

Lunedì 9 maggio 2022

IL CASO DEL GIORNO

Possibile l'accesso al superbonus anche per i condomini atipici

/ Dario BONSANTO e Arianna ZENI

Nel vasto panorama immobiliare italiano non mancano le situazioni in cui l'assetto di un complesso di unità porti ad interrogarsi sulla possibilità di **configurare** o meno un **condominio**, circostanza che assume notevole rilevanza nell'ambito del superbonus del 110% di cui all' [...]

PAGINA 2

IL PUNTO IAS

Sottoprodotti da valutare con criterio analitico

/ Luca MALFATTI e Giovanni OSSOLA

Lo IAS 2 definisce il trattamento contabile delle rimanenze di magazzino. Esso si applica a tutte le rimanenze, eccetto gli strumenti finanziari, ai quali si applicano lo IAS 32 e l'IFRS 9, e alle attività biologiche connesse ad attività agricole e prodotti agricoli al momento del raccolto, [...]

PAGINA 11

FISCO

Riduzioni antielusive da coordinare tra ACE e super ACE

Le "sterilizzazioni" del 2021 riducono prioritariamente la base super ACE

/ Gianluca ODETTO e Enrico TERRAGNI

I calcoli per determinare il beneficio ACE e "super ACE" richiedono particolare **attenzione** quando sono coinvolte entità dello stesso gruppo societario. Le aree di criticità sono connesse a quelle operazioni individuate dal legislatore – art. 10 del DM 3 agosto 2017 – che comportano il rischio di produrre una moltiplicazione del beneficio ACE lungo la catena societaria, a fronte di una sola immissione di denaro "a monte".

La norma, con finalità dichiaratamente antielusiva, richiede al contribuente di sterilizzare gli **incrementi** ai fini ACE al ricorrere di: acquisizioni di partecipazioni e aziende, incrementi dei crediti di finanziamento e conferimenti di denaro effettuati verso altre società del gruppo, anche non residenti.

All'atto pratico, con specifico riferimento alle operazioni di conferimento, l'art. 10 comma 2 del DM 3 agosto 2017 – come confermato dalla Relazione al DM – richiede alla società conferente di effettuare una **riduzione** degli incrementi per un importo pari ai conferimenti in de-

naro effettuati a favore di altre consociate.

A tal proposito, come ricordato dall'Agenzia delle Entrate nel principio di diritto 6 novembre 2018 n. 12, le sterilizzazioni devono avvenire entro la **quota di incrementi** diversa da quella alimentata dagli utili non distribuiti (quindi avendo riguardo a eventuali conferimenti, finanziamenti ricevuti "a monte" o corrispettivi ricevuti per la cessione di partecipazioni e/o aziende infragruppo). Gli utili accantonati, infatti, non sono di per sé idonei a generare effetti duplicativi del beneficio.

Le disposizioni, pertanto, non mirano a ridurre il beneficio complessivamente fruibile dal gruppo, bensì agiscono sulla ripartizione dello stesso, così da permettere un incremento della base di calcolo ACE (o "super ACE") soltanto ove tale importo abbia contribuito alla patrimonializzazione del soggetto.

Proprio con riferimento alla "super ACE" ed in assenza di qualsivoglia indicazione nell'art. 19 commi 2-7 del DL 73/2021, l' [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Residuo del bonus riacquisto prima casa 2020 nel modello REDDITI 2022

La cartella notificata al cessionario d'azienda non va motivata

Ancora incerta la qualificazione del rapporto di lavoro dei rider

Forniture di bordo con limiti alla non imponibilità IVA

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

FISCO

L'esonero contributivo entra nel quadro RR

/ Paola RIVETTI

Per artigiani, commercianti e professionisti iscritti alla Gestione separata INPS, il **quadro RR** del modello REDDITI PF 2022 contiene nuovi campi in cui indicare l'importo oggetto di esonero contributivo [...]

PAGINA 5

Possibile l'accesso al superbonus anche per i condomini atipici

Gli elementi comuni del complesso immobiliare dovranno rispettare i requisiti della strutturalità e funzionalità

/ Dario BONSANTO e Arianna ZENI

Nel vasto panorama immobiliare italiano non mancano le situazioni in cui l'assetto di un complesso di unità porti ad interrogarsi sulla possibilità di **configurare** o meno un **condominio**, circostanza che assume notevole rilevanza nell'ambito del superbonus del 110% di cui all'[art. 119](#) del DL 34/2020.

Una prima ipotesi dubbia è quella formata dai complessi immobiliari che si sviluppano sul piano **orizzontale** (ad esempio le c.d. villette a schiera).

In proposito, la prassi (*cf.* circ. Agenzia delle Entrate n. [7/2021](#)) si è, infatti, limitata ad evidenziare la possibilità per un condominio di svilupparsi sia in senso verticale sia in senso orizzontale, senza, tuttavia, fornire ulteriori dettagli sulla corretta individuazione di tale ultima tipologia condominiale.

Ai fini dell'individuazione di cosa possa considerarsi **condominio orizzontale** occorrerà, pertanto, spostare l'analisi sul campo civilistico, analizzando quanto disposto in tema di condomini dal codice civile ([art. 1117](#)), nonché gli interventi giurisprudenziali sulla tematica.

Nello specifico, ad avviso della giurisprudenza (*cf.* *ex multis* Cass. 9 novembre 2021 n. [32805](#)), l'[art. 1117](#) c.c. (relativo all'individuazione delle parti comuni condominiali) troverebbe applicazione anche nelle ipotesi di condominio c.d. "orizzontale", in quanto la **condominialità** non può essere esclusa per il solo fatto che le costruzioni siano realizzate anziché come porzioni di piano l'una sull'altra (condominio verticale), quali proprietà singole in sequenza (villette a schiera, condominio in orizzontale).

Tuttavia, affinché possa operare la presunzione di condominialità *ex* [art. 1117](#) c.c., nel caso di immobili adiacenti orizzontalmente in senso proprio, le **parti comuni** dovranno presentare connotati strutturali e funzionali comportanti la loro materiale destinazione al servizio e godimento di più unità immobiliari appartenenti in proprietà esclusiva a diversi proprietari (*cf.* *ex multis* Cass. 20 aprile 2021 n. [10370](#); Cass. 29 dicembre 2016 n. [27360](#); Cass. 18 settembre 2015 n. [18344](#); Cass. 4 novembre 2010 n. [22466](#)).

Di conseguenza, nel caso in cui possa essere accertato – con l'ausilio di un tecnico – il requisito della strutturalità e funzionalità degli elementi comuni di un complesso (ad esempio un insieme di villette a schiera), lo stesso presenterebbe i requisiti necessari per poter essere qualificato quale "condominio orizzontale", con re-

lativa possibilità di beneficiare del superbonus del 110% *ex* [art. 119](#) del DL 34/2020 applicando la disciplina prevista per i condomini.

Una seconda ipotesi dubbia è quella in cui le **unità** del complesso siano limitrofe (staccate tra di loro) ma correlate tra loro da elementi comuni (ad esempio risultano entrambe collocate all'interno di una corte comune).

Sul punto, appare, opportuno evidenziare come, nell'ambito del superbonus del 110%, non constino chiarimenti di prassi volti a comprendere se più immobili, staccati tra loro e situati in un cortile comune (senza che uno sia pertinenziale all'altro), possano formare un unico complesso immobiliare di tipo condominiale composto da più unità (anche perché, come più volte ribadito, la materia non è oggetto di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate).

Anche in questo caso, in assenza di chiarimenti sul piano fiscale, occorrerà, pertanto, spostare l'analisi in **campo civilistico**, nel quale non mancano interventi giurisprudenziali (*cf.* Cass. 25 giugno 2019 n. [17022](#)) volti a chiarire come la presunzione di condominialità di cui al citato [art. 1117](#) c.c. possa essere applicata anche alle ipotesi in cui le parti comuni siano funzionalmente destinate al servizio permanente ed obiettivo di edifici separati e limitrofi, i quali in questa specifica ipotesi andrebbero a costituire un "condominio sui generis".

