato oltre sei miliardi, diretti principalmente a finanziare il sostegno ai redditi con un bonus di **200 euro**, con "l'aumento del prelievo straordinario" sulle aziende importatrici e produttrici di energia che hanno realizzato extraprofitti grazie ai prezzi energetici, che sale al **25%**.

Definito il sistema di vigilanza per le imprese sociali

Il contributo per il finanziamento del sistema varia, in base al fatturato, da 150 a 2.500 euro

/ Paola RIVETTI

In attuazione dell'[art. 15](#) comma 4 del DLgs. 112/2017, è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 100 dello scorso 30 aprile il DM [29 marzo 2022](#) che definisce:

- le forme, i contenuti e le modalità di effettuazione dei **controlli** volti a verificare il rispetto da parte delle imprese sociali delle disposizioni di cui al DLgs. [112/2017](#);
- il **contributo** per l'attività ispettiva da porre a carico delle medesime imprese;
- i criteri, i requisiti e le procedure per il riconoscimento degli **enti associativi** ai fini dell'esercizio dell'attività ispettiva e le forme di vigilanza su tali enti da parte del Ministero del Lavoro.

Ferme restando le verifiche di natura fiscale, i controlli del Ministero del Lavoro sugli enti in possesso della qualifica di impresa sociale (compresi quelli in scioglimento volontario o in concordato preventivo, a eccezione di quelli sottoposti alla gestione commissariale ai sensi dell'[art. 18](#) comma 8-ter del DLgs. 112/2017 e alle altre procedure concorsuali) si articolano in:

- **controlli ordinari** effettuati almeno una volta l'anno, anche avvalendosi degli enti associativi riconosciuti autorizzati cui aderiscono almeno mille imprese sociali iscritte nel Registro delle imprese di almeno cinque Regioni o Province autonome e delle associazioni di rappresentanza del mondo cooperativo di cui all'[art. 3](#) del DLgs. 220/2002;
- **ispezioni straordinarie** demandate all'Ispettorato nazionale del lavoro (o alle Amministrazioni individuate tramite apposite convenzioni per la Regione Sicilia e le Province Autonome di Trento e Bolzano), qualora si rendano necessari approfondimenti sugli esiti dei controlli, al fine di effettuare verifiche a campione, a seguito di esposti di soci e di soggetti privati, su segnalazione di pubbliche amministrazioni e comunque ogni qualvolta se ne ravvisi l'opportunità.

La vigilanza sulle imprese sociali costituite in forma di **società cooperativa** rimane attribuita al Ministero dello Sviluppo economico.

Per le imprese sociali aderenti alle associazioni autorizzate dal Ministero all'attività di vigilanza, i controlli ordinari sono effettuati dalle associazioni medesime.

I controlli ordinari sono finalizzati ad accertare il rispetto delle disposizioni del DLgs. 112/2017, attraverso la verifica della gestione **amministrativo-contabile**, dell'effettivo perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, dell'effettivo svolgimen-

to in via principale e in forma di impresa di una o più attività di interesse generale o del sussistere delle condizioni relative all'utilizzo di personale svantaggiato, del rispetto dei limiti e delle condizioni concernenti il principio dell'assenza dello scopo di lucro, dell'osservanza delle norme in tema di struttura proprietaria e disciplina dei gruppi, di nomina delle cariche sociali, di tenuta delle scritture contabili, dell'organo di controllo interno, nonché del rispetto delle disposizioni in materia di coinvolgimento dei lavoratori e degli altri soggetti interessati al governo dell'impresa.

Il controllo può concludersi con un **verbale** di avvenuto controllo senza rilievi oppure, se sono riscontrate irregolarità sanabili, in una richiesta di regolarizzazione entro un termine da 30 a 90 giorni. Se l'irregolarità non è sanata, in tutto o in parte, il controllore formalizza una motivata proposta, non vincolante, di adozione del provvedimento di nomina di un **commissario ad acta** o del provvedimento che dispone la perdita della qualifica di impresa sociale. Anche l'impossibilità di effettuare il controllo, a causa del comportamento ostativo del rappresentante legale, può determinare la nomina di un commissario ad acta, ove la precedente diffida risulti infruttuosa.

