

Giovedì 11 febbraio 2021

IL CASO DEL GIORNO

L'errore nel codice catastale apre le porte al litisconsorzio

/ Alfio CISSELLO

Può accadere che il contribuente, nella predisposizione del **modello F24** per il versamento dell'IMU, indichi un codice catastale di un Comune diverso da quello competente. In questa evenienza, le somme pagate a titolo di IMU (o altro tributo locale) destinate, per fare un [...]

PAGINA 2

IL PUNTO PROCEDURE CONCORSUALI

Credito IVA ante fallimento distinto da quello nato nel corso della procedura

/ Saverio MANCINELLI

Nel corso del fallimento, va analizzata la sorte del **credito IVA**, segnando la distinzione tra credito IVA derivante dall'impresa debitrice e credito IVA sorto nel corso [...]

PAGINA 10

FISCO

Dichiarazione IVA con il quadro VP entro il 1° marzo 2021

Possibile la presentazione inclusiva dei dati delle liquidazioni periodiche del quarto trimestre 2020

/ Mirco GAZZERA e Emanuele GRECO

La comunicazione dei dati delle liquidazioni relativa al quarto trimestre deve essere presentata entro l'ultimo giorno del mese di febbraio dell'anno seguente (art. 21-bis comma 1 del DL 78/2010).

Qualora scada di sabato o in un giorno festivo, il termine di presentazione è posticipato al primo giorno lavorativo successivo (art. 7 comma 1 lett. h) del DL 70/2011).

Poiché il 28 febbraio 2021 cade di domenica, con riguardo alla comunicazione riferita al quarto trimestre 2020 il predetto termine dovrebbe essere posticipato al **1° marzo 2021**.

Per i soggetti passivi è attualmente possibile effettuare la comunicazione relativa al quarto trimestre nell'ambito della dichiarazione IVA annuale, come previsto dall'art. 12-*quater* del DL 34/2019. In tale ipotesi, la dichiarazione deve essere presentata entro il mese di febbraio dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, **compilando il quadro VP**.

Anche nel caso di presentazione della dichiarazione IVA per il 2020 inclusiva del quadro VP, il termine è da intendersi differito al 1° marzo 2021 (per un differimento simile, con riguardo alla dichiarazione per l'anno 2019, si veda la circ. Assonime 27 aprile 2020 n. 6).

Se la dichiarazione annuale è presentata dopo il predetto termine, le istruzioni del modello IVA 2021 per il 2020 precisano che il quadro VP **non può essere compilato**.

A margine, si segnala che, stando alle specifiche tecniche approvate con il provv. Agenzia delle Entrate n. 28962/2021, la compilazione del quadro VP risulterebbe impedita solamente se la dichiarazione fosse predisposta dopo il 12 marzo 2021. Alla luce del predetto quadro normativo, tuttavia, questa data parrebbe un mero refuso derivante dal non corretto aggiornamento delle specifiche tecniche relative al precedente periodo d'imposta (2019). Per quest'ultima annualità, la scadenza in [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Definitive le istruzioni dell'Agenzia delle Entrate sulle comunicazioni DAC 6

Per i buoni pasto ai dipendenti in smart working non imponibilità confermata

Il rimborso da errore sulla competenza fiscale decorre da ciascuna rata

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

PROFESSIONI

Rinviate le elezioni nazionali dei commercialisti

/ Savino GALLO

A due giorni dal termine per la presentazione delle liste, e con i due schieramenti ormai pronti a depositarle, arriva lo **stop** del Ministero della Giustizia alle **elezioni** [...]

PAGINA 5

L'errore nel codice catastale apre le porte al litisconsorzio

Sembra corretto notificare il ricorso ai due Comuni se il riversamento non inizia in tempo utile

/ Alfio CISSELLO

Può accadere che il contribuente, nella predisposizione del **modello F24** per il versamento dell'IMU, indichi un codice catastale di un Comune diverso da quello competente.

In questa evenienza, le somme pagate a titolo di IMU (o altro tributo locale) destinate, per fare un esempio, al Comune di Chiusi (SI), possono finire nelle casse del Comune di Pontinvrea (SV).

Al fine di regolare tale situazione, è stato emanato il decreto ministeriale 24 febbraio 2016, attuativo dell'[art. 1](#) comma 722 della L. 147/2013, che, all'art. 2, così stabilisce: "per i versamenti effettuati (...) a un **ente locale diverso** da quello destinatario del tributo, l'ente locale che viene a conoscenza dell'errato versamento, anche a seguito di comunicazione del contribuente, procede al riversamento all'ente locale competente delle somme indebitamente percepite entro centottanta giorni dal momento in cui ne è venuto a conoscenza. Nella comunicazione di cui al comma 1, il contribuente indica gli estremi del versamento, l'importo versato, i dati catastali dell'immobile cui si riferisce il versamento, l'ente locale destinatario delle somme e l'ente locale che ha ricevuto erroneamente il versamento".

In assenza di ciò, come rilevato nella circolare 14 aprile 2016 n. 1 del Ministero dell'Economia e delle Finanze, si evita la seguente e complicata fattispecie: da un lato, il contribuente deve presentare istanza di rimborso all'ente locale che (per errore) ha ricevuto le somme, dall'altro, deve in sostanza prestare **acquiescenza** all'accertamento per omesso versamento emesso dal Comune "giusto", comprensivo di sanzioni e interessi. Il Ministero afferma: "tale prassi, farraginoso ed estremamente penalizzante per il contribuente, non ha più ragione di sussistere, poiché la legge impone al comune incompetente di riversare le somme a quello competente".

Succede però che, comunque, il Comune notifichi al contribuente l'accertamento per **omesso versamento** comprensivo di sanzioni e interessi.

Infatti, il contribuente magari nemmeno si accorge di avere indicato nel modello F24 un codice catastale errato. Nel contempo, quello che ha ricevuto le somme non attiva per tempo la procedura di riversamento, che ben può (se non deve) avere impulso d'ufficio.

Tanto premesso, occorre in primo luogo inviare alla PEC di entrambi i Comuni la comunicazione ex art. 2 del DM 24 febbraio 2016, facendo presente l'accaduto e instando per la **procedura di riversamento** (tornando all'esempio indicato, sia al Comune di Chiusi sia al Comune di Pontinvrea).

Se il Comune (nella specie quello di Chiusi), ha nel frattempo notificato l'accertamento per omesso versamento (del tutto legittimamente, in quanto ignaro dell'errore di compilazione del modello F24), purtroppo bisogna impugnarlo, salvo che il Comune di Chiusi riceva per tempo le somme da quello di Pontinvrea e quindi abbia annullato l'accertamento.

L'avviso di accertamento, a livello generale, si ritiene nullo, in quanto l'errore commesso dalla contribuente, consistente nell'indicare un **errato codice catastale** nel modello F24, non integra tecnicamente un omesso versamento, ma comporta l'attivazione della procedura di riversamento illustrata.

La fattispecie si presenta però sostanzialmente unica in ambito processuale tributario: da un errore commesso in buona fede (codice catastale di un diverso Comune), scaturisce un accertamento la cui pretesa può essere paralizzata solo da un ente impositore diverso da quello che lo ha emesso, **tenuto all'attivazione** della procedura di riversamento.

L'[art. 14](#) comma 3 del DLgs. 546/92 stabilisce: "Possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso".

Alla luce di ciò, il ricorso notificato al Comune di Chiusi andrà a nostro avviso notificato anche al Comune di Pontinvrea, ma il deposito comunque dovrà avvenire presso la C.T. Prov. Siena, posto che la **competenza del giudice** si radica in base alla sede dell'ente impositore.

Per prudenza ricorrere è d'obbligo

Il ricorso andrà proposto in primo luogo nei confronti del Comune che ha emesso l'accertamento, con PEC indirizzata pure all'altro, il quale, in difetto, non potrà che essere **chiamato in causa** su istanza di parte o addirittura d'ufficio dal giudice. Si potrebbe ritenere che la chiamata in causa possa provenire solo dal giudice o debba essere autorizzata dal medesimo, ma si tratta di una soluzione potenzialmente contrastante con l'economia processuale.

Se, nel corso del giudizio, la procedura di riversamento viene effettuata, il processo sarà estinto per cessata materia del contendere, in quanto il Comune di Chiusi non potrà che annullare l'atto in **autotutela**.

Il giudice tributario, tuttavia, comunque e salva diversa richiesta delle parti, dovrà pronunciarsi sulle spese, compensandole oppure ponendole a carico della parte nei cui confronti si ravvisano profili di colpa.

Dichiarazione IVA con il quadro VP entro il 1° marzo 2021

Possibile la presentazione inclusiva dei dati delle liquidazioni periodiche del quarto trimestre 2020

/ **Mirco GAZZERA e Emanuele GRECO**

La [comunicazione dei dati delle liquidazioni](#) relativa al quarto trimestre deve essere presentata entro l'ultimo giorno del mese di febbraio dell'anno seguente ([art. 21-bis](#) comma 1 del DL 78/2010).

Qualora scada di sabato o in un giorno festivo, il termine di presentazione è posticipato al primo giorno lavorativo successivo ([art. 7](#) comma 1 lett. h) del DL 70/2011).