Affinché, quindi, in tal caso, possa operare la **presunzione di condominialità** *ex* [art. 1117](#) c.c., gli impianti o i servizi di uso comune dovranno essere collegati da una relazione di accessorietà strumentale e funzionale con gli edifici separati e limitrofi (*cf.* Cass. 2 marzo 2007 n. [4973](#)).

Di conseguenza, nel caso in cui possa essere accertato – con l'ausilio di un tecnico – il requisito della **strumentalità** e funzionalità degli elementi comuni di un complesso formato da unità staccate e limitrofe, lo stesso presenterebbe i requisiti necessari per poter essere qualificato quale "condominio sui generis", con relativa possibilità di beneficiare del superbonus del 110% *ex* [art. 119](#) del DL 34/2020 applicando la disciplina prevista per i condomini (sul punto sarebbe, tuttavia, auspicabile uno specifico chiarimento di prassi, non avendo attualmente la tematica formato oggetto di analisi da parte dell'Amministrazione finanziaria).

Riduzioni antielusive da coordinare tra ACE e super ACE

Le "sterilizzazioni" del 2021 riducono prioritariamente la base super ACE

/ Gianluca ODETTO e Enrico TERRAGNI

I calcoli per determinare il beneficio ACE e "super ACE" richiedono particolare **attenzione** quando sono coinvolte entità dello stesso gruppo societario. Le aree di criticità sono connesse a quelle operazioni individuate dal legislatore – [art. 10](#) del DM 3 agosto 2017 – che comportano il rischio di produrre una moltiplicazione del beneficio ACE lungo la catena societaria, a fronte di una sola immissione di denaro "a monte".

La norma, con finalità dichiaratamente antielusiva, richiede al contribuente di sterilizzare gli **incrementi** ai fini ACE al ricorrere di: acquisizioni di partecipazioni e aziende, incrementi dei crediti di finanziamento e conferimenti di denaro effettuati verso altre società del gruppo, anche non residenti.

All'atto pratico, con specifico riferimento alle operazioni di conferimento, l'art. 10 comma 2 del DM 3 agosto 2017 – come confermato dalla Relazione al DM – richiede alla società conferente di effettuare una **riduzione** degli incrementi per un importo pari ai conferimenti in denaro effettuati a favore di altre consociate. A tal proposito, come ricordato dall'Agenzia delle Entrate nel principio di diritto 6 novembre 2018 n. [12](#), le sterilizzazioni devono avvenire entro la **quota di incrementi** diversa da quella alimentata dagli utili non distribuiti (quindi avendo riguardo a eventuali conferimenti, finanziamenti ricevuti "a monte" o corrispettivi ricevuti per la cessione di partecipazioni e/o aziende infragruppo). Gli utili accantonati, infatti, non sono di per sé idonei a generare effetti duplicativi del beneficio.

Le disposizioni, pertanto, non mirano a ridurre il beneficio complessivamente fruibile dal gruppo, bensì agiscono sulla ripartizione dello stesso, così da permettere un incremento della base di calcolo ACE (o "super ACE") soltanto ove tale importo abbia contribuito alla patrimonializzazione del soggetto.

Proprio con riferimento alla "super ACE" ed in assenza di qualsivoglia indicazione nell'[art. 19](#) commi 2-7 del DL 73/2021, l'Amministrazione finanziaria è intervenuta durante Telefisco 2022, stabilendo che le società aventi una base ACE "ordinaria" pregressa imputano i decrementi e le riduzioni occorsi nel 2021 prioritariamente alla base "super ACE".

Lo stesso accade in caso di **incrementi del capitale** proprio registrati nell'esercizio 2021 e superiori alla soglia di 5 milioni di euro.

Per il primo caso, si ipotizzi una società Alfa con una base ACE "ordinaria" pregressa pari a 3.500.000 euro. Nel 2021, la stessa società riceve un conferimento per 1.200.000 euro e a sua volta aumenta il capitale di una

sua **controllata** tramite un conferimento in denaro per 1.000.000 euro.

La base di calcolo ai fini della "super ACE" ammonta a 200.000 euro, pari alla differenza tra il conferimento ricevuto e l'importo sterilizzato, ferma restando la pregressa base ACE non "impattata" nel caso di specie.

Rispetto al secondo caso, dove gli incrementi siano superiori alla soglia di 5 milioni di euro, il calcolo del beneficio in capo a una società Beta che nel corso del 2021 riceve un **conferimento dalla capogruppo** per 6 milioni di euro e a sua volta opera un aumento di capitale verso una sua controllata per 4 milioni di euro sarà come di seguito riepilogato:

- incrementi del capitale proprio ai fini "super ACE": 5 milioni di euro;
- incrementi del capitale proprio ai fini dell'ACE "ordinaria": 1 milione di euro;
- sterilizzazioni ai fini "super ACE": 4 milioni di euro.

Pertanto, anche in tale ipotesi l'impatto della sterilizzazione si riversa prioritariamente sulla base di calcolo della "super ACE" e non a riduzione della base ACE **"ordinaria"** (pregressa o conseguente al superamento della soglia dei 5 milioni di euro prevista per l'ACE innovativa).

Le istruzioni ai modelli REDDITI 2022 **confermano** l'impostazione. Infatti, i decrementi e le riduzioni "decurtano" prioritariamente l'importo degli incrementi del capitale proprio rilevanti ai fini della «super ACE» e per la quota eccedente gli incrementi rilevanti ai fini dell'ACE «ordinaria».

Nel quadro così delineato si aggiungono le conclusioni formulate recentemente dall'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. [209/2022](#), in applicazione del c.d. **principio di presunzione** di prioritario utilizzo delle somme ricevute a titolo di conferimento per l'effettuazione di conferimenti "a valle" (formulato dall'Agenzia nel principio di diritto n. [11/2018](#)).

Viene confermato che laddove una società abbia ricevuto da altre consociate sia apporti a titolo di capitale, sia finanziamenti, gli eventuali conferimenti da essa a sua volta effettuati "a valle" si intendono prioritariamente "attinti" dalle somme ricevute dalla stessa a titolo di conferimento.

Da ultimo, preme ricordare che, data la natura **antielusiva** della disposizione, residua in capo al contribuente la possibilità di presentare istanza di interpello probatorio ex [art. 11](#) comma 1 lett. b) della L. 212/2000, al fine di dimostrare l'assenza di proliferazione del beneficio all'esito delle operazioni a catena all'interno del gruppo.

Residuo del bonus riacquisto prima casa 2020 nel modello REDDITI 2022

Il credito d'imposta per il riacquisto della prima casa e il credito d'imposta under 36 non potevano coesistere nel modello 2021

/ Anita MAURO

Le agevolazioni prima casa per i giovani under 36, introdotte dall'art. 64 commi 6-11 del DL 73/2021 spettano per gli atti di acquisto stipulati, in presenza delle condizioni di "prima casa" di cui alla Nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86, tra il 26 maggio 2021 (data di entrata in vigore del DL "Sostegni-bis") e il 31 dicembre 2022, da soggetti di età **inferiore a 36 anni**, con ISEE non superiore a 40.000 euro.

L'agevolazione consiste nell'esenzione dalle imposte d'atto (imposta di registro, imposta ipotecaria e imposta catastale) e, per gli atti imponibili ad IVA, in un **credito d'imposta pari all'IVA** corrisposta in relazione all'acquisto medesimo (oltre che nell'esenzione dall'imposta sostitutiva mutui).

Il credito di imposta può essere utilizzato:

- in diminuzione dalle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni dovute sugli atti e sulle denunce presentati dopo la data di acquisizione del credito;
- in **diminuzione dell'IRPEF** dovuta in base alla dichiarazione da presentare successivamente alla data dell'acquisto;
- in compensazione in F24 ai sensi del DLgs. 241/97, con codice tributo "6928" denominato "Credito d'imposta prima casa under 36 - art. 64, c. 7, DL n. 73 del 2021", istituito con ris. Agenzia delle Entrate 27 ottobre 2021 n. 62.

Per quanto concerne l'utilizzo in dichiarazione dei redditi, si segnala che il modello **REDDITI PF 2021** non conteneva una sezione apposita dedicata al credito d'imposta derivante dall'agevolazione prima casa under 36 su atti imponibili ad IVA, mentre nel modello REDDITI PF 2022 a tale credito è stato destinato il rigo CR13 (si veda "[Prima casa under 36 nel modello REDDITI 2022 con apposita sezione](#)" del 10 febbraio 2022).

