

Mercoledì 10 febbraio 2021

IL CASO DEL GIORNO

Valutazioni di convenienza per le imprese che demoliscono e ricostruiscono

/ Enrico ZANETTI

Il superbonus al 110% e l'applicabilità dell'ecobonus e del sismabonus anche agli immobili patrimonio e agli immobili merce aprono numerose **opportunità** per le **imprese** del settore immobiliare, [...]

PAGINA 2

IL PUNTO
FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Comunicazioni DAC 6 con zone d'ombra per il settore marittimo

/ Stefano BASSO e Laura DEMURTAS

L'entrata in vigore dei **nuovi obblighi** previsti dalla Direttiva 2018/822/Ue ("DAC 6") ha posto le imprese di fronte a non poche difficoltà tecniche nell'identificazione delle operazioni oggetto di comunicazione all'Agenzia delle Entrate. La direttiva, recepita in [...]

PAGINA 12

LAVORO & PREVIDENZA

Minimale invariato per la contribuzione artigiani e commercianti

La variazione in negativo dell'indice ISTAT dei prezzi al consumo conferma i valori di reddito dello scorso anno

/ Luca MAMONE

Con la circ. n. 17/2021 pubblicata ieri, l'INPS è intervenuto in merito alla **contribuzione** dovuta per il corrente anno dagli iscritti alle Gestioni speciali artigiani ed esercenti attività commerciali.

In particolare, l'Istituto previdenziale ha indicato i valori delle aliquote, gli importi del massimale e del minimale di reddito e fornito specifiche istruzioni per consentire il **calcolo** dei contributi dovuti.

Preliminarmente, va detto che in seguito alla variazione in negativo (-0,3%) dell'indice ISTAT dei prezzi al consumo riferita al biennio 2019/2020, i valori che riguardano il minimale e il massimale di reddito – utili ai fini del calcolo della contribuzione dovuta – rimangono **invariati** rispetto allo scorso anno.

In pratica, il minimale di reddito per il 2021, da prendere in considerazione ai fini del calcolo del contributo IVS dovuto da artigiani e commercianti, risulta pari a **15.953 euro**, mentre il massimale di reddito am-

monta a 78.965 euro per coloro che si sono iscritti alle Gestioni prima del 1° gennaio 1996, ovvero a 103.055 euro per coloro che si sono iscritti a partire da tale data.

Per quanto riguarda invece la contribuzione IVS eccedente il minimale, nella circolare in commento si precisa che il contributo è dovuto sui redditi prodotti nel 2021 per la quota eccedente il predetto minimale di 15.953 euro, con applicazione delle aliquote fino al limite della prima fascia di retribuzione annua pensionabile che, sempre per il 2021, è pari a **47.379 euro** annui, mentre per i redditi superiori a tale soglia trova sempre applicazione l'aumento dell'aliquota dell'1% ex art. 3-ter del DL 384/92.

Per quanto riguarda invece le **aliquote contributive** applicabili per quest'anno, l'INPS conferma il valore dell'aliquota base raggiunto ancora nel 2018 per previsione dell'art. 24 comma 22 del DL 201/2011, fissato al 24%, e soggetto a specifici incrementi o [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Definite le modalità di invio delle spese scolastiche per la precompilata

Ricorso a nome proprio del socio anche per i cinque anni dopo l'estinzione

Restituzioni di riserve eccedenti il costo fiscale della quota tassate in modo integrale

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Mancata erogazione del contributo alla prova del ricorso in autotutela

/ Alfio CISSELLO

Per sostenere gli operatori dei settori economici interessati dalle misure restrittive introdotte con il DPCM 24 ottobre 2020 e il DPCM 3 novembre 2020, il DL 137/2020, agli [...]

PAGINA 7

Valutazioni di convenienza per le imprese che demoliscono e ricostruiscono

Demolizioni e ricostruzioni di edifici da rivendere o locare al bivio delle opportunità fiscali per le imprese del settore immobiliare

/ Enrico ZANETTI

Il superbonus al 110% e l'applicabilità dell'ecobonus e del sismabonus anche agli immobili patrimonio e agli immobili merce aprono numerose **opportunità** per le **imprese** del settore immobiliare, soprattutto se si ragiona di edifici a prevalente destinazione residenziale ubicati nelle zone sismiche 1, 2 o 3 e di interventi di demolizione e ricostruzione che si qualificano, dal punto di vista edilizio, quali interventi di "ristrutturazione edilizia ex lett. d)" e non di "nuova costruzione ex lett. e)" dell'[art. 3](#) comma 1 del DPR 380/2001.

L'ubicazione dell'edificio in zona sismica 1, 2 o 3 consente infatti di poter beneficiare anche del **sismabonus** (sia in versione "ordinaria", sia in versione "super"), mentre l'effettuazione di un intervento di demolizione e ricostruzione che non costituisce "nuova costruzione" consente di potersi giostrare tra "bonus interventi" spettanti all'impresa e "bonus acquisiti" spettanti agli acquirenti delle unità immobiliari.

Se la logica dell'operazione è mettere a reddito le unità immobiliari dell'edificio senza cederle a terzi, bensì **locandole**, l'impresa deve puntare a massimizzare i benefici derivanti dai bonus sulle spese per l'effettuazione degli interventi.

In questo caso, ove si intendano creare le condizioni per poter beneficiare del superbonus al 110% su tutti gli interventi che rientrano nell'ambito di applicazione dell'[art. 119](#) del DL 34/2020 (efficienza energetica, miglioramento sismico, fotovoltaico e colonnine elettriche), l'impresa dovrà cedere a un terzo (anche un'altra società non necessariamente una persona fisica) almeno una delle unità immobiliari che compongono l'edificio, posto che soltanto in questo modo si determinerà la sussistenza giuridica del **condominio**, imprescindibile per consentire all'impresa di beneficiare del superbonus in qualità di condomino (in ogni caso, a prescindere dall'esistenza del condominio spettano in capo all'impresa le detrazioni "ordinarie" dell'ecobonus e del sismabonus di cui agli [artt. 14](#) e [16](#) del DL 63/2013). Se la logica dell'operazione è invece mettere a reddito le unità immobiliari mediante loro **cessione a terzi acquirenti**, l'impresa deve valutare quale sia la condotta più conveniente, tra la precedente e altra condotta finalizzata a consentire la maturazione del sismabonus acquisiti in capo agli acquirenti delle unità immobiliari (sismabonus acquisti che, se gli acquirenti sono persone fisiche non esercenti impresa, arte o professione, spetta anch'esso nella versione super al 110%).

Infatti, per poter consentire la maturazione dei **sisma-**

bonus acquisti al 75%, 85% o 110% in capo agli acquirenti delle unità immobiliari, l'impresa deve restare proprietaria dell'intero edificio che demolisce e ricostruisce.

In questo caso, potrà beneficiare dell'**ecobonus** "semplice" ex art. 14 del DL 63/2013 sulle spese per interventi di efficienza energetica, mentre, con riguardo alle spese per interventi di miglioramento sismico, dovrà scegliere se beneficiare del sismabonus "semplice" ex art. 16 del DL 63/2013 (eventualmente anche combinandolo all'ecobonus "semplice" nel bonus unitario "ecosismabonus" di cui al comma 2-*quater*1 dell'art. 14 del DL 63/2013) oppure se rinunciarvi.

Ove scelga di beneficiarne, ciò precluderà la possibilità che maturi in capo agli acquirenti delle unità immobiliari il sismabonus acquisti, in versione "semplice" o super.

Ove scelga invece di non beneficiarne, ciò manterrà intatto il diritto per gli acquirenti delle unità immobiliari di maturare il sismabonus acquisti, in versione "semplice" o super, sulle spese sostenute per i relativi acquisti.

Allo stato attuale della normativa, in queste valutazioni e scelte operative un fattore da considerare è anche il **tempo**, perché se gli acquirenti delle unità immobiliari sono persone fisiche che possono fruire del sismabonus acquisti in versione super, la finestra temporale agevolata per il sostenimento delle spese si spinge sino al 30 giugno 2022, laddove invece il sismabonus "semplice" (compreso quello "acquisti") non va oltre il 31 dicembre 2021.

Così come una **variabile** fondamentale è l'eventuale variazione del **numero di unità immobiliari** che compongono l'edificio tra la situazione ante demolizione e ricostruzione e quella post, dovuta a frazionamenti o accorpamenti di unità immobiliari.

Infatti, sulle spese sostenute per **interventi**, il numero di unità immobiliari per le quali vanno moltiplicati i tetti di spesa dei bonus sono quelle **ante lavori**, mentre, sulle spese sostenute per **acquisti**, i tetti di spesa dei bonus vanno moltiplicati per il numero di unità risultanti **post** interventi.

La materia è senza dubbio scivolosa se non maneggiata con cura, ma le opportunità di business immobiliare che possono essere colte in questo 2021, con una adeguata consapevolezza del mix di variabili derivanti da norme e chiarimenti di prassi ufficiale, sono a dir poco ingenti.

Minimale invariato per la contribuzione artigiani e commercianti

La variazione in negativo dell'indice ISTAT dei prezzi al consumo conferma i valori di reddito dello scorso anno

/ Luca MAMONE

Con la circ. n. [17/2021](#) pubblicata ieri, l'INPS è intervenuto in merito alla **contribuzione** dovuta per il corrente anno dagli iscritti alle Gestioni speciali artigiani ed esercenti attività commerciali.

In particolare, l'Istituto previdenziale ha indicato i valori delle aliquote, gli importi del massimale e del minimale di reddito e fornito specifiche istruzioni per consentire il **calcolo** dei contributi dovuti.

Preliminarmente, va detto che in seguito alla variazione in negativo (-0,3%) dell'indice ISTAT dei prezzi al consumo riferita al biennio 2019/2020, i valori che riguardano il minimale e il massimale di reddito – utili ai fini del calcolo della contribuzione dovuta – rimangono **invariati** rispetto allo scorso anno.

In pratica, il minimale di reddito per il 2021, da prendere in considerazione ai fini del calcolo del contributo IVS dovuto da artigiani e commercianti, risulta pari a **15.953 euro**, mentre il massimale di reddito ammonta a 78.965 euro per coloro che si sono iscritti alle Gestioni prima del 1° gennaio 1996, ovvero a 103.055 euro per coloro che si sono iscritti a partire da tale data.

Per quanto riguarda invece la contribuzione IVS eccedente il minimale, nella circolare in commento si precisa che il contributo è dovuto sui redditi prodotti nel 2021 per la quota eccedente il predetto minimale di 15.953 euro, con applicazione delle aliquote fino al limite della prima fascia di retribuzione annua pensionabile che, sempre per il 2021, è pari a **47.379 euro** annui, mentre per i redditi superiori a tale soglia trova sempre applicazione l'aumento dell'aliquota dell'1% ex [art. 3-ter](#) del DL 384/92.

