

Sabato 16 gennaio 2021

## IL CASO DEL GIORNO

# I lavoratori somministrati guidano la deduzione dell'IRAP dalle imposte

/ Luca FORNERO

Un argomento scarsamente approfondito in dottrina concerne la determinazione dell'IRAP relativa alla quota **imponibile** delle spese per il personale dipendente e assimilato e, come tale, deducibile dalle imposte sui redditi a norma dell'art. 2 comma 1 del DL 201/2011, nell'ipotesi di impiego di lavoratori somministrati.

In generale, per calcolare tale quota, occorre determinare l'incidenza, in percentuale (compresa in un range da 0 a 100) delle spese per il personale **indeducibili** sulla base imponibile IRAP.

In pratica, è il risultato del rapporto tra (cfr. anche circ. Agenzia delle Entrate n. 8/2013, § 1.2):

- il costo del personale indeducibile, da esporre al numeratore della frazione (**al netto** delle deduzioni previste dall'art. 11 comma 1 lett. a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 e 4-octies del DLgs. 446/97);

- la base imponibile IRAP (assunta sempre al netto delle deduzioni citate al [...])

PAGINA 2

## FISCO

# In dichiarazione IVA i versamenti sospesi per il COVID-19

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato ieri la versione definitiva del modello IVA 2021

/ Emanuele GRECO

I soggetti passivi che hanno beneficiato dei provvedimenti agevolativi emanati nel corso del 2020 per l'emergenza COVID-19 sono tenuti a compilare un **apposito rigo** del modello IVA 2021, al fine di comunicare i **versamenti sospesi**.

È questa una delle principali novità del modello di dichiarazione IVA per l'anno d'imposta 2020 (modello IVA 2021), approvato ieri con il provv. dell'Agenzia delle Entrate n. 13095/2021.

Nel **quadro VA**, dunque, è inserito il nuovo rigo **VA16**, riservato ai soggetti che hanno usufruito dei provvedimenti agevolativi di sospensione dei versamenti emanati a seguito dell'emergenza sanitaria da coronavirus.

I soggetti passivi legittimati a sospendere i versamenti IVA, nel corso dell'anno 2020, compreso il saldo relativo al 2019, avvalendosi delle disposizioni al riguardo, sono tenuti a indicare:

- il codice che identifica il **motivo**

della sospensione (l'elenco, con le relative descrizioni, è riportato nella "Tabella versamenti sospesi COVID-19" nell'Appendice del modello dichiarativo);

- l'**importo** dei versamenti sospesi in virtù della disposizione normativa individuata dal predetto codice.

Le istruzioni precisano che sono tenuti a compilare più campi del rigo VA16 coloro che, nel periodo d'imposta 2020, hanno sospeso i versamenti per effetto di **più disposizioni** emanate nel corso dell'anno, al fine di indicare gli importi sospesi in relazione a ciascuna disposizione normativa di cui gli stessi hanno beneficiato.

Inoltre, le istruzioni alla compilazione del modello chiariscono che le suddette informazioni devono essere fornite, compilando il rigo VA16, anche da parte dei soggetti passivi che abbiano partecipato nel 2020 a una procedura di **liquidazione IVA di gruppo**, consentendo a detta procedura di escludere dalla liquidazione periodica di gruppo la [...]

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

"Bonus facciate" e superbonus del 110% al debutto nel modello 730/2021

Niente pro rata in caso di opzione per la separazione delle attività

Atti costitutivi di servitù su terreni agricoli con registro al 9%

L'indagine universitaria motiva l'accertamento fiscale

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

## FISCO

# Approvati i modelli di Certificazione Unica e 770

/ Massimo NEGRO

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato ieri sul proprio sito i **modelli** della Certificazione Unica 2021 e del 770/2021, relativi al periodo d'imposta 2020, unitamente alle [...]

PAGINA 4

# I lavoratori somministrati guidano la deduzione dell'IRAP dalle imposte

Rileva la tipologia di rapporto instaurato presso l'agenzia di somministrazione

/ Luca FORNERO

Un argomento scarsamente approfondito in dottrina concerne la determinazione dell'IRAP relativa alla quota **imponibile** delle spese per il personale dipendente e assimilato e, come tale, deducibile dalle imposte sui redditi a norma dell'[art. 2](#) comma 1 del DL 201/2011, nell'ipotesi di impiego di lavoratori somministrati.

In generale, per calcolare tale quota, occorre determinare l'incidenza, in percentuale (compresa in un range da 0 a 100) delle spese per il personale **indeducibili** sulla base imponibile IRAP.

In pratica, è il risultato del rapporto tra (*cfr.* anche circ. Agenzia delle Entrate n. [8/2013](#), § 1.2):

- il costo del personale indeducibile, da esporre al numeratore della frazione (**al netto** delle [deduzioni](#) previste dall'[art. 11](#) comma 1 lett. a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 e 4-octies del DLgs. 446/97);

- la [base imponibile IRAP](#) (assunta sempre al netto delle deduzioni citate al punto precedente).

In assenza di specifiche indicazioni normative, occorre richiamare il principio generale espresso dalla ris. Dipartimento Politiche fiscali n. [2/2008](#), in base al quale, ai fini IRAP, il costo del lavoro deve "incidere", in termini di indeducibilità, sul **soggetto passivo** presso il quale viene effettivamente svolta la prestazione lavorativa.

Ciò posto, tramite il contratto di [somministrazione di manodopera](#), un'agenzia (detta di somministrazione) mette a disposizione di un utilizzatore, a tempo determinato o indeterminato, uno o più lavoratori suoi dipendenti, che, per tutta la durata della missione, svolgono la propria attività nell'interesse e sotto la direzione e il controllo dell'utilizzatore.

I costi sostenuti dall'**impresa utilizzatrice** dei lavoratori assunti con tale contratto hanno natura di:

- spese per prestazioni di lavoro, per la parte corrispondente agli oneri retributivi e previdenziali riaddebitati dall'agenzia di somministrazione;
- spese per prestazioni di servizi, per la parte eccedente, corrispondente al margine dell'agenzia.

Secondo il documento OIC [12](#) (§ 66), per il principio di **prevalenza** della sostanza sulla forma, entrambe le componenti di costo devono essere classificate nella voce B.9 del Conto economico.

In pratica, se l'agenzia di somministrazione sostiene costi relativi al lavoratore (retribuzione lorda, oneri previdenziali e assistenziali, ecc.) per 1.000 riaddebitati all'utilizzatore, e addebita quale margine di intermediazione 100, la fattura totale ammonta a 1.122 (1.000

IVA esclusa, e i rimanenti 100 con IVA). Nonostante il costo di 1.100 venga unitariamente contabilizzato in bilancio tra le spese per lavoro dipendente, ha natura fiscale di spesa per lavoro dipendente l'importo di 1.000 e di spesa per prestazione di servizi l'importo di 100.

Ciò premesso, ai fini IRAP è deducibile il **margine di agenzia**, vale a dire la parte che eccede gli oneri retributivi e contributivi, indipendentemente dalla tipologia del personale impiegato.

Per quanto riguarda, invece, la quota di costo corrispondente agli **oneri retributivi** e previdenziali, occorre distinguere secondo che, con riferimento ai lavoratori utilizzati, competano, o meno, deduzioni dalla base imponibile.