Tuttavia, posto che l'agevolazione poteva essere applicata, dai contribuenti under 36, su acquisti operati a partire dal **26 maggio 2021**, può darsi il caso che qualcuno abbia voluto utilizzare il credito in diminuzione dell'IRPEF dovuta sulla base già del modello REDDITI PF 2021 ("presentato successivamente alla data dell'acquisto").

Pertanto, in questo caso, come illustrato dalla circ. 14 ottobre 2021 n. 12, l'importo del credito "prima casa under 36" (pari all'IVA corrisposta sull'acquisto da parte del soggetto under 36) poteva essere indicato eccezionalmente nel rigo CR7, colonna 2 del modello REDDITI

PF 2021, dedicato al credito di imposta per il riacquisto della "prima casa", indicando il codice "1" nella casella "Situazioni particolari" nel frontespizio (per distinguerlo dal **credito prima casa** ex art. 7 della L. 448/98 cui è normalmente dedicato il rigo CR7).

In caso di **compresenza** del credito "prima casa under 36" e del credito per il riacquisto della "prima casa", però, non era possibile indicare nel rigo CR7 del modello REDDITI PF 2021 entrambi i crediti; in tal caso, il contribuente doveva esporne uno solo, rinviando l'esposizione e l'utilizzo dell'altro credito alla dichiarazione dell'anno successivo.

Tuttavia, l'Agenzia aveva garantito (circ. n. 12/2021, § 3.1) che "la mancata esposizione nel modello Redditi PF 2021 del credito d'imposta «prima casa» maturato nel 2020, a causa dell'impossibilità del contemporaneo utilizzo di entrambe le agevolazioni, non pregiudica il suo utilizzo nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta 2021".

Inoltre, aveva precisato che restava "sempre possibile fruire nel modello Redditi PF 2021, ove più conveniente, del credito d'imposta «prima casa» maturato nel 2020 o nel 2021 e fruire del credito d'imposta «prima casa under 36» nel **modello REDDITI 2022** relativo all'anno d'imposta 2021. Di conseguenza, "la mancata esposizione nel modello Redditi PF 2021 del credito d'imposta «prima casa» maturato nel 2020, a causa dell'impossibilità del contemporaneo utilizzo di entrambe le agevolazioni, non pregiudica il suo utilizzo nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta 2021".

A questa ipotesi sembra, ora, fare riferimento una nuova indicazione, contenuta nelle **istruzioni al quadro CR** del modello REDDITI PF 2022. Infatti, nelle istruzioni al rigo CR7 (dedicato al credito d'imposta per il riacquisto della prima casa) si specifica che i soggetti che abbiano inserito il codice 1 nella casella "Situazioni particolari" del modello REDDITI PF 2021 (scegliendo, quindi, di avvalersi, nella dichiarazione REDDITI PF 2021 del credito "prima casa under 36"), compilano ora il rigo CR7 colonna 1 del modello REDDITI 2022 riportando l'eventuale importo del credito "prima casa" ex art. 7 della L. 448/98 **residuo**, indicato nel rigo RN47, col. 11, del modello **REDDITI PF 2020**, (oppure indicato nel rigo 131 del prospetto di liquidazione mod. 730-3 del modello 730/2020), che non avevano potuto inserire nel modello REDDITI 2021.

L'esonero contributivo entra nel quadro RR

Introdotti appositi campi al rigo RR2 e il rigo RR9 per indicare il contributo oggetto di esonero

/ Paola RIVETTI

Per artigiani, commercianti e professionisti iscritti alla Gestione separata INPS, il **quadro RR** del modello REDDITI PF 2022 contiene nuovi campi in cui indicare l'importo oggetto di esonero contributivo parziale ex [art. 1](#) commi da 20 a 22-*bis* della L. 178/2020, disciplinato dal DM del [17 maggio 2021](#).

A seguito dell'aggiornamento del 22 aprile scorso, le istruzioni alla compilazione del quadro precisano che, quest'anno, quanto riconosciuto a titolo di esonero (così come comunicato dall'INPS sul cassetto previdenziale) è portato in **riduzione** dell'importo a debito in sede di versamento dei contributi tramite modello F24. Per gli iscritti alle Gestioni degli artigiani e dei commercianti, l'esonero si applicava sulla contribuzione oggetto della tariffazione annuale di competenza per l'anno 2021 con scadenza entro il 31 dicembre 2021, al netto di altre agevolazioni o riduzioni delle aliquote di finanziamento della previdenza obbligatoria. In sostanza, erano comprese nell'esonero la 1°, 2° e 3° rata dei **contributi fissi** sul reddito minimale. Per i commercianti non obbligati al contributo sul reddito minimale (affittacamere o produttori di assicurazione di terzo o quarto gruppo), invece, l'esonero si applicava sui contributi previdenziali e assistenziali complessivamente dovuti a titolo di acconti 2021 con scadenza entro il 31 dicembre 2021 ([art. 2](#) commi 2 e 3 del DM 17 maggio 2021 e circ. INPS n. [124/2021](#), § 4.1). L'esonero trovava applicazione nel limite massimo individuale di 3.000 euro su base annua, riparametrato e applicato su base mensile per ciascun iscritto.

Le istruzioni al quadro RR, sezione I, precisano che i contributi dovuti, determinati applicando al reddito minimale e a quello eccedente le aliquote stabilite per la gestione di appartenenza, devono essere riportati, rispettivamente, nelle colonne 11 e 25 **"al lordo"** dell'importo concesso a titolo di esonero". La quota di contributi previdenziali oggetto di esonero è riportata nella colonna 23 (per artigiani e commercianti che non hanno versato le rate sui contributi minimi), oppure nella colonna 37 (per affittacamere e produttori di assicurazione di terzo e quarto gruppo) del rigo RR2/RR3.

La sezione I del quadro RR è quindi strutturata in mo-

do tale che l'importo a debito che si evidenzia nelle colonne 16 (contributo a debito sul reddito minimale) o 29 (contributo a debito sul reddito che eccede il minimale) di tali righe **non tiene conto** della quota di contributi che, per effetto dell'esonero parziale, non è stata versata, né residua a debito in capo all'iscritto. Come precisato nelle istruzioni, tale importo a debito sarà diminuito di quanto concesso a titolo di esonero in sede di versamento dei contributi.

Per i professionisti iscritti alla Gestione Separata INPS, l'esonero aveva ad oggetto i contributi dovuti a titolo di acconto per l'anno d'imposta 2021 in scadenza entro il 31 dicembre 2021 (art. 2 comma 3 del DM 17 maggio 2021), sempre nel limite massimo di 3.000 euro. La circ. INPS n. 124/2021 (§ 4.3) aveva inoltre chiarito che:

- l'**esonero** interessava i contributi calcolati con aliquota complessiva pari al 24%, se l'iscritto era soggetto ad altra forma di previdenza obbligatoria, o al 25,98%, se privo di altra forma di previdenza obbligatoria;
- il reddito da utilizzare per il calcolo degli acconti della contribuzione dovuta era quello indicato all'interno del quadro RR, sezione II, del modello REDDITI PF 2021 esposto con il codice "11";
- erano esclusi dal beneficio i soggetti per i quali la contribuzione previdenziale è assolta dall'azienda committente (ad esempio, i collaboratori coordinati e continuativi).

Nell'ambito del **quadro RR**, sezione II, del modello REDDITI PF 2022, l'utilizzo della disposizione agevolativa deve essere segnalata barrando la colonna 1 del nuovo rigo **RR9** ed indicando il contributo oggetto di esonero in casella 2.

Analogamente a quanto indicato con riferimento agli artigiani e ai commercianti, il contributo a debito che si evidenzia al rigo RR7 non tiene conto della quota di contributi oggetto dell'esonero parziale. Peraltro, tra gli acconti (del rigo RR6 colonna 3) vanno indicati esclusivamente gli importi versati con il modello F24 per il periodo di imposta 2021. Anche in questo caso, l'effettivo importo a debito è determinato in sede di versamento sottraendo all'importo del rigo RR7 quanto riconosciuto a titolo di esonero.

