

Lunedì 7 marzo 2022

IL CASO DEL GIORNO

Rimborso IVA per i beni in leasing ancora in attesa di certezze

/ Mirco GAZZERA e Emanuele GRECO

A livello normativo, è riconosciuto ai soggetti passivi il diritto al rimborso dell'IVA relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili. Allo stato attuale, però, la giurisprudenza e la prassi amministrativa divergono sulla sussistenza di tale diritto per i beni detenuti [...]

PAGINA 2

IL PUNTO IAS

Termine per l'opzione per il riallineamento da FTA con dubbi

/ Andrea ALBERTI, Luca MIELE e Guerino RUSSETTI

Il tema della **scadenza** entro la quale esercitare l'opzione per il riallineamento in sede di prima adozione dei principi contabili internazionali (FTA) si presta, ancora oggi, a qualche riflessione, in considerazione della evoluzione [...]

PAGINA 11

FISCO

Dati catastali delle locazioni brevi nella Certificazione Unica 2022

Le istruzioni chiariscono che con riferimento al 2021 si tratta di un dato facoltativo

/ Anita MAURO e Massimo NEGRO

Nella Certificazione Unica 2022 vi sono alcune **novità** anche con riferimento alle locazioni brevi. Nella sezione "Certificazione redditi - Locazioni brevi", infatti, si possono inserire, per la prima volta quest'anno, i riferimenti ai dati catastali degli immobili oggetto di locazione.

Inoltre, nelle istruzioni trova spazio la precisazione relativa al fatto che, in forza dell'art. 1 comma 595 della legge di bilancio 2021 (L. 178/2020), con effetto dal periodo d'imposta relativo all'anno 2021, si presume la natura imprenditoriale in caso di destinazione alla locazione breve di più di 4 "appartamenti" per ciascun periodo di imposta.

Si ricorda che l'art. 4 del DL 50/2017 definisce "**locazioni brevi**" i "contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di atti-

ività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare".

Si tratta, quindi, di contratti di locazione caratterizzati dalla **durata limitata** e dall'estraneità all'attività imprenditoriale, pur in presenza di limitate prestazioni accessorie (fornitura biancheria e pulizia dei locali), con connessa possibilità di accedere alla **cedolare secca**.

Nel caso in cui gli **intermediari** (come sopra identificati) incassino i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti di locazione breve, ovvero intervengano nel pagamento dei relativi canoni o corrispettivi, scatta, per loro, l'obbligo di operare, in qualità di sostituti di imposta, una **ritenuta del 21%**, che va poi versata all'Erario. L'intermediario deve, inoltre, provvedere alla certificazione della ritenuta al [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Utile anche per i lavori in corso il bonus rimozione barriere architettoniche al 75%

Nota di variazione per sola IVA non ammessa per il credito non riscosso

Bonus prima casa per tutte le pertinenze a prescindere dalla categoria catastale

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Il liquidatore ricorre in nome della società estinta

/ Alfio CISSELLO

Il tema della **legittimazione processuale** della società di capitali estinta continua a sollevare dubbi, specie in ragione del fatto che, in virtù di una *fiction iuris*, la società [...]

PAGINA 6

Rimborso IVA per i beni in leasing ancora in attesa di certezze

La Cassazione riconosce all'utilizzatore il diritto al rimborso, mentre l'Agenzia delle Entrate lo nega

/ **Mirco GAZZERA e Emanuele GRECO**

A livello normativo, è riconosciuto ai soggetti passivi il diritto al rimborso dell'IVA relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili. Allo stato attuale, però, la giurisprudenza e la prassi amministrativa divergono sulla sussistenza di tale diritto per i beni detenuti in **locazione finanziaria**.

I soggetti passivi possono chiedere il **rimborso dell'IVA** assolta per l'acquisto o l'importazione di beni ammortizzabili, se di importo superiore a 2.582,28 euro, tramite:

- la dichiarazione IVA ([art. 30](#) comma 2 lett. c) del DPR 633/72);
- il [modello TR](#), a condizione che l'ammontare delle predette operazioni sia superiore ai due terzi di quello complessivo degli acquisti e delle importazioni di beni e servizi imponibili ([art. 38-bis](#) comma 2 del DPR 633/72).

La giurisprudenza della Corte di Cassazione e la prassi amministrativa sono concordi nel sostenere che, ai fini dell'individuazione dei **beni ammortizzabili**, occorre fare riferimento alle disposizioni previste per le imposte sui redditi, ossia agli [artt. 102](#) e [103](#) del TUIR (es. Cass. n. [24779/2015](#) e risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. [497/2020](#)).

Sulla base di quanto sancito dalla Cassazione n. [24779/2015](#), in particolare, affinché spetti il rimborso dell'IVA per l'acquisto o l'importazione di beni ammortizzabili è necessario che sussistano i requisiti:

- della strumentalità;
- dell'ammortizzabilità.

Il requisito della **strumentalità** richiede che i beni abbiano "come unica destinazione, quella di essere direttamente impiegati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali, così da non essere idonei alla produzione di un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale nel quale sono inseriti".

Il requisito dell'**ammortizzabilità** sussiste se i beni rientrano tra le immobilizzazioni materiali o immateriali, da identificare con i "beni di uso durevole la cui vita non si esaurisca nell'arco di un esercizio contabile e dei quali l'imprenditore possa disporre in quanto abbia acquistato la proprietà o un altro diritto reale di godimento ed in ogni caso il potere di disporre di essi come proprietario".

Con riguardo ai beni ammortizzabili detenuti in **leasing**, l'orientamento ormai consolidato della Suprema Corte ammette la possibilità per l'utilizzatore di chiedere il rimborso dell'IVA assolta, equiparando l'acquisizione del bene in forza di tale contratto all'acquisto di un "bene d'investimento" (da ultimo, Cass. n.

[34403/2021](#)). Secondo i giudici, infatti, nella maggior parte dei casi, la funzione del leasing è "proprio quella di fornire all'utilizzatore la disponibilità economica (con i connessi rischi) del bene oggetto del contratto, in modo analogo ad un proprietario". Tenuto conto che, per identificare le "cessioni di beni", l'[art. 14](#) par. 1 della direttiva 2006/112/Ce si riferisce al trasferimento della disponibilità economica degli stessi (e non a quella giuridica), l'acquisizione del bene in leasing da parte dell'utilizzatore deve essere equiparata, ai fini fiscali, all'acquisto derivante dalla cessione del bene (es. Cass. nn. [28728/2021](#), [535/2021](#), [22959/2018](#)).

La prassi amministrativa non si è ancora allineata

Finora, invece, la prassi amministrativa non ha ammesso il diritto al rimborso dell'IVA per i beni detenuti in leasing, ritenendo che il trasferimento della proprietà in capo all'utilizzatore si verifichi solamente con l'esercizio del **diritto di riscatto** (es. circ. Agenzia delle Entrate n. [25/2012](#), § 2.1, ris. Agenzia delle Entrate nn. [122/2011](#) e [392/2007](#)). Secondo l'Amministrazione finanziaria, pertanto:

- solo il concedente può avvalersi della fattispecie di rimborso relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili;
- l'utilizzatore del bene può computare l'IVA assolta sui canoni di leasing nell'aliquota media delle operazioni passive, ai fini della fattispecie di rimborso di cui all'[art. 30](#) comma 2 lett. a) del DPR 633/72.

Pur essendo stata resa in materia di rettifica della detrazione, la risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. [3/2018](#) ha precisato che, "in presenza di particolari circostanze", i beni in leasing "possono considerarsi sostanzialmente acquistati **prima** della data di esercizio del diritto di acquisto in sede di riscatto finale". Le predette circostanze possono sussistere "nel caso in cui il maxi canone iniziale risulti di importo eccessivamente elevato rispetto all'ammontare totale della locazione finanziaria e in altri casi simili".