In caso affermativo, esse sono fruibili dal soggetto passivo presso il quale viene effettivamente svolta la prestazione lavorativa (e, quindi, nel caso di specie, dall'utilizzatore), mentre le condizioni che attribuiscono il diritto alla relativa fruizione devono essere verificate in capo al titolare del rapporto di impiego (nel caso di specie, si tratta dell'agenzia di somministrazione).

Ove il costo del personale somministrato sia deducibile (perché si tratta, ad esempio, di dipendenti assunti a tempo indeterminato dall'agenzia di somministrazione), per la società utilizzatrice risulta deducibile anche la corrispondente quota dei costi relativi al lavoratore (nel nostro esempio, 1.000), in aggiunta al margine di intermediazione (100). In questo caso, non competerebbe **nessuna deduzione** IRAP da IRPEF/IRES (*ex art. 2* comma 1 del DL 201/2011), essendo le spese relative al personale interamente deducibili e non essendovi, quindi, una quota di IRAP riferibile al costo del lavoro indeducibile.

Diversamente, se il personale somministrato non attribuisce il diritto a fruire di alcuna deduzione (si tratta, ad esempio, di dipendenti a tempo determinato in capo all'agenzia di somministrazione), ai fini IRAP la società utilizzatrice deduce solo un importo pari a 100, mentre la quota dei costi relativi al lavoratore (1.000) resta indeducibile.

Nel caso di specie, dunque, al **numeratore** del rapporto di deducibilità, devono essere indicati i costi relativi al dipendente a tempo determinato indeducibili dalla base imponibile IRAP (in generale, retribuzione lorda e oneri previdenziali e assistenziali) e non il margine di intermediazione. Riprendendo il nostro esempio, occorrerebbe indicare l'importo di 1.000.

# In dichiarazione IVA i versamenti sospesi per il COVID-19

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato ieri la versione definitiva del modello IVA 2021

/ Emanuele GRECO

I soggetti passivi che hanno beneficiato dei provvedimenti agevolativi emanati nel corso del 2020 per l'emergenza COVID-19 sono tenuti a compilare un **apposito rigo** del modello IVA 2021, al fine di comunicare i **versamenti sospesi**.

È questa una delle principali novità del modello di dichiarazione IVA per l'anno d'imposta 2020 (modello IVA 2021), approvato ieri con il provv. dell'Agenzia delle Entrate n. 13095/2021.

Nel **quadro VA**, dunque, è inserito il nuovo rigo **VA16**, riservato ai soggetti che hanno usufruito dei provvedimenti agevolativi di sospensione dei versamenti emanati a seguito dell'emergenza sanitaria da coronavirus. I soggetti passivi legittimati a sospendere i versamenti IVA, nel corso dell'anno 2020, compreso il saldo relativo al 2019, avvalendosi delle disposizioni al riguardo, sono tenuti a indicare:

- il codice che identifica il **motivo** della sospensione (l'elenco, con le relative descrizioni, è riportato nella "Tabella versamenti sospesi COVID-19" nell'Appendice del modello dichiarativo);

- l'**importo** dei versamenti sospesi in virtù della disposizione normativa individuata dal predetto codice.

Le istruzioni precisano che sono tenuti a compilare più campi del rigo VA16 coloro che, nel periodo d'imposta 2020, hanno sospeso i versamenti per effetto di **più disposizioni** emanate nel corso dell'anno, al fine di indicare gli importi sospesi in relazione a ciascuna disposizione normativa di cui gli stessi hanno beneficiato.

Inoltre, le istruzioni alla compilazione del modello chiariscono che le suddette informazioni devono essere fornite, compilando il rigo VA16, anche da parte dei soggetti passivi che abbiano partecipato nel 2020 a una procedura di **liquidazione IVA di gruppo**, consentendo a detta procedura di escludere dalla liquidazione periodica di gruppo la componente a debito riferibile alle società del gruppo oppure di sospendere l'intero versamento della procedura (*cfr.* circ. Agenzia delle Entrate 6 maggio 2020 n. 11, risposta 2.16).

Tra le altre rilevanti novità del modello IVA 2021, già anticipate nella bozza pubblicata il 23 dicembre 2020, si segnalano:

- l'**abolizione** del **quadro VI** ove, da alcuni anni, i fornitori di esportatori abituali erano tenuti a riepilogare i dati delle lettere d'intento ricevute (tale obbligo è stato, difatti, abolito ai sensi dell'art. 12-septies del DL 34/2019, modificativo dell'art. 1 comma 1 lett. c) del DL 746/83);

- la specificazione che dovranno essere incluse nel ri-

go dedicato alle operazioni esenti di cui all'art. 10 del DPR 633/72 (rigo VE33) anche le operazioni esenti con diritto alla detrazione dell'imposta individuate dall'art. 124 del DL 34/2020, vale a dire le cessioni ad **"aliquota zero"** per i beni destinati al contenimento e alla gestione della diffusione del COVID-19 (ventilatori polmonari, mascherine chirurgiche, mascherine Ffp2 e Ffp3, termometri, detergenti disinfettanti per mani, soluzioni idroalcoliche in litri, ecc.);

- la previsione di uno specifico campo, nel rigo VF34, per le predette cessioni di beni ad "aliquota zero", al fine di distinguere le medesime dalla generalità delle operazioni in regime di esenzione IVA per le quali, di regola, il diritto alla detrazione è precluso.

Ulteriori novità riguardano, fra l'altro:

- la compilazione del **quadro VQ**, ove è stata prevista la nuova colonna 7, riguardante l'ammontare dell'IVA periodica versata a seguito della ripresa dei versamenti dopo la sospensione per eventi eccezionali, nel periodo compreso tra il giorno successivo alla data di presentazione della dichiarazione relativa al 2019 e la data di presentazione della dichiarazione per il 2020;

- la compilazione della dichiarazione annuale per gli imprenditori agricoli che hanno applicato il regime speciale dedicato all'attività di **oleoturismo** (L. 160/2019), analogamente a quanto già previsto per l'enoturismo (inserimento della nuova casella 10 nel campo VF30 e previsione del nuovo rigo VO36 ai fini dell'opzione per il regime ordinario).

Inoltre, nel modello IVA 2021, si segnala l'introduzione di un apposito rigo (**rigo VO16**) dedicato ai soggetti passivi che effettuano prestazioni di servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione e servizi elettronici (servizi "TTE") ai sensi dell'art. 7-octies del DPR 633/72. Di riflesso, è anche prevista la specifica casella 2 nel rigo VO26 per comunicare la revoca all'opzione per l'applicazione dell'IVA nell'altro Stato membro, in precedenza esercitata.

Lo speciale criterio di territorialità IVA, introdotto nell'ordinamento nazionale con il DLgs. 45/2020 (seppure efficace già dal 1° gennaio 2019, secondo la direttiva 2017/2455/Ue) consente ai soggetti passivi nazionali di **optare** per l'applicazione dell'imposta nello Stato membro dell'Unione europea ove è domiciliato (o residente senza domicilio all'estero) il committente del servizio. Nel rigo VO16 vi è, quindi, la possibilità di individuare il singolo Stato membro di destinazione del servizio prestato.

# Approvati i modelli di Certificazione Unica e 770

Al via il nuovo "trattamento integrativo" della retribuzione e le agevolazioni collegate all'emergenza COVID-19

/ Massimo NEGRO

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato ieri sul proprio sito i **modelli** della Certificazione Unica 2021 e del 770/2021, relativi al periodo d'imposta 2020, unitamente alle relative istruzioni di compilazione, approvati rispettivamente con i provvedimenti nn. 13088 e 13090.

