

Venerdì 12 febbraio 2021

## IL CASO DEL GIORNO

### Sconto IRAP con impatto sulla deduzione dalle imposte sui redditi

/ Luca FORNERO

Per i contribuenti che, nel 2020, hanno fruito dell'**esclusione** del versamento del saldo IRAP 2019 e del primo acconto IRAP 2020 (ex art. 24 del DL 34/2020), si pone il problema di capire come tale agevolazione influisca sul calcolo dell' [...]

PAGINA 2

## IL PUNTO TUTELA DEL PATRIMONIO

### Compensazioni nel patto di famiglia tassate come donazioni del disponente

/ Anita MAURO

Il patto di famiglia è un istituto che consente di programmare efficacemente il **passaggio generazionale** dell'impresa familiare, ma che presenta ancora alcune [...]

PAGINA 9

## IMPRESA

### Contributo "Ristori" anche per i liberi professionisti beneficiari di indennità

*Non è previsto un divieto di cumulo come per il precedente contributo DL Rilancio*

/ Pamela ALBERTI

I liberi professionisti titolari di partita IVA che hanno beneficiato delle indennità di cui all'art. 27 del DL 18/2020 possono fruire del contributo a fondo perduto DL "Ristori", non essendo previsto alcun **divieto di cumulo** tra tali agevolazioni. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. 104 di ieri, anche se "fuori tempo massimo", posto che le istanze per tale contributo dovevano essere presentate entro lo scorso 15 gennaio 2021.

Nella fattispecie, un **libero professionista** titolare di partita IVA ha beneficiato dell'indennità prevista dall'art. 27 del DL n. 18/2020 ed ha rinunciato al contributo a fondo perduto di cui all'art. 25 del DL 34/2020 (c.d. DL "Rilancio") in virtù dell'esplícita previsione normativa che vietava il cumulo delle due agevolazioni. La questione posta riguarda l'applicabilità o meno di tale causa ostativa anche con riferimento al contributo a fondo perduto introdotto dal DL n. 137/2020 (c.d. DL "Ristori"). Per meglio comprendere la problematica, vengono riepilogate le di-

sposizioni normative in questione.

L'art. 27 del DL 18/2020 ha previsto il riconoscimento di un'**indennità** per il mese di marzo 2020, pari a 600 euro, "ai liberi professionisti titolari di partita IVA attiva alla data del 23 febbraio 2020 e ai lavoratori titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa attivi alla medesima data, iscritti alla Gestione separata di cui all'articolo 2, comma 26, della legge 8 agosto 1995, n. 335, non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie (...)".

L'art. 25, comma 1, del DL 34/2020 (c.d. DL "Rilancio") ha poi previsto il riconoscimento di un contributo a fondo perduto a favore degli esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo e di reddito agrario, titolari di partita IVA. In base al successivo comma 2 del medesimo articolo, il predetto contributo **non spettava**, tra l'altro, "ai contribuenti che hanno diritto alla percezione delle indennità previste dagli articoli 27, e 38 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile [...]

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

La sospensione dell'ammortamento si applica anche all'avviamento

Ipotesi lista unica per sbloccare le elezioni del CNDCEC

Bonus locazioni per dettaglianti anche se l'attività è secondaria

## LAVORO & PREVIDENZA

### Esonero contributivo COVID-19 collegato all'unità produttiva

/ Luca MAMONE

L'art. 12 del DL 137/2020 (c.d. DL "Ristori"), ai commi 14 e 15, riconosce ai datori di lavoro privati che non richiedono i trattamenti di CIGO, assegno ordinario e CIG in [...]

# Sconto IRAP con impatto sulla deduzione dalle imposte sui redditi

Ai fini del calcolo dell'importo deducibile dovrebbero rilevare solo gli importi effettivamente pagati

/ Luca FORNERO

Per i contribuenti che, nel 2020, hanno fruito dell'**esclusione** del versamento del saldo IRAP 2019 e del primo acconto IRAP 2020 (ex [art. 24](#) del DL 34/2020), si pone il problema di capire come tale agevolazione influisca sul calcolo dell'IRAP deducibile dall'IRPEF/IRES relativamente allo stesso 2020.

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").

Per entrambe le deduzioni, ai fini della deducibilità, vi è il [principio di cassa "temperato"](#): la base su cui commisurare la quota deducibile è, infatti, costituita dalle somme versate a titolo di IRAP nel corso del periodo d'imposta, fermo però restando che la somma versata a titolo di acconto rileva "solo se e nei limiti in cui rifletta l'imposta effettivamente dovuta per il periodo di riferimento" (cfr. circ. Agenzia delle Entrate n. [16/2009](#), § 1, con riferimento alla deduzione del 10%, e circ. Agenzia delle Entrate n. [8/2013](#), § 1.1, con riferimento alla deduzione analitica).

Così, l'IRAP da assumere a base per il calcolo della quota deducibile nel periodo d'imposta "X" è costituita:

- dal **saldo** relativo al periodo d'imposta "X-1";
- dagli acconti relativi al periodo d'imposta "X", nei limiti dell'imposta effettivamente dovuta per lo stesso periodo.

Ad esempio, se nel periodo d'imposta "X" sono stati pagati, a titolo di saldo IRAP relativo al periodo d'imposta "X-1", **100.000** euro e a titolo di primo e secondo acconto IRAP 60.000 euro ogni volta, ecco che il plafond per il calcolo della quota deducibile ammonta a 205.000 euro.

Infatti, l'ammontare complessivamente versato a titolo di acconto per il periodo d'imposta "X-1", pari a 120.000 euro (60.000 + 60.000) viene assunto nel limite dell'imposta dovuta per lo stesso periodo d'imposta "X" (105.000 euro).

Pur in assenza di prese di posizione di fonte ufficiale, è ragionevole ritenere che, traslando tale principio nel 2020, per i soggetti che hanno fruito dell'agevolazione di cui all'[art. 24](#) del DL 34/2020, il saldo relativo al 2019, non essendo stato versato, **non** debba essere computato nell'IRAP da assumere a base per il calcolo della

quota deducibile nello stesso 2020.

Per quanto riguarda, invece, il trattamento da riservare alla **prima rata** di acconto 2020, appare utile richiamare la circ. Assonime n. 14/2009, che, con specifico riferimento all'ipotesi in cui l'imposta stanziata in bilancio diverga da quella indicata in dichiarazione, afferma che l'IRAP "da prendersi in considerazione ai fini della deduzione (...) sia (...) il minore importo tra quello versato, quello liquidato in dichiarazione (...) e quello imputato nel conto economico".

Adattando tale principio al 2020, pur non essendovi, ad oggi, un orientamento esplicito dell'Agenzia delle Entrate sulla materia, appare ragionevole ritenere che l'IRAP da assumere a base per il calcolo della quota deducibile sia pari alla **seconda rata** di acconto effettivamente versata (il primo acconto, se pur scomputabile dall'imposta dovuta per la determinazione del saldo 2020, non è stato pagato), assunta nei limiti dell'IRAP dovuta per lo stesso 2020.

Così, si consideri un soggetto ISA la cui imposta effettivamente dovuta per il 2020, da indicare nel rigo IR21 della dichiarazione IRAP 2021, sia pari a **80.000** euro.

In questo caso, secondo quanto precisato dalla circ. Agenzia delle Entrate n. [27/2020](#), il primo acconto IRAP 2020 escluso dal versamento (da riportare nella colonna 2 "Art. [24](#) - D.L. n. 34/20" del rigo IR25 "Acconti versati" del modello IRAP 2021) da scomputare dall'imposta dovuta a saldo per il 2020, risulta pari a 40.000 euro. Se la seconda rata di acconto effettivamente versata ammonta a **30.000** euro, tale importo costituirà il plafond per il calcolo della quota di IRAP deducibile per il 2020 (atteso che il saldo 2019 non è stato comunque corrisposto). Non appare, invece, corretto considerare in detto plafond il primo acconto "figurativo", pari – come detto – a 40.000 euro, poiché non pagato.

Il saldo relativo al 2020, pari – in base ai dati dell'esempio – a 10.000 euro (da indicare nel rigo IR26 del modello IRAP 2021), rileverà ai fini del calcolo della quota deducibile nel 2021 (in quanto sarà versato in tale anno).

Anche in questo caso, non sembra corretto considerare l'importo di **50.000** euro (che si otterrebbe sottraendo dall'imposta dovuta per il 2020 solo il secondo acconto effettivamente pagato e non il primo acconto "figurativo"), atteso che l'importo di 40.000 euro (50.000 - 10.000) non sarebbe comunque versato.

La bontà della suddetta impostazione pare **indirettamente confermata** anche dalla ris. n. [9/2021](#) (si veda "[Integrativa per il Patent box con effetti sulla deduzione dell'IRAP dall'IRES](#)" dell'11 febbraio 2021).

# Contributo “Ristori” anche per i liberi professionisti beneficiari di indennità

Non è previsto un divieto di cumulo come per il precedente contributo DL Rilancio

/ Pamela ALBERTI

I liberi professionisti titolari di partita IVA che hanno beneficiato delle indennità di cui all'[art. 27](#) del DL 18/2020 possono fruire del contributo a fondo perduto DL “Ristori”, non essendo previsto alcun **divieto di cumulo** tra tali agevolazioni. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. [104](#) di ieri, anche se “fuori tempo massimo”, posto che le istanze per tale contributo dovevano essere presentate entro lo scorso 15 gennaio 2021.

Nella fattispecie, un **libero professionista** titolare di partita IVA ha beneficiato dell'indennità prevista dall'[art. 27](#) del DL n. 18/2020 ed ha rinunciato al contributo a fondo perduto di cui all'[art. 25](#) del DL 34/2020 (c.d. DL “Rilancio”) in virtù dell'esplicita previsione normativa che vietava il cumulo delle due agevolazioni. La questione posta riguarda l'applicabilità o meno di tale causa ostativa anche con riferimento al contributo a fondo perduto introdotto dal DL n. [137/2020](#) (c.d. DL “Ristori”).

Per meglio comprendere la problematica, vengono riepilogate le disposizioni normative in questione.

