

Edizione di sabato 19 Ottobre 2019

DICHIARAZIONI

Applicazione Isa per le sole attività agricole con reddito d'impresa
di Fabio Garrini

IVA

L'indetraibilità oggettiva dell'Iva nel caso di acquisto di abitazioni
di Luca Mambrin

REDDITO IMPRESA E IRAP

Rimborso chilometrico o auto aziendale? Scelte di convenienza – III° parte
di Luca Caramaschi

IMPOSTE SUL REDDITO

La detrazione per l'acquisto di dispositivi medici
di Gennaro Napolitano

CRISI D'IMPRESA

La ricorribilità del decreto di esecutività del piano di riparto
di Luigi Ferrajoli

DICHIARAZIONI

Applicazione Isa per le sole attività agricole con reddito d'impresa

di Fabio Garrini

Il contribuente esercente **attività agricola** è tenuto alla compilazione degli **Isa** in relazione ai **redditi d'impresa** prodotti, escludendo al momento della compilazione i ricavi pertinenti all'attività che produce reddito fondiario: questo è il chiarimento fornito dall'Amministrazione Finanziaria attraverso la [risposta all'istanza di interpello n. 418](#) pubblicata ieri, **18 ottobre 2019**.

Quindi, lo svolgimento di una attività tassata ai sensi dell'[articolo 32 Tuir](#) **non** permette di **esonerare integralmente** il soggetto dalla compilazione e applicazione degli Isa, in quanto l'esonero riguarda solo i ricavi assoggettati a tassazione con criteri forfettari.

Isa e attività agricole

Con l'introduzione degli Isa, sono stati previsti **due modelli** (su 175 totali) dedicati all'**attività agricola**.

L'[articolo 9-bis D.L. 50/2017](#) ha previsto l'istituzione degli Isa con esclusivo riferimento ad attività economiche esercitate in forma di impresa o di lavoro autonomo, ossia per quei soggetti che **dichiarano redditi d'impresa** (cfr. [articolo 55 Tuir](#)) o **redditi che derivano dall'esercizio di arti e professioni** (cfr. [articolo 53 Tuir](#)).

Sul punto, la [circolare 17/E/2019](#) è intervenuta per precisare che, nel caso di soggetti che svolgono in modo esclusivo attività agricola, optando per la determinazione del reddito ai sensi dell'[articolo 32 Tuir](#), si innesca la **causa di esclusione** dalla applicazione degli Isa relativa alla *“determinazione del reddito con altre tipologie di criteri forfetari”*.

Come già chiarito nella [circolare 20/E/2019](#), se il contribuente svolge diverse attività, per alcune delle quali dichiara **reddito d'impresa** e per altre **redditi appartenenti a categorie reddituali non interessate** all'applicazione degli Isa, lo stesso sarà **tenuto all'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale in relazione alle sole attività per le quali è dichiarato reddito d'impresa**.

In relazione all'applicazione dei **benefici premiali**, in quest'ultimo documento l'Agenzia ha affermato come non tutti i **benefici premiali** sono applicabili all'intera posizione del contribuente: la **riduzione di un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento**, nonché **l'esclusione degli accertamenti** basati su presunzioni semplici di cui all'[articolo 39 comma 1, lett. d\)](#), operano con riferimento alla sola **attività soggetta agli Isa**.

L'innalzamento della soglia per l'apposizione del **visto** e l'esclusione dalla **determinazione sintetica del reddito** sono invece applicabili all'**intera posizione del contribuente**.

Il caso

La situazione che ha portato alla risposta ad interpello in commento riguarda un contribuente che svolge **due attività nel comparto agricolo**: per una di queste (**attività A**) il reddito viene determinato sulla base di quanto disposto dall'[articolo 32 Tuir](#) e indicato, quindi, nel quadro RA e RD del modello Redditi; per l'altra attività (**attività B**) il reddito viene determinato ai sensi **dell'articolo 55 Tuir** e indicato nel quadro RG.

L'interpellante chiede se, in presenza di tipologie di reddito tra loro diverse, rientranti tuttavia nel medesimo Isa, si possa ricadere in una delle **cause di esclusione dall'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale**; in particolare, secondo l'istante, la situazione rientrerebbe nella causa di esclusione prevista per i contribuenti *“con categoria reddituale diversa da quella per la quale è stato approvato l’Isa”*.