Tale chiarimento sembrerebbe fare emergere un'interpretazione "**sostanzialistica**" del momento in cui un bene in leasing si considera "acquistato", ai fini della rettifica della detrazione (si veda "[Rimborso IVA controverso per l'acquisizione di beni in leasing](#)" del 15 aprile 2019). Sarebbe auspicabile una conferma in questo senso, anche per il riconoscimento del diritto al rimborso dell'IVA relativa all'acquisizione in leasing di beni ammortizzabili, in modo da allineare la prassi all'interpretazione fornita dalla Cassazione.

Dati catastali delle locazioni brevi nella Certificazione Unica 2022

Le istruzioni chiariscono che con riferimento al 2021 si tratta di un dato facoltativo

/ Anita MAURO e Massimo NEGRO

Nella Certificazione Unica 2022 vi sono alcune **novità** anche con riferimento alle locazioni brevi. Nella sezione "Certificazione redditi - Locazioni brevi", infatti, si possono inserire, per la prima volta quest'anno, i riferimenti ai dati catastali degli immobili oggetto di locazione.

Inoltre, nelle istruzioni trova spazio la precisazione relativa al fatto che, in forza dell'[art. 1](#) comma 595 della legge di bilancio 2021 (L. 178/2020), con effetto dal periodo d'imposta relativo all'anno 2021, si presume la natura imprenditoriale in caso di destinazione alla locazione breve di più di 4 "appartamenti" per ciascun periodo di imposta.

Si ricorda che l'[art. 4](#) del DL 50/2017 definisce "**locazioni brevi**" i "contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare".

Si tratta, quindi, di contratti di locazione caratterizzati dalla **durata limitata** e dall'estraneità all'attività imprenditoriale, pur in presenza di limitate prestazioni accessorie (fornitura biancheria e pulizia dei locali), con connessa possibilità di accedere alla **cedolare secca**.

Nel caso in cui gli **intermediari** (come sopra identificati) incassino i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti di locazione breve, ovvero intervengano nel pagamento dei relativi canoni o corrispettivi, scatta, per loro, l'obbligo di operare, in qualità di sostituti di imposta, una **ritenuta del 21%**, che va poi versata all'Erario. L'intermediario deve, inoltre, provvedere alla certificazione della ritenuta al locatore mediante la Certificazione Unica *ex* [art. 4](#) del DPR 322/98.

A tale scopo serve la sezione "Certificazione redditi - Locazioni brevi" della Certificazione Unica 2022, in cui vengono, per l'appunto, indicate le locazioni brevi per le quali è stata operata la ritenuta del 21%. La ritenuta:

- in presenza di opzione per la cedolare secca, si intende operata a titolo di **imposta sostitutiva**;
- ove non sia stata espressa l'opzione per la cedolare secca, si intende operata a titolo di **acconto** delle imposte sui redditi dovute.

Fino all'anno passato, l'identificazione, nella Certifica-

zione Unica, dell'immobile oggetto di locazione breve, era affidata all'indicazione dell'**indirizzo** dell'immobile locato. Per la prima volta, invece, nella sezione "Certificazione redditi - Locazioni brevi" della Certificazione Unica 2022, sono stati inseriti, nei punti da 14 a 18, gli spazi in cui indicare anche i **dati catastali** (sezione, foglio, particella, subalterno) degli immobili. Le istruzioni, in proposito, stabiliscono che "da quest'anno è necessario fornire i dati catastali dell'immobile locato nei punti da 14 a 18", ma, poi, precisano che, "con riferimento alla presente Certificazione Unica l'indicazione di tali dati è facoltativa".

La richiesta dei dati catastali non sembra trovare riscontro in una disposizione normativa, quanto, piuttosto, nella necessità di agevolare l'Amministrazione finanziaria nell'incrocio dei dati per finalità di controllo. La **facoltatività** dell'indicazione nella Certificazione 2022 è invece dettata dall'esigenza di prevedere un "regime transitorio" per il nuovo adempimento.

Presunzione di imprenditorialità se si superano quattro appartamenti

Invece, recepisce espressamente la disposizione recata dall'[art. 1](#) comma 595 della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021), l'indicazione, contenuta nelle istruzioni alla Certificazione Unica 2022, secondo cui il regime delle locazioni brevi è **compatibile** con la "destinazione alla locazione breve di non più di 4 appartamenti per ciascun periodo d'imposta".

Si rammenta, infatti, che la citata disposizione ha introdotto una **presunzione di imprenditorialità** per le locazioni brevi stabilendo che, dal periodo d'imposta relativo all'anno 2021, l'attività di locazione breve si presume svolta in forma imprenditoriale se il locatore destina a tal fine più di quattro appartamenti per ciascun periodo d'imposta. Superata tale soglia, non potrà applicarsi la disciplina delle locazioni brevi, né, conseguentemente, la cedolare secca, e la locazione si presume "imprenditoriale" *ex* [art. 2082](#) c.c. a prescindere dai servizi accessori e dalla "professionalità" del locatore.

La presunzione trova applicazione per la prima volta con riferimento ai redditi 2021 e comporta che, al superamento del limite di 4 appartamenti locati con locazione breve nel periodo d'imposta 2021, il locatore debba adeguare la propria posizione fiscale, tenendo conto che la sua attività ha **acquisito natura imprenditoriale**.

Utile anche per i lavori in corso il bonus rimozione barriere architettoniche al 75%

Per le spese sostenute dal 1° gennaio al 31 dicembre 2022 ulteriore plafond di spese agevolabili

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

L'introduzione del nuovo **"bonus rimozione barriere architettoniche"**, di cui all'[art. 119-ter](#) del DL 34/2020, rende opportuno fare il punto sulle possibilità di ottimizzazione fiscale anche con riferimento a operazioni immobiliari che possono essere già in corso.

La nuova **detrazione IRPEF/IRES** si applica alle "spese documentate sostenute dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022", per la realizzazione "in edifici già esistenti" di interventi finalizzati al superamento e all'eliminazione di barriere architettoniche che "rispettano i requisiti previsti dal regolamento di cui al decreto del ministro dei lavori pubblici 14 giugno 1989, n. 236".

La detrazione compete nella misura del **75%** su un ammontare massimo di spese agevolate pari a:

- 50.000 euro, se gli interventi sono relativi a edifici unifamiliari o a unità immobiliari "funzionalmente indipendenti e con accesso autonomo all'esterno" site in edifici plurifamiliari;
- 40.000 euro per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio, se gli interventi sono relativi a parti comuni di edifici composti da 2 a 8 unità immobiliari;
- 30.000 euro per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio, se gli interventi sono relativi a parti comuni di edifici composti da più di 8 unità immobiliari.

Il riferimento a **"edifici unifamiliari"** e **"plurifamiliari"** sembrerebbe aprire la strada ad una interpretazione "fac-simile" di quella adottata dall'Agenzia delle Entrate con riguardo agli interventi "trainanti" superbonus di efficienza energetica, di cui al comma 1 dell'[art. 119](#) del DL 34/2020, volta quindi a consentire l'applicazione dell'agevolazione solo sugli interventi che hanno per oggetto edifici residenziali o a prevalente destinazione residenziale, con possibilità invece di fruizione della stessa solo da parte dei possessori di unità immobiliari a destinazione residenziale, nel caso di interventi su parti comuni di edifici a prevalente destinazione non residenziale.

Il riferimento a **"edifici già esistenti"** non dovrebbe invece precludere la possibilità di beneficiare della detrazione per quegli interventi agevolati che si inseriscono in un contesto di demolizione e ricostruzione di un edificio già esistente, purché ovviamente l'intervento di demolizione e ricostruzione possa inquadrarsi dal punto di vista urbanistico tra quelli di ristrutturazione edilizia ex lett. d) dell'[art. 3](#) comma 1 del DPR 380/2001 e non tra quelli di nuova costruzione ex lett. e).