Con riferimento alla **Certificazione Unica 2021**, relativa all'anno 2020, le principali novità riguardano la disciplina relativa alla riduzione della pressione fiscale sul lavoro dipendente contenuta nel DL [3/2020](#), con il quale sono stati introdotti:

- a decorrere dal 1° luglio 2020, un nuovo **"trattamento integrativo"** dei redditi di lavoro dipendente e assimilati, che sostituisce il c.d. "bonus Renzi" (noto anche come "bonus IRPEF"), spettante ai titolari di reddito di lavoro dipendente (esclusi i pensionati) e di taluni redditi assimilati, la cui imposta lorda, determinata su detti redditi, sia di ammontare superiore alle detrazioni da lavoro spettanti, in presenza di un reddito complessivo non superiore a 28.000 euro, che non concorre alla formazione del reddito;

- una **ulteriore detrazione** fiscale per i titolari di reddito di lavoro dipendente (esclusi i pensionati) e di taluni redditi assimilati, con reddito complessivo superiore a 28.000 euro e fino a 40.000 euro, in relazione alle prestazioni rese dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2020. Per l'indicazione dei dati relativi al nuovo "trattamento integrativo" è stata quindi inserita una nuova sezione (punti da 400 a 410). Inoltre, nei nuovi punti 13 e 14 occorre indicare i **giorni di lavoro** che ricadono nel primo o nel secondo semestre 2020, in modo da parametrare il "bonus Renzi", il trattamento integrativo o l'ulteriore detrazione al relativo periodo di applicazione.

La CU 2021 tiene anche conto della speciale clausola di **salvaguardia** prevista dall'[art. 128](#) del DL 34/2020, con il quale, a causa all'emergenza epidemiologica da COVID-19, è stato previsto che il "bonus Renzi" (applicabile fino al 30 giugno 2020) e il nuovo "trattamento integrativo" (applicabile dal 1° luglio 2020) siano riconosciuti anche nel caso in cui il lavoratore abbia una imposta lorda, determinata sui redditi di lavoro dipendente e sui previsti redditi assimilati, di ammontare inferiore alle detrazioni da lavoro spettanti, per effetto del minor reddito di lavoro dipendente prodotto nell'anno 2020. In tal caso, infatti, in luogo degli ammortizzatori sociali speciali concessi dal DL [18/2020](#) (c.d. "Cura Italia"), si assume la retribuzione contrattuale che sarebbe spettata in assenza dell'emergenza sanitaria.

A seguito dell'emergenza sanitaria, nella CU 2021 è prevista l'indicazione anche del **premio di 100 euro** ai lavoratori dipendenti, privati e pubblici, che hanno

continuato a lavorare presso la propria sede di lavoro nel mese di marzo 2020, disciplinato dall'[art. 63](#) del DL 18/2020. Tale premio:

- spetta ai lavoratori che nel 2019 avevano redditi di lavoro dipendente non superiori a 40.000 euro;
- è riconosciuto per il mese di marzo 2020, da rapportare al numero di giorni di lavoro effettivamente svolti nella propria sede di lavoro nel predetto mese;
- non concorre alla formazione del reddito.

Tra le altre novità della CU 2021, si segnalano:

- l'incremento da 258,23 a 516,46 euro, per il solo periodo d'imposta 2020, dell'importo complessivo del valore dei beni ceduti e dei servizi prestati ai lavoratori dipendenti che non concorrono a formare il reddito ([artt. 51](#) comma 3 del TUIR e [112](#) del DL 104/2020);
- la **parametrazione** al reddito complessivo delle detrazioni IRPEF per oneri di cui all'[art. 15](#) del TUIR, diverse da quelle relative agli interessi passivi sui mutui e alle spese sanitarie ([art. 1](#) comma 629 della L. 160/2019);
- l'indicazione delle somme restituite al soggetto erogatore al netto delle ritenute subite, in base a quanto stabilito dall'[art. 150](#) del DL 34/2020;
- l'introduzione, nella parte relativa ai dati previdenziali, di un'apposita sezione riservata all'indicazione dei redditi erogati ai soci di **cooperative artigiane** (codice Z3), da riportare nel modello REDDITI 2021 PF (quadro RR, sezione I); l'[art. 1](#) comma 114 della L. 208/2015 ha infatti disposto l'inclusione tra i redditi assimilati al lavoro dipendente dei compensi corrisposti ai soci di cooperative artigiane che stabiliscono un rapporto di lavoro in forma autonoma, ma tale qualificazione fiscale non influisce sul relativo regime previdenziale;
- la reintroduzione, con riferimento al solo periodo d'imposta 2020, della possibilità di destinare il 2 per mille dell'IRPEF anche alle associazioni culturali iscritte in un apposito elenco presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri ([art. 97-bis](#) del DL 104/2020).

Con le Certificazioni Uniche 2021 debutta il nuovo termine a regime del **16 marzo**, previsto: sia per la trasmissione telematica delle CU all'Agenzia delle Entrate (ferma restando la scadenza del 31 ottobre per le CU che non rilevano per le dichiarazioni precompilate); sia per la loro consegna al contribuente.

Per quanto riguarda le principali novità specifiche del modello **770/2021**, si segnalano:

- l'aggiornamento delle istruzioni relative all'erogazione dei dividendi distribuiti alle società semplici;
- l'inserimento, nel quadro SS, di una nuova sezione con appositi codici per la gestione dei versamenti che sono stati differiti a seguito all'emergenza da COVID-19.



# “Bonus facciate” e superbonus del 110% al debutto nel modello 730/2021

Molte novità riguardano il quadro E del dichiarativo

/ Arianna ZENI

Con il provv. dell'Agenzia delle Entrate di ieri, 15 gennaio 2021, n. 13104/2021 è stato approvato il **modello 730/2021**, relativo al periodo d'imposta 2020, unitamente alle relative istruzioni di compilazione.

Nel modello di dichiarazione sono state recepite, tra le altre, le nuove disposizioni relative al trattamento integrativo per i redditi da lavoro dipendente (si veda [“Disponibili le bozze della Certificazione Unica e dei modelli 730 e 770”](#) del 24 dicembre 2020), al superbonus del 110%, al bonus facciate ed alla detrazione spettante per le erogazioni liberali a sostegno delle misure di contrasto dell'emergenza COVID-19.

La maggior parte delle novità riguardano il **quadro E** del modello dichiarativo.

Anzitutto, occorre ricordare che dal 1° gennaio 2020, la detrazione dall'IRPEF lorda nella misura del 19% spetta a condizione che l'onere sia sostenuto con bonifico bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di **pagamento tracciabili** previsti dall'[art. 23](#) del DLgs. 241/97 (es. carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari).

La novità, recata dall'[art. 1](#) comma 679 della L. 160/2019 (legge di bilancio 2020), riguarda la sola IRPEF del 19% (sono escluse le detrazioni con percentuali diverse) degli oneri indicati nell'[art. 15](#) del TUIR e in altre disposizioni normative e non si applica alle spese sostenute per l'acquisto di medicinali e dispositivi medici e per le prestazioni sanitarie rese dalle strutture pubbliche o da strutture private accreditate al SSN.