Poiché il 28 febbraio 2021 cade di domenica, con riguardo alla comunicazione riferita al quarto trimestre 2020 il predetto termine dovrebbe essere posticipato al **1° marzo 2021**.

Per i soggetti passivi è attualmente possibile effettuare la comunicazione relativa al quarto trimestre nell'ambito della [dichiarazione IVA](#) annuale, come previsto dall'[art. 12-quater](#) del DL 34/2019. In tale ipotesi, la dichiarazione deve essere presentata entro il mese di febbraio dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, **compilando il quadro VP**.

Anche nel caso di presentazione della dichiarazione IVA per il 2020 inclusiva del quadro VP, il termine è da intendersi differito al 1° marzo 2021 (per un differimento simile, con riguardo alla dichiarazione per l'anno 2019, si veda la circ. Assonime 27 aprile 2020 n. 6).

Se la dichiarazione annuale è presentata dopo il predetto termine, le istruzioni del modello IVA 2021 per il 2020 precisano che il quadro VP **non può essere compilato**.

A margine, si segnala che, stando alle specifiche tecniche approvate con il provv. Agenzia delle Entrate n. [28962/2021](#), la compilazione del quadro VP risulterebbe impedita solamente se la dichiarazione fosse predisposta dopo il 12 marzo 2021. Alla luce del predetto quadro normativo, tuttavia, questa data parrebbe un mero refuso derivante dal non corretto aggiornamento delle specifiche tecniche relative al precedente periodo d'imposta (2019). Per quest'ultima annualità, la scadenza in esame era il 2 marzo 2020 (si veda "[Al fofinish il modulo di controllo per consentire l'invio del modello IVA con quadro VP](#)" del 3 marzo 2020).

Successivamente al 1° marzo 2021, è possibile regolarizzare l'omesso invio della comunicazione dei dati delle liquidazioni, nonché eventuali errori di compilazione. La regolarizzazione può avvenire anche beneficiando dell'istituto del **ravvedimento operoso** ([art. 13](#) del DLgs. 472/97).

Per l'omessa, incompleta o infedele comunicazione dei

dati è dovuta la sanzione amministrativa da 500 a 2.000 euro ([art. 11](#) comma 2-ter del DLgs. 471/97) ridotta alla metà se la regolarizzazione avviene entro 15 giorni dalla scadenza (16 marzo 2021, nel caso in esame), ferma restando l'ulteriore riduzione derivante dal [ravvedimento operoso](#).

Sotto il profilo operativo, decorsa la scadenza per l'invio della comunicazione delle liquidazioni periodiche dell'ultimo trimestre 2020 (1° marzo 2021), è possibile regolarizzare in dichiarazione eventuali errori od omissioni **compilando il quadro VH** (o il quadro VV per la liquidazione IVA di gruppo).

Come precisato dalla circ. Assonime n. 6/2020, in particolare, se il soggetto passivo intende inviare, integrare o correggere i dati omessi, incompleti o errati è tenuto a compilare:

- il quadro VP, se la dichiarazione annuale è stata presentata entro il mese di febbraio (cioè 1° marzo 2021), presentando una dichiarazione "**Correttiva nei termini**" nella quale non deve essere compilato il quadro VH (o il quadro VV per la liquidazione IVA di gruppo), in assenza di dati da inviare, integrare o correggere per i trimestri precedenti al quarto;
- il quadro VH (o il quadro VV per la liquidazione IVA di gruppo), se la dichiarazione annuale è stata presentata oltre il mese di febbraio (cioè 1° marzo 2021), con una dichiarazione "Correttiva nei termini" ove indicare tutti i dati richiesti nel quadro, inclusi quelli non oggetto di invio, integrazione o correzione, anche se questi ultimi sono stati indicati nel quadro VP della dichiarazione.

Quadro VH non sempre da compilare

Peraltro, come nei modelli precedenti, le istruzioni della dichiarazione IVA per il 2020 chiariscono che il quadro VH non deve essere compilato se i dati omessi, incompleti o errati **non rientrano** fra quelli da indicare nel predetto quadro. Si pensi a una comunicazione delle liquidazioni ove non sono state computate operazioni che non incidono sulla determinazione dell'IVA da versare o a credito, come quelle esenti o non imponibili IVA. In questo caso, nella circ. Assonime 19 aprile 2018 n. 9 è stato sostenuto che tali errori possono essere sanati attraverso l'indicazione dei dati corretti nel quadro VE e VF della dichiarazione.

Definitive le istruzioni dell'Agenzia delle Entrate sulle comunicazioni DAC 6

La circolare n. 2/2021 recepisce solo in parte le indicazioni emerse nella fase di consultazione

/ Gianluca ODETTO

L'Agenzia delle Entrate ha diramato la versione definitiva della circolare sugli obblighi di comunicazione delle operazioni internazionali potenzialmente pericolose, introdotti dalla direttiva [2018/822/UE](#) ("**DAC 6**") e oggetto di attuazione da parte dell'Italia prima con il DLgs. [100/2020](#) e dopo con il DM [17 novembre 2020](#) e il provv. n. [364425/2020](#).

La versione definitiva della circolare fa seguito alla fase di consultazione sulla bozza del documento, conclusasi il 15 gennaio 2021.

Una prima parte del documento (circolare n. [2/2021](#)) prende in considerazione i **soggetti** tenuti agli adempimenti, distinguendo tra i promotori e i fornitori di servizi (questi ultimi esclusi dagli obblighi se la loro prestazione è limitata alla consulenza o all'assistenza su un meccanismo già attuato).

L'Agenzia precisa, integrando il contenuto della bozza di circolare, che tra queste prestazioni rientrano i pareri sui rischi fiscali del meccanismo stesso, le consulenze sugli adempimenti riguardanti il meccanismo, la predisposizione dei *Masterfile* e dei *country file* riferiti ai prezzi di trasferimento, le predisposizioni dei documenti per le procedure amichevoli, ecc.

Per quanto riguarda i **presupposti** di carattere oggettivo, l'Agenzia delle Entrate esamina, in particolare, i fattori che rendono l'operazione o accordo "transnazionali" (e, quindi, suscettibili di attivare l'obbligo di *reporting*), la nozione di "riduzione d'imposta", necessaria affinché siano oggetto di comunicazione le operazioni o accordi rientranti negli *hallmark* A, B, C ed E, nonché i criteri di valutazione del "vantaggio principale".

Si conferma, in particolare, l'impostazione della bozza di circolare secondo cui gli obblighi di comunicazione sussistono anche se gli effetti dell'operazione o accordo sono poi "**neutralizzati**" in epoca successiva a seguito di disposizioni specifiche (es. CFC, norme anti-ibridi, ecc.); si conferma, inoltre, che la riduzione dell'imposta si valuta con riferimento agli Stati dell'Unione europea, e che se la riduzione dell'imposta ha luogo in Italia i partecipanti al meccanismo sono tenuti agli obblighi di comunicazione anche se localizzati in Stati privi di accordi per lo scambio dei dati MDR (di fatto, in tutti gli Stati non appartenenti all'Unione europea).

Per quanto riguarda il criterio del **vantaggio principale**, regolato dall'[art. 7](#) comma 2 del DM 17 novembre 2020, anche in questo caso l'Agenzia delle Entrate ne conferma il carattere meramente numerico, il quale prescinde quindi da valutazioni in merito alla elusività o meno dell'operazione considerata.

Una larga parte del documento è poi dedicata all'analisi

si degli elementi distintivi (*hallmark*) a fronte dei quali l'operazione si considera oggetto di attenzione.

Non risulta più presente, ad esempio, tra gli esempi relativi alle operazioni da comunicare caratterizzate dall'*hallmark* B.2, quello della "**trasformazione**" del reddito d'impresa in dividendi a seguito delle manovre sui prezzi di trasferimento (esempio 12 della bozza di circolare), per cui tali operazioni sembrano escluse dal monitoraggio.

Sono invece sostanzialmente confermate le linee interpretative contenute nella bozza di circolare in merito alle operazioni che rientrano negli *hallmark* D, tese a compromettere le procedure di scambio di informazioni e l'individuazione del titolare effettivo.

Per quanto riguarda il valore delle operazioni da comunicare, la circolare n. 2/2021 replica le indicazioni desumibili dalla lettura dell'[art. 2](#) del DM 17 novembre 2020, ai sensi del quale, in termini generali, il valore è quello del vantaggio fiscale derivabile dal meccanismo transfrontaliero, determinato quale differenza tra le imposte da assolvere sulla base del meccanismo e le imposte che sarebbero dovute in assenza dello stesso; solo per la maggior parte delle operazioni e accordi che presentano gli *hallmark* D occorre indicare il **valore** dei conti finanziari.

In tale ultimo caso, precisa l'Agenzia delle Entrate, la data a cui fare riferimento è quella del **31 dicembre** dell'anno solare precedente a quello della segnalazione; per i conti aperti successivamente a tale data occorre fare riferimento al valore dell'ultimo giorno del mese solare precedente a quello in cui ricorre l'obbligo di segnalazione.

L'Agenzia precisa che il valore del meccanismo deve sempre essere inserito nelle comunicazioni; tuttavia, laddove esso non sia determinabile dal soggetto tenuto all'obbligo, si può inserire il valore "0".