L'Agenzia osserva come l'[articolo 9-bis D.L. 50/2017](#), quando dispone che gli indici sintetici di affidabilità fiscale sono istituiti per gli esercenti **“attività di impresa, arti o professioni”**, si riferisca ai soli soggetti che dichiarano **redditi d'impresa** di cui all'[articolo 55 Tuir](#), ovvero **redditi derivanti dall'esercizio di arti o professioni di cui al precedente articolo 53**.

Pertanto, in linea con i precedenti di prassi (in particolare la [circolare 17/E/2019](#) e la [circolare 20/E/2019](#)) l'**attività A**, il cui reddito è riconducibile a quello *agrario* (determinato sulla base di quanto disposto dall'[articolo 32 Tuir](#)) **non rientra nel campo di applicazione Isa**, in quanto non si tratta di attività di impresa o di lavoro autonomo.

Al contrario, **l'unica attività rilevante è la B, il cui reddito è determinato ai sensi dell'articolo 55 Tuir** (reddito d'impresa), in relazione all'effettivo esercizio della quale troverà applicazione il previsto Isa.

Master di specializzazione

LA GESTIONE DELLE LITI CON IL FISCO

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

L'indetraibilità oggettiva dell'Iva nel caso di acquisto di abitazioni

di Luca Mambrin

L'[articolo 19 bis-1, lett. i\), D.P.R. 633/1972](#) stabilisce che è **indetraibile** l'Iva relativa:

- all'**acquisto di fabbricati o porzione di fabbricati a destinazione abitativa**;
- alla **locazione, manutenzione, recupero e gestione** degli stessi.

Si considerano fabbricati a **destinazione abitativa** le costruzioni idonee ad alloggiare singole persone o nuclei familiari: si tratta, di regola, delle unità **immobiliari classificate nelle categorie catastali da A/1 fino ad A/11**, che ne identificano la tipologia (signorile, civile, economica, ecc.). Fa **eccezione** la categoria catastale **A/10** che identifica i **fabbricati ad uso ufficio** e che pertanto non rientrano nella predetta limitazione.

L'Agenzia delle entrate, in vari documenti di prassi si è occupata di stabilire se spettasse o meno il diritto alla detrazione nei **casi di cambio di destinazione d'uso**, ovvero quando un immobile a destinazione abitativa venga trasformato in immobile strumentale e viceversa. In particolare:

- nella [risoluzione 196/E/2007](#) l'Agenzia delle entrate ha stabilito che è **detrattabile** l'Iva pagata sull'**acquisto di un immobile abitativo** che, prima del rogito notarile, venga trasformato, con un cambio di destinazione d'uso autorizzato dal Comune, in **un residence**. Nel caso analizzato, quindi, l'Iva del 10% assolta e non detratta sul **pagamento di acconti** per l'acquisto di un fabbricato abitativo diventa detrattabile qualora **l'edificio venga successivamente utilizzato per fornire prestazioni alberghiere soggette ad Iva**; il cedente, a seguito della diversa classificazione catastale dell'immobile, **integrerà le fatture emesse** per la differenza dell'Iva mentre il cessionario potrà recuperare l'Iva non detratta originariamente nei limiti e secondo le condizioni di cui agli [articoli 19 ss. D.P.R. 633/1972](#);
- nella [risoluzione 58/E/2008](#) l'Agenzia delle Entrate ha invece chiarito che **non opera l'indetraibilità oggettiva** prevista per gli immobili abitativi dall'[articolo 19-bis1, comma 1, lett. i\), D.P.R. 633/1972](#) per gli **interventi di ristrutturazione edilizia dei fabbricati strumentali** con il fine di trasformarli in abitativi, in quanto il cambio di destinazione e di classificazione catastale avviene solo una volta ultimati gli interventi stessi;
- nella [risoluzione 99/E/2009](#) l'Agenzia ha invece chiarito che **l'imposta relativa all'acquisto è indetraibile**, ai sensi dell'[articolo 19-bis1](#) nel caso in cui all'immobile, **originariamente censito in catasto come abitazione**, sia attribuita la **specifica categoria**

(F), che individua le “*unità immobiliari in corso di definizione*”, al fine poi di ristrutturalo e trasformarlo in ufficio. Secondo l’Agenzia, infatti, la categoria F risponde esclusivamente **all’esigenza transitoria** di indicare che l’immobile si trova in una fase di **trasformazione edilizia**, e non è idonea a ritenere già intervenuto un cambio di destinazione d’uso.