Su entrambi questi aspetti sarà comunque utile un ri-

scontro espresso da parte dell'Agenzia delle Entrate, onde fugare ogni residuo dubbio e consentire di operare in un quadro di certezza applicativa.

Il "bonus rimozione barriere architettoniche 75%" può poi essere fruito anche mediante l'esercizio delle **opzioni** per lo sconto sul corrispettivo in fattura o per la cessione del credito, ai sensi dell'[art. 121](#) del DL 34/2020, utilizzando sul modello di Comunicazione dell'opzione il nuovo codice intervento "32".

Se il ristretto orizzonte temporale dell'agevolazione (limitato al solo 2022, salvo future proroghe) non offre certezze per le operazioni immobiliari delle imprese di costruzione che sono ancora in fase di progettazione iniziale, per quelle che sono già in fase di **esecuzione** può costituire una novità estremamente interessante (è del resto irrilevante che i lavori possano essere stati avviati anche prima del 1° gennaio 2022).

Si pensi, in particolare, a tutte quelle operazioni di ristrutturazione edilizia, anche "pesante", portate avanti su immobili di proprietà da imprese di costruzione, ristrutturazione e rivendita immobiliare (che, in quanto tali, non possono beneficiare del superbonus), relativamente alle quali si è considerato di poter beneficiare del **sismabonus** 70-75-80-85% sulle spese per interventi di riduzione del rischio sismico (oppure di far beneficiare del sismabonus gli acquirenti delle unità immobiliari, mediante la scelta per il sismabonus acquisti) e/o dell'**ecobonus** 50-65-70-75% sulle spese per interventi di efficienza energetica.

In questo tipo di operazioni, la puntuale individuazione (e distinta contabilizzazione) delle spese per interventi di superamento delle barriere architettoniche diviene a dir poco opportuna, laddove vi sia la possibilità di collocare temporalmente il loro sostenimento tra il **1° gennaio 2022** e il **31 dicembre 2022**.

Nel caso, ad esempio, di un edificio composto da 8 unità immobiliari, si apre infatti uno scenario di ulteriori 320.000 euro di spese potenzialmente agevolabili (che non erodono minimamente i plafond di spese agevolabili con il sismabonus e con l'ecobonus) e 240.000 euro di bonus fruibile in aggiunta a quelli già pianificati.

A tale proposito, giova ricordare che, quando il committente degli interventi è un condominio o una persona fisica, il momento di sostenimento della spesa coincide con quello del suo pagamento mediante bonifico parlante; quando il committente degli interventi è una impresa, il momento di sostenimento della spesa coincide con quello dell'**ultimazione** dei lavori, oppure con la data cui si riferisce il SAL liquidato dall'appaltatore e accettato in via definitiva dal committente.

Nota di variazione per sola IVA non ammessa per il credito non riscosso

Base imponibile e imposta sono intrinsecamente connesse in caso di mancato pagamento

/ Luca BILANCINI, Emanuele GRECO e Simonetta LA GRUTTA

Il DL [73/2021](#), modificando l'[art. 26](#) del DPR 633/72, ha innovato la disciplina delle **variazioni in diminuzione** per mancato pagamento del corrispettivo, nel caso di assoggettamento del debitore a una procedura concorsuale avviata dal 26 maggio 2021.

Uno dei dubbi che si sono manifestati tra gli operatori concerne la possibilità per il cedente o prestatore, al momento dell'assoggettamento del cessionario o committente alla procedura concorsuale, di effettuare la variazione in diminuzione, rettificando esclusivamente l'**imposta** e non anche la base imponibile. Tale impostazione risponderebbe, infatti, all'intento di mantenere "aperto" il credito nei confronti del debitore, nella speranza di poter ottenere soddisfazione nell'iter della procedura.

Una variazione per la **sola IVA**, in un caso come quello rappresentato, non pare ammissibile, considerato che base imponibile e imposta sono da ritenersi intrinsecamente connesse.

L'art. 90, par. 1, della direttiva 2006/112/Ce consente la riduzione della base imponibile (alle condizioni stabilite dagli Stati membri), anche in caso di "non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione".

Il successivo par. 2 consente agli stessi Stati membri di poter **derogare** a tale regola, posto che il pagamento del corrispettivo può essere "difficile da accertare o essere solamente provvisorio" (Corte di Giustizia Ue, causa C-330/95). Nondimeno, gli stessi giudici europei affermano che l'esclusione di qualsiasi riduzione della base imponibile contrasterebbe con i principi di neutralità dell'imposta; detta riduzione potrebbe quindi essere accordata qualora il soggetto passivo segnali l'esistenza di una "probabilità ragionevole che il debito non sia saldato" (Corte di Giustizia Ue, causa C-146/17).

Emerge, da quanto appena sottolineato, come norma e giurisprudenza europea correlino la mancata riscossione del credito alla **riduzione** della base imponibile e, solo in via conseguente, della relativa imposta.

Sul punto va, poi, richiamata la prassi dell'Amministrazione finanziaria. La ris. Agenzia delle Entrate n. [127/2008](#) afferma che la variazione in diminuzione deve "essere rappresentativa sia della riduzione dell'imponibile che della relativa imposta. Una nota di variazione che tenga conto della sola imposta non riscossa andrebbe a scindere l'indissolubile collegamento esistente tra imposta ed operazione imponibile".

Vi sarebbe, altrimenti, la conseguenza "**paradossale**", che "a fronte di un'operazione imponibile per la quale è stato interamente riscosso il corrispettivo, l'Erario non

incasserebbe alcuna imposta sul valore aggiunto". Più recentemente, la risposta a interpello n. [801/2021](#) confermava che, in caso di concordato preventivo, non sarebbe stata ammissibile l'emissione di note di credito "di sola IVA".

In termini generali, la variazione per la sola imposta dovrebbe essere, quindi, confinata ai soli casi di rettifica di un'operazione considerata imponibile che avrebbe dovuto essere **esente**, non imponibile o non soggetta ad IVA oppure alla circostanza in cui un'aliquota sia stata applicata in misura maggiore rispetto al dovuto (cfr. circolare n. [4/2015](#), R.M. n. [187/2000](#), C.M. n. [1/94](#)). D'altro canto, la stessa circolare n. [20/2021](#), nel commentare le novità della nuova disciplina delle note di variazione, riferendosi al caso di una sentenza di fallimento del debitore emessa nel 2022, riporta un esempio in cui il documento di rettifica contiene sia l'imponibile che l'IVA.

Ciò premesso, al fine di non perdere la possibilità di ottenere un incasso, almeno parziale, del credito, ad esempio, in sede di riparto dell'attivo fallimentare, si potrebbe accompagnare la trasmissione della nota con una **comunicazione** da inviare, *a latere*, alla procedura in cui si precisa che l'emissione del documento fiscale non va assunta come definitiva rinuncia all'importo vantato nei confronti del fallito. Nel campo della nota riservato alla descrizione, il cedente o prestatore potrebbe, invece, indicare che lo storno del credito, conseguente al mancato pagamento del corrispettivo, è effettuato in virtù delle disposizioni di cui all'[art. 26](#) comma 3-*bis* del DPR 633/72.

Nell'ipotesi in cui si disponga di consistenti elementi per confidare in un possibile recupero delle somme nel corso della procedura, l'emissione della nota di credito potrebbe essere **differita** al momento in cui si presume che il debito non verrà più onorato, fissando come *dies a quo* il manifestarsi dell'infruttuosità della procedura. Si tratta di un'opzione suggerita dalla stessa Agenzia delle Entrate durante il [Videoforum 2022](#), sulla base dell'assunto che il mancato pagamento sarebbe riconducibile ad una delle cause "simili" alla "nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione", individuate dall'[art. 26](#) comma 2 del DPR 633/72.