Importo "0" se il valore non è determinabile

Vengono da ultimo confermate, sul piano **sanzionatorio**, la riduzione al 50% delle penalità in caso di comunicazione effettuata nei 15 giorni successivi alla scadenza, nonché la possibilità di mitigare le sanzioni stesse attraverso il ravvedimento. Allo stesso modo, è confermato che alle violazioni in esame si applica il cumulo giuridico ([art. 12](#) comma 1 del DLgs. 472/97).

Come già annunciato con apposito [comunicato stampa](#), infine, è confermata la non applicazione delle sanzioni per le comunicazioni che verranno presentate entro il **28 febbraio 2021**.

Rinviate le elezioni nazionali dei commercialisti

Secondo il Ministero della Giustizia, il prossimo CNDCEC dovrà essere eletto da nuovi Ordini locali e non da quelli "scaduti"

/ Savino GALLO

A due giorni dal termine per la presentazione delle liste, e con i due schieramenti ormai pronti a depositarle, arriva lo **stop** del Ministero della Giustizia alle **elezioni** per il rinnovo del Consiglio nazionale dei commercialisti, in programma il 13 aprile.

Con una lettera recapitata ieri, infatti, via Arenula ha comunicato l'accoglimento della richiesta di sospensione del procedimento elettorale avanzata dal Consiglio nazionale, nella convinzione che a eleggere il nuovo CNDCEC debbano essere i **nuovi Ordini** locali e non quelli attuali.

"Questo ufficio – scrive il Ministero – condivide le argomentazioni contenute nella nota (il CNDCEC nel motivare la richiesta di spostamento delle elezioni ha allegato anche un parere legale, ndr) con riferimento alla necessità che l'elezione del Consiglio nazionale **avvenga successivamente** a quella degli organi territoriali, ritenendo non conforme alla disciplina normativa la circostanza che l'elezione possa avvenire da parte degli Ordini territoriali il cui mandato è scaduto".

Di conseguenza, ritenuta "prioritaria" l'esigenza di spostare le elezioni nazionali a una data successiva a quelle per il rinnovo degli Ordini locali, attualmente sospese dall'ordinanza cautelare n. 7323/2020 del Consiglio di Stato, il Ministero esprime "**parere favorevole** al chiesto differimento". Al momento, non viene indicata una nuova data, anche perché, a questo punto, molto dipenderà dall'evolversi della vicenda giudiziaria attinente alle elezioni locali, ma il Ministero fa sapere che "avrà cura" di comunicarla dopo aver sentito il Consiglio nazionale.

Spiegando che a eleggere il prossimo CNDCEC debbano essere i nuovi Ordini locali e non quelli scaduti, il Ministero fa chiarezza su una serie di questioni legate alla detenzione dell'**elettorato attivo**. Al netto dell'emendamento "Currò" al Milleproroghe, che di fatto potrebbe tenere in vita gli Ordini locali fino all'elezione del prossimo Consiglio nazionale (peraltro creando problemi di coordinamento con la decisione assunta dal Ministero), il mandato degli attuali Ordini locali è scaduto il 31 dicembre scorso e non è ancora stato ufficialmente prorogato da alcun provvedimento. Se le elezioni si fossero svolte ad aprile, gli Ordini chiamati a esprimersi sarebbero stati gli stessi che hanno eletto l'attuale Consiglio nazionale, dunque avrebbero

votato due volte. Si sarebbe potuto verificare il caso di un Presidente o un Consigliere locale chiamato a votare per sé stesso in quanto candidato al Consiglio nazionale. C'è poi la questione Roma, che non avrebbe potuto prendere parte al voto in quanto Ordine commissariato. Anche nelle precedenti tornate elettorali si è verificato il caso che alcuni ODCEC venissero esclusi dal voto in quanto commissariati, ma è anche vero che Roma è il primo Ordine d'Italia in termini di iscritti, oltre 10 mila su 120 mila totali.

Incongruenze che avevano indotto diversi esponenti di categoria a lanciare un **appello** ai leader dei due schieramenti attualmente in campo: trovare una sorta di *gentlemen agreement* che li inducesse a non presentare alcuna lista (si veda "[Fermiamoci un attimo, non si devono presentare le liste del CNDCEC](#)"). Un tentativo di accordo sarebbe anche stato fatto, ma tutto si è arenato perché nessuno avrebbe potuto garantire che, in extremis, non venisse presentata una terza lista, la quale, a quel punto, avrebbe corso da sola. Negli ultimi giorni, entrambi gli schieramenti hanno continuato a lavorare per definire i componenti delle liste, che erano già pronte per essere presentate.

Tutto superato dalla decisione assunta ieri dal Ministero, che definisce le questioni strettamente elettorali, ma lascia sul tavolo i **dubbi** relativi al periodo che intercorre fino all'effettivo svolgimento delle elezioni.

Posto che la vicenda giudiziaria potrebbe protrarsi per diversi mesi, **cosa succederà** al Consiglio nazionale? La frase della missiva in cui si spiega che "sarà cura di questo Ministero, sentito il Consiglio nazionale, indicare la nuova data" delle elezioni lascia intendere, almeno implicitamente, che un Consiglio nazionale da sentire comunque ci sarà e che quindi non si procederà con il commissariamento.

Manca, però, un provvedimento ufficiale che disponga la proroga e che definisca le **attribuzioni** del CNDCEC, se cioè dovrà limitarsi all'ordinaria amministrazione o sarà nel pieno dei propri poteri. Possibile che, vista la ristrettezza dei tempi (domani sarebbero scaduti i termini per la presentazione delle liste), il Ministero abbia deciso di occuparsi solo delle questioni più urgenti, ma è lecito attendersi a breve delle decisioni anche sulle altre questioni irrisolte.

Per i buoni pasto ai dipendenti in smart working non imponibilità confermata

Valgono i limiti di esenzione previsti dall'art. 51 del TUIR per le prestazioni sostitutive del servizio di mensa

/ Pamela ALBERTI

I buoni pasto concessi ai dipendenti in smart working non concorrono alla formazione del reddito del lavoratore nei limiti previsti dall'[art. 51](#) comma 2 lett. c) del TUIR. Lo ha chiarito la DRE Lazio nella risposta a interpello n. [956-2631/2020](#), confermando in sostanza l'**irrelevanza** della **modalità di svolgimento** dell'attività lavorativa ai fini dell'applicazione del regime di favore per i buoni pasto (si veda "[Non imponibili i buoni pasto ai dipendenti in smart working](#)" del 3 aprile 2020).

Sotto il profilo dell'imposizione diretta, in deroga al principio di onnicomprensività che disciplina il reddito di lavoro dipendente, l'art. 51 comma 2 lett. c) del TUIR stabilisce che non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente "le prestazioni sostitutive delle somministrazioni di vitto fino all'importo complessivo giornaliero di euro 4, aumentato a euro 8 nel caso in cui le stesse siano rese in forma elettronica".

L'Agenzia, nella risposta in commento, rileva che la *ratio* sottesa a tale regime fiscale di favore è ispirata dalla volontà del legislatore di detassare le erogazioni ai dipendenti che si ricollegano alla necessità del datore di lavoro di provvedere alle **esigenze alimentari** del personale che durante l'orario di lavoro deve consumare il pasto (cfr. risoluzione Agenzia delle Entrate 30 ottobre 2006 n. [118](#)).

Quanto alla disciplina dei buoni pasto, a norma dell'[art. 4](#) del DM 7 giugno 2017 n. 122, i buoni pasto "consentono al titolare di ricevere un servizio sostitutivo di mensa di importo pari al valore facciale del buono pasto" e "sono utilizzati esclusivamente dai prestatori di lavoro subordinato, a tempo pieno o parziale, anche qualora l'orario di lavoro **non** prevede una **pausa** per il pasto, nonché dai soggetti che hanno instaurato con il cliente un rapporto di collaborazione anche non subordinato".

Al riguardo, analogamente a quanto affermato nella risoluzione n. 118/2006 – con la quale sono stati forniti

chiarimenti in relazione alla portata dell'[art. 5](#), comma 1, lett. c) del DPCM 18 novembre 2005, la cui formulazione ricalca, ai fini in esame, quella del citato DM n. [122/2017](#) –, l'Agenzia delle Entrate rileva che il buono pasto può essere corrisposto da parte del datore di lavoro in favore dei dipendenti assunti, sia a tempo pieno che a tempo parziale, nonché qualora l'articolazione dell'orario di lavoro non preveda una pausa per il pranzo; tale previsione, in effetti, tiene conto della circostanza che la realtà lavorativa è sempre più caratterizzata da forme di **lavoro flessibili**.

L'Agenzia rileva inoltre che l'art. 4 del DM 122/2017, pur non avendo natura tributaria, assume rilevanza anche ai **fini fiscali**, atteso che l'art. 51, comma 2, lett. c) del TUIR fa espresso riferimento alle prestazioni sostitutive del servizio di mensa, disciplinate dal citato decreto ministeriale.

D'altra parte, la normativa fiscale non prevede una definizione delle prestazioni sostitutive di mensa, limitandosi a prevederne la non concorrenza al reddito nei limiti descritti.