Per quanto riguarda invece le **aliquote contributive** applicabili per quest'anno, l'INPS conferma il valore dell'aliquota base raggiunto ancora nel 2018 per previsione dell'[art. 24](#) comma 22 del DL 201/2011, fissato al 24%, e soggetto a specifici incrementi o riduzioni.

Innanzitutto, per i soli iscritti alla Gestione **commercianti** va sommato lo 0,09%, per un valore totale dell'aliquota pari al 24,09%, a titolo di aliquota aggiuntiva ex [art. 5](#) del DLgs. 207/96, ai fini dell'indennizzo per la cessazione definitiva dell'attività commerciale.

Sul punto, va ricordato che l'[art. 1](#) comma 284 della L. 145/2018 ha reso strutturale il predetto indennizzo, stabilizzando l'obbligatorietà del contributo aggiuntivo dello **0,09%** destinato in parte al fondo che finanzia tale misura. Va detto, inoltre, che l'[art. 1](#) comma 380 della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021) ne ha disposto l'incremento dell'aliquota aggiuntiva dallo 0,09% allo 0,48% a valere dal 1° gennaio 2022.

I valori delle aliquote si riducono invece del 50% nel caso di iscritti con più di 65 anni di età ([art. 59](#) comma 15 della L. 449/97), mentre per i coadiuvanti con età non superiore a **21 anni**, le aliquote sono fissate nella misura del 22,35% per gli artigiani e del 22,44% per gli iscritti alla Gestione commercianti.

Per i predetti coadiuvanti "under 21", le relative aliquote cresceranno annualmente dello 0,45%, sino al raggiungimento della soglia del 24%.

Infine, si conferma il contributo aggiuntivo per le prestazioni di **maternità** ex [art. 49](#) della L. 488/99, fissato nella misura di 0,62 euro mensili (7,44 euro su base annuale).

Ciò premesso, il contributo calcolato sul **reddito minimale** per il 2021 risulta così determinato: per i titolari di qualunque età e coadiuvanti di età superiore ai 21 anni, l'importo è pari a 3.836,16 euro annui (3.572,94 euro per i coadiuvanti "under 21") per gli iscritti alla Gestione artigiani e a 3.850,52 euro (3.587,29 per i coadiuvanti con meno di 21 anni) per gli esercenti attività commerciali. Per i periodi **inferiori** all'anno solare, il contributo sul minimale risulta pari a 319,68 euro mensili per gli artigiani (297,75 euro per i coadiuvanti con età inferiore ai 21 anni) e a 320,88 euro per gli esercenti attività commerciali (298,94 euro per i coadiuvanti con età inferiore ai 21 anni).

Versamento con modello F24

Per quanto riguarda il versamento dei contributi, che dovrà essere effettuato utilizzando il **modello F24**, l'INPS precisa che quelli dovuti sul minimale di reddito dovranno essere versati in 4 rate, alle scadenze del 17 maggio, 20 agosto, 16 novembre del 2021 e del 16 febbraio 2022.

Invece, i pagamenti dei contributi dovuti sulla quota di reddito eccedente il minimale, a titolo di saldo 2020, primo e secondo acconto 2021, dovranno essere effettuati in occasione dei consueti versamenti **IRPEF**.

Sempre in relazione ai versamenti, si ricorda che già a partire dal 2013 non vengono più inviate le comunicazioni contenenti i dati e gli importi utili per il pagamento della contribuzione dovuta, in quanto le medesime informazioni possono essere reperite, a cura del contribuente o di un suo delegato, tramite l'opzione "Dati del mod. F24" contenuta nel **Cassetto previdenziale** per artigiani e commercianti. Con tale opzione è anche possibile visualizzare e stampare in formato pdf il modello utilizzabile per effettuare il pagamento.

Definite le modalità di invio delle spese scolastiche per la precompilata

L'invio è facoltativo in relazione ai dati dei periodi d'imposta 2020 e 2021

/ Massimo NEGRO

Con il provvedimento n. 39069 pubblicato ieri, 9 febbraio 2021, l'Agenzia delle Entrate ha definito le modalità per la **trasmissione** telematica dei dati relativi alle spese scolastiche, da utilizzare per la precompilazione dei modelli 730 e REDDITI PF.

Con il DM [10 agosto 2020](#), la comunicazione all'Agenzia delle Entrate è stata infatti estesa ai dati relativi alle **spese scolastiche** detraibili, versate nell'anno precedente da persone fisiche, con l'indicazione dei dati identificativi dei soggetti iscritti agli istituti scolastici e dei soggetti che hanno sostenuto le spese. Non devono essere trasmessi i dati delle tasse scolastiche versate con il modello F24.

La comunicazione telematica riguarda anche i dati dei **rimborsi** delle spese scolastiche, erogati nell'anno precedente, con l'indicazione dell'anno nel quale è stata sostenuta la spesa rimborsata e del soggetto che ha ottenuto il rimborso. Non devono essere comunicati i rimborsi contenuti nella Certificazione Unica.

I soggetti interessati dalla nuova comunicazione telematica all'Agenzia delle Entrate sono quelli di cui all'[art. 1](#) della L. 62/2000, il quale sancisce che il sistema nazionale di istruzione è costituito dalle **scuole** statali e dalle scuole paritarie private e degli enti locali. La comunicazione riguarda anche gli altri soggetti che erogano rimborsi relativi alle spese di istruzione scolastica.

Le nuove comunicazioni riguardanti le spese scolastiche sostenute e i relativi rimborsi sono effettuate:

- in via **facoltativa**, con riferimento agli anni d'imposta 2020 e 2021;
- obbligatoriamente, a partire dal periodo d'imposta 2022.

Come precisato dal provvedimento n. 39069/2021, le comunicazioni **contengono** i dati relativi alle spese e ai rimborsi riguardanti:

- tasse scolastiche;
- contributi obbligatori, contributi volontari ed erogazioni liberali deliberati dagli istituti scolastici o dai loro organi e sostenuti per la frequenza scolastica;
- erogazioni liberali a favore degli istituti scolastici non deliberate dagli organi scolastici e finalizzate all'innovazione tecnologica, all'edilizia scolastica nonché all'ampliamento dell'offerta formativa.

Le comunicazioni devono contenere esclusivamente i dati relativi alle spese sostenute e alle erogazioni effettuate con le modalità "**tracciabili**" di cui all'[art. 1](#), comma 679, della L. 160/2019.

In generale, viene previsto che il **codice fiscale** del soggetto che ha sostenuto la spesa deve essere indicato se

l'informazione è nella disponibilità dell'istituto scolastico che provvede alla trasmissione; l'indicazione del codice fiscale del soggetto che ha ottenuto il rimborso è invece facoltativa per l'anno d'imposta 2020.

Il codice fiscale del soggetto interessato deve invece essere sempre indicato con riferimento alle **erogazioni liberali** non deliberate dagli istituti scolastici, ovvero alle relative restituzioni.

Termine del 16 marzo

Ai sensi dell'[art. 16-bis](#), comma 4 del DL 124/2019, il termine per l'invio telematico dei dati riguardanti le spese scolastiche sostenute e i relativi rimborsi è stabilito entro il **16 marzo** dell'anno successivo a quello di riferimento, quindi entro il 16 marzo 2021 in relazione alle spese sostenute e ai rimborsi erogati nell'anno 2020.

Le comunicazioni in esame devono essere effettuate, esclusivamente in via **telematica**:

- direttamente da parte dei soggetti obbligati, mediante il servizio telematico Entratel o Fisconline, in relazione ai requisiti posseduti per la trasmissione telematica delle dichiarazioni;
- oppure tramite gli intermediari abilitati (es. dottori commercialisti, esperti contabili, ecc.), comprese le società del gruppo, designandoli "responsabili o autorizzati al trattamento dei dati" ed impartendo loro le necessarie istruzioni.

La trasmissione telematica deve avvenire utilizzando i prodotti **software** di controllo resi disponibili gratuitamente dall'Agenzia delle Entrate. Gli archivi contenenti le comunicazioni da trasmettere devono avere dimensioni non superiori ai 5 MegaByte.

Gli invii possono essere:

- **ordinari**, con cui si trasmettono i dati richiesti; è possibile inviare più comunicazioni ordinarie per lo stesso periodo di riferimento; i dati inviati in ogni comunicazione ordinaria successiva alla prima sono considerati in aggiunta a quelli precedentemente comunicati;
- **sostitutivi**, con i quali si opera la completa sostituzione di una comunicazione ordinaria o sostitutiva precedentemente inviata e acquisita con esito positivo dal sistema telematico;
- di **annullamento**, con cui si richiede l'annullamento di una comunicazione ordinaria o sostitutiva precedentemente trasmessa e acquisita con esito positivo dal sistema telematico; l'annullamento di una comunicazione sostitutiva determina la cancellazione di tutti i dati in essa contenuti, senza ripristinare quelli della comunicazione sostituita.

Ricorso a nome proprio del socio anche per i cinque anni dopo l'estinzione

Per la Regionale di Milano l'art. 28 del DLgs. 175/2014 opera solo se già pende il processo

/ Dario AUGELLO

Per effetto dell'[art. 28](#) comma 4 del DLgs. 175/2014, ai fini fiscali, l'**estinzione della società** ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione; per cinque anni, dunque, gli avvisi di accertamento diretti alla società estinta sono notificati presso l'ultimo domicilio fiscale. Si tratta di una *fictio iuris*, in quanto l'ente estinto, in realtà, cessa di esistere.

La stessa regola vale per gli atti di liquidazione e per gli atti notificati dalla Riscossione. Inoltre la norma si applica anche alle società di persone (circ. Agenzia delle Entrate n. [6/2015](#) e Cass. n. [6743/2015](#)).

Come dichiarato dalla Corte Costituzionale, la disposizione è orientata "a **preservare la garanzia** dell'adempimento delle obbligazioni tributarie" (Corte Cost. n. [142/2020](#)) e dunque si ritiene giustificata la deroga ai principi, che imporrebbero, dopo l'estinzione della società, di notificare l'avviso di accertamento ai soci, quali successori dell'ente (Cass. n. [6070/2013](#)).

L'atto notificato alla società estinta è quindi valido nei confronti dei soci, che sono chiamati a rispondere del debito sociale, secondo le norme applicabili al tipo sociale: per le società di capitali, nei limiti delle somme rimosse in base al bilancio finale di liquidazione ([art. 2495](#), c.c.), per le società di persone, illimitatamente e solidalmente.

L'avviso di accertamento notificato alla **società estinta** costituisce titolo per far valere, nei confronti del liquidatore, degli amministratori e dei soci, l'ulteriore forma di responsabilità prevista dall'[art. 36](#) del DPR 602/73: l'avviso di accertamento previsto dall'art. 36, comma 5, infatti, presuppone che sia previamente accertato un debito fiscale nei confronti dell'ente.

