

Lunedì 21 marzo 2022

## IL CASO DEL GIORNO

### Soggettività passiva IMU con risoluzione del leasing controversa

/ Lorenzo MAGRO e Arianna ZENI

Quando un bene immobile, anche da costruire o in corso di costruzione, è concesso in locazione finanziaria, il locatario viene assoggettato all'IMU "dalla data della stipula e per tutta la **durata del contratto**" (così l'art. 1 comma 743 della L. [...])

PAGINA 2

## IL PUNTO IAS

### Adeguate le disposizioni regolamentari sul bilancio IAS delle assicurazioni

/ Luca MALFATTI e Giovanni OSSOLA

Il 15 febbraio 2022 l'Istituto per la Vigilanza sulle Assicurazioni (IVASS) ha sottoposto a consultazione un documento contenente modifiche al regolamento ISVAP [...]

PAGINA 10

## CONTABILITÀ

### Continuità aziendale da valutare con regole ordinarie

*La deroga introdotta per il 2019 e il 2020 non è stata riproposta per il bilancio 2021*

/ Silvia LATORRACA

A fronte dell'emergenza epidemiologica, il legislatore ha introdotto, in riferimento ai bilanci 2019 e 2020, specifiche norme transitorie, volte a "neutralizzare" gli effetti devianti della crisi economica sulla continuità aziendale.

In prima battuta, l'art. 7 del DL 23/2020 (conv. L. 40/2020) ha previsto una facoltà di **deroga** alle disposizioni relative alla **continuità aziendale**.

A causa dei numerosi dubbi interpretativi sollevati dalla formulazione letterale della norma, l'art. 38-*quater* del DL 34/2020 (conv. L. 77/2020) ha disciplinato nuovamente la tematica, stabilendo che:

- nella predisposizione dei bilanci il cui esercizio è stato chiuso entro il 23 febbraio 2020, la valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attività era effettuata **non tenendo conto** delle incertezze e degli effetti derivanti dai fatti successivi alla data di chiusura del bilancio;

- nella predisposizione del bilancio di esercizio in corso al 31 dicembre 2020, la valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attività poteva comunque essere effettuata **sulla base** delle risultanze **dell'ultimo bilancio** chiuso entro il 23 febbraio 2020.

Tali norme transitorie non sono state previste in riferimento all'esercizio 2021. Pertanto, nella predisposizione dei bilanci attualmente in chiusura occorre fare riferimento alle disposizioni ordinarie di cui all'art. 2423-*bis* comma 1 n. 1 c.c. e al documento OIC 11.

La norma citata stabilisce che "la valutazione delle voci deve essere fatta ... nella prospettiva della continuazione dell'attività".

Pertanto, come precisato dal documento OIC 11, nella fase di preparazione del bilancio, la direzione aziendale deve effettuare una valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a costituire un **complesso economico funzionante** [...]

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Smart working semplificato fino al 30 giugno 2022

Bonus investimenti con perizia dell'agrotecnico o del perito agrario laureato

Il socio di maggioranza può essere lavoratore subordinato della società di capitali

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

## FISCO

### Il quadro VQ sblocca i crediti IVA potenziali degli anni precedenti

/ Mirco GAZZERA

Nel calcolo del credito che emerge dalla dichiarazione IVA, occorre considerare solo i versamenti effettuati. In presenza di versamenti periodici omessi, dunque, [...]

PAGINA 4

## Soggettività passiva IMU con risoluzione del leasing controversa

Rileva il concetto di "possesso" da correlare all'imposta locale

/ Lorenzo MAGRO e Arianna ZENI

Quando un bene immobile, anche da costruire o in corso di costruzione, è concesso in locazione finanziaria, il locatario viene assoggettato all'IMU "dalla data della stipula e per tutta la **durata del contratto**" (così l'[art. 1](#) comma 743 della L. 160/2019, che ricalca la formulazione dei previgenti [artt. 9](#) comma 1 del DLgs. 23/2011 e – in materia di ICI – [3](#) comma 2 del DLgs. [504/92](#)).

Nella prassi non è tuttavia infrequente che il contratto di leasing venga risolto per inadempimento del locatario, al quale, però, non consegue l'immediata restituzione dell'immobile al proprietario concedente.

L'individuazione, in tale circostanza, del soggetto passivo ai fini **IMU**, ha dato origine e continua a incrementare un acceso dibattito, anche in sede giurisprudenziale.

La posizione che pare essersi ormai consolidata nella giurisprudenza di legittimità (tra le più recenti, si vedano le pronunce della Cassazione 4 marzo 2022 n. [7165](#) e 28 febbraio 2022 n. [6476](#)) accoglie le tesi espresse dagli enti comunali (nota dell'IFEL del [4 novembre 2013](#)) e, da ultimo, dal MEF (circolare del 18 marzo 2020 n. [1/DE](#)), affermando che, a seguito della risoluzione del contratto di leasing, il soggetto passivo IMU torna a essere il **proprietario concedente**, non rilevando la mancata riconsegna del bene immobile.

Tale irrilevanza troverebbe conferma nella previsione che assoggetta al tributo il locatario, per la durata del contratto di leasing, anche in riferimento agli immobili "in corso di costruzione", i quali, per definizione, non possono essere oggetto di detenzione materiale.

Per contro, sarebbero privi di rilievo, data la difformità dei presupposti, i richiami alla disciplina della **TASI** ex [art. 1](#) comma 672 della L. 147/2013 (in vigore fino al 31 dicembre 2019), che, ai fini impositivi, individuavano il termine della durata del contratto di locazione nella data di riconsegna del bene al locatore.

In senso antitetico si pongono le conclusioni di altro filone giurisprudenziale (che consta di alcune pronunce di merito, tra le quali la sentenza della C.T. Reg. Lombardia del 24 dicembre 2021 n. [4718/3/21](#), e dell'isolata sentenza della Cassazione del 17 luglio 2019 n. [19166](#)), che ritiene invece debba persistere la soggezione all'IMU in capo al **locatario inadempiente**, fino a quando l'immobile non torni nella disponibilità materiale del proprietario.

Tale orientamento si fonda sulle indicazioni delle istruzioni alla compilazione della dichiarazione IMU recate dal DM [30 ottobre 2012](#) (attualmente in vigore),

al § 1.4, che attestano, in caso di risoluzione del leasing, l'onere dichiarativo sia in capo alla società concedente (qualificata come "nuovo soggetto passivo") sia al locatario, entro **90 giorni** dalla data di riconsegna del bene. Tale indicazione, in forza dell'originaria formulazione dell'[art. 13](#) comma 12-ter del DL 201/2011 (oggi abrogato), dovrebbe interpretarsi quale individuazione del momento traslativo della soggettività passiva.

A ulteriore corroborazione di tale tesi interpretativa, viene fatto rinvio alla **disciplina civilistica** del leasing, che prevede una sorta di "ultrattività", a seguito della risoluzione, e fino alla riconsegna del bene, di alcuni effetti derivanti dal contratto, come il persistere del rischio relativo alla perdita o al deterioramento del bene in capo all'utilizzatore inadempiente. Da ciò dovrebbe derivare il permanere, fino a tale restituzione, anche della soggettività passiva IMU del locatario.

I contrapposti orientamenti fanno riferimento a diverse accezioni del presupposto impositivo.

Il primo filone giurisprudenziale ritiene che, in caso di leasing, la soggettività passiva si integri non con la mera disponibilità materiale dell'immobile, ma con la vigenza del **vincolo contrattuale**, il quale legittima la detenzione qualificata del bene.

Di contro, l'opposto orientamento pare affermare che, in seguito alla risoluzione del contratto di leasing, permanga la soggettività passiva in capo al locatario inadempiente fino a quando lo stesso continui a esercitare sull'immobile un potere di fatto corrispondente alla proprietà o ad altro diritto reale di godimento, ex [art. 1140](#) c.c.

Sotto un'ottica di coerenza sistematica, pare doversi preferire il **primo orientamento**. In verità, il concetto di "possesso", quale presupposto impositivo dell'IMU di cui all'[art. 1](#) comma 740 della L. 160/2019, si ritiene debba interpretarsi non come mero rinvio all'[art. 1140](#) c.c., ma alla luce dell'[art. 1](#) comma 743 della L. 160/2019. Tale disposizione specifica che per "possessore dell'immobile soggetto passivo del tributo locale" deve intendersi il proprietario ovvero il titolare di un diritto reale di godimento.

Dunque, in caso di cessazione del contratto di leasing, non essendo sufficiente il mero possesso civilistico ex [art. 1140](#) c.c. in capo al locatario inadempiente per considerare integrato il presupposto impositivo, la soggezione all'IMU tornerà ad allocarsi in capo al proprietario locatore.