In assenza, pertanto, di disposizioni che limitano l'erogazione, da parte del datore di lavoro, dei buoni pasto in favore dei propri dipendenti, l'Agenzia ritiene che per tali prestazioni sostitutive del servizio di mensa trovi applicazione il regime di **parziale imponibilità** prevista dalla lett. c) del comma 2 dell'art. 51 del TUIR, indipendentemente dall'articolazione dell'orario di lavoro e dalle modalità di svolgimento dell'attività lavorativa.

Pertanto, posto che i buoni pasto riconosciuti ai dipendenti in smart working non concorrono al reddito di lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 51, comma 2, lett. c) del TUIR, il soggetto erogante non sarà tenuto a operare anche nei confronti dei lavoratori in smart working, la **ritenuta** a titolo di acconto IRPEF prevista dall'[art. 23](#) del DPR 600/73, sul valore dei buoni pasto fino a 4 euro, se cartacei, ovvero 8 euro, se elettronici.

Il rimborso da errore sulla competenza fiscale decorre da ciascuna rata

Opera il termine biennale dell'art. 21 del DLgs. 546/92

/ **Pietro MASTELLONE**

Nell'ordinamento giuridico, l'istituto del **rimborso** rappresenta una figura centrale e, ormai, fisiologica dell'attuazione dei tributi, perseguendo l'obiettivo di riequilibrare il rapporto obbligatorio d'imposta in tutte quelle situazioni in cui, per varie ragioni genetiche (c.d. rimborsi da indebito "originario") o successive (c.d. rimborsi da indebito "sopravvenuto"), lo Stato abbia incamerato più tributi di quanti il contribuente fosse tenuto a corrispondere.

Si tratta, infatti, di un meccanismo il cui utilizzo è divenuto sempre più frequente per via delle numerose ipotesi che impongono al contribuente di **versare anticipi** calcolati in modo previsionale in relazione ai tributi con natura periodica, quali le imposte sul reddito o l'IVA, e permette di fare in modo che il prelievo effettivo divenga conforme al principio di capacità contributiva. Proprio perché assolve a tale funzione costituzionalmente tutelata, il rimborso rappresenta un diritto essenziale del contribuente per poter neutralizzare gli effetti di una **riscossione** – eccessiva e, quindi, indebita – svoltasi prima del definitivo accertamento del tributo.

All'atto pratico, non è infrequente che il diritto alla restituzione del tributo indebitamente pagato dal contribuente, e che viene esercitato attraverso l'istanza di rimborso, sfoci in un contenzioso con l'Erario, il quale può riguardare sia aspetti sostanziali sia profili più squisitamente procedurali.

L'istanza di rimborso è soggetta a rigidi **termini decadenziali** entro cui deve essere presentata, i quali variano a seconda del tributo e della causa del rimborso. Si va, infatti, dai 5 anni per alcuni tributi locali (IMU, TARI, TASI, TOSAP e imposta comunale sulla pubblicità) ai 48 mesi per le ritenute dirette e i versamenti diretti ([artt. 37-38](#) del DPR 602/1973), fino ai 3 anni per vari tributi indiretti (imposta di registro: [art. 77](#) del DPR 131/1986; imposte ipotecaria e catastale: [art. 17](#) del DLgs. 347/1990; imposta di successione: [art. 42](#) del D.Lgs. n. 346/1990; imposte di bollo versate virtualmente: [art. 37](#) del DPR 642/1972; tasse su concessioni governative: [art. 13](#) del DPR 641/1972; tasse automobilistiche regolate dalle norme regionali).

Vi è poi la norma residuale contenuta all'[art. 21](#), comma 2 del DLgs. n. 546/1992, secondo cui "la domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è veri-

ficato il **presupposto per la restituzione**".

La formulazione che tendenzialmente ricorre in tutte le ipotesi di rimborso individua un duplice *dies a quo*, operante "a cascata", da cui far decorrere il termine decadenziale: la data del pagamento del tributo indebitato, o, solo se cronologicamente posteriore, quella in cui è maturato il presupposto per la restituzione.

È proprio su questo tema che si è focalizzata la Suprema Corte nell'ordinanza n. [2420](#) del 3 febbraio 2021, chiamata a verificare la legittimità dei silenzi opposti dall'Amministrazione finanziaria a istanze di rimborso relative alla doppia imposizione generata da versamenti fatti da una società a fronte di accertamenti, poi **definiti in adesione**, che rettificavano il reddito d'impresa per errata imputazione temporale di taluni componenti positivi di reddito.

Ora, la disciplina prevede che l'accertamento definito in adesione si perfezioni con il versamento, entro 20 giorni dall'atto, dell'importo complessivo rideterminato o, se il contribuente ha chiesto il pagamento rateale, della prima rata ex [art. 8](#) del DLgs. n. 218/1997.

Il dies a quo non si computa dall'ultima rata

Nel caso di specie, il Collegio regionale aveva reputato tempestive le istanze, ritenendo che il dies a quo della decadenza biennale decorrerebbe, in caso di rateazione, dalla data del **pagamento dell'ultima rata** e non da quella della prima con cui si perfeziona l'adesione.

La Corte di Cassazione, ribaltando il verdetto e richiamandosi ai propri precedenti (Cass. 28 aprile 2004 n. 8118), ha ritenuto che in caso di rateazione il *dies a quo* del termine decadenziale decorre, invece, dal versamento di ciascuna rata del piano (*ex post* risultata indebita).

La soluzione individuata è apprezzabile perché cerca di realizzare un equo trattamento, in ossequio all'art. 3 Cost., tra il contribuente che, a seguito dell'**adesione**, decide di pagare subito tutto l'importo ricalcolato e quello che, invece, viene ammesso a pagare gradualmente la nuova obbligazione tributaria.

Ciononostante, si tratta di un principio di **difficile attuazione pratica**, perché se l'importo oggetto di adesione può essere pagato in massimo 16 rate trimestrali, il contribuente dovrebbe presentare più istanze di rimborso per evitare di incorrere nella decadenza biennale.

Emissione del DURC non regolare anche con scostamento non grave

Il criterio dello scostamento non grave per debiti pari o inferiori a 150 euro non opera nei casi di invito a regolarizzare non pagati interamente

/ Angela FUSCO

L'INPS, con il messaggio n. [213/2021](#), ha, tra l'altro, fornito chiarimenti sull'applicazione del criterio dello **scostamento non grave** di cui all'[art. 3](#) comma 3 del DM 30 gennaio 2015.

Secondo l'Istituto, il criterio dello scostamento non grave opera esclusivamente per consentire l'emissione del DURC on line al **momento della richiesta**, qualora fosse presente un debito pari o inferiore a **150 euro**; tale criterio non opera quando il contribuente, con debiti superiori a 150 euro che danno luogo all'emissione dell'invito a regolarizzare, non provveda a regolarizzare l'intero debito richiesto. In quest'ultima circostanza, anche in presenza di un debito residuo inferiore ai 150 euro (ad esempio, anche solo di 20 euro), il DURC verrà emesso non regolare.

In altre parole, qualora a seguito di richiesta del DURC sia notificato al contribuente l'invito a regolarizzare, per la formazione di un esito regolare dovranno essere **interamente pagate** le somme a debito richieste, salvo l'ipotesi di annullamento parziale o totale delle stesse a seguito dei chiarimenti forniti dall'interessato; l'eventuale **regolarizzazione parziale** che determini un debito residuo di importo pari o inferiore a 150 euro, per tutte o solo alcune delle Gestioni previdenziali evidenziate nell'invito a regolarizzare, comporterà la formazione di un DURC non regolare.

Dunque, se un'azienda ha un debito nei confronti dell'INPS di 100 euro, il DURC verrà emesso regolare. Se invece riceve un invito a regolarizzare che non riesce a gestire totalmente nei **15 giorni** messi a disposizione con un residuo di 100 euro, il DURC viene emesso come non regolare. A parità di debito, ci sarebbe un'ingiustificata disparità di trattamento.

L'interpretazione restrittiva fornita dall'INPS nel messaggio in esame sembrerebbe non essere in linea con le intenzioni del legislatore, che, nel tempo, ha previsto una serie di **semplificazioni degli adempimenti** a carico delle imprese collegate alla verifica della regolarità contributiva. Il DURC rappresenta infatti un documento fondamentale per le aziende e il mancato rilascio può avere conseguenze rilevanti sull'attività economica e sul futuro dei dipendenti.

In particolare, il DURC non solo attesta la **regolarità contributiva** del richiedente, ma risulta un documento fondamentale per l'erogazione di sovvenzioni, contributi, sussidi, ausili finanziari e vantaggi economici di qualunque genere, nell'ambito delle procedure di appalto di opere, servizi e forniture pubblici e nei lavori privati dell'edilizia oltre che per il rilascio dell'attesta-

zione SOA. Inoltre, la regolarità contributiva risulta essenziale per godere dei **benefici normativi e contributivi** previsti dalle disposizioni in materia di lavoro e legislazione sociale.