La cartella notificata al cessionario d'azienda non va motivata

Per la Cassazione basta il richiamo alla norma che impone la solidarietà tributaria

/ Alice BOANO

L'art. 14 del DLgs. 472/97 prevede in caso di **cessione d'azienda** la limitazione della responsabilità tributaria del cessionario al valore dell'azienda o del ramo d'azienda che il cessionario ha acquisito e agli importi dovuti dal cedente all'Amministrazione finanziaria che risultano alla data del trasferimento dell'azienda.

La responsabilità solidale fa sì che l'atto impositivo venga notificato anche al cessionario in qualità di coobbligato. Occorre dunque chiedersi quale contenuto, ai fini della **validità della notifica**, sia richiesto alla cartella di pagamento. Quest'ultima, infatti, deve essere motivata a pena di nullità in ragione dei presupposti di diritto e di fatto della pretesa, nel rispetto di quanto previsto dall'[art. 7](#) della L. 212/2000.

Sul punto ha recentemente preso posizione la Cassazione n. [10377](#) del 31 marzo 2022.

Nel caso di specie la cartella di pagamento oggetto di impugnazione conteneva esclusivamente l'indicazione del destinatario dell'atto e della sua **responsabilità** ai sensi dell'art. 14 del DLgs. 472/97.

Secondo la Suprema Corte occorre constatare che è nei confronti del cedente che deve essere svolta l'attività accertativa, essendo questi il soggetto passivo, poiché è nei suoi confronti che si è realizzato il presupposto impositivo, ossia la cessione del bene. Dunque è nei suoi confronti che deve essere notificato, eventualmente, un avviso di accertamento contenente la motivazione nella quale deve specificamente essere contestata la **sussistenza dei presupposti** per la pretesa impositiva.

Viceversa il cessionario, non essendo il soggetto passivo, non può che subire la mera iscrizione a ruolo

dell'importo non versato dal cedente, in forza della responsabilità solidale prevista dal legislatore.

L'obbligo motivazionale viene assolto se viene riportata la ragione della pretesa, ossia l'estensione a titolo di **responsabilità solidale** della richiesta di pagamento del tributo di cui è soggetto passivo il cedente: a tali fini basta fare riferimento alla norma che fonda la solidarietà (il menzionato [art. 14](#) del DLgs. 472/97), senza dover indicare le specifiche ragioni per le quali si ritiene il coobbligato responsabile in via solidale.

La decisione si pone in linea con quanto previsto all'art. 7 comma 3 dello **Statuto dei diritti del contribuente**, il quale dispone che sul titolo esecutivo vada riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.

Possono mancare le ragioni per cui il coobbligato è responsabile

In precedenza si era espressa in senso contrario la C.T. Reg. Milano 5 giugno 2017 n. 3956/24/17. I giudici di legittimità, riprendendo la pronuncia della Cassazione 25 febbraio 2016 n. [3707](#), evidenziano che quando la cartella di pagamento risulti essere il **primo atto impositivo** notificato al contribuente, deve essere adeguatamente motivata. Di conseguenza se notificata al cessionario di azienda in qualità di obbligato solidale ai sensi dell'[art. 14](#) del DLgs. 472/97 è necessaria la dimostrazione dei requisiti che la norma richiede, che limitano la responsabilità solidale ai **due anni antecedenti** la cessione.

Ancora incerta la qualificazione del rapporto di lavoro dei rider

La giurisprudenza di merito resta divisa sulla natura subordinata o meno della prestazione lavorativa dei ciclofattorini

/ Luca NEGRINI

Il contenzioso relativo alla natura del rapporto di lavoro dei rider non sembra destinato a placarsi, anche se l'attenzione da parte dei media si è significativamente ridotta rispetto al rilievo che era stato attribuito alle prime pronunce in materia, che avevano spinto il legislatore ad intervenire con il DL [101/2019](#), modificando l'[art. 2](#) del DLgs. 81/2015, per meglio definire le collaborazioni organizzate dal committente, e introducendo una specifica disciplina di tutela del **lavoro tramite piattaforme digitali** nel nuovo capo V-*bis* del DLgs. [81/2015](#).

Resta difficile, infatti, stabilire se il rapporto di lavoro dei ciclofattorini debba essere qualificato come lavoro subordinato o, viceversa, rientri nella previsione di cui al comma 2 dell'[art. 2](#) del DLgs. 81/2015, relativa ai rapporti di collaborazione che si concretano in **prestazioni di lavoro** prevalentemente personali, continuative e le cui modalità di esecuzione sono organizzate dal committente, anche mediante piattaforme digitali, e che possono essere sinteticamente definite come prestazioni di lavoro etero-organizzate.

Testimoniano bene l'incertezza della giurisprudenza due pronunce del mese scorso, rispettivamente del Tribunale di Milano e del Tribunale di Bologna, chiamate a pronunciarsi su un rapporto di lavoro svolto con modalità analoghe, in entrambi i casi a favore della medesima società, *Deliveroo Italia*. I due ciclofattorini avevano stipulato un contratto di lavoro autonomo, avevano ricevuto un kit rider, costituito da una giacca catarifrangente, uno zaino e una borsa termica ed avevano scaricato sul proprio cellulare la relativa app. Attraverso questa app potevano poi prenotarsi settimanalmente per i turni di lavoro, secondo un meccanismo di priorità legato ad un punteggio conseguito sulla base delle prestazioni rese. Durante il turno di lavoro i ciclofattorini ricevevano tramite la stessa app la proposta per effettuare singoli prelievi e consegne, che erano liberi di accettare o meno. Una volta accettata la proposta, erano tenuti ad effettuare il prelievo e la consegna e la loro attività era **costantemente monitorata** dalla società, sempre per il tramite dell'app e di un sistema di geolocalizzazione.

Secondo la sentenza del Tribunale di Milano, pubblicata il [20 aprile 2022](#), queste modalità di prestazione por-

tano a ritenere che l'attività lavorativa abbia i connotati propri della subordinazione, in quanto la prestazione è completamente organizzata dall'esterno, con un'incidenza diretta sulle modalità di esecuzione, nonché sui relativi tempi e luoghi. Non rileva, ai fini dell'esclusione della subordinazione, il fatto che il rider **non abbia l'obbligo** di accettare le proposte di consegna, in quanto la facoltà di rifiutare la singola prestazione non integra affatto un elemento di incompatibilità rispetto alla subordinazione, che può afferire ad ogni singola prestazione. Si tratta, infatti, di un elemento esterno al contenuto del rapporto, idoneo ad incidere sulla sua costituzione e sulla sua durata, ma non sulla forma e sul contenuto della prestazione. Inoltre, secondo il giudice milanese è ragionevole dubitare che i ciclofattorini siano **effettivamente liberi** di determinare quali prestazioni lavorative rendere, tenuto conto che ciò è destinato ad incidere sul loro punteggio e sulla conseguente priorità nel meccanismo di prenotazione dei turni di lavoro.

A **conclusioni opposte** sulla qualificazione del rapporto è giunto, invece, il Tribunale di Bologna con la sentenza pubblicata l'[8 aprile 2022](#), ritenendo che il rapporto debba essere inquadrato nell'ambito delle collaborazioni etero-organizzate, richiamando espressamente quanto già stabilito in precedenza dalla Corte d'Appello di Torino con la sentenza n. 26/2019, che per escludere la natura subordinata del rapporto aveva dato rilievo al fatto che i ciclofattorini fossero liberi di dare o meno la propria disponibilità per i turni offerti dall'azienda. Una pronuncia che era stata poi confermata dalla Cassazione con la sentenza n. [1663/2020](#).

In termini retributivi, la diversa qualificazione del rapporto di lavoro non ha evidentemente rilievo, dal momento che l'[art. 2](#) del DLgs. 81/2015 prevede per le collaborazioni organizzate dal committente l'applicazione della disciplina del rapporto di lavoro subordinato, ma incide sulla **stabilità del rapporto**, come testimoniato anche dalla pronuncia del Tribunale di Bologna di cui si è detto, che in base a tale qualificazione ha respinto l'ulteriore domanda con la quale il lavoratore aveva chiesto che il recesso dal rapporto, intervenuto su iniziativa della società, fosse qualificato come licenziamento illegittimo.