L'[art. 27](#) del DL 18/2020 ha previsto il riconoscimento di un'**indennità** per il mese di marzo 2020, pari a 600 euro, “ai liberi professionisti titolari di partita IVA attiva alla data del 23 febbraio 2020 e ai lavoratori titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa attivi alla medesima data, iscritti alla Gestione separata di cui all'[articolo 2](#), comma 26, della legge 8 agosto 1995, n. 335, non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie (...)”.

L'[art. 25](#), comma 1, del DL 34/2020 (c.d. DL “Rilancio”) ha poi previsto il riconoscimento di un contributo a fondo perduto a favore degli esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo e di reddito agrario, titolari di partita IVA. In base al successivo comma 2 del medesimo articolo, il predetto contributo **non spettava**, tra l'altro, “ai contribuenti che hanno diritto alla percezione delle indennità previste dagli [articoli 27](#), e [38](#) del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni,

dalla legge 24 aprile 2020, n. [27](#)”.

Con il successivo [art. 1](#) del DL 28 ottobre 2020 n. 137 (c.d. DL “Ristori”) è stato previsto un **ulteriore contributo** a fondo perduto al fine di sostenere gli operatori dei settori economici interessati dalle misure restrittive introdotte per contenere la diffusione dell'epidemia in atto. In particolare, tale contributo è stato riconosciuto a favore dei soggetti che, alla data del 25 ottobre 2020, hanno la partita IVA attiva e, ai sensi dell'[art. 35](#) del DPR 633/72, dichiarano di svolgere come attività prevalente una di quelle riferite ai codici ATECO riportati nell'Allegato 1 al DL [137/2020](#). Il contributo non spetta ai soggetti che hanno attivato la partita IVA a partire dal 25 ottobre 2020.

Ciò premesso, in relazione al caso di specie, l'Agenzia delle Entrate ritiene che il contributo a fondo perduto di cui all'art. 1 del DL Ristori rappresenti un ulteriore beneficio di natura monetaria previsto dal legislatore in conseguenza del perdurare della situazione di difficoltà in favore dei soggetti maggiormente colpiti dall'emergenza da COVID-19, spettante al ricorrere dei **nuovi requisiti** previsti.

## Contributo con nuovi requisiti

Sul punto, l'Agenzia rileva che la disciplina di cui all'[art. 1](#), comma 10 del DL 137/2020, fa espresso rinvio all'applicazione, in quanto compatibili, delle sole disposizioni di cui all'[art. 25](#), commi da 7 a 14 del DL n. 34/2020, in cui non è richiamato **alcun divieto** di cumulo.

Inoltre, più in generale, il medesimo art. 1 del DL Ristori non prevede alcun espresso divieto di cumulo.

Pertanto, al verificarsi di tutte le altre condizioni di legge (che non sono oggetto di valutazione della risposta in esame), l'Agenzia ritiene che il libero professionista possa beneficiare del contributo di cui al richiamato art. 1 del decreto Ristori, pur avendo **già beneficiato** di quello previsto dall'[art. 27](#) del DL n. 18/2020.

# Esonero contributivo COVID-19 collegato all'unità produttiva

L'INPS illustra l'agevolazione fruibile in alternativa ai trattamenti di CIG del DL Ristori

/ Luca MAMONE

L'art. 12 del DL 137/2020 (c.d. DL "Ristori"), ai commi 14 e 15, riconosce ai datori di lavoro privati che non richiedono i trattamenti di CIGO, assegno ordinario e CIG in deroga COVID-19 previsti dal medesimo DL, l'**esonero contributivo** ex art. 3 del DL 104/2020 (DL "Agosto") per un ulteriore periodo massimo di 4 settimane, fruibili entro il 31 gennaio 2021, nei limiti delle ore di integrazione salariale già fruite nel mese di giugno 2020.

Nel merito è intervenuto l'INPS con la circ. n. 24/2021, pubblicata ieri, fornendo le prime indicazioni per la gestione dei relativi **adempimenti** previdenziali.

Nella circolare in esame si osserva che il riconoscimento dell'esonero trova la sua *ratio* ispiratrice in un regime di **alternatività** con i trattamenti di integrazione salariale, in quanto la previsione ha il precipuo scopo di incentivare i datori di lavoro a non ricorrere a ulteriori trattamenti di CIG COVID-19.

Le citate ragioni di alternatività implicano che, qualora il datore di lavoro decida di accedere all'esonero, non potrà avvalersi, nella medesima **unità produttiva**, fino al 31 gennaio 2021, di eventuali ulteriori trattamenti di integrazione salariale collegati all'emergenza da COVID-19.

In altri termini, nella medesima unità produttiva non possono coesistere trattamenti di integrazione salariale collegati all'emergenza ed esonero, mentre non è preclusa la possibilità di presentare domanda, in concomitanza o contestualmente alla richiesta di agevolazione contributiva in questione, per ammortizzatori sociali "ordinari", **diversi** dalle causali COVID-19.

Sotto il profilo soggettivo, si osserva che possono accedere all'esonero in trattazione i **datori di lavoro** privati non agricoli che hanno già fruito, nel mese di giugno 2020, degli interventi di integrazione salariale con causale COVID-19 di cui agli artt. da 19 a 22-*quinquies* del DL 18/2020 (c.d. decreto "Cura Italia")

Più in particolare, l'esonero può essere legittimamente fruito per le medesime posizioni aziendali – **matricole INPS** – per le quali, nella suddetta mensilità di giugno 2020, sono state fruite le specifiche tutele di integrazione salariale del decreto "Cura Italia".

Va detto, inoltre, che il datore di lavoro, per poter richiedere l'esonero in questione, deve avere astrattamente **titolo** ad accedere ai trattamenti di integrazione ordinari e in deroga previsti dal DL "Ristori".

In pratica, deve trattarsi di un'azienda cui sia stato già interamente autorizzato il periodo di **9 settimane** del DL 104/2020 (DL "Agosto"), oppure appartenente ai set-

tori interessati dalle misure restrittive ex DPCM 24 ottobre 2020, che ha disposto la chiusura o limitazione delle attività economiche e produttive al fine di fronteggiare l'emergenza epidemiologica da COVID-19

Il beneficio può poi essere riconosciuto al datore di lavoro che rinunci alla fruizione del **residuo** di esonero di cui all'art. 3 del DL 104/2020 e non intenda avvalersi dei nuovi trattamenti di integrazione salariale.

Ciò premesso, l'INPS chiarisce che nelle ipotesi di **cessione** di ramo di azienda, il diritto alla fruizione dell'esonero in trattazione permane in capo al datore di lavoro cedente, senza alcun trasferimento in capo al cessionario della possibilità di fruire dello stesso.

Resta invece fermo che, in caso di **fusione** (sia per unione che per incorporazione), l'esonero, in virtù del fatto che l'azienda che ha fruito dei trattamenti di integrazione salariale nel mese di giugno 2020 attua, con tale operazione, un percorso di unione, potrà essere fruito dalla società risultante dal processo di unione o incorporazione.

Per quanto concerne l'**ammontare** dell'esonero, si ricorda che l'importo è pari alle ore di integrazione salariale fruite – anche parzialmente – nel mese di giugno 2020, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'INAIL.

Più specificamente, l'importo è pari alla **contribuzione** piena a carico del datore di lavoro non versata in relazione alle ore di fruizione degli ammortizzatori sociali nel citato mese di giugno 2020.

Il diritto alla legittima fruizione dell'esonero contributivo è poi subordinato al rispetto, da un lato, delle norme poste a tutela delle condizioni di lavoro e dell'assicurazione obbligatoria dei lavoratori e, dall'altro, da taluni presupposti specificamente previsti dal DL 137/2020, come il divieto di effettuare **licenziamenti** collettivi e individuali per giustificato motivo oggettivo.

Infine, l'esonero in trattazione, in continuità con quanto previsto dall'art. 3 del DL 104/2020, è **cumulabile** con altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente, nei limiti della contribuzione previdenziale dovuta e a condizione che per gli altri esoneri di cui si intenda fruire non sia espressamente previsto un divieto di cumulo con altri regimi. Ad esempio, l'esonero in argomento non risulta cumulabile con l'**incentivo** strutturale all'occupazione giovanile previsto dall'art. 1 comma 100 e ss. della L. 205/2017.



# La sospensione dell'ammortamento si applica anche all'avviamento

Secondo Assonime, il ricorso alla deroga si giustifica in caso di riduzione dei ricavi a causa della pandemia

/ Silvia LATORRACA

Con la circolare n. 2/2021, pubblicata ieri, 11 febbraio 2021, Assonime ha analizzato la disciplina sulla sospensione degli ammortamenti introdotta dall'[art. 60](#) comma 7-*bis* ss. del DL 104/2020 convertito, fornendo interessanti chiarimenti sia sotto il profilo contabile che sotto quello fiscale.

Per quanto attiene all'ambito soggettivo di applicazione della norma, l'Associazione sottolinea come, dato il riferimento ai "soggetti che **non adottano** i principi contabili internazionali", la disciplina derogatoria riguarda le società che redigono il bilancio secondo le norme del codice civile e i principi contabili OIC, gli intermediari non IFRS che redigono il bilancio secondo le regole dei DLgs. [136/2015](#) e le imprese di assicurazione che non seguono nella redazione del bilancio d'esercizio i principi contabili internazionali.

Si deve ritenere che anche le **micro imprese** (che sono esonerate dalla redazione della Nota integrativa ai sensi dell'[art. 2435-ter](#) comma 2 c.c.) rientrino nell'ambito di applicazione della norma derogatoria. In questo caso, gli obblighi informativi richiesti dalla disciplina in esame devono essere assolti in calce allo Stato patrimoniale.

Sotto il profilo oggettivo, la norma si riferisce, in termini generali, alle "immobilizzazioni materiali e immateriali".

Secondo Assonime, non dovrebbero sorgere dubbi sul fatto che l'avviamento rientri nel campo di applicazione della norma in esame, in quanto, ancorché non rappresenti un bene giuridicamente tutelato (come nel caso dei brevetti e dei marchi), si tratta di un valore iscritto tra le immobilizzazioni immateriali.

L'Associazione prosegue affermando che analoghi ragionamenti possono essere effettuati con riferimento ai costi di impianto e di ampliamento e ai costi di sviluppo.