Tale indicazione non sembrerebbe del tutto coerente con la normativa e la giurisprudenza Ue, secondo cui il mancato pagamento del prezzo non è assimilabile *sic et simpliciter* alla risoluzione contrattuale, oltre al fatto che una simile soluzione potrebbe comportare un'eccessiva **discrezionalità** nel momento di emissione della nota.

Il liquidatore ricorre in nome della società estinta

Il legislatore ha introdotto una "fictio iuris" che non fa morire la società

/ Alfio CISSELLO

Il tema della **legittimazione processuale** della società di capitali estinta continua a sollevare dubbi, specie in ragione del fatto che, in virtù di una *fictio iuris*, la società continua, in un certo senso, a essere esistente per i cinque anni successivi alla cancellazione.

Ai sensi dell'[art. 28](#) comma 4 del DLgs. 175/2014, "Ai soli fini della **validità** e dell'**efficacia** degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'[articolo 2495](#) del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese".

La Commissione tributaria regionale di Milano, con la sentenza 22 novembre 2021 n. [4230/21/21](#), ha sancito che l'atto può essere notificato all'ex liquidatore non in quanto responsabile in proprio, ma in qualità di legale rappresentante dell'ente.

Di conseguenza, non si può sostenere che questo soggetto non abbia la **legittimazione al ricorso** spendendo il nome della società.

Per i giudici, "la disposizione riflette i suoi effetti sul piano processuale, consentendo la notifica agli ultimi rappresentanti legali della società estinta, individuati però non come responsabili in proprio, ma quali soggetti legittimati a ricevere la notifica di atti impositivi". Non è nemmeno possibile "avallarsi l'interpretazione restrittiva propugnata dalla parte resistente che individua ancora nei soci della società la legittimazione processuale a ricevere la notifica degli atti che riguardano la società estinta, poiché in tal modo si **vanificherebbe in radice** ogni effetto concernente l'introduzione di un regime sostanziale che conferisce la capacità giuridica ai fini tributari in capo alla società cancellata dal Registro delle imprese".

Non si può dunque sostenere che l'ex liquidatore non abbia legittimazione, proprio perché, in ragione dell'[art. 28](#) comma 4 del DLgs. 175/2014, ex non è.

Alcuna giurisprudenza, addirittura, ha dichiarato

inammissibile il ricorso proposto dall'ex legale rappresentante in proprio, in quanto egli difetta di **legittimazione processuale** (C.T. Prov. Treviso 18 giugno 2018 n. [214/3/18](#)).

Invece, secondo la C.T. Reg. Milano 21 dicembre 2020 n. [3039/3/20](#), tale norma ha riflesso solo sui processi in corso nel momento in cui viene disposta la cancellazione. Pertanto, se la società viene cancellata dal Registro delle imprese dopo la notifica dell'accertamento ma prima del ricorso, il ricorso deve essere presentato dai **soci in nome proprio**, essendo la società ormai estinta.

La tesi sostenuta dalla sentenza in commento (la n. 4230 del 2021) sembra maggiormente corretta, sebbene sia altamente opportuno un approccio strumentale ad attribuire valenza alla reale **volontà di impugnare**.

Inammissibilità sempre da scongiurare

Nel momento in cui l'atto è impugnato, vuoi dal socio, vuoi dal liquidatore in qualità di legale rappresentante, vuoi dal liquidatore in proprio, alcuna inammissibilità andrebbe dichiarata.

Le inammissibilità, ormai per giurisprudenza costante, vanno interpretate in senso restrittivo, e ciò è a maggior ragione valido se occorre interpretare una norma dal **contenuto ambiguo** come quella in oggetto.

Ben può accadere che il liquidatore specie se non socio si disinteressi del problema, considerato che ai fini civilistici non è più tale. Del resto, egli risponde verso i creditori sociali solo se è dimostrata la colpa ai sensi dell'[art. 2495](#) c.c., oppure se sussistono i requisiti previsti dall'[art. 36](#) del DPR 602/73 a livello fiscale.

I **soci**, in caso di disinteresse del liquidatore, sebbene non legali rappresentanti, "devono" comunque ricorrere onde evitare che l'atto diventi definitivo. Non bisogna dimenticare che la pretesa potrà essere fatta valere nei loro confronti ai sensi dell'[art. 36](#) del DPR 602/73.

Bonus prima casa per tutte le pertinenze a prescindere dalla categoria catastale

Secondo la Cassazione il riferimento alla pertinenze C/2, C/6 e C/7 non è preclusivo

/ **Francesco BRANDI**

In tema di imposta di registro, ai fini dell'estensione dell'aliquota agevolata per l'acquisto della prima casa, deve intendersi compreso tra le pertinenze dell'immobile, destinate al servizio e ornamento dell'abitazione oggetto dell'acquisto, anche la **spiaggetta privata** pur se non classificabile nelle categorie C/2, C/6 e C/7.

Lo ha stabilito la Cassazione con l'ordinanza n. [6316](#) del 25 febbraio 2022, con cui ha rigettato il ricorso dell'Agenzia delle Entrate.

Il caso riguarda un avviso di liquidazione per imposta di **registro** emesso a seguito di revoca delle agevolazioni fiscali provvisoriamente concesse in sede di registrazione dell'atto di compravendita di unità immobiliare e pertinenze (cantina, autorimessa e spiaggia privata). Per l'Agenzia delle Entrate, infatti, potevano rientrare tra le pertinenze ammesse nell'agevolazione **solo** le unità immobiliari catalogabili nelle categorie **C/2, C/6, C/7**.

La Suprema Corte non concorda con la tesi dell'ufficio. Infatti, in tema di agevolazione prima casa, il concetto di pertinenza è definito dall'[art. 817](#) c.c., che lo lega al criterio fattuale della destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio od ornamento di un'altra, senza che rilevi la qualificazione catastale dell'area, che ha esclusivo rilievo formale.

Ciò che rileva è il rapporto di **complementarità funzionale** che, pur lasciando inalterata l'individualità dei singoli beni, comporta l'applicazione dello stesso trattamento giuridico (*cf.* Cass. n. [3148/2015](#)).

Dunque, il carattere pertinenziale di un bene rispetto a un altro dipende dalla circostanza che la pertinenza sia destinata "a servizio od ornamento" del "bene principale", che dipende, a sua volta, da un fattore **oggettivo** (l'obiettivo carattere strumentale di un bene rispetto all'altro) e da un fattore **soggettivo** (la volontà del titolare dei beni in questioni di "asservire" l'uno all'altro). Tale principio è stato già affermato in tema di **lastrico solare** da un recente arresto (*cf.* Cass. n. [22561/2021](#)) secondo cui deve intendersi compreso tra le pertinenze dell'immobile, destinate al servizio e ornamento

dell'abitazione oggetto dell'acquisto, ai sensi della Nota II-*bis* all'art. [1](#) della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86 e sulla base della nozione dettata dall'art. 817 c.c., anche il lastrico solare di proprietà esclusiva dell'acquirente, senza che rilevi che il bene sia **censito** unitamente all'immobile principale, né che l'acquisto della pertinenza sia concluso con **atto separato**, assumendo la norma tributaria – nel riferimento alle unità immobiliari di classificazione catastale C/2, C/6 e C/7 – mera valenza complementare rispetto alla citata nozione civilistica.

Pertanto, la C.T. Reg. ha correttamente confermato la natura pertinenziale della spiaggia privata, ricorrendo i presupposti della **destinazione durevole** al bene principale, impressa dal proprietario della stessa e della funzione di **servizio** della spiaggia a uso esclusivo dell'immobile, originariamente contigua all'immobile e successivamente separata dalla costruzione di una strada comunale.