Al fine di risolvere le importanti criticità presenti nelle disposizioni per la richiesta e il rilascio del DURC, il legislatore è intervenuto con il DL [34/2014](#), con l'obiettivo "semplificare e razionalizzare gli adempimenti a carico delle imprese in relazione alla verifica della regolarità contributiva". Con il successivo DM [30 gennaio 2015](#) è stata definita la nuova procedura semplificata per la verifica in tempo reale della regolarità contributiva e il rilascio del c.d. "**DURC on line**".

È l'[art. 3](#) del decreto a definire i requisiti per la regolarità, stabilendo, al [comma 3](#), che la regolarità sussiste anche in presenza di uno scostamento non grave tra le **somme dovute** e quelle **versate** con riferimento a ciascun Istituto previdenziale e a ciascuna Cassa edile. Lo scostamento non si considera grave quando l'omissione risulti pari o inferiore a 150 euro, comprensivi di eventuali accessori di legge. Considerando le finalità di richiesta della regolarità contributiva, la disposizione normativa intendeva impedire che importi minimi generassero danni notevoli a carico delle imprese causati dalla mancata o ritardata emissione del DURC regolare.

Nel caso in cui non sia possibile attestare la regolarità contributiva, l'[art. 4](#) del decreto dispone che l'interessato, o il soggetto delegato, riceva un **invito a regolarizzare** con la possibilità di regolarizzare la propria posizione entro 15 giorni dalla notifica dell'invito.

Tempi di risposta dell'INPS dilatati con l'emergenza

Nell'analisi del quadro normativo occorre tenere conto anche del periodo di emergenza sanitaria, che ha generato un aumento delle pratiche da gestire sia per le aziende e i loro consulenti, sia per l'INPS, causando una dilatazione dei **tempi di risposta** da parte dell'Istituto alle richieste inviate tramite Cassetto previdenziale.

Il termine di 15 giorni potrebbe dunque **non essere sufficiente** alla regolarizzazione della posizione, soprattutto nel caso in cui l'azienda debba attivarsi al fine di ottenere lo sgravio parziale o totale delle somme richieste. Un DURC non regolare emesso per un debito inferiore a 150 euro, quale residuo di una regolarizzazione parziale, comporterebbe per le aziende, soprattutto in questo periodo, danni sproporzionati.

Solo i terreni con vincolo assoluto di inedificabilità sono assimilati a quelli agricoli

I vincoli o le destinazioni per finalità pubbliche non possono invece escludere del tutto l'edificabilità di un'area

/ Salvatore SANNA

L'ordinanza n. 3243 della Corte di Cassazione, depositata ieri, è intervenuta sulla nozione di "terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione" prevista dall'[art. 67](#) comma 1 lett. b) del TUIR in caso di cessione di un'area considerata fabbricabile, ma che non poteva essere edificata perché ricadente in **zona di rispetto fluviale**.

Ai fini tributari, l'[art. 36](#) comma 2 del DL 223/2006 ha introdotto un'unica definizione di "**area edificabile**", operante nell'ambito dell'imposizione tanto diretta quanto indiretta. Secondo questa disposizione, sia ai fini IVA e dell'imposta di registro che ai fini delle imposte sui redditi "un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo".

Tuttavia, questa disposizione **non risolve** direttamente la questione dei terreni, esclusi dalla destinazione agricola dallo strumento urbanistico generale, per i quali i vincoli di destinazione già presenti, oppure gli strumenti attuativi, possono incidere sulla loro utilizzazione edificatoria.

In merito, l'ordinanza in commento segue l'orientamento maggioritario secondo il quale deve essere assoggettata a tassazione ex art. 67 del TUIR la plusvalenza realizzata a seguito di cessione di terreno sul quale lo strumento urbanistico vigente consenta, a qualunque titolo e per qualunque scopo, di edificare.

A nulla rileva, quindi, cosa e a qual fine si costruisca e che la prevista "utilizzazione edificatoria" sia **meramente strumentale** alla sua destinazione agricola e, che, quindi, la possibilità di costruire sia soggetta a restrizioni (*cf.* Cass. 23 novembre 2016 n. [23845](#)).

Si sostiene, infatti, che, assunto che i vincoli o le destinazioni per finalità pubbliche incidono senz'altro nella determinazione del **valore venale** dell'immobile, tale circostanza:

- comporta una valutazione in base alla maggiore o minore potenzialità edificatoria;
- non può però escludere l'oggettivo carattere edificabile dell'area.

In sostanza, i vincoli d'**inedificabilità assoluta**, stabiliti in via generale e preventiva nel piano regolatore generale, devono essere tenuti distinti dai vincoli di destinazione, i quali non fanno venir meno l'originaria natura edificabile del terreno.

Ad avviso della Corte, deve essere valorizzata l'edifica-

bilità di un terreno che permetta, sia pure entro determinati limiti, la realizzazione di nuove costruzioni, con conseguente imponibilità dalla plusvalenza in caso di cessione, atteso che l'art. 67, comma 1, lett. b) del TUIR assoggetta a tassazione la plusvalenza derivante dalla cessione di terreno su cui lo strumento urbanistico vigente autorizza, a qualunque titolo e per qualunque scopo, a edificare, **non rilevando** cosa ed a qual fine si costruisca.

Il corrispettivo può indicare l'edificabilità

Muovendo dai precedenti della giurisprudenza di legittimità sul tema, l'ordinanza n. 3243/2021 sancisce, quindi, il seguente principio di diritto: "in tema di imposte sui redditi, per escludere l'imponibilità ai fini IRPEF delle plusvalenze da redditi diversi, conseguibili della cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, prevista dall'art. 67, comma 1, lett. b) del TUIR, è irrilevante che il terreno ceduto si trovi all'interno di zona vincolata ad utilizzo meramente pubblicistico, dovendosi avere riguardo alla **destinazione effettiva dell'area**, in quanto la potenzialità edificatoria, desumibile dagli strumenti urbanistici, adottati o in via adozione, oltre che da altri elementi, costituisce indice di capacità contributiva ex [art. 53](#) Cost.

I vincoli o le destinazioni per finalità pubbliche possono incidere nella determinazione del valore venale del terreno, ma non possono escludere del tutto l'oggettivo carattere edificabile. L'unico limite alla sottoposizione dell'operazione di cessione del terreno al regime delle plusvalenze deve riconoscersi nell'ipotesi del **vincolo assoluto di inedificabilità**, apposto anche da autorità sovraordinate agli Enti che presidiano alla formazione degli strumenti urbanistici, idoneo a neutralizzare ogni utilizzazione edificatoria del terreno, e anche in questo caso si rende necessario accertare se il limite assoluto su determinate superfici operi con compensazioni, ossia con lo scambio e maggiorazione degli indici di fabbricabilità riconosciuti a favore di terreni limitrofi, che tornino utili anche al cedente.

Una spia dell'utilizzabilità edificatoria del terreno (ancorché indiretta ed in senso puramente economico) è data dal corrispettivo della cessione del terreno, quando esso, nonostante l'apparente assoluta inedificabilità, configuri un **prezzo ben più elevato** del normale valore agricolo corrente nella zona in cui l'operazione economica si è perfezionata".

Credito IVA ante fallimento distinto da quello nato nel corso della procedura

L'apertura della procedura implica la "cessazione di attività" e traccia il confine tra due distinte posizioni, aventi autonomia giuridica ai fini IVA

/ Saverio MANCINELLI

Nel corso del fallimento, va analizzata la sorte del **credito IVA**, segnando la distinzione tra credito IVA derivante dall'impresa debitrice e credito IVA sorto nel corso della procedura.

Infatti, le due posizioni, benché attinenti la medesima imposta e con coincidenza di numero di partita IVA, sono tra loro "**impermeabili**", non potendo il curatore compensare il credito IVA maturato ante procedura con il debito sorto successivamente (Cass. 29 maggio 2019 n. [14620](#)), né – ovviamente – incrementare il credito sorto nel corso della procedura con quello anteriore l'apertura della stessa. Infatti, l'apertura del fallimento implica la "cessazione dell'attività" e traccia il confine tra due distinte posizioni, aventi – anche ai fini IVA – autonomia giuridica. Ne consegue che il credito IVA si cristallizza senza possibilità di essere trascinato dal curatore nella procedura, anche per dar modo all'Amministrazione finanziaria di insinuare al passivo (eventuali) altre posizioni.

Ciò implica che in presenza di un credito IVA **rinvenuto** nel patrimonio del debitore, è opportuno che il curatore approfondisca *in primis* le motivazioni che hanno generato il credito d'imposta, al fine di valutarne la corretta formazione. Infatti, in ipotesi di palese sottrazione di attivo costituito da beni non reperiti (e che avrebbero dovuto essere acquisiti alla procedura) o di assenza di idoneo supporto documentale fornito dal debitore, si ritiene che il credito IVA sorto ante procedura vada necessariamente sottoposto a derelizione, rettificandone la detrazione in unica soluzione. Diversamente, riscontrata la corretta maturazione del credito, lo stesso potrebbe essere chiesto a rimborso, ove ne ricorrano i presupposti previsti dall'[art. 30](#) del DPR 633/72 e competente all'esecuzione è direttamente l'Agenzia delle Entrate.