A ben vedere, tuttavia, a parere di chi scrive, la ricomprensione di tali **oneri pluriennali** nell'ambito oggettivo di applicazione della norma derogatoria non pare suffragata dal comma 7-*quinquies* dell'[art. 60](#) del DL 104/2020, che, nel dettare la disciplina fiscale, fa riferimento esclusivamente agli artt. 102 (ammortamento dei beni materiali), 102-*bis* (ammortamento dei beni materiali strumentali per l'esercizio delle attività regolate di distribuzione e trasporto di gas naturale e di distribuzione di energia elettrica e gestione della rete di trasmissione nazionale dell'energia elettrica) e 103 del TUIR (ammortamento dei beni immateriali), mentre

non contiene riferimenti all'[art. 108](#) del TUIR.

Confermando quanto previsto dalla [bozza](#) del documento interpretativo OIC 9, Assonime ritiene che il redattore del bilancio possa decidere di applicare la sospensione dell'ammortamento a tutte le immobilizzazioni, a classi di cespiti oppure a **singoli cespiti**.

Per quanto attiene alle motivazioni che spingono gli amministratori a ricorrere alla deroga (le quali devono essere indicate all'interno della Nota integrativa secondo quanto previsto dall'[art. 60](#) comma 7-*quater* del DL 104/2020), secondo l'Associazione, la disposizione derogatoria può trovare una giustificazione non solo nei casi in cui vi è una mancata o ridotta utilizzazione di singoli beni o classi di beni, ma anche quando vi sono situazioni che attestano, in termini generali, l'**impatto negativo** della pandemia da COVID-19 sull'operatività dell'impresa, come, per esempio, una potenziale perdita di bilancio o una riduzione dei ricavi.

Assonime si è poi soffermata sull'obbligo di costituzione della **riserva indisponibile** previsto dall'[art. 60](#) comma 7-*ter* del DL 104/2020.

Secondo l'Associazione, la riserva in esame non potrà essere distribuita ai soci né imputata a capitale, ma potrà essere **utilizzata a copertura perdite**.

In questa ipotesi, in attesa di un successivo approfondimento, pare maggiormente corretto ritenere che il vincolo si sposti sugli utili futuri e, quindi, la riserva debba essere reintegrata.

La liberazione della riserva avverrà, a seconda dei casi, al termine del periodo di ammortamento, qualora lo stesso sia stato prolungato di un anno, oppure gradualmente nel corso degli esercizi, qualora il periodo di ammortamento risulti immutato e la quota di ammortamento non effettuata sia "**spalmata**" lungo la residua vita utile, oppure in occasione della vendita dell'immobilizzazione.

In relazione all'informativa di bilancio, secondo Assonime, nella Nota integrativa occorre indicare l'utilizzo della deroga con alcuni **sintetici cenni sulle motivazioni** poste alla base della scelta. Non appare, invece, necessaria un'illustrazione analitica delle ragioni della deroga.

Per quanto riguarda l'impatto della deroga in termini economici e patrimoniali, occorre precisare la diversa consistenza dello Stato patrimoniale e del Conto economico in assenza della sospensione dell'ammortamento.

# Ipotesi lista unica per sbloccare le elezioni del CNDCEC

De Nuccio e Moretta scrivono una lettera aperta agli iscritti, spiegando che valuteranno "ogni possibile soluzione" per arrivare a una nuova governance

/ Savino GALLO

Preso atto della decisione del Ministero della Giustizia di **rinviare le elezioni nazionali** (si veda "[Rinviate le elezioni nazionali dei commercialisti](#)" dell'11 febbraio), i protagonisti dei due schieramenti che si sarebbero dovuti contendere il vertice del prossimo CNDCEC, impegnati negli ultimi giorni in una sorta di corsa contro il tempo per cercare di chiudere le rispettive liste, sono già al lavoro per individuare una soluzione che possa dare alla categoria una *governance* nel più breve tempo possibile.

Ieri, i leader dei due schieramenti, Elbano De Nuccio, Presidente dell'ODCEC di Bari, e Vincenzo Moretta, Presidente dell'Ordine di Napoli, hanno cofirmato una **lettera aperta** agli iscritti, che potrebbe rappresentare il primo passo verso un riavvicinamento che, fino a qualche giorno fa, sembrava impossibile.

"In questi mesi – scrivono – ci siamo impegnati, ognuno con la propria visione, a progettare il futuro della nostra professione esprimendo la volontà di candidarci alla guida del Consiglio Nazionale. Ieri, a poche ore dal termine di presentazione delle liste, il Ministero della Giustizia ha emanato una nota di sospensione delle procedure elettorali, posticipandole a data da destinarsi. In qualità di candidati Presidenti, al fine di tutelare l'immagine della categoria evitando il proliferare di possibili contenziosi, abbiamo congiuntamente deciso di **astenerci dalla presentazione delle liste**, in conformità a quanto disposto dal Ministero".

"Ringraziando – continua la missiva – tutte le colleghe e i colleghi che hanno seguito con passione ed assiduità i lavori dei nostri progetti elettorali e appellandoci al buon senso e allo spirito di servizio che da sempre contraddistingue il nostro operato, siamo pronti a valutare **ogni possibile soluzione** che garantisca alla nostra categoria la migliore delle *governance*".

Un passaggio, quest'ultimo, molto significativo, perché quel "ogni possibile soluzione", ora, sta a significare che si prenderà in considerazione anche l'ipotesi di un **progetto unitario**. Qualche settimana fa, interpellati da *Eutekne.info* su tale eventualità, entrambi i candidati

spiegarono che non c'erano le condizioni perché si materializzasse (si vedano "[Moretta: «Recuperiamo l'orgoglio di essere commercialisti»](#)" del 18 gennaio e "[De Nuccio: «Ridiamo dignità alla nostra professione»](#)" del 23 gennaio).

Ma oggi le **condizioni sono cambiate**. Se a votare per il prossimo Consiglio nazionale dovranno essere i nuovi Ordini, potrebbero volerci mesi prima che si riesca a definire una nuova data, anche perché le elezioni locali sono bloccate dalla vicenda giudiziaria riguardante il mancato rispetto delle quote di genere. E, allora, torna sul tavolo anche l'ipotesi lista unica.

Alla base del ragionamento c'è la convinzione che, con una sola lista in corsa, diventerebbe irrilevante quali debbano essere gli Ordini chiamati a esprimersi (se quelli attuali o i nuovi) e questo potrebbe indurre il Ministero a fissare una data in **tempi più brevi**, senza per forza dover aspettare le votazioni locali.

"Se si vuole lavorare per il bene della categoria – spiega De Nuccio –, da parte mia ci sarà sempre la massima apertura. La nostra ottica rimane quella di individuare le **figure migliori** da porre alla guida dei commercialisti, nella consapevolezza che qualità e competenza ci siano sia da una parte che dall'altra. Se è questo l'obiettivo, siamo disponibili a provare a fare una sintesi. Ma solo se tale verifica verrà fatta all'interno del **perimetro** degli schieramenti attualmente esistenti".

Nessuno spazio, dunque, per un progetto terzo, che magari qualcuno potrà provare a mettere in piedi sfruttando l'allungamento dei tempi. Un concetto ribadito anche da Moretta, da cui arriva la stessa apertura: "Se per il bene della categoria – sottolinea – è necessario **dialogare** per la costruzione di un unico progetto, non mi tirerò indietro, purché si resti nel perimetro di questi schieramenti. Io non chiudo nessuna porta, ma tutto dovrà sempre **passare dai territori** che sostengono la mia squadra. Se mi diranno di andare in questa direzione, sarò pronto a lavorare per un'intesa".

# Bonus locazioni per dettaglianti anche se l'attività è secondaria

L'impresa che svolge il commercio al dettaglio come attività secondaria, con ricavi superiori a 5 milioni di euro, può accedere al credito d'imposta del 20%

/ Anita MAURO

Il credito d'imposta locazioni spetta, nella misura del 20%, sui canoni di locazione corrisposti da una società che svolge l'attività di **commercio al dettaglio** come attività secondaria, producendo ricavi superiori a 5 milioni di euro.

Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate, nella risposta ad interpello n. [102](#), pubblicata ieri.

Va rammentato che l'[art. 28](#) del DL 34/2020 riconosce un credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso **non abitativo**, ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, con ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente, a condizione che abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi, nei singoli mesi di spettanza del credito, di almeno il cinquanta per cento rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente.

Il credito spetta, in linea di principio, :

- nella misura del **60%** dell'ammontare mensile del canone per i contratti di locazione, di leasing o di concessione di immobili a uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo;
- nella misura del **30%** dei canoni relativi a contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo destinato alle medesime attività di cui sopra (successivamente, la misura del credito relativo all'affitto d'azienda, per le strutture turistico-ricettive, è stata elevata alla misura del 50%).

In sede di conversione del DL [34/2020](#), a opera della L. [77/2020](#), sono state apportate alcune modifiche alla norma, tra le quali si segnala quella che ha **ampliato** il campo di applicazione del credito anche alle imprese di commercio al dettaglio con ricavi o compensi superiori a 5 milioni di euro, riconoscendo, però, in tal caso, il credito in misura ridotta, pari al 20% o 10% del canone.

In breve, a seguito della conversione in legge del DL 34/2020, è possibile distinguere due forme del credito di imposta sulle locazioni di immobili ad uso non abitativo:

- il credito di imposta "**ordinario**": che spetta nella misura del 30% (affitto d'azienda, 50% per le strutture turi-

stico ricettive) o 60% (locazione) del canone;

- il credito di imposta "**ridotto**", che riguarda solo le imprese al dettaglio aventi ricavi o compensi superiori a 5 milioni di euro, che spetta nella misura del 10% (affitto d'azienda) o 20% (locazione) del canone.

La risposta ad interpello n. 102/2021 si sofferma su tale credito "ridotto", per valutarne la spettanza ad un'impresa che non esercita solo l'attività di commercio al dettaglio, bensì anche altra attività, rispetto alla quale l'attività di commercio al dettaglio risulta **secondaria** dal punto di vista del volumi di ricavi.

