

Martedì 2 febbraio 2021

IL CASO DEL GIORNO

Rinuncia all'eredità del chiamato in possesso di beni ereditari con dubbi

/ Cecilia PASQUALE

Nell'ambito di una successione, **legittima o testamentaria**, non è infrequente che il chiamato scelga di rinunciare a quanto gli spetta, ad esempio perché gli elementi passivi dell'asse prevalgono sull'attivo. In questo caso, egli [...]

PAGINA 2

IL PUNTO OPERAZIONI STRAORDINARIE

Per l'affrancamento rileva l'opzione per un regime sostitutivo

/ Enrico ZANETTI

L'effettuazione di operazioni di conferimento d'azienda, fusione o scissione comporta la necessità di rilevare le imposte differite se le società aventi causa dell'operazione iscrivono nella propria contabilità, sugli elementi patrimoniali facenti parte dei complessi aziendali [...]

PAGINA 10

FISCO

Dichiarazione sostitutiva per il bonus pubblicità 2020 entro l'8 febbraio

La procedura web è disponibile nell'area autenticata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate

/ Pamela ALBERTI

Ai fini del bonus investimenti pubblicitari, **entro l'8 febbraio** 2021 occorre presentare la dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti pubblicitari realizzati nel 2020.

I soggetti che hanno presentato per il 2020 la **comunicazione** per l'accesso al bonus previsto a norma del comma 1-ter dell'art. 57-bis del DL 50/2017 (si veda "Credito d'imposta al 50% su tutti gli investimenti pubblicitari 2020" del 27 maggio 2020) e che sono presenti nell'elenco pubblicato dal Dipartimento per l'Informazione e l'editoria, possono presentare la dichiarazione sostitutiva tramite l'apposita procedura web dell'Agenzia delle Entrate, disponibile nella sezione dell'area riservata "Servizi per" alla voce "Comunicare", accessibile con le credenziali SPID, Entratel e Fisconline, o Carta Nazionale dei Servizi (CNS).

Nel citato **elenco** sono individuati i soggetti che hanno presentato la comunicazione telematica per l'accesso al credito di imposta per l'anno

2020 e l'importo teoricamente fruibile da ciascuno di essi, con l'indicazione della percentuale provvisoria di riparto.

Come evidenziato nel sito del Dipartimento per l'Informazione e l'editoria, gli importi indicati nell'elenco sono stati determinati tenendo conto dello stanziamento previsto come tetto di spesa per l'anno 2020, pari a 85 milioni di euro, di cui 50 milioni per gli investimenti pubblicitari effettuati sui giornali quotidiani e periodici, anche on line, e 35 milioni per gli investimenti pubblicitari effettuati sulle **emittenti** televisive e radiofoniche locali e nazionali, analogiche o digitali, non partecipate dallo Stato.

Poiché le risorse destinate alla copertura dell'agevolazione sono risultate inferiori all'ammontare totale del credito di imposta richiesto, si è reso necessario effettuare la **ripartizione** delle stesse tra i richiedenti, in misura proporzionale agli importi richiesti, con percentuale pari al 14,8% per gli investimenti sulla [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Prima estrazione della lotteria degli scontrini l'11 marzo 2021

L'IFRS 15 potrebbe avere un impatto significativo anche sui bilanci OIC

Aiuti di Stato per il COVID-19 con limite innalzato a 1,8 milioni di euro

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Permane l'identificazione diretta con il Regno Unito

/ Emanuele GRECO e Simonetta LA GRUTTA

I soggetti passivi stabiliti nel Regno Unito possono continuare ad avvalersi dell'istituto dell'**identificazione diretta** al fine di assolvere gli obblighi ed esercitare i diritti in [...]

PAGINA 4

Rinuncia all'eredità del chiamato in possesso di beni ereditari con dubbi

Per la prassi notarile, l'inventario dei beni non è necessario se la rinuncia è fatta entro tre mesi

/ Cecilia PASQUALE

Nell'ambito di una successione, **legittima o testamentaria**, non è infrequente che il chiamato scelga di rinunciare a quanto gli spetta, ad esempio perché gli elementi passivi dell'asse prevalgono sull'attivo.

In questo caso, egli può rinunciare espressamente all'eredità prima che sia scaduto il termine per accettare, ossia entro **dieci anni** dall'apertura della successione, mediante dichiarazione ricevuta da un notaio o dal cancelliere del tribunale del circondario in cui si è aperta la successione e inserita nel registro delle successioni ([art. 519](#) c.c.).

Per altro verso, l'[art. 485](#) c.c., contenuto in una sezione dedicata al beneficio d'inventario, stabilisce che il chiamato che si trova nel possesso di beni ereditari (si pensi al coniuge superstite che continua a vivere nell'immobile del defunto adibito a **casa familiare**) deve fare l'inventario entro 3 mesi dal giorno dell'apertura della successione o dalla notizia della devoluta eredità e, trascorso tale termine senza che l'inventario sia stato compiuto, il chiamato è considerato erede puro e semplice. Compiuto l'inventario, il chiamato che non abbia ancora fatto la dichiarazione a norma dell'[art. 484](#) c.c. (ossia la dichiarazione di accettare col beneficio di inventario) ha 40 giorni dal compimento dell'inventario medesimo per deliberare se accetta o rinuncia all'eredità. Trascorso questo termine senza che abbia deliberato, è considerato **erede puro** e semplice.

Tale ultima norma, letta in combinato con l'[art. 519](#) c.c., ha condotto gli interpreti a chiedersi se il chiamato possessore che intenda rinunciare prima del decorso dei **3 mesi** dall'apertura della successione sia tenuto a effettuare l'inventario o se, invece, la norma si applichi solo al chiamato possessore "incerto", cioè colui che nel trimestre non ha deciso se accettare o rinunciare.

Secondo una prima impostazione, fatta propria dalla prassi notarile e da parte della giurisprudenza, il chiamato in possesso di beni ereditari può evitare l'acquisto se rinuncia entro 3 mesi dall'apertura della successione, senza che occorra effettuare l'inventario dei beni del defunto. Per la Cassazione n. [11634/1991](#), l'inventario è una formalità logicamente e giuridicamente **incompatibile** con l'essenza e le finalità proprie del negozio di dismissione del diritto di eredità e, peraltro, non è prevista dall'[art. 519](#) c.c., che richiede, per la validità e l'efficacia della rinuncia all'eredità, la sola forma solenne e l'inserzione nel registro delle successioni.

Anche il Consiglio nazionale del **Notariato**, nello Studio n. [406-2017/C](#), ha osservato che nessuna norma vieta al chiamato possessore di rinunciare all'eredità,

né impone di procedere all'inventario dei beni. Ciò sarebbe dimostrato, tra l'altro, dall'[art. 461](#) c.c., che, nel prevedere che il chiamato rinunziante in possesso dei beni possa chiedere il rimborso a carico dell'eredità per le spese relative ad atti di conservazione, vigilanza e amministrazione *ex art. 460*, ammette la compatibilità tra rinuncia all'eredità e atti che comportano il possesso dei beni ereditari, tacendo sull'inventario. Anche la Cassazione n. [20960/2016](#), in un caso in cui il chiamato aveva rinunciato all'eredità prima del decorso del termine trimestrale senza provvedere a redigere l'inventario, ha ritenuto efficace la rinuncia, poiché era intervenuta **prima** che giungesse a compimento il termine trimestrale al decorso del quale "il chiamato all'eredità è considerato erede puro e semplice".

In senso opposto si è pronunciata la Cassazione n. [4845/2003](#), in un caso in cui il chiamato aveva rinunciato il giorno successivo alla apertura della successione. Secondo la Suprema Corte, la previsione che il chiamato nel possesso di beni ereditari debba provvedere a redigere l'inventario nel termine dell'[art. 485](#) c.c., "pena" l'accettazione *ex lege* dell'eredità, opera non solo nel caso in cui l'erede voglia procedere all'accettazione con beneficio di inventario, ma anche quando lo stesso intenda rinunciare puramente e semplicemente. Tale soluzione sarebbe coerente con l'esigenza di **tutela dei terzi**, "sia per evitare ad essi il pregiudizio di sottrazioni ed occultamenti dei beni ereditari da parte del chiamato; sia per realizzare la certezza della situazione giuridica successoria, evitando che gli stessi terzi possano ritenere, nel vedere il chiamato in possesso da un certo tempo di beni della eredità, che questa sia stata accettata puramente e semplicemente".

La rinuncia successiva al trimestre comporta accettazione ex lege

Alla sentenza del 2003 è assimilata anche la Cassazione n. [7076/1995](#), che ha statuito che il chiamato nel possesso di beni ereditari ha l'onere di procedere all'inventario, in mancanza del quale lo stesso perde non solo la facoltà di accettare l'eredità col beneficio di inventario, ma anche di rinunciare *ex art. 519* c.c. Peraltro, è stato condivisibilmente osservato in dottrina che il caso deciso dalla Corte, a differenza di quello del 2003, riguardava una rinuncia all'eredità da parte di un chiamato possessore avvenuta 3 anni dopo l'apertura della successione (quindi pacificamente **tardiva**) e non una rinuncia avvenuta nel trimestre.

Dichiarazione sostitutiva per il bonus pubblicità 2020 entro l'8 febbraio

La procedura web è disponibile nell'area autenticata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate

/ Pamela ALBERTI

Ai fini del bonus investimenti pubblicitari, **entro l'8 febbraio** 2021 occorre presentare la dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti pubblicitari realizzati nel 2020.

I soggetti che hanno presentato per il 2020 la **comunicazione** per l'accesso al bonus previsto a norma del comma 1-ter dell'[art. 57-bis](#) del DL 50/2017 (si veda "[Credito d'imposta al 50% su tutti gli investimenti pubblicitari 2020](#)" del 27 maggio 2020) e che sono presenti nell'elenco pubblicato dal Dipartimento per l'Informazione e l'editoria, possono presentare la dichiarazione sostitutiva tramite l'apposita procedura web dell'Agenzia delle Entrate, disponibile nella sezione dell'area riservata "Servizi per" alla voce "Comunicare", accessibile con le credenziali SPID, Entratel e Fisconline, o Carta Nazionale dei Servizi (CNS).

Nel citato **elenco** sono individuati i soggetti che hanno presentato la comunicazione telematica per l'accesso al credito di imposta per l'anno 2020 e l'importo teoricamente fruibile da ciascuno di essi, con l'indicazione della percentuale provvisoria di riparto.