Ciò spiega perché i soggetti di cui all'art. 36, se non hanno ricevuto l'accertamento, possono in ogni caso intervenire nel giudizio avverso l'atto notificato alla **società estinta**: essi hanno interesse a contestare il debito sociale, ai fini di non rispondere personalmente per una passività fiscale, che ritengono illegittima.

Secondo la Cassazione l'art. 28 comma 4 del DLgs. 175/2014 si applica nella fase del contenzioso: per questa ragione, quando l'estinzione avviene nel corso del giudizio, deve essere respinta la **richiesta di interruzione** del processo (Cass. n. [2916/2018](#); si veda "[Anche nei contenziosi pendenti la società estinta sopravvive per cinque anni](#)" del 6 novembre 2018).

Ed effettivamente si capisce la ragione della Cassazione: poiché in caso di interruzione, ai sensi dell'[art. 43](#) del DLgs. 546/92, è onere delle parti riassumere il giudizio, si vuole evitare che l'Agenzia sia chiamata a individuare i soggetti nei cui confronti, per esempio, de-

ve essere proseguito un giudizio d'appello contro una sentenza di primo grado che ha **annullato integralmente** l'accertamento.

Poiché in caso di mancata riassunzione la lite in grado d'appello si estinguerebbe, con possibile vantaggio per la parte, che ha ottenuto una sentenza di primo grado favorevole, l'art. 28, comma 4 del DLgs. 175/2014 opera anche nel processo, a tutela del fisco.

Tale interpretazione avvantaggia incidentalmente anche i soci, in quanto la **riassunzione** espone al rischio che il giudice consideri operante nei loro confronti, solo per effetto della riassunzione, la responsabilità di cui all'art. 36 del DPR 602/73 (Cass. n. 17986/2019).

La prospettiva è del tutto diversa, però, qualora, la società estinta abbia ricevuto un avviso di accertamento e debba essere proposto ricorso.

In questo caso, in cui non c'è un interesse fiscale da tutelare, potrebbe essere giudicato inammissibile un ricorso proposto da una società estinta, anche dopo l'entrata in vigore dell'[art. 28](#), comma 4 del DLgs. 175/2014.

Ciò è accaduto con la sentenza n. [3039](#) della C.T. Reg. Lombardia del 21 dicembre 2020.

Nel caso di specie una società veniva cancellata dal Registro delle imprese **dopo la notifica** dell'avviso di accertamento; cionondimeno essa proponeva ricorso contro l'atto per chiederne l'annullamento.

Il giudice d'appello, confermando la sentenza di primo grado, ha stabilito che l'art. 28 si applica al contenzioso unicamente al fine di evitare l'interruzione del processo e non già per consentire alla società estinta, che ha perso la capacità di essere parte, di proporre ricorso.

Norma "salvata" dalla Corte Costituzionale

Secondo la C.T. Reg. Lombardia "è **solo in questo caso** che va letto il riferimento agli atti del contenzioso: ossia ai contenziosi pendenti al momento della cessazione dell'ente".

Seguendo la tesi del giudice di merito, in caso di società estinta, il ricorso dovrebbe allora essere **proposto dal socio** che ha ricevuto somme dalla liquidazione della società, con possibilità, per i soggetti di cui all'art. 36, se interessati, di intervenire in giudizio, al fine contrastare il debito fiscale.

Qualora, infatti, non fosse proposto ricorso contro l'accertamento notificato alla società estinta, l'atto definitivo sarebbe utilizzato quale atto presupposto e vincolante nei confronti dei soggetti di cui all'art. 36, che fossero chiamati a **rispondere personalmente** ai sensi del comma 5.

Restituzioni di riserve eccedenti il costo fiscale della quota tassate in modo integrale

Secondo la Cassazione, non si applica il parziale concorso al reddito previsto dalla disciplina sui dividendi incassati dalle persone fisiche

/ **Gianluca ODETTO e Salvatore SANNA**

Con l'ordinanza n. 3098, depositata ieri, la Cassazione è intervenuta sulla delicata questione della tassazione delle **riserve di capitale** incassate dal socio per un importo che supera il costo fiscale della partecipazione posseduta.

Nel caso di specie, i conferimenti in favore della società erano stati eseguiti dai soci precedenti, i quali, con la cessione delle rispettive quote senza pretendere la restituzione di tali somme, avevano incrementato il patrimonio netto della società.

Successivamente, un socio ha proceduto con il prelievo delle riserve per un importo di gran lunga **eccedente il costo fiscale** della propria partecipazione.

Ai sensi dell'[art. 47](#), comma 5 del TUIR, la restituzione delle riserve di capitale determina in capo al socio la riduzione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione che egli detiene nella società. Tuttavia, questa norma non disciplina il caso della restituzione di riserve di capitale in misura eccedente il costo fiscalmente riconosciuto, ipotesi che si verifica, come nel caso esaminato dalla Corte, per i soci che non abbiano materialmente versato le somme imputate alla riserva di capitale oggetto di distribuzione.

In merito, l'ordinanza in commento osserva che l'esclusione da imponibile disciplinato dalla norma ha l'obiettivo di non assoggettare a tassazione le **restituzioni dei conferimenti**; pertanto, non avendo tali somme natura di utile, le medesime incidono sul costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o delle quote.

Qualora l'operazione di ripartizione e restituzione preveda che la somma (o il valore dei beni) ecceda il costo fiscale delle partecipazioni, invece, la Cassazione precisa che la medesima deve essere ricondotta nell'**alveo degli utili** con la sua conseguente tassazione.

A questo proposito, vengono richiamate le interpretazioni contenute nella circ. Agenzia delle Entrate 16 giugno 2004 n. [26](#) e nella circ. Assonime 14 luglio 2004 n. 32, le quali hanno chiarito che quanto percepito deve qualificarsi come **utile**, perché si tratta di un reddito derivante dall'impiego di capitale e non da un evento realizzativo della partecipazione.

Assunto, quindi, che quanto percepito dal socio ha rilevanza reddituale, il profilo più delicato si rinviene nella seconda parte dell'ordinanza.

L'[art. 47](#) comma 1 del TUIR vigente pro tempore prevedeva, infatti, per gli utili derivanti dal possesso di par-

tecipazioni qualificate, l'imponibilità **nel limite del 40%** del relativo ammontare (nel tempo questa percentuale è stata modificata, arrivando al 58,14%, fino all'applicazione generalizzata della ritenuta a titolo di imposta del 26% ad opera della legge di bilancio 2018).

Tuttavia, la Cassazione rileva che l'esclusione parziale aveva la finalità di **mitigare** gli effetti della **doppia imposizione economica** (società + socio), in quanto gli utili distribuiti risultano già tassati in capo alla società. Pertanto – conclude la Suprema Corte – considerato che le somme percepite in eccedenza rispetto al costo fiscale della partecipazione, a differenza degli utili "ordinari", non hanno scontato l'IRES, la differenza dovrebbe concorrere integralmente al reddito imponibile del percipiente.

La prassi aveva indicato il regime dei dividendi

Il ragionamento della Cassazione non risulta, in sé, privo di una sua logica. Va però detto che, per prassi costante, le fattispecie assimilate agli utili da partecipazione "veri e propri" sono state tradizionalmente associate al regime fiscale dei **dividendi**. È quanto aveva fatto la circ. Agenzia delle Entrate 18 gennaio 2006 n. [4](#) (§ 2.3) proprio con riferimento al caso in esame, riconducendo queste distribuzioni alla tassazione con ritenuta a titolo di imposta di cui all'[art. 27](#) del DPR 600/73, sia pure con riferimento alle partecipazioni non qualificate; ove la somma percepita dal socio abbia natura di reddito di capitale "generico", e non di dividendo, la tassazione con ritenuta a titolo d'imposta non avrebbe mai luogo, poiché per definizione il prelievo previsto dall'[art. 27](#) del DPR 600/73 riguarda i dividendi e le relative fattispecie assimilate.

Anche per gli **utili di fonte estera**, peraltro, si assiste ad un fenomeno per cui essi non hanno scontato l'IRES, ma ciò non toglie che essi siano da sempre assimilati agli utili di fonte nazionale per quanto riguarda anzianità e corrispondenti soglie di esclusione (anche se, va detto, la cosa potrebbe giustificarsi in un'ottica di semplificazione e di parificazione dell'imposta sulle società assolta dalla partecipata all'estero all'IRES).

La pronuncia presenta, ad ogni modo, profili problematici che andranno analizzati nell'ottica di una possibile giurisprudenza successiva che possa confermarli o superarli.

Mancata erogazione del contributo alla prova del ricorso in autotutela

Serve comunque la presenza di un atto impugnabile

/ Alfio CISSELLO

Per sostenere gli operatori dei settori economici interessati dalle misure restrittive introdotte con il DPCM 24 ottobre [2020](#) e il DPCM 3 novembre [2020](#), il DL [137/2020](#), agli artt. 1, 1-*bis*, 1-*ter* e 2 ha previsto nuovi **contributi a fondo perduto**, basati grossomodo sul precedente [art. 25](#) del DL 34/2020.

A livello generale, per i soggetti che hanno già beneficiato del contributo precedente (la cui domanda è scaduta il 13 agosto 2020), il nuovo contributo è corrisposto **automaticamente** dall'Agenzia delle Entrate mediante accredito sul conto corrente sul quale era stato erogato il precedente contributo.

Non serve, in altre parole, una istanza da inviare alle Entrate.

In diverse parti d'Italia è accaduto che il contributo, per una ragione o per l'altra, non è stato erogato, vuoi per "disguidi interni", vuoi per errori nell'indicazione del **codice IBAN** o riconducibili al codice **ATECO**.

In casi del genere, bisogna interrogarsi sui rimedi a tutela del contribuente che, pur avendone diritto, non ha ancora ricevuto il contributo a fondo perduto.

Prima di adire le vie giudiziali, è sempre opportuno contattare la Direzione provinciale competente, in modo da risolvere la questione in via bonaria. Ad esempio se si tratta di IBAN, basta semplicemente indicare quello nuovo utilizzando le funzioni all'uopo previste dalle Entrate, o **indicare dal funzionario**. Un confronto costruttivo è di sicuro meglio che instaurare un lungo contenzioso, e ciò sia per il contribuente che per le Entrate.

A differenza delle ipotesi in cui la domanda per il riconoscimento del contributo è stata scartata (ove si può ritenere impugnabile la comunicazione di scarto), in questo caso l'accREDITAMENTO del contributo avviene (o dovrebbe avvenire) in modo automatico. Difetta dunque un atto impugnabile, e, pur rilevando i dubbi sulla **natura tributaria** del contributo, applicandosi, per di-

sposizione contenuta nell'[art. 25](#) del DL 34/2020, il DLgs. 546/92, non è possibile agire direttamente presso il giudice per obbligare l'Erario ad erogare il contributo (in altre parole non è ammessa l'azione di accertamento negativo).