Le istruzioni ministeriali precisano che il contribuente può **dimostrare** l'utilizzo del mezzo di pagamento “tracciabile” mediante prova cartacea della transazione/pagamento con ricevuta bancomat, estratto conto, copia bollettino postale o del MAV e dei pagamenti con PagoPA. In mancanza, l'utilizzo del mezzo di pagamento “tracciabile” può essere documentato mediante l'annotazione in fattura, ricevuta fiscale o documento commerciale, da parte del percettore delle somme che cede il bene o effettua la prestazione di servizio.

Dal 1° gennaio 2020, inoltre, ai sensi del comma 629 dell'[art. 1](#) della L. 160/2019 (legge di bilancio 2020) le **detrazioni** previste dall'[art. 15](#) del TUIR spettano:

- per l'intero importo della spesa sostenuta nel caso in

cui il reddito complessivo non ecceda 120.000 euro;

- per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 240.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 120.000 euro, qualora il reddito complessivo superi i 120.000 euro.

Se il reddito complessivo supera i **240.000 euro** le detrazioni non spettano.

## Erogazioni liberali per contrastare il COVID-19

Con riguardo al quadro E del modello, inoltre, altre importanti novità riguardano:

- la detrazione IRPEF del 110% per interventi di riqualificazione energetica, antisismici, di installazione di impianti solari fotovoltaici e di colonnine di ricarica dei veicoli elettrici di cui all'[art. 119](#) del DL 34/2020 (c.d. **“superbonus”**);

- la detrazione spettante in relazione ai premi assicurativi aventi come oggetto il rischio di eventi calamitosi relativamente a unità immobiliari a uso abitativo. Di norma, la detrazione compete nella misura del 19% ai sensi dell'[art. 15](#) comma 1 lett. f-*bis*) del TUIR, ma è elevata al 90% nel caso in cui siano stati eseguiti gli interventi antisismici di cui ai commi da 1-*bis* a 1-*septies* dell'[art. 16](#) del DL 63/2013 che danno diritto alla detrazione del 110% e che viene ceduta all'impresa di assicurazione con la quale viene contestualmente stipulata una polizza che copre il rischio di eventi calamitosi ([art. 119](#) comma 4 del DL 34/2020);

- la detrazione IRPEF del 90% delle spese per il rifacimento delle facciate degli edifici di cui all'[art. 1](#) commi 219-223 della L. 160/2019 (c.d. **“bonus facciate”**);

- la detrazione IRPEF del 30% per le **erogazioni liberali**, in denaro e in natura, finalizzate a finanziare gli interventi in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 ai sensi dell'[art. 66](#) del DL 18/2020;

- la detrazione d'imposta pari al 20% del “bonus vacanze” riconosciuto, o dell'importo pagato se inferiore.

Il modello 730/2021 precompilato sarà reso disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate a partire dal 30 aprile 2021.

# Niente pro rata in caso di opzione per la separazione delle attività

La detraibilità dell'IVA non è condizionata da errori od omissioni di natura meramente formale

/ Sara BERNARDI

A fronte dell'**opzione** ex [art. 36](#), comma 3 del DPR 633/72 per la separazione delle diverse attività esercitate (imponibili ed esenti), l'IVA assolta spetta in detrazione secondo le regole ordinarie di cui all'[art. 19](#) del DPR 633/72, non trovando applicazione il cosiddetto meccanismo del "pro rata" di cui all'[art. 19-bis](#) dello stesso DPR 633/72.

Nel caso in cui il contribuente abbia correttamente esercitato, e comunicato, l'opzione per l'**applicazione separata** dell'imposta come previsto al suindicato art. 36, comma 3, l'IVA sugli acquisti è detraibile ex art. 19, operando una distinzione tra operazioni esenti ed imponibili derivanti da attività gestite con contabilità separate. Inoltre, errori od omissioni meramente formali nella compilazione della dichiarazione non condizionano il regime di detraibilità.

A queste conclusioni perviene la Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria nella sentenza n. 3443 del 17 settembre 2020, che conferma la detraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti senza applicazione del pro rata, con **distinzione** tra operazioni esenti e operazioni imponibili, in ragione del corretto esercizio dell'opzione di cui al citato art. 36, comma 3, il cui meccanismo non risulta inficiato da errori di compilazione di natura formale.

Nella pronuncia in esame, la scrivente, pur rilevando l'oggettivamente accertata violazione formale compiuta dal contribuente nella **mancata compilazione** dei frontespizi dei moduli separati della dichiarazione, ne conferma la correttezza nel merito non essendo incorso in alcuna violazione sostanziale del disposto ex [art. 36](#) del DPR 633/72.

La vicenda sottoposta alla Commissione verte sulle modalità con cui l'IVA assolta sugli acquisti sia ammessa in detrazione alla luce dell'esercizio di più attività: attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione (imponibili) e che danno luogo ad operazioni esenti.

Nell'atto impugnato l'Agenzia delle Entrate, guardando alle operazioni imponibili IVA ed alle operazioni esenti riferibili ad aggi, relativamente a queste ultime (ed

escluse quelle sui tabacchi) contestava che l'imposta assolta sugli acquisti dovesse essere soggetta al dettato dell'art. 19-*bis*, ossia all'applicazione del **pro rata** di detraibilità.

Il ricorrente, viceversa, essendosi avvalso della facoltà di cui al citato comma 3 dell'art. 36, opzione per l'applicazione separata dell'imposta relativamente alle diverse attività, procedeva alla detrazione dell'IVA assolta, con distinzione delle operazioni gestite con contabilità separate, **senza** che trovasse applicazione il criterio del pro rata.

A parere dell'Agenzia la mancata compilazione dei frontespizi richiedeva il calcolo del pro rata per stabilire quanta IVA sugli acquisti fosse detraibile in quanto correlata all'attività imponibile e quanta indetraibile perché riferita a quella esente.

Il ricorrente, a propria difesa, evidenziava come nell'accertamento impugnato, seppur si segnalasse il mancato rispetto di alcune **procedure formali** relative alla dichiarazione – quali la mancata compilazione di due distinti frontespizi –, nulla era eccepito dal punto di vista di inesattezze sostanziali rispetto alla corretta applicazione del citato art. 36.

Nella sentenza in commento il giudice di prime cure, pur precisando che l'omissione meramente formale – ossia la mancata compilazione dei frontespizi e dei moduli separati – è oggettivamente accertata, conferma la corretta presentazione della dichiarazione e la corretta applicazione da parte del contribuente del disposto di cui all'art. 36 in materia di applicazione separata dell'IVA, così **escludendo** il meccanismo del pro rata.

La Commissione tributaria, accogliendo il ricorso, sottolinea che l'omissione di carattere meramente formale non può incidere sul dichiarato. A parere dei giudici, ciò è desumibile dal fatto che lo stesso **avviso** impugnato dall'Ufficio non indica inesattezze di natura sostanziale in violazione del disposto di cui all'art. 36, né effettua un differente calcolo dei costi applicando il regime cumulativo o del pro rata, così portandone ad evidenza la carente motivazione dell'atto.

# Atti costitutivi di servitù su terreni agricoli con registro al 9%

Recependo le indicazioni della giurisprudenza, l'Agenzia dichiara superate le proprie "vecchie" indicazioni

/ Anita MAURO

L'Agenzia delle Entrate rivede il proprio orientamento in tema di tassazione indiretta dell'atto di **costituzione di servitù prediali su terreni** agricoli, riconoscendo che tale atto non può scontare l'imposta di registro con l'aliquota del 15%, bensì solo con quella del 9%.