Nella [risoluzione 18/E/2012](#), l’Agenzia delle Entrate ha poi precisato che **è consentita la detrazione** dell’Iva sulle spese per l’acquisto, la locazione, anche finanziaria, la manutenzione, il recupero e la gestione di immobili accatastati come abitazioni, **qualora gli stessi immobili vengano utilizzati da imprese operanti nel settore turistico ricettivo**, quali affitta camere, case e appartamenti per vacanze, residence, *bed and breakfast* e agriturismo per l’effettuazioni di prestazioni di servizi assoggettate ad Iva. Per tali imprese infatti, si tratta di **immobili utilizzati per lo svolgimento della propria attività** e quindi devono essere trattati, a prescindere dalla classificazione catastale, alla **stregua dei fabbricati strumentali per natura**. Ne consegue che le **spese di acquisto e manutenzione** relative ai suddetti immobili non risentono dell’indetraibilità di cui all’[articolo 19-bis1, lett. i\), D.P.R. 633/1972](#).

La norma che prevede l’indetraibilità dell’imposta **non si applica** invece:

- per le imprese **che hanno per oggetto esclusivo o principale dell’attività la costruzione di fabbricati abitativi**;
- per i soggetti che esercitano **l’attività che danno luogo a locazione ed affitti di immobili rientranti tra le operazioni esenti con l’applicazione del pro-rata**.

Quindi, per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale la costruzione di fabbricati abitativi **non opera l’indetraibilità oggettiva prevista dalla lett. i) dell’articolo 19 bis-1**, mentre per tutte le altre imprese i costi relativi a fabbricati abitativi sono oggettivamente indetraibili a meno che, locando gli immobili in esenzione da Iva, **non si generi un pro-rata di detraibilità**.

Affinché un’attività esente possa generare un pro rata di detrazione è necessaria che venga qualificata come **un’attività propria dell’impresa**: l’occasionale effettuazione di operazioni esenti da parte di un contribuente che svolge essenzialmente un’attività soggetta ad Iva, come l’occasionale effettuazione di operazioni imponibili da parte di un soggetto che svolge essenzialmente un’attività esente **non dà luogo all’applicazione del pro-rata**.

Master di specializzazione

LA GESTIONE DELLE LITI CON IL FISCO

Scopri le sedi in programmazione >

REDDITO IMPRESA E IRAP

Rimborso chilometrico o auto aziendale? Scelte di convenienza – III° parte

di Luca Caramaschi

Con questa **terza e ultima parte** proseguiamo la **simulazione** avviata con i [precedenti contributi](#), adottando, nel caso di un costo auto intermedio, **alternativamente, la soluzione del lungo utilizzo e della lunga percorrenza**.

Lungo utilizzo

acquisto

Acquisto € **60.000** + IVA – cessione € **5.000** + IVA

8 anni – 20.000 KM	IVA	IRES
Acquisto auto	Credito IVA di € 5.280 ($60.000 * 40\% * 22\%$)	€ 1.008,64 ($27,90\% * 20\% * 18.076$)
Costo carburante e manutenzione	Credito IVA di € 1.760 ($2.500 * 40\% * 22\%$ * 8 anni)	€ 1.263,31 ($27,90\% * 20\% * 2.830 * 8$ anni)
Cessione auto	<u>Debito</u> IVA di € 440 ($5.000 * 40\% * 22\%$)	– € 74,25 ($27,90\% * 20\% * 5.000 * 18.076/67.920$)
Totale	6.600	2.197,70

Risparmio d'imposta = € **6.600** + € **2.197,70** = **€ 8.797,70**

Rimborso KM

Limite: 17HP benzina 20HP gasolio

8 anni – 20.000 KM	IVA	IRES
Rimborso KM (€ 0,50 al km)	ZERO	€ 19.200 ($24,00\% * € 0,50 * 20.000 km * 8$ anni)
Totale		19.200

Risparmio d'imposta = **€ 19.200**

Uso promiscuo

Acquisto € 60.000 + IVA – cessione € 5.000 + IVA

8 anni – 20.000 KM	IVA	IRES
Acquisto auto	€ 13.200 <i>(60.000 * 22%)</i>	€ 11.718 <i>(27,90% * 70% * 60.000)</i>
Costo carburante e manutenzione	€ 4.400 <i>(2.500 * 22% * 8 anni)</i>	€ 3.906 <i>(27,90% * 70% * 2.500 * 8 anni)</i>
Cessione auto	– € 1.100 <i>(5.000 * 22%)</i>	– € 976,50 <i>(27,90% * 70% * 5.000)</i>
Riaddebito (FB= 3.350)	– € 4.839,20 <i>(€ 604,90 * 8 anni)</i>	– € 6.128,85 <i>(27,90% * € 2.745,90 * 8 anni)</i>
Totale	11.660,80	8.518,65