# Continuità aziendale da valutare con regole ordinarie

La deroga introdotta per il 2019 e il 2020 non è stata riproposta per il bilancio 2021

/ Silvia LATORRACA

A fronte dell'emergenza epidemiologica, il legislatore ha introdotto, in riferimento ai bilanci 2019 e 2020, specifiche norme transitorie, volte a "neutralizzare" gli effetti devianti della crisi economica sulla continuità aziendale.

In prima battuta, l'[art. 7](#) del DL 23/2020 (conv. L. [40/2020](#)) ha previsto una facoltà di **deroga** alle disposizioni relative alla **continuità aziendale**.

A causa dei numerosi dubbi interpretativi sollevati dalla formulazione letterale della norma, l'[art. 38-quater](#) del DL 34/2020 (conv. L. [77/2020](#)) ha disciplinato nuovamente la tematica, stabilendo che:

- nella predisposizione dei bilanci il cui esercizio è stato chiuso entro il 23 febbraio 2020, la valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attività era effettuata **non tenendo conto** delle incertezze e degli effetti derivanti dai fatti successivi alla data di chiusura del bilancio;

- nella predisposizione del bilancio di esercizio in corso al 31 dicembre 2020, la valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attività poteva comunque essere effettuata **sulla base** delle risultanze **dell'ultimo bilancio** chiuso entro il 23 febbraio 2020.

Tali norme transitorie non sono state previste in riferimento all'esercizio 2021. Pertanto, nella predisposizione dei bilanci attualmente in chiusura occorre fare riferimento alle disposizioni ordinarie di cui all'[art. 2423-bis](#) comma 1 n. 1 c.c. e al documento OIC [11](#).

La norma citata stabilisce che "la valutazione delle voci deve essere fatta ... nella prospettiva della continuazione dell'attività".

Pertanto, come precisato dal documento OIC 11, nella fase di preparazione del bilancio, la direzione aziendale deve effettuare una valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a costituire un **complesso economico funzionante** destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro, relativo a un periodo di almeno 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio.

Nella valutazione occorre, quindi, considerare anche i fatti successivi alla chiusura dell'esercizio.

Per quanto detto, per i soggetti "solari" occorre riferirsi, in relazione all'esercizio 2021, almeno al periodo 1° gennaio 2022-31 dicembre 2022. In questo contesto, assumono particolare rilievo gli effetti del **conflitto** in Ucraina e le conseguenti **sanzioni** imposte alla Russia. Ciò detto, il documento OIC 11 precisa che, ove siano identificate **significative incertezze** in merito alla continuità, la valutazione delle voci di bilancio è fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività, ma nella Nota integrativa devono essere chiaramente riportate le informazioni relative ai fattori di rischio, alle as-

sunzioni effettuate e alle incertezze identificate, ai piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi e incertezze, nonché le ragioni che qualificano come significative le incertezze esposte e le ricadute che esse possono avere sulla continuità aziendale.

Ove, invece, la valutazione prospettica porti a concludere che, nell'arco temporale futuro di riferimento, non vi siano ragionevoli alternative alla **cessazione dell'attività**, ma non si siano ancora accertate cause di scioglimento, la valutazione delle voci è pur sempre fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività, tenendo peraltro conto del limitato orizzonte temporale residuo (es. revisione della vita utile delle immobilizzazioni, recuperabilità delle imposte anticipate).

La Nota integrativa deve descrivere adeguatamente tali circostanze e gli effetti delle stesse sulla situazione patrimoniale ed economica della società.

Laddove, infine, venga accertata una delle **cause di scioglimento** di cui all'[art. 2484](#) c.c., la valutazione delle voci non è fatta nella prospettiva della continuità aziendale. Tuttavia, si applicano ancora i criteri di funzionamento, tenendo conto dell'ancor più ristretto orizzonte temporale di riferimento. L'adozione di criteri di liquidazione non è, infatti, consentita prima del formale avvio della procedura liquidatoria.

Per quanto attiene alla Relazione sulla gestione, il documento Confindustria-CNDCEC [giugno 2018](#) ha precisato che, laddove siano presenti dubbi sulla continuità, l'impresa – richiamando anche il contenuto della Nota integrativa – espone, nella sezione dedicata alla prevedibile evoluzione della gestione, le modalità e le attività per mezzo delle quali si auspica un **ripristino dell'equilibrio** economico e finanziario o, altrimenti, le operazioni da porre in essere per reagire alla crisi.

Le informazioni contenute nella Nota integrativa, se rilevanti, sono riproposte e ampliate nella Relazione sulla gestione, tenendo in considerazione elementi non sempre riportati nella Nota integrativa, quali le connessioni con le operazioni intraprese per garantire la continuità aziendale e con l'evoluzione strategica e futura dell'attività, l'illustrazione delle assunzioni alla base del piano e un esame più dettagliato concernente l'**analisi macro e micro-economica** considerata.

Da ultimo, qualora l'impresa abbia applicato, nei precedenti esercizi, le disposizioni derogatorie sulla continuità aziendale di cui agli [artt. 7](#) del DL 23/2020 e [38-quater](#) del DL 34/2020, si ritiene necessario indicare nella Nota integrativa e nella Relazione sulla gestione relative all'esercizio 2021, oltre all'informativa ordinariamente prevista, il **ricorso alla deroga**, anche mediante il richiamo alle risultanze dei bilanci precedenti.

# Il quadro VQ sblocca i crediti IVA potenziali degli anni precedenti

Si possono fare valere anche i versamenti periodici sospesi per il COVID-19 ed effettuati nel 2021

/ Mirco GAZZERA

Nel calcolo del credito che emerge dalla [dichiarazione IVA](#), occorre considerare solo i versamenti effettuati. In presenza di versamenti periodici omessi, dunque, sussisterà un credito "potenziale" che il soggetto passivo potrà recuperare, nell'anno in cui verserà quanto dovuto, compilando il **quadro VQ** della dichiarazione riferita a tale annualità.

Nel modello IVA per il 2021, il quadro VQ permette di determinare il credito maturato a seguito di versamenti di imposta periodica **non spontanei** ovvero ripresi dopo la sospensione per eventi eccezionali, relativi ad anni precedenti al 2021.

In detto quadro occorre indicare, fra l'altro, l'ammontare dell'**IVA periodica**, relativa all'anno d'imposta cui si riferiscono gli omessi versamenti, che è stata versata dal soggetto passivo a seguito:

- del ricevimento di comunicazioni di irregolarità (colonna 5),
- della notifica di cartelle di pagamento (colonna 6),
- della ripresa dei versamenti dopo la sospensione per eventi eccezionali (colonna 7),

nel periodo compreso tra il giorno successivo alla data di presentazione della dichiarazione IVA per il 2020 e la data di invio della dichiarazione IVA per il 2021.

Il credito risultante dal quadro VQ confluisce nel **rigo VL12** campo 1 e concorre alla determinazione del saldo annuale IVA. Pertanto, in base a quanto osservato nella circ. Assonime n. 6/2020, tale quadro consente di "trasformare" in crediti "effettivi" quelli "potenziali" che non è stato possibile indicare nel rigo **VL33** della dichiarazione, a causa dei mancati versamenti dell'IVA periodica. La "trasformazione" si verifica solo se, a fronte dei citati pagamenti, emerge una liquidazione definitiva a credito.

In caso di **rateazione** del versamento dell'IVA periodica omessa risultante dall'esito del controllo automatizzato ex [art. 54-bis](#) del DPR 633/72, il credito "si costituisce nel momento e nella misura in cui vengono eseguiti i pagamenti, anche se a distanza di anni" e sarà indicato nella dichiarazione IVA relativa a ognuno dei periodi d'imposta interessati (*cfr.* risposte a interpello

Agenzia delle Entrate nn. [81/2020](#) e [449/2019](#)).

Quest'anno il quadro VQ permette di recuperare anche il credito "potenziale" del 2020 derivante dai versamenti periodici, in precedenza sospesi per l'emergenza sanitaria da **COVID-19**, che sono stati effettuati dopo la presentazione della dichiarazione IVA per il 2020. Infatti, nel quadro VL di tale modello non era stata prevista alcuna distinzione fra i versamenti periodici omessi e quelli legittimamente sospesi per l'emergenza da [coronavirus](#). Come confermato nella risposta all'interrogazione parlamentare n. [5-05564](#) del 24 marzo 2021, il recupero del predetto credito avviene, nel periodo d'imposta in cui i versamenti sono ripresi dopo la sospensione, attraverso la compilazione del quadro VQ della dichiarazione IVA (si veda "[Da indicare nel quadro VL il credito IVA del 2020 non utilizzabile](#)" del 26 marzo 2021).