Come evidenziato nel sito del Dipartimento per l'Informazione e l'editoria, gli importi indicati nell'elenco sono stati determinati tenendo conto dello stanziamento previsto come tetto di spesa per l'anno 2020, pari a 85 milioni di euro, di cui 50 milioni per gli investimenti pubblicitari effettuati sui giornali quotidiani e periodici, anche on line, e 35 milioni per gli investimenti pubblicitari effettuati sulle **emittenti** televisive e radiofoniche locali e nazionali, analogiche o digitali, non partecipate dallo Stato.

Poiché le risorse destinate alla copertura dell'agevolazione sono risultate inferiori all'ammontare totale del credito di imposta richiesto, si è reso necessario effettuare la **ripartizione** delle stesse tra i richiedenti, in misura proporzionale agli importi richiesti, con percentuale pari al 14,8% per gli investimenti sulla stampa, pari al 6,5% per investimenti sulle radio e televisioni e con una percentuale compresa tra il 6,5% e il 14,8% nel caso di investimenti su entrambi i canali.

Come evidenziato nel comunicato del Dipartimento del 23 gennaio 2020, i soggetti che hanno presentato la "comunicazione per l'accesso", per confermare la "prenotazione" devono quindi presentare la "dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti" pubblicitari realizzati nell'anno 2020 dall'8 gennaio all'**8 febbraio 2021** (anziché dal 1° al 31 gennaio 2021).

Solo in esito alla presentazione delle dichiarazioni sostitutive sarà pubblicato sul sito del Dipartimento l'elenco dei **soggetti ammessi** alla fruizione del credito di imposta.

Compensazione in F24 dal quinto giorno dalla pubblicazione dell'elenco

Il credito di imposta è utilizzabile unicamente in compensazione, ai sensi dell'[art. 17](#) del DLgs. 9 luglio 1997 n. 241, presentando il modello di pagamento **F24** esclusivamente attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, a partire dal quinto giorno lavorativo successivo alla pubblicazione dell'elenco dei soggetti ammessi.

Permane l'identificazione diretta con il Regno Unito

L'Agenzia delle Entrate riconosce l'applicabilità dell'istituto senza soluzione di continuità anche post Brexit

/ Emanuele GRECO e Simonetta LA GRUTTA

I soggetti passivi stabiliti nel Regno Unito possono continuare ad avvalersi dell'istituto dell'**identificazione diretta** al fine di assolvere gli obblighi ed esercitare i diritti in materia di IVA in Italia, in alternativa alla nomina di un rappresentante fiscale.

La precisazione, attesa dagli operatori per valutare gli effetti della [Brexit](#) dal 1° gennaio 2021, è pervenuta ieri da parte dell'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. [7/2021](#).

L'Amministrazione finanziaria, nel documento di prassi, ha esaminato l'[Accordo](#) stipulato tra Regno Unito e [Unione europea](#) il 24 dicembre 2020 e il connesso Protocollo sulla cooperazione amministrativa, ritenendo sussistenti i requisiti per riconoscere ai soggetti stabiliti nel Regno Unito la possibilità di fruire dell'istituto dell'identificazione diretta ai fini IVA di cui all'[art. 35-ter](#) del DPR 633/72.

Per quanto concerne l'**assistenza amministrativa** in materia di IVA, difatti, il Protocollo ha previsto le seguenti forme di assistenza: richiesta d'informazioni, richiesta di informazioni senza preventiva richiesta, presenza negli uffici amministrativi e partecipazione alle indagini amministrative svolte congiuntamente, richiesta di notifica amministrativa, controlli simultanei.

L'Agenzia rileva che il Protocollo oggetto dell'Accordo tra Regno Unito e Unione europea si può considerare sostanzialmente **analogo** agli strumenti di cooperazione amministrativa già vigenti nell'Unione stessa.

Tale circostanza consente, quindi, di continuare ad applicare ai soggetti passivi del Regno Unito le disposizioni contenute nell'[art. 35-ter](#) comma 5 del DPR 633/72, vale a dire l'identificazione diretta ai fini IVA (si vedano anche le risoluzioni nn. [220/2003](#) e [44/2020](#)).

Da quanto descritto, ne consegue che i soggetti passivi del Regno Unito possono **scegliere** tra la facoltà di identificarsi direttamente a norma del richiamato art. 35-ter del DPR 633/72 e la nomina di un [rappresentante fiscale](#) ai sensi dell'[art. 17](#) comma 3 del DPR 633/72, analogamente a quanto avveniva sino al 31 dicembre 2020.

L'Agenzia fissa un ulteriore importante principio: possono continuare ad avvalersi della posizione IVA in Italia, senza soluzione di continuità, coloro che si era-

no identificati ai fini IVA in Italia **prima del 1° gennaio 2021**.

I soggetti del Regno Unito che, invece, nell'incertezza, si fossero cautelati provvedendo alla nomina di un rappresentante fiscale, possono valutare se mantenerlo almeno per tutto l'anno 2021 (se ciò è più conveniente in ottica amministrativa) oppure se provvedere al passaggio all'istituto dell'identificazione diretta, di più facile gestione.

Le questioni esaminate nella risoluzione n. 7/2021 di ieri con riferimento al Regno Unito, sono analoghe a quelle affrontate nella risoluzione n. 44/2020 in ordine ai soggetti passivi IVA stabiliti in **Norvegia**.

Con il predetto Paese, difatti, l'Unione europea aveva sottoscritto (in data **1° agosto 2018**) un accordo volto a garantire la corretta determinazione e riscossione dell'IVA, il corretto recupero dei crediti per tale imposta e la lotta alle frodi. Anche in tal caso, l'Amministrazione finanziaria, esaminato l'accordo, lo aveva ritenuto del tutto analogo a quanto previsto dalle norme attualmente in vigore in materia di assistenza tra Autorità fiscali dell'Unione europea in materia di IVA e aveva ritenuto soddisfatto i requisiti di cui all'[art. 35-ter](#) comma 5 del DPR 633/72.

La risoluzione di ieri dell'Agenzia delle Entrate, come nel caso della Norvegia, si è espressa limitatamente all'istituto dell'identificazione diretta.

Nulla viene detto, rispetto ai rapporti con il Regno Unito a seguito del perfezionamento della Brexit, in merito alle altre disposizioni in materia di IVA che si fondano sull'esistenza di strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza.

Trattasi, in particolare, del diritto ad avvalersi dell'esecuzione dei rimborsi in forma "diretta" dell'IVA assolta in Italia ([art. 38-ter](#) del DPR 633/72) o, ancora, della possibilità di:

- emissione della fattura da parte del cliente, secondo il disposto dell'[art. 21](#) comma 1 del DPR 633/72;
- tenuta della contabilità all'estero, secondo il disposto dell'[art. 39](#) comma 3 ultima parte del DPR 633/72.

Su questi ultimi aspetti, in assenza di ulteriori valutazioni in merito alla portata del Protocollo di cooperazione amministrativa sottoscritto tra Unione europea e Regno Unito che l'Accordo, permane una situazione di **incertezza**.

Prima estrazione della lotteria degli scontrini l'11 marzo 2021

La base sarà costituita dai corrispettivi trasmessi tra il 1° e il 28 febbraio

/ **Corinna COSENTINO**

Dopo l'ultimo rinvio disposto dal DL "Milleproroghe", viene infine confermata la partenza della lotteria degli scontrini. Con la determinazione n. [32051/2021](#) dell'Agenzia delle Dogane e monopoli e dell'Agenzia delle Entrate, pubblicata sabato 30 gennaio, viene stabilito che la **prima estrazione** mensile sarà effettuata giovedì 11 marzo 2021 sulla base dei corrispettivi trasmessi e registrati al Sistema Lotteria dal 1° al 28 febbraio.

Viene modificato, di conseguenza, il precedente provvedimento n. [80217/2020](#), con il quale erano state individuate le regole di funzionamento del concorso. Oltre a fissare il **nuovo calendario** della lotteria (posticipata per tenere conto dei tempi necessari agli esercenti per l'adeguamento dei registratori telematici), il nuovo provvedimento recepisce le novità della legge di bilancio 2021, la quale ha stabilito che la partecipazione alle estrazioni è possibile soltanto a condizione che gli acquisti siano effettuati mediante strumenti di pagamento elettronici.

In base alla nuova disciplina, possono partecipare alla lotteria le persone fisiche maggiorenni e residenti in Italia che, al di fuori dell'attività d'impresa, arte o professione, acquistano beni o servizi, per un importo pari o superiore a un euro, presso commercianti al minuto che trasmettono i dati dei corrispettivi in via telematica, purché al momento dell'acquisto presentino il proprio **codice lotteria** (ottenuto inserendo sul portale Lotteria il proprio codice fiscale) e che il corrispettivo sia pagato esclusivamente e interamente con mezzi elettronici (non è consentito il pagamento in parte con mezzi elettronici e in parte in contanti).

Ad esempio, sono ammessi come mezzi di pagamento le carte di credito, di debito, i bancomat, le carte prepagate, le applicazioni connesse a circuiti di pagamento privativi e a spendibilità limitata, mentre non sono ammessi i **ticket restaurant** o le **gift card** (cfr. FAQ sul Portale Lotteria).

In presenza delle condizioni richiamate, il corrispettivo pagato risulta valido per la partecipazione alla lotteria e, una volta inviato dall'esercente, produrrà un **biglietto virtuale** per ciascun euro speso, fino a un massimo di mille biglietti per ogni scontrino.

In sostanza, l'esercente deve acquisire il codice lotteria del cliente, evidenziare che il pagamento è avvenuto con mezzi elettronici e trasmettere i relativi dati all'Agenzia delle Entrate entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione. Successivamente, gli stessi dati saranno acquisiti dal Sistema Lotteria.

Anche gli esercenti partecipano al concorso, poiché il biglietto virtuale vincente determina la vincita anche in capo all'esercente. Tuttavia, i **premi in palio** per questi ultimi sono di entità minore. Per gli **acquirenti** sono previsti:

- un premio annuale da 5 milioni di euro;
- 10 premi mensili da 100.000 euro;
- 15 premi settimanali da 25.000 euro.

Per gli **esercenti**, invece, sono messi in palio:

- un premio annuale da un milione di euro;
- 10 premi mensili da 20.000 euro;
- 15 premi settimanali da 5.000 euro.