La norma non comprende una elencazione esclusiva

Recessiva la tesi dell'Agenzia delle Entrate secondo cui l'elenco di cui alla Tariffa limiterebbe il beneficio alle sole categorie catastali indicate, dovendosi invece ritenere, secondo la Cassazione, che "il legislatore, laddove afferma: «sono **ricomprese** tra le pertinenze ...», evidenzia con chiarezza che per le unità immobiliari di cui categorie C/2, C/6 e C/7 una sola unità immobiliare, per ciascuna di dette categorie, può godere dell'agevolazione".

La norma **non** comprende una **elencazione esclusiva**, in quanto il carattere pertinenziale di un bene rispetto a un altro bene dipende dalla circostanza che la pertinenza sia destinata "a servizio od ornamento" (*ex* art. 817 c.c.) del "bene principale", che dipende, a sua volta, da un fattore oggettivo (l'obiettivo carattere strumentale di un bene rispetto all'altro) e da un fattore soggettivo (la volontà del titolare dei beni in questioni di "asservire" l'uno all'altro).

Sospensione dei termini per calamità con interpretazione non troppo restrittiva

La Cassazione, in un caso relativo all'eruzione dell'Etna, ha adottato una linea meno rigorosa

/ Giorgio INFRANCA e Pietro SEMERARO

La sospensione dei termini di adempimento degli obblighi tributari, disposta dall'[art. 4](#) del DL 245/2002 a favore dei contribuenti colpiti dall'eruzione del vulcano Etna del 2002, si applica non soltanto ai contribuenti aventi la **residenza** nei comuni interessati dall'eruzione, ma anche ai soggetti che esercitavano la propria attività lavorativa nei Comuni calamitati, in quanto l'interpretazione costituzionalmente orientata della normativa "non consente di limitare la portata generale delle agevolazioni da essa previste, introducendo limitazioni soggettive non contemplate".

È questo il principio di diritto espresso dalla Cassazione nella recente ordinanza n. [4819](#) del 15 febbraio 2022. La decisione è un'utile occasione per fare il punto sulla corretta interpretazione delle **normative "emergenziali"** che, nostro malgrado, hanno dominato anche l'ultimo periodo storico.

L'ordinanza ha per oggetto la corretta interpretazione dell'[art. 4](#) del DL [245/2002](#), norma con cui erano stati sospesi tutti i termini, compresi quelli per l'adempimento degli obblighi di natura tributaria e previdenziale, per tutti i soggetti che erano residenti nei territori individuati da appositi decreti, in quanto interessati dall'eruzione dell'Etna.

L'[art. 4](#) del DL 245/2002, più in dettaglio, rimetteva l'**individuazione** dei Comuni interessati dalla sospensione dei termini generali (prescrizione, decadenza, termini legali e convenzionali, sostanziali e processuali, nonché previdenziali), ad apposito decreto della Presidenza del Consiglio dei Ministri. Il secondo periodo del citato [art. 4](#), invece, rimandava ad un diverso provvedimento del Ministero dell'Economia e delle Finanze, da adottare ai sensi dell'[art. 9 della](#) L. 212/2000, la sospensione dei termini legati agli adempimenti di carattere tributario.

In sede di **conversione in legge** del DL 245/2002, l'[art. 4](#) in questione è stato modificato nel senso di estendere la sospensione dei termini, originariamente circoscritta ai "residenti" nei Comuni interessati dai decreti, anche ai soggetti che in detti comuni avevano "sede operativa o esercitavano la propria attività lavorativa, produttiva o di funzione".

Ebbene, il motivo del contendere (fino alla Cassazione) riguarda proprio gli effetti dell'**estensione "soggettiva"** della platea dei beneficiari, operata in sede di conversione in legge del decreto.

Infatti, nel caso di specie, il contribuente aveva non già la residenza, ma esercitava la propria attività di impresa in uno dei Comuni interessati dall'emergenza.

Tale circostanza, secondo l'Agenzia delle Entrate,

escluderebbe il contribuente dalla platea dei beneficiari della sospensione dei termini per gli adempimenti tributari, atteso che la modifica intercorsa in sede di conversione in legge, sempre secondo l'ufficio, avrebbe effetto esclusivamente sui termini generali di cui al **primo periodo**, regolati dal Decreto del Presidente del Consiglio e non, invece, sui termini di natura tributaria, di cui al periodo secondo, regolati da diverso decreto MEF.

Alla luce di questa interpretazione restrittiva, dunque, il contribuente non avrebbe avuto i requisiti soggettivi per avvalersi della particolare procedura di regolarizzazione dei versamenti, prevista dall'[art. 1](#) comma 1011 della L. 296/2006.

La posizione dell'Agenzia è stata negata sia dai giudici di merito che, come sopra menzionato, dalla Suprema Corte.

In particolare, la Cassazione ha chiarito che, sul piano dei rapporti fra legge convertita e decreto legge, non può esserci alcuno iato, bollando l'interpretazione dell'Agenzia come un "non senso". La Cassazione, poi, ha rappresentato che una norma agevolativa, come quella in questione, risponde a **interessi compositi**, legati all'esigenza di tutelare i soggetti che risiedono e operano in territori colpiti da calamità, onde mettere i cittadini nelle condizioni migliori per fronteggiare tali disagi.

Parallelo con le attuali norme emergenziali

Pertanto, conclude la Cassazione, pur vertendo in tema di norme agevolative e, come tali, di stretta interpretazione, occorre mantenere un **canone ermeneutico "ragionevole"** e costituzionalmente orientato, evitando eccezioni e limitazioni operative che risultano del tutto incongruenti e stridenti con l'esigenza, appena ricordata, di consentire ai soggetti colpiti dalle calamità, di fronteggiare nel miglior modo possibile i relativi disagi. Ciò detto, astraendoci dal caso di specie, il condivisibile arresto della Cassazione può senz'altro rappresentare utile base interpretativa anche con riguardo alle varie sospensioni dei termini di versamento introdotte nel **periodo COVID**, spesso interpretate assai rigidamente dall'Agenzia (il riferimento, ad esempio, va alla circolare n. [5](#) del 2020 con cui l'Agenzia ha sostanzialmente fornito una *interpretatio abrogans* dell'[art. 68 del](#) DL 18/2020, con riferimento alla sospensione dei termini di versamento relativi agli accertamenti esecutivi che scadevano fra l'8 marzo 2020 e il 31 agosto 2021).

La Corte Ue ammette la sospensione del procedimento in attesa che termini il penale

Il procedimento amministrativo, nell'ordinamento interno, non può essere sospeso per pendenza di quello penale

/ Maria FRETTO

La Corte di Giustizia, con sentenza del 24 febbraio 2022, nella causa [C-582/20](#) SC *Cridar Cons SRL*, ha ribadito che il diritto alla detrazione non può essere negato "in presenza di semplici sospetti dell'amministrazione tributaria nazionale quanto all'effettiva realizzazione delle operazioni economiche che hanno portato all'emissione di una fattura" (punto 39).

L'[avviso di accertamento](#) che preclude la detrazione, sull'assunto della partecipazione del soggetto passivo ad una frode, dev'essere quindi di per sé sufficientemente robusto e basato su elementi oggettivi in possesso dell'amministrazione. Tuttavia, se il sistema consente la **sospensione del procedimento amministrativo**, in attesa della definizione di un processo penale, per acquisire ulteriori elementi circa il coinvolgimento del soggetto nella frode, tale sospensione è legittima.

Nel caso in esame, una società rumena riceveva un avviso di accertamento che negava la detrazione dell'IVA in relazione ad operazioni che, nella ricostruzione dell'Amministrazione finanziaria, si inserivano in una **frode fiscale**. La società proponeva reclamo avverso detto avviso, ma l'amministrazione decideva di sospendere il procedimento di reclamo fino alla chiusura del procedimento penale relativo alla frode IVA nel quale era coinvolta la società.