Il riscontro di irregolarità insanabili determina la **perdita della qualifica** che viene comunicata all'Agenzia delle Entrate e alla Camera di Commercio competente.

Il contributo per le spese relative al sistema di vigilanza è determinato tenendo conto del **fatturato** relativo all'anno precedente il sorgere dell'obbligo, secondo le seguenti misure:

- fino a 50.000 euro, 150 euro di contributo;
- da 50.000,01 a 250.000 euro, 300 euro di contributo;
- da 250.000,01 a 500.000 euro, 600 euro di contributo;
- da 500.000,01 a 1.000.000 euro, 1.250 euro di contributo;
- da 1.000.000,01 euro in su, 2.500 euro di contributo.

Il versamento è fissato entro il **30 giugno** di ogni anno.

Le imprese sociali aderenti alle associazioni autorizzate all'esecuzione dei controlli corrispondono il contributo a queste ultime, secondo le modalità dalle stesse stabilite. I contributi a carico delle imprese sociali che non aderiscono ad alcuna associazione sono di pertinenza del Ministero e sono riscossi esclusivamente per il tramite dell'Agenzia delle Entrate, secondo modalità individuate con prossimo provvedimento.

CNDCEC: “Da ridefinire le responsabilità nei reati fallimentari”

Secondo i Commissari straordinari va ripristinato il confine tra condotte colpose e dolose dei professionisti

/ REDAZIONE

“Il tema dei **reati fallimentari** ha rilevanti riflessi sulle responsabilità che i commercialisti assumono nell’attività di ausiliario del giudice, così come di professionista che assiste le imprese nella fase di crisi, così come ancora, e forse maggiormente, nei delicatissimi aspetti afferenti la funzione di sindaco di società commerciali”.

In un documento inviato ieri alla Commissione ministeriale incaricata della revisione dei reati fallimentari, i tre Commissari Straordinari del CNDCEC, Rosario Giorgio Costa, Paolo Giugliano e Maria Rachele Vigani, lanciano l’allarme sulle **responsabilità** che, sempre più spesso, vengono addossate ai professionisti.

“I soggetti che non hanno la diretta gestione dell’impresa – si legge nel documento –, ma doveri di controllo e di impedimento dell’evento illecito, come avviene per i componenti del collegio sindacale, sono spesso chiamati a rispondere, a titolo di **dolo eventuale** e per non aver impedito l’evento, dei reati commessi dagli amministratori. Il non aver impedito presuppone la sussistenza di poteri impeditivi che il collegio sindacale evidentemente non ha né per le legge, né può avere per prassi”.

Nella maggior parte dei casi, ai componenti dei collegi sindacali viene imputata una “responsabilità oggettiva”. Una “**presunzione di colpevolezza**” che, denunciano i Commissari straordinari, comporta un’inversione dell’onere della prova che “spesso è del tutto impossibile da superare. In presenza di segnali di allarme, spetta al sindaco dare la prova di non essersi reso conto della loro esistenza e delle loro implicazioni: si tratta, evidentemente, di prova di regola impossibile da dare”.

La conseguenza è che i sindaci sono chiamati a rispondere di reati gravissimi, “in teoria punibili solo a titolo di dolo”. Secondo i Commissari, però, “laddove anche la colpa sia grave, in carenza dell’**intenzionalità**

non si dovrebbe mai qualificare la stessa come dolo, cosa che accade sempre più frequentemente nelle azioni intraprese dalle Procure della Repubblica in forza dell’indiscriminato ampliamento della fattispecie giurisprudenziale del dolo eventuale”.

Di qui, la richiesta di ridefinire il perimetro delle responsabilità collegate alle diverse fattispecie di reato. Il CNDCEC propone **due soluzioni alternative**: “Richiedere per tali reati in capo ai sindaci, che sia provato fin dagli atti di accusa il requisito della intenzionalità”, in modo da consentire di “escludere che la mera accettazione del rischio, e perciò il paradigma del dolo eventuale, sia applicabile nei loro confronti”.