Il contribuente, mediante apposita istanza di autotutela, può invitare la Direzione provinciale competente (individuata in base al domicilio fiscale del contribuente) ad **erogare** il contributo a fondo perduto.

Poi, si può tentare di ricorrere contro il diniego di autotutela o contro il silenzio-rifiuto.

Non osta a quanto esposto la granitica giurisprudenza che nega il ricorso contro il **diniego di autotutela**, se non in presenza di un non meglio precisato "interesse pubblico" all'annullamento d'ufficio dell'atto.

La *ratio* di questo filone giurisprudenziale è evitare che il contribuente, così facendo, eluda i **termini decadenziali** per ricorrere contro l'atto impositivo. Nella nostra fattispecie, il rischio evidenziato non sussiste, semplicemente in quanto non c'è stata la notifica di un precedente atto impositivo.

Meglio risolvere la questione con le Entrate

Una soluzione simile è stata in qualche modo ritenuta corretta dalla giurisprudenza, che si è pronunciata in merito alla necessità di eccepire l'intervenuta **prescrizione** del credito successivamente alla notifica dell'accertamento esecutivo o della cartella di pagamento, fase procedimentale in cui spesso difetta un atto impugnabile.

La giurisprudenza di legittimità ha sancito che, per accedere alla giustizia tributaria, è possibile ricorrere contro il diniego di autotutela (Cass. 11 maggio 2020 n. [8719](#)) o contro la proposta di compensazione volontaria con crediti d'imposta (Cass. 19 ottobre 2017 n. [24638](#)).

Recupero dell'IVA a due velocità nel concordato con terzo assuntore

Solo l'IVA falcidiata è recuperabile con la nota di variazione verso l'originario debitore

/ Emanuele GRECO e Antonio NICOTRA

Con il principio di diritto n. 4, pubblicato ieri, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti circa gli **strumenti** di recupero dell'IVA, ad opera del creditore (cedente/prestatore), nell'ambito di una procedura di concordato preventivo in continuità con assuntore, evidenziando come la posizione di soggetto terzo rispetto ai rapporti originari determina l'impossibilità per l'assuntore, anche se inadempiente o fallito, di essere destinatario delle note di variazione riferibili sia alle somme falcidiate dal concordato, sia a quelle relative al debito concordatario.

L'Agenzia delle Entrate **distingue** la porzione del debito IVA *ab origine* falcidiato, per la quale il creditore è legittimato ad emettere la nota di variazione nei confronti del cessionario, ex [art. 26](#) comma 2 del DPR 633/72, dal momento in cui diventa definitivo il decreto di omologa del concordato, e la porzione del debito IVA concordatario non corrisposto dall'assuntore fallito e non recuperabile mediante variazione in diminuzione, ma attraverso lo strumento della restituzione, ex [art. 30-ter](#) comma 1 del DPR 633/72, dalla data in cui diviene definitivo il piano di riparto dell'attivo del fallimento o, in assenza di un piano, dalla data di chiusura della procedura fallimentare dell'assuntore.

Nel concordato preventivo in continuità con terzo assuntore ex [art. 160](#) comma 1 lett. b) del RD 267/42, la prosecuzione dell'attività e il soddisfacimento dei creditori sono compiuti attraverso l'attribuzione delle attività ad un soggetto terzo (assuntore), con contestuale **"liberazione"** del debitore originario, che, per tale ragione, non subisce alcun effetto dalle vicende che caratterizzano l'adempimento dell'obbligo concordatario, che grava unicamente sull'assuntore.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, il creditore ammesso ad un concordato preventivo in continuità con assuntore può emettere la nota di **variazione** in diminuzione ai fini IVA, di cui all'art. 26 comma 2 del DPR 633/72, nei confronti del debitore originario, per la quota percentuale del credito "falcidiato", dal momento in cui diventa definitivo il decreto di omologa del concordato.

È in tale momento, infatti, che si configura l'**irrecuperabilità** della parte del credito falcidiato, non potendo il creditore promuovere istanza volta a decretare il fallimento del debitore originario, laddove l'assuntore non sia in grado di far fronte all'obbligazione concordataria.

In tale evenienza – precisa l'Agenzia delle Entrate – non si applicano, quindi, i principi enunciati con la C.M. n. [77/2000](#) e più di recente la circ. n. [8/2017](#), ove

era stata evidenziata la necessità di fare riferimento non solo al decreto di omologazione del concordato, ma anche al momento in cui il debitore adempie gli obblighi assunti nel concordato stesso, precisandosi, altresì, che, laddove, in caso di mancato **adempimento**, ovvero in conseguenza di comportamenti dolosi, fosse stato dichiarato il fallimento del debitore, la rettifica in diminuzione avrebbe potuto essere eseguita solo dopo che il piano di riparto dell'attivo fosse divenuto definitivo ovvero, in assenza di un piano, dopo la scadenza del termine per il reclamo avverso il decreto di chiusura del fallimento.

Dalla posizione di **soggetto terzo** rispetto ai rapporti originari deriva l'impossibilità per l'assuntore, anche se inadempiente o fallito, di essere destinatario delle note di variazione ai fini IVA, sia quelle riferibili alle somme falcidiate dal concordato (per le quali il destinatario delle note è il debitore originario), sia quelle riferibili al debito concordatario che il medesimo si è impegnato a corrispondere, e per il quale, nell'ipotesi di fallimento, il creditore potrebbe essersi insinuato.

Restituzione ex art. 30-ter del debito IVA concordatario insoddisfatto

Per quest'ultimo **debito concordatario** non corrisposto dall'assuntore fallito e non recuperabile mediante le note di variazione, l'Agenzia delle Entrate ritiene ammissibile la domanda di restituzione – "dell'imposta non dovuta" – ai sensi dell'art. 30-ter comma 1 del DPR 633/72, secondo cui, il soggetto passivo presenta la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di due anni dalla data del versamento della medesima ovvero, se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione; il predetto termine decorre, in particolare, dalla data in cui diviene definitivo il piano di riparto dell'attivo del fallimento, ovvero, in assenza di un piano, dalla data di chiusura della procedura fallimentare dell'assuntore.

Sotto quest'ultimo profilo, si conferma la posizione che riconosce al contribuente, il quale, per motivi a lui **non imputabili**, non è più legittimato a emettere una nota di variazione in diminuzione ex art. 26 comma 2 del DPR 633/72, la possibilità di recuperare, per altra via (e come imposta non dovuta), l'ammontare IVA residuo (*cfr.* risposte a interpello Agenzia delle Entrate n. [592/2020](#) e n. [190/2019](#)).

Prezzo valore compatibile con l'atto di dotazione del trust

Nel caso di specie l'applicabilità dell'istituto viene esclusa per circostanze fattuali

/ Anita MAURO

L'istituto del prezzo valore, di cui all'[art. 1](#) comma 497 della L. 266/2005, dal punto di vista soggettivo, è **compatibile** con l'atto di dotazione del trust, atteso che il trust non ha personalità giuridica e, quindi, l'acquisto viene operato dalla persona fisica del trustee.

Lo afferma, sotto forma di *obiter dictum*, la Corte di Cassazione, nella pronuncia n. [3073](#), pubblicata ieri.

Nel caso di specie, una persona fisica aveva acquistato un **immobile** abitativo e aveva, in atto, richiesto l'applicazione del **prezzo valore**, ma l'Agenzia delle Entrate aveva negato l'agevolazione.

Nel corso del giudizio instauratosi sul tema, la Commissione tributaria regionale aveva accolto l'impostazione dell'Agenzia, negando l'agevolazione sulla base delle seguenti argomentazioni.

In primo luogo, riteneva che l'atto di acquisto non potesse essere imputato alla **persona fisica acquirente**, atteso che egli aveva agito in qualità trustee del trust familiare di cui era anche disponente (trust autodichiarato).

Inoltre, riteneva che l'acquirente avesse agito nell'esercizio di un'attività commerciale.

Si ricorda, brevemente, che l'art. 1 comma 497 della L. 266/2005 deroga al criterio generale di determinazione della base imponibile delle imposte di registro, ipotecaria e catastale per le cessioni immobiliari, consentendo di prendere a riferimento il **valore catastale** del bene trasferito anziché il corrispettivo convenuto, in presenza delle seguenti condizioni:

- che la cessione sia posta in essere nei confronti di persone fisiche che **non** agiscano nell'esercizio di **attività commerciali**, artistiche o professionali (requisito soggettivo);
- che la cessione abbia a oggetto un immobile a uso abitativo e relative pertinenze (requisito oggettivo);
- che la parte acquirente renda al notaio, all'atto della cessione, apposita richiesta di determinazione della base imponibile utilizzando il criterio catastale;
- che le parti indichino in atto il corrispettivo pattuito.

Facendo applicazione di tale disciplina, la Cassazione, nel caso di specie, conferma che non sussistono le condizioni per l'applicazione del prezzo valore, **correggendo**, però, in una certa misura, l'impostazione della Commissione tributaria.

Infatti, secondo la Corte, nel caso di specie, sussisteva il requisito "soggettivo" del prezzo valore, in quanto l'atto di acquisto era intervenuto effettivamente tra **persone fisiche**, mentre mancava l'altra condizione richiesta per il beneficio, ovvero che l'acquirente non agisse nell'esercizio di attività commerciali.

Con riferimento al secondo punto, la Cassazione si limita ad affermare che le motivazioni addotte dal giudice del merito non si prestano a censure, atteso che sono fondate su un "accertamento di natura strettamente fattuale", incensurabile in sede di giudizio di legittimità e che, inoltre, tale accertamento risulta "puntuale, circostanziato ed argomentato".

Invece, per quanto concerne il primo punto, ovvero l'esame del **presupposto soggettivo** del prezzo valore, la sentenza presenta alcune osservazioni interessanti. La Suprema Corte, infatti, dapprima pone in evidenza come, nel caso di specie, **non** si trattasse di un **atto di dotazione** del trust, bensì di un normale atto di acquisto immobiliare, operato da un soggetto che, sì, aveva la qualifica di disponente e di trustee, ma che non poneva in essere la dotazione del trust medesimo, anche se nell'atto aveva palesato la volontà di "assegnare l'immobile da lui acquistato al neo-costituito trust familiare".

Pertanto, nel caso di specie la Cassazione esclude "qualsivoglia interferenza soggettiva del trust in quanto tale" nell'atto esaminato, che, quindi, è intervenuto tra le due persone fisiche che vi hanno partecipato e che, pertanto, sotto questo punto di vista, potrebbe accedere al "prezzo valore".

Inoltre – e questa è, forse, l'affermazione più interessante – i giudici di legittimità aggiungono che, anche ove si fosse trattato di un atto di dotazione del trust, non si sarebbe dovuto escludere la sussistenza della **condizione soggettiva** per l'accesso al **prezzo valore** (acquirente persona fisica).