Tale sospensione creava, secondo la Corte di cassazione e di giustizia rumena, investita della questione, diversi problemi di compatibilità con il **principio di neutralità** e con l'art. 47 della Carta di Nizza. Infatti, l'amministrazione aveva emesso un avviso di accertamento, immediatamente efficace, che precludeva la detrazione dell'IVA, contestando la partecipazione ad una frode, salvo poi ritenere, in sede di reclamo, di dover attendere l'esito del processo penale proprio per appurare l'esistenza della frode e la partecipazione dell'operatore economico ad essa. Inoltre, in mancanza di una risposta al reclamo, la contribuente non poteva ricorrere dinanzi ad un giudice per impugnare l'accertamento.

La Corte di Giustizia, pronunciandosi su rinvio della Cassazione rumena, non ravvisava alcuna incompatibilità. Ad avviso della Corte, esigenze di certezza del diritto e di coerenza delle decisioni permettono la sospensione del procedimento di reclamo, così che l'am-

ministrazione possa avvalersi anche delle prove ottenute in **ambito penale**. Del resto, osserva la Corte, il "diritto di agire dinanzi a un giudice non è un diritto assoluto e [...] pertanto, può implicare restrizioni proporzionate che perseguano uno scopo legittimo e **non pregiudichino** tale diritto nella sua stessa sostanza" come, nel caso di specie, la sospensione del procedimento di reclamo (punti 50 e 51).

Una sospensione come quella del caso di specie non sarebbe possibile nel nostro ordinamento, poiché l'[art. 20](#) della L. 74/2000 prevede che il procedimento amministrativo e il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza di un processo penale sui medesimi fatti.

Vi è quindi il rischio che i due procedimenti/processi abbiano **esiti discordanti**, anche alla luce della giurisprudenza di legittimità secondo cui una decisione di assoluzione in sede penale, anche con formula piena, non ha effetti automatici nel giudizio tributario (Cass. n. 21121/2020) ma può essere semplicemente considerata dalla Commissione tra gli elementi probatori alla base della decisione (Cass. n. [17258/2019](#)).

Però circolano gli elementi probatori tra le due giurisdizioni

Va rilevato che più di recente la Cassazione si è espressa in termini più forti, pur riconoscendo che "non si può ritenere l'autorità di cosa giudicata [di una sentenza penale] nei confronti del **processo tributario**" e che non è possibile "una «automatica» ed acritica estensione del giudicato penale", ha concluso che "l'accertamento di fatto, effettuato in sede penale, vincola il giudice civile" quando "i fatti in ordine ai quali si è pronunciato il giudice penale, con sentenza irrevocabile, sono i medesimi su cui si controverte in sede tributaria" (Cass. n. [25632/2021](#)).

Nel nostro ordinamento, in sostanza, non essendovi possibilità di sospensione, il processo penale, il procedimento amministrativo o il processo tributario possono svolgersi contemporaneamente con esiti anche confliggenti, la scelta è stata evidentemente quella di preferire la **certezza e la stabilità** delle situazioni alla coerenza e conformità delle soluzioni.

La riduzione sotto soglia dell'ipoteca ammette l'integrazione dei motivi

L'ipoteca è legittima solo se il credito è almeno pari a 20.000 euro

/ Caterina MONTELEONE

Nel caso in cui, dopo la presentazione del ricorso introduttivo avverso una comunicazione di preventiva iscrizione ipotecaria, una o più cartelle di pagamento vengano annullate, il contribuente può presentare memoria ed **integrare i motivi** di ricorso per dimostrare che, in considerazione del sopravvenuto annullamento delle cartelle, il valore del credito si è ridotto sotto la soglia legale di 20.000 euro prevista dall'[art. 77](#) del DPR 602/73 per poter iscrivere l'ipoteca.

È il principio affermato dalla sentenza della C.T. Reg. Palermo 24 novembre 2021 n. 10510/16/21 pronunciata in una fattispecie nella quale il contribuente aveva impugnato il **preavviso di iscrizione di ipoteca** contestando, tra gli altri motivi, l'omessa notifica di alcune cartelle di pagamento, quindi di atti presupposti all'emissione dell'atto impugnato.

I giudici di primo grado avevano dichiarato **inammissibile** il ricorso.

In pendenza del secondo grado di giudizio, a seguito del deposito della sentenza che annullava per prescrizione del relativo credito una delle cartelle di pagamento che venivano indicate nella comunicazione di iscrizione di ipoteca come ancora da pagare, il contribuente depositava una memoria con la quale chiedeva ai giudici di **dichiarare illegittimo** il preavviso di iscrizione di ipoteca poiché a seguito di tale sentenza, il debito si era ridotto al di sotto del limite legale di 20.000 euro previsto dall'[art. 77](#) del DPR 602/73.

I giudici nella sentenza si sono limitati ad affermare che la circostanza che la sentenza che ha dichiarato **prescritto** uno dei crediti non sia passata in giudicato, non impedisce che possa essere presa in considerazione ai fini della decisione, in quanto le sentenze sono immediatamente esecutive. Sotto altro profilo, tuttavia, occorre verificare se il contribuente con la memoria ha introdotto un "motivo nuovo" e se ciò possa essere considerato legittimo.

In generale, con il deposito di [memorie illustrative](#), il contribuente può addurre **argomentazioni** idonee a confutare quanto sostenuto dalle controparti, ma non può integrare i motivi del ricorso introduttivo. Infatti,

dal carattere impugnatorio del contenzioso tributario deriva che i motivi di censura contro l'atto impugnato devono essere indicati nell'atto introduttivo. Ogni nuovo motivo sollevato successivamente, ad esempio nella memoria illustrativa è inammissibile, salvo nel caso in cui ricorra l'ipotesi indicata dall'[art. 24](#) del DLgs. 546/92, che considera legittima l'integrazione di motivi a seguito del deposito di documenti non conosciuti ad opera della controparte.

Ricorrendo tale circostanza, il contribuente deve **notificare** la memoria con i motivi aggiunti, nel rispetto dei 60 giorni dalla data in cui i documenti sono stati conosciuti (come se si stesse trattando di un nuovo ricorso). Nel caso in esame, l'eventuale integrazione dei motivi è avvenuta a seguito di una memoria depositata (non notificata) in **appello**, la quale non si è resa necessaria a seguito del sopraggiungere di documenti non conosciuti depositati dalla controparte (come previsto dall'[art. 24](#) del DLgs. 546/92), bensì a seguito di un fatto nuovo sopravvenuto. Infatti, la riduzione del valore del credito sotto la soglia legale prevista per poter iscrivere ipoteca è la conseguenza della sentenza che ha dichiarato la prescrizione del credito contenuto in una delle cartelle di pagamento.

Possibile equiparare il deposito di documenti a fatti sopravvenuti

Al riguardo, non si ravvisano ostacoli a ritenere applicabile l'[art. 24](#) del DLgs. 546/92 anche ad ipotesi in cui l'integrazione dei motivi si renda necessaria, come nel caso in esame, a seguito di **fatti sopravvenuti**, rispondendo anzi a principi di economia processuale.

Considerato, tuttavia, che non si tratta di integrazione scaturente dal deposito di documenti non conosciuti ad opera della controparte, non è a nostro avviso necessario rispettare la **procedura** del menzionato [art. 24](#). In breve, i motivi, in casi come quello di specie, possono essere integrati nella memoria o in appello, a seconda di quando interviene il fatto sopravvenuto.