Oppure “richiedere l’esistenza della prova della effettiva conoscenza di **segnali di allarme** di tale entità da rendere altamente probabile la commissione di illeciti penalmente rilevanti, così che l’accettazione del rischio sia tale da integrare la intenzionalità di favorirne il compimento. Questo per evitare che quella conoscenza sia oggetto di presunzione”.

Interventi necessari tanto più se si considera che le azioni penali di responsabilità hanno per i professionisti “una valenza reputazionale molto gravosa” e non sono coperte, neppure in sede civile, dalla **polizza assicurativa**. “Questo – continua il documento – si traduce nella esposizione del professionista finanche a rischi di provvedimenti cautelari che rappresentano di per sé un danno irreparabile, tanto più alla luce della eccessiva durata dei procedimenti penali nel nostro Paese”.

Ecco perché l’auspicio è che la Commissione ministeriale prenda in esame “ogni possibile soluzione normativa atta a ripristinare il confine tra condotte **colpose** e condotte **dolose**, così che i procedimenti di natura penale coinvolgano i professionisti solo quando essi hanno agito intenzionalmente”.

Inerenza della passività al ramo d'azienda trasferito anche per i debiti tributari

L'acquirente non risponde dei debiti che siano inerenti al ramo rimasto in capo al cedente oppure a rami ceduti da quest'ultimo ad altri soggetti

/ Enrico ZANETTI

In caso di cessione d'azienda, l'[art. 2560](#) c.c. stabilisce che l'acquirente dell'azienda risponde dei "debiti inerenti all'esercizio dell'azienda ceduta **anteriori** al trasferimento [...] se essi risultano dai libri contabili obbligatori".

Con riguardo ai debiti tributari, tuttavia, l'[art. 14](#) del DLgs. 18 dicembre 97 n. 472 reca un regime di responsabilità patrimoniale ancora più stringente per il **cessionario** d'azienda, posto che, nel nome della tutela della pretesa erariale, comprime ulteriormente la tutela del cessionario.

Il comma 1 dell'art. 14 stabilisce infatti che "il cessionario è **responsabile in solido**, fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore".

La *ratio* della norma è quella di contrastare (nei limiti dell'ambito oggettivo di applicazione dell'art. 14) la possibilità che un'operazione di cessione d'azienda possa recare un **pregiudizio all'Erario**, consentendo a quest'ultimo di rivalersi sempre anche sul cessionario dell'azienda, seppur nei limiti del valore dell'azienda trasferita.

In altre parole, quando una pretesa creditoria dell'Erario rientra nell'ambito oggettivo di applicazione dell'art. 14 del DLgs. 472/97, esso può rivalersi oltre che sul cedente anche sul cessionario (seppur nei limiti e con le modalità previste dalla disposizione stessa), a prescindere dal fatto che tali pretese creditrici risultino dai libri contabili obbligatori.

Per espressa previsione dell'art. 14 del DLgs. 472/97, la responsabilità patrimoniale "tributaria" dell'avente causa sorge anche quando oggetto di trasferimento è un **"ramo d'azienda"**.

In questo caso, secondo la dottrina prevalente, la responsabilità tributaria *ex art. 14* del DLgs. 472/97 del cessionario o conferitario del ramo d'azienda sarebbe comunque da intendersi **limitata** alle sole imposte e sanzioni inerenti al ramo d'azienda trasferito.

In realtà, se questo principio appare indubitabile quando si discetta in merito alla responsabilità patrimoniale

le "generale" *ex art. 2560 c.c.*, nel caso della responsabilità patrimoniale "tributaria" *ex art. 14* del DLgs. 472/97 non sembra altrettanto pacifico.

Si tratta infatti di una responsabilità **"speciale"** che sorge in presenza di violazioni tributarie commesse dal dante causa del trasferimento e che sembrerebbe dunque poter prescindere da logiche di inerenza diretta al singolo ramo aziendale oggetto di trasferimento.