Forniture di bordo con limiti alla non imponibilità IVA

Secondo la Cassazione nelle vendite a intermediari rileva il momento di caricamento della merce

/ Fabio Tullio COALOA e Emanuele GRECO

La Cassazione, con due recenti pronunce (nn. [12140](#) e [12220](#)) depositate il 14 aprile 2022, è tornata a esprimersi sulle condizioni che legittimano il regime di non imponibilità IVA per le **provviste di bordo**.

Richiamando il contenuto della sentenza n. [22210](#) del 5 settembre 2019, la Suprema Corte afferma che le operazioni di rifornimento e di vettovagliamento delle navi adibite alla navigazione in alto mare beneficiano del regime di non imponibilità soltanto se si tratta di **cessioni finali** di beni dirette nei confronti dell'**armatore**, mentre il regime di favore non si estende agli stadi commerciali anteriori.

Qualora la fornitura avvenga nei confronti di un intermediario che agisce in nome proprio anziché dell'armatore, secondo la Corte, rileva il **caricamento** della merce a bordo.

La non imponibilità è da ritenersi applicabile "qualora il trasferimento sia intervenuto al più presto, in concomitanza del momento in cui l'armatore sia stato autorizzato a disporre, di fatto, come se fosse il proprietario".

Diversamente da quanto concluso nella sentenza n. 22210/2019, nella sentenza n. 12140/2022 e nell'ordinanza n. 12220/2022 risultava verificato, in base alle risultanze di fatto, che la **consegna** dei beni avveniva **direttamente a bordo** delle navi (nonostante la cessione a un intermediario), elemento che legittima l'applicazione del regime di favore.

La consegna direttamente a bordo, secondo la Corte, integra "la concomitanza tra il trasferimento della proprietà e il momento in cui l'armatore è autorizzato a disporre dei beni", escludendo così che altri operatori possano entrare in possesso della merce destinata alla navigazione in alto mare.

La questione dell'applicabilità del regime di non imponibilità IVA per le forniture **"indirette"** nei confronti degli armatori permane, tuttavia, in parte controversa. Il tema della non applicazione dell'IVA negli stadi commerciali "a monte" rispetto alla cessione diretta all'armatore è stato più volte affrontato dalla Corte di Giustizia Ue.

Il principio generale, espresso in più sentenze (Corte di Giustizia causa [C-185/89](#) del 26 giugno 1990, cause da [C-181/04](#) a [C-183/04](#) del 14 settembre 2006, causa [C-526/13](#) del 3 settembre 2015), è che il regime di esenzione (non imponibilità) IVA nelle operazioni di vettova-

gliamento delle navi adibite alla navigazione in alto mare operi esclusivamente nello **stadio finale** della fornitura e non possa essere esteso alle cessioni effettuate in uno stadio commerciale anteriore.

Una parziale "apertura" si è riscontrata con la menzionata sentenza relativa alla causa C-526/13 del 3 settembre 2015 (*Fast Bunkering*), nella peculiare fattispecie del **bunkeraggio**, riconoscendo l'esenzione (non imponibilità) anche alla cessione del carburante nei confronti dell'intermediario che opera in nome e per conto dell'armatore, nel presupposto che il trasferimento della proprietà del carburante intervenga nel momento in cui l'armatore ha ottenuto la disponibilità del prodotto stesso o successivamente a tale momento (in breve, dopo che il rifornimento è stato effettuato). Riprendendo i principi espressi nei § 44-46 della causa C-526/13 (*Fast Bunkering*), la Cassazione n. 12140/2022 sembra estendere i principi, già affermati per il bunkeraggio, anche alle forniture realizzate dal provveditore marittimo avvalendosi di un **intermediario** ma con **consegna diretta** dei prodotti a bordo nave.

Dotazioni di bordo "indirette" non agevolate

Sull'ammissibilità del regime di non imponibilità nelle forniture "indirette", con messa a bordo dei beni anteriormente alla cessione, l'Agenzia delle Entrate si è espressa favorevolmente in relazione al bunkeraggio (ris. nn. [1/2017](#) e [69/2017](#)).

Una posizione di chiusura, invece, è stata manifestata nella risposta a interpello n. [174/2022](#), ove si è affermato che per le cessioni di beni destinati a dotazione di bordo di cui all'art. 8-bis comma 1 lett. d) del DPR 633/72 (ad esempio, cessioni di apparati motori e parti di ricambio) beneficiano della non imponibilità se "effettuate unicamente a favore dell'armatore che li utilizzerà come dotazione di bordo". Senza ulteriori specificazioni e in apparente controtendenza rispetto alla sentenza della Cassazione n. 12140/2022, si conclude che "l'agevolazione **non è ammessa** quando la cessione di questi beni è effettuata in uno **stadio commerciale anteriore**".

Tali tematiche saranno approfondite nella diretta web del 24 maggio "[Le novità Iva per i trasporti internazionali dal 2022 e la navigazione in alto mare](#)".

Fondo rischi da accantonare a fronte di specifici requisiti

Le passività potenziali probabili e di ammontare determinabile sono state tenute in considerazione in una sentenza della Corte d'Appello di Ancona

/ Stefano DE ROSA

La sentenza della Corte di Appello di Ancona dell'[11 aprile 2022](#) ha ribaltato le conclusioni contenute nella sentenza di primo grado n. [52/2018](#) del Tribunale di Ancona dove, nell'ambito di un'operazione di **conferimento** in cui erano coinvolte due srl, entrambe fallite, era stato stabilito che un immobile, gravato da ipoteca, debba scontare il valore della medesima (si veda "[Non azzerabile il valore dell'immobile conferito perché gravato da ipoteca](#)" del 4 maggio 2019). Nel caso di specie, il Tribunale, sulla base della perizia del CTU nominato dalla curatela, aveva ritenuto di attribuire un valore pari a zero all'immobile, per il solo fatto di essere gravato da un'ipoteca.

Tale tesi, secondo gli appellanti (amministratori e sindaci) non è da ritenere corretta in quanto in contrasto con le indicazioni desumibili dai principi contabili (sia nelle versioni attuali che in quelle esistenti alla data dei fatti, ovvero nell'anno 2007).

A tal proposito, si ricorda innanzitutto che ai sensi dell'[art. 2424-bis](#) comma 3 c.c. "gli **accantonamenti** per rischi ed oneri sono destinati soltanto a coprire perdite o debiti di natura determinata, di esistenza certa o probabile, dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati o l'ammontare o la data di sopravvenienza".

In particolare, dalla lettura degli OIC (come sottolineato anche nel documento "Le passività potenziali: valutazione ed iscrizione in bilancio", pubblicato il [14 ottobre 2019](#) dalla FNC e dal CNDCEC), si desume che un fondo per rischi in bilancio si debba iscrivere a fronte di passività potenziali probabili, per le quali è possibile **stimare attendibilmente** l'ammontare. A fronte, invece, di passività potenziali ritenute possibili (oppure di passività potenziali probabili, per le quali l'ammontare non è determinabile), occorre fornire in Nota integrativa una specifica informativa [ex art. 2427](#) comma 1 n. 9

c.c. Infine, a fronte di passività potenziali ritenute remote, non è richiesta alcuna informativa.

In tale contesto, un evento è probabile se è verosimile o, come meglio esplicitato nell'OIC [19](#) versione 2005, "qualora se ne ammetta l'accadimento in base a motivi **seri o attendibili**, ma non certi". Un evento di definisce, invece:

- possibile quando attenga a una circostanza che ha una ridotta probabilità che si avveri;
- remoto, quando l'accadimento ha scarsissime possibilità di verificarsi ovvero potrà accadere solo in situazioni eccezionali.

Inoltre, nel citato documento di prassi si evidenzia come un rischio legato a una **garanzia ipotecaria** o fideiussoria possa difficilmente essere considerato, al momento della chiusura del bilancio, "verosimile", a maggior ragione se non vi sono evidenti segnali di natura reddituale e finanziaria che attestino un rischio di escussione.

Alla luce delle suddette indicazioni, secondo gli appellanti l'azzeramento del valore dell'immobile conferito, in virtù delle sole iscrizioni ipotecarie, sarebbe, pertanto, errato "sia perché assimila l'ipoteca ad una **passività certa**, contravvenendo a quella che è la reale natura, giuridica e sostanziale, di tale strumento di garanzia, sia perché omette di effettuare la necessaria verifica in concreto della probabilità di aggressione del bene conferito".