Risparmio d'imposta = € 11.660,80 + € 8.518,65 = € 20.179,45

Lunga percorrenza

acquisto

Acquisto € 60.000 + IVA – cessione € 20.000 + IVA

4 anni – 40.000 KM	IVA	IRES
Acquisto auto	Credito IVA di € 5.280 <i>(60.000 * 40% * 22%)</i>	€ 1.008,64 <i>(27,90% * 20% * 18.076)</i>
Costo carburante e manutenzione	Credito IVA di € 1.760 <i>(5.000 * 40% * 22% * 4 anni)</i>	€ 1.263,31 <i>(27,90% * 20% * 5.660 * 4 anni)</i>
Cessione auto	<u>Debito</u> IVA di € 1.760 <i>(20.000 * 40% * 22%)</i>	– € 297,01 <i>(27,90% * 20% * 20.000 * 18.076/67.920)</i>
Totale	5.280	1.974,94

Risparmio d'imposta = € 5.280 + € 1.974,94 = € 7.254,94

Rimborso KM

Limite: 17HP benzina 20HP gasolio

4 anni – 40.000 KM	IVA	IRES
Rimborso KM (€ 0,40 al km)	ZERO	€ 15.360 (24,00% * € 0,40 * 40.000 km * 4 anni)
Totale		15.360

Risparmio d'imposta = € 15.360

Uso promiscuo

Acquisto € 60.000 + IVA – cessione € 20.000 + IVA

4 anni – 40.000 KM	IVA	IRES
Acquisto auto	€ 13.200 (60.000 * 22%)	€ 11.718 (27,90% * 70% * 60.000)
Costo carburante e manutenzione	€ 4.400 (5.000 * 22% * 4 anni)	€ 3.906 (27,90% * 70% * 5.000 * 4 anni)
Cessione auto	– € 4.400 (20.000 * 22%)	– € 3.906 (27,90% * 70% * 20.000)
Riaddebito (FB= 3.350)	– € 2.419,60 (€ 604,90 * 4 anni)	– € 3.064,42 (27,90% * € 2.745,90 * 4 anni)
Totale	10.780,40	8.653,58

Risparmio d'imposta = € 10.780,40 + € 8.653,58 = € 19.433,98

Terminata l'analisi delle diverse fattispecie, svolgiamo, con riferimento alle simulazioni effettuate in questa serie di contributi, alcune **considerazioni finali**.

È un fatto che la detrazione integrale dell'Iva, nel caso **dell'autovettura concessa di uso promiscuo al dipendente**, sposti in maniera del tutto evidente i **profili di convenienza**: come si può notare dalla descritta rappresentazione, in quasi tutte le situazioni diventa interessante ipotizzare la concessione dell'auto in uso promiscuo al dipendente.

Solo il caso di **autovettura di costo modesto** conferiva, infatti, un **significativo vantaggio al rimborso chilometrico** (in tale situazione, infatti, la detrazione dell'Iva operata in sede di acquisto veniva compensata dall'importo del rimborso chilometrico dedotto).

Si deve comunque osservare che le ridotte misure di deduzione, introdotte con effetto dal lontano 01.01.2013, hanno cambiato in parte le valutazioni, conferendo alcuni profili di interesse anche alla soluzione del **rimborso chilometrico**, sia nel caso della lunga percorrenza

che del lungo utilizzo (anche se, comunque, in tale situazione l'uso promiscuo al dipendente rimane un'ottima soluzione, del tutto paragonabile come **ritorno in termini di vantaggio fiscale**).

In conclusione, eccettuato il caso del costo ridotto della vettura, **quando le condizioni concrete dell'azienda lo consentono** (ossia, presenza di dipendenti e adeguati rapporti instaurati con questi), la soluzione dell'uso promiscuo al dipendente si dimostra di **impressionante vantaggio** rispetto alle altre possibili forme di utilizzo del veicolo.