Nella sentenza 11 aprile 2022 n. [11678](#), la Corte di Cassazione ha però avallato tale tesi, affermando che "anche se l'art. 14 cit. è norma speciale rispetto a quella generale di cui all'art. 2560 c.c., essa **non** è però una norma **eccezionale**", ragione per cui "tale disposizione introduce una disciplina speciale in tema di cessione di azienda quanto ai rapporti tributari (Cass. n. [17264](#) del 13.7.2017), regolando diversamente gli effetti della cessione sui debiti del cedente rispetto alla normativa codicistica che, però, nelle parti in cui non viene derogata, deve comunque ritenersi pienamente operante (Cass. 31610 del 6.12.2018)".

Sulla base di questo ragionamento giuridico, la Cassazione 11 aprile 2022 n. 11678 conclude affermando che "in tema di responsabilità del cessionario del ramo d'azienda per i debiti del cedente, il principio della **inerenza del debito**, desumibile dall'art. 2560 c.c. è applicabile anche ai debiti tributari", ragione per cui l'acquirente di un ramo d'azienda non risponde dei debiti tributari che siano inerenti al ramo d'azienda rimasto in capo al cedente, oppure a rami d'azienda ceduti da quest'ultimo ad altri soggetti.

Il cessionario deve provare che c'è stata una cessione di ramo d'azienda

Nel pervenire a tale conclusione, la Cassazione 11 aprile 2022 n. 11678 pone però a carico dell'**acquirente** del ramo d'azienda l'**onere di provare**:

- che il suo acquisto ha avuto per oggetto un ramo d'azienda, "inteso come entità economica organizzata in maniera stabile rispetto alla azienda principale, dotata di una sua autonomia funzionale";
- "che il debito tributario del quale viene preteso il pagamento inerisce non già al ramo di azienda ceduto, ma è riconducibile ad altro ramo aziendale, rimasto di proprietà del cedente ovvero ceduto a terzi".

Adesione revocabile se il Fisco valuta diversamente gli stessi elementi di costo

Nozione oltremodo estensiva dei "nuovi elementi"

/ Alice BOANO

Nelle ipotesi normativamente previste, la definizione dell'accertamento non esclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice, in base a quanto stabilito all'[art. 2](#) comma 4 del DLgs. 218/97.

La lettera a) dell'art. 2 stabilisce infatti che, stipulata l'adesione, può esservi la **reiterazione del potere** impositivo "se sopravviene la conoscenza di nuovi elementi, in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito, superiore al cinquanta per cento del reddito definito e comunque non inferiore a centocinquanta milioni di lire".

La disposizione è stata oggetto di diversi chiarimenti a opera sia della prassi, sia della giurisprudenza.

È stato sostenuto, innanzitutto, che i requisiti devono sussistere congiuntamente (C.T. Reg. Aosta 13 febbraio 2016 n. [39/1/16](#)).

Al fine di definire il contenuto della nozione di "**elementi nuovi**", la circolare ministeriale dell'8 agosto 1997 n. [235](#) ha specificato che occorre evidenziare i presupposti legittimanti la reiterazione del potere, "curando di porre in rilievo non soltanto che trattasi di fatti sconosciuti alla data del precedente accertamento ma anche che non era possibile rilevarli né dal contenuto della dichiarazione né dagli atti in possesso dell'ufficio alla data medesima".

In relazione al concetto di "nuovi elementi" e in merito all'accertamento integrativo *ex artt. 43* comma 3 del DPR 600/73 e *57* comma 3 del DPR 633/72, la giurisprudenza ha affermato che costituiscono elementi sopravvenuti i "dati conosciuti da un ufficio fiscale, ma ignoti a quello che **emette l'avviso** di accertamento" (Cass. 12 maggio 2006 n. [11057](#) e 9 settembre 2005 n. [18014](#)).

In passato la giurisprudenza aveva precisato che la novità non può essere ravvisata nella provenienza dei dati "da un organo **non facente parte** dell'amministrazione finanziaria attiva perché ... la non appartenenza dell'organo verificatore all'amministrazione attiva non poteva conferire a dette valutazioni carattere di novità, considerato che l'Ufficio ... può sempre richiedere la cooperazione della Guardia di Finanza per l'acquisizione degli elementi utili per l'accertamento" (Cass. 8 maggio 2006 n. [10526](#)).