## I versamenti relativi al 2021 si indicano nel VL30

Sono riportati nell'ammontare dell'IVA periodica (**rigo VL30**), invece, i versamenti di imposta relativi al 2021:

- effettuati spontaneamente, anche avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso, ai sensi dell'[art. 13](#) del DLgs. 472/97 (campo 3);
- effettuati, fino alla data di presentazione della dichiarazione annuale, a seguito del ricevimento di comunicazioni di irregolarità (campo 4) e/o della notifica di cartelle di pagamento (campo 5), riguardanti le comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche IVA.

I versamenti periodici omessi relativi al 2021 potrebbero essere operati spontaneamente, con ravvedimento operoso, anche dopo l'invio della dichiarazione IVA. In questo caso, appare opportuno presentare una dichiarazione **correttiva** nei termini o **integrativa**, a seconda che il pagamento avvenga entro od oltre il termine di presentazione della dichiarazione (2 maggio 2022), al fine di indicare l'ammontare "aggiornato" dell'IVA periodica versata. Tale importo potrà così incrementare l'eventuale credito da esporre nel rigo VL33.

# Smart working semplificato fino al 30 giugno 2022

Entro l'estate si attende l'approvazione del Testo unificato del lavoro agile

/ Elisa TOMBARI

La fine dello stato di emergenza fissato per il prossimo 31 marzo non cambierà le regole semplificate in materia di smart working. Lo scorso 17 marzo il Consiglio dei Ministri ha infatti approvato il decreto COVID-19 – di cui si attende ora la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale – disponendo la proroga, al **30 giugno 2022**, dell'[art. 90](#), commi 3 e 4 del DL 34/2020, che attualmente permette alle aziende di far lavorare i dipendenti da remoto senza la sottoscrizione di accordi individuali (si veda "[Allentamento delle restrizioni sul green pass dal 1° aprile](#)" del 18 marzo 2022). Stralciato, invece, l'emendamento governativo al Ddl. di conversione del decreto "Sostegni-ter" (DL 4/2022) che, se approvato, avrebbe consentito alle aziende di effettuare una comunicazione unica contenente i nominativi dei lavoratori e la data di inizio e cessazione delle prestazioni di lavoro in modalità agile, evitando così l'invio dei singoli accordi individuali (si veda "[In arrivo semplificazioni per lo smart working post emergenza](#)" del 14 marzo 2022).

L'estensione del **regime semplificato** al 30 giugno 2022 sembra avere come finalità quella di "traghetare" le aziende da uno smart working di emergenza ad una disciplina del lavoro agile più allineata alle previsioni del Protocollo sullo smart working del 7 dicembre 2021, tenuto conto che per l'estate il Governo potrebbe aver già approvato un Testo unificato che ridisegni la L. [81/2017](#); la Commissione Lavoro della Camera ha infatti definito il testo base del provvedimento, che potrebbe andare in Aula entro il mese di maggio.

Stando ad una prima stesura, la bozza riformula l'[art. 18](#) della L. 81/2017 affidando esplicitamente ai CCNL e ai contratti collettivi ex [art. 51](#) del DLgs. 81/2015 la disciplina di una serie di aspetti. In linea con l'impostazione del Protocollo, il nuovo testo lascia maggior spazio di manovra alla **contrattazione collettiva**, che dovrà chiarire, tra l'altro, i profili di responsabilità del datore di lavoro e del lavoratore per quanto attiene alla sicurezza e al buon funzionamento degli strumenti tecnologici, disciplinare la gestione dei soggetti con diritto di priorità nelle richieste di attivazione del lavoro

agile (ad esempio, neogenitori, lavoratori disabili, caregiver familiare, ecc.), garantire la parità di trattamento economico e giuridico tra il personale che lavora "da remoto" e quello in presenza, nonché disciplinare le modalità di disconnessione, a cui ogni lavoratore ha diritto. La mancata promozione delle procedure per la stipulazione di tali accordi – si legge nel testo – costituisce condotta antisindacale.

L'attribuzione massiccia di tali prerogative alla contrattazione collettiva non elimina la sottoscrizione dell'**accordo individuale**, che resta fermo ma perde di fatto la sua centralità nella definizione delle tutele del lavoratore agile. Fermo restando quanto previsto dalla contrattazione collettiva, il contenuto dell'accordo azienda – lavoratore dovrà indicare la durata dello stesso (a tempo determinato o indeterminato), l'alternanza tra i periodi lavorati da remoto e sul luogo di lavoro e prevedere un monte ore di almeno il 30% di ore di lavoro da remoto perché si possa definire "smart working". Dovranno essere altresì indicate le fasce orarie di reperibilità, le misure volte ad assicurare la disconnessione del lavoratore dagli strumenti di lavoro, nonché le modalità di svolgimento dell'attività formativa, mentre attualmente non sembrano essere previste semplificazioni circa gli obblighi di comunicazione degli accordi individuali.

## Sconto INAIL e credito d'imposta per i datori di lavoro che optano per lo smart working

Il nuovo testo mira inoltre a rendere più appetibile, per i datori di lavoro, la scelta di organizzare l'attività dei dipendenti con modalità agile. Infatti, non solo viene previsto un credito di imposta per le imprese che, entro 24 mesi dalla pubblicazione del provvedimento, effettuano investimenti in strumenti informatici di ultima generazione finalizzati ad agevolare le attività rese in smart working, ma l'[art. 9](#) della bozza in esame introduce dal 1° gennaio 2022 una **riduzione dell'1%** sui premi assicurativi a carico del datore di lavoro dovuti all'INAIL.

# Bonus investimenti con perizia dell'agrotecnico o del perito agrario laureato

Tale possibilità viene prevista espressamente anche per il credito ex L. 178/2020

/ Pamela ALBERTI

Il nuovo art. 10-ter del DL [4/2022](#) (c.d. decreto "Sostegni-ter"), introdotto in sede di conversione in legge, prevede anche per il credito d'imposta investimenti "4.0" di cui alla L. [178/2020](#) la possibilità che la **perizia** tecnica, relativamente al settore agricolo, sia rilasciata da un dottore agronomo o forestale, da un agrotecnico laureato o da un perito agrario laureato. Tale previsione era stata infatti introdotta espressamente soltanto con riferimento all'[art. 1](#) comma 195 della L. 160/2019.

A norma dell'art. 1 comma 195 della L. 160/2019, in relazione agli investimenti previsti dai commi 189 e 190, le imprese sono tenute a produrre una perizia tecnica **semplice** rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, da cui risulti che i beni possiedono caratteristiche tecniche tali da includerli negli elenchi di cui agli allegati A e B annessi alla L. n. [232/2016](#) e sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. Per i beni di costo unitario di acquisizione non superiore a 300.000 euro, il suddetto onere documentale può essere adempiuto attraverso una dichiarazione resa dal legale rappresentante ai sensi del DPR [445/2000](#).

L'[art. 56-ter](#) del DL 77/2021, inserito in sede di conversione in legge, ha integrato l'art. 1 comma 195 della L. 160/2019 (non anche l'[art. 1](#) comma 1062 della L. 178/2020), prevedendo che, relativamente al settore agricolo, la perizia tecnica può essere rilasciata anche da "un dottore agronomo o forestale, da un agrotecnico laureato o da un **perito agrario**".

L'art. 10-ter comma 1 del DL [4/2022](#) interviene ora nuovamente sul citato comma 195, disponendo che il perito agrario abilitato a rilasciare la perizia tecnica relativamente al settore agricolo debba essere "laureato".

La disposizione dell'art. 1 comma 195 della L. 160/2019 è stata in sostanza riproposta nell'art. 1 comma 1062 della L. 178/2020, prevedendo tuttavia la redazione di una perizia "**asseverata**" e non più "semplice". In particolare, ai sensi del comma 1062 dell'art. 1 della L. 178/2020, i soggetti beneficiari sono infatti tenuti a produrre, per i beni di costo superiore a 300.000 euro, una "perizia asseverata" o un attestato di conformità da cui risulti che:

- i beni possiedono caratteristiche tecniche tali da includerli negli elenchi di cui agli allegati A e B annessi alla L. n. [232/2016](#);
- sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

L'art. 56-ter del DL 77/2021, relativo alla perizia rilasciata per il settore agricolo, non faceva espresso riferimento alla disposizione di cui alla L. [178/2020](#).

Il comma 2 dell'art. 10-ter del DL 4/2022 introduce ora la **stessa previsione** anche all'[art. 1](#) comma 1062 della L. 178/2020, prevedendo che, dopo il secondo periodo, sia introdotto il seguente: "Relativamente al settore agricolo la perizia tecnica di cui al precedente periodo può essere rilasciata anche da un dottore agronomo o forestale, da un agrotecnico laureato o da un perito agrario laureato".

Sempre in relazione al bonus investimenti, si segnala che non sono state previste modifiche (se non formali) all'[art. 10](#) del DL 4/2022.