Tenendo conto della *ratio* agevolativa della norma, l'Agenzia delle Entrate, nel rispondere all'interpello, conferma che l'impresa che svolga come attività secondaria quella di commercio al dettaglio, con ricavi superiori a 5 milioni di euro, può accedere al credito d'imposta, nella misura del 20% del canone di locazione corrisposto, per i mesi di marzo, aprile, maggio e giugno del 2020, per la locazione:

- non solo dei locali in cui vengono svolte **in via esclusiva** le attività di commercio al dettaglio;
- ma anche dei locali in cui vengono svolte contestualmente attività di commercio al dettaglio e di produzione.

Invece, aggiunge l'Agenzia, la medesima società non potrà usufruire del credito d'imposta al 20% con riferimento ai canoni versati per la locazione degli immobili in cui sono svolte esclusivamente **attività diverse** da quelle di commercio al dettaglio.

Pertanto, ai fini dell'applicazione del credito in misura ridotta, come previsto dal comma 3-*bis* dell'[art. 28](#) del DL 34/2020, si definisce "impresa al dettaglio" anche quella che svolga tale attività in forma secondaria, purché abbia realizzato, specificatamente dalle attività di commercio al dettaglio, ricavi superiori a 5 milioni di euro.

Invece, si ricorda che, per integrare la nozione di "**struttura turistico recettiva**" (che consente, tra il resto, l'accesso al credito nella misura "maggiorata" del 50% sull'affitto d'azienda *ex art. 28 comma 2* del DL 34/2020), secondo Telefisco 2021, "è necessario che l'attività «turistico recettiva» sia svolta in maniera prevalente rispetto alle altre esercitate dalla stessa impresa (intendendosi per tali quelle da cui deriva, nell'ultimo periodo d'imposta per il quale è stata presentata la dichiarazione, la maggiore entità dei ricavi o compensi)".

# Sismabonus acquisti con presupposti diversi per demolizione e ricostruzione

In questo caso gli interventi possono integrare gli estremi degli interventi sia di "ristrutturazione edilizia", sia di "nuova costruzione"

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

I chiarimenti che l'Agenzia delle Entrate ha fornito con riguardo agli interventi di **demolizione e successiva ricostruzione** degli edifici valgono per la **generalità** delle detrazioni "edilizie" (superbonus del 110% compreso ai sensi dell'ultimo periodo del comma 3 dell'[art. 119](#) del DL 34/2020).

Riassumendo, per poter fruire delle agevolazioni fiscali gli interventi si devono poter inquadrare fra quelli di **"ristrutturazione edilizia"** di cui alla lett. d) dell'[art. 3](#) comma 1 del DPR 380/2001 (si veda da ultimo ["Valutazioni di convenienza per le imprese che demoliscono e ricostruiscono"](#) del 10 febbraio 2021).

La qualificazione inerente le opere edilizie spetta al Comune, o altro ente territoriale competente in materia di classificazioni urbanistiche, e deve risultare dal titolo amministrativo che autorizza i lavori per i quali il contribuente intende beneficiare di agevolazioni fiscali.

Rimane fermo che "gli interventi di demolizione e ricostruzione e gli interventi di ripristino di edifici crollati o demoliti costituiscono interventi di ristrutturazione edilizia soltanto ove siano mantenuti sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche dell'edificio preesistente e non siano previsti incrementi di volumetria" con riferimento:

- agli immobili **"vincolati"** ai sensi del Codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al DLgs. [42/2004](#),
- nonché, fatte salve le previsioni legislative e gli strumenti urbanistici, a quelli ubicati nelle zone omogenee A di cui al DM 2 aprile 68 n. [1444](#), o in zone a queste assimilabili in base alla normativa regionale e ai piani urbanistici comunali, nei centri e nuclei storici consolidati e negli ulteriori ambiti di particolare pregio storico e architettonico (si veda la circ. congiunta Min. Infrastrutture e trasporti e Min. Funzione pubblica [2 dicembre 2020](#)).

Alla regola di cui si è detto, secondo cui per fruire delle detrazioni fiscali l'intervento di demolizione e ricostruzione deve essere inquadrato fra quelli di "ristrutturazione edilizia", fanno **eccezione**:

- gli interventi di recupero o restauro delle facciate. Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 14 febbraio 2020 n. [2](#) (§ 2), infatti, la detrazione IRPEF/IRES consistente nel **"bonus facciate"**, di cui all'[art. 1](#) commi 219-223 della L.

160/2019, è da considerarsi esclusa "per gli interventi realizzati mediante demolizione e ricostruzione, ivi compresi quelli con la stessa volumetria dell'edificio preesistente inquadrabili nella categoria della ristrutturazione edilizia";

- il c.d. **"sismabonus acquisti"** di cui al comma 1-*septies* dell'[art. 16](#) del DL 63/2013.

Proprio con riguardo a quest'ultima fattispecie agevolata è necessario fare ulteriori precisazioni.

Il beneficio fiscale, infatti, si basa su **presupposti differenziati** previsti dalla stessa norma contenuta nel menzionato comma 1-*septies*. Tra le altre condizioni previste per poter fruire del bonus, gli interventi sono realizzati "mediante demolizione e ricostruzione di interi edifici, allo scopo di ridurre il rischio sismico, anche con variazione volumetrica rispetto all'edificio preesistente, ove le norme urbanistiche vigenti consentano tale aumento".

Ai fini della spettanza del "sismabonus acquisti", di cui al comma 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013, gli interventi ante acquisto devono essere **necessariamente** di demolizione e ricostruzione dell'intero edificio (ove manchi la demolizione si ritiene non possa spettare la detrazione in capo agli acquirenti).

## Possibile una volumetria superiore alla preesistente

Essi possono tuttavia integrare:

- sia gli estremi degli interventi di **"ristrutturazione edilizia"**, di cui alla lett. d) dell'art. 3 comma 1 del DPR 380/2001, tra i quali si annoverano tutti quelli con ricostruzione a volumetria inferiore o pari a quella del fabbricato preesistente, ma anche quelli con volumetria superiore che rispettano i limiti di incremento stabiliti dalla modificata lett. d);
- sia gli estremi degli interventi di **"nuova costruzione"**, di cui alla lett. e) dell'art. 3 comma 1 del DPR 380/2001, tra i quali si annoverano tutti quelli con ricostruzione a volumetria superiore a quella del fabbricato preesistente, diversi da quelli che rispettano limiti di incremento stabiliti dalla modificata lett. d) (in tal senso, da ultimo, la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 11 febbraio 2021 n. [97](#)).



# Compensazioni nel patto di famiglia tassate come donazioni del disponente

Recentemente la Cassazione ha accolto una tesi più favorevole al contribuente

/ Anita MAURO

Il patto di famiglia è un istituto che consente di programmare efficacemente il **passaggio generazionale** dell'impresa familiare, ma che presenta ancora alcune incognite dal punto di vista fiscale.

Una recente pronuncia della Corte di Cassazione (Cass. 24 dicembre 2020 n. [29506](#)), oltre ad aver fornito un'accurata panoramica dell'istituto dal punto di vista civilistico, ha avallato un nuovo orientamento, in relazione alla tassazione indiretta delle compensazioni, **favorevole al contribuente**, affermando che le attribuzioni a favore dei legittimari vanno tassate come donazioni da parte del disponente.

Va premesso che il **patto di famiglia** è previsto dall'[art. 768-bis](#) c.c., che lo definisce come il contratto con cui, "compatibilmente con le disposizioni in materia di impresa familiare e nel rispetto delle differenti tipologie societarie, l'imprenditore trasferisce, in tutto o in parte, l'azienda, e il titolare di partecipazioni societarie trasferisce, in tutto o in parte, le proprie quote, ad uno o più discendenti".

Si tratta, quindi, di uno strumento che consente all'imprenditore di **scegliere** uno o più discendenti, a cui trasferire l'azienda o le quote dell'impresa familiare.

Per tutelare gli altri soggetti titolari di una legittima aspettativa sulla successione dell'imprenditore, inoltre, viene previsto, tra il resto, che ([art. 768-quater](#) c.c.):

- al contratto devono partecipare anche il coniuge e tutti coloro che **sarebbero legittimari** ove in quel momento si aprisse la successione nel patrimonio dell'imprenditore;

- gli assegnatari dell'azienda o delle partecipazioni societarie devono **liquidare gli altri partecipanti** al contratto, ove questi non vi rinunzino in tutto o in parte, con il pagamento di una somma corrispondente al valore delle quote previste dagli [artt. 536](#) e ss. c.c., o in natura.

In breve, come ben illustrato dalla Cassazione n. [29506/2020](#), con il patto, "l'imprenditore può operare una sorta di **successione anticipata** nell'impresa, con l'accordo di tutti coloro che, in caso di apertura della successione, al momento della stipula del patto, assumerebbero la qualità di legittimari, in modo tale da regolare per tempo il passaggio generazionale nella gestione dell'impresa, evitando che, al momento della sua morte, l'azienda o le partecipazioni al capitale della società cadano nella comunione ereditaria (con il rischio di frazionamento in conseguenza della divisione)".

Dal punto di vista dell'**imposizione indiretta**, il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni al coniuge o

discendente gode dell'esenzione prevista dall'[art. 3](#) comma 4-ter del DLgs. 346/90, alle condizioni ivi previste.

Invece, per le compensazioni che il discendente assegnatario deve operare a favore dei soggetti legittimari che non vi rinuncino, non esistono disposizioni di favore, sicché esse sono assoggettate alle normali aliquote e franchigie dell'imposta sulle successioni e donazioni, di cui all'art. 2 commi 47-53 del DL 262/2006.

Secondo l'esame che la Suprema Corte prospetta nella pronuncia n. [29506/2020](#), tali compensazioni devono essere tassate come liberalità effettuate **dall'imprenditore disponente** e non dal discendente/coniuge assegnatario dell'azienda che materialmente le realizza (come, invece, sostenuto, da Cass. n. [32823/2018](#)), con rilevanti vantaggi per i contribuenti. Sulla base del nuovo orientamento, ad esempio, nel caso in cui l'assegnatario dell'azienda sia tenuto a liquidare il proprio fratello, l'aliquota applicabile passerebbe:

- dal 6% (con franchigia di 100.000 euro), prevista per i trasferimenti a favore dei fratelli (aliquota applicabile ove si considerino le compensazioni come attribuzioni gratuite dall'assegnatario al fratello legittimario);
- al 4% con franchigia di un milione di euro, prevista per i trasferimenti a favore dei discendenti (aliquota applicabile ove si considerino le compensazioni come attribuzioni gratuite **dal disponente** al legittimario).