In giurisprudenza la possibilità di accertare il contribuente dopo l'adesione era stata oggetto di **interpretazione restrittiva**, al fine di inibire il recupero di crediti d'imposta (C.T. Prov. Genova 25 gennaio 2006 n. [668/8/06](#)).

La nozione di fatti nuovi è stata considerata rivolta a

elementi storici o documentali non emersi in sede di accertamento mediante adesione, in ogni caso tali da consentire di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato (C.T. Reg. Bologna 6 novembre 2018 n. [2610/3/18](#)).

Al contrario, anche in modo un po' **sorprendente**, la recente pronuncia della Cassazione n. [12490](#), depositata il 19 aprile 2022, ha esteso la portata della nozione di "elementi nuovi".

Successivamente all'accertamento con adesione l'Amministrazione finanziaria era venuta a conoscenza di elementi fattuali, rilevanti sul piano probatorio, che hanno consentito di procedere a un nuovo accertamento, poiché proprio quegli elementi, prima non conosciuti, hanno secondo l'Ufficio consentito di accertare **profili di evasione** di imposta prima non riscontrabili (si trattava, nel caso di specie, di accertamenti bancari compiuti nei confronti dell'intermediario prima non a disposizione dell'Ufficio).

La Corte giunge ad affermare che, anche dopo aver stipulato l'adesione recuperando un costo per sponsorizzazioni in quanto dedotto violando la competenza fiscale, è ammissibile, sulla base della **sopravvenuta conoscenza** di nuovi elementi, recuperare nuovamente quello stesso costo in quanto inesistente.

La decisione si fonda sul richiamo ad alcuni precedenti in tema di accertamento integrativo (*ex multis*, Cass. 3 giugno 2015 n. [11421](#) e 15 gennaio 2016 n. [576](#)).

Queste conclusioni stridono con l'indirizzo secondo cui l'elemento della **novità** non ricorre tutte le volte in cui il Fisco effettua una nuova, o più **approfondita valutazione** del materiale probatorio già acquisito dall'ufficio al momento dell'emissione del primo atto impositivo, perché con quest'ultimo si "consuma" il potere di accertamento in relazione a detto materiale probatorio (Cass. 8 maggio 2006 n. [10526](#)).

Contribuente eccessivamente penalizzato

Non ci dovrebbe essere spazio per la semplice rivalutazione o maggiore approfondimento di dati probatori già interamente noti all'ufficio al momento della emissione dell'avviso originario (Cass. 3 aprile 2013 n. [8029](#)). Ci si chiede, infine, "che fine facciano" le sanzioni ridotte e gli interessi pagati in occasione dell'adesione, che, così facendo, viene in sostanza **revocata**.

Pare ovvio affermare che non solo le imposte ma altresì gli interessi e le sanzioni oggetto dell'accordo di adesione debbano venire immediatamente **restituite**.

Sopravvenienza da esdebitazione da rilevare nel bilancio dell'anno di omologa

Si identifica con la data in cui il concordato viene omologato da parte del Tribunale il momento in cui rilevare in contabilità gli effetti della falcidia

/ Alessandro SAVOIA

La pubblicazione della risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate n. [201](#) del 20 aprile 2022 torna a porre in evidenza il tema della corretta contabilizzazione della **sopravvenienza attiva** conseguente alla falcidia imposta ai creditori da parte di una impresa soggetta alla procedura di concordato preventivo.

Nel caso trattato l'impresa era stata posta in liquidazione volontaria nel corso del giugno 2005 e aveva presentato ricorso, circa un mese dopo, per l'**ammissione** alla procedura di concordato preventivo sulla base di un piano che prevedeva la cessione a favore dei creditori di tutti i beni della stessa. La procedura in questione veniva quindi omologata nel corso del 2006 da parte del competente Tribunale.

La società istante nell'anno dell'omologa non aveva rilevato alcuna sopravvenienza da esdebitazione, continuando a mantenere **iscritti i debiti** in bilancio al valore nominale sino al 2019, allorquando sono stati adeguati ai valori di estinzione.

