

Mercoledì 3 febbraio 2021

IL CASO DEL GIORNO

La comunicazione
ipotecaria deve
riportare gli immobili
da ipotecare

/ Alice BOANO

L'ipoteca esattoriale sugli immobili di cui all'art. 77 del DPR 602/73 rappresenta un efficace strumento di tutela del credito erariale. Essa è prece-
duta da una comunicazione al debi-
tore che intima il pagamento delle
somme entro i [...]

PAGINA 2

IL PUNTO
FISCALITÀ INTERNAZIONALERivalutazione con
recapture per la
branch italiana

/ Gianluca ODETTO

La rivalutazione dei beni d'impresa compete, a norma dell'art. 15 della L. 342/2000 (richiamato in modo espresso dalle leggi successive in materia, compresa quella di cui all'art. 110 del DL 104/2020), anche alle **società non residenti** con stabile organizzazione in [...]

PAGINA 9

FISCO

Sismabonus in capo all'impresa non cumulabile
con la versione acquisti

*Il sismabonus acquisti non spetta all'acquirente se l'impresa che esegue i lavori
fruisce della detrazione per gli stessi interventi*

/ Arianna ZENI

Il c.d. "**sismabonus acquisti**" di cui all'art. 16 comma 1-*septies* del DL 63/2013 spetta agli **acquirenti** delle unità immobiliari, siano essi sogget-
ti IRPEF o IRES, persone fisiche, im-
prese individuali, **società** di capitali
o società di persone (il sismabonus
compete per "gli interventi eseguiti
da titolari di reddito di impresa su-
gli immobili posseduti o detenuti, a
prescindere dalla loro destinazione"
come è già stato precisato nella ris.
n. 34/2020 e nella risposta a inter-
pello dell'Agenzia delle Entrate n.
19/2021).

Con riguardo al **superbonus** del 110%
previsto dall'art. 119 del DL 34/2020,
invece, in linea di principio, **non**
possono rientrare tra i possibili be-
neficiari i soggetti **titolari di reddito
d'impresa**. Quindi, ove gli acquirenti
delle unità immobiliari siano socie-
tà, la detrazione IRPEF/IRES fruibile
rimane ferma al 75% o all'85% a se-
conda che dalla realizzazione degli
interventi di demolizione e ricostru-
zione dell'intero edificio il rischio si-

smico dell'immobile si riduca sino a
determinare il passaggio a una o a
due o più classi di rischio inferiori.

Tali concetti sono stati ribaditi
dall'Agenzia nella risposta a interpel-
lo n. 70 di ieri, 2 febbraio 2021.

Il **trasferimento** della proprietà
dell'immobile, inoltre, deve avvenire
entro 18 mesi dalla conclusione dei
lavori e comunque entro il 31 dicem-
bre 2021 (*cfr.* le risposte a interpello
nn. 515, 557 e 558 del 2020, 19 e 30 del
2021). A tale conclusione si giunge-
rebbe, secondo l'Amministrazione fi-
nanziaria, in quanto la detrazione di
cui al comma 1-*septies* in commento
compete solo per le spese sostenute
dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre
2021 (per effetto del rimando da parte
del comma 1-*septies* al comma 1-*qua-*
ter che a sua volta rinvia al comma 1-*bis*
dell'art. 16 del DL 63/2013).

A bene vedere, tuttavia, la norma con-
tenuta nel comma 1-*septies* stabilisce
soltanto che, affinché spetti la detra-
zione IRPEF/IRES per l'acquisto di ca-
se antisismiche, le [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Credito d'imposta per il rafforzamento patrimoniale anche con
trasformazione

Raddoppio per violazioni penali automatico per il socio di snc

I negozi giuridici superflui fanno scattare l'abuso del diritto

Premio detassato anche individuati i nuovi obiettivi incrementali

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 10

IMPRESA

Perdite relative
all'esercizio 2019 da
coprire

/ Maurizio MEOLI

Il Ministero dello Sviluppo economico,
nella lettera circolare 29 gennaio 2021
n. 26890, ha fornito alcune problema-
tiche interpretazioni in ordine alla di-
sciplina che l'art. 6 [...]

PAGINA 5

La comunicazione ipotecaria deve riportare gli immobili da ipotecare

La specificazione degli immobili non è indifferente al debitore ipotecario

/ Alice BOANO

L'[ipoteca esattoriale](#) sugli immobili di cui all'[art. 77](#) del DPR 602/73 rappresenta un efficace strumento di tutela del credito erariale. Essa è preceduta da una comunicazione al debitore che intima il pagamento delle somme entro i successivi 30 giorni. Tale atto, **impugnabile** dinanzi al giudice tributario, ove contenga una costituzione in mora, ha effetto interruttivo della prescrizione *ex art.* 2945 c.c. (Cass. 3 settembre 2020 n. [18305](#)).

Quanto al contenuto dell'atto, non vi sono dubbi, alla luce del dato normativo, che lo stesso debba contenere l'indicazione del **valore del debito** per cui si procede (superiore a 20.000 euro).

Sussistono, invece, opinioni contrastanti sulla necessità di indicare gli **immobili** oggetto della futura iscrizione.

In senso negativo si esprimono coloro i quali ritengono che l'onere di motivazione della comunicazione preventiva di iscrizione dell'ipoteca è assolto con l'indicazione dei **crediti** in relazione ai quali l'agente intende procedere all'iscrizione ad ipoteca, mentre la specificazione degli immobili su cui cade la misura cautelare deve essere contenuta nella comunicazione di iscrizione di ipoteca avvenuta.

L'[art. 77](#) del DPR 602/73, secondo C.T. Prov. Milano 30 gennaio 2017 n. [899/40/17](#), non richiede che la comunicazione preventiva debba contenere la specifica indicazione dei beni oggetto della futura misura di garanzia reale, ma stabilisce unicamente che deve contenere l'indicazione degli importi dovuti, oltre all'avvertimento che, in caso di mancato pagamento, si procederà all'iscrizione ipotecaria. Il **dato letterale** dunque, impone una lettura restrittiva.

Sull'opposto versante, invece, si è espressa più di una pronuncia di merito, ritenendo la comunicazione di iscrizione ipotecaria priva dell'indicazione delle unità immobiliari affetta da **nullità**.

Secondo la C.T. Prov. Asti 15 luglio 2016 n. [160/1/16](#) si tratta non solo di informazioni agevolmente reperibili

dall'agente della riscossione, ma di un adempimento conforme alla buona amministrazione.

Interessante, poi, il punto di vista portato da C.T. Prov. Caltanissetta 11 novembre 2013 n. [537/1/13](#). La **disciplina civilistica** relativa all'iscrizione ipotecaria, contenuta agli artt. 2827 e ss. del c.c., richiede per l'esecuzione della garanzia reale, oltre al titolo esecutivo, anche una nota nella quale occorre indicare la natura e la situazione dei beni gravati (art. 2839 comma 2 n. 7 c.c.). Oltretutto, l'art. 2826 c.c. stabilisce che "Nell'atto di concessione dell'ipoteca l'immobile deve essere specificamente designato con l'indicazione della sua natura, del comune in cui si trova, nonché dei dati di identificazione catastale; per i fabbricati in corso di costruzione devono essere indicati i dati di identificazione catastale del terreno su cui insistono".

Occorre una presa di posizione da parte della Cassazione

Merita di trovare accoglimento, infine, la tesi esposta nella recente pronuncia C.T. Prov. Asti 8 gennaio 2021 n. 7/2/21: essendo la comunicazione ipotecaria, scrivono i giudici, un atto strumentale all'iscrizione ipotecaria, che costituisce una specifica garanzia reale necessariamente collegata a uno specifico bene sul quale la garanzia grava e avendo comunque una funzione di tutela del contribuente e del suo diritto di difesa che non può essere compiutamente attuata senza l'individuazione del bene ovvero dei beni su cui è destinato a valere il vincolo ipotecario, **non essendo indifferente** per il debitore ipotecario la loro previa specificazione, pare evidente, in difetto di uno schema tipico normativamente previsto per l'atto, che anche il preavviso debba contenere, come l'ipoteca che esso anticipa, l'esatta previsione dei beni da ipotecare, altrimenti traducendosi nella mera enunciazione di un generico potere *lato sensu* esecutivo esplicabile nell'ambito del procedimento di riscossione.

Sismabonus in capo all'impresa non cumulabile con la versione acquisti

Il sismabonus acquisti non spetta all'acquirente se l'impresa che esegue i lavori fruisce della detrazione per gli stessi interventi

/ Arianna ZENI

Il c.d. "**sismabonus acquisti**" di cui all'[art. 16](#) comma 1-*septies* del DL 63/2013 spetta agli **acquirenti** delle unità immobiliari, siano essi soggetti IRPEF o IRES, persone fisiche, imprese individuali, **società** di capitali o società di persone (il sismabonus compete per "gli interventi eseguiti da titolari di reddito di impresa sugli immobili posseduti o detenuti, a prescindere dalla loro destinazione" come è già stato precisato nella [ris. n. 34/2020](#) e nella risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate n. [19/2021](#)).