Pertanto, nella risoluzione n. [4](#), pubblicata ieri, l'Agenzia invita gli uffici territoriali a riesaminare le controverse pendenti su tale tema e ad **abbandonare la pretesa tributaria** "sempre che non siano sostenibili altre questioni", ove l'imposta sia stata applicata con l'aliquota del 15%.

Tutto nasce dall'interpretazione dell'art. [1](#) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86. Tale norma, infatti, al primo periodo, definisce fissandola al 9%, l'aliquota applicabile agli atti "traslativi **a titolo oneroso** della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi".

Citando espressamente gli atti di "costituzione di diritti reali immobiliari", tale aliquota può certamente applicarsi all'atto di costituzione di servitù prediali in genere.

I periodi successivi, però, specificano che, "se il trasferimento ha **per oggetto**":

- immobili abitativi di categoria diversa da A/1, A/8 e A/9, per i quali ricorrano le condizioni di "prima casa", di cui alla Nota II-bis, si applica l'aliquota del 2%;
- terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, trova applicazione l'aliquota del 15%.

Il coordinamento tra tali aliquote aveva determinato criticità se applicato agli atti di costituzione di servitù su terreni.

Infatti, l'Agenzia delle Entrate, nella circ. n. [18/2013](#) (§ 4.16) aveva affermato che la costituzione di servitù su terreni agricoli sconfiggerebbe l'imposta di registro con l'aliquota del 15% se il trasferimento avvenisse a favore di soggetti diversi da IAP e quella del **9% negli altri casi**.

Tale orientamento, però, non trovava riscontro in giurisprudenza, la quale, già con la pronuncia n. [16495/2003](#), aveva escluso che l'aliquota del 15% potesse applicarsi all'atto di costituzione di servitù su terreni, ritenendo che la sola aliquota applicabile alle servitù fosse il 9% (8% secondo la disciplina previgente).

L'**impostazione giurisprudenziale**, confermata da numerose pronunce recenti (tra le altre, si ricordano Cass. n. [22198/2019](#) e Cass. n. [6672/2020](#); Cass. n. [22118/2020](#)), si fonda su una attenta lettura dell'art. [1](#) della Tariffa, parte I, allegata al DPR [131/86](#), che tiene conto della particolare natura del diritto reale di servitù.

Si rammenta, infatti, che, a norma dell'art. [1027](#) c.c., la servitù prediale consiste nel **peso imposto sopra un fondo** per l'utilità di un altro fondo appartenente ad un diverso proprietario: essa si caratterizza per il fatto di attribuire al titolare del fondo dominante un vantaggio (c.d. utilitas) cui corrisponde una restrizione per il fondo servente.

Per questi motivi, alla servitù prediale mal si attaglia il concetto di "trasferimento" cui fa riferimento l'art. 1 Tariffa, quando dispone l'aliquota del 15%.

In particolare, come ricordato dall'Agenzia delle Entrate nella ris. n. [4/2021](#), citando la giurisprudenza: "la servitù non è autonomamente alienabile, sicché non può essere trasferita separatamente dalla proprietà del fondo dominante, né può essere ammissibile una concessione separata del godimento della servitù".

## Non può applicarsi l'aliquota del 15%

Per questi motivi, secondo la Corte di Cassazione, non è possibile applicare all'atto di costituzione della servitù prediale su terreni l'aliquota del 15%, atteso che essa opera solo per i "trasferimenti" e che la costituzione di servitù non integra e **non può integrare un "trasferimento"**.

Prendendo atto del consolidarsi dell'orientamento giurisprudenziale qui illustrato, l'Agenzia delle Entrate ha, quindi, deciso di superare il precedente indirizzo accolto nella circ. n. [18/2013](#) e, con la ris. n. [4/2021](#) afferma, infine che l'atto di costituzione di servitù prediale su terreni agricoli, non potendo configurare un "trasferimento" non possa essere assoggettata all'aliquota del 15%, ma sconti **l'imposta di registro** nella misura del 9%.

Da ultimo, l'Agenzia delle Entrate rammenta che la stipula di atti costitutivi del diritto di servitù:

- non comporta l'obbligo di presentazione della domanda di voltura catastale ex [art. 3](#) del DPR 650/72;
- comporta la **trascrizione**, a norma dell'art. [2643](#), comma 1, n. 4) c.c., con conseguente obbligo di corrispondere l'imposta ipotecaria.

# L'indagine universitaria motiva l'accertamento fiscale

Secondo la Cassazione è rispettato il requisito della conoscibilità

/ Alice BOANO

La nullità dell'accertamento per vizio di motivazione non può essere dichiarata se gli atti richiamati, ancorché non allegati, risultino **conoscibili** dal contribuente. A stabilirlo è la Corte di Cassazione mediante l'ordinanza n. [593](#) depositata ieri, 15 gennaio 2021.

Il caso di specie riguardava un contribuente destinatario di un [avviso di accertamento](#) relativo a un accertamento induttivo c.d. extracontabile conseguente alla cessione a terzi di una licenza per esercizio dell'attività di taxi.

Nel quarto motivo di ricorso il ricorrente denunciava la **violazione e la falsa applicazione** degli [artt. 7](#) della L. 212/2000, 42 del DPR [600/73](#) e 3 della L. [241/90](#) ritenendo carente la parte motiva dell'accertamento. In particolare, il valore della cessione era stato determinato dall'ufficio in base a indagini di mercato proprie e di un **istituto universitario** (indagine dell'università della Tuscia).

Si trattava, dunque, di un atto **non** proveniente dall'**Amministrazione**, né allegato allo stesso atto impositivo, né riprodotto nella [motivazione](#) di quest'ultimo, quanto meno per la sua parte essenziale, come invece accaduto per altri documenti.

In base a quanto previsto dall'[art. 7](#) della L. 212/2000, gli avvisi di accertamento devono, a pena di nullità, essere motivati in relazione ai presupposti di fatto e di diritto che hanno condotto alla maggiore pretesa.

I testi delle singole imposte riprendono, in maniera più o meno fedele, quanto disposto dalla norma indicata, affermando che se nell'accertamento è richiamato un provvedimento non conosciuto né consegnato al contribuente, questo va allegato, salvo ne sia riportato il contenuto "essenziale" (ad esempio, l'[art. 42](#) del DPR 600/73).

Secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale, l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere assolto *per relationem*, tramite il riferimento a elementi di fatto risultanti da **altri atti o documenti**, a condizione, però, che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento, e la cui indicazione consente al contribuente, e al giudice, di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso

che formano gli elementi della motivazione (Cass. 25 marzo 2011 n. [6914](#)), o, ancora, che gli atti richiamati siano già conosciuti dal contribuente per effetto di precedente notificazione (Cass. 25 luglio 2012 n. [13110](#)).

Tanto premesso, i giudici di legittimità richiamano la copiosa giurisprudenza che ritiene congruamente motivato l'accertamento nell'ipotesi in cui l'atto esterno, richiamato da quello impositivo, risulta, se non effettivamente conosciuto, quanto meno **conoscibile** (*ex multis*, Cass. 17 dicembre 2014 n. [26527](#), 27 novembre 2015 n. [24254](#) e 30 ottobre 2018, n. [27628](#)).