L'originaria impostazione seguita dal contribuente, con particolare riferimento nelle procedure di **concordato preventivo** con cessione dei beni, non era così infrequente in passato nella prassi operativa. Considerato che per tali procedure non vi è la formazione di uno stato passivo che cristallizza i debiti, con conseguente possibilità di variazioni di tali poste, e che solo all'esito della dismissione dell'attivo si riesce a determinare l'esatta percentuale di soddisfazione dei creditori (spesso, peraltro, in termini decisamente inferiori rispetto a quelli indicati nella proposta), il redattore del bilancio talvolta attendeva il momento del riparto per evidenziare nella propria contabilità l'esatto importo della sopravvenienza conseguente alla falcidia imposta al creditore. A ciò si aggiunga il fatto che la suddetta sopravvenienza per la procedura in questione non è soggetta a tassazione in forza di quanto previsto dall'[art. 88](#) comma 4-ter del TUIR.

La prassi contabile ha tuttavia da tempo fornito una **diversa impostazione**.

Dapprima nel 2008 con l'OIC [5](#), per le imprese in liqui-

dazione, ha precisato al § 4.3.2 che in base alle previsioni della legge fallimentare i liquidatori possono iscrivere sia nel bilancio iniziale, che nei bilanci annuali di liquidazione l'importo ridotto dei debiti, nel caso di concordato preventivo "dopo (e non prima) che sia intervenuto il decreto del Tribunale che omologa il concordato".

Successivamente, nel 2011 con l'OIC [6](#) è stata definita la **data della ristrutturazione**, ossia "il momento a partire dal quale si rilevano in contabilità e nel bilancio del debitore gli effetti economici e/o finanziari della ristrutturazione e si forniscono nella nota integrativa le informazioni previste dal presente principio" (§ 6.1). Con particolare riferimento al concordato preventivo tale data viene a coincidere con la data in cui il concordato viene omologato da parte del Tribunale.

A seguito dell'abrogazione dell'OIC 6, intervenuta nel 2016 in occasione della rivisitazione dei principi contabili operata dallo standard setter nazionale successivamente all'emanazione del DLgs. n. [139/2015](#), la disciplina contabile sulla **ristrutturazione dei debiti** è oggi contenuta nell'OIC [19](#). In detto principio contabile, al § 73A dopo aver precisato che "la data dalla quale si rilevano gli effetti dell'eliminazione contabile coincide con il momento a partire dal quale l'accordo diviene efficace tra le parti", si conferma la precedente impostazione identificando sempre con la data in cui il concordato viene omologato da parte del Tribunale il momento in cui rilevare in contabilità gli effetti della falcidia.

Va tuttavia ricordato che, mentre l'OIC 6 prevedeva la classificazione dell'utile da ristrutturazione nella voce E.20 destinata ad accogliere i proventi straordinari, successivamente all'eliminazione di tale area dallo schema di conto economico ad opera del DLgs. n. [139/2015](#), ed in base alle previsioni contenute nell'OIC 19, e nello specifico al § 73B, per i debiti valutati al costo ammortizzato, ed al § 73C, per i debiti valutati al **valore nominale**, la "sopravvenienza attiva" trova ora collocazione in tale schema tra i proventi finanziari.

In calo i contagi di origine lavorativa con conseguenze mortali

L'INAIL pubblica i dati dei contagi riferiti al 31 marzo 2022

/ Fabrizio VAZIO

Con la fine dello stato di emergenza, l'INAIL pubblica i dati riguardanti i casi di infortunio da coronavirus aggiornati al **31 marzo**. Il consueto report fornito dall'Istituto consente valutazioni davvero interessanti circa l'andamento della pandemia: in sintesi, i casi nei primi tre mesi del 2022 aumentano, ma crollano i casi mortali a testimonianza di un dato ormai di comune percezione, e cioè che il virus circola in modo importante, ma senza causare, nella stragrande maggioranza dei casi, conseguenze gravi.