Termine per l'opzione per il riallineamento da FTA con dubbi

Ci si chiede se il riferimento alla dichiarazione integrativa sia ancora attuale, data l'unificazione dei termini delle integrative a favore e a sfavore

/ **Andrea ALBERTI, Luca MIELE e Guerino RUSSETTI**

Il tema della **scadenza** entro la quale esercitare l'opzione per il riallineamento in sede di prima adozione dei principi contabili internazionali (FTA) si presta, ancora oggi, a qualche riflessione, in considerazione della evoluzione della normativa concernente la presentazione delle dichiarazioni integrative e le più recenti posizioni dell'Agenzia delle Entrate.

Il riallineamento *ex art. 15* del DL 185/2008 ha, storicamente, la finalità di **semplificare** la gestione dei disallineamenti tra valori contabili e fiscali che possono derivare dalla FTA e, ai sensi del DM 30 luglio 2009, tale regime richiede l'esercizio dell'opzione nella dichiarazione dei redditi trasmessa nell'esercizio stesso di FTA (riferita, dunque, ai redditi del precedente periodo di imposta). Inoltre, il medesimo decreto stabilisce che l'eventuale imposta sostitutiva sia versata in unica soluzione entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative all'esercizio precedente a quello della FTA.

I **confini temporali** previsti dalla legge risultano, pertanto, particolarmente stringenti. Si pensi all'adozione degli IAS/IFRS a far data dal 1° gennaio 2021: il contribuente, in caso di decisione per il riallineamento, deve determinare i disallineamenti entro il 30 giugno del medesimo anno, per versare l'imposta sostitutiva eventualmente emersa. Parimenti complicato è, altresì, il rispetto della scadenza per l'esercizio dell'opzione che, dovendo avvenire entro il 30 novembre 2021, comporta la necessità di identificare i disallineamenti addirittura prima che sia concluso il primo anno di adozione degli IAS.

In ragione delle fisiologiche difficoltà connesse a tempistiche così ristrette, l'Agenzia ha storicamente adottato un approccio di apertura, consentendo l'estensione della finestra temporale per l'esercizio dell'opzione in parola, tramite presentazione di una **dichiarazione integrativa**.

In particolare, la circolare n. [8/2010](#) ebbe modo di chiarire che il contribuente che non avesse esercitato l'opzione entro i termini per la trasmissione della dichiarazione riferita al periodo d'imposta antecedente a quello di prima adozione degli IAS/IFRS o che avesse commesso degli errori di calcolo nel **riallineamento** avrebbe, in ogni caso, potuto avvalersi dello strumento della dichiarazione integrativa, *ex art. 2* comma 8-bis del DPR 322/1998 in vigore *ratione temporis*, al fine di porre rimedio alla mancata, incompleta o erronea indicazione, entro i termini per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

Tale orientamento derivava, essenzialmente, dalla constatazione "che l'omissione in cui può essere incorso il contribuente può essere giustificata dalle **oggettive difficoltà** di effettuazione di tutti gli adempimenti connessi alla disciplina del riallineamento" e che "l'opzione in parola non è tanto finalizzata ad ottenere benefici in termini di tassazione quanto, piuttosto, a produrre effetti in termini di semplificazione contabile e fiscale".

Il dubbio che si pone è se il riferimento alla dichiarazione integrativa sia ancora attuale, in ragione delle modifiche intervenute in merito a tale istituto che hanno **unificato** i termini delle cosiddette "integrative a favore" con quelli delle "integrative a sfavore", fissando, per entrambe, la scadenza ultima in coincidenza dei termini previsti per l'accertamento dei dati contenuti in tali dichiarazioni ([art. 5](#) del DL 193/2016).

Se prima la possibilità di intervenire con una dichiarazione integrativa si limitava a un solo esercizio successivo a quello in cui l'opzione si sarebbe dovuta correttamente indicare, andando di fatto a coincidere con il periodo di imposta di effettiva prima adozione degli IAS, ora l'**opzione tardiva** e la correzione di errori potrebbe avvenire ben oltre tale termine, consentendo al contribuente una finestra temporale che permetterebbe ad anni di distanza di optare (retrospettivamente) per il riallineamento, arrecando un vulnus al principio di continuità e coerenza temporale degli effetti fiscali e ai sistemi contabili intanto adottati.

Vulnus al principio di continuità e coerenza temporale degli effetti fiscali

Tale ragionamento sembra risultare alla base di una risposta a interpello, ancora non pubblicata, che supera l'orientamento della circolare n. 8/2010 ma anche quello della più recente risposta n. [281/2021](#) che, seppure riferita ad un caso particolare di opzione "**prenotativa**", aveva confermato la possibilità di utilizzare l'istituto della dichiarazione integrativa.

La risposta non pubblicata dell'Agenzia, in sostanza, tiene ferma la possibilità di esercitare l'opzione per il riallineamento, al massimo, entro la dichiarazione riferita al periodo di **FTA**, non più attraverso l'istituto della dichiarazione integrativa ma mediante l'istituto alternativo della remissione *in bonis* che consente l'esercizio di un'opzione tardiva, purché effettuata entro la prima dichiarazione utile rispetto a quella in cui l'esercizio si sarebbe dovuto correttamente effettuare.

Anche tale istituto, nella fattispecie, contempera l'esigenza di evitare **"meri ripensamenti"** del contribuente a distanza di troppe annualità e la constatazione del persistere delle condizioni di oggettiva difficoltà organizzativa entro le quali i contribuenti si troverebbero a operare.

La remissione *in bonis*, che comporta il versamento di

una sanzione di 250 euro, dovrebbe comunque "accompagnarsi" alla presentazione di una dichiarazione integrativa che appare **necessaria** per indicare i dati (imponibile e imposta sostitutiva) essenziali al riallineamento.

Se questo è l'orientamento ultimo dell'Agenzia delle Entrate, è auspicabile che venga reso pubblico.

Amministratori giudiziari esclusi dall'elenco degli esperti

Tale categoria non assiste l'imprenditore nel risanamento e nella ristrutturazione dell'impresa

/ Antonio NICOTRA

Ai fini della composizione negoziata della crisi e dello svolgimento dell'incarico dell'**esperto**, il Ministero della Giustizia, con le Linee di indirizzo [29 dicembre 2021](#), ha fornito chiarimenti sul requisito delle "**precedenti esperienze** nel campo della ristrutturazione aziendale e della crisi d'impresa", necessario per l'iscrizione dei professionisti presso l'elenco degli esperti ([art. 3](#) del DL 118/2021). Si è osservato, a tal proposito, come rilevino le attività che, nel settore concorsuale, conducono alla **preservazione** del valore aziendale.

Gli incarichi e le prestazioni che rappresentano "esperienze" rilevanti sono quelle di: commissario giudiziale e commissario straordinario di grandi imprese in stato di insolvenza; attestatore ex [artt. 67](#) comma 3 lett. d), [161](#) comma 3, [182-bis](#) comma 1 e [186-bis](#) del RD 267/42; gestore della crisi incaricato della ristrutturazione dell'impresa agricola ai sensi dell'[art. 7](#) della L. 3/2012; **advisor** anche legale con incarico finalizzato a predisporre e presentare piani attestati, piani in accordi di ristrutturazione, convenzioni e/o accordi di moratoria con più creditori e piani e proposte di concordati preventivi o fallimentari in continuità o misti; advisor, anche legale, con incarico finalizzato all'individuazione e alla soluzione delle problematiche fiscali per la ristrutturazione del debito tributario e previdenziale e funzionale alla ristrutturazione di imprese in crisi; advisor anche legale, con incarico in campo giuslavoratistico, funzionale alla gestione dei rapporti con i dipendenti nell'ambito della ristrutturazione dell'impresa in crisi; attività di amministrazione, direzione e controllo in imprese soggette a operazioni di ristrutturazioni concluse con piani attestati e accordi di ristrutturazione, concordati con continuità omologati, relativi ad aziende per le quali non sia stato pronunciato fallimento o accertato lo stato di insolvenza.