Il credito IVA del debitore – correttamente formatosi – può anche essere compensato in sede di **accertamento** del passivo con eventuali crediti vantati dall'Agenzia delle Entrate; in mancanza di insinuazione al passivo da parte dall'Amministrazione finanziaria è tuttora controversa la definizione dell'esatto perimetro dell'eccezione di compensazione *ex* [art. 56](#) del RD 267/42 e quello annesso dei rapporti tra crediti e debiti erariali sorti ante fallimento (in tema si veda la recen-

te ordinanza interlocutoria Cass. 21 gennaio 2021 n. [1182](#)).

Per quanto attiene, invece, il credito IVA sorto nel corso della procedura, il curatore può alternativamente operare una **compensazione** verticale (IVA da IVA, in liquidazione o mediante modello F24) o una compensazione orizzontale (es. credito IVA con debito per ritenute d'acconto, purché con visto di conformità sulla dichiarazione annuale IVA per importi superiori a 5.000 euro annui).

Dopo aver operato le compensazioni, in caso di **eccedenza**, il curatore può chiedere il rimborso del credito, prevedendo nel piano di riparto finale quali creditori andrà a soddisfare. Infatti, il giudice delegato, nel rispetto delle cause di prelazione, può disporre che ai creditori che vi consentono, siano assegnati crediti d'imposta non ancora rimborsati, in luogo delle somme agli stessi spettanti ([art. 117](#) del RD 267/42). Nel contempo, nulla osta che il suddetto credito possa essere ceduto (previa acquisizione di relativi pareri ed autorizzazioni) ad una società esercente attività di acquisto crediti, che solitamente corrisponde una percentuale non trascurabile del credito.

Compensazione del credito IVA su fattura del curatore

Un'ultima considerazione va effettuata per il credito IVA sulla fattura per il **compenso** del curatore: anche tale posizione può essere venduta (prima del riparto finale), avendo il curatore facoltà di cessione *ex* [art. 106](#) del RD 267/42 di tutti i crediti, qualunque ne sia la natura, compresi quelli fiscali e futuri (quindi, anche quelli sull'emittenda fattura).

Differentemente potrebbe essere operata la compensazione del credito IVA sulla fattura del curatore con il versamento della **ritenuta** da essa scaturente, dove ciò è sempre attuabile (anche) con un ravvedimento operoso per il versamento della ritenuta, purché, come già detto, con visto di conformità sulla dichiarazione IVA per importi superiori a 5.000 euro. Tale ultima soluzione è certamente più conveniente rispetto alla cessione del credito, tenendo presente che precipua finalità di una procedura è la massima soddisfazione dei creditori coinvolti.

Integrativa per il Patent box con effetti sulla deduzione dell'IRAP dall'IRES

L'obbligo di ridurre la deduzione forfetaria in caso di rettificativa a favore appare coerente con le circolari n. 16/2009 e n. 8/2013

/ REDAZIONE

Con la risoluzione n. [9](#) di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che le variazioni in diminuzione riferibili alle quote di reddito agevolabile spettanti a seguito di accordo di ruling da Patent box per gli anni di imposta 2015 e 2016, possono essere indicate nelle dichiarazioni **integrative**, ai fini IRPEF/IRES e IRAP, relative al periodo d'imposta 2016, scontando le aliquote vigenti per tale anno, sempreché non sia stata presentata istanza di rimborso (*cf.* anche circ. Agenzia delle Entrate n. [11/2016](#)).

La presentazione della dichiarazione integrativa IRAP a favore, a seguito della sottoscrizione di un accordo di ruling da Patent box, comporta anche la necessità di ridurre la **deduzione forfetaria** dell'IRAP dall'IRES della quale il contribuente abbia eventualmente beneficiato.

Si rammenta che, ad oggi, ai sensi del combinato disposto degli [artt. 2](#) comma 1 del DL 201/2011 e 6 comma 1 del DL [185/2008](#), sono deducibili dall'**IRPEF/IRES**:

- la parte di IRAP relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni di legge (c.d. deduzione "analitica");
- il 10% dell'IRAP forfetariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati, al netto degli interessi attivi e proventi assimilati (c.d. deduzione "forfetaria").

L'**obbligo** di ridurre l'importo della suddetta deduzione forfetaria in caso di presentazione di dichiarazione rettificativa a favore appare coerente con quanto chiarito dalle circ. n. [16/2009](#) (§ 1) e n. [8/2013](#) (§ 1.2) relativamente alle somme versate a seguito di ravvedimento e

accertamenti.

In particolare, ad avviso dell'Agenzia, è possibile tenere conto dei **versamenti** dell'IRAP effettuati:

- a titolo di ravvedimento operoso;
- a seguito dell'iscrizione a ruolo di imposte dovute per effetto della riliquidazione della dichiarazione o di attività di accertamento.

Peraltro, nell'esercizio per il quale gli uffici hanno proceduto all'accertamento, devono essere state sostenute spese per il personale dipendente o assimilato indeducibili oppure **interessi passivi**; in caso contrario, la deduzione delle suddette maggiori somme non compete.

Così, ad esempio, per effetto del versamento, nel periodo d'imposta 2020, della maggiore IRAP accertata relativa all'anno 2018, il contribuente ha diritto a beneficiare, nel medesimo periodo d'imposta 2020, di un'ulteriore deduzione, determinata sulla base dei parametri del costo del lavoro e del valore della produzione relativi all'anno 2018.

Principio di cassa anche se l'IRAP dovuta viene poi rettificata a favore

La risoluzione n. 9/2021 afferma che il principio di **cassa** richiamato dalle disposizioni legislative in materia di deduzione forfetaria dell'IRAP ai fini dell'IRES deve essere applicato anche nel caso in cui l'IRAP dovuta per un determinato anno di imposta venga poi rettificata "a favore".

Può essere discriminatorio il computo di assenze per malattia nel periodo di computo

Il licenziamento per superamento del periodo di computo costituisce una discriminazione indiretta se l'assenza è collegata alla situazione di disabilità

/ Luca NEGRINI

La giurisprudenza di merito nell'ultimo periodo si sta occupando frequentemente dei rapporti tra la disciplina sulla parità di trattamento in materia di occupazione e di condizioni di lavoro di cui al DLgs. [216/2003](#) e le norme sul computo contenute nell'[art. 2110](#) c.c. e nei contratti collettivi di categoria.

Un primo profilo, oggetto di un'analisi recente (si veda "[Il licenziamento per superamento del computo può essere discriminatorio](#)" del 3 febbraio 2021), riguarda l'**incidenza** che le condizioni di disabilità del lavoratore possono avere sull'obbligo del datore di lavoro di **avvisare** il lavoratore dell'approssimarsi del superamento del periodo di computo, obbligo che il Tribunale di Nocera Inferiore ha di recente escluso (ordinanza del [6 novembre 2020](#)), a differenza del Tribunale di Santa Maria Capua Vetere (ordinanza dell'[11 agosto 2019](#)), secondo cui invece integrava una discriminazione indiretta il comportamento del datore di lavoro che non aveva informato il dipendente affetto da handicap del prossimo superamento del limite massimo di conservazione del posto di lavoro in caso di malattia.

Un diverso profilo in relazione al quale un licenziamento per superamento del periodo di computo può essere considerato nullo, realizzando una discriminazione indiretta ai sensi dell'[art. 2](#) lett. b) del DLgs. [216/2003](#), riguarda il più ampio tema della **computabilità** dei giorni di assenza per malattia nel periodo di computo, quando tali assenze siano una diretta conseguenza delle patologie che rendono il lavoratore disabile.

Su questo secondo aspetto si è pronunciato il mese scorso il Tribunale di Ivrea (ordinanza 20 gennaio 2021 n. [187](#)), dichiarando nullo il licenziamento di un lavoratore invalido civile al 70%, considerando una discriminazione indiretta il fatto che l'azienda avesse computato ai fini del computo i giorni di assenza per malattia determinati dalle **medesime patologie** in ragione delle quali al lavoratore era stata riconosciuta l'invalidità civile. Questo a prescindere dal fatto che l'azienda fosse o meno a conoscenza di tali specifiche patologie, dal momento che secondo il giudice la discriminazione indiretta opera **oggettivamente**, per cui non assume rilievo la consapevolezza del datore di lavoro sul punto.

Per arrivare a tali conclusioni il Tribunale si richiama ai principi affermati dalla Corte di Giustizia europea in una pronuncia relativa alla Direttiva [2000/78/Ce](#) sulla

parità di trattamento in materia di occupazione e condizioni di lavoro (sentenza dell'[11 aprile 2013](#)), Direttiva attuata nel nostro ordinamento dal DLgs. [216/2003](#). Sulla base di tali principi, per il giudice di Ivrea l'applicazione nei confronti del lavoratore disabile del medesimo periodo di computo previsto per un lavoratore non affetto da handicap costituisce un atto **apparentemente neutro**, che però colloca il primo in una situazione di particolare svantaggio rispetto ai colleghi di lavoro.

In particolare, il computo ai fini del computo delle assenze per malattia connesse alla specifica condizione di handicap rappresenta una **discriminazione indiretta**, in quanto il lavoratore disabile è esposto al rischio di assentarsi per malattia più spesso e più a lungo rispetto agli altri lavoratori.