Le denunce di infortunio sul lavoro da COVID-19 segnalate all'INAIL dall'inizio dell'epidemia sono 245.392, ossia circa un quinto del totale delle denunce di infortunio pervenute da gennaio 2020.

L'incidenza rispetto al complesso dei contagiati nazionali comunicati dall'ISS al 31 marzo (pari a 14.642.354) è dell'1,7%.

Come si è accennato in premessa nel primo trimestre 2022 il numero dei casi è nuovamente **aumentato**: basti dire che il 2022, con 48.790 contagi denunciati nel primo trimestre, pesa al momento per il 19,9% di tutti i casi di contagio pervenuti da inizio pandemia fino al 31 marzo di quest'anno e in soli tre mesi si superano i casi registrati nell'intero anno 2021. Va detto peraltro che i casi di marzo, pari a 9.941, sono un terzo di quelli di gennaio (oltre 27 mila).

Particolarmente rilevante nel 2022 è il dato relativo all'**incidenza dei contagi** da coronavirus rispetto al totale degli infortuni: un evento infortunistico denunciato all'INAIL su 4 è attribuibile al coronavirus, come avveniva nel 2020, mentre nel 2021 l'incidenza era scesa a uno ogni 12 casi.

Nonostante il numero dei casi sia ancora elevato, la gravità è sensibilmente diminuita.

Con riferimento ai casi mortali, infatti, sono pervenute all'Istituto assicuratore 853 denunce di infortunio sul lavoro con **esito mortale** da COVID-19 dall'inizio dell'epidemia, ossia un quarto del totale dei decessi per infortunio denunciati da gennaio 2020: la cifra è assai elevata, ma costituisce solo lo 0,5% dei 159.383 decessi da coronavirus registrati da inizio pandemia al 31 mar-

zo 2022. Degli 853 casi, però, solo cinque afferiscono al 2022 e nessuno riguarda, salvo consolidamento dei dati, il mese di marzo: in generale, dopo il mese di aprile 2021, i decessi si sono ridotti moltissimo e quasi il 70% dei casi mortali di infortunio da coronavirus afferisce al 2020.

Come già rilevato in altre occasioni, i casi mortali hanno coinvolto in massima parte uomini (82,6%) mentre nel numero dei contagi la maggioranza riguarda decisamente le donne: 68,3% contro il 31,7% gli uomini.

Quanto alle professioni, come sempre la parte più rilevante riguarda il **settore dell'assistenza sanitaria**, con percentuali superiori sia nel numero dei contagi che nei decessi.

Nell'ambito dei casi mortali particolare rilievo ha il settore del trasporto e magazzinaggio (13,4%).

Assai interessante è poi il dato relativo al numero dei casi di coronavirus di origine lavorativa degli **insegnanti**: sono poco più di 5.000 i contagi professionali di insegnanti/professori e ricercatori di scuole di ogni ordine e grado e di università statali e private (riconducibili sia alla gestione dei Dipendenti del Conto dello Stato sia al settore Istruzione della gestione Industria e servizi).

L'indennizzo INAIL prosegue anche oltre lo stato di emergenza

Con la fine dello stato di emergenza, l'Istituto assicuratore non termina la propria attività di **indennizzo** degli infortunati contagiati da coronavirus e certamente i dati aumenteranno ancora anche in virtù del consolidamento dei casi relativi ai mesi precedenti. È da ricordare peraltro che i dati INAIL non esauriscono la platea dei soggetti che si sono contagiati da COVID-19 sul lavoro poiché l'Istituto non assicura parte dei lavoratori italiani. Si ricorda in proposito la **non assicurabilità** del personale sanitario che opera con contratto di lavoro autonomo: ciò, evidentemente, sottostima i dati (basti pensare ai casi di contagio da coronavirus relativi ai medici di famiglia).

In Gazzetta Ufficiale il decreto che mantiene il taglio delle accise sui carburanti fino all'8 luglio

Ieri il Governo, in un primo Consiglio dei Ministri chiusosi in mattinata, ha approvato nuove misure urgenti su **accise e IVA sui carburanti**; il decreto legge 2 maggio 2022 n. 38 è stato già pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 101 sempre di ieri, con entrata in vigore lo stesso giorno.