La Corte afferma espressamente che, "da un punto di vista strettamente soggettivo, l'acquisto si dovrebbe considerare come realizzato da «persona fisica» quand'anche [...] esso fosse direttamente riferibile al trust ed alla sua dotazione".

Infatti, il trust non è dotato di **personalità giuridica** e autonoma soggettività e non è titolare di legittimazione tributaria passiva generale, bensì solo nei casi espressamente previsti dalla legge (come per l'IRES ex [art. 73](#) del TUIR).

Pertanto, il solo soggetto legittimato nei rapporti giuridici con i terzi è il trustee "nella sua veste, non già di legale rappresentante, ma di gestore, formale intestatario dei beni ed esercente in proprio dei diritti correlati, sia pure in funzione della realizzazione del programma stabilito nell'atto istitutivo".

L'atto di dotazione del trust, operato da un trustee persona fisica non è quindi, in linea di principio, incompatibile con il "prezzo valore".

Imputazione di plusvalenze in un sale and lease back con obiettiva incertezza

Per la Cassazione sussistono le condizioni per non applicare il trattamento sanzionatorio

/ Alice BOANO e Silvia LATORRACA

In presenza di **“obiettive condizioni di incertezza”** sulla portata e sull'ambito di applicazione di una norma tributaria, in base agli [artt. 10](#) comma 3 della L. 212/2000, 6 comma 2 del DLgs. [472/97](#) e 8 comma 1 del DLgs. [546/92](#), il contribuente è esente da sanzioni. Si tratta di un principio generale che richiede una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ovvero l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione normativa, riferita direttamente al giudice (Cass. n. [23845/2016](#)).

La giurisprudenza ha individuato una serie di **fatti indice** dai quali dedurre la sussistenza di **incertezza normativa**. A titolo di esempio: difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di previsioni di legge; difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; mancanza di informazioni amministrative o loro contraddittorietà; mancanza di una prassi amministrativa o adozione di prassi amministrative contrastanti; mancanza di precedenti giurisprudenziali; formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei Giudici comuni, di un intervento della Corte costituzionale; contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; contrasto tra opinioni dottrinali; adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente (Cass. n. [8825/2012](#)).

In applicazione di tali insegnamenti, la Cassazione, con la pronuncia n. [26343](#) del 19 novembre 2020, ha riscontrato – in riferimento al regime fiscale vigente all'epoca dei fatti (periodo d'imposta 2006) – la sussistenza di obiettive condizioni di incertezza nell'[art. 86](#), comma 4 del TUIR con riguardo all'**imputazione temporale** delle **plusvalenze** derivanti da alienazioni effettuate nell'ambito di operazioni di sale and lease back.

Il caso riguardava una srl, la quale aveva imputato la plusvalenza gradualmente, ripartendola, per quote annuali, nei quindici periodi d'imposta corrispondenti alla durata del negozio di sale and lease back. L'Agenzia delle Entrate aveva imputato la plusvalenza interamente al periodo d'imposta in cui l'**alienazione** era stata effettuata, ipotizzando la violazione dell'[art. 86](#) comma 4 del TUIR, che dispone che “le plusvalenze realizzate [...] concorrono a formare il reddito, per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate”. L'operazione era effettuata nell'ambito di un contratto di [sale and lease back](#), negozio che si realizza con il

collegamento tra un contratto di vendita di un bene di natura strumentale da parte di un'impresa a una società di finanziamento e un contratto di [locazione finanziaria](#) con cui quest'ultima concede contestualmente in leasing lo stesso bene all'impresa alienante, la quale corrisponde un canone per il relativo utilizzo, con facoltà di riacquistare la proprietà alla scadenza del contratto, esercitando un diritto di opzione a un prezzo predeterminato (Cass. n. [5438/2006](#)).

Sul piano civilistico-contabile, la condotta del contribuente nell'imputare gradualmente la plusvalenza a Conto economico sulla base della durata del contratto di leasing era corretta ex [art. 2425-bis](#) comma 4 c.c.

Sul piano tributario, viene in evidenza il principio di derivazione di cui all'[art. 83](#) comma 1 del TUIR.

Per riscontrare le obiettive condizioni di incertezza si è constatato il **difficile coordinamento** fra l'[art. 2425-bis](#) c.c. e il richiamato [art. 86](#) del TUIR. Quest'ultimo, infatti, nello stabilire che le plusvalenze realizzate, tra l'altro, mediante cessione a titolo oneroso concorrono a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate, nulla prevede espressamente per le plusvalenze derivanti da cessioni poste in essere nell'ambito di operazioni di sale and lease back. Tali cessioni divergono notevolmente rispetto ai contratti di vendita puri e semplici: il negozio di sale and lease back è un contratto unico complesso, con causa finanziaria, non scomponibile nei suoi elementi.

Oltre a ciò, all'epoca dei fatti, la C.M. n. [218/2000](#) si limitava ad affermare che “la cessione [effettuata nell'ambito di tali operazioni] dà luogo a una plusvalenza [...] imponibile ai sensi dell'art. 54 [ora 86] del T.U.I.R.”, senza scrutinare la questione dell'**imputazione temporale** (come invece accadrà con la circ. Agenzia delle Entrate n. [38/2010](#)), mancavano precedenti giurisprudenziali (Cass. n. 9944/2000 non forniva precisazioni in merito) e in dottrina vi era un acceso dibattito.

La Cassazione ha quindi ritenuto sussistente l'incertezza normativa e ha accolto il ricorso con cui la contribuente chiedeva di non applicare la sanzione. Questo orientamento mantiene validità, nel **regime fiscale vigente**, in riferimento alla micro imprese, che non applicano il principio di derivazione rafforzata. Per i soggetti che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del **codice civile** (diversi dalle micro imprese), invece, la ris. n. [77/2017](#) ha chiarito che, per effetto del principio di derivazione rafforzata ([art. 83](#) comma 1 del TUIR), la ripartizione civilistica della plusvalenza derivante dall'operazione di lease back in base alla durata del contratto assume rilevanza anche ai fini fiscali.

Ricerca e sviluppo esclusa dall'adesione

La giurisprudenza ritiene invece possibile l'adesione per il recupero dei crediti d'imposta

/ Sandro Maria GALARDO

Negli ultimi anni sono notevolmente aumentati i **controlli sui crediti di imposta**, sempre più presenti nella nostra normativa, la cui spettanza è contestata attraverso l'atto di recupero con riferimento al quale ancora non è chiarita l'applicazione di tutti gli istituti definiti riconosciuti invece dalla giurisprudenza.

La legislazione fa largo uso, e non solo in questo periodo emergenziale, dello strumento del credito d'imposta quale meccanismo di **supporto** alle imprese.

In tale ambito, notevole rilevanza ha assunto il credito ricerca e sviluppo previsto dall'[art. 3](#) del DL 145/2013, in relazione alla spettanza del quale attualmente l'Amministrazione finanziaria ha attivato molteplici attività di controllo.

Secondo la prassi operativa dell'Agenzia delle Entrate non sarebbe possibile definire le **contestazioni** relative alla spettanza dei crediti d'imposta (e i relativi atti di recupero [ex art. 1](#), comma 421, della L. 311/2004) mediante l'istituto dell'accertamento con adesione di cui al DLgs. n. [218/1997](#).

La mancata definizione delle contestazioni in argomento mediante l'**accertamento con adesione** ha conseguenze negative relevantissime per i contribuenti in quanto non vi è la possibilità della riduzione delle sanzioni nella misura prevista dalla relativa disciplina (1/3 del minimo edittale) e non è possibile accedere alla rateazione del debito tributario.

Sembra, tuttavia, che sussistano tutte le condizioni per il superamento della prassi operativa suddetta e ritenere che l'istituto dell'accertamento con adesione sia applicabile all'atto di recupero, innanzitutto in quanto l'[art. 1](#) del DLgs. n. 218/1997 dispone che "l'accertamento delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto può essere definito con adesione del contribuente".

La norma, pertanto, non tipizza gli atti per i quali è possibile instaurare il procedimento di accertamento con adesione ma effettua un riferimento all'"accertamento delle imposte" e secondo costante giurisprudenza del-

la Suprema Corte, l'atto di recupero ha **natura accertativa** in quanto manifesta una volontà impositiva dell'ufficio (*ex multis* Cassazione n. [22322/2010](#); Cassazione n. [6582/2011](#); Cassazione n. 8033/2011; Cassazione n. 19561/2014).

D'altronde, tale posizione è stata espressamente assunta dalla Corte di Cassazione nell'Ordinanza n. [16761/2017](#) in cui viene specificamente confermata l'applicabilità dell'istituto dell'accertamento con adesione all'atto di recupero: "il riconoscimento della natura impositiva degli avvisi di recupero, nei termini operati dalla giurisprudenza di questa Suprema corte, giustifica per coerenza anche l'applicabilità ad essi dell'accertamento con adesione, in quanto a ciò non è di ostacolo alcuna disposizione del d.Lgs. n. 218 del 1997". Analoga posizione è stata assunta dalla Suprema Corte con l'ordinanza n. 8429/2017.

Tra l'altro qualora si instauri un giudizio sull'atto di recupero non dovrebbero esservi dubbi che sia possibile la definizione in **conciliazione giudiziale** [ex art. 48](#) e seguenti del DLgs. n. 546/1992, che permette al contribuente di usufruire di una riduzione delle sanzioni amministrative al 40% del minimo nel corso del primo grado e al 50% del minimo nel corso del secondo grado.

Urge un ripensamento della prassi

La mancata possibilità di definizione dell'atto di recupero in adesione condurrebbe al paradosso, in assoluta antitesi con la ratio del sistema, per cui sarebbe maggiormente premiato un **ricorso al contenzioso** rispetto alla definizione delle contestazioni in via amministrativa.

Sarebbe necessario un chiarimento in merito all'applicabilità dell'istituto dell'accertamento con adesione anche all'atto di recupero, che condurrebbe a una **definizione concordata** di molte delle contestazioni in corso in linea con la giurisprudenza della Suprema Corte e con la *ratio* del sistema.

Comunicazioni DAC 6 con zone d'ombra per il settore marittimo

Possibili obblighi di reporting per pagamenti infragruppo verso Stati considerati non cooperativi

/ Stefano BASSO e Laura DEMURTAS

L'entrata in vigore dei **nuovi obblighi** previsti dalla Direttiva [2018/822/UE](#) ("DAC 6") ha posto le imprese di fronte a non poche difficoltà tecniche nell'identificazione delle operazioni oggetto di comunicazione all'Agenzia delle Entrate.