I magistrati della Corte di Appello di Ancona hanno accolto gli appelli presentati, ribadendo come "erroneamente il Tribunale [nella sentenza di primo grado] abbia **svalutato** il valore dell'immobile ritenendo certe dette passività, dovendo al contrario procedere alla verifica delle passività potenziali facendo applicazione dei principi normativi e tecnico-contabili invocati dagli appellanti".

Protocolli INAIL per le aziende coinvolte nel PNRR

Il DL 36/2022 assegna all'Istituto il compito di affiancare sul tema della sicurezza i soggetti impegnati nella realizzazione del Piano

/ Fabrizio VAZIO

Durante la pandemia di COVID-19, il ruolo dell'INAIL è stato molto importante, non solo ai fini dell'**indennizzo** dei lavoratori contagiati dal coronavirus ma anche per gli interventi in vari settori: si pensi, ad esempio, al contributo nell'elaborazione di protocolli per evitare il contagio, alla validazione straordinaria e in deroga dei dispositivi di protezione individuale (DPI) nonché alla sorveglianza sanitaria eccezionale.

Parimenti, il DL 30 aprile 2022 n. 36 assegna all'INAIL un ruolo chiave nella fase di realizzazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (**PNRR**), al fine di assicurare un'efficace azione di contrasto al fenomeno infortunistico e di tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro.

Innanzitutto, vale la pena di ricordare che, secondo quanto previsto dall'[art. 19](#) del DL 36/2022, l'Istituto assicuratore è operativamente coinvolto nel portale del sommerso nel quale confluirà tutta l'**attività ispettiva** in materia di lavoro.

In seconda battuta, il successivo [art. 20](#) del DL 36/2022 prevede la possibilità per l'INAIL di redigere appositi protocolli d'intesa con aziende e grandi gruppi industriali impegnati nell'esecuzione dei singoli interventi previsti dal Piano nazionale di ripresa e resilienza.

In pratica, il ruolo dell'Istituto dovrà essere quello di **affiancare** i soggetti che sono impegnati nella realizzazione del PNRR attraverso specifici strumenti. Si tratta, prima di tutto, di **programmi** straordinari di formazione in materia di salute e sicurezza che, fermi restando gli obblighi formativi spettanti al datore di lavoro, mirano a qualificare ulteriormente le competenze dei lavoratori nei settori caratterizzati da maggiore crescita occupazionale in ragione degli investimenti program-

mati.

Inoltre, i predetti **progetti** si concretizzano in progetti di ricerca e sperimentazione di soluzioni tecnologiche in materia, tra l'altro, di robotica, esoscheletri, sensoristica per monitorare gli ambienti di lavoro, materiali innovativi per l'abbigliamento lavorativo, dispositivi di visione immersiva e realtà aumentata, per migliorare gli standard di salute e sicurezza sul lavoro.

L'elencazione della norma non è esaustiva dei possibili **ambiti** di intervento, ma comunque vanno segnalati lo "sviluppo di strumenti e modelli organizzativi avanzati di analisi e gestione dei rischi per la salute e sicurezza negli ambienti di lavoro" nonché "le iniziative congiunte di comunicazione e promozione della cultura della salute e sicurezza sui luoghi di lavoro".

Progetti senza oneri per la finanza pubblica

L'INAIL dovrà provvedere a tali importanti compiti a **"costo zero"** poiché la norma non prevede nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.

Può ben dirsi che il nuovo ruolo dell'Istituto completi quanto già previsto all'interno dell'[art. 11](#) del DLgs. 81/2008 ove si prevede, fra l'altro, che l'INAIL **finanzi** progetti di investimento in materia di salute e sicurezza sul lavoro (ad esempio, il Bando ISI).

Nell'attesa della **conversione** del decreto, nonché della concreta attuazione delle previsioni di legge, è evidente che attraverso questo strumento l'Istituto rafforza il proprio ruolo come attore positivo di azioni in materia di sicurezza sul lavoro, tema di particolare rilievo nell'ambito del PNRR anche in ragione dell'aumentata sensibilità sull'argomento.

Sottoprodotti da valutare con criterio analitico

Se i sottoprodotti sono rilevanti, le rimanenze si valutano in base ai ricavi di vendita dei singoli prodotti

/ Luca MALFATTI e Giovanni OSSOLA

Lo IAS 2 definisce il trattamento contabile delle rimanenze di magazzino.

Esso si applica a tutte le rimanenze, eccetto gli strumenti finanziari, ai quali si applicano lo IAS 32 e l'IFRS 9, e alle attività biologiche connesse ad attività agricole e prodotti agricoli al momento del raccolto, che rientrano nell'ambito di applicazione dello IAS 41.

Lo IAS 2, inoltre, **non si applica** alla valutazione delle rimanenze possedute da:

- produttori di prodotti agricoli e forestali, di prodotti agricoli dopo il raccolto, di minerali e prodotti minerali, nella misura in cui il valore di tali rimanenze è determinato al valore netto di realizzo secondo quanto previsto da consolidate prassi in quei settori. Quando tali rimanenze sono valutate al valore netto di realizzo, i cambiamenti di quel valore sono rilevati a Conto economico nell'esercizio del cambiamento; e,
- commercianti-intermediari in merci che valutano le loro rimanenze al fair value (valore equo) al netto dei costi di vendita. Quando tali rimanenze sono così valutate, le variazioni del fair value (valore equo) al netto dei costi di vendita sono rilevate a Conto economico nell'esercizio di tale variazione.

Secondo il par. 6 dello IAS 2, le rimanenze sono beni:

- **posseduti per la vendita** nel normale svolgimento dell'attività;
- impiegati nei processi produttivi per la vendita; o,
- sotto forma di materiali o forniture di beni da impiegarsi nel processo di produzione o nella prestazione di servizi.

Il valore netto di realizzo è il prezzo di vendita stimato nel normale svolgimento dell'attività, al netto dei costi stimati di completamento, nonché di quelli stimati necessari per realizzare la vendita.

Secondo il par. 9 dello IAS 2, "le rimanenze devono essere valutate al **minore tra il costo e il valore netto di realizzo**", mentre il par. 10 dello IAS 2 precisa che "il costo delle rimanenze deve comprendere tutti i costi di acquisto, i costi di trasformazione e gli altri costi sostenuti per portare le rimanenze nel luogo e nelle condizioni attuali".

Il par. 12 dello IAS 2 stabilisce che i costi di trasformazione delle rimanenze includono i costi direttamente correlati alle unità prodotte, come il lavoro diretto. Essi comprendono anche una ripartizione sistematica dei costi generali di produzione fissi e variabili che sono sostenuti per trasformare le materie in prodotti finiti.

I **costi generali fissi** di produzione sono quei costi indiretti di produzione che rimangono relativamente co-

stanti al variare del volume della produzione, quali l'ammortamento e la manutenzione di stabilimenti e macchinari e attività consistenti nel diritto di utilizzo utilizzati nel processo di produzione e il costo della direzione tecnica e dell'amministrazione dello stabilimento.

I **costi generali variabili** di produzione sono quei costi indiretti di produzione che variano, direttamente o quasi, con il volume della produzione, come materiali e manodopera indiretti.

Il par. 14 dello IAS 2 precisa che da un processo di produzione è possibile ottenere contemporaneamente più di un prodotto.

È questo, ad esempio, il caso di un'entità che produce mobili in legno per l'arredo, realizzando, quale sottoprodotto derivante dalla fase di lavorazione del legno, la segatura, che, senza ulteriori fasi di lavorazione, viene venduta separatamente.

Secondo quanto stabilito dal par. 14, quando i costi di trasformazione di ogni prodotto non sono identificabili separatamente, essi sono ripartiti tra i prodotti seguendo un **criterio razionale e uniforme**.

In particolare, la ripartizione può avvenire secondo il metodo dei valori di vendita dei prodotti o secondo il metodo del valore netto di realizzo del sottoprodotto.