I giudici di legittimità giungono a tale conclusione all'esito di un attento esame dell'istituto del patto di famiglia, considerato nel suo assetto complessivo, nel quale le compensazioni risultano **inscindibilmente collegate** all'attribuzione dell'azienda, di cui costituiscono una diretta conseguenza: "il patto, da un lato, realizza una liberalità nei confronti del discendente assegnatario e, da un altro lato, assolve ad una funzione solutoria, per quanto attiene alla liquidazione della quota dei legittimari non destinatari dell'assegnazione, anticipando gli effetti non solo dell'apertura della successione, ma anche della divisione tra legittimari".

Dal punto di vista degli effetti, l'obbligo di cui è gravato l'assegnatario dell'azienda si affianca alla liberalità ricevuta, senza snaturarla e si sostanzia in un "peso gravante sull'attribuzione operata con il patto".

Trasponendo tali considerazioni sul piano fiscale, la Corte conclude, allora, che le compensazioni, rappresentando un onere a carico del **discendente** assegnatario dell'azienda, a norma dell'[art. 58](#) comma 1 del DLgs. 346/90, "si considerano donazioni a favore dei beneficiari", operate, quindi, dallo stesso disponente e come tale vadano assoggettate ad imposta.

# SOS con richiamo alla connessione con l'emergenza

Dalla UIF il documento integrativo sulla prevenzione della criminalità finanziaria ai tempi del COVID

/ Stefano DE ROSA e Annalisa DE VIVO

La UIF ha pubblicato ieri la [comunicazione](#) "Prevenzione di fenomeni di criminalità finanziaria connessi all'emergenza da COVID-19" che integra il precedente documento del [16 aprile 2020](#) (si veda "[Con l'emergenza crescono i rischi di riciclaggio](#)" del 17 aprile 2020). L'obiettivo è quello di fornire ulteriori elementi di attenzione connessi con la gestione della **pandemia**, emersi sulla base delle attività di osservazione e di studio condotte dall'unità di intelligence.

Sotto la lente d'ingrandimento dell'UIF, *in primis*, le detrazioni fiscali riconosciute a fronte dell'esecuzione di specifici interventi, come quelli di recupero del patrimonio edilizio – inclusi i c.d. "sismabonus" e "ecobonus" – e la **cessione** dei relativi crediti d'imposta al fine di velocizzarne la monetizzazione.

In relazione a tale operatività l'UIF ravvisa tre tipologie di rischio: la prima riguarda l'eventuale **natura fittizia** dei crediti ceduti, che potrebbero essere compensati indebitamente dai cessionari con debiti tributari od oneri contributivi realmente esistenti. Sul punto l'UIF richiama i recenti schemi di anomalia pubblicati nel novembre 2020 e, in particolare, lo schema D, riguardante le anomalie riconducibili, sotto il profilo soggettivo, ai cedenti e ai cessionari (imprese di recente costituzione, prive di strutture organizzative reali, coinvolte in plurime cessioni di crediti, con frequenti variazioni nella compagine sociale, con esponenti di dubbia reputazione, ecc.) e, sotto il profilo oggettivo, ai comportamenti posti in essere (cessioni di crediti fiscali a prezzi notevolmente inferiori al valore del credito, stipula di contratti di cessione di rami d'azienda costituiti in via quasi esclusiva da crediti fiscali, ecc.).

Il secondo elemento di rischio riguarda la possibilità che il prezzo della cessione sia pagato con capitali di provenienza illecita, mentre il terzo è legato al possibile svolgimento di **attività finanziaria abusiva** (plurime operazioni di acquisto di crediti) da parte di soggetti non autorizzati nei confronti di una ampia platea di cedenti. A fronte di tali rischi l'UIF raccomanda ai soggetti obbligati un costante monitoraggio delle operatività connesse con le cessioni di crediti fiscali e una intensificazione dei presidi antiriciclaggio, allo scopo di intercettare eventuali comportamenti finalizzati alla creazione artificiosa dei crediti, ovvero alla monetizzazione dei bonus con capitali illeciti.

Quanto al comparto dei contributi **a fondo perduto**, dei finanziamenti assistiti da garanzia pubblica e delle altre agevolazioni previste da provvedimenti emergenziali, rispetto alla comunicazione del 16 aprile 2020, l'UIF richiama l'attenzione dei soggetti obbligati su alcuni aspetti ulteriori, quali il profilo dei soggetti che presentano istanza di ammissione ai benefici, la rilut-

tanza a fornire le informazioni necessarie, la comunicazione di dati inattendibili, il riscontro di anomalie nella documentazione prodotta, la presenza di soggetti che "anche operando in veste di consulenti" sembrano assumere una "regia unitaria" nell'ambito dell'operazione. Con particolare riferimento al settore sanitario pubblico e privato, l'UIF evidenzia altresì che alla crescente diffusione dei vaccini – ma anche dei test di positività al virus – corrisponde un maggiore rischio di fenomeni corruttivi e condotte fraudolente cui sono esposte le imprese produttrici, distributrici o di servizi legati alla sanificazione ambientale.

Particolare attenzione deve essere poi rivolta all'incremento del rischio di **reati informatici** e di attività fraudolente conseguente al perdurante massiccio utilizzo della rete internet e dell'*e-commerce*. In tale ambito, occorre considerare le operatività realizzate ad es. attraverso i c.d. "ATM evoluti" (ovvero sportelli automatici che oggi consentono prelievi e versamenti di contanti, anche ripetuti e senza limiti di importo pre stabiliti a livello normativo, bonifici e giroconti, versamento di assegni, pagamenti, ricariche e donazioni) e gli strumenti di pagamento basati su app mobile.

Sempre in ambito informatico, vanno tenute sotto osservazione le transazioni dirette verso il cosiddetto **dark web**, indicato recentemente per l'acquisto di prodotti medicinali non sicuri, in genere a fronte della corresponsione di valute virtuali.

Ulteriori fattori di rischio sono da ricercare:

- nello sviluppo di operazioni che coinvolgono le piattaforme o **app di brokeraggio**, con conseguente necessità di vagliare, alla luce dei presidi antiriciclaggio, operatività rilevante e continuativa dei clienti che mostrano di interfacciarsi con queste piattaforme;
- nell'incremento di possibili comportamenti illeciti correlati all'impiego di strumenti di pagamento on line nel settore dei giochi e delle scommesse.

In chiusura del documento viene sottolineato come gli elementi informativi riportati nella comunicazione abbiano, in ogni caso, natura esemplificativa e, pertanto, i destinatari degli obblighi antiriciclaggio sono invitati a valutare con la massima attenzione anche **ulteriori comportamenti** e caratteristiche delle operatività sintomatiche di rischi e ad assicurare la piena condivisione delle informazioni in presenza di attività che interessino più soggetti obbligati.

Infine, per agevolare una pronta individuazione dei contesti attinenti alle casistiche esaminate nel documento, è opportuno che nei campi descrittivi della eventuale segnalazione di operatività sospette alla UIF sia espressamente richiamata la **connessione con l'emergenza COVID-19**.

# Confermata la presunzione di distribuzione per i costi indeducibili

Non c'è differenza tra costi non deducibili e costi inesistenti

/ Alice BOANO

I **costi indeducibili**, quale che sia la ragione di tale indeducibilità, non possono essere considerati nella determinazione del reddito fiscale, dovendo essere oggetto di una variazione in aumento.

Conseguentemente, una volta eliminate le poste indeducibili, ne scaturisce, a parità dei ricavi già contabilizzati, un **aumento del reddito di impresa** e maggiori imposte alla società e, quindi, ai soci.

Comportando un reddito maggiore rispetto a quello dichiarato, secondo la recente sentenza della Corte di Cassazione n. [2224](#) del 2 febbraio 2021, ove sussistano i presupposti, è corretta l'applicazione della presunzione di distribuzione degli utili extracontabili in capo ai soci di [società a ristretta base proprietaria](#).

Il giudice d'appello con motivazione lapidaria aveva affermato che la presunzione in commento si applica solo se il maggior reddito accertato tragga origine da **ricavi occultati** o da **costi fittizi**, ma non nell'ipotesi di costi indeducibili "a fronte dei quali non c'è stata la costituzione di alcuna provvista finanziaria occultata da poter distribuire".

La Suprema Corte ritiene che i giudici di secondo grado, aderendo all'**orientamento più restrittivo** (C.T. Reg. Veneto 13 novembre 2019 n. [1099/5/19](#), C.T. Prov. Reggio Emilia 18 settembre 2019 n. [195/2/19](#)), non abbiano fatto corretta applicazione delle norme – su tutte, l'[art. 38](#) DPR 600/73 – e dei precedenti giurisprudenziali.

Viene richiamato il principio secondo cui i costi costituiscono un elemento rilevante ai fini della determinazione del reddito d'impresa, sicché quando essi siano "fittizi" o "ineducibili" scatta la presunzione che il medesimo sia maggiore di quanto dichiarato o indicato in bilancio, con la conseguenza che non può riscontrarsi alcuna differenza tra la percezione di maggiori ricavi e l'ineducibilità o inesistenza di costi (Cass. nn. [17959](#) e [17960](#) del 2012).

Tale assunto trova applicazione nelle società a ristretta base partecipativa in caso di **costi inesistenti**, quindi indeducibili perché non documentati. Essi non so-

no stati in alcun modo sostenuti dalla società, dunque il reddito di impresa effettivo conseguito nel corso dell'esercizio è costituito da quello dichiarato con l'aggiunta però dei costi inesistenti: il reddito maggiorato si presume sia stato distribuito nel corso del medesimo esercizio ai soci (a conferma, anche Cass. 18 febbraio 2020 n. [3980](#)).

Il discorso è analogo quando il costo è **ineducibile**, per le più variegate ragioni (ad esempio, perché è stato violato il principio di competenza ex [art. 109](#) TUIR, sicché la somma doveva essere versata in altro esercizio, o per mancata inerenza o per violazione di norme fiscali ex [art. 99](#) del TUIR), ma è stato effettivamente sostenuto, con somme erogate in concreto dalla società.