Tale disposizione, inserendo un nuovo periodo alla fine dell'art. 1 comma 1057-*bis* della L. 178/2020, recante le misure del credito d'imposta investimenti in beni materiali "4.0" per il 2023 - 2025, ha previsto che in relazione agli investimenti "inclusi nel PNRR, diretti alla realizzazione di obiettivi di transizione ecologica", che dovranno essere individuati con apposito decreto, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 5% del costo per la quota superiore a 10 milioni di tali investimenti e fino al limite massimo di **50 milioni** di euro, in luogo di quello "base" fissato a 20 milioni di euro (si veda "[Bonus investimenti «4.0» per transizione ecologica fino a 50 milioni](#)" del 31 gennaio 2022).

## Tax credit alberghi anche per le unità abitative mobili

Da ultimo, si rileva che l'art. 4-*bis* del DL 4/2022, introdotto in sede di conversione, interviene in relazione al contributo a fondo perduto e al credito d'imposta per la riqualificazione delle strutture turistico-**alberghiere** di cui all'[art. 1](#) del DL 152/2021, le cui istanze devono essere presentate entro il 30 marzo 2022.

In particolare, vengono comprese nell'ambito degli interventi agevolati di cui all'art. 1 comma 5 lettera c) del DL 152/2021 anche l'installazione di **unità abitative mobili** con meccanismi di rotazione in funzione, e loro pertinenze e accessori, che siano collocate, anche in via continuativa, in strutture ricettive all'aperto per la sosta e il soggiorno dei turisti, previamente autorizzate sotto il profilo urbanistico, edilizio e, ove previsto, paesaggistico, che non posseggano alcun collegamento di natura permanente al terreno e presentino le caratteristiche dimensionali e tecnico-costruttive previste dalle normative regionali di settore ove esistenti.

# Il socio di maggioranza può essere lavoratore subordinato della società di capitali

Necessario che sia provato lo svolgimento di mansioni prive di valenza gestoria e la sussistenza del vincolo di subordinazione

/ Viviana CHERCHI

Il Tribunale di Brescia, con la sentenza del [25 gennaio 2022](#), affronta il tema della **compatibilità** o meno tra la qualifica di socio di maggioranza di società e di lavoratore subordinato della medesima.

La questione della sussistenza di un rapporto di lavoro subordinato in capo a un socio lavoratore, trattata frequentemente dalla prassi amministrativa e dalla giurisprudenza, non è di immediata soluzione, richiedendo un'indagine **caso per caso** volta ad accertare in concreto il vincolo di subordinazione ex [art. 2094](#) c.c. senza tralasciare il "peso" del socio in virtù delle eventuali cariche ricoperte in seno alla società.

La questione ha inoltre importanti riflessi di natura **previdenziale e fiscale**, sia per il socio che per la società. Il disconoscimento del rapporto di lavoro subordinato comporta, in particolare, l'annullamento della relativa posizione contributiva con restituzione dei contributi versati, nonché l'annullamento di eventuali trattamenti pensionistici in corso, con conseguente recupero delle prestazioni già erogate.

La riqualificazione del rapporto tra società e socio determinerà altresì il recupero, da parte dell'INPS, della relativa contribuzione dovuta all'obbligo di iscrizione nella **Gestione commercianti** ex [art. 1](#) comma 203 della L. 662/1996 (se il socio lavoratore partecipa al lavoro della società, che svolge attività commerciale, con carattere di abitudine e prevalenza) e nella Gestione **separata** di cui all'[art. 2](#) comma 26 della L. 335/1995 (se riveste anche la carica di amministratore della società). Sarà, inoltre, indeducibile dal reddito della società di capitali, ex [art. 109](#) del TUIR, il costo da lavoro dipendente sostenuto da quest'ultima.

In merito alla possibilità di cumulo dello status di lavoratore subordinato e di titolare di cariche societarie l'INPS, con il messaggio n. [3359/2019](#) – recependo i principi espressi dal consolidato indirizzo giurisprudenziale (da ultimo, Cass. n. [2487/2022](#)) – ha individuato quali condizioni indefettibili: l'affidamento del potere deliberativo diretto a formare la volontà dell'ente a un organo collegiale o a un altro organo sociale che sia espressione della volontà imprenditoriale; la rigorosa prova della sussistenza del **vincolo di subordinazione**, cioè dell'assoggettamento del lavoratore all'effettivo potere di supremazia gerarchica (potere direttivo, organizzativo, disciplinare, di vigilanza e di controllo) di un altro soggetto ovvero degli altri componenti dell'organismo sociale a cui appartiene; lo svolgimento in concreto, in qualità di lavoratore dipendente, di **mansioni estranee** al rapporto organico con la so-

cietà che non siano ricomprese nei poteri di gestione che derivano dalla carica ricoperta o dalle deleghe conferite.

La configurabilità del rapporto di lavoro subordinato è stata, invece, **esclusa** sia nel caso in cui il socio lavoratore rivesta il ruolo di amministratore unico sia nel caso in cui sia socio unico o abbia assunto di fatto l'effettiva ed esclusiva titolarità dei poteri di gestione della società (c.d. socio "sovrano").

Inoltre, con riferimento all'ipotesi in cui il socio detenga una **partecipazione maggioritaria** al capitale sociale, la Cassazione ha precisato come la cumulabilità con un rapporto di lavoro subordinato non sia da escludere tutte le volte in cui sia accertata (a prescindere dalla percentuale di capitale posseduto e dalla formale investitura a componente dell'organo amministrativo) la **manca** dell'effettiva ed esclusiva titolarità dei poteri di gestione (Cass. nn. [21759/2004](#) e [36362/2021](#)).

Analogamente, nel caso affrontato dalla pronuncia in commento, l'INPS ha disconosciuto il rapporto di lavoro subordinato intercorso tra una società di capitali e il socio di maggioranza – detentore del 90% delle quote societarie – facendo leva sull'incompatibilità di tale qualifica, in virtù degli asseriti poteri decisori, con l'esistenza di un rapporto di natura subordinata.

Il Tribunale di Brescia, richiamando il prevalente orientamento giurisprudenziale in materia, ha così statuito l'astratta configurabilità di un rapporto di lavoro subordinato tra socio di maggioranza e società, ferma restando la necessità di dimostrare non solo il concreto ed esclusivo svolgimento delle **mansioni** di assunzione, prettamente **esecutive** e prive di alcuna valenza gestoria, ma anche l'effettivo **assoggettamento** al potere direttivo, organizzativo e disciplinare di altri soggetti, nonostante la qualifica di socio di maggioranza.

Il giudice ha, quindi, accolto il ricorso del socio lavoratore ritenendo sussistente, nel caso di specie, un rapporto di lavoro subordinato. Il ricorrente aveva, infatti, ampiamente provato in giudizio non solo di aver svolto, per tutto il periodo in contestazione, attività di natura meramente esecutiva e di essere stato sottoposto al potere direttivo di figure apicali della società (quali capocantiere, responsabile tecnico e responsabile amministrativo), ma anche di non aver **mai preso alcuna decisione** (o di aver partecipato ad alcuna riunione) in ordine alle scelte strategiche aziendali, tipiche dell'attività di amministrazione societaria.

## Successione tardiva senza interessi

La presentazione volontaria obbliga a versare l'imposta, ma gli interessi scattano solo se il contribuente paga oltre 60 giorni dopo la liquidazione

/ Anita MAURO

Nel caso in cui, più di dieci anni dopo la morte, gli eredi del defunto presentino una dichiarazione di successione integrativa (quindi ben oltre i termini di decadenza a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per l'accertamento), resta dovuta l'imposta di successione a norma dell'[art. 27](#) comma 6 del DLgs. 346/90, ma sono dovuti **interessi solo se** il pagamento avviene oltre il 60esimo giorno successivo alla liquidazione essendo, ormai, irrilevante il tempo trascorso dalla presentazione della dichiarazione originaria.

Lo chiarisce la Corte di Cassazione, nella sentenza [7983/2022](#).

Nel caso di specie, a fronte della presentazione di una dichiarazione integrativa dell'originaria successione, **più di dieci anni** dopo la morte del de cuius, l'Agenzia delle Entrate liquidava l'imposta di successione e applicava interessi decorrenti dalla data di presentazione della dichiarazione originaria.

Nella sentenza, la Suprema Corte ricostruisce le regole per la liquidazione dell'imposta sulle successioni e le decadenze relative alla presentazione della **dichiarazione di successione**.

In particolare, la Cassazione si sofferma sull'[art. 27](#) del DLgs. 346/90, secondo cui, in primo luogo, la dichiarazione di successione deve essere presentata dal soggetto obbligato entro il **termine di un anno** (al tempo dei fatti, sei mesi) dall'apertura della successione (che coincide, in linea di principio, con la data della morte ex [art. 456](#) c.c.).