La data delle **estrazioni annuali** verrà fissata con apposito provvedimento dell'Agenzia delle Dogane e monopoli. Le estrazioni mensili, invece, verranno effettuate ogni secondo giovedì del mese, con riferimento ai corrispettivi del mese precedente, mentre le estrazioni settimanali partiranno dal mese di giugno, con la prima estrazione fissata al 10 giugno 2021, e verranno effettuate ogni giovedì sui corrispettivi trasmessi la settimana precedente.

Si sottolinea che, ai fini delle estrazioni, si terrà conto della data di acquisizione del corrispettivo al **Sistema Lotteria** e non della data di emissione del documento che lo certifica. In sostanza, se un acquisto per il quale è stato comunicato il codice lotteria viene effettuato il 26 febbraio, ma l'esercente trasmette il dato il 2 marzo, il corrispettivo partecipa all'estrazione del mese successivo (si vedano ancora le FAQ presenti sul Portale Lotteria).

Le vincite sono comunicate tramite PEC o raccomandata, ma sia gli acquirenti che gli esercenti potranno verificarle sul Portale Lotteria, nell'**area riservata** che verrà attivata entro il prossimo 11 marzo. Sempre sul portale, gli acquirenti potranno segnalare se l'acquirente si è rifiutato di acquisire il codice lotteria (tale funzionalità sarà attivata dal 1° marzo 2021).

Inoltre, il nuovo provvedimento precisa che il pagamento dei premi è subordinato alla presentazione di **documentazione**, ove non in possesso dell'Amministrazione, che attesti il pagamento con mezzi elettronici (es. estratto di conto corrente o documento analogo o equipollente).

Si ricorda, in ultimo, che non possono partecipare gli acquisti per i quali non è prevista la trasmissione telematica dei corrispettivi, gli acquisti on line, nonché, in fase di prima applicazione, quelli per i quali è emessa **fattura elettronica** o è comunicato il codice fiscale al fine di fruire di detrazioni o deduzioni fiscali.

L'IFRS 15 potrebbe avere un impatto significativo anche sui bilanci OIC

CNDCEC e FNC analizzano la contabilizzazione dei ricavi nel bilancio IAS

/ **Silvia LATORRACA**

Con il [documento](#) di ricerca pubblicato nella giornata di ieri, 1° febbraio 2021, la Fondazione nazionale dei Commercialisti e il CNDCEC hanno analizzato le principali indicazioni contenute nell'IFRS 15, dedicato ai ricavi provenienti da contratti con i clienti.

Tale principio contabile internazionale, che deve essere applicato a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio **dal 1° gennaio 2018** o da data successiva, ha determinato un cambiamento sostanziale nelle modalità di rilevazione contabile dei ricavi rispetto ai precedenti IAS 11 (Lavori su ordinazione) e IAS 18 (Ricavi), che sono stati conseguentemente sostituiti.

In particolare, l'IFRS 15 non effettua distinzioni tra le diverse tipologie di beni o servizi resi, ma propone un **unico modello di rilevazione** contabile applicabile a tutti i contratti stipulati con i clienti, fatta eccezione per alcuni contratti, quali i leasing o i contratti assicurativi, cui sono dedicati specifici principi contabili.

La rilevazione dei ricavi deve seguire una precisa **metodologia**, che prevede:

- l'individuazione del singolo contratto oggetto di rilevazione;
- l'individuazione delle singole obbligazioni (*performance obligations*) presenti nel contratto;
- la determinazione del prezzo della transazione complessiva (*transaction price*), cioè il corrispettivo che la società si aspetta di ricevere in cambio del trasferimento dei beni/servizi;
- la ripartizione del prezzo dell'operazione tra le singole obbligazioni del contratto;
- la rilevazione del ricavo.

I ricavi sono rilevati quando (o a mano a mano che) la singola obbligazione è adempiuta, cioè quando il bene e/o il servizio promesso sono trasferiti al cliente, avendo riguardo, a tal fine, all'**acquisizione del controllo** da parte del cliente (e non più al trasferimento dei rischi e dei benefici).

Il documento di ricerca FNC-CNDCEC riproduce le principali indicazioni contenute nell'IFRS 15, accompagnando la trattazione con alcuni esempi, per lo più tratti dagli *illustrative examples* del principio contabile internazionale.

In particolare, la Fondazione si sofferma sulle *perfor-*

mance obligations e sul *transaction price*, che costituiscono le **variabili** chiave per una corretta contabilizzazione dei ricavi sulla scorta di quanto indicato dall'IFRS 15.

In questo contesto, il documento ricorda che, in base a quanto previsto dalle generali disposizioni in materia di applicazione degli IFRS, l'adozione delle disposizioni in esame è obbligatoria soltanto nel caso in cui la connessa informazione risulti **rilevante**. Laddove, invece, l'effetto economico non fosse rilevante, l'impresa potrebbe adottare una policy contabile "alternativa". In una prospettiva più generale, la Fondazione ha osservato che l'IFRS 15 potrebbe avere un significativo **impatto** non solo per le società IFRS *compliant*, ma anche, indirettamente, per le società OIC compliant.

L'Organismo Italiano di Contabilità – a fronte della mancanza, nell'ambito dei principi contabili nazionali, di un documento dedicato alla contabilizzazione dei ricavi – ha infatti avviato uno specifico progetto, che ha portato alla pubblicazione di un *discussion paper*, nell'ambito del quale, ai fini di un eventuale aggiornamento degli attuali principi contabili, sono state prospettate alcune soluzioni per la contabilizzazione dei ricavi, tra cui anche la possibilità di riproporre, limitatamente a taluni aspetti, l'approccio adottato dall'IFRS 15.

Potrebbe essere elaborato un nuovo principio contabile

Il *discussion paper*, pubblicato in consultazione il 12 febbraio 2019 e aperto per commenti fino al 30 giugno 2019, con lo scopo di raccogliere contributi da parte degli stakeholder sulle questioni contabili di portata generale in tema di rilevazione dei ricavi, dovrebbe portare all'elaborazione di un **nuovo principio contabile**.

Secondo il documento di ricerca, comunque, al di là dell'evoluzione della prassi nazionale, occorre analizzare le disposizioni dell'IFRS 15, al fine di apprezzare le **discrepanze** esistenti e di comprendere gli impatti che una diversa tecnica contabile può portare a livello di predisposizione, lettura e controllo della gestione aziendale.

Aiuti di Stato per il COVID-19 con limite innalzato a 1,8 milioni di euro

È inoltre estesa al 31 dicembre 2021 la scadenza del quadro

/ Pamela ALBERTI

Con la comunicazione n. [546/2021](#), la Commissione europea ha modificato ulteriormente il c.d. "**Quadro temporaneo** sugli aiuti di Stato", prolungandone la scadenza al 31 dicembre 2021 e innalzando a 1,8 milioni di euro il limite massimo delle misure previste dal punto 3.1. Tali modifiche sono in vigore dallo scorso 28 gennaio 2021.

L'obiettivo della comunicazione, si legge nella stessa, è quello di **prorogare** fino al 31 dicembre 2021 le misure di cui al Quadro temporaneo, adeguare i massimali di aiuto di alcune misure per far fronte agli effetti economici prolungati della crisi in corso e precisare e modificare le condizioni relative ad alcune misure temporanee di aiuti di Stato che la Commissione ritiene compatibili a norma dell'[art. 107](#), par. 3, lettera b) del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE) alla luce della pandemia di COVID-19.

La scadenza del quadro temporaneo era prevista per il 30 giugno 2021, fatta eccezione per la sezione 3.11, che sarebbe scaduta il 30 settembre 2021. Il quadro temporaneo prevedeva inoltre che entro il 30 giugno 2021 la Commissione lo riesaminasse alla luce di importanti considerazioni economiche o in materia di concorrenza.

Tenendo conto del fatto che il quadro temporaneo è stato utile come strumento per far fronte alle conseguenze economiche dell'epidemia, la Commissione ha ritenuto opportuna una proroga limitata, fino al **31 dicembre 2021**, delle misure ivi previste, al fine di garantire che le misure di sostegno nazionali aiutino efficacemente le imprese colpite durante la pandemia, ma anche per mantenere l'integrità del mercato interno e garantire condizioni di parità. Entro il 31 dicembre 2021 la Commissione valuterà se il quadro temporaneo debba essere ulteriormente prorogato e/o modificato.

Tenendo poi conto del perdurare dell'impatto della pandemia di COVID-19 e del lasso di tempo trascorso dall'adozione del quadro temporaneo, la Commissione ha ritenuto necessario aumentare i **massimali di aiuto** di cui alle sezioni 3.1 e 3.12 del quadro. Tale necessità è confermata dai dati trasmessi dagli Stati membri in risposta al questionario della Commissione sull'applicazione del quadro temporaneo, secondo i quali i massimali sono stati raggiunti, o sono in procinto di esserlo, da una serie di imprese attive in determinati settori, o

risultano insufficienti per far fronte all'impatto delle misure adottate dagli Stati membri per contenere la seconda ondata dell'epidemia.

In particolare, gli aiuti di Stato di cui al punto 3.1 della comunicazione C-1863/2020 sono riconosciuti nel limite massimo di **1,8 milioni di euro**, in luogo del precedente limite di 800.000 euro.

L'aiuto complessivo non deve invece superare 270.000 euro (in luogo del precedente limite di 120.000 euro) per ciascuna impresa operante nel settore della pesca e dell'acquacoltura o 225.000 euro (in luogo del precedente limite di 100.000 euro) per ciascuna impresa operante nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli.

L'innalzamento generale delle soglie consente quindi di fruire di un ulteriore margine per l'utilizzo delle agevolazioni concesse a fronte dell'emergenza epidemiologica.

Resta fermo che le misure temporanee di aiuto possono essere cumulate con gli aiuti previsti dai regolamenti "de minimis" o dai regolamenti di esenzione per categoria, a condizione che siano rispettate le disposizioni e le norme relative al cumulo previste da tali regolamenti.

Aumentato a 10 milioni il limite per le misure per i costi fissi

È poi innalzato a **10 milioni di euro** per impresa (in luogo del precedente pari a 3 milioni di euro) il limite previsto per gli aiuti sotto forma di sostegno a costi fissi non coperti di cui al punto 3.12.