## I giudici di merito sono di opposto avviso

Anche in tali casi la società matura un reddito di impresa maggiore di quello dichiarato, con presunzione di distribuzione dello stesso ai soci in proporzione della quota posseduta. In tali ipotesi, precisano i giudici in modo un tantino "traballante", la società ha "erogato" tutte le somme presenti nel passivo del Conto economico tra i costi, ma si tratta di costi indeducibili che vanno "ad alterare il conto economico", che, una volta emendato da tale errore, comporta inevitabilmente **ricavi maggiori** e, quindi, un reddito maggiore rispetto a quello dichiarato, che si presume distribuito ai soci.

La pronuncia in commento sembra rafforzare il filone giurisprudenziale presente presso la Cassazione (recentemente, Cass. 12 novembre 2020 n. [25501](#)) e in uso presso alcuni Uffici.

Tuttavia tale decisione desta più di una **perplexità**: pare, infatti, molto difficile sostenere che i costi indeducibili generino automaticamente una maggior provvista da distribuire. Maggiori perplexità ancora desta il passaggio sulla c.d. alterazione del Conto economico, che appare scorretta sotto il profilo sia giuridico sia contabile.

# Sospensione del premio INAIL per le realtà sportive da comunicare entro il 1° marzo

Dettate le istruzioni per le federazioni nazionali, gli enti di promozione e le associazioni e società professionistiche e dilettantistiche

/ **Daniele SILVESTRO**

Con la circolare n. 7 pubblicata ieri, l'INAIL ha fornito le indicazioni operative con riguardo alla **sospensione** degli adempimenti e dei versamenti del premio assicurativo in favore delle federazioni sportive nazionali, degli enti di promozione sportiva e delle associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche, disposta dall'[art. 1](#) commi 36 e 37 della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021) per il periodo compreso tra il 1° gennaio 2021 e il 28 febbraio 2021.

Nel dettaglio, tale misura è riconosciuta solo ai suddetti soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato e operano nell'ambito di **competizioni sportive** in corso di svolgimento nel predetto periodo, ai sensi dell'[art. 1](#) comma 9 lett. e) del DPCM del 24 ottobre 2020 (nonché dai successivi DPCM [3 novembre 2020](#), DPCM [3 dicembre 2020](#) e DPCM [14 gennaio 2021](#)).

I suddetti decreti consentono infatti lo svolgimento delle competizioni sportive, riconosciute di **interesse nazionale**, nei settori professionistici e dilettantistici, dal Comitato olimpico nazionale italiano (CONI) e dal Comitato italiano paralimpico (CIP), organizzati dalle rispettive federazioni sportive nazionali, discipline sportive associate, enti di promozione sportiva, ovvero organizzati da organismi sportivi internazionali, all'interno di impianti utilizzati a porte chiuse ovvero all'aperto senza la presenza di pubblico, nel rispetto degli specifici protocolli.

Con riguardo agli adempimenti, l'INAIL sospende sia la presentazione della **dichiarazione delle retribuzioni** per l'autoliquidazione 2020-2021 sia la presentazione della domanda di riduzione del tasso medio per prevenzione, che pertanto dovranno essere effettuati entro il 31 maggio 2021.

In particolare, l'Istituto precisa che la **trasmissione** potrà essere effettuata dal 10 maggio al 31 maggio 2021 utilizzando gli appositi servizi on line disponibili sul sito [www.inail.it](http://www.inail.it), ovvero sia: "Alpi on line", per la dichiarazione delle retribuzioni 2020; "Riduzione per preven-

zione", per la domanda di riduzione del tasso medio per prevenzione.

Per quanto concerne i versamenti, l'INAIL specifica che nel periodo oggetto di sospensione ricade il versamento del **premio** dell'autoliquidazione 2020-2021.

Ai sensi dell'[art. 1](#) comma 37 della L. 178/2020, i versamenti sospesi dovranno essere effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi, in un'unica soluzione entro il 30 maggio 2021 ovvero mediante rateizzazione fino a un massimo di 24 rate mensili di pari importo (non inferiore a 50 euro), con il versamento della prima rata entro il 30 maggio 2021 e le successive entro l'ultimo giorno di ogni mese (eccetto le rate in scadenza a dicembre 2021 e 2022 che devono essere versate entro il 16 del mese).

Considerando che il 30 maggio 2021 è domenica, i versamenti saranno considerati tempestivi se effettuati entro il **31 maggio 2021**.

Sono compresi nella sospensione anche le rate mensili, inclusa la prima, derivanti da provvedimenti di concessione delle rateazioni di cui all'[art. 2](#) comma 11 del DL 338/89 convertito, mentre sono escluse le rate in scadenza nei mesi di gennaio e febbraio 2021 relative alla rateizzazione prevista dall'[art. 97](#) comma 1, secondo periodo, del DL 104/2020 convertito.

Sotto il profilo operativo, ai fini della sospensione, il soggetto in questione deve presentare apposita comunicazione entro il **1° marzo 2021**, attraverso il servizio on line "Comunicazioni sospensioni/recuperi agevolati per eventi eccezionali", all'interno della quale deve specificare la natura del beneficiario e dichiarare di operare nell'ambito di competizione sportiva in corso di svolgimento nel periodo oggetto di sospensione.

Infine, in merito alla compilazione del modello F24, l'INAIL specifica che nel campo "numero di riferimento" dovrà essere inserito il numero **999245**, per il versamento in un'unica soluzione entro il 31 maggio 2021, ovvero il numero **999246**, per il versamento in forma rateale.

# I beni dismessi non valgono per la fallibilità

Nella soglia relativa ai ricavi lordi finisce solo ciò che è generato dall'attività d'impresa

/ Maurizio MEOLI

Ai fini della fallibilità di una società in liquidazione, la nozione di **"ricavi lordi"**, di cui all'[art. 1](#) comma 2 lett. b) del RD 267/1942, non comprende i proventi derivanti dalla dismissione dei beni strumentali all'esercizio dell'impresa, i quali, peraltro, andranno a incrementare il requisito dell'**"attivo patrimoniale"** di cui alla precedente lett. a). Ad affermarlo è la Cassazione nella sentenza n. [980/2021](#).

Si ricorda che, ai sensi dell'art. 1 comma 2 del RD 267/1942, **non sono soggetti** alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo gli imprenditori che dimostrino il possesso congiunto dei seguenti requisiti: aver avuto, nei tre esercizi antecedenti la data di deposito della istanza di fallimento o dall'inizio dell'attività se di durata inferiore, un attivo patrimoniale di ammontare complessivo annuo non superiore a 300.000 euro; aver realizzato, in qualunque modo risultati, nei tre esercizi antecedenti la data di deposito dell'istanza di fallimento o dall'inizio dell'attività se di durata inferiore, ricavi lordi per un ammontare complessivo annuo non superiore a 200.000 euro; avere un ammontare di debiti anche non scaduti non superiore a 500.000 euro.

Nel caso di specie, una snc in liquidazione veniva dichiarata fallita nell'ottobre 2017, con estensione del fallimento ai relativi soci. Contro la decisione veniva proposto reclamo, dal momento che non avrebbero potuto considerarsi superate le soglie sopra ricordate. La questione, in particolare, si incentrava sui proventi della vendita, nel corso 2014, di **macchinari** che, esaurito il periodo di ammortamento, conservavano comunque un certo valore di mercato. Si trattava di componenti positivi derivanti dalla dismissione di alcuni cespiti aziendali che, solo per errore, nel bilancio al 31 dicembre 2014, figuravano nella voce "altri ricavi", determinando il superamento anche della relativa soglia.

La Corte d'Appello respingeva l'impugnazione dal momento che le **disposizioni** in materia di bilancio erano state **modificate** rispetto a quelle al tempo rilevanti, eliminando l'autonoma voce "proventi e oneri straordinari" e facendo rifluire il tutto nella categoria dei ricavi, con inclusione dei proventi ottenuti dalla dismissione dei beni in fase di liquidazione. D'altro canto, osservavano i giudici d'appello, diversamente ragionando il parametro dell'art. 1 comma 2 lett. b) del RD 267/1942 perderebbe valenza per gli enti in liquidazione, posto che la dismissione dei beni, nella fase liquidatoria, è l'unica, o comunque la prevalente, attività dell'impresa. Secondo i ricorrenti, invece, la ricordata modifica normativa non presenterebbe alcun rilievo, non essendo applicabile al bilancio al 31 dicembre 2014.

La Suprema Corte accoglie il ricorso.

Si osserva, innanzitutto, come sulla questione in esame non incidano la correttezza e la regolarità dei criteri con cui era stato redatto il suddetto bilancio. Centrale, infatti, è la situazione che l'impresa presenta al tempo in cui viene emessa la **sentenza di fallimento**, così come si è venuta a sviluppare lungo l'arco dei tre esercizi precedenti.

Vale a dire che, ai fini della disciplina fallimentare, assume rilievo la situazione sostanziale, patrimoniale e finanziaria dell'impresa della cui fallibilità si discute e, rispetto a essa, il bilancio riveste una funzione **"probatoria"**, ma non certo **"costitutiva"**. Il bilancio è sì un canale privilegiato per la verifica della sussistenza dei requisiti di non fallibilità, ma pur sempre in un campo di indagine aperto e disponibile (cfr. Cass. nn. [25025/2020](#) e [30516/2018](#)). In questa prospettiva, quindi, l'"assimilazione" contabile frutto della nuova disciplina del bilancio non viene a determinare nessun allargamento della nozione sostanziale di ricavi di cui si discute.

Non è corretto, invece, configurare come ricavi, e riferire all'attività d'impresa, i proventi derivanti dalla dismissione, in sede di liquidazione, di beni strumentali. Il legislatore, infatti, distingue chiaramente tra l'attività di liquidazione e quella necessaria alla conservazione del valore dell'impresa, ivi compreso il suo esercizio provvisorio, anche di singoli rami (cfr. gli [artt. 2487](#) comma 1 lett. c) e [2490](#) comma 5 c.c.). Del resto, il "disfarsi" di **beni strumentali** all'esercizio dell'impresa, anche cedendoli a titolo oneroso, si pone fuori dall'alveo dell'attività d'impresa per rientrare in quello inerente alla dismissione, liquidatoria o meno sia, dei beni facenti parte di un dato assetto patrimoniale.