Sulla base della dichiarazione presentata, l'Agenzia delle Entrate liquida l'imposta principale e inizia a decorrere il termine per il pagamento, pari a 60 giorni dalla notifica dell'avviso ex [art. 37](#) del DLgs. 346/1990. La medesima regola vale in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa o sostitutiva da parte del contribuente.

Se il contribuente omette di inserire (come avvenuto nel caso di specie) taluni beni nella dichiarazione di successione, l'ufficio ha la possibilità di eseguire la rettifica, liquidando la maggiore imposta dovuta entro il termine perentorio di **due anni** dal pagamento dell'imposta principale ([art. 27](#) comma 4). Se la dichiarazione di successione è omessa, ovvero se è omessa la dichiarazione integrativa (di cui all'[art. 28](#) comma 6 del DLgs. 346/90, per eventi sopravvenuti), l'Amministrazione finanziaria ha a disposizione cinque anni per notificare l'avviso.

Decorsi questi termini, l'ufficio perde la facoltà di liquidare la maggiore imposta e di fare valere l'originaria omissione. Tuttavia, se il contribuente presenta una **dichiarazione integrativa**, resta dovuta l'imposta prin-

cipale, da pagare nel termine di 60 giorni dalla (ulteriore) liquidazione.

Il fatto che l'Amministrazione sia decaduta dal potere di accertamento non dispensa il contribuente dal pagamento dell'imposta in caso di **presentazione volontaria** della dichiarazione ([art. 27](#) comma 6), trattandosi dell'adempimento di un obbligo giuridico, la cui fonte va rinvenuta nella legge. Inoltre, l'[art. 27](#) comma 5 del DLgs. 346/90 prevede espressamente che, in tal caso, le disposizioni dei commi 2, 3 e 5 (relative alla liquidazione dell'imposta) si applichino con riferimento alla dichiarazione presentata successivamente alla decadenza dell'ufficio.

Pertanto – rileva la Cassazione – in caso di dichiarazione presentata **oltre i termini** di decadenza previsti dall'[art. 27](#) del DLgs. 346/90, l'obbligo di pagamento dell'imposta di successione non si riconnette:

- né all'inosservanza dell'obbligo di presentare la dichiarazione di successione entro un anno dalla morte;
- né all'inosservanza dell'obbligo di presentare, nello stesso termine, una dichiarazione completa comprensiva di tutti i beni caduti in successione.

Infatti, tali violazioni devono essere necessariamente accertate dall'Ufficio nei termini di decadenza previsti dall'[art. 27](#).

Invece, nel caso descritto, l'obbligo di pagamento scaturisce dalla **spontanea presentazione** della dichiarazione integrativa, quale effetto voluto dalla legge, con la conseguenza che è soltanto da questa data che l'imposta potrà essere liquidata e diverrà esigibile e potrà, quindi, computarsi l'eventuale ritardo nel pagamento, ove esso avvenga **oltre i 60 giorni** dall'avviso di liquidazione.

Quindi – conclude la Corte – è **escluso** che, in tal caso, possano **decorrere interessi** sull'imposta da una data anteriore all'adempimento spontaneo del contribuente. Non è corretto calcolare gli interessi dalla scadenza del termine per la presentazione dell'originaria dichiarazione "posto che l'ufficio non ha attivato il potere di accertamento relativo a omissione o infedeltà della dichiarazione nel termine di decadenza previsto dalla legge e non vi è, in assenza di liquidazione, un credito liquido ed esigibile sul quale computare gli interessi, né un mora rispetto alla scadenza dell'obbligo di pagamento".

Lo spontaneo adempimento del contribuente rimette in termini l'Amministrazione decaduta per liquidare l'imposta di successione, ma applicando le modalità di liquidazione riferite alla dichiarazione integrativa (in materia di imposta di registro, lo stesso principio è enunciato dalla R.M. 17 novembre 1994 n. [272](#)).

# Esclusa l'archiviazione dell'istanza di composizione negoziata per carenza documentale

Con le modifiche al DLgs. 14/2019 è possibile l'immediata ripresentazione della domanda

/ Francesco DIANA

Con lo schema di decreto legislativo recante le modifiche al DLgs. [14/2019](#), rese necessarie dall'attuazione della Direttiva Ue [2019/1023](#), trasmesso alle Commissioni parlamentari competenti dopo il primo via libera del Consiglio dei Ministri, oltre a un profondo restyling dei sistemi di allerta si introducono anche importanti novità in materia di **archiviazione** dell'istanza di accesso alla composizione negoziata della crisi.

In particolare, nella sua attuale formulazione, l'[art. 5](#) comma 5 del DL 118/2021 individua nella **verifica** della mancanza di **concrete** prospettive di risanamento il solo momento genetico che causa l'archiviazione dell'istanza. L'esperto, infatti, riscontrato, sia in sede di prima convocazione dell'imprenditore, sia successivamente nel corso delle trattative, che il risanamento non è ragionevolmente perseguibile, ne dà immediata notizia all'imprenditore e al segretario generale della CCIAA che dispone l'archiviazione.

In tal caso, l'esperto redige ugualmente una relazione finale che dovrà essere inserita in piattaforma e comunicata all'imprenditore e con la quale si illustreranno le ragioni che hanno condotto a un suo **parere negativo** circa la prosecuzione del processo di risanamento (sezione III § 8.14 del decreto dirigenziale [28 settembre 2021](#)).

L'archiviazione, ove sia stato richiesto l'accesso alle misure **protettive** e cautelari sul patrimonio ai sensi degli [artt. 6 e 7](#) del DL 118/2021, dovrà essere comunicata anche al tribunale affinché dichiari la cessazione dei relativi effetti ([art. 5](#) comma 8 del DL 118/2021).

L'intervenuta archiviazione costituisce elemento **preclusivo** per l'imprenditore – almeno entro un certo intervallo temporale – per l'accesso a un nuovo e successivo tentativo di composizione.

Al fine di evitare un ricorso abusivo allo strumento per fini meramente dilatori di una situazione di crisi latente all'imprenditore, infatti, è preclusa la possibilità di presentare nuova istanza se non dopo il decorso di **un anno** dall'archiviazione della stessa ([art. 5](#) comma 8-ter del DL 118/2021).

L'archiviazione, inoltre, travolge l'**esperto** a cui è precluso, per i **due anni** successivi, di intrattenere rapporti professionali con l'imprenditore ([art. 4](#) comma 1 del DL 118/2021).

Preclusione non senza poche criticità per quei professionisti a cui potrebbe essere impedita la possibilità di prestare, nei confronti di quella stessa impresa ovvero gruppo di imprese, la propria opera intellettuale nelle vesti di esperti nonostante abbiano – con la dovuta diligenza – tempestivamente ravvisato l'assenza di ra-

gionevoli prospettive di risanamento o, addirittura, a causa dell'atteggiamento **inerte** dell'imprenditore che non abbia provveduto ad allegare tutta la documentazione richiesta dall'[art. 5](#) comma 3 ovvero non abbia proceduto con una successiva integrazione.

Potenziale ulteriore problematica che emerge dalla trattazione delle prime istanze di composizione è che, in diversi casi, difettano della **completa** allegazione della documentazione richiesta, oltre che di un controllo circa la sua regolarità formale, da parte della stessa CCIAA competente. Una criticità che, allo stato, non trovando una indicazione precisa all'interno del DL [118/2021](#) potrebbe condurre, in estremo, all'archiviazione dell'istanza e all'impossibilità di una successiva e immediata sua ripresentazione.

Lo schema di decreto legislativo potrebbe superare alcune delle criticità evidenziate: si interviene, innanzitutto, sul problema della **carenza** documentale colmando il vuoto normativo attuale, così prospettando una soluzione a favore dell'imprenditore che, entro il termine di **trenta giorni**, potrà integrare o modificare l'istanza di nomina ovvero la documentazione carente o incompleta; in caso di inerzia, la domanda non verrà esaminata, tuttavia è fatta salva la possibilità per il debitore di ripresentare un'istanza completa, così escludendo l'archiviazione.

Sembrano, invece, confermate le ulteriori cause di archiviazione relative all'assenza di prospettive di risanamento e all'esito negativo delle trattative, così come resta salvo l'accesso agli istituti di cui all'[art. 11](#) comma 3 attualmente vigente.

Altra novità riguarda il periodo di **inibizione** ai fini della ripresentazione dell'istanza da parte dell'imprenditore. Fermo il termine di un anno in caso di parere negativo dell'esperto, lo schema di decreto potrebbe consentire allo stesso imprenditore una piena libertà di iniziativa sia in fase di **accesso** sia in fase di **uscita** dal processo di composizione.

Infatti, l'imprenditore avrà la possibilità di richiedere, in proprio e in piena autonomia, l'archiviazione mediante apposita istanza da presentare tramite la piattaforma telematica nazionale. In tal caso, alla stregua di una misura premiale, allo stesso è riconosciuta la possibilità di ripresentare istanza di accesso entro il minor termine di **quattro mesi**.