La direttiva, recepita in Italia con il DLgs. 100/2020, integrato dal DM 17 novembre 2020, ha introdotto l'obbligo di effettuare la mappatura e la comunicazione delle operazioni transfrontaliere caratterizzate dalla presenza dei c.d. "*hallmark*" (indicatori di potenziale rischio di elusione fiscale).

In questo contesto, l'uscita di una mera, ancorché corposa, [bozza di circolare](#) illustrativa a ridosso della prima scadenza non ha di certo agevolato gli operatori alle prese con una disciplina del tutto nuova che, a livello comunitario, è stata applicata con modalità decisamente eterogenee.

In ogni caso, con un comunicato stampa del [29 gennaio 2021](#) l'Agenzia delle Entrate ha anticipato che non si darà luogo all'applicazione di sanzioni qualora le comunicazioni vengano effettuate entro la data del **28 febbraio 2021**.

Con specifico riferimento al settore della *blue economy* la prima applicazione della direttiva DAC 6 ha messo in evidenza alcuni aspetti operativi che meritano qualche riflessione con particolare riferimento alle operazioni contraddistinte dagli *hallmark* C.1.d e C.1.b.2.

Il primo di tali elementi distintivi è finalizzato a imporre la **mappatura** dei pagamenti *intercompany* che beneficino di un "regime preferenziale" nel Paese del destinatario. L'obbligo di comunicazione scatta ogniqualvolta i vantaggi fiscali dell'operazione risultino prevalenti rispetto ai vantaggi non fiscali (c.d. "*main benefit test*").

Sotto questo profilo, assume rilevanza la classificazione degli schemi di **tonnage tax**. Si tratta, si ricorda, di regimi agevolativi che caratterizzano i sistemi fiscali più attenti alla tutela della vocazione marittima, non ultimo quello italiano.

Posto che la Direttiva non contiene alcuna specifica definizione di regime preferenziale, l'impostazione adottata da taluni Stati ha di fatto obbligato i soggetti coinvolti in operazioni *intercompany* (anche di mero pagamento) nei confronti di beneficiari di regimi di tassazione forfetaria a verificare il superamento del *main benefit test* al fine di confermare o escludere l'obbligo di comunicazione. Si è così imposto un con-

fronto, talvolta non facile, tra i vantaggi fiscali e non fiscali correlati a queste operazioni. È il caso ad esempio dell'Olanda, che ha deciso di includere tra i regimi preferenziali anche i regimi di *tonnage tax*.

In assenza di indicazioni nei decreti attuativi, per quanto chiarito nella bozza di circolare l'Italia sembra orientata verso un **diverso approccio** basato sul rinvio alla *Action 5* del Progetto BEPS e quindi, ai regimi ai quali sia attribuito dall'OCSE il giudizio di "dannoso" (*harmful*) nel report "*Harmful Tax Practices - Peer Review Results on Preferential Regimes*".

Tenuto conto che ad oggi non risultano regimi di *tonnage tax* così qualificati, ove confermato dalla circolare in versione definitiva, questo approccio semplificherebbe non poco lo scenario per gli operatori italiani del comparto armatoriale.

L'*hallmark* C.1.b.2, anch'esso particolarmente rilevante per il settore della **blue economy**, attiene all'identificazione dei Paesi valutati dagli Stati membri o dall'OCSE come "non cooperativi". Si tratta di un'elencazione di Stati che incoraggiano pratiche fiscali abusive, non rispettando gli standard internazionali per lo scambio di informazioni e l'accesso alle informazioni da parte delle competenti Autorità.

L'identificazione di tali giurisdizioni assume rilevanza in quanto la direttiva obbliga alla **segnalazione** di tutti i pagamenti "deducibili" tra imprese associate ove il beneficiario sia residente in uno dei suddetti Paesi.

Per l'Italia la bozza di circolare ha previsto il rinvio alla lista Ue dei Paesi non collaborativi e alla classificazione OCSE del *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. In relazione a quest'ultima, con approccio per certi versi criticabile, sono considerati "non cooperativi" ai fini della direttiva DAC 6 sia gli Stati con un *overall rating* "*non-compliant*", sia quelli che risultano "*partially compliant*".

In concreto, non sorprende l'inclusione di Paesi di primaria rilevanza nel **mondo armatoriale** quali Panama e Liberia, mentre desta qualche perplessità la potenziale inclusione di Malta dovuta proprio al *rating* OCSE quale Stato "*partially compliant*".

Qualora la versione finale della circolare non sancisse l'irrilevanza dei Paesi "*partially compliant*" o l'esclusione dei Paesi dell'Unione europea, le operazioni di pagamento nei confronti di Paesi parzialmente cooperativi, come Malta, dovranno essere oggetto di comunicazione, non essendo in questo caso possibile beneficiare di **esimenti** connesse al *main benefit test*.

Niente pagamento dell'infortunio per l'artigiano non in regola con i premi

Invece, le prestazioni sanitarie e riabilitative vengono erogate anche al soggetto inadempiente

/ Fabrizio VAZIO

La complessa situazione economica dovuta anche alla pandemia ha comportato inevitabilmente un aumento delle situazioni di sofferenza dei crediti anche nei confronti degli Enti previdenziali.

Tradizionalmente, peraltro, le prestazioni dell'INAIL vengono erogate anche nel caso di **inadempienza** del datore di lavoro.

Nel caso in cui l'infortunato coincida con il datore di lavoro stesso, ci si può chiedere se egli possa essere indennizzato nonostante non abbia versato il premio assicurativo.

A tal proposito, va detto che l'[art. 59](#), comma 19 della L. 449/1997 ha previsto un'innovazione nel DPR [1124/1965](#), stabilendo appunto che l'art. 67 di tale norma, relativo all'**automaticità delle prestazioni**, non si applichi ai lavoratori autonomi (invece, sul principio dell'automaticità delle prestazioni previdenziali si veda "[Autonomi esclusi dall'automaticità delle prestazioni previdenziali](#)" del 4 febbraio 2021).

Va notato che l'Istituto assicuratore, fin dalla circolare n. 30/1998, ha definito chiaramente tre questioni:

- l'ambito soggettivo della norma, ossia a chi viene applicata;
- le prestazioni che non vengono erogate a coloro che non sono in regola;
- la possibilità, per il soggetto assicurato, di percepire egualmente le prestazioni una volta regolata la **situazione contributiva**.

In riferimento al primo argomento sono considerati, ai fini della norma in esame, "lavoratori autonomi" il titolare artigiano e il coltivatore diretto, perché in questi casi la figura dell'assicurante e dell'assicurato coincidono, mentre non lo sono né i coadiuvanti di impresa artigiana o non artigiana né i soci di qualsivoglia tipo di società.

Per questi ultimi, infatti, è la società stessa a versare il premio e quindi non sono, ai fini della norma in esame, lavoratori autonomi.

In caso di **rendita ai superstiti** il problema non si pone: la prestazione viene infatti erogata in quanto si tratta di un diritto *iure proprio* dei superstiti e non *iure successionis*, quindi non presuppone la regolarizzazione delle pendenze del *de cuius*.

Come si è accennato, il soggetto può regolarizzare la propria situazione anche dopo l'evento infortunistico e in tal caso sarà ammesso all'indennizzo, sempre ovviamente che le prestazioni non si siano prescritte nel frattempo.

Quanto alle prestazioni che l'INAIL non eroga fino alla regolarizzazione, la circolare 30/1998 è chiara nel precisare che l'ambito deve essere circoscritto alle **prestazioni economiche**, con esclusione, pertanto, delle prestazioni sanitarie curative ("prime cure", cure idrofangotermali e soggiorni climatici) e di quelle riabilitative (protesi e presidi), che quindi vengono erogate anche al soggetto inadempiente.

Nel momento in cui avviene un infortunio ad un lavoratore autonomo, l'INAIL effettua una verifica volta a chiarire due aspetti: *in primis* se il soggetto sia assicurato, perché ovviamente l'obbligo assicurativo esiste indipendentemente dalla manifestazione di volontà del soggetto, ma qualora, ad esempio, l'artigiano non sia iscritto INAIL occorrerà accertare da quando ha l'**obbligo** e l'eventuale debito con sanzioni civili. Inoltre, ove il soggetto sia iscritto, bisognerà verificare se egli abbia regolarmente versato quanto dovuto.

Qualora il **lavoratore autonomo** non possa fruire delle prestazioni dell'Istituto, in quanto non in regola dal punto di vista contributivo, ne viene informato con il provvedimento INAIL che definisce negativamente il caso per irregolarità contributiva, fermo restando appunto la possibilità di regolarizzazione di quanto dovuto entro i termini prescrizionali. Ovviamente, anche il soggetto che divenga regolare in virtù di esazione coattiva, sarà ammesso all'indennizzo.

Biglietti on line con vincoli anche per spettacoli viaggianti e parchi divertimento

Le norme per la vendita non riguardano il mero contrasto al fenomeno del secondary ticketing

/ REDAZIONE

Le regole individuate per la vendita di **titoli di accesso** tramite reti di comunicazione elettronica, tra cui figurano anche i requisiti dei sistemi di biglietterie automatizzate, si applicano anche agli spettacoli viaggianti e ai parchi di divertimento.

È quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate con la consulenza giuridica n. [2](#) pubblicata ieri, 9 febbraio 2021.

Le misure di cui trattasi sono contenute nel § 4 del provv. Agenzia delle Entrate n. [223774](#) del 27 giugno 2019 e sono volte a impedire l'acquisto di biglietti da parte di programmi automatici.

A parere dell'istante, l'applicazione di tali disposizioni (punti da 4.2 a 4.5 del provvedimento citato) comporta **significative difficoltà** per i parchi divertimento in quanto le imprese del settore:

- dovrebbero sostenere adempimenti gravosi legati alla raccolta del numero di cellulare degli acquirenti, alla gestione di "on time password" e alla conservazione dei dati personali raccolti;
- non potrebbero vendere titoli di accesso a gruppi organizzati, tour operator o piattaforme per il welfare aziendale, in quanto dovrebbero rispettare il limite di vendita di **10 titoli** per singolo cliente;
- si troverebbero, di fatto, a dover emettere biglietti nominativi (stando ai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate in data 17 luglio 2019);
- non potrebbero annullare gli abbonamenti a data libera a fine stagione e, di conseguenza, non potrebbero procedere alla stampa massiva o alla pre-stampa dei biglietti.

Sempre secondo l'istante, inoltre, tali misure non sarebbero giustificate dalla finalità di contrasto al **secon-**

dary ticketing, poiché i parchi divertimento non risultano interessati da tale fenomeno.

L'Agenzia delle Entrate, tuttavia, precisa che le disposizioni di cui ai § da 4.2 a 4.5 del provvedimento n. 223774/2019 non derivano dal mero contrasto al secondary ticketing. Il provvedimento in parola, infatti, ha dato attuazione alle disposizioni di cui all'[art. 1](#) commi 545 e ss. della L. 232/2016 sia per quanto concerne la vendita in rete di titoli di accesso e i requisiti dei sistemi di **biglietterie automatizzate** (Capo II), sia per quanto concerne le norme di contrasto al secondary ticketing, in base alle quali i titoli di accesso a spettacoli in impianti con capienza superiore a 5.000 spettatori devono essere nominativi (Capo III).