A conclusioni analoghe era in precedenza già giunto il Tribunale di Milano con la sentenza n. [2875/2016](#), sulla base di un percorso argomentativo simile fondato sulla pronuncia della Corte di Giustizia europea di cui si è detto. Viceversa, in senso **diametralmente opposto** si era espresso il Tribunale di Parma con ordinanza del [17 agosto 2018](#), escludendo una discriminazione indiretta nel caso di un licenziamento per superamento del periodo di computo di un lavoratore disabile. Secondo tale pronuncia, infatti, non avrebbe alcun espresso ancoraggio normativo l'affermazione secondo cui la previsione di un medesimo periodo di computo sia per le persone non disabili che per quelle disabili determinerebbe una lesione del principio di parità di trattamento, in quanto il lavoratore disabile, oltre a essere assoggettato al normale rischio di ammalarsi al pari di tutti i suoi colleghi di lavoro, sarebbe esposto al rischio ulteriore di contrarre una malattia connessa al proprio handicap.

La Suprema Corte non ha ancora avuto modo di pronunciarsi sul punto, nonostante la vicenda oggetto della sentenza del Tribunale di Milano di cui si è detto sia poi arrivata fino in Cassazione, in quanto i giudici di legittimità con la sentenza n. [20204/2019](#) hanno risolto la questione solo sul piano processuale, senza pronunciarsi sul merito della questione.

È indubbio che in questa situazione di incertezza sia necessario essere molto **prudenti** nella risoluzione del rapporto di lavoro per superamento del periodo di computo nei confronti di lavoratori affetti da gravi patologie, tali da integrare una situazione di disabilità.

Desistenza con data certa anteriore al fallimento

La giurisprudenza distingue tra estinzione dell'obbligazione e rinuncia all'azione

/ Antonio NICOTRA

L'istanza di fallimento non è una condizione dell'azione che deve persistere fino al passaggio in giudicato della sentenza dichiarativa di fallimento, ma costituisce un'azione autonoma (introdotta dal creditore o dal P.M.), che – in quanto presupposto legittimante l'apertura della procedura – deve sussistere al momento della **pronuncia** della dichiarazione di fallimento e rispetto a quel frangente deve essere verificata anche nel corso del procedimento di impugnazione.

Muovendo da tale premessa, la pronuncia della Cassazione n. [1457/2021](#) ha rimarcato che la **desistenza** dell'unico creditore istante, successiva alla dichiarazione del fallimento, non comporta la revoca del fallimento (Cass. n. [28413/2019](#), Cass. n. [7817/2017](#), Cass. n. [8980/2016](#), Cass. n. [21478/2013](#)): questa dichiarazione, infatti, una volta pronunciata, produce effetti *erga omnes*, la cui persistenza non può essere rimessa alla mera volontà del creditore istante (o alle vicende del suo rapporto con il fallito), la cui necessaria funzione propulsiva per la procedura fallimentare, invece, si esaurisce con la dichiarazione del fallimento.

Sul tema, la giurisprudenza (Cass. n. [16122/2019](#) e Cass. n. [13187/2020](#)) ha operato una distinzione tra la desistenza dovuta al pagamento del creditore istante e idonea a comportare – sempre che sia avvenuta prima della sentenza di fallimento – la **revoca** della declaratoria di fallimento e la desistenza, che, invece, non è accompagnata da alcuna estinzione del debito.

In questo secondo caso, la desistenza è un atto di **rinuncia** all'istanza di fallimento e ha natura meramente processuale.

Una simile desistenza, in ragione della sua peculiare natura, è un atto rivolto al giudice, al pari della domanda iniziale, affinché sia valorizzato nel contesto procedimentale in cui è formato.

Ne consegue che la rinuncia non può produrre effetto ove non sia presentata al giudice che ne deve tenere conto ai fini della **decisione** e, per tale motivo, è inidonea a determinare la revoca della sentenza di fallimento nel caso in cui sia prodotta soltanto in sede di

reclamo.

La pronuncia della Cassazione n. [13187/2020](#) ha chiarito, inoltre, che la desistenza – come atto di rinuncia –, rappresentata al giudice ai fini della decisione, non può validamente intervenire **dopo** la deliberazione della sentenza e, a maggior ragione, l'atto di rinuncia non può intervenire quando il provvedimento, già redatto, sia in attesa della pubblicazione, essendosi fatto luogo all'invio telematico dello stesso alla cancelleria.

La desistenza conseguente all'estinzione dell'obbligazione influisce, invece, sulla **legittimazione** del creditore istante e, laddove il pagamento risulti avvenuto – sulla base di documentazione avente data certa, ai sensi dell'[art. 2704](#) c.c., ovvero di prove di altra natura addotte dalle parti – in epoca antecedente alla dichiarazione di fallimento, può essere rappresentata anche al collegio del reclamo, al fine di dimostrare il venir meno della legittimazione del creditore istante già al momento della pronuncia di insolvenza.

Creditore privo di legittimazione per desistenza da estinzione del debito

Nella fattispecie esaminata dalla Cassazione n. [1457/2021](#), il debitore lamentava la mancata valorizzazione di una desistenza di questo secondo tipo (al cui interno il creditore istante dava atto dell'intervenuta definizione della pendenza e dichiarava di non aver più nulla a pretendere dalla controparte).

Tale desistenza poteva essere rappresentata anche solo al collegio del reclamo, ma necessitava, quale atto negoziale, di **data certa** ex art. 2704 c.c. per poter risultare utile ai fini della revoca della dichiarazione di fallimento.

L'omessa dimostrazione della data certa di redazione dell'atto di desistenza impediva, quindi, di valorizzare il documento prodotto in sede di reclamo al fine di ritenere insussistente la legittimazione del creditore istante al momento della dichiarazione di fallimento.

Prescrizione di contribuzioni di previdenza e assistenza sospesa fino al 30 giugno

Per la riscossione, stop ai pagamenti in scadenza dall'8 marzo 2020 al 28 febbraio 2021, che andranno effettuati in unica soluzione entro il 31 marzo

/ **Fabrizio VAZIO**

La crisi economica e la pandemia mettono in difficoltà molte imprese e, in conseguenza di ciò, il periodo di **sospensione** dell'attività dell'agente della **riscossione** viene ulteriormente prorogato.

Infatti, l'[art. 1](#), comma 2 del DL 7/2021, recante "Proroga di termini in materia di accertamento, riscossione, adempimenti e versamenti tributari, nonché di modalità di esecuzione delle pene in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da COVID-19", ha sostituito il comma 1 dell'[art. 68](#) del DL 18/2020 (conv. L. [27/2020](#), c.d. decreto "Cura Italia"), spostando i termini di pagamento dei versamenti derivanti da cartelle di pagamento indicati a tale disposizione.

La norma prevede quindi che i pagamenti in scadenza dall'8 marzo 2020 al **28 febbraio 2021** siano sospesi e dovranno essere effettuati in un'unica soluzione entro il **31 marzo 2021**, mese successivo alla scadenza del periodo di sospensione.

Come già in altre occasioni, è il caso di ricordare che, ai sensi dell'[art. 2](#), comma 1 DL 9/2020, per i soggetti con residenza, sede legale o sede operativa nei Comuni della cosiddetta "zona rossa" (di cui all'allegato 1 al DPCM 1° marzo [2020](#)), la sospensione ha decorrenza anticipata al 21 febbraio 2020.

È sospesa anche l'attività di notifica di **nuove cartelle** che rimarrà ferma, al momento, fino al 28 febbraio 2021 sempre che ovviamente non venga disposta una nuova sospensione a opera eventualmente del Governo che entrerà in carica.

A proposito di sospensioni, è il caso di ricordare anche l'importante norma contenuta all'[art. 11](#), comma 9 del

DL 183/2020, che prevede che i termini di prescrizione delle contribuzioni di previdenza e assistenza sociale obbligatoria di cui all'[art. 3](#), comma 9 della L. 335/1995 siano sospesi dalla data di entrata in vigore del decreto (31 dicembre 2020) fino al **30 giugno 2021** e riprendano a decorrere dalla fine del periodo di sospensione. La norma prevede altresì che, ove il decorso abbia inizio durante il periodo di sospensione, l'inizio stesso sia differito alla fine del periodo.

Tale norma è sostanzialmente analoga a quella prevista dal DL [18/2020](#) che, all'art. 37, comma 2 disponeva la sospensione dei termini di prescrizione di cui all'[art. 3](#), comma 9 della L. 335/1995 per il periodo dal 23 febbraio 2020 al 30 giugno 2020, con ripresa della decorrenza dalla fine del periodo di sospensione.

Come nella norma odierna, era analogamente previsto che, ove il decorso della prescrizione avesse avuto inizio durante il periodo di sospensione, sarebbe stato **differito** alla fine del periodo.

Attese istruzioni da parte dell'INAIL

Su tale norma, l'INAIL aveva fornito chiarimenti con la circolare n. [11/2020](#), in cui venivano commentate le disposizioni del DL 18/2020.

A tal fine, anche in questo caso perverranno certamente **ulteriori indicazioni** da parte dell'Istituto assicuratore, eventualmente in esito alla conversione in legge del decreto, al fine di chiarire esattamente la portata della nuova norma e i termini esatti della sospensione, con quella precedente appena ricordata.