Viene inoltre concessa la possibilità agli Stati membri, previa notifica in tal senso alla Commissione prima della scadenza del quadro temporaneo, di **convertire** le forme di aiuto rimborsabili concesse a norma di tale quadro – quali gli anticipi rimborsabili, le garanzie e i prestiti – in altre forme di aiuto, ad esempio le sovvenzioni. Tale conversione deve rispettare le condizioni di cui alla sezione 3.1 e avvenire al più tardi entro il 31 dicembre 2022.

Gli Stati membri possono altresì convertire determinate forme di aiuto concesse nell'ambito del quadro, purché siano rispettate le condizioni stabilite nelle pertinenti sezioni di quest'ultimo.

Sulle elezioni nazionali ad aprile decide il Ministero

Entrambi gli schieramenti sono pronti a presentare le liste entro il 12 febbraio. Depositati gli emendamenti per la modifica del DLgs. 139/2005

/ Savino GALLO

Entro una decina di giorni si saprà se le **elezioni** per il rinnovo del vertice nazionale dei commercialisti si terranno ad **aprile** o se, a seguito della sospensione delle elezioni locali, verranno rinviate anche quelle a data da destinarsi.

In questo momento, la palla è nelle mani del Ministero della Giustizia, che potrebbe decidere di non esprimersi, dando di fatto avvio alle procedure elettorali (si veda ["Elezioni del CNDCEC possibili ad aprile"](#) del 30 gennaio), oppure di ufficializzare il rinvio a dopo le elezioni territoriali, nella convinzione che il prossimo Consiglio debba essere espressione dei nuovi Ordini locali. Nel primo caso, ci sarà tempo fino al **12 febbraio** per il deposito delle liste, ovvero 60 giorni prima la data di svolgimento delle elezioni, in programma per il 13 aprile.

Eventualità per la quale entrambi gli **schieramenti** si faranno **trovare pronti**. "Il mio progetto – spiega Enzo Moretta, Presidente dell'ODCEC di Napoli e alla guida di una delle due squadre che si contenderanno il prossimo CNDCEC – è partito più di un anno fa. Abbiamo lavorato sulle linee programmatiche e poi chiesto ai territori di esprimere un proprio candidato. Diverse Regioni lo hanno già fatto, altre ancora no. La squadra non è chiusa, ma se si dovesse presentare la lista entro il 12 febbraio, saremo in grado di completarla, utilizzando sempre gli stessi criteri: dialogo e ascolto dei territori. Non ci saranno figure calate dall'alto, ma una **condivisione** con tutti gli Ordini che sostengono il progetto".

Si dice pronto anche Elbano De Nuccio, Presidente dell'Ordine di Bari e alla guida dell'altro schieramento in corsa per il Consiglio nazionale: "Preso atto – sottolinea – della possibilità del voto ad aprile, proprio ieri (domenica, ndr) ho aperto una chat a cui hanno aderito tutte le forze principali della categoria. La scelta dei propri rappresentanti in Consiglio deve essere fatta con **metodo democratico**, senza che qualcuno imponga una lista precofenzionata. Il nostro è un progetto inclusivo, in cui tutti possono dare il proprio contributo. Le consultazioni per definire la squadra andranno avanti ancora per qualche giorno, ma se necessario per il 12 febbraio saremo pronti".

Quanto all'opportunità di tenere in calendario le elezioni nazionali, facendo votare gli Ordini ancora in carica, entrambi i candidati dichiarano di rimettersi alle

decisioni del Ministero. "Sono in corso – commenta Moretta – delle serrate interlocuzioni tra il Ministero della Giustizia e il Consiglio nazionale per definire se le elezioni si terranno ad aprile o in altra data. Siamo in attesa delle decisioni del Ministero a cui **ci rimetteremo**, senza se e senza ma, mettendo da parte ogni personale ambizione, in vista della coesione necessaria per lo sviluppo della nostra categoria professionale".

Secondo De Nuccio, la categoria "ha bisogno di riavviare il percorso elettorale. Se debba passare prima dalle elezioni degli Ordini locali o viceversa non è questo il punto. L'importante è che la consultazione elettorale, a tutti i livelli, ci sia quanto prima. Non possiamo continuare a stare in questa situazione di stallo, che danneggia inevitabilmente l'immagine della categoria". Per questo, dal Presidente dell'ODCEC di Bari arriva anche un appello a **"evitare ulteriori ricorsi alla giustizia"**, che finirebbero per "ingessare ulteriormente" il percorso verso il voto.

Intanto, va avanti il tentativo di sbloccare le elezioni locali tramite la soluzione politica. Lo scorso fine settimana sono stati presentati i **tre emendamenti** al Milleproroghe, voluti dal Consiglio nazionale di categoria e riguardanti quote di genere, specializzazioni e attribuzioni di Ordini e CNDCEC in regime di *prorogatio*.

Le tre modifiche al DLgs. [139/2005](#) sono state appoggiate dalla maggioranza degli Ordini, ma non sono mancate **posizioni critiche**, anche tra le associazioni sindacali. L'Unione giovani, ad esempio, pur sottoscrivendo gli emendamenti, ha sottolineato di averlo fatto solo per senso di responsabilità, esprimendo perplessità soprattutto sulle specializzazioni (si veda ["Sindacati divisi sulle modifiche all'ordinamento dei commercialisti"](#) del 29 gennaio).

Una posizione che Moretta ha stigmatizzato senza mezzi termini: "È **disfunzionale** allo sviluppo della nostra categoria – ha spiegato tramite una nota stampa – sostenere una iniziativa e, contestualmente, vantarsi di averlo fatto con la «molletta al naso»: un'immagine manichea e incoerente. Ben vengano le proposte e anche le critiche delle sigle sindacali, a condizione che si manifestino in un contesto di dialogo e di rispetto dei ruoli istituzionali. In democrazia ci si confronta, ma alla fine la minoranza deve rispettare l'opinione della maggioranza".

Per i disabili IVA agevolata sui veicoli anche con documenti dopo l'acquisto

Ai fini agevolativi resta necessaria la sussistenza dei requisiti già dal momento della compravendita

/ Dario BONSANTO

Il contribuente affetto da determinate **disabilità** può fruire dell'agevolazione IVA per l'acquisto di veicoli anche nelle ipotesi in cui la documentazione a tal fine necessaria non sia presentata contestualmente all'acquisto medesimo, bensì in un momento successivo. È questo il principale chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. [69](#), pubblicata ieri.

Nello specifico, in base al n. 31) della Tabella A parte II, allegata al DPR [633/72](#) e all'[art. 30](#) comma 7 della L. 388/2000 possono beneficiare dell'aliquota IVA del 4% le cessioni di autoveicoli (così come individuati dall'[art. 54](#) comma 1 lett. a), c) ed f), del DLgs. [285/92](#), c.d. "Codice della strada") effettuate nei confronti di:

- non vedenti e sordi;
- disabili con handicap psichico o mentale titolari dell'indennità di accompagnamento;
- disabili con grave limitazione della capacità di deambulazione o affetti da pluriamputazioni;
- disabili con ridotte o impedito capacità motorie (con adattamento del mezzo).

Sempre che tali veicoli rientrino nelle **soglie** di cilindrata o potenza espressamente previste dalle citate norme agevolative (ossia cilindrata fino a 2.000 centimetri cubici per veicoli con motore a benzina o ibrido, a 2.800 centimetri cubici per veicoli con motore diesel o ibrido, e potenza non superiore a 150 kW per veicoli con motore elettrico).

Per poter fruire dell'agevolazione in parola risulta, altresì, necessario il possesso di apposita **documentazione** rilasciata dalle specifiche commissioni mediche previste dalla normativa in tema di disabilità (*cf.* L. [104/1992](#)), soggetta a variazioni a seconda della disabilità che si intende accertare (per approfondimenti si veda [Guida Agenzia Entrate agosto 2020](#)).

Nello specifico caso esaminato dall'Amministrazione finanziaria, nelle more della conclusione della pratica

per il riconoscimento della disabilità, il contribuente acquistava un veicolo con IVA al 22%, per il quale – a seguito dell'ottenimento della documentazione necessaria per poter fruire dell'aliquota **IVA del 4%** – intendeva richiedere al fornitore l'emissione di una nota di variazione, così da ottenere il ristoro dell'imposta pagata in eccedenza.

In proposito l'Agenzia, rifacendosi a precedenti chiarimenti dalla stessa forniti, ha in primo luogo evidenziato come, per poter fruire dell'aliquota **IVA agevolata**, sia necessario il possesso dell'apposita documentazione rilasciata da specifiche commissioni mediche, la quale dev'essere – di norma – esibita al venditore all'atto dell'acquisto del veicolo.

Tuttavia, l'acquirente potrà assolvere a tale onere documentale anche in una **fase successiva**, purché la documentazione dallo stesso esibita sia in grado di attestare la sussistenza dei requisiti richiesti per poter fruire dell'aliquota IVA ridotta già dal momento dell'acquisto dell'autovettura.

Il cedente potrà ricorrere a una nota di variazione

Ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, in tale ultima specifica ipotesi, il cedente potrà validamente ricorrere ad una **nota di variazione**, a rettifica della fattura originariamente emessa con IVA ordinaria, nei soli casi in cui non sia trascorso più di un anno dall'effettuazione dell'operazione (*cf.* [art. 26](#) comma 3 del DPR 633/72). Qualora, invece, la presentazione della documentazione ad opera del cliente avvenga successivamente al citato termine annuale, il fornitore potrà comunque recuperare l'IVA assolta in eccesso (facoltà) mediante il meccanismo di **rimborso** di cui all'[art. 30-ter](#) del DPR 633/72, da azionare entro il termine di due anni dal versamento o dal verificarsi del presupposto per la restituzione.

Per l'affrancamento rileva l'opzione per un regime sostitutivo

Affrancabili i maggiori valori iscritti sui beni da società incorporanti e beneficiarie a titolo di capitalizzazione delle imposte differite

/ Enrico ZANETTI

L'effettuazione di operazioni di conferimento d'azienda, fusione o scissione comporta la necessità di rilevare le imposte differite se le società aventi causa dell'operazione iscrivono nella propria contabilità, sugli elementi patrimoniali facenti parte dei complessi aziendali o patrimoniali ricevuti, valori contabili **maggiori** di quelli ai quali risultavano iscritti nella contabilità delle società danti causa dell'operazione medesima.