Con riguardo al **superbonus** del 110% previsto dall'[art. 119](#) del DL 34/2020, invece, in linea di principio, **non** possono rientrare tra i possibili beneficiari i soggetti **titolari di reddito d'impresa**. Quindi, ove gli acquirenti delle unità immobiliari siano società, la detrazione IRPEF/IRES fruibile rimane ferma al 75% o all'85% a seconda che dalla realizzazione degli interventi di demolizione e ricostruzione dell'intero edificio il rischio sismico dell'immobile si riduca sino a determinare il passaggio a una o a due o più classi di rischio inferiori. Tali concetti sono stati ribaditi dall'Agenzia nella risposta a interpello n. [70](#) di ieri, 2 febbraio 2021.

Il **trasferimento** della proprietà dell'immobile, inoltre, deve avvenire entro 18 mesi dalla conclusione dei lavori e comunque entro il 31 dicembre 2021 (*cfr.* le risposte a interpello nn. [515](#), [557](#) e [558](#) del 2020, [19](#) e [30](#) del 2021). A tale conclusione si giungerebbe, secondo l'Amministrazione finanziaria, in quanto la detrazione di cui al comma 1-*septies* in commento compete solo per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021 (per effetto del rimando da parte del comma 1-*septies* al comma 1-*quater* che a sua volta rinvia al comma 1-*bis* dell'[art. 16](#) del DL 63/2013).

A bene vedere, tuttavia, la norma contenuta nel comma 1-*septies* stabilisce soltanto che, affinché spetti la detrazione IRPEF/IRES per l'acquisto di case antisismiche, le imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare che hanno provveduto alla demolizione e ricostruzione provvedano all'alienazione delle unità immobiliari **entro 18 mesi** dall'ultimazione dei lavori.

Mentre l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate, che va assai oltre il dato letterale della norma e introduce ulteriori paletti, non può essere condiviso ove l'acquirente sia una persona fisica che segue il principio di cassa ai fini dell'individuazione temporale del momento in cui sostiene le spese per l'acquisto dell'unità immobiliare (si vedano "[Sismabonus acquisti a rischio se i lavori finiscono nel 2022](#)" del 20 aprile 2020 e "[Incertezze da fugare per il sismabonus acquisti con lavo-](#)

[ri o rogito oltre il 2021](#)" del 19 novembre 2020), se l'**acquirente** è una **società** che segue il principio di competenza di cui all'[art. 109](#) del TUIR, l'intera spesa per l'acquisto si considera **sostenuta** alla data di **stipula** del rogito (o, se successiva, alla data in cui si verificano gli effetti traslativi della proprietà dell'unità immobiliare) che deve avvenire necessariamente entro il **31 dicembre 2021**.

Ecobonus e sismabonus acquisti "compatibili"

È però in risposta al terzo quesito posto dall'istante che l'Agenzia delle Entrate, nella risposta n. 70/2021, fornisce il chiarimento più importante. Viene chiesto, infatti, se l'**impresa** che esegue i lavori al fine della rivendita possa beneficiare della detrazione IRPEF/IRES spettante per gli interventi di riqualificazione energetica (**ecobonus**) di cui all'[art. 14](#) del DL 63/2013 e dai commi 344-347 dell'[art. 1](#) della L. 296/2006.

Come chiarito dalla [ris. Agenzia delle Entrate n. 34/2020](#), l'ecobonus spetta anche ai titolari di reddito di impresa sugli immobili da loro posseduti o detenuti, a prescindere che siano immobili "strumentali", "beni merce" o "patrimoniali". Di conseguenza, l'impresa può beneficiare della detrazione fiscale prevista dal citato art. 14 e gli **acquirenti** delle unità immobiliari risultanti post lavori possono fruire del "**sismabonus acquisti**" in quanto le detrazioni non sono tra loro incompatibili. Per gli **interventi antisismici** di cui all'[art. 16](#) commi 1-*bis* e ss. del DL 63/2013 eseguiti dall'impresa, invece, secondo l'Agenzia delle Entrate la fruizione del sismabonus in capo all'impresa **pregiudica** il beneficio in capo agli **acquirenti** degli immobili. Diversamente "non risulterebbe rispettato il principio generale secondo cui non è possibile far valere due agevolazioni sulla medesima spesa (sancito anche nella circolare del 18 maggio 2016, n. [20/E](#), paragrafo 10.2)".

Dalla conclusione cui giunge l'Amministrazione finanziaria consegue che, ove l'impresa abbia eseguito interventi sia di efficienza energetica che di miglioramento sismico che possono essere **identificati e distinti** tra di loro:

- l'impresa può beneficiare dell'ecobonus per le spese di riqualificazione energetica e all'acquirente spetta il sismabonus acquisti;
- l'impresa può beneficiare dell'ecobonus per le spese di riqualificazione energetica e del sismabonus per le spese per interventi antisismici, ma all'acquirente non spetta il sismabonus acquisti.

Credito d'imposta per il rafforzamento patrimoniale anche con trasformazione

Secondo l'Agenzia, è sufficiente che la società abbia la veste di società di capitali al 31 dicembre 2020

/ Luisa CORSO e Gianluca ODETTO

Con la risposta ad interpello n. [74](#) di ieri, 2 febbraio 2021, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, ai fini della fruizione del credito d'imposta spettante a fronte degli **aumenti di capitale** agevolati ai sensi dell'[art. 26](#) del DL 34/2020, è sufficiente che la società che ha deliberato l'aumento rivesta la forma di società di capitali alla data limite fissata per l'esecuzione di tali aumenti, stabilita nel 31 dicembre 2020.

È stata così ammessa al beneficio una società di persone che, alla fine del 2020, si è **trasformata** in società di capitali, deliberando contestualmente un aumento di capitale che ha potuto così beneficiare delle agevolazioni.

Nell'analisi di tale casistica che si faceva prima della risposta n. 74/2021, si tendeva ad ammettere che la norma primaria non limitasse in alcun modo il beneficio se la società aveva la forma di società di persone in un momento antecedente a quello in cui avviene l'aumento del capitale sociale.

Allo stesso modo, l'[art. 2](#) comma 1 delle disposizioni attuative (DM 10 agosto 2020) non sembrava porre vincoli particolari, in quanto esso stabilisce che l'aumento in esame deve riguardare una società che ha la forma giuridica che rientra tra quelle tassativamente previste dalla legge (srl, spa, ecc.).

Qualche dubbio sembrava invece porsi dalla lettura dell'[art. 2](#) comma 4 dello stesso DM 10 agosto 2020, ai sensi del quale l'agevolazione è riconosciuta in relazione ai conferimenti effettuati in **società per azioni**, accomandita per azioni, a responsabilità limitata, ecc., alle condizioni previste in particolare dalle lettere c) e d) (ovvero, che abbiano un volume di ricavi riferiti al 2019 compresi tra i 10 milioni e i 50 milioni di euro e che abbiano subito, nel bimestre marzo-aprile 2020, una contrazione dei ricavi di oltre il 33% rispetto all'analogo bimestre dell'anno precedente).

Applicando queste condizioni in modo **letterale**, esse dovrebbero essere riferite alle società agevolate dall'[art. 2](#) comma 4 primo periodo (quindi, a srl, spa ecc.). Si deve però ritenere che, nella formulazione della disposizione, non si sia tenuto conto della particolare situazione delle società che si trasformano, le quali a rigore dovrebbero quindi risultare agevolate, sussistendo naturalmente tutte le altre condizioni allo scopo previste dall'[art. 26](#) del DL 34/2020. Questa seconda impostazione è stata accolta dall'Agenzia delle Entrate con la risposta in commento.

L'importanza del documento sta anche (e forse soprattutto) nel fatto che esso si porrebbe nel solco di quella

parte della prassi dell'Agenzia delle Entrate che ha, in genere, espresso posizioni di **apertura** rispetto alle operazioni straordinarie prodromiche allo sfruttamento di agevolazioni fiscali.

Nel contesto della disciplina agevolativa per l'assegnazione e la cessione di beni ai soci e per la trasformazione in società semplice, ad esempio, è stato precisato che non ricadono tra le operazioni abusive:

- il **mutamento** di destinazione del bene in prossimità dell'assegnazione o della cessione per fare dismettere allo stesso la qualifica di immobile strumentale per destinazione (circolare n. [26](#) del 1° giugno 2016);
- la **cessione** di un bene ricevuto dalla persona fisica effettuata immediatamente dopo l'assegnazione (risoluzione n. [93](#) del 17 ottobre 2016);
- la **scissione** di una società con attività mista con attribuzione ad una beneficiaria del solo ramo immobiliare e la successiva trasformazione della beneficiaria stessa in società semplice (risoluzione n. [101](#) del 3 novembre 2016).

Proprio con riferimento alla trasformazione, però, si registrava un orientamento di chiusura con la risposta ad interpello n. [185](#) dell'11 giugno 2019, in cui è stato precisato che costituisce **abuso** la trasformazione in società di capitali per beneficiare del più favorevole regime di esenzione del 95% per la cessione delle partecipazioni, pur essendovi critiche costanti a questo orientamento (si veda "[La PEX al 95% post trasformazione non è un vantaggio indebito](#)" del 1° luglio 2019). La risposta di ieri potrebbe quindi essere il preludio per giudizi di maggiore "serenità" sul tema.