## Principio lesivo dei diritti del contribuente

Così ragionando, si evidenzia, viene a realizzarsi un adeguato **bilanciamento** tra le esigenze di economia dell'azione amministrativa – che giustificano l'ammissibilità, anche normativa, della motivazione *per relationem* (sul punto *cfr.* Cass. 29 gennaio 2008 n. [1906](#), in motivazione) – e il pieno esercizio del diritto di difesa (rilevante *ex artt. 24 e 111* Cost.), posto che, al contrario, sarebbe illegittimamente compresso se la conoscibilità dell'atto esterno richiamato dalla motivazione non fosse agevole, ma richiedesse un'attività di ricerca complessa.

Pertanto, alla luce dei principi di diritto appena richiamati, si ritiene che il dovere motivazionale sia stato assolto.

Il punto dirimente del principio indicato, comunque **censurabile** in quanto comporta, almeno in astratto, un *vulnus* alla difesa e non è sorretto da una base normativa, sta nel fatto che il documento richiamato, per sorreggere la motivazione, deve essere non conoscibile ma facilmente conoscibile. Tale valutazione deve essere circoscritta al singolo caso di specie: ad esempio, uno studio dell'Università o della Camera di commercio o di altri enti (pubblici o privati) è facilmente conoscibile se è pubblicato su internet in modo ufficiale. O meglio, lo è sino a **quando rimane pubblicato**. A nostro avviso, la conoscibilità viene meno se il contribuente dovesse richiederlo all'ente che lo ha redatto; semmai, sarebbe stato onere delle Entrate richiederlo e allegarlo.

Va detto che, pur confermando il principio esposto, il motivo di ricorso è stato dichiarato **inammissibile** in quanto la conoscibilità "non è oggetto di specifica e puntuale censura nel motivo di ricorso in esame".



# Autoliquidazione INAIL con riduzione del presunto entro il 16 febbraio

La richiesta può essere presentata dalle aziende che prevedono di ridimensionare l'attività in corso d'anno

/ Fabrizio VAZIO

Come ogni anno, l'appuntamento con l'autoliquidazione porta con sé la possibilità di **ridurre le retribuzioni presunte**.

A tale proposito va ricordato che l'[art. 28](#), comma 6 del DPR 1124/1965 prevede che, entro la scadenza dell'autoliquidazione, il datore di lavoro che preveda di erogare, nel periodo di tempo per il quale deve essere anticipato il premio, retribuzioni inferiori a quelle effettivamente corrisposte nell'anno precedente, può calcolare la rata premio sul minore importo presunto e deve darne comunicazione motivata all'Istituto assicuratore, ai fini di eventuali controlli.

A loro volta, le istruzioni INAIL relative all'autoliquidazione 2020/2021 emanate in data 31 dicembre 2020 prevedono che i datori di lavoro che presumono di erogare, nell'anno 2021, retribuzioni per un **importo inferiore** a quello corrisposto nel 2020 (ad esempio per riduzione o cessazione dell'attività prevista nel 2021) devono inviare all'INAIL, entro il 16 febbraio 2021, la comunicazione motivata di riduzione delle retribuzioni presunte con il servizio "Riduzione Presunto", indicando le minori retribuzioni che prevedono di corrispondere nel 2021.

Tale possibilità è prevista anche nel settore navigazione: infatti, entro la stessa data, gli armatori devono effettuare la comunicazione motivata di riduzione delle retribuzioni presunte (ad esempio, in caso di previsione di disarmo per parte dell'anno o per l'intero anno) con il servizio a loro dedicato "Riduzione presunto" per le PAN/certificati per cui ne ricorrono i presupposti.

Non sfugge che quest'anno l'opportunità di ridurre le retribuzioni presunte andrà attentamente valutata, perché è possibile purtroppo che molte attività abbiano già in previsione una **riduzione di personale** nel corso del 2021.

Come già accennato, la riduzione va inviata attraverso

il servizio on line "Riduzione presunto" che consente di inviare la predetta richiesta con riferimento a ciascuna delle voci di rischio interessate.

Come la norma stessa prevede, la comunicazione deve essere **motivata** e quindi la procedura consente di scegliere fra alcune opzioni ovvero:

- licenziamento o dimissioni volontarie del personale oggetto dell'assicurazione;
- ricorso alla cassa integrazione;
- prevista prossima cessazione dell'attività o ridimensionamento della stessa;
- attività stagionale.

È altresì prevista l'opzione "altro" che consente di indicare le specifiche motivazioni non ricomprese in quelle già citate per la riduzione delle retribuzioni.

La procedura consente eventualmente di salvare in bozza la riduzione e di **modificarla** successivamente e anche di visualizzare le richieste effettuate una volta che sia avvenuto l'invio.

Ovviamente, la richiesta di riduzione del presunto va inviata solo qualora effettivamente si ritenga che l'attività si approssimi ad un ridimensionamento.

Non a caso, l'[art. 28](#), comma 7 del DPR 1124/1965 prevede: "Se durante il periodo di tempo per il quale è stato anticipato il premio o contributo l'Istituto assicuratore accerta che l'ammontare delle retribuzioni corrisposte **supera** quello delle retribuzioni presunte in base al quale fu anticipato il premio o contributo, l'Istituto assicuratore medesimo può richiedere il versamento di un'ulteriore quota di premio o contributo".

È possibile quindi per l'INAIL richiedere un'**integrazione della rata**, ove accerti che le retribuzioni ridotte siano state già superate in corso d'anno. Ciò avviene sia nel corso di eventuali controlli amministrativi disposti durante l'anno, sia in esito ad una verifica ispettiva.

# CIGS COVID-19 anche senza piano di risanamento

Il Ministero del Lavoro agevola l'approvazione del programma di crisi aziendale per il periodo emergenziale

/ Luca MAMONE

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 14 gennaio scorso il DM [15 dicembre 2020](#), con cui il Ministero del Lavoro ha introdotto misure agevolative per l'accesso alla Cassa integrazione guadagni straordinaria (CIGS) per crisi aziendale nel contesto dell'attuale situazione emergenziale da **COVID-19**.

In pratica, con riferimento all'anno 2020 e, comunque, fino al termine dell'emergenza epidemiologica, ai fini dell'approvazione del programma di **crisi aziendale** collegato alla CIGS ai sensi dell'[art. 21](#) comma 1, lett. b) del DLgs. 148/2015, conseguente all'evento improvviso ed imprevisto della pandemia da COVID-19 (esterno alla gestione aziendale), si dispone che la fattispecie verrà valutata, ferma restando la salvaguardia occupazionale, anche in assenza del piano di risanamento e con sospensioni dell'attività lavorativa anche in deroga al limite dell'80% delle ore lavorabili nell'unità produttiva nell'arco di tempo di cui al programma autorizzato.

Si tratta, dunque, di una misura giudicata necessaria ed introdotta dal legislatore dopo aver preso atto che la crisi aziendale, regolata come **causale** di accesso alla CIGS dall'art. 21 comma 1, lett. b) del DLgs. 148/2015, conseguente ad evento improvviso ed imprevisto, nel momento in cui risulta collegata all'attuale scenario epidemiologico nazionale e internazionale e alle sue ricadute paralizzanti sull'attività produttiva (conseguenti anche ai provvedimenti emergenziali restrittivi), presenta connotati eccezionali, tali da non consentire l'individuazione di specifiche modalità di risoluzione.