Tale circostanza, infatti, determina il **disallineamento** temporaneo tra valore contabile e valore fiscale di detti elementi patrimoniali, poiché l'iscrizione dei maggiori valori contabili non si accompagna al loro riconoscimento anche sul piano fiscale, in ragione del regime di neutralità fiscale che caratterizza le operazioni di conferimento d'azienda, di fusione e di scissione.

L'unico modo mediante il quale è possibile ottenere il riconoscimento sul piano fiscale dei maggiori valori contabili, iscritti a seguito di operazioni **neutrali** di conferimento d'azienda, fusione o scissione, è l'esercizio dell'opzione per uno dei due regimi di imposizione sostitutiva previsti, rispettivamente, dall'[art. 176](#) comma 2-ter del TUIR e dall'[art. 15](#) comma 10 del DL 185/2008.

Dal punto di vista contabile, l'esercizio dell'**opzione** per uno dei due regimi di imposizione sostitutiva, da parte della società incorporante o risultante da una fusione, beneficiaria di una scissione o conferitaria di un conferimento d'azienda, implica:

- la rilevazione dell'imposta sostitutiva che risulta dovuta sui maggiori valori contabili, di cui essa consente il riallineamento a quelli fiscali, nonché del corrispondente debito verso l'Erario;
 - la rilevazione dei riflessi che il sopravvenuto riconoscimento fiscale di tali maggiori valori contabili è suscettibile di generare sul piano della fiscalità differita.
- I due aspetti risultano strettamente **correlati** tra loro, posto che la modalità stessa di rilevazione contabile dell'imposta sostitutiva risulta nella sostanza influenzata dal fatto che l'imposta sia assolta:

- in relazione a disallineamenti tra valori contabili e fiscali che, all'atto della loro manifestazione, hanno comportato (o avrebbero dovuto comportare) la rilevazione delle correlate imposte differite,

- oppure in relazione a disallineamenti tra valori contabili e fiscali che, invece, non presuppongono la rilevazione di imposte differite correlate.

Infatti, come si evince chiaramente anche dal principio contabile OIC [25](#) (§ 74 - 76 e 80), la **modalità di rilevazione** contabile dell'imposta sostitutiva prescelta (a prescindere dal fatto che sia quella "ordinaria" ex comma 2-ter dell'[art. 176](#) del TUIR, oppure quella "derogatoria" ex [art. 15](#) comma 10 del DL 185/2008) è diversa a seconda del fatto che essa si riferisca:

- al riconoscimento fiscale dei maggiori valori contabili iscritti separatamente a titolo di avviamento;
- al riconoscimento fiscale dei maggiori valori contabili iscritti ad incremento degli altri elementi patrimoniali "affrancabili".

D'altro canto, secondo i principi contabili sia internazionali che nazionali, il disallineamento che si origina per effetto dell'iscrizione di maggiori valori contabili non riconosciuti sul piano fiscale, a seguito di un'operazione di fusione, scissione o conferimento d'azienda, costituisce presupposto per l'iscrizione delle **imposte differite** correlate a tale disallineamento solo quando esso si riferisce a voci contabili diverse dall'avviamento e non anche quando si riferisce a quest'ultima voce.

Giova per altro sottolineare che, nel caso di fusioni per incorporazione e scissioni con, rispettivamente, società incorporante e società beneficiaria preesistente che applicano principi contabili nazionali, la ris. Agenzia delle Entrate 11 giugno 2010 n. [50](#) ha espressamente confermato che anche i maggiori valori capitalizzati sui beni, a fronte dell'iscrizione delle imposte differite ad essi correlate, possono essere oggetto di affrancamento ai fini fiscali, optando per uno dei due vigenti regimi di imposizione sostitutiva che consentono il **riallineamento** tra valori contabili e fiscali.

Tassati alla fonte gli interessi su carte revolving corrisposti a una banca estera

La banca assoggetta ad aliquota convenzionale i redditi di capitale direttamente all'interno del modello REDDITI SC

/ Salvatore SANNA

Con la risposta n. [67](#) pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate interviene sulle modalità di tassazione degli interessi percepiti da una **banca lussemburghese** (priva di stabile organizzazione in Italia) e provenienti dall'Italia.

Tale intermediario intende operare sul mercato italiano offrendo le proprie carte di credito (carte revolving) alla clientela italiana e in particolare a **persone fisiche** non imprenditori residenti nel territorio dello Stato.

Le carte di credito revolving rientrano nella più ampia categoria delle **carte di credito ricaricabili** e hanno le stesse funzionalità della carta di credito tradizionale; a differenza di quest'ultima, però, non prevedono l'addebito delle spese a fine mese, ma consentono, indipendentemente dalle disponibilità del proprio conto, di restituire le somme prestate dalla banca (saldo) in rate mensili.

In merito all'imposizione degli interessi in uscita, l'Agenzia osserva che si applica l'[art. 151](#) comma 3 del TUIR, secondo il quale i redditi che concorrono a formare il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali non residenti, ad accezione dei redditi d'impresa prodotti da stabili organizzazioni nel territorio italiano, sono determinati secondo l'applicazione delle disposizioni del Titolo I del TUIR, relative alle singole **categorie reddituali** nelle quali rientrano (redditi fondiari, redditi di capitale ecc.).

Gli **interessi** pagati da un soggetto residente in Italia a una banca non residente priva di stabile organizzazione in Italia, quindi, rientrano nella nozione di interessi prevista dall'[art. 11](#) del **modello OCSE** di Convenzione contro la doppia imposizione internazionale, in quanto i medesimi non possono essere considerati proventi produttivi di redditi di impresa.

In questo contesto, rileva poi quanto previsto dall'[art. 23](#) comma 1 lett. b) del TUIR che considera **prodotti in Italia** "i redditi di capitale corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti, con esclusione degli interessi e altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali". In linea generale, tutti i redditi di capitale ex [art. 44](#) del TUIR che risultano percepiti da soggetti non residenti, compresi quelli realizzati nell'esercizio di attività commerciale senza stabile organizzazione in Italia, sono assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 26%.

Considerato che nel caso di specie questa ritenuta non può essere operata perché i soggetti pagatori non sono sostituti di imposta, l'Agenzia delle Entrate ritiene che la banca estera debba tassare tali proventi in Italia (qualificandoli come redditi di capitale) e a questi fini presentare il modello REDDITI SC.

Tuttavia, il livello di imposizione può essere **inferiore** all'IRES del 24%, in quanto entra in gioco la **Convenzione internazionale** contro la doppia imposizione tra Italia e Lussemburgo (ratificata con L. 14 agosto 1982 n. [747](#)) per la quale l'effettivo beneficiario degli interessi non residente può subire una tassazione "alla fonte" che **non può eccedere il 10%** dell'ammontare lordo degli interessi.

Sul punto, si precisa anche che tale aliquota potrà essere direttamente inserita nel rigo RN7, colonna 2 e che dovrà essere applicata sull'ammontare **lordo** degli interessi.

A questi fini, resta fermo che la banca in argomento debba essere un soggetto beneficiario effettivo residente in Lussemburgo.

Con riferimento a questa fattispecie, si osserva poi che il reddito di capitale in argomento dovrà essere prima indicato nel **quadro RL** del modello REDDITI SC, il quale da qualche anno accoglie anche questi quadri affinché possano essere compilati dai soggetti non residenti che producono redditi imponibili in Italia.

Estratto conto soggetto al bollo da 2 euro

Nel caso di specie, si rileva che, come previsto dal contratto, l'estratto conto **inviato tramite e-mail** dalla banca estera prevede un'accettazione anche tacita o presunta da parte del cliente.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ritiene che tale documento soddisfi il requisito di cui all'[art. 2](#), comma 1 del DPR 642/72, secondo cui l'imposta di bollo "è dovuta **fin dall'origine** per gli atti, i documenti e i registri indicati nella parte prima della tariffa se formati nello Stato". In applicazione dell'[art. 13](#), comma 2, della Tariffa, parte prima, allegata al DPR 642/72, tale imposta è prevista fin dall'origine, nella misura di 2 euro **per ogni esemplare**, per gli "Estratti di conti, nonché lettere ed altri documenti di addebitamento e accreditamento di somme, portanti o meno la causale dell'addebitamento e accreditamento e relativi benestari quando la somma supera L. 150.000 (**Euro 77,47**)".

La dilazione dei ruoli sospende la prescrizione

Con la decadenza la sospensione viene meno in automatico

/ Alfio CISSELLO

Grazie alle modifiche apportate dall'[art. 13-decies](#) comma 1 lett. a) del DL 137/2020 all'[art. 19](#) del DPR 602/73, a seguito della presentazione della domanda di dilazione delle somme iscritte a ruolo (o da accertamento esecutivo/avviso di addebito INPS) e fino alla data dell'eventuale rigetto della richiesta o dell'eventuale decadenza sono **sospesi** i termini di **prescrizione** e di decadenza.

La novità opera dalle istanze presentate a partire dal 30 novembre 2020.

Quanto esposto è dirimente nelle liti di riscossione, anche per quelle in corso: dovrebbe essere ora assolutamente pacifico che sia l'istanza di dilazione sia il pagamento delle rate non sono indice di **riconoscimento del debito** e non possono avere effetto interruttivo della prescrizione.

Per le domande presentate dal 30 novembre 2020, naturalmente l'effetto sospensivo si verifica solo se la prescrizione non si è già formata.

Ipotizziamo che un contribuente, cinque anni dopo la notifica della cartella di pagamento, riceva un'intimazione ad adempiere non preceduta da alcun atto interruttivo della prescrizione come ad esempio la comunicazione di fermo.

La prescrizione si è ormai formata (se **quinquennale**), dunque si dovrà ricorrere contro l'intimazione eccependo l'estinzione del debito. A nulla rileva che, per evitare atti espropriativi, sia stata chiesta, dopo l'intimazione, la dilazione dei ruoli.

Invece, se la prescrizione non si è formata, c'è la sospensione dalla domanda di dilazione sino all'eventuale **rigetto o alla decadenza**.

Di norma, si decade se non si pagano cinque rate del

piano, anche non consecutive. Tuttavia, in ragione della situazione emergenziale in atto, le dilazioni, se in essere all'8 marzo 2020 o accolte se riferite a domande presentate sino al 31 dicembre 2021, decadono per effetto del mancato pagamento di **dieci rate anche non consecutive** ([artt. 68](#) comma 2-ter del DL 18/2020 e [13-decies](#) comma 4 del DL 137/2020).