Va da ultimo ricordato che, limitatamente al credito d'imposta per le società (commisurato alle perdite del 2020), gli aumenti di capitale possono essere agevolati anche se deliberati ed eseguiti entro il **30 giugno 2021** (in tali casi non spetta, invece, il credito d'imposta del 20% per i sottoscrittori dell'aumento).

L'[art. 26](#) comma 8 del DL 34/2020 prevede che tale credito spetti dopo la "**approvazione**" del bilancio del 2020. I principi della risposta ad interpello n. 74/2021 dovrebbero, quindi, estendersi alle delibere di aumento eseguite nel **primo semestre del 2021**, se la società si è trasformata nel 2020; in caso di trasformazione avvenuta nel 2021, invece, non essendovi una approvazione assembleare del bilancio 2020, il beneficio risulterebbe dubbio (pur se, con un ulteriore sforzo interpretativo, si potrebbero privilegiare anche queste situazioni in un'ottica agevolativa).

Perdite relative all'esercizio 2019 da coprire

Secondo il MISE tali perdite non si avvantaggerebbero del nuovo art. 6 del DL 23/2020 convertito

/ Maurizio MEOLI

Il Ministero dello Sviluppo economico, nella lettera circolare 29 gennaio 2021 n. [26890](#), ha fornito alcune problematiche interpretazioni in ordine alla disciplina che l'[art. 6](#) del DL 23/2020 convertito – sostituito dall'[art. 1](#) comma 266 della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021) – prevede in materia di **perdite di capitale**.

L'originario art. 6 del DL 23/2020 convertito ha previsto che, a decorrere dal **9 aprile 2020** (data di entrata in vigore del DL [23/2020](#) convertito) "e fino alla data del **31 dicembre 2020** per le fattispecie verificatesi nel corso degli esercizi chiusi entro la predetta data non si applicano gli [articoli 2446](#), commi secondo e terzo, [2447](#), [2482-bis](#), commi quarto, quinto e sesto, e [2482-ter](#) del codice civile. Per lo stesso periodo non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli [articoli 2484](#), primo comma, numero 4), e [2545-duodecies](#) del codice civile".

Rispetto a tale disposizione, la CCIAA della Romagna ha osservato come, stando alla formulazione della norma, si potesse dire che la finestra temporale 9 aprile-31 dicembre 2020 fosse riferibile al periodo all'interno del quale non operavano le prescrizioni richiamate e non all'esercizio cui le perdite si riferivano, che doveva essere anteriore al 31 dicembre 2020. Le perdite relative all'esercizio chiuso al **31 dicembre 2019** rientravano quindi nella previsione, con conseguente disapplicazione dell'art. 2482-ter c.c. Peraltro, nel periodo 9 aprile-31 dicembre 2020 non era operativa la causa di scioglimento di cui all'[art. 2484](#) comma 1 n. 4 c.c. Per cui, non ammettendosi l'iscrizione dello scioglimento, anche le imprese che "ordinariamente" (non per "causa covid") avessero accertato lo scioglimento *ex lege* in parola, sarebbero state vincolate (e penalizzate), dovendosi rivolgere al notaio per lo **scioglimento volontario**.

In pratica, la CCIAA della Romagna sembrava leggere la previsione della non operatività della causa di scioglimento *ex lege* come **assoluta**, ovvero come operante anche nel caso in cui la società con capitale sociale completamente perduto avesse deciso, come ben avrebbe potuto (*cf.* la massima n. [191/2020](#) del Consiglio notarile di Milano), di non applicare la disciplina di favore, orientandosi verso la cancellazione della società. Ad ogni modo, si chiedeva il parere del MISE su tali temi.

Il Ministero osserva, innanzitutto, come l'art. 6 del DL 23/2020 convertito sia stato nel frattempo sostituito dall'art. 1 comma 266 della L. 178/2020, stabilendo che, per le perdite emerse nell'esercizio **in corso alla data del 31 dicembre 2020** non si applicano gli artt. 2446 commi 2 e 3, 2447, 2482-bis commi 4, 5 e 6 e 2482-ter c.c. e non opera la causa di scioglimento della società

per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli artt. 2484 comma 1 n. 4 e 2545-duodecies c.c. (comma 1). Nelle ipotesi previste dagli artt. 2447 o 2482-ter c.c. l'assemblea convocata senza indugio dagli amministratori, in alternativa all'immediata riduzione del capitale e al contemporaneo aumento del medesimo a una cifra non inferiore al minimo legale, può deliberare di rinviare tali decisioni all'assemblea che approva il bilancio dell'**esercizio 2025**. Si ribadisce, inoltre, che, fino alla data di tale assemblea non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli artt. 2484 comma 1 n. 4 e 2545-duodecies c.c. (comma 3).

Si tratta di una previsione che offre un'indicazione più precisa degli intenti del legislatore. In particolare, secondo il MISE, con il riferimento alle "perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020", anziché alle "fattispecie verificatesi nel corso degli esercizi chiusi entro la predetta data", sembra chiarirsi che oggetto della norma sono solo le perdite emerse (nel senso di **maturate**, *ndr*) nell'esercizio 2020 (o negli esercizi non solari ricomprendenti la data del 31 dicembre 2020). Si esclude, quindi, che la nuova disciplina possa riguardare perdite relative a **esercizi antecedenti**, restando le stesse assoggettate, di conseguenza, al regime generale, anche in tema di scioglimento *ex art.* 2484 comma 1 n. 4 c.c. (soluzione non condivisa in dottrina).

Peraltro, la nuova disciplina è ritenuta più flessibile della precedente, nel senso che lo spostamento del termine per il ripiano delle perdite in questione alla data dell'assemblea che approva il bilancio dell'esercizio 2025 non sembra precludere la possibilità, per le società interessate, di **procedere in anticipo**, rispetto alla suddetta data, ad assumere le determinazioni previste dalla legge. Pertanto, le società potrebbero anche decidere di adottare le determinazioni previste dagli artt. 2447 e 2482-ter c.c., oppure optare per la rilevazione dell'intervenuta causa di scioglimento *ex art.* 2484 comma 1 n. 4 c.c. Ciò, eventualmente, anche dopo aver deciso (con delibera assembleare) di avvalersi della possibilità di rinviare tali decisioni all'assemblea che approva il bilancio dell'esercizio 2025.

In tal caso, inoltre, sebbene l'[art. 2485](#) c.c. rimetta l'accertamento della causa di scioglimento in questione alla competenza degli amministratori della società, si ritiene possibile desumere dalla nuova formulazione dell'art. 6 del DL 23/2020 convertito, che affida all'assemblea la decisione di rinvio, la necessità di un **previo consenso** (implicito od esplicito) dell'assemblea stessa, da richiamarsi nell'atto di accertamento medesimo.

Raddoppio per violazioni penali automatico per il socio di snc

La Cassazione introduce una sorta di responsabilità oggettiva

/ Alfio CISSELLO

Sino all'anno 2015 (dichiarazioni da presentare nel 2016), era in vigore il raddoppio dei termini di accertamento derivante da violazioni **penali tributarie**.

Dunque, per le imposte sui redditi, l'accertamento va notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo (e non quarto) anno successivo a quello di presentazione della **dichiarazione** (decimo e non quinto anno se si tratta di omessa dichiarazione).

Tale disciplina è stata abrogata dalla L. [208/2015](#), a partire dall'anno 2016 (dichiarazioni da presentare nel 2017).

Rammentiamo che, per gli avvisi di accertamento scaduti nel 2020, opera l'[art. 157](#) comma 1 del DL 34/2020: l'emissione dell'atto comunque sarebbe dovuta avvenire entro il 31 dicembre 2020, ma la notifica verrà disposta dal 1° marzo 2021 al 28 febbraio 2022. In altre parole, ciò intacca l'anno 2011 (UNICO 2012) o 2009 (UNICO 2010) se si tratta di omessa dichiarazione, entrambi scaduti a fine 2020.

Uno dei temi maggiormente discussi inerenti al menzionato **raddoppio dei termini** riguarda i nessi tra il medesimo e la tassazione per trasparenza che caratterizza le società di persone.

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. [1883](#) dello scorso 28 gennaio, ha stabilito che, nel momento in cui si ravvisano gli estremi di un reato tributario nei confronti degli organi societari, in virtù della **trasparenza fiscale** il raddoppio dei termini di accertamento opera anche nei confronti dei soci.

Per i giudici, "non può dubitarsi del fatto che il mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale nei confronti degli organi societari determini il **raddoppio** dei termini per l'accertamento anche del reddito imputato «per trasparenza» al socio".

La conclusione fatta propria dalla sentenza non convince, posto che introduce una sorta di **responsabilità oggettiva** a danno dei soci di società di persone. Potenzialmente, vengono penalizzati i soci di minoranza o i soci accomandanti, che non hanno di norma poteri gestori.