In altri termini, le aziende interessate all'intervento di integrazione salariale straordinaria si trovano nell'impossibilità o nell'estrema difficoltà di predisporre piani di **risanamento** per i quali mancano i presupposti di concreta realizzazione, proprio per le limitazioni e restrizioni poste per legge al fine di contenere della pandemia e tutelare la salute, senza poi tener conto della difficilissima situazione economica in cui versa il mercato nazionale ed internazionale.

In questa sede, giova ricordare che ai sensi dell'art. 21 del DLgs. 148/2015, l'intervento straordinario di integrazione salariale può essere richiesto quando la sospensione o la riduzione dell'attività lavorativa sia determinata da una delle seguenti **causali**: riorganizzazione aziendale; crisi aziendale; contratto di solidarietà.

Proprio con riferimento alla causale di crisi aziendale, si ricorda come il comma 3 del citato art. 21 stabilisca

che il programma di crisi aziendale debba contenere un piano di risanamento volto a fronteggiare gli **squilibri** di natura produttiva, finanziaria, gestionale o derivanti da condizionamenti esterni.

In particolare, il piano in questione deve indicare gli interventi correttivi da affrontare e gli obiettivi concretamente raggiungibili finalizzati alla continuazione dell'attività aziendale e alla **salvaguardia** occupazionale.

Ora, in seguito alle disposizioni indicate all'[art. 1](#) del DM 15 dicembre 2020, l'approvazione del predetto programma di crisi aziendale potrà essere valutata anche in **assenza** del piano di risanamento.

Pertanto, ai fini dell'approvazione del programma di crisi aziendale, permangono operativi gli altri criteri previsti dall'[art. 2](#) del DM 94033/2016.

Innanzitutto, verranno presi in considerazione gli **indicatori** economico-finanziari di bilancio (fatturato, risultato operativo, risultato d'impresa, indebitamento), complessivamente considerati e riguardanti il biennio precedente, dai quali deve emergere un andamento a carattere negativo ovvero involutivo. Nell'occasione, l'impresa dovrà presentare una specifica relazione tecnica, recante le motivazioni a supporto della propria critica situazione economico-finanziaria.

In seconda battuta, dovrà essere verificato, in via generale, il **ridimensionamento** o (quantomeno) la stabilità dell'organico aziendale nel biennio precedente l'intervento della CIGS. Dovrà, altresì, essere riscontrata l'assenza di nuove assunzioni, con particolare riguardo a quelle assistite da agevolazioni contributive e/o finanziarie. Nel caso in cui l'impresa abbia proceduto ad assumere personale, ovvero intenda assumerne durante il periodo di fruizione della Cassa integrazione guadagni straordinaria, dovrà motivare la necessità di tali assunzioni, nonché la loro compatibilità con la disciplina normativa e le finalità dell'istituto della CIGS.

Infine, come sopra accennato, il DM 15 dicembre 2020, che entrerà in vigore il prossimo 29 gennaio, consente una valutazione del programma di CIGS con sospensioni dell'attività lavorativa anche **in deroga** al limite temporale di cui all'[art. 22](#) comma 4 del DLgs. 148/2015, ossia dell'80% delle ore lavorabili nell'unità produttiva nell'arco di tempo di cui al programma autorizzato. Naturalmente tale deroga è da ritenersi valida con riferimento ai periodi di vigenza dei provvedimenti emergenziali di limitazione all'attività produttiva.

# L'esigenza del bilancio in pareggio non giustifica fatture per operazioni inesistenti

Per il reato basta il dolo eventuale, ovvero accettare il rischio che la presentazione della dichiarazione possa comportare l'evasione

/ Stefano COMELLINI

Con la sentenza n. 1724 depositata ieri, la Cassazione ha affermato che l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti non può essere giustificato dalla mera esigenza di portare il bilancio d'esercizio in pareggio, essendo sufficiente, per integrare il reato di cui all'[art. 2](#) del DLgs. n. 74/2000, il dolo eventuale, ovvero l'**accettazione del rischio** che la presentazione della dichiarazione, con documenti per operazioni inesistenti, possa comportare l'evasione delle imposte.

Il fatto, in verità dai tratti inconsueti, giunto all'esame della Corte riguardava l'amministratore della società X che dopo aver erogato un congruo finanziamento a favore della società Y aveva constatato, a seguito della messa in liquidazione di quest'ultima, la sostanziale impossibilità di recuperare il credito stante la consapevolezza, derivata dall'esserne stato lui stesso presidente del CdA, che il **patrimonio** della compagine finanziata **non** era **sufficiente** a consentire l'adempimento dell'obbligazione ammontante, nell'anno oggetto di accertamento, alla somma pari alla differenza tra l'importo finanziato e il credito dato dal prezzo dei macchinari ceduti e fatturati dalla società Y alla società X.

Nella stessa data della detta fatturazione, la società Y emetteva **nota di addebito** relativa a lavori di riparazione su alcuni dei macchinari ceduti alla società X, per un importo che quest'ultima saldava compensandolo con il proprio credito; poi la stessa calcolava sull'incremento di valore dei macchinari acquisiti la relativa quota di ammortamento, stanziata nel conto economico del bilancio dell'anno di interesse e confluita nel reddito imponibile della relativa dichiarazione IRES.

Nei giudizi di merito si era ritenuta la responsabilità del ricorrente, amministratore della società X, per il reato di cui all'art. 2 del DLgs. n. 74/2000 poiché la prestazione attestata dalla nota di addebito era da considerarsi **oggettivamente inesistente** per l'obsolescenza dei macchinari e per la sproporzione tra il prezzo indicato nel documento contabile e l'intrinseco valore di mercato dei beni.

La prospettazione difensiva esaminata dalla Corte verteva sull'insussistenza, nel caso di specie, dell'elemento soggettivo del reato, dovendosi **escludere la finalità di evasione** posto che l'obiettivo perseguito dal ricorrente era esclusivamente di evitare la redazione di un bilancio in perdita con il credito per il finanziamento in favore della società Y, ormai impossibile da recuperare, così pregiudicando la società X, invece operativa sul mercato, sul piano finanziario, in particolare sotto

il profilo del credito bancario e commerciale. Inoltre, si sosteneva, se l'intento perseguito fosse stato quello di evasione, con operazione lecita si sarebbe potuto portare a perdita il credito nel Conto economico di quell'anno e dunque nella dichiarazione IRES, e così conseguire un maggiore risparmio di imposta pari, con aliquota del 27,5%, alla differenza tra la perdita su crediti e la quota di ammortamento indebitamente detratta.

Tuttavia la Corte, nel rigettare il ricorso, ha rilevato che se l'intento perseguito dall'imputato fosse stato solo quello di evitare le conseguenze di un bilancio in perdita, ben avrebbe potuto **limitarsi** a conseguire il **pareggio** del Conto economico riportando, come era avvenuto, la fattura contenente l'ipervalutazione dei macchinari in compensazione con il credito per il finanziamento nei confronti della società Y, senza conseguire l'indebito vantaggio fiscale invece derivato utilizzando la nota di credito come elemento passivo nella dichiarazione IRES.