Ciò risulta determinante, perché consolidata giurisprudenza riferisce la nozione di "ricavi lordi" alle componenti positive che siano generate dall'"attività di impresa" esercitata dal soggetto della cui fallibilità si discute (cfr. Cass. nn. [31825/2018](#) e [4526/2015](#)).

A tale soluzione, peraltro, neppure è di ostacolo il rischio, paventato dai giudici d'appello, di far perdere valenza, per gli enti in liquidazione, alla tematica relativa ai requisiti di non fallibilità. Fuori dal caso di esercizio provvisorio dell'impresa, infatti, il requisito dei ricavi lordi tende a **ridurre il suo peso**, focalizzandosi sulla vendita delle rimanenze e sul completamento dell'esecuzione degli eventuali contratti pendenti. In ogni caso, comunque, la liquidazione dei cespiti aziendali tende a fare lievitare il requisito dell'attivo patrimoniale di cui all'art. 1 comma 2 lett. a) del RD 267/1942.



# Niente prescrizione decennale del credito INPS per l'insinuazione al passivo

La notifica della cartella al debitore, successivamente fallito, non determina alcun effetto novativo

/ Alfio CISSELLO e Antonio NICOTRA

La pronuncia della Cassazione n. 25028/2020 ha stabilito che, ai fini dell'ammissione al passivo fallimentare di crediti iscritti ruolo, la **notifica** della cartella di pagamento al contribuente in bonis, successivamente fallito, non determina alcun effetto novativo che implichi la conversione del termine breve di prescrizione dei crediti previdenziali in quello decennale.

Nel caso di specie, veniva respinta l'opposizione allo stato passivo proposta dall'Agenzia delle Entrate-Riscossione contro la parziale esclusione del credito da contributi previdenziali, per i quali dalla data di notifica delle cartelle era decorso il termine quinquennale di prescrizione.

In particolare, veniva ritenuta infondata la tesi secondo cui il termine di prescrizione breve riguardava solo il tempo concesso all'Ente creditore per la **formazione** del ruolo, e, pertanto, una volta trasmesso il ruolo al concessionario della riscossione, questi avrebbe avuto, ai fini della notifica degli atti, l'ordinario termine di prescrizione decennale: al contrario, nella specie, si sarebbe prescritto il credito azionato con le cartelle notificate all'imprenditore in bonis, per il quale la domanda di insinuazione è stata presentata oltre il termine quinquennale, senza che fosse data prova del compimento *medio tempore* di atti interruttivi.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, la scadenza del termine **perentorio** per opporsi o impugnare un atto di riscossione mediante ruolo, o comunque di riscossione coattiva, produce l'effetto sostanziale dell'irretrattabilità del credito, ma, laddove per i relativi crediti sia prevista una prescrizione (sostanziale) più breve di quella ordinaria, la sola scadenza del termine non consente di ritenere applicabile una prescrizione decennale di cui all'art. 2953 c.c., tranne che in presenza di un accertamento divenuto definitivo per il passaggio in giudicato della sentenza (Cass. SS.UU. n. 23397/2016; *ex multis*, Cass. nn. 9795/2018, 24587/2019, 32077/2019).

Con riferimento all'effetto **novativo** derivante dalla formazione del ruolo, la giurisprudenza ha enucleato il principio secondo cui, in tema di riscossione di crediti previdenziali, il subentro dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione quale nuovo concessionario non determina

il mutamento della natura del credito, che resta assoggettato per legge ad una disciplina specifica anche in relazione al regime prescrizione, caratterizzato dal principio dell'irrinunciabilità della prescrizione; pertanto, in assenza di un titolo giudiziale definitivo che accerti con valore di giudicato l'esistenza del credito, continua a trovare applicazione, anche nei confronti dell'agente della riscossione, la speciale disciplina della prescrizione prevista dall'art. 3 della L. 335/95, invece che la regola generale di cui all'art. 2946 c.c. (Cass. 31352/2018) e ciò in conformità alla natura del ruolo, quale atto interno all'amministrazione (tra le altre, Cass. nn. 14301/2009, 3933/2020, 3345/2020).

Dall'attribuzione di efficacia esecutiva al ruolo, in particolare, non discende un effetto novativo, considerato, altresì, come **titolare** del credito rimanga l'ente impositore.

Per la Suprema Corte, laddove si verificasse la novazione e non fosse possibile incorporare i crediti originali, non si comprenderebbe il principio secondo cui, a fronte di una cartella che porta **insieme** pretese tributarie ed extratributarie, la giurisdizione a conoscere delle prime spetta al giudice specializzato e quella a conoscere delle seconde al giudice ordinario (Cass. SS.UU. n. 15425/2014).

## Rimane la prescrizione dei cinque anni

Anche l'argomento che fa leva sull'art. 20 comma 6 del DLgs. 112/1999 – a norma del quale l'ente impositore, a date condizioni, può **riscrivere** a ruolo le cartelle discaricate, purché non sia trascorso il termine di prescrizione decennale – è stato ritenuto infondato dalla pronuncia delle Sezioni Unite n. 23397/2016, che, per contro, ha osservato come la disposizione troverebbe applicazione soltanto alla riscossione fiscale, nella quale il termine è ordinariamente decennale.

Il comma 6 dell'art. 20 cit. prevede un termine di prescrizione inerente al procedimento **amministrativo** per il rimborso delle quote inesigibili, che non può interferire con lo specifico termine di prescrizione previsto dalla legge per azionare il credito nei confronti del debitore (*cfr.* anche Cass. n. 31352/2018).

# Infortuni domestici tutelati con grado di inabilità a partire dal 16%

L'INAIL fornisce un riepilogo della disciplina, esaminando l'ambito di applicazione e le modalità di iscrizione e pagamento del premio assicurativo

/ Elisa TOMBARI

Con la circolare n. [6](#) pubblicata ieri, l'INAIL ripercorre la disciplina in materia di assicurazione contro gli **infortuni domestici**, riassumendone l'ambito di applicazione, le modalità di iscrizione e pagamento del premio assicurativo, nonché le prestazioni erogabili ai soggetti tutelati in caso di evento lesivo.

La materia è stata recentemente innovata dall'art. 1, comma 534 della legge di bilancio 2019 (L. [145/2018](#)) che, a partire dal **1° gennaio 2019**, ha modificato gli [artt. 7, 8, 9 e 10](#) della L. 493/99, istitutiva dell'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni domestici, elevando da 65 a 67 anni l'età massima delle persone che lavorano in ambito domestico soggette all'obbligo di iscrizione all'assicurazione, rideterminando il premio assicurativo unitario a 24 euro annui e riducendo, dal 27% al 16%, il grado di inabilità permanente al lavoro derivante da infortuni in ambito domestico, necessario ai fini della copertura assicurativa.

Riguardo all'ambito di applicazione, l'Istituto assicuratore ricorda che l'assicurazione contro gli infortuni domestici è obbligatoria per i soggetti di età compresa tra i 18 e i **67 anni** compiuti che svolgono in via esclusiva (cioè che non svolgano altre attività comportanti l'iscrizione presso altre forme obbligatorie di previdenza sociale) attività di lavoro in ambito domestico a titolo **gratuito** senza vincoli di subordinazione.

L'iscrizione all'assicurazione in esame coincide con il pagamento del premio, che deve essere corrisposto entro il **31 gennaio** di ogni anno per avere la copertura assicurativa con decorrenza dal 1° gennaio e senza soluzione di continuità con l'anno precedente. Se, invece, il pagamento è effettuato dopo il 31 gennaio, l'assicurazione decorre dal giorno successivo a quello in cui è stato effettuato il pagamento.

Fermo restando il possesso delle condizioni appena illustrate, e la circostanza che l'evento si sia verificato sul territorio nazionale, rientrano dunque nell'ambito dell'assicurazione contro gli infortuni domestici anche gli **studenti**, i titolari di pensione anche di invalidità, mentre ne restano esclusi i religiosi, coloro che fruiscono di borse di studio, i tirocinanti, i lavoratori part time, ecc. Sono altresì esclusi dalla tutela gli infortuni

avvenuti in itinere o, comunque, al di fuori dell'ambito domestico.

Oggetto della tutela è il lavoro svolto in "**ambito domestico**" che, ai fini assicurativi, coincide con l'abitazione e le relative pertinenze (soffitte, cantine, giardini, balconi) dove risiede il nucleo familiare dell'assicurato. Se l'immobile fa parte di un condominio, si considerano come ambito domestico anche le parti comuni (androne, scale terrazzi, ecc.). Rientrano anche tra i luoghi tutelati le residenze temporanee (compresa la roulotte) scelte per le vacanze, a condizione che si trovino nel territorio italiano ([art. 6](#) della L. 493/1999).

La cura delle persone è tutelata ove prestata a favore di coloro che fanno parte del nucleo familiare, così come sono coperte da assicurazione le attività riconducibili alla cura dell'ambiente domestico (ad es. il bricolage).

Il diritto alle prestazioni INAIL si configura pertanto solo al ricorrere del requisito anagrafico e per i soli infortuni occorsi:

- nell'ambito domestico ove dimora il nucleo familiare;
- in occasione e a causa dello svolgimento di attività finalizzate alla cura delle persone e dell'ambiente domestico;
- sul territorio nazionale;
- per fatto non imputabile a calamità naturale, guerra, insurrezione o tumulti popolari;

da cui sia derivata un'inabilità permanente al lavoro non inferiore al 27% per cento per gli eventi occorsi dal 1° gennaio 2007 fino al 31 dicembre 2018, e non inferiore al **16%**, per gli eventi occorsi dal 1° gennaio 2019.

## Rendita diretta per inabilità permanente tra le prestazioni

Tra le prestazioni spettanti all'assicurato in caso di infortunio, l'INAIL ricorda la prestazione **una tantum** per inabilità permanente compresa tra il 6 e il 15% (dal 1° gennaio 2019), la rendita diretta per inabilità permanente (non inferiore al 16% a decorrere dal 1° gennaio 2019), l'assegno per assistenza personale continuativa (dal 1° gennaio 2019), la rendita ai superstiti nel caso di infortunio mortale, ecc.