Il raddoppio ha come presupposto il riscontro degli estremi di una violazione penalmente rilevante, violazione che non necessariamente è stata commessa da tutti i soci.

Alcuni precedenti hanno ragionato nel senso della pronuncia in commento (Cass. 2 luglio 2018 n. [17212](#)), ma vi sono anche sentenze di **segno opposto** (Cass. 30 dicembre 2015 n. [26068](#)).

Facendo propria la soluzione della sentenza in commento, l'Agenzia delle Entrate potrebbe, notificato l'accertamento alla società, beneficiare del maggior termine per la notifica dell'atto ai singoli soci.

Alcuni precedenti vanno in senso diverso

Le sentenze sono riferite al contesto ante DLgs. [128/2015](#), in cui era sufficiente il *fumus* di reato e non la materiale presentazione della denuncia.

Invece, con tale decreto è stato sancito come sia imprescindibile non solo una denuncia, ma una denuncia trasmessa entro gli **ordinari termini** decadenziali.

Nel mutato quadro normativo, a nostro avviso appare davvero arduo continuare ad affermare che sia sufficiente la denuncia nei confronti del solo legale rappresentante. Quand'anche i soci siano stati partecipi del **sodalizio criminoso**, occorre pur sempre una denuncia nei loro confronti ai fini del raddoppio.

I negozi giuridici superflui fanno scattare l'abuso del diritto

Anche se l'obiettivo economico è legittimo, il numero superfluo di negozi giuridici rende palese l'assenza di sostanza economica

/ Enrico ZANETTI

Anche quando l'obiettivo economico perseguito con una serie di operazioni tra loro coordinate non è di per sé sindacabile, il ricorso a un numero di **negozi giuridici** superfluo, rispetto a quello che avrebbe potuto essere utilizzato per raggiungere il medesimo obiettivo economico comporta l'assenza di sostanza economica di quelle operazioni che si connotano come superflue.

Ciò comporta che, laddove il fine essenziale del compimento di queste operazioni, cui non può essere riconosciuta sostanza economica, sia quello di conseguire un vantaggio che si appalesa come **indebito**, in quanto conseguito in aggiramento di disposizioni tributarie, risultano integrati tutti i presupposti per considerare la condotta abusiva ai sensi dell'[art. 10-bis](#) della L. 212/2000, esperendone i relativi rimedi a favore dell'Erario.

Questo, in sintesi, il ragionamento di principio che emerge dalla risposta dell'Agenzia delle Entrate n. [78](#) pubblicata ieri.

Lo specifico caso oggetto della risposta concerne una serie di **operazioni**, tra le quali, in particolare, un conferimento di partecipazioni e crediti in trust, una rinuncia a un credito e una scissione parziale con patrimonio negativo a favore di una newco, aventi il dichiarato (dall'istante) fine di conseguire un risparmio fiscale in relazione a una cessione di partecipazioni.

Tanto candore non è però valso all'istante una risposta da parte dell'Agenzia delle Entrate diversa da quella che, forse, ci si sarebbe potuti dare anche da soli.

Nello specifico, la condotta **oggetto dell'istanza** si connota come segue:

- conferimento in un trust, da parte di persone fisiche, delle partecipazioni in una società Alfa e di un credito verso la medesima società Alfa;
- scissione parziale della società Alfa a favore di beneficiaria Beta newco (che ovviamente risulterà anch'essa partecipata dal trust), includendo nel patrimonio di scissione la partecipazione nella società Gamma e il debito di Alfa verso il trust;
- rinuncia parziale del credito da parte del trust a favore della beneficiaria Beta newco di cui è socio;
- cessione da parte del trust della partecipazione nella Beta newco, il cui patrimonio è essenzialmente costituito dalla partecipazione nella società Gamma.

Perché tutto questo?

Perché, come spiegato nell'istanza, non avendo la partecipazione nella società Gamma i requisiti per la participation exemption, di cui all'[art. 87](#) del TUIR, la sua cessione direttamente dalla società Alfa avrebbe generato per quest'ultima una **plusvalenza** imponibile al 100%.

Ecco allora che, attribuendo al trust un ingente credito nei confronti di Alfa, ma anche la partecipazione in Alfa perché il trust ne diventi socio, oltre che creditore, si creano i presupposti per poter poi, attraverso la scissione, **scorporare** il corrispondente debito verso il socio trust, insieme alla partecipazione in Gamma, in una newco.

Dopodiché, attraverso la **rinuncia al credito** verso la beneficiaria newco da parte del socio trust, si ottiene di aumentare in misura corrispondente il costo fiscale della partecipazione che il trust possiede nella beneficiaria newco.

A quel punto, la cessione della partecipazione Gamma può avvenire mediante cessione della partecipazione della società che la possiede, generando anche in questo caso una plusvalenza imponibile non assistita dai requisiti PEX, ma pari a zero grazie all'elevato costo fiscale della partecipazione ceduta, dovuto alla rinuncia al credito da parte del socio cedente trust.

Per l'Agenzia delle Entrate, ferma restando la **assoluta liceità** dell'obiettivo economico rappresentato dalla cessione a terzi della partecipazione Gamma, la condotta che precede:

- mira a conseguire un vantaggio di imposta indebito, "in quanto conseguito in aggiramento delle disposizioni tributarie in materia di determinazione della plusvalenza, ai sensi degli [articoli 86](#) e [87](#) del TUIR, nonché della disciplina delle rinunce ai crediti vantati dai soci, ai sensi dell'[articolo 101](#), comma 7 del medesimo TUIR";
- evidenzia un **numero superfluo** di negozi giuridici che ne appalesano l'assenza di sostanza economica;
- l'effettuazione dei negozi giuridici superflui appare destinata allo scopo essenziale di realizzare il vantaggio fiscale indebito.

Del che, è abuso del diritto *ex art. 10-bis* della L. 212/2000.

Premio detassato anche individuati i nuovi obiettivi incrementali

Per applicare la sostitutiva, il raggiungimento dell'obiettivo deve risultare incerto al momento dell'individuazione e ratifica in sede contrattuale

/ Daniele SILVESTRO

L'Agenzia delle Entrate, nelle risposte a [Telefisco 2021](#), ha fornito alcuni chiarimenti in merito alla possibilità di applicare l'imposta sostitutiva del 10% al **premio di risultato** erogato nel 2021, a seguito dell'integrazione degli accordi di produttività con nuovi parametri qualitativi legati al miglioramento del prodotto e dei processi lavorativi, in conseguenza dell'emergenza sanitaria da COVID-19.

In particolare, richiamando alcuni provvedimenti di prassi che sono stati pubblicati successivamente la reintroduzione del regime agevolato nel 2016, in ultimo la ris. n. [36/2020](#), l'Agenzia arriva alla conclusione che nell'ipotesi in cui il contratto aziendale sia stato integrato con l'individuazione di **ulteriori obiettivi** incrementali, alternativi a quelli che erano stati previsti in precedenza, l'imposta sostitutiva del 10% può trovare applicazione. Ciò a condizione che il raggiungimento degli obiettivi risulti incerto al momento della loro individuazione e ratificazione in sede contrattuale.

Si ricorda, che l'[art. 1](#) comma 182 ss. della L. 208/2015 (legge di stabilità 2016) ha reintrodotto e reso strutturale, a decorrere dal 2016, un sistema di tassazione agevolata, il quale consiste nell'applicazione di un'**imposta sostitutiva** dell'IRPEF e delle relative addizionali in misura pari al 10% per i premi di risultato erogati ai dipendenti del settore privato.

Nel dettaglio, salva espressa rinuncia scritta del prestatore di lavoro e fermo restando gli ulteriori requisiti richiesti dalla normativa, sono soggetti a imposta sostitutiva del 10%, entro il limite di importo complessivo di 3.000 euro lordi, i premi di risultato di ammontare variabile la cui corresponsione sia legata dai contratti collettivi aziendali o territoriali a **incrementi** di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione, verificabili e misurabili secondo i criteri previsti dai contratti stessi.

Il requisito dell'incrementalità, rilevabile dal confronto tra il valore dell'obiettivo registrato all'inizio del periodo congruo e quello risultante al termine dello stesso, costituisce un **elemento essenziale** ai fini dell'applicazione del regime fiscale previsto dalla L. [208/2015](#), che differenzia la misura dalle precedenti norme agevolative, in vigore dal 2008 al 2014, le quali premiavano fiscalmente specifiche voci retributive a prescindere dall'incremento di produttività (*cfr.* risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. [550/2020](#)).

Premesso ciò, l'Agenzia, con la circ. n. [5/2018](#), ha successivamente chiarito come l'imposta sostitutiva del 10% è applicabile anche nel caso in cui sia realizzato l'incremento di **uno solo** degli obiettivi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione individuati dal contratto, rispetto ad un periodo congruo definito dalle parti. In particolare, ai fini dell'applicazione di tale regime fiscale agevolato, nel caso in cui, in conformità alle previsioni del contratto, l'erogazione del premio sia subordinata al raggiungimento di diversi obiettivi, fra di essi alternativi, è sufficiente il raggiungimento incrementale di uno solo di questi misurato sulla base di appositi indicatori, indipendentemente dalla circostanza che, con riferimento alle modalità di determinazione del *quantum*, le parti abbiano concordato di graduarne l'erogazione in ragione del raggiungimento degli stessi o di diversi obiettivi.