Non rientra, invece, l'incarico di **curatore** fallimentare. Si è, altresì, precisato che il possesso delle "pregresse esperienze" per garantire un'adeguata preparazione dell'esperto, secondo il Ministero della Giustizia, induce a ritenere che gli incarichi e le prestazioni professionali siano almeno due. Nella valutazione della domanda di iscrizione, quindi, occorre verificare il possesso di almeno **due esperienze** tra quelle sopraelencate e il deposito della **documentazione** che comprova gli incarichi o i mandati professionali ricevuti e le cariche ricoperte in società interessate da operazioni di ristrutturazione concluse con esito positivo, con allegazione di una visura camerale della società a favore della quale sono state prestate le attività.

Con la successiva nota del 24 febbraio 2022 n. [41216](#) -

che per certi versi integra la circolare 29 dicembre 2021, dietro sollecitazione dell'Istituto nazionale amministratori giudiziari (INAG) - il Ministero della Giustizia ha **escluso** la possibilità di inserire negli elenchi degli esperti gli **amministratori giudiziari**.

In particolare, secondo l'INAG, gli amministratori giudiziari, oltre a essere investiti di un *munus publicum*, soddisfano, altresì, in termini di "esperienze", **tutti** i requisiti richiesti dal legislatore per assicurare una rapida analisi della situazione aziendale e sono muniti della preparazione necessaria per la soluzione della crisi d'impresa, attraverso un'attività di negoziazione.

Tuttavia, secondo il Ministero, se è vero che l'amministratore giudiziario, scelto nella sezione di esperti in gestione aziendale ai sensi dell'[art. 41](#) del DLgs. 159/2011, deve presentare una **relazione** contenente anche "b) l'esposizione della **situazione** patrimoniale, economica e finanziaria, con lo stato analitico ed estimativo delle attività; c) una dettagliata analisi sulla sussistenza di **concrete** possibilità di prosecuzione o di ripresa dell'attività ...", egli **non** svolge la funzione di assistere l'imprenditore nel risanamento e nella ristrutturazione dell'impresa in crisi, ma quella di **gestire** l'impresa sottoposta a sequestro, anche a prescindere da uno stato di crisi o insolvenza, sostituendo, entro dati limiti, l'imprenditore. L'art. 41 citato, infatti, chiarisce che: "l'amministratore giudiziario provvede agli atti di ordinaria amministrazione funzionali all'attività economica dell'azienda ..." (comma 2); "può affittare l'azienda o un ramo di azienda" (commi 2-bis e 2-ter); "nel caso di **sequestro** di partecipazioni societarie, ... esercita i poteri che spettano al socio nei limiti della quota sequestrata; provvede ...a convocare l'assemblea per la sostituzione degli amministratori, ad impugnare le delibere societarie di trasferimento della sede sociale e di trasformazione, fusione, incorporazione o estinzione della società, nonché ad approvare ogni altra modifica dello statuto utile al perseguimento degli scopi dell'impresa in stato di sequestro" (comma 6).

Risulta evidente, quindi, la **diversità** delle funzioni demandate all'esperto indipendente e all'amministratore giudiziario.

Una soluzione diversa, peraltro, comporterebbe la necessità di investire la **commissione** di cui all'[art. 3](#) comma 6 del DL 118/2021, incaricata della nomina dell'esperto indipendente, del compito di valutare caso per caso quale sia stato l'esito della gestione demandata all'amministratore giudiziario e se, in particolare, egli abbia o meno **risanato** l'impresa in crisi a lui affidata.

Nel 2021 più infortuni in itinere per la riduzione dello smart working

In base ai dati analitici pubblicati dall'INAIL si registra anche un aumento delle malattie professionali

/ Fabrizio VAZIO

L'INAIL ha recentemente pubblicato i dati analitici delle denunce di infortunio e di malattia professionale per l'intero **anno 2021**.

Si tratta di dati ancora provvisori perché i definitivi saranno diffusi con la Relazione annuale dell'Istituto assicuratore a metà anno, ma offrono diversi spunti di interesse.

Come per quelli relativi al 2020, anche i dati riferiti al 2021 risentono fortemente dell'emergenza COVID-19, ma se da un lato questo altera il complesso delle rilevazioni, d'altro canto risulta particolarmente interessante verificare le **modificazioni** nel numero degli eventi infortunistici connesse con la pandemia.

Nel 2021 le denunce di infortunio aumentano rispetto al 2020, ma in numero pressoché irrilevante: sono infatti 555.236 casi a fronte dei 554.340 del 2020 (appena lo **0,2%** in più). Va tenuto però presente che il dato risente di un forte decremento nel primo trimestre, dato che nel 2020, almeno fino agli inizi di marzo, non vi era ancora in Italia l'emergenza pandemica.

Risulta invece molto rilevante l'aumento degli infortuni **in itinere**, che nel periodo da marzo a dicembre 2021 crescono del 50%: è evidente che in tal caso incide fortemente il ricorso allo **smart working** che nel 2020 era stato massiccio, mentre quest'anno vi è stata una forte ripresa del lavoro in presenza.

Che il COVID-19 influisca meno sui dati è evidente anche dai numeri riferiti agli infortuni relativi alla **sanità**, in diminuzione rispetto al 2020 del 53,1%, dato che sarebbe ben più elevato togliendo il primo bimestre dell'anno, per il quale, nel 2021, si registra un aumento del 164% rispetto allo stesso periodo del 2020 in cui l'emergenza pandemica non era ancora nota.

Altro elemento interessante è quello del forte calo delle denunce relative alla componente **femminile**, il 14,2% in meno. Anche in questo caso certamente incide il parziale superamento dell'emergenza, poiché gli infortuni da coronavirus normalmente riguardano in misura maggiore le donne pur se i casi mortali colpi-

scono essenzialmente gli uomini: infatti il 68,3% dei contagi (dicembre 2021) riguarda le donne, ma l'82,5% dei decessi ha riguardato gli uomini.

Con riferimento ai casi di **infortuni mortali** complessivi (quindi non solo da COVID-19), le denunce presentate all'INAIL sono 49 in meno rispetto al 2020, ossia 1.221 contro 1.270. Ovviamente occorrerà aspettare il consolidamento dei dati, ma per il momento si osserva che, anche con riferimento agli infortuni mortali, è forte l'aumento dei casi in itinere (+15,9%) mentre quelli in occasione di lavoro diminuiscono del 7,9%.

È interessante notare che il numero di casi plurimi avvenuti nel 2021 è pari a 40 decessi, di cui 23 sono casi stradali.

Del tutto diverso è lo scenario riferito alle denunce di **malattia professionale**: infatti, esse sono state 55.288, oltre 10 mila in più rispetto allo stesso periodo del 2020 (+22,8%), sintesi di un calo del 26% nel periodo gennaio-febbraio, di un aumento del 54% nel periodo marzo-settembre, di un lieve calo dello 0,4% a ottobre e di un nuovo incremento del 18% nel bimestre novembre-dicembre. Se si considera che la malattia professionale si distingue dall'infortunio perché deriva da una **causa lenta** e, quindi, da un'esposizione prolungata a fattori di rischio, risulta evidente che tale dato non poteva che essere in rialzo, atteso che nel 2020 i periodi di lockdown avevano fortemente influito.

Con riferimento alle **tipologie** di malattie professionali, vale la pena di riportare che le patologie del sistema osteo-muscolare e del tessuto connettivo (36.163 casi), del sistema nervoso (6.337) e dell'orecchio (3.614) continuano a rappresentare, anche nel 2021, le prime tre malattie professionali denunciate, seguite dai tumori (1.702) che superano quelle del sistema respiratorio (1.643).

Come si è già detto, il **report completo** sarà pubblicato dall'INAIL a metà anno e comprenderà anche ulteriori casi di coronavirus, poiché spesso la denuncia, e viepiù il decesso, non sono immediati rispetto al contagio.