Operano, infine, le preclusioni **"oggettive"** che limitano l'accesso alla composizione per l'imprenditore nei cui confronti penda un procedimento relativo all'accordo di ristrutturazione, al concordato preventivo e al concordato minore.

# Adeguate le disposizioni regolamentari sul bilancio IAS delle assicurazioni

L'IVASS ha sottoposto a consultazione un documento che recepisce le novità introdotte dall'IFRS 17 per le imprese di assicurazione e di riassicurazione

/ Luca MALFATTI e Giovanni OSSOLA

Il 15 febbraio 2022 l'Istituto per la Vigilanza sulle Assicurazioni (IVASS) ha sottoposto a consultazione un documento contenente modifiche al regolamento ISVAP 7/2007, concernente gli **schemi di bilancio** delle imprese di assicurazione e di riassicurazione che sono tenute all'adozione dei principi contabili internazionali. La consultazione è aperta fino al 16 aprile 2022.

Il documento intende adeguare il regolamento ISVAP alle novità introdotte dall'IFRS 17 in materia di presentazione e informativa delle poste contabili relative ai contratti assicurativi.

Tale principio contabile internazionale introduce un **nuovo approccio** per la valutazione dei contratti assicurativi, profondamente diverso rispetto a quello dell'IFRS 4 attualmente in vigore; l'approccio prescritto dall'IFRS 17 è, di fatto, basato sul "valore corrente" e ha l'obiettivo di incorporare nella valutazione tutte le informazioni disponibili e basate su valori di mercato osservabili.

L'entrata in vigore del nuovo principio contabile, inizialmente prevista per il 2021, è stata posticipata dapprima al 2022 e poi al **1° gennaio 2023**, con la possibilità di applicazione anticipata su base volontaria; dalla medesima data, la quasi totalità delle imprese di assicurazione italiane applicherà per la prima volta anche l'IFRS 9, in sostituzione dello IAS 39.

In primo luogo, in linea con quanto previsto dal § 113 dello IAS 1, il documento qualifica meglio la portata dell'informativa in Nota integrativa disciplinata dall'IVASS, attraverso l'indicazione delle voci degli schemi di Stato patrimoniale, Conto economico e Conto economico complessivo in cui le voci e le tabelle della Nota integrativa vanno riportate come dettagli informativi; ciò consente anche di **evitare ridondanze** informative con le informazioni direttamente prodotte dalle imprese.

A tal fine, le imprese continuano a definire liberamente la struttura della Nota integrativa, ma le voci e le tabelle previste dal regolamento ISVAP non sono più fornite tramite una sequenza di prospetti allegati alla medesima Nota, bensì inserite nelle parti della Nota integrativa cui afferiscono le informazioni stesse, in quanto rappresentano dettagli informativi di specifiche voci di Stato patrimoniale e Conto economico.

Il documento in consultazione precisa, inoltre, che il giudizio del revisore o della società di revisione in me-

rito alla sufficienza delle riserve tecniche va riportato in una **separata sezione** della Relazione di revisione denominata "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari".

Nel documento in consultazione IVASS propone, poi, alcune modifiche agli schemi di bilancio IAS/IFRS e alle relative istruzioni per la compilazione, volte a favorire la **trasparenza informativa** e a garantire un adeguato livello di comparabilità dei dati di settore, attraverso:

- l'aggiornamento degli schemi di Stato patrimoniale, Conto economico, Conto economico complessivo, Rendiconto finanziario. In questo contesto, tra l'altro, IVASS propone di organizzare lo schema di Conto economico sempre in formato scalare, ma con **evidenza di alcuni risultati** economici **intermedi** (ad esempio "Risultato dei servizi assicurativi"), in linea con la nuova impostazione sottostante all'IFRS 17, che pone enfasi sulla distinzione fra ricavi/costi per servizi assicurativi e ricavi/costi di natura finanziaria relativi ai contratti assicurativi. Inoltre, si propone di modificare la struttura del "Prospetto delle variazioni del Patrimonio netto";

- l'inserimento nello schema di Nota integrativa di **nuovi prospetti informativi/tabelle** per disciplinare in maniera armonizzata informazioni ritenute dallo stesso IASB elementi chiave per la comprensione dei bilanci assicurativi. Vengono contestualmente eliminate le informazioni connesse con la *disclosure* IFRS 4;

- l'**integrazione delle informazioni** previste dai vigenti prospetti e tabelle di Nota integrativa con ulteriori dettagli previsti dai principi contabili cui essi si riferiscono, al fine di renderli pienamente o maggiormente corrispondenti con la *disclosure* contemplata dagli IAS/IFRS; la sostituzione, in alcuni casi, dei vigenti prospetti informativi di Nota integrativa con nuove tabelle più aderenti al dettato degli IAS/IFRS; l'introduzione di un numero contenuto di nuove voci e tabelle di Nota integrativa riferite alla *disclosure* prevista da altri IAS/IFRS.

IVASS ha chiarito che nella formulazione degli interventi ha tenuto conto della disciplina in materia di bilanci bancari e finanziari emanata dalla Banca d'Italia: tale parziale allineamento è mirato a favorire anche la comparabilità tra i bilanci dei conglomerati assicurativi e bancari nazionali.

# Poteri limitati del giudice delegato nella fase finale del sovraindebitamento

Possibilità di cancellazione dei gravami solo in caso di vendita del bene con modalità competitiva

/ Chiara CRACOLICI e Alessandro CURLETTI

Il decreto del Tribunale di Verona del [2 febbraio 2022](#), a conclusione o, ancor più precisamente, a completa **esecuzione** dell'accordo di composizione della crisi precedentemente omologato dal medesimo tribunale, delinea, nel silenzio della L. [3/2012](#) (silenzio, come si dirà a breve, non presente nella procedura di liquidazione del patrimonio di cui agli [artt. 14-ter](#) ss. della L. cit.), i poteri del giudice delegato in questa fase, si potrebbe definire conclusiva, della procedura.

Si ricorda, come anticipato, che la L. 3/2012 ha disciplinato i poteri del giudice delegato solo nella fase conclusiva della procedura di **liquidazione** del patrimonio di cui agli artt. 14-ter ss. L. cit., prevedendo, all'[art. 14-novies](#) comma 5, che "accertata la completa esecuzione del programma di liquidazione e, comunque, non prima del decorso del termine di quattro anni dal deposito della domanda, il giudice dispone, con decreto, la chiusura della procedura".

Analoga disposizione non è stata prevista per le altre due procedure, l'accordo di composizione della crisi ed il piano del consumatore. Pertanto, nel silenzio della legge, viene in prezioso soccorso l'interpretazione giurisprudenziale fornita dal Tribunale di Verona con il decreto in esame. L'istanza, formulata dal debitore sovraindebitato una volta completata l'esecuzione della proposta di accordo di composizione della crisi precedentemente omologata dal tribunale e corredata da una nota del gestore della crisi, conteneva **tre specifiche richieste** rivolte dal debitore al giudice delegato: da un lato, gli si chiedeva di dare atto della completa esecuzione dell'accordo di composizione della crisi *ab origine* omologato; dall'altro, gli si chiedeva di voler disporre la cancellazione delle ipoteche iscritte – in favore di creditori soddisfatti, pur parzialmente, con l'esecuzione del piano – sui beni in proprietà solo pro quota, non liquidati nell'ambito della procedura; da ultimo, gli si chiedeva di voler disporre l'aggiornamento della propria posizione nelle banche dati private e pubbliche.

L'istanza veniva corredata da una breve "nota" del gestore della crisi, il quale attestava e documentava quanto affermato dal debitore nell'istanza, vale a dire l'effettiva completa esecuzione dell'accordo omologato, con pagamento dei creditori concorsuali nella misura prevista nella **proposta di accordo**. Il Tribunale di Verona, con il decreto emesso in data 2 febbraio 2022, ha accolto solo parzialmente l'istanza. Nel merito, con riferimento alla prima richiesta, "anche in applicazio-

ne analogica di quanto stabilito per la procedura di liquidazione del patrimonio dall'art. 14 novies, comma 5, L. 3/2012", il decreto ha ritenuto come nulla ostasse a dichiarare la completa esecuzione degli obblighi assunti dal debitore con l'accordo precedentemente omologato, aggiungendo "[...] con conseguente **estinzione** delle obbligazioni a suo carico indicate nella proposta".