La norma, visto il perdurare degli effetti economici derivanti dall'eccezionale incremento dei prezzi dei prodotti energetici, ridetermina da oggi, 3 maggio, e fino all'8 luglio 2022, le aliquote di accisa di cui all'Allegato I del DLgs. 26 ottobre 1995 n. 504:

- per la **benzina**, nella misura di 478,40 euro per mille litri;
- per oli da gas o gasolio usato come carburante, nella misura

di 367,40 euro per mille litri;

- per il gas di petrolio liquefatti (GPL) usati come carburanti, nella misura di 182,61 euro per mille chilogrammi.

Si tratta delle stesse aliquote già fissate in un primo momento con il DL 21/2022 (si veda "[Dalle Dogane precisazioni sulle aliquote di accisa ridotte sui carburanti](#)" del 25 marzo 2022), poi prorogate.

Ad esse si aggiunge, per lo stesso periodo, la determinazione delle aliquote di accisa per il **gas naturale** usato per autotrazione nella misura di zero euro per metro cubo. Infine, l'aliquota IVA applicata allo stesso gas naturale usato per autotrazione sarà, sempre fino all'8 luglio, del 5%.

La Cassazione approfondisce la validità della clausola della roulette russa

La prima sezione civile della Cassazione, con l'ordinanza interlocutoria n. [13545/2022](#), all'esito di adunanza camerale, ha rimesso alla pubblica udienza la questione relativa alla validità ed efficacia della clausola antistallo, denominata "**rus-sian roulette clause**", contenuta nei patti parasociali.

In particolare, alla luce dell'assoluta novità e complessità del-

le questioni sollevate, si è ritenuto necessario un **approfondimento**, da affidare all'ufficio del Massimario e del Ruolo, del quadro normativo, giurisprudenziale e dottrinale relativo alla disciplina della clausola antistallo in questione, con specifico riguardo alla sua validità ed efficacia tra le parti stipulanti.

Al via le istanze di accesso al contributo per le attività di commercio al dettaglio

Dalle ore 12:00 di oggi, 3 maggio, e fino alle ore 12:00 del 24 maggio 2022 è possibile presentare le domande per richiedere il contributo a fondo perduto a favore delle imprese che svolgono prevalentemente attività di commercio al dettaglio, identificate da specifici codici **ATECO**, riconosciuto dall'[art. 2](#) del DL 4/2022 (c.d. "Sostegni-ter") in presenza di determinati requisiti (si veda "[Per il contributo commercio al dettaglio, istanze dal 3 al 24 maggio](#)" del 2 aprile).

Le domande vanno presentate, a norma del DM [24 marzo 2022](#), esclusivamente in via **telematica**, e, nello specifico, secondo quanto indicato nella pagina dedicata all'agevolazione sul sito internet del Ministero dello Sviluppo economico, attraverso la procedura informatica raggiungibile all'indirizzo <https://misedgiaicommerciodeldettaglio.initalia.it>.

Ai fini dell'ottenimento del contributo, non rileva l'ordine cronologico di presentazione delle istanze: qualora la dotazione

finanziaria destinata all'intervento non sia sufficiente a soddisfare le richieste, il MISE **riduce** in modo proporzionale il contributo, sulla base delle risorse finanziarie disponibili e del numero di istanze ammissibili pervenute.

Il contributo, si ricorda, è riconosciuto applicando una percentuale alla differenza tra l'ammontare medio mensile dei ricavi relativi al 2021 e l'ammontare medio mensile di quelli relativi al 2019, nel rispetto delle risorse finanziarie a disposizione, nelle seguenti misure:

- **60%** per i soggetti con ricavi relativi al 2019 non superiori a 400.000 euro;
- **50%** per i soggetti con ricavi 2019 superiori a 400.000 euro e fino a un milione di euro;
- **40%** per i soggetti con ricavi 2019 compresi tra uno e 2 milioni di euro.

Il MISE ha inoltre reso disponibili alcune [FAQ](#).