In questa fattispecie, la sospensione della prescrizione termina in automatico con la data di scadenza della decima (o quinta) rata non pagata. La decadenza non presuppone infatti alcuna comunicazione ad opera dell'Agente della riscossione, verificandosi *ipso iure*.

Rammentiamo che, successivamente alla notifica dell'accertamento esecutivo o della cartella di pagamento, il sistema è retto pressoché esclusivamente da termini di prescrizione, e non di **decadenza**.

I termini di prescrizione sono peraltro variegati.

Ciò non varrebbe se la prescrizione si fosse ormai formata

Secondo l'interpretazione maggioritaria, sono decennali per le imposte sui redditi, l'IVA e l'IRAP (Cass. 20 giugno 2016 n. [12715](#), Cass. 16 luglio 2020 n. [15244](#)), mentre sono quinquennali per i **tributi locali** (Cass. 10 dicembre 2014 n. [26013](#), Cass. 22 giugno 2017 n. [15580](#)) e il diritto camerale (Cass. 15 ottobre 2020 n. [22351](#)). Ai sensi dell'[art. 20](#) del DLgs. 472/97, la prescrizione è quinquennale per ogni tipo di sanzione amministrativa quand'anche irrogata unitamente all'accertamento o alla cartella di pagamento, mentre è **triennale** per il bollo auto ([art. 5](#) del DL 953/82).

Smart working e pandemia con effetti sull'assemblea sindacale

Occorre contemperare i diritti sindacali con il diritto alla salute e alla sicurezza

/ **Marco MICARONI**

Le trasformazioni del mondo del lavoro derivanti dallo sviluppo della tecnologia, dalla digitalizzazione e dalla pandemia modificano profondamente anche il tema dei diritti sindacali, così come disciplinati dallo Statuto dei lavoratori (L. 300/1970).

Lo sviluppo dello **smart working** – accelerato dall'emergenza epidemiologica – ormai è un dato di fatto, che riguarda milioni di lavoratori; parallelamente, anche le attuali norme in materia di diritti sindacali, pur rimanendo valide nei principi generali, hanno bisogno di una completa rivisitazione.

Per esempio, l'**assemblea sindacale**. L'[art. 20](#) della L. 300/1970 stabilisce che "i lavoratori hanno diritto di riunirsi, nella unità produttiva in cui prestano la propria opera, fuori dell'orario di lavoro, nonché durante l'orario di lavoro, nei limiti di 10 ore annue, per le quali verrà corrisposta la normale retribuzione. Migliori condizioni possono essere stabilite dalla contrattazione collettiva [...]. Ulteriori modalità per l'esercizio del diritto di assemblea possono essere stabilite dai contratti collettivi di lavoro, anche aziendali".

Almeno due questioni balzano immediatamente all'attenzione: come contemperare i **diritti sindacali** e la tutela della salute in tempi di pandemia, e come comunque, al termine dell'emergenza sanitaria, dovrà essere aggiornata la norma di legge di cui sopra, con le nuove organizzazioni del lavoro in smart working.

Sulla prima domanda merita rilievo una nota di Confindustria del 2 novembre 2020. L'associazione sottolinea come anche le attività tutelate dal diritto sindacale non possono non mutuare le stesse **logiche di cautela** dovute alla epidemia e contenute nel Protocollo 14 marzo 2020 che, tra l'altro, prevede che "non sono consentite le riunioni in presenza. Laddove le stesse fossero connotate dal carattere della necessità e urgenza, nell'impossibilità del collegamento a distanza, dovrà essere ridotta al minimo la partecipazione necessaria e, comunque, dovranno essere garantiti il distanziamento interpersonale [...]".

Sul secondo tema – secondo le deleghe alla contrattazione già stabilite dalla legge – le **parti sociali** hanno iniziato a muoversi. È il caso, ad esempio, dell'Accordo Fincantieri del 17 luglio 2020, in cui si stabilisce che l'azienda e i sindacati "si danno atto del positivo esito della sperimentazione dello smart working e concordano di procedere con una implementazione strutturale di tale modalità di lavoro. L'intesa specifica che viene istituita la bacheca sindacale virtuale e il diritto di

assemblea da remoto".

Ancora, si segnala l'Accordo Assolavoro del 24 novembre 2020, secondo cui "in subordine alle consuete modalità, qualora non sia possibile l'esercizio del diritto di assemblea per motivazioni legate all'emergenza epidemiologica, viene garantito l'utilizzo di una **piattaforma informatica** a cui collegarsi, messa a disposizione dai sindacati. Le Agenzie per il Lavoro dovranno fornire ai lavoratori, sulla base della comunicazione predisposta dalle OSL, le informazioni utili alla partecipazione degli stessi all'assemblea in modalità da remoto, attraverso strumenti quali mail/sms".

Infine, è il caso di citare l'Accordo Poste del [18 dicembre 2020](#) e quello del Credito del [21 dicembre 2020](#). Secondo il primo, "l'intesa prevede di facilitare la conoscenza delle iniziative di carattere sindacale da parte del personale in lavoro agile attraverso l'utilizzo della bacheca sindacale elettronica ed ulteriori soluzioni tecnologiche che permettano la partecipazione alle assemblee in modalità telematica". L'Accordo del Credito dispone invece che seppure in maniera **sperimentale**, legata espressamente alle esigenze di contrasto alla diffusione del virus COVID-19, le parti sociali concordano sui seguenti punti:

- le imprese provvederanno a individuare – garantendo la sicurezza informatica – le piattaforme/canali per lo svolgimento delle assemblee in remoto e le modalità di organizzazione che potranno tenere conto della **numerosità** dei possibili partecipanti;
- le assemblee saranno indette congiuntamente – fatte salve le assemblee rivolte agli iscritti a una singola organizzazione sindacale – da tutti i sindacati legittimati all'indizione;
- le aziende potranno richiedere ai lavoratori interessati di comunicare la loro partecipazione nella giornata lavorativa precedente a quella di indizione.

Gli accordi succitati vanno tutti nella direzione di aggiornare le norme sui diritti sindacali previsti dallo Statuto dei lavoratori: la **bacheca elettronica** in qualche modo "rivitalizza" l'[art. 25](#) della L. 300/1970 che prevede il diritto di affissione; l'[art. 27](#) dello Statuto, che prevede l'obbligo per il datore di lavoro di mettere a disposizione dei locali aziendali per lo svolgimento di riunioni, "si aggiorna" con l'utilizzo delle piattaforme informatiche. Il tutto dovrà sempre avvenire garantendo il pieno esercizio della libertà di espressione e di pensiero dei lavoratori, escludendo l'accesso del datore di lavoro alle assemblee sindacali.

Confermate le aliquote contributive dei giornalisti

CO.CO.CO.

Invariati i contributi soggettivo e integrativo minimi per gli iscritti alla Gestione separata INPGI liberi professionisti

/ **Daniele SILVESTRO**

L'INPGI ha pubblicato le circolari con le quali viene definita la **contribuzione** dovuta per l'anno **2021** dai lavoratori iscritti alla Gestione separata dell'Istituto, sia se svolgono attività lavorativa nella forma della collaborazione coordinata e continuativa (circ. n. [2](#)) sia se effettuano l'attività libero professionale (circ. n. [3](#)).

In particolare, rimane invariata per l'anno 2021 l'aliquota contributiva per i **giornalisti** che svolgono attività lavorativa nella forma della **collaborazione coordinata e continuativa**, che non risultino contestualmente assicurati presso altre forme obbligatorie. Nel dettaglio, a decorrere dal 1° gennaio 2021, l'aliquota è fissata al **28%** (26% IVS e 2% per le prestazioni temporanee), ripartita tra committente (18,67%) e giornalista (9,33%).

Invece, l'aliquota contributiva dovuta dai committenti in favore dei collaboratori coordinati e continuativi, che siano titolari contestualmente anche di altra posizione assicurativa o pensionati, si attesta al **17%**, così ripartita: committente, 11,33%; giornalista, 5,67%.

Il committente è tenuto anche al pagamento del premio assicurativo, che per l'anno 2021 è confermato nella misura fissa, non frazionabile, di **6 euro mensili** per ogni collaboratore iscritto alla Gestione separata INPGI e soggetto all'obbligo assicurativo contro gli infortuni.

Rimane fissato per il 2021 in **15.953 euro** il minimale di reddito per l'accredito dei contributi nella Gestione separata dell'Istituto; di conseguenza, se alla fine dell'anno il predetto minimale non è raggiunto si procederà a una contrazione dei contributi mensili accreditati, in proporzione al contributo versato.

Con riguardo ai giornalisti che svolgono attività autonoma giornalistica (libero-professionale, come attività "occasionale", come partecipazione in società semplici o in associazioni tra professionisti, mediante cessione di diritto d'autore), il **contributo soggettivo** è confermato nelle seguenti misure: **12%** del reddito netto; **14%** per le quote di reddito professionale netto eccedenti i 24.000 euro. Il contributo soggettivo è ridotto al **6%** per i per i titolari di trattamento pensionistico diretto.

Il **contributo integrativo**, per il quale il giornalista, libero professionista, ha diritto di rivalsa nei confronti del committente, è invece pari al **4%** del reddito lordo (uno dei quattro punti percentuali del contributo integrativo è attribuito al giornalista, incrementando così il montante contributivo utile ai fini pensionistici).

In merito al contributo minimo, soggettivo e integrati-

vo, dovuto alla Gestione separata dal giornalista libero professionista, la circolare n. [3](#) conferma gli importi già indicati per l'anno 2020, ovverosia: **257,24 euro** per il contributo soggettivo e **85,75 euro** per quello integrativo. Viene, invece, rideterminato il contributo di **maternità** nella misura di **27,90 euro** (rispetto a 26,91 euro previsto per il 2020). Di conseguenza, il contributo minimo ordinario risulta essere pari, per il 2021, a **370,89 euro**.

Sul punto, si ricorda che i giornalisti con meno di 5 anni di anzianità professionale e i giornalisti titolari di trattamento pensionistico diretto versano un contributo minimo ridotto, pari, rispettivamente, a **199,39 euro** e **242,27 euro**.