Con riferimento alla seconda richiesta, il decreto in esame ha ritenuto di non poterla accogliere, sulla base di una preliminare considerazione per cui un eventuale provvedimento di **cancellazione** o di riduzione dell'ipoteca non avrebbe che potuto riguardare unicamente la sola quota di proprietà del ricorrente, e non certo le quote degli altri comproprietari nei cui confronti il creditore ha in verità mantenuto intatti i propri diritti, decurtati ovviamente di quanto già pagato dal debitore istante in esecuzione dell'accordo omologato; il rigetto si è ancora fondato sulla base di una ulteriore e più incisiva considerazione, secondo cui il potere di cancellazione spetterebbe al giudice solo in caso di liquidazione dei beni su cui insiste l'ipoteca, mediante vendita competitiva.

Si è infatti osservato che "il potere di cancellazione dei gravami ex [art. 13](#), c. 3 l. 3/12 spetti al GD solo nel caso in cui, in esecuzione del piano, si sia provveduto alla alienazione del bene su cui insiste il gravame (nella fattispecie l'ipoteca), peraltro con modalità **competitive** che abbiano garantito il miglior realizzo, anche nell'interesse del creditore garantito da ipoteca sul bene. E, d'altra parte, tale principio (possibilità di cancellazione dei gravami da parte del giudice solo in caso di vendita del bene con modalità competitiva) è stato espressamente affermato dalla Suprema Corte (Cass. n. [23139/2020](#)) in ambito concordatario e deve ritenersi di natura generale e, quindi, applicabile anche all'accordo di ristrutturazione dei debiti del sovraindebitato (che proprio sullo schema del concordato preventivo risulta strutturato)".

Anche l'ultima richiesta, relativa ad un'eventuale **emissione** di ordine di cancellazione del nominativo del ricorrente dalle banche dati pubbliche e private è stata rigettata, sulla base della considerazione per cui tale potere non sarebbe attribuito al giudice. Il giudice ha, comunque, disposto che il gestore comunichi il decreto di obblighi eseguiti agli enti gestori delle banche dati per gli adempimenti conseguenti.

# È riciclaggio trasformare assegni di provenienza illecita in denaro

Si concretizza, infatti, un'operazione con una marcata idoneità dissimulatoria

/ Maurizio MEOLI

La Cassazione, nella sentenza n. [8323/2022](#), ha stabilito che la "**sostituzione**" di assegni di provenienza illecita con denaro è un'operazione connotata da una ineludibile idoneità dissimulatoria.

Di conseguenza, deve ritenersi integrato il delitto di riciclaggio, e non quello meno grave di ricettazione, non solo da chi **depositi in banca** denaro di provenienza illecita – poiché, stante la natura fungibile del bene, in tal modo esso viene automaticamente sostituito con "denaro pulito" – ma anche da chi versi sul proprio conto corrente assegni di provenienza illecita, previa sostituzione delle generalità del beneficiario con le proprie, senza manomettere gli elementi identificativi dell'istituto bancario emittente né i numeri di serie dei titoli.

Al fondo di tale **rigoroso indirizzo** si pongono, innanzitutto, una serie di valutazioni tendenti a negare qualsiasi rilievo alla tracciabilità dei movimenti bancari nel contesto della distinzione tra riciclaggio e ricettazione. che è da fondare sul fatto che il primo si distingue dalla seconda per l'idoneità della condotta ad ostacolare la provenienza illecita dei beni.

Si osserva, infatti, come la Cassazione tenda ad attribuire rilevanza, come riciclaggio, non solo a condotte volte ad impedire in modo definitivo l'accertamento della provenienza illecita del denaro, dei beni o delle altre utilità, ma anche a renderlo più difficoltoso; il che può avvenire anche attraverso operazioni che risultino **tracciabili** (cfr. Cass. n. [21925/2018](#), che ha sottolineato come l'efficacia dissimulatoria dell'azione del soggetto-agente rispetto all'origine delle somme non debba essere assoluta. L'[art. 648-bis](#) c.p., infatti, dal momento che parla di "ostacolare", attribuisce rilevanza al compimento di operazioni volte non solo ad impedire in modo definitivo l'accertamento della provenienza delittuosa dei beni, ma anche a renderne solo più difficile l'accertamento).

Si è, quindi, stabilito che integra il delitto di riciclaggio anche chi, consapevolmente, ricevuti assegni la cui provvista è provento di delitto, li giri a terzi, atteso che la **ricezione delle somme** portate nell'assegno ed il successivo trasferimento a terzi costituiscono condotte idonee a ostacolare l'individuazione del provento delittuoso (cfr. Cass. n. [46319/2016](#)).

Alla luce di tali indicazioni, la decisione in commento sottolinea come il versamento di assegni (bancari o circolari) di provenienza illecita sul conto di soggetti diversi da quelli che ne sono i reali beneficiari – attraverso azioni fraudolente come la falsificazione del nome del beneficiario o della firma di traenza – integri

una operazione di "sostituzione" del titolo cartaceo con il denaro.

Ma il denaro è bene fungibile per eccellenza e idoneo a circolare senza che sia possibile identificarne la provenienza illecita. Di conseguenza, la **trasformazione** dell'"assegno" (bene con segni identificativi chiari e di immediata percezione) in "denaro" (bene fungibile per eccellenza, privo di segni identificativi e trasferibile senza accertamenti), è idonea ad integrare la fattispecie del riciclaggio.

Ciò non solo perché si realizza una sostituzione che rende difficoltoso il riconoscimento della provenienza illecita del bene trasformato, ma anche perché la tracciabilità (eventuale e successiva) del versamento non impedisce la **circolazione del denaro**, bene che non ha alcun "segno" della provenienza illecita.

## La tracciabilità del versamento non preclude la circolazione del denaro

In particolare, la tracciabilità del versamento – dovuta al fatto che i dati identificativi dell'assegno (bancario o circolare) restano, in parte, inalterati – non è sufficiente ad eliminare l'efficacia dissimulatoria della condotta, diretta all'occultamento della provenienza illecita delle somme indicate nell'assegno; somme che, attraverso la monetizzazione correlata al versamento fraudolento, diventano trasferibili senza che la situazione di illiceità si presenti **immediatamente percepibile**.

A fronte di tutto quanto precede, la Suprema Corte reputa opportuno allontanarsi da taluni propri precedenti (cfr. Cass. n. [24941/2018](#) e Cass. n. [12894/2015](#)) secondo i quali la condotta di chi versi sul proprio conto corrente (o libretto di deposito) assegni di provenienza illecita, previa sostituzione delle generalità del beneficiario con le proprie, senza manomettere gli elementi identificativi dell'istituto bancario emittente né i numeri di serie dei titoli, configurerebbe un'ipotesi di **ricettazione** e non di riciclaggio.

Pur essendo vero, infatti, che l'incasso fraudolento dell'assegno non osta alla – non immediata, ma laboriosa – identificazione della provenienza illecita del titolo, è altrettanto vero che tale ipotetica riconoscibilità non elide il **nucleo centrale** della condotta, ovvero la "sostituzione" del titolo in denaro, bene, come detto, fungibile per eccellenza e trasferibile senza che sia in alcun modo riconoscibile la sua provenienza illecita. Così integrando un'operazione connotata da una ineludibile idoneità dissimulatoria della provenienza illecita delle somme.

# Sul rimborso dell'addizionale all'accisa la questione passa alla Consulta

Il giudizio riguarda la norma istitutiva dell'addizionale all'accisa sull'energia elettrica

/ Diego ZUCAL

È stata rimessa alla Corte Costituzionale (Tribunale di Udine, ordinanza n. 20 del 30 dicembre 2021) la questione relativa al diritto del consumatore finale di richiedere al **fornitore** il rimborso dell'addizionale all'accisa sull'energia elettrica.

Si ricorda che la vicenda del rimborso della succitata addizionale è oggetto di un **vasto contenzioso** che vede contrapposto il singolo consumatore finale, che pretende il rimborso del tributo, al fornitore di energia elettrica che ha esercitato la rivalsa ai sensi dell'[art. 53](#) del DLgs. 504/95, TUA. Per comprendere le ragioni sottese all'ordinanza di remissione alla Corte Costituzionale, occorre ripercorrere brevemente i termini della questione.

L'[art. 1](#), par. 2, della direttiva 2008/118/Ce prevede che "Gli Stati membri possono applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette aventi finalità specifiche, purché tali imposte siano conformi alle norme fiscali comunitarie applicabili per le accise o per l'imposta sul valore aggiunto in materia di determinazione della base imponibile, calcolo, esigibilità e **controllo dell'imposta**; sono escluse da tali norme le disposizioni relative alle esenzioni".

Gli Stati membri, in relazione ai prodotti sottoposti ad accisa, fra i quali rientra l'energia elettrica, possono in sostanza prevedere altre imposte indirette, purché le stesse:

- abbiano finalità specifiche;
- e siano conformi alle norme comunitarie applicabili per le accise o per l'IVA in materia di determinazione della base imponibile, calcolo, esigibilità e controllo dell'imposta.