# L'inefficienza dell'Agenzia impedisce il diritto all'utilizzo dei crediti fiscali

Gentile Redazione,

vi scrivo per evidenziare che l'Agenzia delle Entrate, ente pubblico che dovrebbe agire in favore dei cittadini contribuenti e soggetto al principio costituzionale del buon andamento e dell'imparzialità della propria azione, sta impedendo ai cittadini contribuenti di esercitare il proprio **diritto all'utilizzo dei crediti fiscali** secondo le norme di legge.

Faccio tre esempi.

**Credito IVA 2020.** In questi giorni sono apparse diverse denunce per sottolineare come l'Agenzia delle Entrate abbia messo a disposizione con **ritardo** i moduli di controllo delle dichiarazioni IVA, impedendo il loro invio. Successivamente si sono manifestati ritardi in merito al rilascio della ricevuta di ricezione delle dichiarazioni creando confusione negli operatori sulla data di efficacia dell'invio della dichiarazione stessa. Come tutti sappiamo la possibilità di utilizzare il credito IVA 2020 in compensazione decorre dal 10° giorno successivo alla data di presentazione della dichiarazione. Se invio la dichiarazione il giorno 5 febbraio e la ricevuta dell'Agenzia viene prodotta il 7, è chiaro che al contribuente viene impedito di utilizzare tale credito per la compensazione dei versamenti scadenti il 16 febbraio.

**Credito capitalizzazione.** L'utilizzo di tale credito è subordinato, oltre che a una lunga serie di altri requisiti, a un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate che disciplini le modalità di invio dell'istanza per accedervi. Orbene, di tale provvedimento **non c'è traccia**. Vero che la norma subordina l'utilizzo del credito all'approvazione del bilancio 2020 (tralasciamo ogni commento sulla indecifrabilità di tale termine dato

che ci sono molte società con esercizio a cavallo), ma è altrettanto vero che in tempi di ristrettezza economica e finanziaria le società potrebbero approvare il bilancio in tempi molto più rapidi pur di poter utilizzare tale credito. Va tenuto in considerazione, infatti, che le modifiche apportate alla norma istitutrice del credito d'imposta consentono l'utilizzo del credito esclusivamente in compensazione fino al 30 novembre 2021 (calerei un velo pietoso sulla *ratio* di tale norma). Quando pensa il Direttore dell'Agenzia delle Entrate di emanare tale provvedimento?

**Credito IRPEF/IRES/IRAP.** Già dall'anno scorso i crediti fiscali emergenti dalle dichiarazioni dei redditi possono essere utilizzati, per importi superiori a 5.000 euro, solamente dopo l'invio della dichiarazione dei redditi. Anche qui, per poter inviare le dichiarazioni, si devono attendere i tempi dell'Agenzia delle Entrate per il rilascio dei **tracciati tecnici** e dei **moduli di controllo**. Che, naturalmente, non avviene a marzo/aprile ma a luglio/agosto, impedendo ai cittadini contribuenti di utilizzare le risorse finanziarie che hanno versato in più rispetto al dovuto. Tale tema, peraltro, tocca direttamente la nostra categoria già provata da difficoltà economiche e finanziarie derivanti dalla pandemia.

Per quanto tempo ancora i cittadini sudditi dovranno subire le **inefficienze** dell'Agenzia delle Entrate, che si trasformano in angherie e soprusi, nel momento in cui impediscono il legittimo diritto di utilizzo di crediti fiscali previsti da norme di legge?

**Adriano Pietrobon**

*Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Treviso*

## I contributi agli autotrasportatori per il crollo del Ponte Morandi rilevano fiscalmente

Con la risposta interpello n. [98](#), pubblicata ieri, 11 febbraio 2021, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il contributo concesso agli **autotrasportatori** dall'[art. 5](#) comma 3 del DL 109/2018 (conv. L. [130/2018](#)) al fine di "consentire il ristoro delle maggiori spese" affrontate in conseguenza del crollo del Ponte Morandi e connesse alla forzata percorrenza di tratti autostradali e stradali aggiuntivi rispetto ai normali percorsi e alle difficoltà logistiche dipendenti dall'ingresso e dall'uscita delle aree urbane e portuali, in assenza di una espressa previsione di legge che ne escluda la concorrenza al reddito di impresa, assume rilevanza ai fini della determinazione

della **base imponibile** sulla base delle specifiche regole di determinazione dell'IRES o dell'IRPEF.

Considerato che la finalità del contributo è quella di fronteggiare i maggiori oneri di gestione sostenuti dai soggetti economici colpiti dall'evento sopra menzionato, lo stesso dovrebbe rientrare tra i contributi **in conto esercizio** (che, come precisato dalla ris. Agenzia delle Entrate n. [2/2010](#), sono destinati ad integrare i ricavi o a ridurre i costi e gli oneri di gestione) e, quindi, dovrebbe essere considerato ricavo ex [art. 85](#) comma 1 lett. h) del TUIR.

## Nuova Sabatini con erogazione del contributo in un'unica soluzione

Con riferimento alle Nuova Sabatini, il Ministero dello Sviluppo economico, con la circolare 10 febbraio 2021 n. [434](#), ha fornito indicazioni e chiarimenti in merito alle modalità di applicazione dell'erogazione del contributo in un'**unica soluzione** indipendentemente dall'importo del finanziamento deliberato.

Si ricorda che l'[art. 1](#), comma 95 della L. 30 dicembre 2020 n. 178 ha modificato la disciplina relativa alla misura agevolati-

va di cui all'[art. 2](#) del DL 21 giugno 2013 n. 69, conv. L. 9 agosto 2013 n. [98](#), e successive modifiche e integrazioni (cosiddetta "Nuova Sabatini"), prevedendo che l'erogazione del contributo sia effettuata dal Ministero in un'unica soluzione per tutte le **domande** presentate dalle imprese alle banche e agli intermediari finanziari a partire **dal 1° gennaio 2021** (data di entrata in vigore della citata L. [178/2020](#)), fermo restando il rispetto dei limiti dell'effettiva disponibilità di cassa.

## Barelle biocontenitive incluse nell'elenco dei beni anti COVID-19

Le **barelle a bio contenimento** possono beneficiare dell'agevolazione prevista dall'[art. 124](#) del DL 34/2020 per i beni anti COVID-19; non sono, invece, incluse nell'elencazione tassativa della norma le **apparecchiature radiologiche** per eseguire esami diagnostici. L'Agenzia delle Entrate, rispettivamente con le risposte a interpello nn. [99](#) e [100](#), pubblicate nella giornata di ieri, ha fornito ulteriori chiarimenti in ordine al trattamento agevolato ai fini IVA previsto per i beni destinati al contenimento dell'emergenza epidemiologica.

Nel primo documento di prassi viene ricordato che, come precisato nella circolare 15 ottobre 2020 n. [26](#), l'elenco di cui all'[art. 124](#) del DL 34/2020 deve considerarsi tassativo e il relativo regime agevolato "non può essere applicato a beni diversi da quelli espressamente individuati".

Ciò premesso, le barelle biocontenitive, dotate di filtri di categoria FFP3 atti a sanificare l'aria che viene a contatto con il paziente affetto da COVID-19, possono essere annoverate fra i

"**carrelli di emergenza**" previsti dal più volte citato [art. 124](#) del DL 34/2020. Nella "Nota ai direttori generali degli stati membri e alle amministrazioni fiscali e doganali del Regno Unito", emanata dalla Commissione europea, vengono, infatti, comprese fra i suddetti "carrelli di emergenza" anche le "barelle con e senza rotelle per lo spostamento dei pazienti all'interno di ospedali e cliniche".

Per analoghe motivazioni, l'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello n. [100](#), afferma che non rientrano nel novero della "strumentazione diagnostica per COVID-19" le **apparecchiature radiologiche** e la "Diagnostica telecomandata" di cui al codice doganale 90.22, in quanto tale voce non è compresa fra quelle che, secondo l'elenco stilato dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli nella circolare [12/D/2020](#), identificano gli strumenti di diagnosi agevolati (ex 30021300, ex 30021400 ex 30021500 ex 30029090 ex 3822 0000 ex 90278080, ex 901890, ex 902780).

## Trasformazione delle DTA con cessione dei crediti anche per gli enti commerciali

L'Agenzia delle Entrate, con risposta ad interpello n. [96](#) di ieri, 11 febbraio 2021, fornisce chiarimenti in merito all'ambito di applicazione **soggettivo** della facoltà di trasformazione in crediti d'imposta delle attività per imposte anticipate derivanti da perdite fiscali ed eccedenze ACE, di cui all'[art. 44-bis](#)

del DL 30 aprile 2019 n. 34.

Si ricorda che il citato [art. 44-bis](#) del DL 34/2019, come sostituito dall'art. 55 del DL [1/2020](#) e successivamente modificato dall'[art. 72](#) comma 1-ter del DL 104/2020, prevede la possibilità di trasformare in credito d'imposta, utilizzabile in compen-

sazione, le **attività per imposte anticipate** (DTA) riferibili alle perdite fiscali e alle eccedenze ACE ancora nella disponibilità della società, subordinatamente alla cessione a titolo oneroso, entro il 31 dicembre 2020, di crediti pecuniari vantati verso debitori "inadempienti".

Letteralmente, l'[art. 44-bis](#) del DL 34/2019 fa riferimento alle cessioni poste in essere dalle "**società**" (incluse, per espressa previsione normativa, le società di persone).

Superando il tenore letterale della norma, l'Agenzia precisa che, per motivo di ordine logico e sistematico, sono inclusi nel perimetro dell'agevolazione anche tutti i **soggetti equiparati**, ai fini fiscali, alle società di capitali ([art. 81](#) del TUIR).

Come conseguenza, l'Agenzia ha riconosciuto la facoltà di fruire dell'agevolazione in esame in capo ad un **ente commerciale** che svolge attività economica soggetta ad IRES ed IRAP, in quanto ricompreso tra i soggetti IRES di cui all'[art. 73](#) comma 1, lett. b) del TUIR (enti pubblici e privati diversi dalle società, trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali).

Pur se non sono espressamente esplicitato, il chiarimento dovrebbe essere esteso alle S.O. di soggetti non residenti che, al pari delle società di capitali, sono **soggetti IRES** ai sensi dell'art. 73 comma 1 lett. d) del TUIR.