È ovvio, comunque, che vi sono tante altre **variabili da tenere in considerazione**, variabili che in una simulazione di portata generale come quella proposta non potevano essere compiutamente valutate.

Si pensi, ad esempio, al caso di **acquisto di autovettura usata**: se non è presente l'Iva in acquisto o questa è presente solo su parte del corrispettivo (ad esempio, sul 40%) è ovvio che acquisisce **vantaggio** la **soluzione del rimborso chilometrico**, in quanto le altre due ipotesi subiscono una penalizzazione significativa per la **perdita** di una quota di **Iva detraibile** in acquisto.

Altrettanto ovvio è il fatto che non sempre è possibile scegliere tra le due soluzioni, in ragione dei **rapporti esistenti tra azienda (datore di lavoro) e dipendente**: lo stesso potrebbe non essere disposto ad utilizzare per lavoro la propria autovettura anche dietro rimborso, pretendendo di spostarsi con **un'autovettura messa a disposizione** dall'azienda nel caso gli venga chiesto di fare **trasferte**, oppure perché egli non ha una vettura adatta (ad esempio dipendente che vive nei pressi della **sede di lavoro** e possiede una sola vettura per tutta la famiglia).

Oppure, al contrario, il dipendente potrebbe non gradire la **gestione del fringe benefit** e del riaddebito derivante dalla scelta dell'uso promiscuo.

Si pensi infine anche al caso del dipendente che potrebbe non gradire l'onere di aver cura e **custodire una vettura non propria**.

Altro elemento da considerare sono le **complicazioni amministrative**, che si presentano molto diverse, in relazione alle **diverse fattispecie prospettate**: nel rimborso chilometrico la gestione della vettura è a carico del dipendente, mentre nel caso di uso promiscuo la gestione è a carico dell'azienda. La prima delle due soluzioni **sgraverebbe** quindi da incombenze **il personale amministrativo** dell'azienda.

Seminario di specializzazione

IL SINDACO E IL REVISORE ALLA LUCE DELLA RIFORMA DEL CODICE DELLA CRISI DI IMPRESA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IMPOSTE SUL REDDITO

La detrazione per l'acquisto di dispositivi medici

di Gennaro Napolitano

Nel novero delle **spese sanitarie detraibili** ai sensi dell'[articolo 15, comma 1, lettera c, Tuir](#), rientrano, al verificarsi di **determinate condizioni**, anche quelle sostenute per l'**acquisto** o l'**affitto** di **dispositivi medici**, comprese le **protesi**.

A tal proposito, si ricorda che sono considerate **protesi** non solo le **sostituzioni** di un **organo naturale** o di **parti** dello stesso, ma anche i **mezzi correttivi** o **ausiliari** di un organo carente o menomato nella sua **funzionalità**.

Ai fini della **detrazione** è innanzitutto richiesto che lo **scontrino fiscale** o la **fattura** contengano la **descrizione del prodotto acquistato** e l'indicazione del **soggetto** che **sostiene la spesa**: ne consegue, pertanto, che la generica dicitura “**dispositivo medico**” sul documento non consente di detrarre la spesa ([circolare 20/E/2011](#), paragrafo 5.16, e [risoluzione 253/E/2009](#)).

Secondo quanto chiarito dal Ministero della salute, sono **dispositivi medici i prodotti, le apparecchiature e le strumentazioni** che rientrano nella definizione di “**dispositivo medico**” contenuta negli **articoli 1, comma 2**, dei tre decreti legislativi di settore:

- **D.Lgs. 507/1992 – dispositivi medici impiantabili attivi**
- **D.Lgs. 46/1997 – dispositivi medici (in genere)**
- **D.Lgs. 332/2000 – dispositivi diagnostici in vitro.**

Per facilitarne l'individuazione, inoltre, alla [circolare 20/E/2011](#) è stato **allegato un elenco**, non esaustivo, fornito dallo stesso Ministero della salute, dei **dispositivi medici** più comuni.

Se sul documento di spesa è presente il **codice AD** o **PI** (utilizzati per la trasmissione al sistema tessera sanitaria della spesa per dispositivi medici), **non è necessario**, ai fini della detrazione, che sia riportata anche la **marcatura CE** o la **conformità alle direttive europee**.