Tuttavia, il versamento del solo contributo soggettivo, in assenza di ulteriore contribuzione a saldo da versare nell'anno successivo, comporta l'attribuzione di un'anzianità assicurativa pari a **una sola mensilità**. Al fine del riconoscimento di un'anzianità contributiva pari a un anno (12 mesi) il contributo soggettivo non deve risultare inferiore al 12% (6% per i titolari di trattamento pensionistico diretto) del reddito minimo di cui all'[art. 1](#) comma 3 della L. 233/1990, che, per il 2021, è pari a 15.953 euro.

Con riguardo alle tempistiche, la circolare fissa al **31 luglio 2021** il termine per il versamento dei contributi minimi e al **30 settembre 2021** il termine per la presentazione all'INPGI della comunicazione telematica obbligatoria dei redditi percepiti per attività giornalistica autonoma nel corso dell'anno precedente.

La circolare in questione ricorda inoltre che detti contributi minimi sono stati determinati dal Comitato amministratore della Gestione separata con delibere del 28 gennaio 2021 e, nell'attesa che vengano approvate dai Ministeri vigilanti, tali valori minimi sono applicati in via **provvisoria**, salvo conguaglio.

Per entrambe le tipologie di giornalisti in argomento – libero professionisti e co.co.co. – rimane invariato il contributo minimo volontario per ottenere la copertura assicurativa di un anno. Tali valori per il 2021 sono pertanto fissati nelle seguenti misure: **345,65 euro** mensili, per i parasubordinati (co.co.co.); **1.914,36 euro** annui, per i liberi professionisti (con partita IVA, ritenuta acconto e/o cessione diritti autore).

Confermato, infine, anche il massimale imponibile per la Gestione separata INPGI nella misura di **103.055 euro**.

Liquidatore legittimato alla revocatoria nel sovraindebitamento

La competenza territoriale per la procedura è individuata in base alla sede della società anche per i soci illimitatamente responsabili

/ Antonio NICOTRA

L'art. [4-ter](#) del DL 137/2020, c.d. DL Ristori, conv. L. [176/2020](#) ha modificato la disciplina di cui alla L. [3/2012](#), introducendo alcune misure significative che anticipano le novità del DLgs. [14/2019](#), in vigore il 1° settembre 2021.

Le nuove disposizioni trovano applicazione per le procedure di sovraindebitamento pendenti al 25 dicembre 2020 e, con particolare riferimento alla disciplina della **liquidazione** del patrimonio, si registrano i primi interventi giurisprudenziali.

In relazione alla procedura liquidatoria di cui agli [artt. 14-ter](#) ss. della L. 3/2012, la novella legislativa ha introdotto, in primo luogo, il nuovo comma *7-bis* dell'art. 14-ter della L. 3/2012, che estende gli **effetti** del decreto di apertura della procedura anche ai soci illimitatamente responsabili della società, con una disposizione sostanzialmente analoga a quella prevista dall'[art. 147](#) del RD 267/42.

Il Tribunale di Forlì del 7 gennaio 2020 ha precisato che, in ragione della nuova disposizione, la **competenza** territoriale ai fini della procedura va individuata in base alla sede della società e resta radicata, davanti al medesimo tribunale, anche per tutti i soci illimitatamente responsabili della stessa, indipendentemente dal diverso luogo di residenza di questi ultimi.

In applicazione della nuova disposizione, inoltre, l'apertura della liquidazione andrà estesa a tutti i soci (ne abbiano o meno fatto richiesta), quale effetto **automatico** del decreto di apertura della liquidazione della società ricorrente.

La seconda novità in materia di liquidazione del patrimonio si rinviene nella riscrittura dell'[art. 14-decies](#) della L. 3/2012, che regola le azioni del liquidatore.

È stabilito, in particolare, che il liquidatore, autorizzato dal giudice, **esercita** o, se pendente, prosegue:

- ogni azione, prevista dalla legge, finalizzata a conseguire la disponibilità dei beni compresi nel patrimonio del debitore e ogni azione diretta al recupero dei crediti;
- le azioni dirette a far dichiarare inefficaci gli atti compiuti dal debitore in pregiudizio dei creditori, secondo le norme del codice civile.

Il giudice delegato autorizza il liquidatore ad esercita-

re o proseguire tali azioni, quando è **utile** per il miglior soddisfacimento dei creditori.

Ai fini dell'autorizzazione all'esercizio o al proseguimento delle azioni, quindi, il giudice dovrà tener conto della loro verosimile **fondatezza** e dell'utilità concreta che l'esercizio delle stesse potrebbe recare ai creditori, in caso di esito positivo, sia in termini quantitativi che temporali.

Il sovraindebitato, con l'accesso alla procedura di liquidazione, quindi, perde la sua **legittimazione** ad agire, che, in via esclusiva, compete al liquidatore (in modo non dissimile a quanto accade nell'ipotesi di fallimento per il debitore e per il curatore fallimentare).

Si registra, a tal proposito, la posizione espressa dal Tribunale di Lecco [16 gennaio 2021](#), che ha disposto l'apertura di una procedura di liquidazione del patrimonio sul rilievo che l'assenza di **atti in frode** ai creditori nei 5 anni antecedenti non costituisce più un requisito di accesso alla procedura, attesa l'abrogazione implicita – per effetto della novella legislativa – dell'[art. 14-quinquies](#) comma 1 della L. 3/2012 nella parte in cui prescriveva la verifica di tale presupposto.

Il nuovo art. 14-*decies* comma 3 della L. 3/2012, infatti, prevede che il liquidatore, autorizzato dal giudice, esercita o, se pendenti, prosegue le azioni dirette a far dichiarare **inefficaci** gli atti compiuti dal debitore in pregiudizio dei creditori, secondo le norme del codice civile.

Irrilevanti gli atti in frode ai creditori nei 5 anni antecedenti

Per i giudici di merito, la nuova norma riconosce **inequivocabilmente** la legittimazione del liquidatore ad esercitare *ex novo* o a proseguire l'azione revocatoria ai sensi dell'[art. 2901](#) c.c.

Tale facoltà del liquidatore (e in particolare la facoltà di proseguire l'azione revocatoria iniziata prima dell'apertura del procedimento di liquidazione) presuppone implicitamente l'irrelevanza, ai fini dell'accesso alla procedura, degli atti compiuti dal debitore in pregiudizio dei creditori.

Bancarotta e reati tributari per il consulente che sia amministratore di fatto

La Cassazione ha condannato un soggetto formalmente legato a una società fallita in virtù di un contratto a progetto

/ Maria Francesca ARTUSI

L'**amministratore "di fatto"** rientra pacificamente tra i soggetti che possono rispondere dei reati di bancarotta societaria, nonché dei reati fiscali commessi in favore della persona giuridica.

L'[art. 2639](#) comma 1 c.c. – come modificato dal DLgs. [61/2002](#) – equipara al soggetto formalmente investito della qualifica o titolare della funzione prevista dalla legge chi è "tenuto a svolgere la stessa funzione, diversamente qualificata" ovvero chi "esercita in maniera continuativa e significativa i poteri tipici inerenti alla stessa qualifica o funzione". Sebbene tale norma sia contenuta nell'ambito dei reati societari, essa è stata da subito ritenuta applicabile anche ad altri settori propri dell'ambito del "diritto penale dell'economia", con particolare riguardo ai reati di **bancarotta**.

La giurisprudenza ha enucleato nel tempo una serie di criteri di individuazione per tale ruolo, ma l'accertamento va compiuto *case by case* alla luce degli elementi **concreti** che emergono dal procedimento.

In questo solco si muove la sentenza n. [3772](#) della Corte di Cassazione, depositata ieri. Un soggetto, formalmente legato a una società fallita in virtù di un **contratto a progetto**, è stato condannato per i reati di bancarotta fraudolenta e di ricorso abusivo al credito ([artt. 216, 223 e 218](#) Del RD 267/42), nonché per i reati tributari di emissione di fatture false, distruzione e occultamento delle scritture contabili e sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte ([artt. 8, 10 e 11](#) del DLgs. 74/2000).

Secondo i giudici, infatti, il ruolo di costui **non** poteva in alcun modo essere ricondotto a quello di un **mero consulente**, in considerazione delle condotte e dei comportamenti concretamente assunti dal medesimo in svariate importanti occasioni che avevano interessato la vita della società.

Tra gli esempi portati nelle motivazioni si evidenziano l'acquisizione di un contratto di leasing della sede della società garantito con cambiali emesse da altra società in cui il soggetto in questione era amministratore, nonché l'entità del **compenso** stabilito in favore di costui nettamente superiore a quello dell'amministratore di diritto. Inoltre, al di là della mancanza di firma sui conti correnti – di pertinenza dell'amministratore di diritto ritenuto non mera testa di legno ma a pieno titolo compartecipe – i comportamenti assunti dal presunto consulente sono stati ritenuti indicativi di un suo **interesse personale** nella gestione della società, andando ben oltre il rapporto di consulenza che gli si imputava dal punto di vista formale e travalicando

nell'esercizio di poteri tipici inerenti alla qualifica di amministratore di fatto.

Si noti che la società in questione era coinvolta in un ambito di attività illecite poste in essere con il fine di frodare l'Erario, sul solco delle tipiche "frodi carosello". In modo strettamente connesso all'attività di "**cartiera**", è stata altresì posta in essere una serie di operazioni bancarie sui conti sociali, anche verso società straniere, che hanno poi portato alla decozione della srl in questione.

In proposito, viene precisato che può rilevare ai fini della bancarotta qualunque somma di danaro entrato a far parte a pieno titolo del patrimonio della società poi fallita, indipendentemente dalla eventuale causa illecita sottostante. Sono, in tal senso, da considerare distrattive anche le operazioni di **ingiustificata** disposizione su beni della società eventualmente provenienti da reato, sul presupposto che qualunque utilità, anche quella illecitamente conseguita, una volta entrata a far parte del patrimonio dell'ente, si aggiunge alla massa attiva che lo compone e che rappresenta la garanzia posta a tutela del ceto creditorio (circostanza che, nel caso di specie, era resa palese dal concomitante fatto che anche proprio grazie a tali flussi di danaro la società era riuscita a creare l'apparenza di una consolidata movimentazione bancaria sulla cui base riusciva a ottenere ulteriore credito).

In tema di reati fallimentari, infatti, la provenienza illecita dei beni non esclude il delitto di bancarotta per distruzione, sia che si tratti di beni fungibili, e quindi confusi nel patrimonio del fallito destinato alla soddisfazione dei creditori, sia che si tratti di beni infungibili, e quindi formalmente distinti dal patrimonio del fallito.