Sospensione della prescrizione dovuta al COVID con stretti limiti temporali

Per le Sezioni Unite opera solo per i procedimenti pendenti dinanzi alla Cassazione pervenuti alla cancelleria tra il 9 marzo e il 30 giugno 2020

/ Maria Francesca ARTUSI

Il decreto "Cura Italia" ha stabilito, tra l'altro, la sospensione della **prescrizione** nei procedimenti pendenti dinanzi alla Cassazione e pervenuti alla cancelleria nel periodo dal 9 marzo al 30 giugno 2020 ([art. 83](#) comma 3-*bis* del DL 18/2020).

È conseguentemente nata una domanda relativa all'**operatività** di tale sospensione con riferimento ai soli procedimenti pervenuti alla cancelleria della Suprema Corte nel periodo indicato, ovvero, invece, con riferimento a tutti i procedimenti comunque pendenti in detto periodo, anche se non pervenuti alla cancelleria tra le date suddette. Tale questione è stata rimessa alle Sezioni Unite che, con la pronuncia n. [5292](#) depositata ieri, hanno optato per la soluzione più restrittiva, affermando che la sospensione della prescrizione di cui all'[art. 83](#) comma 3-*bis* del DL 18/2020 opera esclusivamente con riferimento ai procedimenti pendenti dinanzi alla Cassazione che siano pervenuti alla cancelleria della stessa tra il 9 marzo e il 30 giugno 2020 (*cf.* Cass. n. [25222/2020](#)).

La tesi contraria faceva, soprattutto, leva sulla "ratio" della disposizione in esame che ha collegato la causa sospensiva della prescrizione al rinvio delle udienze, in ragione della situazione di emergenza; **rinvio** che, ovviamente, ha interessato anche i procedimenti pervenuti nella cancelleria prima della data normativamente stabilita.

La sentenza in commento – come detto – segue un'altra strada interpretativa. Si noti, innanzitutto, che anche la Corte Costituzionale è intervenuta su tale disposizione, con pronuncia n. 278/2020, dichiarando **infondate** le questioni di legittimità sollevate (non senza che vi siano stati numerosi dibattiti sul punto).

D'altra parte, la Relazione illustrativa al DL [18/2020](#) precisa come il legislatore dell'urgenza si sia trovato di fronte alla duplice esigenza di sospendere tutte le attività processuali allo scopo di ridurre al minimo quelle forme di contatto personale che favoriscono il propagarsi dell'epidemia, da un lato, e di neutralizzare ogni effetto negativo che il massimo differimento delle attività processuali disposto avrebbe potuto dispiegare sulla tutela dei diritti per effetto del potenziale decorso dei termini processuali, dall'altro.

Appare allora evidente – secondo i giudici delle Sezioni Unite – che, nella necessità di **bilanciare** tali esigenze con il diritto dell'imputato ad una ragionevole durata del processo, nonché (come sottolineato nella citata pronuncia della Corte Costituzionale) con quello "ad andare esente da responsabilità penale per effetto del

decorso del tempo", siano state effettuate scelte ispirate al criterio del maggior contenimento possibile del sacrificio imposto a tali diritti. Scelte che hanno trovato il punto di equilibrio, per quanto riguarda la sospensione della prescrizione, nel limitare tale misura al tempo in cui effettivamente l'emergenza pandemica ha di fatto impedito lo svolgimento dell'attività processuale, come del resto dimostrato dalla continua modulazione della durata delle diverse fasi configurate, al fine di adattare la disciplina speciale alla mutevole intensità dell'emergenza.

In altri termini, il legislatore avrebbe potuto, già al momento dell'adozione del DL [11/2020](#) ed in un'ottica prudentiale, disporre l'**indistinta sospensione** di tutti i procedimenti penali per un periodo anche più lungo e, comunque, prevedere la sospensione del decorso dei termini di prescrizione fino al momento dell'effettiva ripresa dei medesimi, così come in effetti era stato stabilito con il DL [9/2020](#). L'aver, invece, successivamente effettuato scelte diverse, dispiegando una disciplina più articolata e gradata negli effetti, non è dunque un dato neutro ai fini della corretta lettura delle norme infine stabilizzate all'interno dell'[art. 83](#) del DL 18/2020, ma, anzi, è circostanza che rappresenta un imprescindibile vincolo per l'interprete. È alla luce di queste coordinate che viene ricostruito dalle Sezioni Unite il significato della disposizione introdotta nella seconda parte del comma 3-*bis* in esame con la legge di conversione (L. [27/2020](#)).

Norma inequivocabile nel cumulare i requisiti

Secondo la sentenza in commento il dato testuale della norma è inequivocabile nel cumulare il requisito della **pendenza** del procedimento a quello dell'essere lo stesso pervenuto alla cancelleria della Corte tra il 9 marzo ed il 30 giugno 2020.

Peraltra – proseguono le motivazioni – estendendo l'ambito di operatività della norma, dovrebbe sospendersi il corso della prescrizione anche ai procedimenti pervenuti ben prima del 9 marzo in cui sia stata fissata udienza per una data successiva al 30 giugno 2020 e questa sia stata poi regolarmente celebrata: "il che renderebbe difficilmente giustificabile sul piano della ragionevolezza l'intervento normativo, risultando evidente che in tale ipotesi – tutt'altro che residuale ovviamente – l'emergenza pandemica non ha avuto alcun concreto riflesso sui tempi della decisione del procedimento".

Per gli agricoltori autonomi beneficiari dell'esonero del DL Ristori pagamento della rata differito

Con il messaggio n. 587 pubblicato ieri in serata, l'INPS ha reso noto il **differimento** del pagamento della rata con scadenza originaria **16 gennaio** 2021 per i lavoratori autonomi in agricoltura che accedono all'esonero contributivo per i mesi di novembre e dicembre 2020 ai sensi degli [artt. 16](#) e [16-bis](#) del DL 137/2020 convertito.

L'Istituto ricorda prima di tutto di aver comunicato, con il messaggio n. [103/2021](#), che i lavoratori autonomi agricoli che avevano presentato l'**istanza per l'esonero** citato potevano sospendere il pagamento della rata in scadenza il 16 gennaio 2021 per effetto di quanto previsto dall'[art. 10](#), comma 6 del DL 183/2020, che dispone la sospensione del pagamento della rata in scadenza il 16 gennaio 2021 fino alla comunicazione da parte dell'Istituto degli importi contributivi da versare e comunque **non oltre il 16 febbraio** 2021.

Lo stesso messaggio ha precisato che l'importo da versare con la rata sospesa sarà comunicato con specifico avviso individuale (c.d. news individuale) nel "Cassetto previdenziale Autonomi in agricoltura".

Tenuto conto dell'approssimarsi della data del 16 febbraio 2021, in attesa del completamento delle implementazioni procedurali per rendere disponibile l'istanza di esonero e comunicare ai contribuenti l'importo residuo da versare, con il messaggio di ieri l'INPS comunica il differimento del pagamento della rata con scadenza originaria 16 gennaio 2021 fino alla **comunicazione** degli **importi** contributivi da versare.

La comunicazione sarà effettuata con apposita news individuale, nella quale saranno fornite le indicazioni per provvedere al versamento.

Nuova procedura informatica per le domande di volture catastali

Con un provvedimento direttoriale, l'Agenzia delle Entrate ha disposto che da ieri le domande di **volture catastali**, contenenti immobili la cui competenza territoriale sia relativa a Uffici Provinciali-Territorio già adeguati al nuovo Sistema Integrato Territorio (SIT), presentate, attraverso il canale telematico, dagli iscritti a categorie professionali abilitate, dovranno essere predisposte tramite la **nuova procedura informatica** "Voltura 2.0 - Telematica".

Il **software "Voltura 2.0 - Telematica"** è reso disponibile nell'ambiente informatico "Scrivania del Territorio" e il suo uso è riservato agli iscritti alle categorie professionali abilitate.

Tutte le informazioni relative alla nuova piattaforma, le istruzioni necessarie per l'installazione e l'utilizzo del nuovo software per la compilazione e la trasmissione telematica delle domande di volture, nonché l'elenco aggiornato degli Uffici

per cui è stata rilasciata la nuova piattaforma informatica SIT, sono riportate nella sezione dedicata all'aggiornamento dei dati catastali/voltura catastale del sito dell'Agenzia.

Nell'allegato tecnico al provvedimento sono riportate le principali novità introdotte con il software.

L'Agenzia precisa che il software "**Voltura 1.1**" continuerà a essere reso disponibile e mantenuto fino alla data di **dismissione**, successiva a quella di definitiva estensione a tutti gli Uffici Provinciali-Territorio delle nuove procedure informatiche, realizzate con architettura SIT. Oltre tale data, che verrà resa nota con specifico comunicato pubblicato sul sito dell'Amministrazione finanziaria, non sarà consentita la presentazione delle domande di volture predisposte tramite la procedura informatica "Voltura 1.1". Nulla viene innovato rispetto alle altre modalità di presentazione delle domande di volture, differenti da "Voltura 1.1", attualmente disponibili.