Di contro, invece, in mancanza del **codice AD** o **PI**:

- se il **dispositivo medico** è **compreso** nell'**elenco** allegato alla [ricordata circolare 20/E/2011](#), è necessario conservare la documentazione attestante la marcatura CE del prodotto acquistato
- se il **dispositivo medico** non rientra nell'**elenco** occorre, oltre alla **marcatura CE**, anche l'attestazione della **conformità** alle **direttive europee 93/42/CEE, 90/385/CEE e 98/79/CE**.

Se un **dispositivo medico** è “**su misura**”, ossia fabbricato, in virtù di una prescrizione medica, per uno **specifico paziente**, non è richiesta la marcatura CE, ma è necessario attestare la **conformità al D.Lgs. 46/1997**.

Al ricorrere delle condizioni indicate dalla [circolare 20/E/2011](#), sono **detraribili** anche i **dispositivi medici acquistati** non in farmacia, come, ad esempio, in **erboristeria**.

L'acquisto di una **parrucca** è **detraribile** laddove la stessa possa essere considerata una **protesi sanitaria** volta a sopperire a un **danno estetico** conseguente a una **patologia** e rappresenti un **supporto** in una condizione di **grave disagio psicologico** nelle relazioni di vita. Ai fini della **detrazione**, la **parrucca** deve essere fabbricata e immessa in commercio con la **destinazione d'uso di dispositivo medico** e, quindi, deve essere obbligatoriamente **marcata CE** (fatto salvo il caso in cui si tratti di una **parrucca su misura** per cui è necessaria la **conformità** del prodotto al **D.Lgs. 46/1997**).

L'elenco dei dispositivi medici inclusi nel sistema “**Banca dati dei dispositivi medici**” è disponibile sul sito del Ministero della salute.

Tra i **dispositivi medici di uso più comune** si ricordano:

- occhiali premontati per presbiopia
- apparecchi acustici
- cerotti, bende, garze e medicazioni avanzate
- siringhe
- termometri
- apparecchio per aerosol
- apparecchi per la misurazione della pressione arteriosa
- penna pungidito e lancette per il prelievo di sangue capillare ai fini della misurazione della glicemia
- lenti a contatto
- materassi ortopedici e materassi antidecubito.

Nel novero dei **dispositivi medico-diagnostici in vitro** rientrano, ad esempio:

- test autodiagnostici per le intolleranze alimentari
- test di gravidanza e di ovulazione
- test autodiagnosi per la celiachia
- strisce/strumenti per la determinazione del glucosio.

Nella categoria delle **protesi**, invece, rientrano, ad esempio:

- apparecchi di protesi dentaria (indipendentemente dal materiale impiegato)
- apparecchi di protesi oculistica (occhi e cornee artificiali), di protesi fonetica (laringectomizzati) e simili

- occhiali da vista (con esclusione delle spese sostenute per l'impiego nella montatura di metalli preziosi, quali oro, argento e platino) e lenti a contatto (comprese le spese per l'acquisto del liquido, indispensabile per il loro utilizzo)
- apparecchi per facilitare l'audizione ai sordi (modelli tascabili a filo, retroauricolare, a occhiali), comprese le batterie di alimentazione
- arti artificiali e apparecchi di ortopedia (comprese le cinture medico-chirurgiche e le scarpe e i tacchi ortopedici, purché entrambi su misura)
- apparecchi per fratture (garza e gesso), busti, stecche, appositamente prescritti per la correzione o la cura di malattie o di malformazioni fisiche
- stampelle, bastoni canadesi, carrozzelle
- apparecchi da inserire nell'organismo per compensare una deficienza o un'infermità (tra gli altri, stimolatori e protesi cardiache, pacemaker).

Seminario di specializzazione

LE VALUTAZIONI DOPO L'INTRODUZIONE DEI PIV: DALLA TEORIA ALLA PRATICA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

CRISI D'IMPRESA

La ricorribilità del decreto di esecutività del piano di riparto

di Luigi Ferrajoli

Con l'interessante **sentenza n. 24068 del 26.09.2019**, la Cassazione a Sezioni Unite ha affrontato il tema **dell'impugnabilità del decreto di esecutività del piano di riparto fallimentare**.

Nel caso specifico, il **Commissario straordinario di una S.p.a.** aveva depositato un piano di riparto parziale tra i creditori ammessi al concorso che veniva poi reclamato dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri, dal Ministero dell'Ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare nonché dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

All'esito del giudizio, il **giudice delegato aveva ordinato l'accantonamento** di tutte le somme appostate nel piano.