L'adozione del metodo del **valore di vendita dei prodotti** si articola nelle seguenti fasi:

- definizione dell'ammontare dei ricavi delle vendite dei singoli prodotti;
- determinazione della percentuale di incidenza del ricavo di ogni prodotto rispetto al totale complessivo dei ricavi; e,
- attribuzione ad ogni prodotto della quota parte dei costi comuni in relazione all'incidenza percentuale dei ricavi da esso generati rispetto al totale dei ricavi.

Nel caso in cui i sottoprodotti della lavorazione di un bene non siano rilevanti, può essere utilizzato il metodo del **valore netto** di realizzo del sottoprodotto.

In tale caso, si procede nel modo che segue:

- attribuzione ai sottoprodotti di un costo pari al ricavo presunto di vendita al netto dei costi di distribuzione, determinandone il valore netto di realizzo; e,
- sottrazione del valore determinato al punto precedente dal costo totale da ripartire, in modo da definire la quota di costo interamente a carico del prodotto principale.

In questo modo, al prodotto principale viene attribuita una quota di costi comuni che corrisponde alla differenza tra il costo comune da ripartire ed il valore attribuito ai singoli sottoprodotti.

I poteri del presidente dell'assemblea possono essere estesi solo dal Tribunale

Il Tribunale di Milano sottolinea come non sia configurabile un potere di esclusione dal voto, in autotutela, del socio in sospetto conflitto di interessi

/ Maurizio MEOLI

Il **presidente dell'assemblea** di una società di capitali non può, di sua sponte, escludere dal voto il socio che, in tesi, versi in una situazione di conflitto di interessi rispetto alla società.

Egli, tuttavia, in presenza dei necessari presupposti cautelari, potrebbe essere destinatario di un **provvedimento del Tribunale** che gli imponga un simile comportamento rispetto allo svolgimento dell'assemblea. Sono queste le principali indicazioni che emergono dalla lettura della decisione del [9 aprile 2021](#) del Tribunale di Milano.

Ai sensi dell'[art. 2373](#) comma 1 c.c., la deliberazione dell'assemblea di spa approvata con il **voto determinante** di coloro che abbiano, per conto proprio o di terzi, un interesse in conflitto con quello della società è impugnabile a norma dell'[art. 2377](#) c.c. qualora possa recarle danno.

In base all'[art. 2479-ter](#) comma 2 c.c., inoltre, qualora possano recare danno alla srl, sono impugnabili le decisioni assunte con la **partecipazione determinante** di soci che abbiano, per conto proprio o di terzi, un interesse in conflitto con quello della società.

Il testo del citato [art. 2479-ter](#) comma 2 c.c., pur se ispirato alla stessa *ratio* dell'analoga previsione contenuta nell'[art. 2373](#) comma 1 c.c. per le spa, se ne differenzia in quanto, mentre per le spa il conflitto di interessi rileva solo ai fini del raggiungimento del *quorum* deliberativo, atteso che si parla di "**voto determinante**", per le srl assume rilievo la stessa "partecipazione determinante", con la conseguenza che il conflitto rileva anche per quanto attiene al raggiungimento dello stesso *quorum* costitutivo. Quindi, nelle srl sarebbero annullabili le decisioni per le quali non solo sia stato determinante il voto del socio per il raggiungimento del *quorum* deliberativo, ma sia stata tale la stessa partecipazione del socio in conflitto per il raggiungimento del *quorum* costitutivo (così Trib. Napoli [2 aprile 2019](#)).

Rispetto a tale disciplina, la decisione in commento osserva come il presidente dell'assemblea non sia titolare di un potere – per così dire, di **autotutela** – quanto alla esclusione dal voto del socio versante in un preteso conflitto di interessi con la società; ciò in quanto il rimedio tipico rispetto all'espressione del voto da parte di tale socio è quello, successivo, dell'impugnazione della delibera in quanto dannosa per l'ente (*cfr.* anche Cass. n. [5498/1992](#)).

Il rischio, diversamente, come paventato dalla decisio-

ne del Tribunale di Milano del [7 ottobre 2003](#), sarebbe quello di rendere **annullabile** la delibera in relazione alla quale il presidente dell'assemblea abbia concretamente esercitato tale indebita prerogativa.

Si osserva, peraltro, che, secondo il provvedimento del Tribunale di Brescia del [3 giugno 2009](#), la possibilità di escludere un socio dalla votazione sarebbe subordinata alla condizione che il presidente rilevi, *ictu oculi*, da **sicuri elementi** non richiedenti la soluzione di questioni interpretative, la sussistenza di impedimenti all'esercizio del diritto di voto. Tale delimitazione sarebbe giustificata dal fatto che il potere di esclusione, che comporta nell'immediato il vanificarsi del diritto di voto del socio, non può essere sindacato in sede assembleare, essendo esclusivamente vagliabile dall'autorità giudiziaria nell'eventuale giudizio di impugnazione della delibera assembleare.

Ad ogni modo, osserva la decisione in commento, appare comunque percorribile il rimedio atipico – preventivo – dell'istanza cautelare, ex [art. 700](#) c.p.c., c.d. pre-assembleare, risolvendosi nella richiesta di un **ordine cautelare** al presidente dell'assemblea di tenere un dato comportamento rispetto allo svolgimento dell'assemblea, laddove emergano elementi sintomatici di un prevedibile andamento illecito o abusivo della stessa.

In particolare, si è stabilito che lo strumento in questione non ha come presupposto indefettibile la violazione di un diritto e può essere accordato anche a prescindere dall'avvenuta produzione di un danno perché esso è naturalmente volto ad evitare che un danno si verifichi. Si è, quindi, ritenuta ammissibile la richiesta di emissione di inibitoria al voto nei confronti di soci e di emissione dell'ordine nei confronti del presidente dell'assemblea – già convocata, ma non ancora tenuta – circa il criterio da seguire per l'individuazione dei soggetti che possono esercitare il diritto di voto in assemblea, soprattutto laddove sia prospettato il **rischio concreto di invalidità** della delibera (*cfr.* Trib. Milano [20 febbraio 2012](#) e Trib. Milano [29 marzo 2012](#), riprese da Trib. Milano [11 luglio 2012](#)).

Si consideri, infine, che, come precisato dalla decisione del Tribunale di Milano del 20 febbraio 2012, anche in questi casi vale il principio posto dall'[art. 2378](#) comma 4 c.c., per cui in materia societaria, nel valutare i presupposti di un provvedimento cautelare, devono compararsi i differenti interessi in gioco.

La dichiarazione DOCFA costituisce dichiarazione di scienza

È sempre emendabile: in caso contrario, verrebbe leso il principio di capacità contributiva

/ Antonio PICCOLO

È interpretazione consolidata della giurisprudenza di legittimità, condivisa dalla prassi e in particolare dalla recente circolare dell'Agenzia delle Entrate n. [7/2022](#), che l'accertamento catastale da parte dell'ufficio rappresenta l'atto conclusivo di un procedimento che inizia dalla presentazione della dichiarazione DOCFA, recante una rendita "**proposta**", depositata dal titolare di diritto reale immobiliare e sottoscritta dal tecnico professionista di parte (geometra, ingegnere, architetto).

La stessa giurisprudenza di legittimità ha più volte ribadito che il percorso informatico DOCFA è una procedura amministrativa di tipo fortemente **partecipativo** (fra le ultime pronunce della Corte di Cassazione, ordinanza n. [7927/2022](#) e sentenza n. [2038/2022](#)) e, come tale, il contribuente potrebbe in qualsiasi momento correggere le proprie valutazioni, di fatto o di diritto, denunciare nella dichiarazione DOCFA (per tutte, ordinanze della Corte di Cassazione nn. [12799/2020](#) e [6718/2020](#)). A tal fine, egli potrebbe presentare, alternativamente, una nuova dichiarazione DOCFA, anche correttiva e sostitutiva di quella precedente, oppure un'apposita istanza di autotutela (cfr. circolare Agenzia del Territorio del 26 ottobre 2005 n. [11](#)).