La Corte di Cassazione con diverse pronunce (Cass. n. [27099/2019](#) e successive conformi) ha rilevato che l'addizionale provinciale alle accise sull'energia elettrica, istituita dall'[art. 6](#) del DL 511/88 (poi abrogato), è incompatibile con l'[art. 1](#), par. 2, della direttiva 2008/118/Ce, in quanto priva di **finalità specifiche**.

Il Supremo Collegio ha altresì stabilito che l'unico soggetto legittimato a richiedere l'imposta direttamente all'Erario è il fornitore (Cass. n. [3233/2020](#)). Il consumatore finale, invece, può agire giudizialmente nei confronti del fornitore mediante l'azione civilistica di ripetizione dell'indebitato.

L'utente, pertanto, non può rivolgersi direttamente all'Amministrazione finanziaria, salvo nel caso in cui l'azione esperibile nei confronti del fornitore sia oltremodo gravosa (ad esempio, per fallimento del fornitore stesso).

Ne è pertanto sorto un ampio contenzioso fondato

sull'azione civilistica **di ripetizione** dell'indebitato. Fra le eccezioni più frequenti sollevate dai fornitori dinanzi alla richiesta di restituzione dell'addizionale vi è quella per cui l'attore (vale a dire il consumatore) non potrebbe richiedere al giudice civile la disapplicazione dell'[art. 6](#) del DL 511/88 per contrasto all'[art. 1](#), par. 2, della direttiva 2008/118/Ce. Ciò in quanto le direttive sono prive di efficacia diretta orizzontale.

L'eccezione dei fornitori investe, in altri termini, il tema dei c.d. **effetti diretti** delle direttive nei rapporti fra soggetti privati. Secondo la teoria dell'effetto diretto le direttive, ancorché non trasposte, possono, a certe condizioni, conferire diritti agli individui. La Corte di Giustizia ha tuttavia chiarito che le direttive possono essere invocate dagli individui contro gli Stati membri, ma non viceversa (Corte di Giustizia Ue 8 ottobre 1987 C-80/86, *Kolpinghuis Nijmegen*; 26 settembre 1996 C-168/95, *Arcaro*). Di conseguenza, il giudice nazionale è tenuto a disapplicare la norma nazionale contraria a una direttiva Ue solo laddove quest'ultima sia invocata nei confronti di uno Stato membro o di organi della sua amministrazione, ma non nei rapporti fra singoli.

Sulla scorta di tale fondamentale presupposto, nell'ordinanza in esame il Tribunale di Udine ha rilevato che "pure ammettendo che l'[art. 1](#), par. 2, direttiva 2008/118/CE possiede i requisiti richiesti dalla C.G.U.E. per produrre effetti diretti, essa non potrebbe condurre alla **disapplicazione** della normativa nazionale in tema di addizionale nella presente controversia".

Pertanto, a differenza di quanto sostenuto da uno stabile e univoco indirizzo di giurisprudenza della Corte di Cassazione, il consumatore non potrebbe agire, mediante azione di ripetizione dell'indebitato, nei confronti del fornitore, poiché ciò implica necessariamente la richiesta di disapplicazione della **norma interna** istitutiva del tributo ([art. 6](#) del DL 511/88) per contrasto alla direttiva sulle accise. Diversamente, alla direttiva sarebbe attribuita efficacia diretta nei rapporti orizzontali, in aperta violazione agli insegnamenti dalla Corte di Giustizia.

Per tale ragione il giudice investito della questione ha dichiarato "non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'[art. 6](#), commi 1, lett. C, e 2, del decreto legge n. 511/1988 (convertito in legge n. [20/1989](#)), nel testo modificato dall'[art. 5](#), comma 1, del decreto legislativo n. 26/2007, per il periodo di sua vigenza successivo al 1° gennaio 2010 e fino alla sua abrogazione, per contrasto con l'[art. 117](#), comma primo, Cost. e l'[art. 1](#), par. 2, direttiva 2008/118/CE del Consiglio dell'U.E."

## Confermata l'IMU per le cave estrattive

La Cassazione ha ribadito che sono considerate "unità immobiliari urbane" con potenzialità di autonomia funzionale e reddituale

/ Antonio PICCOLO

La Corte di Cassazione, con le speculari sentenze nn. [1026/2022](#) e [1404/2022](#), ha ulteriormente ribadito che le cave estrattive sono considerate "unità immobiliari urbane" con **potenzialità** di autonomia funzionale e reddituale. Ne discende che le stesse possono essere considerate o "aree fabbricabili" o "fabbricati" classificati nella categoria catastale **D/1** e quindi assoggettati alle imposizioni fiscali erariali e locali.

I giudici di legittimità hanno così valorizzato la tesi dell'Agenzia delle Entrate, secondo cui la legge esclude espressamente le cave dalla stima fondiaria, sicché esse al catasto terreni sono prive di redditi agrario e dominicale, ma non è detto che non debbano essere iscritte al catasto urbano e avere una **rendita catastale**. In materia di imposta di **registro**, la R.M. 8 giugno 1998 n. [54](#) aveva già precisato che la cosiddetta "valutazione automatica" ([art. 52](#) comma 4 del DPR n. 131/1986) non si applica ai terreni destinati a "cava", in quanto le cave estrattive sono escluse dalla stima fondiaria per la determinazione delle tariffe dei redditi dominicale e agrario dei terreni.

Qualora invece sul terreno fossero esistite anche costruzioni **accessorie**, l'immobile avrebbe dovuto essere dichiarato al catasto edilizio urbano e classificato nella categoria catastale D/1, con attribuzione di rendita e conseguente applicabilità della cosiddetta "valutazione automatica" sulla base della relativa rendita catastale.

In materia di **ICI**, la C.M. n. [9/249](#) del 14 giugno 1993 aveva escluso dal regime di esenzione i terreni (non pertinenti di fabbricati) utilizzati per attività diverse da quelle agricole come, ad esempio, le attività industriali. Con la nota n. 75779 del 4 novembre 2008 l'Agenzia del Territorio, dopo avere considerato che l'attività estrattiva è un'attività industriale, ha precisato che l'esclusione dalla stima fondiaria comporta che le cave estrattive debbano essere iscritte al **catasto fabbricati**, ai sensi dell'art. 2 del DM n. 28/1998, anziché al catasto terreni. Secondo l'Agenzia, le cave estrattive rappresentano "aree" con potenzialità di autonomia funzionale e reddituale. Con la nota n. [128253](#) del 9 ottobre 2014 l'Agenzia delle Entrate-Territorio ha riaffermato che tali aree devono essere iscritte nel catasto edilizio urbano, con attribuzione della categoria

D/1, in ragione del fatto che i fabbricati, ma soprattutto le aree utilizzate per fini estrattivi, sono asserviti all'espletamento di un'attività industriale.

Con l'ordinanza n. [285/2000](#) la Corte costituzionale ha affermato, in materia di imposta di registro, che l'[art. 18](#) del RD n. 1572/1931 ha escluso le cave dalla stima fondiaria per la determinazione del reddito dominicale, essendo l'utilizzazione a cava riconducibile a un'attività di carattere **esclusivamente industriale** e, come tale, l'area stessa non è suscettibile di valutazione secondo i canoni stabiliti per i fabbricati e i terreni agricoli.

Con le ordinanze gemelle nn. [14409](#) e [14410](#) del 2017 la Cassazione ha stabilito, in materia di ICI, che l'area adibita ad attività estrattiva, secondo lo strumento urbanistico, non può più essere considerata "agricola" ai fini della determinazione della base imponibile ICI, essendo **suscettibile di edificazione**, ancorché limitata alla realizzazione di fabbricati strumentali. Secondo i giudici di legittimità, non ha alcuna rilevanza che il terreno sia stato in concreto destinato a cava e ad attività di estrazione, avendo rilievo la potenzialità edificatoria del terreno stesso (tra le altre, Cass. nn. 33540/2021, 29276/2020, 13347/2019).

Con l'ordinanza n. 3978/2021 la Suprema Corte ha poi affermato, in materia di **IMU**, che qualora il contribuente ometta di segnalare, ai fini della necessaria variazione catastale, le modifiche permanenti di un'unità immobiliare che ne comporterebbero l'iscrizione al catasto edilizio urbano, in luogo di quello terreni, l'ente locale ha il potere di procedere al relativo accertamento, ai fini della determinazione della base imponibile secondo il **criterio contabile** (fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati), senza necessità di domandare l'intervento del diverso ufficio competente ad apportare le necessarie variazioni catastali.

Con le sentenze nn. 1026 e 1404 del 2022 i giudici di legittimità hanno ribadito altresì che le cave sono **escluse** dalla **stima fondiaria** per la determinazione del **reddito dominicale**, sicché, in tali casi, "le risultanze catastali non corrispondono all'effettiva e giuridica destinazione del terreno, benché non sia stata denunciata al catasto la variazione".