La sentenza in commento ricorda altresì che è possibile il **concorso** tra la bancarotta fraudolenta e il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, alla luce della diversità del soggetto-autore degli illeciti (nel primo caso, tutti i contribuenti, nel secondo, soltanto gli imprenditori falliti) e del differente elemento psicologico tra i reati: rispettivamente, dolo specifico e dolo generico (Cass. n. [35591/2017](#)).

Quanto al delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti ([art. 8](#) del DLgs. 74/2000), questo ha natura di reato **istantaneo** che si consuma nel momento in cui l'emittente perde la disponibilità della fattura, non essendo richiesto che il documento pervenga al destinatario, né che quest'ultimo lo utilizzi (*cfr.*, tra le tante, Cass. n. [25816/2016](#)).

Esenzione dal canone unico per i venditori ambulanti fino al 31 marzo

Dal 1° gennaio 2021 il canone unico sostituisce gran parte dei tributi locali, a eccezione dell'IMU

/ Antonio PICCOLO

Tra le varie misure a sostegno dei pubblici esercizi, adottate per alleviare la straordinaria crisi economica causata dall'emergenza sanitaria da COVID-19, merita di essere rimarcata l'**esenzione** parziale dal pagamento del nuovo canone patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria (c.d. "**canone unico**") di cui all'[art. 1](#), commi 816 e seguenti della L. n. 160/2019 (legge di bilancio 2020).

Infatti, l'[art. 9-ter](#) del DL n. 137/2020 (conv. L. n. [176/2020](#)) ha stabilito fra l'altro che, per promuovere la ripresa delle attività turistiche, le imprese di pubblico esercizio di cui all'[art. 5](#) della L. n. 287/1991, tenuto conto della sospensione abrogativa prevista dall'[art. 4](#), comma 3-*quater* del DL n. 162/2019 (conv. L. [8/2020](#)), sono esonerate dal pagamento del nuovo canone unico per il periodo **dal 1° gennaio 2021 al 31 marzo 2021**.

Si ricorda che da quest'anno il nuovo canone unico, che è comunque comprensivo di qualunque canone ricognitorio o concessorio previsto da norme di legge e dai regolamenti comunali e provinciali, fatti salvi quelli connessi a prestazioni di servizi, **sostituisce**:

- la tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche (TOSAP);
- il canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche (COSAP);
- l'imposta comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni (ICP-DPA);
- il canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari (CIMP);
- il canone per l'occupazione delle strade di pertinenza dei Comuni e delle Province.

Le **imprese di pubblico servizio**, già esonerate dal pagamento della TOSAP e del COSAP per il periodo dal 1° maggio al 31 dicembre 2020, ai sensi dell'[art. 181](#), comma 1 del DL n. 34/2020 (conv. L. n. [77/2020](#)), sono:

- gli esercizi di ristorazione, per la somministrazione di pasti e di bevande, comprese quelle aventi un contenuto alcolico superiore al 21% del volume, e di latte (ristoranti, trattorie, tavole calde, pizzerie, birrerie ed esercizi simili);
- gli esercizi per la somministrazione di bevande, comprese quelle alcoliche di qualsiasi gradazione, nonché di latte, di dolciumi, compresi i generi di pasticceria e gelateria, e di prodotti di gastronomia (bar, caffè, gelaterie, pasticcerie ed esercizi simili);
- gli esercizi di cui ai primi due punti, nei quali la somministrazione di alimenti e di bevande viene effettuata congiuntamente ad attività di trattenimento e svago, in sale da ballo, sale da gioco, locali notturni, stabilimenti balneari ed esercizi simili;

- gli esercizi di cui al secondo punto, nei quali è esclusa la somministrazione di bevande alcoliche di qualsiasi gradazione.

In considerazione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, anche i **titolari** di **concessioni** o di **autorizzazioni** concernenti l'utilizzazione temporanea del suolo pubblico per l'esercizio del **commercio su aree pubbliche** (venditori ambulanti), già esonerati dal pagamento della TOSAP temporanea e del COSAP temporaneo per il periodo dal 1° marzo al 15 ottobre 2020 ([art. 181](#), comma 1-*bis* del citato DL n. 34/2020), non dovranno corrispondere per il periodo **dal 1° gennaio al 31 marzo 2021** il canone di concessione per l'occupazione delle aree e degli spazi appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile, destinati a mercati realizzati anche in strutture attrezzate ([art. 1](#), commi 837 e seguenti della L. n. 160/2019).

Inoltre, a partire dal 1° gennaio e fino al 31 marzo 2021, le domande di nuove concessioni per l'occupazione di suolo pubblico o di ampliamento delle superfici già concesse vanno presentate in via telematica all'ufficio competente dell'ente locale, allegando la sola planimetria, in deroga al regolamento di cui al DPR n. [160/2010](#) e senza applicazione dell'imposta di bollo disciplinata dal DPR n. [642/1972](#) e sue modificazioni.

Sul tema in esame si segnalano alcune rilevanti risposte fornite dal Dipartimento delle Finanze a [Telefisco 2021](#), che hanno chiarito che gli assegnatari dei posteggi mercatali temporaneamente non occupati (cosiddetti "**spuntisti**"), che sono coloro che occupano le aree temporaneamente non occupate dal titolare della concessione, **non** devono **pagare** l'occupazione di suolo pubblico **fino al 31 marzo 2021** né sono tenuti ai relativi adempimenti nei periodi di non utilizzo da parte del titolare della concessione per l'occupazione temporanea della porzione di area adibita a mercato.

Inoltre, il nuovo canone unico **non** si applica per le **servitù di pubblico passaggio in aree private**, a differenza della disciplina della TOSAP e della facoltà concessa in materia di COSAP.

Infine, in caso di **omesso versamento** del canone unico si rendono applicabili le sanzioni amministrative pecuniarie fino al doppio dell'ammontare del canone nonché le sanzioni del Codice della strada, escludendo quelle residuali (sanzione da 25 euro a 500 euro) previste dall'[art. 7-bis](#) del DLgs. n. 267/2000 (TUEL).

I tecnici del MEF hanno poi confermato la **retroattività** al 1° gennaio 2021 dei **regolamenti** approvati entro il 31 marzo 2021, termine di approvazione dei bilanci di previsione degli enti locali (DM [13 gennaio 2021](#)).

Il bonus vacanze non spettante va restituito in dichiarazione

Con la risposta a interpello n. [66](#) pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la quota dell'80% del bonus vacanze di cui all'[art. 176](#) del DL 34/2020 indebitamente fruito può essere **restituito** in dichiarazione dei redditi.

Lo sconto diretto al momento del pagamento del servizio turistico presso la struttura ricettiva prescelta, pari dell'80% dell'importo complessivo del "tax credit vacanze", ha, al pari del restante 20%, natura di **detrazione d'imposta**, sebbene la fruizione dello stesso sia anticipata rispetto al momento di presentazione della dichiarazione.

Ciò si evince anche dalle istruzioni al **modello 730/2021**, laddove è prevista l'esposizione dell'agevolazione in esame nella sezione VI del quadro E ("Oneri e spese"), dove "vanno indicate le spese sostenute nell'anno 2020 che danno diritto a una detrazione d'imposta o a una deduzione dal reddito". In

particolare, nel rigo **E83** ("Altre detrazioni") deve essere indicato, con il codice "4", "l'importo del credito d'imposta Vacanze non spettante, totalmente o parzialmente, e che è stato fruito, sotto forma di sconto per il pagamento del soggiorno". Analoghe istruzioni valgono ai fini del modello REDDITI PF 2021.

Pertanto, qualora l'80% del bonus vacanze sia stato indebitamente fruito, lo stesso può essere restituito, **senza sanzioni** e interessi, in sede di presentazione della dichiarazione (730 o REDDITI PF), mediante la compilazione degli appositi campi del modello prescelto.

Il **fornitore** dei servizi al quale lo sconto è rimborsato sotto forma di credito d'imposta (o il cessionario dello stesso) non perde il diritto a utilizzarlo in compensazione.

Interventi su un muro di contenimento fra le "parti comuni" condominiali con superbonus

Il **superbonus** del **110%** introdotto dall'[art. 119](#) del DL 34/2020 spetta per gli interventi antisismici di cui all'[art. 16](#) commi da 1-bis a 1-septies del DL 63/2013.

Sono agevolate al 110% le spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 30 giugno 2022 a seguito delle modifiche introdotte dal comma 66 dell'[art. 1](#) della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021).

Si tratta degli interventi **antisismici** per la messa in sicurezza statica delle parti strutturali di edifici o di complessi di edifici collegati strutturalmente, di cui all'[art. 16-bis](#) comma 1 lett. i) del TUIR, le cui procedure autorizzatorie sono iniziate dopo il 1° gennaio 2017, relativi a edifici ubicati nelle zone sismiche 1, 2 e 3 di cui all'OPCM 20 marzo 2003 n. [3274](#), inclusi quelli dai quali deriva la riduzione di una o due classi di rischio sismico, anche realizzati sulle parti comuni di edifici in condominio.

Nella risposta a interpello 1° febbraio 2021 n. [68](#), l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che il superbonus spetta anche per gli interventi effettuati sulle **"parti comuni"** di condomini resi-

denziali (in tal senso la circ. n. [24/2020](#)).

Rientrano tra le parti comuni interessate dall'agevolazione "le fondazioni, i muri maestri, il suolo su cui sorge l'edificio" ai sensi dell'[art. 1117](#) c.c., ma anche (essendo tale elencazione non tassativa) i **muri di contenimento**. Gli interventi effettuati su un muro di contenimento, pertanto, possono beneficiare del superbonus del 110% (in quanto annoverati tra le "parti comuni") a condizione che gli **interventi** siano **funzionali** all'adozione di misure antisismiche in relazione alle parti strutturali dell'edificio condominiale.

L'agevolazione spetta al ricorrere degli altri requisiti e delle altre condizioni richieste dalla norma, inclusa la presenza dell'**asseverazione** rilasciata dal professionista abilitato ai sensi dell'[art. 119](#) comma 13 lett. b) del DL 34/2020, dalla quale risulti l'efficacia dei lavori eseguiti ai fini dell'adozione di misure antisismiche riguardi gli elementi strutturali del condominio in base alle disposizioni di cui al DM 28 febbraio 2017 n. [58](#).