Nelle more, un **creditore concorrente che non aveva impugnato il piano di riparto** si era visto accogliere il reclamo proposto avverso il suddetto decreto di accantonamento delle somme.

Invocata, quindi, la **Corte di legittimità** da parte degli Enti soprarichiamati, la Prima sezione civile della Cassazione aveva rimesso, con **ordinanza interlocutoria** del 13 aprile 2018, n. 9250, gli atti al Primo presidente per l'**eventuale assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite** al fine di decidere in merito alla **violazione degli articoli 26, 36 e 110 L.F.**, avendo il Tribunale ritenuto legittimato al reclamo avanti a sé un **creditore, ammesso allo stato passivo, che però non aveva impugnato il piano di riparto** avanti al giudice delegato.

Ciò in forza del rinvio operato dall'[articolo 110](#) all'[articolo 36](#) della stessa legge, il quale ultimo **contempla quali contraddittori** in tale giudizio **solo il curatore** (qui il commissario straordinario) e **il reclamante** (nella specie, le Amministrazioni pubbliche) e senza che, per questa via, potesse trovare applicazione l'[articolo 26 L.F.](#) ("Il reclamo è proposto dal curatore, dal fallito, dal comitato dei creditori e da chiunque vi abbia interesse").

La prima questione di particolare importanza affrontata dalle Sezioni Unite è quindi stata la **ricorribilità per Cassazione, ex articolo 111 Cost., comma 7, del decreto del Tribunale** che, affermando l'**esecutività del piano di riparto**, abbia negato il **diritto all'accantonamento del quantum preteso** da un creditore non ammesso allo stato passivo, il quale rivendichi, per altro titolo, la propria pretesa, **da dichiarare** in sede di riparto e, perciò, **da correggere**, ove negata, **con la relativa impugnazione**.

A tale proposito, va ricordato che la Cassazione sostiene da tempo che **il piano di riparto**

parziale, reso esecutivo dal giudice delegato – e a prescindere dalla sua concreta esecuzione –, “**non ha carattere provvisorio, sì da potere essere modificato in seguito ad ulteriori risultanze ma, al contrario, una volta decorsi i termini di impugnazione, diventa definitivo e quanto con esso sia stato disposto non può essere più oggetto di contestazione**” (ex multis, Cass. n. 2035/1973 e Cass. n. 776/1973).

Il principio ha trovato conferma nel testo dell'[articolo 114 L.F.](#), riprodotto esattamente dall'[articolo 229 D.Lgs. 14/2019](#), c.d. **Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza** (“*I pagamenti effettuati in esecuzione dei piani di riparto non possono essere ripetuti, salvo il caso dell'accoglimento di domande di revocazione*”).

Alla luce di tali presupposti, le **Sezioni Unite** sono giunte ad affermare il principio di diritto secondo cui “*il decreto del Tribunale che dichiara esecutivo il piano di riparto parziale, pronunciato sul reclamo avente ad oggetto il provvedimento del giudice delegato, nella parte in cui decide la controversia concernente, da un lato, il diritto del creditore concorrente a partecipare al riparto dell'attivo fino a quel momento disponibile e, dall'altro, il diritto degli ulteriori interessati ad ottenere gli accantonamenti delle somme necessarie al soddisfacimento dei propri crediti, nei casi previsti dalla L. Fall., articolo 113, si connota per i caratteri della decisività e della definitività e, pertanto, avverso di esso, è ammissibile il ricorso straordinario per cassazione, ai sensi dell'articolo 111 Cost., comma 7*“.

Ulteriormente, la Corte ha statuito che, ai sensi dell'[articolo 110 L.F.](#), sia il **reclamo ex articolo 36 L.F.** avverso il **progetto di riparto (anche parziale)** delle somme disponibili predisposto dal curatore, sia **quello ex articolo 26 L.F.**, contro il decreto del giudice delegato che abbia deciso il primo reclamo, “*possono essere proposti da qualunque contointeressato, inteso quale creditore che, in qualche modo, sarebbe potenzialmente pregiudicato dalla diversa ripartizione auspicata dal reclamante*”, sicché in entrambe le impugnazioni il ricorso deve essere notificato a tutti i restanti creditori ammessi al riparto anche parziale.

In conclusione, la Corte a Sezioni unite **ha cassato il provvedimento impugnato** e rinvia la causa, nei sensi di cui in motivazione, al Giudice delegato del Tribunale fallimentare, in persona di diverso giudicante, per il suo nuovo esame.