Inoltre, con la ris. n. [36/2020](#), è stato precisato che il regime fiscale di vantaggio in argomento, reintrodotto con la legge di stabilità 2016, richiede che il raggiungimento dell'obiettivo incrementale debba **risultare incerto** al momento della sottoscrizione del contratto aziendale/territoriale. Tale circostanza è da intendersi in senso assoluto, non necessariamente ancorata a uno specifico riferimento temporale, in ragione del quale si presumerebbero incerti gli obiettivi individuati nei contratti aziendali/territoriali sottoscritti entro una certa data del periodo congruo.

Pertanto, qualora nel contratto aziendale/territoriale venga attestato che il raggiungimento dell'obiettivo incrementale è – anche per circostanze eccezionali – effettivamente incerto alla data della sua sottoscrizione perché l'andamento del parametro adottato in sede di contrattazione è suscettibile di variabilità, si ritiene che l'azienda, sotto la propria responsabilità, **possa applicare** l'imposta sostitutiva del 10% qualora al termine del periodo congruo sia conseguito il risultato incrementale.

In conclusione, l'azienda, sotto propria responsabilità, potrà applicare il regime fiscale di vantaggio di cui alla L. [208/2015](#) anche nel caso in cui, a seguito dell'emergenza sanitaria dovuta alla diffusione del virus COVID-19, siano stati inseriti nuovi obiettivi in fase di integrazione dell'accordo aziendale, posto che il loro raggiungimento risulti incerto al momento della loro **individuazione e ratifica** in sede contrattuale.

Rivalutazione con recapture per la branch italiana

Il saldo attivo non affrancato è tassato all'atto del trasferimento della stabile organizzazione al di fuori dell'Italia

/ Gianluca ODETTO

La rivalutazione dei beni d'impresa compete, a norma dell'[art. 15](#) della L. 342/2000 (richiamato in modo espresso dalle leggi successive in materia, compresa quella di cui all'[art. 110](#) del DL 104/2020), anche alle **società non residenti** con stabile organizzazione in Italia. L'agevolazione dovrebbe essere limitata alle *branch* italiane che non redigono il bilancio secondo gli IFRS, pur se le norme di riferimento pongono questo requisito in capo alle sole società residenti.

Anche se la norma non lo prevede in modo espresso, dovrebbe risultare pacifico che per le società non residenti i beni rivalutabili sono **solo** quelli attribuibili alla stabile organizzazione: per le partecipazioni di controllo e di collegamento, ad esempio, occorrerebbe verificare se in capo alla **S.O.** risulta soddisfatto il requisito della *economic ownership* della partecipazione stessa così come individuato dal Commentario all'art. 10 del modello OCSE di Convenzioni contro le doppie imposizioni (§ 32.1); in caso contrario, il beneficio potrebbe essere negato, al di là del requisito formale dell'iscrizione della partecipazione nell'attivo della *branch*.

La L. [342/2000](#), così come le relative disposizioni attuative (DM [162/2001](#) e DM [86/2002](#)), non disciplinano in alcun modo le vicende della rivalutazione per le società non residenti, né chiarimenti in tal senso si rilevano nelle circolari esplicative dell'Agenzia delle Entrate. Posto che, in capo alla S.O., la rivalutazione esplica efficacia in termini analoghi a quella previsti in capo alle società italiane quanto, ad esempio, a determinazione degli ammortamenti, delle plusvalenze e delle minusvalenze, la normativa italiana regola la sorte del saldo attivo di rivalutazione nel solo caso di **trasferimento della sede all'estero**.

L'[art. 166](#) comma 5 del TUIR prevede che, in questi casi, siano assoggettate a tassazione le riserve in sospensione d'imposta **non ricostituite** nel bilancio della S.O. che rimane in Italia, comprese quelle tassabili nel solo caso di distribuzione. Se le riserve in questione rientrano tra quelle di rivalutazione, all'atto del trasferimento dovrebbero operare i principi previsti dall'[art. 13](#) comma 3 della L. 342/2000 nei casi di **distribuzione del saldo attivo**, con conseguente imponibilità della riserva, assunta al lordo dell'imposta sostitutiva assolta per la rivalutazione, e detrazione dell'imposta assolta per la rivalutazione stessa (il tutto fatto salvo l'affrancamento del saldo attivo, che fa venire meno lo stato di sospensione).

Nella sostanza, in caso di trasferimento la tassazione può essere evitata solo con il mantenimento di una stabile organizzazione in Italia nel cui passivo continua a essere iscritta la riserva di rivalutazione.

La disciplina fiscale del trasferimento contempla anche casi in cui la casa madre è già residente oltreconfine; per quanto qui di interesse, l'[art. 166](#) comma 1 del TUIR prevede due distinte fattispecie:

- quella della lettera c), in cui la società estera trasferisce alla sede centrale, o ad altra S.O. non italiana, la **propria S.O. italiana** (la quale cessa, quindi, di esistere);
- quella della lettera d), in cui la società estera trasferisce alla sede centrale, o ad altra S.O. non italiana, **attivi** facenti parte della propria S.O. italiana (la quale continua a esistere).

In entrambe le situazioni sono attratti a tassazione i **maggiori valori correnti** dei beni rispetto a quelli riconosciuti (ma queste plusvalenze, grazie alla rivalutazione, possono essere ridotte o annullate, a condizione che il trasferimento avvenga una volta spirato il periodo di moratoria triennale), pur se nella prima dovrebbe essere tassato anche l'avviamento, non "coperto" dalla rivalutazione. Solo nel primo caso, invece, vi è necessariamente tassazione del saldo attivo di rivalutazione (fatto salvo quanto si dirà oltre).

La circ. Assonime n. 5/2014 (§ 7.3) aveva motivato l'esclusione dal regime di tassazione differita delle riserve in sospensione d'imposta con il fatto che il patrimonio netto dell'entità trasferita si ricostituisce, dopo il trasferimento, secondo le norme contabili proprie dello Stato di destinazione, circostanza che potrebbe determinare difficoltà per l'Amministrazione italiana di verificare gli utilizzi delle riserve (le quali potrebbero, infatti, "perdersi per strada").

Secondo la stessa Assonime, da questo principio potrebbero però escludersi le riserve in sospensione d'imposta legate a **specifici beni dell'attivo**, le quali all'atto del trasferimento dovrebbero andare direttamente a ridurre il valore fiscale dei beni stessi, generando una maggiore plusvalenza "in uscita": sono tali le riserve di rivalutazione iscritte a fronte del maggior valore di beni che, all'atto del trasferimento della sede, non è ancora riconosciuto ai fini fiscali (se, infatti, tali beni vengono ceduti nel suddetto "periodo di moratoria", la plusvalenza è determinata partendo dal costo storico, mentre il saldo attivo viene svincolato dal regime di sospensione d'imposta).

Un altro tema non adeguatamente analizzato riguarda le sorti del saldo attivo in caso di **riduzione del fondo di dotazione** della stabile organizzazione. Le riduzioni non dovrebbero essere imputate al saldo attivo di rivalutazione, il quale, se mantenuto nel rendiconto, non si dovrebbe conseguentemente considerare "attribuito ai soci o partecipanti" (nel caso specifico, la casa madre), fatto che ne determinerebbe la tassazione.

Strumenti di diagnosi ad aliquota zero in contrasto con la normativa Ue

La direttiva 2006/112/Ce circoscrive l'agevolazione ai soli dispositivi in vitro

/ Luca BILANCINI

La cessione della **strumentazione** per la **diagnostica** del COVID-19 potrà beneficiare sino al 31 dicembre 2022 di un particolare regime di favore, consistente nell'**esenzione** con diritto alla **detrazione** dell'IVA versata a monte (c.d. "aliquota zero"). La legge di bilancio 2021 ([art. 1](#) comma 452 della L. 178/2020) ha infatti disposto che in deroga a quanto previsto dall'[art. 124](#) del DL 34/2020, in virtù del quale tali operazioni avrebbero dovuto essere assoggettate all'aliquota IVA del 5%, continui a rendersi applicabile a tali beni – così come ai vaccini anti COVID-19 ([art. 1](#) comma 453 della L. 178/2020) – una misura che ne consenta la riduzione degli oneri correlati all'acquisto e la conseguente più agevole diffusione.

Oltre ai dispositivi per eseguire test su campioni prelevati dal corpo umano (grazie all'utilizzo degli ormai ben noti "tamponi"), stando alla definizione contenuta nella circolare dell'Agenzia delle Entrate 15 ottobre 2020 n. [26](#), nell'ambito della "strumentazione per diagnostica per COVID-19" possono rientrare, tra gli altri, anche i **saturimetri** (pulsossimetri e ossimetri), in quanto dispositivi medici "che permettono di diagnosticare una sofferenza a carico dell'apparato respiratorio di cui è responsabile il COVID-19" (cfr. nota Ministero della Salute 9 giugno 2020).