L'Agenzia conclude, dunque, che le misure di cui al Capo II del provvedimento devono applicarsi anche ai **parchi divertimento** e agli **spettacoli viaggianti**.

Regole generali per la vendita tramite canali diversi da un sistema on line

Resta ferma, in ogni caso, l'applicazione delle regole generali alla vendita di titoli di accesso tramite **canali diversi** da un sistema on line.

Inoltre, la nuova disciplina "non esclude la possibilità di effettuare acquisti non online (ossia intermediati da operatori) di titoli di accesso in numero superiore a 10", né esclude che sia possibile riservare un numero di biglietti predefinito per un evento, su richiesta di una persona fisica che potrebbe agire anche in qualità di rappresentante legale di società (si rinvia, al riguardo, ai chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate del 17 luglio 2019).

Il motivo illecito è determinante solo se è la ragione del licenziamento

Il licenziamento discriminatorio è invece nullo, indipendentemente dalla motivazione, in caso di violazione di specifiche norme

/ Giosafat RIGANÒ

A seguito delle differenziazioni di tutela in materia di licenziamento si assiste, sempre più frequentemente, a impugnazioni giudiziali in cui il lavoratore deduce il **carattere ritorsivo** del recesso datoriale. Ciò in quanto, in caso di licenziamento ritorsivo (o discriminatorio) al lavoratore spetta la reintegrazione nel posto di lavoro, ai sensi dell'[art. 18](#) comma 1 della L. 300/70 (se assunto prima del 7 marzo 2015) o ai sensi dell'[art. 2](#) comma 1 del DLgs. 23/2015 (se assunto dopo il 7 marzo 2015).

Il licenziamento ritorsivo e quello discriminatorio (vietato dagli artt. [4](#) della L. 604/66, [15](#) della L. 300/70 e [3](#) della L. 108/90) **si distinguono** in quanto il primo ha consistenza puramente soggettiva e personale, essendo determinato esclusivamente da ragioni vendicative, quale frutto di tensioni e ostilità nei confronti del singolo lavoratore, il secondo prescinde invece dalla situazione personale del dipendente, essendo intimato in conseguenza del sesso, della razza, della religione, di motivi politici e di altre condizioni simili.

Con la sentenza n. [1514/2021](#), la Corte di Cassazione ha ribadito il principio di diritto secondo cui se il giudice accerta il giustificato motivo oggettivo di un licenziamento, diventa **superflua** l'indagine sul carattere ritorsivo (Cass. n. [1195/2019](#) e Cass. n. [9468/2019](#)).

Il principio è valido anche in caso di licenziamento per giusta causa, per giustificato motivo soggettivo o nell'ambito di una procedura di mobilità (Cass. n. [9468/2019](#) e Cass. n. [28453/2018](#)).

Il motivo illecito è determinante solo quando costituisce l'unica effettiva ragione del recesso: in tale ipotesi la volontà datoriale, perseguendo scopi riprovevoli e antisociali, si pone come **abnorme reazione** alla condotta del lavoratore, cui è legata da un rapporto di causalità esclusivo e decisivo.

Invocando la nullità del licenziamento in quanto ritorsivo, il lavoratore ha l'onere di **dimostrare** ex [art. 2697](#) c.c. che il recesso è stato motivato soltanto dall'intento di rappresaglia, allegando e provando che tale intento è stato la ragione determinante del provvedimento espulsivo caratterizzato da natura esclusivamente vendicativa.

Il lavoratore non può limitarsi a riferire circostanze rilevanti in astratto ai fini della ritorsione, ma è tenuto a dedurre il fatto o atto che avrebbe determinato l'ingiusta reazione datoriale e il relativo carattere determinante (Cass. n. [26035/2018](#)).

L'allegazione da parte del lavoratore del carattere ritorsivo **non esonera** il datore di lavoro dall'onere di prova-

re l'esistenza della motivazione addotta al recesso; solo ove tale prova non sia stata fornita, incombe sul lavoratore l'onere di dimostrare l'intento ritorsivo e, dunque, l'illiceità del motivo unico e determinante la cessazione del rapporto.

Dunque, la dimostrazione da parte del datore di lavoro della sussistenza della motivazione di recesso addotta, ai sensi dell'[art. 5](#) della L. 604/66, negherà *ex se* l'esistenza di un motivo illecito rilevante, in quanto ne contraddice la connotazione di esclusività richiesta dalla fattispecie astratta di riferimento, non consentendo la previsione dell'[art. 1345](#) c.c. una comparazione tra più causali del negozio.

Viceversa, la Cassazione ha affermato la rilevanza su un piano puramente oggettivo delle **ragioni discriminatorie** che vizioano il licenziamento, a prescindere dalla volontà illecita del datore di lavoro ovvero dalla presenza di eventuali ragioni sottostanti o concomitanti, **distinguendo**, così, l'ipotesi del licenziamento discriminatorio da quella del licenziamento ritorsivo, per il quale è invece necessaria la prova del motivo illecito unico e determinante. E ciò anche se l'utilizzo della prova per presunzioni, ammesso in alcune occasioni dalla giurisprudenza anche per il licenziamento ritorsivo, consentirebbe, in concreto, un "avvicinamento" tra le due categorie sopra richiamate.

Se il licenziamento è stato intimato per motivi discriminatori, la prova può essere fornita anche attraverso **dati statistici** (relativi, ad esempio, alle assunzioni, ai regimi retributivi, all'assegnazione di mansioni e qualifiche, ai trasferimenti, alla progressione in carriera e ai licenziamenti) idonei a fondare, in termini precisi e concordanti, la presunzione dell'esistenza di atti o comportamenti discriminatori, agevolando, in tal modo, l'onere del lavoratore e, allo stesso tempo, onerando il datore di lavoro della prova contraria (ossia dell'insussistenza della condotta discriminatoria) (Cass. n. [6575/2016](#)).

In definitiva, l'assimilazione del licenziamento ritorsivo a quello discriminatorio opera soltanto al fine di **estendere** il regime di tutela di quest'ultimo al licenziamento ritorsivo, ma non per omogeneizzare le fattispecie: il licenziamento discriminatorio è nullo, indipendentemente dalla motivazione addotta, in conseguenza della sola violazione di specifiche norme per reprimere le condotte discriminatorie, oggetto di tipizzazione legale.

Segreto professionale da tutelare per le comunicazioni DAC 6

Spettabile Redazione,
in presenza di ordinamenti giuridici che tutelano il **segreto professionale** degli intermediari interessati, la Direttiva DAC 6 prevede che lo Stato membro possa **esonerare** l'intermediario dall'obbligo di segnalazione, che viene di conseguenza traslato sul contribuente.

Ci risulta che molti Stati membri, tra i quali Germania, Austria, Estonia, Francia, Lussemburgo, Finlandia, Bulgaria, Cipro, Grecia, Ungheria, Lettonia, Paesi Bassi, Croazia, Svezia e Portogallo, si sono avvalsi di tale facoltà.

In particolare la **Germania** ha previsto che l'intermediario effettui una segnalazione anonima con la descrizione dell'operazione in cui si è imbattuto, mentre il contribuente è obbligato alla segnalazione completa. L'Italia non ha ritenuto di seguire lo stesso percorso.

Più esattamente l'art. 4 esonera l'intermediario nel solo ambito dell'esame della **posizione giuridica** o nell'espletamento dei **compiti di difesa** (esonero inutile, giacché le comunicazioni riguardano solo il caso dell'intermediario "parte attiva" a vario titolo nell'operazione scrutinata) ovvero ancora quando dalla segnalazione possa emergere una propria responsabilità penale.

Ciò significa, evidentemente, che l'esonero non si applica nel caso dalla segnalazione possa emergere una responsabilità **penale** a carico del proprio cliente.

A parte le considerazioni che potrebbero essere intese come corporativiste, ritengo questa scelta non solo sbagliata, ma persino **controproducente**.

Se infatti l'operazione in questione fosse veramente "losca", l'intermediario avrebbe il diritto di non segnalare nulla in quanto coinvolto e a quel punto nemmeno il cliente vi sarebbe tenuto.

In tale contesto è facile immaginare che laddove il contribuente volesse comunque eludere la segnalazione, ben sapendo di mettere in opera un'operazione quantomeno elusiva, avrebbe lo stimolo a servirsi di consulenti specializzati ma operanti in **zone non** soggette alla **direttiva** (Svizzera? Regno Unito?) ovvero che sono soggetti ma con l'esonero per il segreto professionale (uno qualsiasi dei Paesi di cui sopra).

Circostanza che in verità è quasi scontata, visto che le operazioni da segnalare sono transfrontaliere per definizione, e molto probabilmente necessitano comun-

que dell'assistenza di professionisti operanti in quei paesi.

Ci chiediamo quindi se non sia preferibile scoraggiare i contribuenti dall'avvalersi con fiducia dei professionisti italiani, che in fin dei conti sono il primo vero baluardo contro l'illegalità.

Traslando l'obbligo sul contribuente e obbligando l'intermediario a informare il contribuente che ha l'obbligo di effettuare la segnalazione, **si scoraggia** il contribuente stesso dall'effettuare l'operazione, o comunque lo si mette di fronte – e per iscritto – alle sue responsabilità.

Ma al di là di queste osservazioni di opportunità, segnalo che una recente sentenza della Suprema Corte (n. [34020/2020](#)) in materia di segreto professionale richiama l'**importanza** del **segreto professionale**, che viene definito un vero e proprio dovere non solo deontologico per il professionista e un baluardo a tutela dell'interesse pubblico.

Si legge testualmente (punto 5.3): "Per i professionisti appartenenti a determinati ordini professionali (quali avvocati, dottori commercialisti, consulenti del lavoro, notai) è prevista la rigorosa osservanza del segreto professionale ed il massimo riserbo sui fatti e sulle circostanze apprese nello svolgimento della propria attività professionale.

La violazione del segreto professionale costituisce illecito disciplinare, ma la sua tutela è assicurata soprattutto dalla Legge penale ([art. 622](#) c.p.). La ratio della norma si rinviene nell'esigenza di salvaguardia dei rapporti intimi professionali

determinati da necessità o quasi necessità, nonché nell'interesse pubblico a che il professionista preservi la segretezza dei fatti di cui venga a conoscenza nell'esercizio del ruolo ricoperto, in tal modo garantendo la tutela della libertà e della sicurezza dei rapporti professionali".

Suggerirei di adottare quantomeno il **modello tedesco**, senza attendere che la questione venga risolta dopo vent'anni da una sentenza della Cassazione a Sezioni Unite o dalla Corte Costituzionale.