Anche secondo il consolidato insegnamento della Corte di Cassazione, la dichiarazione DOCFA, al pari della dichiarazione dei redditi, non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera **dichiarazione di scienza** e di giudizio che costituisce l'atto iniziale di un procedimento amministrativo di tipo cooperativo per la classificazione degli immobili e le rendite da questi prodotte. In particolare, la Corte di Cassazione, con ordinanza n. [19247/2017](#), ha ribadito che la proposta di rendita non è atto negoziale che dispone della posizione, ma atto cooperativo di inizio accertamento catastale, sicché essa è sempre emendabile dal contribuente, onde evitare difformità dal principio di capacità contributiva.

Consolidato è anche l'insegnamento secondo cui ove l'ufficio non provveda a definire la rendita, sarà la dichiarazione DOCFA presentata dal contribuente a valere come rendita "proposta", fino a quando l'ufficio stesso non proceda alla determinazione della rendita "definitiva" (fra tante, ordinanze della Corte di Cassazione nn. [17627/2021](#), [18650/2020](#) e [8384/2017](#)). Pertanto, qualsiasi dichiarazione DOCFA di variazione dello stato dei beni presentata "ora per allora" dovrebbe sog-

giacere soltanto alla sanzione prevista per il tardivo adempimento, mentre rimarrebbero intangibili gli effetti retroattivi della variazione stessa (cfr. circolare Agenzia del Territorio del 4 agosto 2005 n. [10](#), § 10). Del resto, le risultanze catastali rivestono un valore meramente indiziario o presuntivo, destinate a cedere in presenza di un diverso e differente stato **effettivo** dei luoghi (cfr. C.M. dell'11 febbraio 1992 n. 20, C.M. del 26 giugno 1993 n. [11](#) e C.M. del 25 novembre 1993 n. [34](#); Corte di Cassazione, sentenza n. [21332/2008](#)).

Infine, è ben noto che la "**capacità contributiva**", prevista dall'[art. 53](#) della Costituzione, è l'idoneità economica del contribuente a concorrere alle spese pubbliche, la quale si esprime attraverso indici economicamente valutabili, quali un patrimonio, un reddito, una spesa per consumi o investimenti, fenomeni, cioè, sempre suscettibili di valutazione economica (Corte di Cassazione, per tutte, ordinanze nn. [32829/2018](#) e [10234/2018](#)). Poiché nel caso di specie l'indice rilevatore di "capacità contributiva", sintomatica anche di una effettiva "capacità reddituale", con conseguente inevitabile sussistenza di "unità immobiliare urbana", nessun valore catastale può essere attribuito alle costruzioni inidonee ad utilizzazioni produttive di reddito, in quanto prive di "potenzialità di autonomia funzionale e reddituale" (art. [2 comma 1](#) del DM n. 28/1998).

Né può essere trascurato il consolidato orientamento della Corte di Cassazione, secondo cui il classamento iscritto in atti catastali, se non rispecchiasse l'effettiva destinazione d'uso dell'immobile, determinerebbe il riconoscimento di un'aprioristica (quanto irragionevole) esenzione dai tributi, sulla base di una destinazione d'**uso** dell'immobile completamente diversa da quella reale, in contraddizione con il principio costituzionale che vuole che le imposte siano parametriche alla effettiva capacità contributiva (per tutte, ordinanza della Corte di Cassazione n. [13466/2019](#)).

Da ultimo, è appena il caso di rimarcare che, con ordinanza n. [16725/2019](#), i giudici di legittimità hanno ulteriormente ribadito che il principio di "collaborazione e buona fede", sancito dall'[art. 10](#) della L. 212/2000, va inteso in senso "**oggettivo**", per cui qualsiasi Pubblica Amministrazione è tenuta a conformarsi, ispirando la propria azione ai canoni della lealtà e della collaborazione.

Nuove retribuzioni da maggio per le imprese artigiane del settore edile

Definite le causali che consentono di prolungare la durata del contratto a termine

/ Alessandro MORI

Il [4 maggio](#) le Associazioni di categoria (CNA Costruzioni, Anaepa Confartigianato, Fiae Casartigiani e Claa Edilizia) e le OO.SS. dei lavoratori (Feneal-Uil, Filca-Cisl e Fillea-Cgil) hanno siglato l'accordo per il rinnovo del CCNL 30 gennaio 2020, applicabile ai lavoratori dipendenti delle imprese **artigiane** e delle **piccole e medie** imprese del settore edile. La nuova disciplina decorre dal 1° maggio 2022 e scadrà il 30 settembre 2024. Si segnala in primo luogo la novità di più immediato impatto in termini di costo del lavoro, vale a dire l'incremento dei **minimi retributivi** definito dalle Parti con decorrenza dal corrente **periodo paga di maggio**. I nuovi importi sono i seguenti: Liv. 7, 1.911,46 euro; Liv. 6, 1.705,08 euro; Liv. 5, 1.421,04 euro; Liv. 4, 1.325,38 euro; Liv. 3, 1.231,72 euro; Liv. 2, 1.107,65 euro; Liv. 1, 947,30 euro. L'aumento successivo è previsto dal **1° luglio 2023**, a partire da quando i minimi raggiungeranno i seguenti importi: Liv. 7, 1.993,46 euro; Liv. 6, 1.777,08 euro; Liv. 5, 1.481,04 euro; Liv. 4, 1.380,98 euro; Liv. 3, 1.283,72 euro; Liv. 2, 1.153,65 euro; Liv. 1, 987,30 euro.

In tema di **orario di lavoro** l'Accordo ha integrato la precedente stesura dell'art. 6 del CCNL vigente, applicabile agli operai, prevedendo che le imprese cui si applichi il regime di "Retribuzione minima imponibile nel settore edile" prevista dall'[art. 29](#) del DL n. 244/95 (conv. L. n. [341/95](#)) e le imprese che non abbiano avuto condanne gravi a seguito di infortuni gravi occorsi nei 5 anni precedenti, possano, in caso di lavorazioni soggette a particolari normative regionali o comunali o necessitanti particolari rimodulazioni organizzative necessarie a tutelare l'attività psico-fisica dei lavoratori o a garantire la maggiore sicurezza di questi ultimi e dei cittadini, attivare un **regime di orario specifico**, previa comunicazione alle OO.SS. delle ragioni, della durata del cantiere e dei lavoratori ivi coinvolti. Tale rimodulazione dell'orario non è consentita nei periodi di fruizione degli ammortizzatori sociali, né nelle giornata

te di cassa integrazione per eventi metereologici.

Confermata la misura massima del 6% dei minimi retributivi in vigore per l'Elemento variabile della retribuzione, da concordare su base territoriale quale premio variabile di risultato, ai sensi dell'art. 15.

Per quanto riguarda il periodo di **preavviso** di licenziamento o dimissioni, la sua durata è stata portata da "una settimana" a **"sette giorni lavorativi"** per gli operai con anzianità ininterrotta fino a 3 anni, e da "dieci giorni di calendario" a **"dieci giorni lavorativi"** per gli operai con anzianità ininterrotta di oltre 3 anni (art. 33).

È stato interamente riformulato, infine, l'art. 93, relativo al contratto di **lavoro a tempo determinato**. La nuova stesura dispone che la durata di un contratto non possa eccedere i 12 mesi, fatta salva la possibilità per le imprese in possesso dei requisiti previsti dall'art. 29 del DL n. 244/95 di prevedere fino al 30 settembre 2022 una **durata maggiore** (comunque non eccedente i 24 mesi), in presenza di specifiche condizioni (avvio di nuovo cantiere; proroga di un appalto; avvio di attività o fasi lavorative non programmate; assunzione di under 29 o over 45, di disoccupati/inoccupati da almeno 6 mesi o di cassintegrati).

Per le medesime causali, aggiuntive rispetto a quelle previste dall'[art. 21](#) del DLgs. n. 81/2015 (esigenze temporanee e oggettive, estranee all'ordinaria attività, ovvero esigenze di sostituzione di altri lavoratori e esigenze connesse a incrementi temporanei, significativi e non programmabili, dell'attività ordinaria), sono altresì ammesse le proroghe e i rinnovi.

L'Accordo recepisce inoltre la disposizione contenuta nell'[art. 24](#) del DLgs. n. 81/2015, che riconosce al lavoratore a termine con contratto di durata pari ad almeno 6 mesi il **diritto di precedenza** nelle assunzioni a tempo indeterminato, relative alle medesime mansioni svolte, eseguite dal datore di lavoro nei 12 mesi successivi.