In realtà, ad avviso della Cassazione, se l'intento del ricorrente fosse stato estraneo alla frode fiscale, egli avrebbe dovuto limitare l'operazione di compensazione tra il credito nei confronti di Y e la perdita conseguente al mancato recupero del finanziamento alla **sola redazione del bilancio**, rinunciando comunque a portare in detrazione nella dichiarazione dei redditi un costo, invece, mai sostenuto.

Non vi era, infatti, come sostenuto dal ricorrente, un – alternativo – diritto di conseguire un risparmio di imposta minore rispetto a quello che sarebbe spettato se egli avesse dedotto il credito in perdita, non essendovi alcun diritto al risparmio di imposta a fronte di una nota di credito relativa a prestazione della cui inesistenza egli era pienamente **consapevole** e, comunque, superflua ai fini della redazione di un bilancio che escludesse l'evidenziazione della perdita subita dalla società.

Resta così confermata la responsabilità per il reato ex art. 2 del DLgs n. 74/2000, norma che la Corte definisce "in bianco", non contenendo alcuna indicazione dei documenti non altrimenti specificati che insieme alle fatture attestino operazioni inesistenti. Documenti che egualmente integrano la fattispecie penale **tutte le volte** in cui alla realizzazione dell'operazione si accompagna l'emissione e l'uso di fatture o documenti analoghi quali, come nel caso di specie, la nota di credito, alla luce del particolare valore probatorio di rilevanza fiscale che questi ultimi, al pari delle fatture, ricoprono.

## Da oggi fino al 15 febbraio nuovo stop della mobilità tra Regioni

Il DPCM 14 gennaio 2021, che vieta da oggi, 16 gennaio 2021 al 15 febbraio 2021 ogni spostamento in entrata e in uscita tra i territori di diverse Regioni o Province autonome (salvi gli spostamenti motivati da comprovate esigenze lavorative o situazioni di necessità, per motivi di salute o per il rientro alla propria residenza, domicilio o abitazione) è stato pubblicato ieri in Gazzetta Ufficiale.

Come per i precedenti DPCM regolanti i divieti posti a causa della pandemia, quello pubblicato ieri elenca le misure generali di contenimento e quelle, più stringenti, dedicate alle Regioni con scenario a gravità elevata ("arancioni") o massima (rosse). Istituita anche una "zona bianca", con un livello di **rischio basso**, ove nel relativo territorio si manifesti una incidenza settimanale dei contagi, per tre settimane consecutive, inferiore a 50 casi ogni 100.000 abitanti.

Per quanto riguarda le **attività professionali**, viene raccomandato che:

- possano essere attuate anche mediante modalità di lavoro

agile, ove possano essere svolte al proprio domicilio o in modalità a distanza;

- siano incentivate le ferie e i congedi retribuiti per i dipendenti nonché gli altri strumenti previsti dalla contrattazione collettiva;

- siano assunti protocolli di sicurezza anti-contagio, fermo restando l'obbligo di utilizzare dispositivi di protezione delle vie

respiratorie previsti da normativa, protocolli e linee guida vigenti;

- siano incentivate le operazioni di sanificazione dei luoghi di lavoro, anche utilizzando a tal fine forme di ammortizzatori

sociali.

Per quanto riguarda lo **smart working**, si ricorda che la modalità semplificata è legata allo stato di emergenza, che il Consiglio dei Ministri del 13 gennaio scorso ha prorogato fino al 30 aprile 2021.

## In Gazzetta Ufficiale il decreto sulla proroga al 31 gennaio per l'invio delle cartelle

Con la pubblicazione, ieri, in Gazzetta Ufficiale, è già in vigore il DL 15 gennaio 2021 n. 3, approvato nell'ultima riunione notturna del Consiglio dei Ministri (si veda ["Sul tavolo del Consiglio dei Ministri notturno una mini proroga dell'invio delle cartelle a fine gennaio"](#) del 15 gennaio) e contenente misure urgenti in materia di **accertamento, riscossione**, nonché **adempimenti e versamenti** tributari.

Il decreto interviene prima di tutto sull'[art. 157](#), commi 1, 2-bis, 3 e 4 del DL 34/2020 convertito, stabilendo un ulteriore differimento dei termini previsti per la **notifica** degli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti di imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione.

Inoltre, si fissa al **31 gennaio 2021** il termine finale di scadenza dei versamenti, derivanti da **cartelle** di pagamento, nonché dagli avvisi esecutivi previsti dalla legge, relativi alle entrate tributarie e non, sospesi dall'[art. 68](#), comma 1 del DL 18/2020 convertito, termine attualmente stabilito al 31 dicembre 2020.

Modificando poi l'[art. 152](#) comma 1 del DL 34/2020, il provvedimento differisce, dal 31 dicembre 2020 al 31 gennaio 2021, la scadenza della sospensione degli obblighi di accantonamento derivanti dai **pignoramenti presso terzi** effettuati dall'agente della riscossione e dagli altri soggetti titolari, aventi a oggetto le somme dovute a titolo di stipendio, salario, altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a causa di licenziamento, nonché a titolo di pensione, di indennità che tengono luogo di pensione, o di assegni di quiescenza.

Si prevede infine, in sede di prima applicazione, il rinvio del termine per i versamenti relativi all'**imposta sui servizi digitali** per il 2020 dal 16 febbraio al 16 marzo 2021 e il rinvio del termine per la presentazione della relativa dichiarazione dal 31 marzo 2021 al 30 aprile 2021.

Sul punto, si evidenzia anche che l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato nella notte di ieri il provvedimento n. 13185/2021 con il quale sono stabilite le modalità applicative di tale imposta, che tiene conto delle nuove scadenze.

## Possibile presentare richiesta di riesame delle indennità COVID-19 respinte

Con il messaggio n. [143](#) pubblicato ieri, l'INPS ha fornito indicazioni per la gestione delle istruttorie relative agli eventuali **riesami** presentati dai richiedenti le indennità COVID-19, di cui all'[art. 9](#) del DL 104/2020, le cui istanze sono state respinte per non aver superato i controlli inerenti all'accertamento dei requisiti previsti dalla normativa.

Il citato art. 9 prevede la concessione di un'**indennità onnicomprensiva**, pari a 1.000 euro, in favore di: lavoratori stagio-

nali dei settori del turismo e degli stabilimenti termali; lavoratori in somministrazione dei settori del turismo e degli stabilimenti termali; lavoratori dipendenti stagionali appartenenti a settori diversi da quelli del turismo e degli stabilimenti termali; lavoratori intermittenti; lavoratori autonomi occasionali; lavoratori incaricati alle vendite a domicilio; lavoratori dello spettacolo; lavoratori a tempo determinato dei settori del turismo e degli stabilimenti termali.

Nel dettaglio, il termine, non perentorio, per proporre il riesame è di **20 giorni**, decorrenti dalla data di pubblicazione del messaggio in commento (ovvero dalla data di notifica della reiezione se successiva); trascorso il suddetto termine, se l'interessato non abbia prodotto utile documentazione, la domanda deve intendersi respinta.

La documentazione può essere **inviata** attraverso:

- il link "Esiti" nella stessa sezione del sito INPS in cui è stata presentata la domanda;
- la casella di posta istituzionale dedicata, denominata riesamibonus600.nomesede@inps.it, istituita per ogni Struttura territoriale dell'INPS.

Infine, l'Istituto precisa che, in caso di **"reiezione forte"**, il richiedente può proporre azione giudiziaria.