La stessa legge di bilancio 2021 definisce un perimetro piuttosto ampio di applicazione dell'agevolazione, prevedendone la destinazione:

- agli strumenti "che presentano i requisiti applicabili di cui alla direttiva 98/79/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 ottobre 1998", relativa ai **dispositivi medico diagnostici in vitro**, o

- al "regolamento (UE) 2017/745 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 5 aprile 2017", che disciplina, invece, i "dispositivi medici **diversi** dai dispositivi medico-diagnostici in vitro".

La norma interna differisce, tuttavia, da quella unionale, posto che l'[art. 129-bis](#) della direttiva 2006/112/Ce (introdotto dalla direttiva Ue [2020/2020](#)) consente l'adozione di un'aliquota ridotta o dell'esenzione con diritto alla detrazione solo con riferimento alle cessioni di "**dispositivi** medico-diagnostici in **vitro** della **COVID-19** conformi ai requisiti applicabili di cui alla direttiva 98/79/CE del Parlamento europeo e del Consiglio o al regolamento (UE) 2017/746 del Parlamento europeo e del Consiglio e ad altra normativa dell'Unione applicabile".

In sostanza, mentre, sulla base di quanto dispone la legge di bilancio 2021, sarebbero attualmente soggetti ad **aliquota zero** sia i dispositivi medico-diagnostici in

vitro che gli altri strumenti di diagnosi (come, ad esempio, i saturimetri), secondo la direttiva dell'Unione solo i **primi** dovrebbero poter godere dell'agevolazione.

Occorre, in questa sede, rammentare come la Corte Costituzionale, con sentenza 8 giugno 1984 n. [170](#), abbia sancito che laddove "vi sia irriducibile **incompatibilità** fra la norma interna e quella comunitaria, è quest'ultima, in ogni caso, a prevalere". La Commissione europea, inoltre, riscontrata la non corretta attuazione delle disposizioni del diritto Ue, potrebbe avviare una **procedura d'infrazione** nei confronti dello Stato Italiano.

D'altro canto, qualora gli operatori, adeguandosi spontaneamente alla disciplina unionale, applicassero l'**aliquota IVA del 5%** (prevista dall'art. 124 del DL 34/2020) alle cessioni di strumenti di diagnosi diversi dai dispositivi medico-diagnostici in vitro, i cessionari, a loro volta, potrebbero non vedersi riconosciuto il diritto alla detrazione sulla base di quanto prevede la normativa interna. Fermo restando, infatti, che si tratterebbe comunque di un'aliquota superiore a quella prevista dalle disposizioni nazionali, occorre sottolineare il fatto che, generalmente, per i soggetti che acquisiscono tali dispositivi, in considerazione dell'attività esercitata, sarebbe comunque **preclusa** la possibilità detrarre l'imposta (si pensi agli ospedali), con la conseguenza che l'applicazione o meno dell'IVA risulterebbe tutt'altro che influente.

La prassi non scioglie i dubbi

Non ha contribuito a dissipare i dubbi suesposti la recente risposta a interpello 25 gennaio 2021 n. [56](#), con la quale l'Agenzia delle Entrate, nel ribadire che i materiali di consumo accessori ai beni anti COVID-19 possono beneficiare del medesimo trattamento ai fini IVA dei dispositivi cui si riferiscono, ha affermato che **ossimetri e pulsossimetri** (cioè saturimetri) sono soggetti, dal 1° gennaio 2021, ad aliquota del 5% (ai sensi dell'art. 124 del DL 34/2020).

È legittimo domandarsi se tale interpretazione, pur pubblicata pochi giorni or sono, sia stata resa **antecedentemente** all'entrata in vigore della legge di bilancio 2021 o se, invece, l'Amministrazione finanziaria si sia già adeguata alla disciplina unionale. Pare necessario, quindi, che siano forniti chiarimenti in proposito, al fine di scongiurare, tra l'altro, comportamenti divergenti da parte dei fornitori, che potrebbero alterare il corretto funzionamento del mercato.

IVA agevolata solo per i servizi di mero trasporto di passeggeri per vie d'acqua

L'Agenzia detta i criteri discretivi per individuare le fattispecie agevolate e distinguerle dalle "prestazioni complesse" che scontano l'aliquota del 22%

/ **Fabio Tullio COALOA e Andrea BONARIA**

Con la ris. n. [8/2021](#), emanata ieri, l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata sul regime IVA applicabile ai servizi di trasporto passeggeri per vie d'acqua da parte di imprese armatrici, distinguendo le fattispecie in cui oggetto della prestazione è il **mero trasporto** da quelle in cui si aggiungono servizi ulteriori, tipicamente aventi natura **ricreativa**.

L'esigenza del chiarimento deriva dal fatto che per il trasporto passeggeri il decreto IVA prevede diverse discipline astrattamente applicabili alle molteplici casistiche concrete, che, evidentemente, possono ingenerare delicate contestazioni in sede di verifica.

Giova rammentare che ai sensi dell'[art. 10](#) comma 1 n. 14) del DPR 633/72 sono **esenti IVA** le prestazioni di **trasporto urbano di persone** effettuate (per via marittima, lacuale, fluviale e lagunare) mediante veicoli da piazza, dovendosi intendere "urbani" quei trasporti effettuati nell'ambito del territorio del Comune, ovvero tra Comuni non distanti tra loro oltre 50 km. Il riferimento ai veicoli da piazza va a quelli adibiti al servizio di taxi, ricompreso negli autoservizi pubblici non di linea, ex [art. 2](#) della L. n. 21/1992, a cui devono inoltre intendersi equiparati gondole e motoscafi (ris. nn. [650613/1988](#) e [50/2018](#)). Per quanto riguarda i medesimi trasporti urbani di persone resi con mezzi diversi da quelli da piazza, si applica l'aliquota del **5%**, stante la riforma di cui all'[art. 1](#) commi 33-35 della L. n. 232/2016 (legge di bilancio 2017). Infine, sono imponibili con l'aliquota del **10%** i servizi di trasporto persone e dei rispettivi bagagli al seguito, diversi dai precedenti, in base al n. 127-*novies* della Tabella [A](#), parte III, acclusa al decreto IVA.

Ciò detto, il profilo innovativo su cui si concentra la risoluzione sta nell'identificazione del criterio discrezionale necessario a suddividere le predette categorie di servizi di trasporto da quelle altre fattispecie – sintetizzabili quali **"prestazioni complesse"** – che, invece, debbono scontare l'aliquota del **22%**.

In particolare, tenuto conto del fatto che, da una parte, né la direttiva [2006/112/Ce](#) né la normativa domestica prevedono una definizione di trasporto di persone, dall'altra, secondo la giurisprudenza Ue, tale definizione deve essere desunta dal suo significato abituale, alla luce del contesto di riferimento e pur sempre del rispetto del canone di interpretazione restrittiva delle esenzioni e del campo di applicazione delle aliquote ridotte (causa [C-83/99](#); ris. n. [478/2008](#)), l'Agenzia ritiene che si debba fare riferimento alla **definizione civilistica** di **trasporto** di cui all'[art. 1678](#) c.c., in base al quale

un vettore si obbliga, verso corrispettivo, a trasferire persone o cose da un luogo a un altro, mediante una propria organizzazione di mezzi e di attività personali e con l'assunzione a suo carico del rischio del trasporto e della direzione tecnica dello stesso (Cass. n. [11430/1992](#)).

Pertanto, i sopra accennati regimi – cioè esenzione o imponibilità con aliquote al 5% o 10% – sono applicabili "solo nelle ipotesi in cui le prestazioni rese dalle imprese armatrici soddisfino la richiamata definizione di trasporto e a condizione che il servizio da esse reso si traduca effettivamente nel **solo c.d. «mero trasporto»** (essendo le predette imprese obbligate e correlativamente remunerate esclusivamente per il trasporto di persone, senza assumere ulteriori e aggiuntive prestazioni)". Da ciò consegue che possono beneficiare dei regimi IVA in parola anche le casistiche in cui il percorso effettuato coincida con rotte turistiche, posto che la finalità ricreativa non incide sulla natura oggettiva dell'agevolazione (ris. n. [361129/1978](#)); nonché i viaggi che prevedano la coincidenza tra porto di partenza e arrivo.

Infine, l'Agenzia precisa che non è ostativa all'applicazione dei predetti regimi la circostanza che parte dei titoli di viaggio siano emessi anche in favore di **gruppi organizzati, agenzie di viaggio** o tour operator, con al seguito una guida turistica remunerata a parte, ma a condizione che il servizio reso dall'impresa armatrice sia solo ed esclusivamente il mero trasporto.