Giampiero Guarnerio

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano

In Gazzetta le modifiche agli ISA applicabili al periodo d'imposta 2020

Sulla Gazzetta Ufficiale n. 33 di ieri è stato pubblicato il decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze 2 febbraio 2021, contenente le modifiche agli indici sintetici di affidabilità fiscale (**ISA**) applicabili al **periodo d'imposta 2020**, dando attuazione a quanto disposto dall'[art. 148](#) comma 1 del DL 34/2020 e dopo aver acquisito il parere della Commissione di esperti. Si ricorda infatti che la norma ha stabilito, in relazione ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2020 e 2021, l'adozione di particolari misure di elaborazione degli ISA, strumentali all'introduzione di nuove cause di esclusione e di specifici correttivi per far fronte delle conseguenze negative determinatesi per effetto delle misure restrittive introdotte per contenere l'**emergenza** sanitaria.

Con il provvedimento n. [27444/2021](#), l'Agenzia ha approvato i **175 modelli** ISA applicabili per il periodo d'imposta 2020, che recepiscono le cause di esclusione che erano state approvate dalla Commissione degli esperti in attuazione del citato art. 148 (si veda "[Nei modelli ISA le cause di esclusione connesse all'emergenza COVID-19](#)" del 30 gennaio).

Il decreto pubblicato in Gazzetta stabilisce ora che, per il pe-

riodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020, gli indici sintetici di affidabilità fiscale, in vigore per il medesimo periodo d'imposta, non si applicano nei confronti dei soggetti che:

- nel periodo d'imposta 2020, rispetto al periodo d'imposta precedente, hanno subito una diminuzione di **almeno il 33%** dei ricavi di cui all'[art. 85](#), comma 1 esclusi quelli di cui alle lett. c), d) ed e), ovvero dei compensi di cui all'[art. 54](#), comma 1 del TUIR;
- hanno aperto la partita IVA a partire **dal 1° gennaio 2019**;
- esercitano, in maniera prevalente, le attività economiche individuate dai codici attività riportati nell'allegato 1 al decreto.

La metodologia seguita per individuare le ulteriori ipotesi di esclusione dell'applicabilità degli ISA è riportata nell'allegato 2.

I contribuenti esclusi dall'applicazione degli indici sono comunque tenuti alla **comunicazione** dei **dati** economici, contabili e strutturali previsti dal comma 4 dell'[art. 9-bis](#) del DL 50/2017, conv. L. [96/2017](#).

Presidi antiriciclaggio per preservare l'integrità dell'economia legale

Sul sito della Banca d'Italia è stata pubblicata l'audizione del Direttore dell'UIF davanti alla "Commissione parlamentare di inchiesta sul fenomeno delle mafie e sulle altre associazioni criminali, anche straniere", tenutasi lo scorso 28 gennaio. L'oggetto della relazione attiene alla prevenzione e repressione delle attività predatorie della criminalità organizzata durante l'**emergenza** sanitaria ed è volta a ribadire come i **presidi antiriciclaggio** si confermino un potente strumento per preservare l'integrità dell'economia legale.

Tra le più recenti linee di intervento rilevano i molteplici **contributi a fondo perduto** erogati dall'Agenzia dell'Entrate ai titolari di partita IVA (DL [34/2020](#) convertito), a fronte dei quali sono stati previsti protocolli tra l'Agenzia delle Entrate e i Ministeri dell'Economia e dell'Interno, come pure con la Guardia di finanza, per lo svolgimento delle attività di con-

trollo.

La disciplina antiriciclaggio è stata, poi, interessata direttamente da modifiche apportate dal cosiddetto decreto "Semplificazioni" (DL 76/2020 convertito), al fine di favorire i **processi telematici** di **acquisizione** della **clientela** che – seppur funzionali rispetto alle attuali misure di distanziamento sociali – recano in sé dei rischi da gestire con una calibrazione dei controlli e delle procedure.

Ulteriori rischi di riciclaggio e di infiltrazione di organizzazioni criminali vengono evidenziati rispetto alle diverse novità normative e agevolazioni fiscali portate dalla normativa emergenziale.

Il Direttore conclude invitando "le forze sane del Paese" alla **collaborazione** nel contrasto alla criminalità "che, nel modo più odioso, sfrutta opportunità aperte dalla pandemia".

Classificazione delle imprese dei Gruppi industriali con dichiarazione di responsabilità

L'INPS, con la circolare n. [19](#) pubblicata ieri, ha fornito nuove indicazioni sull'**attestazione dei requisiti** richiesti in materia di classificazione delle imprese facenti parte di gruppi industriali, con particolare riguardo al requisito dell'attività svolta in via esclusiva nei confronti e in favore delle altre imprese del medesimo **Gruppo industriale**.

Dopo aver ricordato che nell'ambito di un gruppo industriale, in linea generale, ci sono una società capogruppo (**holding**), con attività di direzione e di controllo, una o più società che svolgono attività produttiva di natura manifatturiera, una o

più società di servizi e di distribuzione, l'Istituto di previdenza chiarisce che per attestare il requisito di esclusività "è sufficiente una **dichiarazione di responsabilità** rilasciata dal legale rappresentante dell'azienda interessata, in occasione dell'inquadramento, che attesti l'esistenza del requisito dell'esclusività dell'attività svolta nei confronti e in favore delle altre imprese del gruppo"; pertanto, deve considerarsi superata la previsione relativa all'obbligatoria indicazione del suddetto requisito negli statuti delle aziende facenti parte del Gruppo industriale.

Aspiratori e tomografi computerizzati per uso odontoiatrico sono beni anti COVID-19

Possono beneficiare dell'agevolazione riservata ai beni anti COVID-19 di cui all'[art. 124](#) del DL 34/2020 (aliquota IVA del 5% sulle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2021), le cessioni relative a **tomografi computerizzati**, nonché quelle aventi ad oggetto il "doppio aspiratore o aspiratore chirurgico" ad uso odontoiatrico.

L'Agenzia delle Entrate ha fornito tali precisazioni in due distinti principi di diritto (rispettivamente il n. 2 e il n. 3), confermando di fatto quanto può evincersi dalla lettura dell'elenco esaustivo contenuto nella norma.

L'Amministrazione finanziaria ha riportato le indicazioni

presenti nel documento emanato dal tavolo tecnico di odontoiatria, validato dal Comitato tecnico scientifico, nel quale viene raccomandato sia l'utilizzo dei c.d. "doppi aspiratori" o "aspiratori chirurgici" che quello dei tomografi computerizzati contraddistinti dai codici doganali richiamati nella circolare Agenzia delle Dogane e dei Monopoli 30 maggio 2020 n. [12](#). Con riferimento a questi ultimi dispositivi, in particolare, nel suddetto documento viene suggerito, al fine di ridurre i rischi di contagio, di preferire "esami radiologici extraorali rispetto a quelli intraorali, al fine di evitare il **riflesso della tosse** soprattutto in pazienti a minor compliance".

Confermato il contributo mensile dei pescatori autonomi

Con la circolare n. [18](#) pubblicata ieri, l'INPS ha fornito le indicazioni principali al fine di determinare la contribuzione dovuta per l'anno 2021 dai **lavoratori autonomi** che svolgono attività di pesca (soggetti alla L. [250/1958](#)), illustrando altresì le modalità e i termini per il versamento dell'importo.

L'Istituto ricorda innanzitutto che la variazione percentuale verificatasi nell'indice dei prezzi al consumo, per le famiglie di operai e impiegati, tra il periodo gennaio 2019-dicembre 2019 e il periodo gennaio 2020-dicembre 2020, è risultata pari a -0,3%. Di conseguenza, non viene modificata, rispetto al 2020, la misura della **retribuzione convenzionale** su cui calcolare i contributi dovuti dai pescatori autonomi, che risulta essere pari a: 27,21 euro, quella giornaliera; 680 euro, quella mensile.

Tenuto conto dell'aliquota contributiva fissata al 14,90%, il contributo mensile per l'anno 2021 è pari a **101,32 euro**, invariato rispetto all'anno 2020.

Confermato anche per il 2021 la misura dello **sgravio** di cui all'[art. 6](#) del DL 457/1997 che, in base a quanto previsto dall'[art. 1](#) comma 607 della L. 160/2019 (legge di bilancio 2020), è stato ridotto al 44,32% a decorrere dall'anno 2020. Pertanto, per le imprese in questione, la somma mensile da versare nell'anno 2021, al netto della predetta agevolazione, risulta essere pari a 56,42 euro.

Invariato anche per il contributo di maternità (riscosso congiuntamente al contributo IVS), il cui importo risulta essere pari a **0,62 euro mensili**.

Con riguardo al versamento, che deve essere effettuato entro il giorno **16 di ogni mese**, l'INPS provvederà a inviare agli assicurati le comunicazioni contenenti i dati utili per il pagamento della contribuzione dovuta per l'anno 2021. L'Istituto non procederà, invece, all'invio dei modelli F24 ai pescatori autonomi titolari di partita IVA.

Esenzione da imposte anche per divisione giudiziale della comunione tra coniugi

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. [3074](#), pubblicata ieri, ha confermato che l'esenzione da imposta di bollo, **registro** e da ogni altra tassa, prevista per gli "atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio" ([art. 19](#) della L. 74/87), opera anche con riferimento al provvedimento di divisione giudiziale della comunione legale emesso dal Tribunale.

Nel caso di specie, due coniugi, a seguito della separazione, si rivolgevano all'autorità giudiziaria perché procedesse alla **divisione** dei beni in comunione. Il Tribunale provvedeva assegnando la casa coniugale ad un coniuge e un altro fabbricato all'altro coniuge, disponendo il pagamento dei relativi conguagli.

La Cassazione, dopo aver illustrato l'evoluzione della nozione di atti, documenti e provvedimenti "relativi al procedi-

mento di scioglimento del matrimonio" nella giurisprudenza della Corte, ha ribadito che l'agevolazione opera anche per i provvedimenti di divisione **giudiziale** resi necessari dal mancato raggiungimento di accordi, posto che tali provvedimenti, seppur non pronunciati nel corso del giudizio di divorzio, sono comunque rivolti a regolare rapporti economici insorti tra i coniugi in ragione della lite matrimoniale (così già Cass. n. [14157/2013](#), confermata da Cass. n. [3110/2016](#) e Cass. n. [13840/2020](#)).

Tale conclusione è confermata dalla **ratio** dell'esenzione, che è quella di favorire le famiglie indebolite dalla crisi coniugale, non sottoponendo a tassazione i trasferimenti patrimoniali tra i coniugi compiuti nel difficile momento della separazione e del divorzio, o in un momento successivo, né lo scioglimento della comunione che, insieme ai trasferimenti, "non è ragionevolmente indice di capacità contributiva".