IVA ordinaria in caso di ulteriori prestazioni con finalità ricreativa

Al contrario, laddove l'obbligo assunto dall'armatore riguardi non già il mero trasporto, bensì un diverso e **più articolato servizio**, comprensivo dell'offerta di ulteriori prestazioni con **finalità ricreativa**, rispetto alla cui realizzazione il trasporto di persone appaia meramente strumentale, non si configura un servizio di trasporto vero e proprio e torna applicabile l'aliquota del 22%, in quanto prestazione unica generica ex [art. 3](#) del DPR n. 633/72: tali sono i casi delle gite con intrattenimento presso luoghi turistici, delle mini-crociere senza attracco, con descrizione della costa, ovvero delle escursioni per la pesca sportiva (ris. n. [117/2008](#)). A tal proposito, non è sostenibile che tali prestazioni possano considerarsi accessorie a quella principale di trasporto, poiché non integrano, completano, né rendono possibile quest'ultima (risposta n. [225/2019](#)).

Il licenziamento per superamento del comportamento può essere discriminatorio

Si realizza una discriminazione indiretta se il datore conosce la condizione di fragilità del lavoratore e non lo avvisa dell'approssimarsi della scadenza

/ **Marco MAGAGLIO**

Il comportamento è il periodo di tempo durante il quale il datore di lavoro deve conservare il posto del dipendente in malattia. Il tempo di conservazione del posto di lavoro (c.d. periodo di comportamento) è stabilito dalla legge, dal CCNL o, in mancanza, dagli usi ([art. 2110](#) comma 2 c.c.).

Il datore di lavoro, prima di comunicare al prestatore in malattia il provvedimento espulsivo, dovrà attendere il maturare del periodo di comportamento. In questa ipotesi, il licenziamento è un atto giuridico che opera **autonomamente** e automaticamente al verificarsi del presupposto temporale. Nella comunicazione di licenziamento il datore deve solo indicare tempestivamente l'intervenuto superamento dei giorni di comportamento, considerato che l'inerzia prolungata equivale invece a rinuncia (Cass. n. [23423/2011](#)).

Con l'ordinanza resa il [6 novembre 2020](#) dal Tribunale di Nocera Inferiore si torna sull'argomento della possibile **discriminazione indiretta** ex [art. 2](#) del DLgs. 216/2003 del lavoratore **disabile** licenziato per superamento del periodo di comportamento. In questa ipotesi, il Tribunale conclude per la legittimità del provvedimento espulsivo adottato, evidenziando che, nonostante il datore non avesse comunicato al prestatore portatore di *handicap* l'approssimarsi della scadenza del periodo di comportamento, il licenziamento è da considerarsi legittimo poiché l'inabilità era lieve e perché il prestatore aveva omesso di darne comunicazione al datore.

Sul punto si sono pronunciati il Tribunale di Milano, con la sentenza n. [2875/2016](#), e il Tribunale di Santa Maria Capua Vetere (ordinanza n. [20012/2019](#)), che hanno accertato la discriminazione c.d. indiretta del *modus operandi* datoriale, nonché il Tribunale di Parma (ordinanza del [17 agosto 2018](#)) che ha invece negato l'intento discriminatorio.

I lavoratori licenziati, nei giudizi conclusi con le richiamate decisioni, hanno sostenuto che il loro *status* di invalidi, noto al datore, non è stato da quest'ultimo tenuto nella **debita considerazione** prima di procedere con il provvedimento espulsivo. A detta dei lavoratori, come anche sostenuto nel giudizio conclusosi con l'ordinanza in esame, il datore deve valutare se lo *status* del lavoratore gli consenta la piena percezione dell'epilogo che il prolungarsi della sua assenza dal lavoro potrà avere sul rapporto.

Quindi, se il datore ha la piena consapevolezza del fatto che il dipendente versa in uno stato di disabilità tanto grave da non consentirgli tale percezione, ha

l'onere, secondo i noti principi di correttezza e buona fede, di **comunicare** preventivamente al dipendente l'approssimarsi del superamento del periodo massimo di conservazione del posto di lavoro, onde consentirgli una gestione consapevole dei propri diritti e doveri.

Con l'ordinanza in esame sono stati ribaditi due principi: in primo luogo, l'orientamento granitico della Corte di Cassazione, in ragione del quale il datore di lavoro **non è tenuto** a comunicare al lavoratore l'imminente scadenza del comportamento e quindi, ai fini della legittimità del licenziamento, non rileva la mancata conoscenza da parte del lavoratore dell'avvicinarsi del predetto termine (Cass. n. [11314/2015](#)). Viene così confermato che "non costituisce violazione da parte del datore di lavoro dei principi di correttezza e buona fede nella esecuzione del contratto la mancata comunicazione al lavoratore dell'approssimarsi del superamento del periodo di comportamento, in quanto tale comunicazione servirebbe in realtà a consentire al dipendente di porre in essere iniziative, quali richieste di ferie o di aspettativa, sostanzialmente elusive dell'accertamento della sua inidoneità ad adempiere l'obbligazione" (Cass. n. [20761/2018](#)).

In secondo luogo, viene però ricordato che tale obbligo **sussiste** laddove il datore sia a conoscenza che il dipendente, per causa a quest'ultimo non ascrivibile, si trovi in una condizione di salute tale da aver perso la cognizione della realtà. Quindi, la gestione del rapporto secondo criteri di normalità si risolverebbe, in questa ipotesi, in un atto indirettamente discriminatorio.

I giudici intendono quindi sollecitare una gestione differente di **situazioni differenti**, concludendo che i presupposti della configurazione di una fattispecie di discriminazione indiretta sono la condizione di fragilità del lavoratore e la conoscenza da parte del datore di tale condizione.

Sussistendo gli indicati presupposti, anche se l'obbligo di comunicazione dell'approssimarsi del termine di comportamento non sia previsto dal CCNL applicabile, detta comunicazione si impone in ragione dell'applicazione dei comuni canoni di buona fede e correttezza, ex [art. 1175](#) c.c., e dei principi di solidarietà sociale, ex [art. 2](#) Cost. In questa ottica, e solo allorché la patologia del prestatore sia grave e tendenzialmente invalidante, il datore deve **preavvertire** il prestatore dell'imminenza del maturare del comportamento; diversamente il licenziamento potrebbe essere qualificato come discriminatorio.

Valido il diritto al silenzio anche nei procedimenti davanti alla CONSOB

Per la Corte Ue il diritto costituisce una norma internazionale generalmente riconosciuta, che si trova al centro della nozione di equo processo

/ Maria Francesca ARTUSI

Nei procedimenti per **abuso di informazioni privilegiate** e di manipolazione del mercato, la normativa nazionale di uno Stato Ue può prevedere di **non sanzionare** una persona fisica, che, nel corso di un'indagine svolta nei suoi confronti dall'autorità competente, si rifiuti di fornire risposte che facciano emergere la sua responsabilità per un illecito passibile di sanzioni amministrative aventi "carattere penale" oppure la sua responsabilità penale.

Così si conclude la sentenza della Corte di Giustizia Ue relativa alla causa [C-481/19](#), stabilendo la validità del c.d. "diritto a non autoincriminarsi" o "**diritto al silenzio**" anche nei procedimenti avanti alla CONSOB.

La questione era stata sollevata dalla Corte Costituzionale italiana (Corte Cost. n. [117/2019](#)) in un caso in cui l'autorità di vigilanza aveva irrogato a un soggetto sanzioni pecuniarie per l'infrazione amministrativa di **insider trading**. Essa aveva altresì inflitto a costui una sanzione pecuniaria dell'importo di 50.000 euro per l'infrazione amministrativa di cui all'[art. 187-quinquiesdecies](#) del DLgs. 58/98, per avere rinviato più volte la data dell'audizione alla quale era stato convocato nella sua qualità di persona informata dei fatti e per essersi **rifiutato di rispondere** alle domande che gli erano state rivolte una volta presentatosi.

Tale art. 187-*quinquiesdecies* prevede sanzioni applicabili in caso di omessa collaborazione alle indagini e rappresenta l'attuazione di un obbligo posto dalla direttiva [2003/6/Ce](#) e dal regolamento Ue [596/2014](#).

D'altra parte, il "diritto al silenzio" è previsto dagli [artt. 47 e 48](#) della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

La questione qui affrontata riguarda, da un lato, l'interpretazione della normativa europea sul **market abuse**, dall'altro, la possibilità di applicare il diritto in questione non soltanto ai procedimenti penali, ma anche nelle audizioni personali disposte dalla CONSOB nell'ambito della sua attività di vigilanza.

Già l'Avvocato generale presso la Corte di Lussemburgo (nelle sue [conclusioni](#) del 27 ottobre scorso) aveva affermato che le disposizioni unionali che hanno dato origine all'art. 187-*quinquiesdecies* possono essere interpretate in conformità al diritto al silenzio, nel senso che esse **non impongono** agli Stati membri di **sanzionare** coloro che rifiutano di rispondere a domande dell'autorità di vigilanza da cui possa emergere la propria responsabilità per un illecito passibile di sanzioni amministrative di "natura penale".

Con la pronuncia in commento, i giudici Ue confermano tale impostazione precisando che l'[art. 14](#) par. 3 della direttiva 2003/6/Ce e l'[art. 30](#), par. 1 lettera b) del Regolamento Ue n. [596/2014](#), relativi agli abusi di mercato vanno letti alla luce dei citati artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

Richiamando la Corte EDU, le motivazioni della sentenza spiegano che il diritto al silenzio costituisce una norma internazionale generalmente riconosciuta, che si trova al centro della nozione di **equo processo**. In quanto tale, esso non può ragionevolmente essere limitato alle confessioni di illeciti o alle osservazioni che chiamino direttamente in causa la persona interrogata, bensì comprende anche le informazioni su questioni di fatto che possano essere successivamente utilizzate a sostegno dell'accusa e avere così un impatto sulla condanna o sulla sanzione inflitta a tale persona. Ciò – evidentemente – non giustifica qualsiasi omessa collaborazione con le autorità competenti, qual è il caso di un rifiuto di presentarsi a un'audizione prevista da tali autorità o di manovre dilatorie miranti a rinviare lo svolgimento dell'audizione stessa.

Tre criteri per identificare il "carattere penale" di sanzioni amministrative

Punto centrale della tematica è l'affermazione che il diritto al silenzio è destinato ad applicarsi nel contesto di procedure suscettibili di sfociare nell'inflizione di sanzioni amministrative presentanti "**carattere penale**". Tre sono i criteri per identificare questo "carattere penale": la qualificazione giuridica dell'illecito nell'ordinamento interno, la natura stessa dell'illecito e il grado di severità della sanzione che l'interessato rischia di subire.

Si torna qui sulla dibattuta problematica dei rapporti tra il procedimento amministrativo e il procedimento penale e sull'applicabilità al primo delle garanzie previste dal secondo, che fonda molte pronunce delle corti internazionali soprattutto in materia di *ne bis in idem*.

In sintesi, il diritto al silenzio impedisce che qualcuno venga sanzionato per il suo rifiuto di fornire all'autorità competente, nell'ambito dell'abuso di informazioni privilegiate e della manipolazione del mercato, informazioni che potrebbero far emergere la sua **responsabilità penale** o di "**natura penale**" nel senso di cui si è detto.

Publicato in Gazzetta Ufficiale il decreto che dà attuazione al servizio di fatturazione automatica

L'art. 5 del CAD (DLgs. [82/2005](#)), che ha previsto l'istituzione del sistema pagoPA, dispone, al comma 6-*sexies* (introdotto dall'art. 21 del DL 124/2019, decreto fiscale collegato alla legge di bilancio 2020), che la piattaforma tecnologica possa essere utilizzata anche "per **facilitare e automatizzare**, attraverso i pagamenti elettronici, i processi di certificazione fiscale tra soggetti privati, tra cui la fatturazione elettronica e la memorizzazione e trasmissione dei dati dei corrispettivi giornalieri".

Le regole di funzionamento di tale piattaforma per le finalità testé indicate sono demandate a un successivo decreto. Nella serata di ieri è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il decreto della Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento per la Trasformazione digitale 12 dicembre 2020 con il quale vengono definite le regole tecniche del servizio di **fatturazione automatica** di cui all'[art. 5](#) comma 6-*sexies* del DLgs. 82/2005.

Grazie al provvedimento, sarà possibile realizzare un sistema centralizzato in grado di **semplificare** lo scambio di informazioni fra i soggetti coinvolti in una transazione commerciale che prevede l'emissione della fattura elettronica, agevolando così "professionisti e micro-imprese presso piccoli o medi esercenti che possono riscontrare difficoltà nell'utilizzo dei relativi servizi".

Il suddetto servizio di fatturazione automatica, previsto nel decreto pubblicato ieri, si applica ai pagamenti effettuati tramite utilizzo di carte di debito, carte di credito, carte prepagate o altre applicazioni che consentono di eseguire bonifici o, ancora "tramite altri sistemi di pagamento messi a disposizione presso punti vendita presenti sul territorio nazionale".

Per i commercialisti necessaria una semplificazione dell'apprendistato

Nel corso di un'audizione informale tenutasi ieri alla Camera in merito alla proposta del Piano Nazionale per la Ripresa e la Resilienza (finanziato dal c.d. "Recovery Fund"), il Consigliere nazionale dei commercialisti con delega alle tematiche del lavoro, Roberto Cunsolo, ha manifestato per conto della categoria condivisione in merito agli obiettivi strategici di miglioramento del **mercato del lavoro**. Con l'occasione è stato altresì auspicato un intervento di semplificazione e valorizzazione delle tipologie di apprendistato ex [artt. 41](#) e ss. del DLgs. 81/2015, nonché un rafforzamento delle politiche attive del lavoro e un rilancio dell'occupazione giovanile e femminile.

Con particolare riferimento all'**apprendistato**, si evidenzia l'opportunità di introdurre misure di attuazione e semplificazione, implementando l'offerta formativa pubblica e armonizzando le diverse qualifiche e qualificazioni professionali idonee a consentire una correlazione tra standard formativi e professionali.

Inoltre, per i commercialisti si reputa necessaria una migliore intelligibilità degli **obblighi formativi** in capo ai datori di lavoro, al fine di evitare che i rapporti di apprendistato professionalizzante possano essere censurati per violazione dei doveri contrattuali di formazione e addestramento. Anche gli adempimenti amministrativi correlati alla instaurazione di un rapporto di apprendistato professionalizzante andrebbero razionalizzati e uniformati su tutto il territorio nazionale, ad esempio attraverso un unico canale informativo per l'invio delle comunicazioni obbligatorie e dei piani formativi individuali.

Inoltre, per i commercialisti andrebbe valutata l'introduzione di un nuovo contratto di lavoro a contenuto **formativo** per la riqualificazione di soggetti a rischio di esclusione dal mercato del lavoro, sostenuto da agevolazioni economiche e normative.

Ammortamento finanziario escluso per il diritto di superficie tra privati

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. [2229](#) depositata ieri, 2 febbraio 2021, ha affermato, confermando quanto in precedenza previsto dalla pronuncia n. 32635/2019 (si veda "[Ammortamento finanziario limitato alle concessioni pubbliche](#)" del 13 dicembre 2019), che l'[art. 104](#) del TUIR, che disciplina l'**ammortamento finanziario** dei beni gratuitamente devolvibili, si applica soltanto alle concessioni rilasciate dagli enti

pubblici, mentre non è applicabile ai costi sostenuti dal **privato**, titolare del diritto di superficie, per la realizzazione della costruzione sul fondo, a fronte della devoluzione gratuita dei beni al concedente il diritto di superficie ai sensi dell'[art. 953](#) c.c. alla scadenza del termine previsto nel contratto.

Nei rapporti privatistici trova applicazione l'**ammortamento tecnico** di cui all'[art. 102](#) del TUIR.

Bonus prima casa anche se si scioglie per mutuo consenso la donazione

L'Agenzia delle Entrate, nella risposta a interpello n. [77](#), pubblicata ieri, ha affermato che la risoluzione per mutuo consenso della donazione con cui il contribuente aveva trasferito a terzi un immobile, a suo tempo acquistato con l'agevola-

senso della donazione con cui il contribuente aveva trasferito a terzi un immobile, a suo tempo acquistato con l'agevola-

zione prima casa, al fine di poter godere dell'agevolazione sul successivo **acquisto** a titolo oneroso, non fa venire meno l'agevolazione sul secondo acquisto.

Si ricorda che il comma 4-*bis* della Nota II-*bis* all'[art. 1](#) della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86 prevede che l'aliquota agevolata dell'imposta di registro (2%) trovi applicazione anche per gli acquisti che non soddisfano la condizione richiesta dalla lett. c) della Nota II-*bis* (ovvero anche se l'acquirente è titolare, al momento del nuovo acquisto, anche per quote, del diritto di proprietà, nuda proprietà, uso, usufrutto o abitazione, su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con l'agevolazione prima casa), a condizione che l'abitazione precedentemente acquistata col beneficio venga **alienata** entro un anno dalla data dell'atto di acquisto della nuova "prima casa".

L'Agenzia ha confermato che detta condizione si considera soddisfatta anche nel caso in cui l'atto di donazione con cui il contribuente ha alienato la prima abitazione sia stato con-

sensualmente risolto, in quanto la risoluzione consensuale, che realizza la retrocessione del bene donato in capo all'originario donante, configura un **nuovo** atto di donazione (*cfr.* risposta interpello n. [443/2019](#)). Dunque, il mutuo dissenso della precedente donazione non comporta la decadenza dall'agevolazione prima casa goduta sull'acquisto oneroso, in quanto l'istante ha effettivamente alienato l'immobile preposseduto entro un anno dalla data del secondo acquisto, come richiesto dalla Nota II-*bis* all'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86.

Inoltre, lo scioglimento per mutuo consenso della donazione non rientra fra le fattispecie di **decadenza** dall'agevolazione disciplinate dalla Nota II-*bis*.

L'Agenzia ha precisato, infine, che l'atto di risoluzione per mutuo consenso del precedente atto di donazione deve essere assoggettato a registrazione in termine fisso, con applicazione dell'imposta in misura **fissa** (200 euro; *cfr.* ris. Agenzia Entrate n. [20/2014](#)).