

Lunedì 4 gennaio 2021

IL CASO DEL GIORNO

La messa a disposizione del muro perimetrale integra una locazione

/ Dario BONSANTO e Emanuele GRECO

Nella prassi commerciale non è infrequente l'ipotesi in cui il proprietario di un immobile (o un condominio), al fine di sfruttarne tutte le possibili potenzialità economiche, decida di mettere a disposizione di terzi – a titolo [...]

PAGINA 2

IL PUNTO
IAS

Branch italiane di società estere con facoltà di adozione degli IAS/IFRS

/ Luca MIELE e Valeria RUSSO

Il reddito (d'impresa) delle branch italiane di società estere è determinato "per **derivazione rafforzata**" sulla base di un apposito rendiconto (economico e patrimoniale) da redigersi secondo i principi [...]

PAGINA 12

FISCO

Più tempo per registrare le fatture dei trimestrali IVA

La legge di bilancio 2021 consente l'annotazione entro il mese successivo a quello di effettuazione

/ Emanuele GRECO

L'art. 1 comma 1102 della legge 30 dicembre 2020 n. 178 (legge di bilancio 2021) modifica i termini di registrazione delle fatture attive per i soggetti passivi IVA che, su opzione, ai sensi dell'art. 7 del DPR 542/99, effettuano le liquidazioni periodiche su base trimestrale.

Viene, infatti, consentita l'annotazione delle fatture emesse entro la **fine del mese successivo** al trimestre di effettuazione delle operazioni (e con riferimento allo stesso mese di effettuazione delle operazioni). Facendo un esempio, la fattura emessa in data 30 marzo 2021, in relazione ad una prestazione di servizi il cui corrispettivo è pagato il giorno stesso, potrà essere registrata entro il più ampio termine del 30 aprile 2021, concorrendo quindi alla liquidazione IVA del primo trimestre 2021 il cui termine, per i soggetti che effettuano le liquidazioni su base trimestrale, è il 17 maggio 2021 (il 16 maggio è una domenica) ai sensi del richiamato art. 7 del DPR 542/99.

L'intento del legislatore, come si evince anche dalla Relazione illustrativa al Ddl. di bilancio 2021, è, dunque, quello di **allineare i termini** di registrazione delle fatture attive di cui all'art. 23 del DPR 633/72 ai termini di liquidazione, anche per i soggetti passivi che effettuano le liquidazioni IVA con periodicità trimestrale.

Si rammenta che la facoltà di effettuare le liquidazioni periodiche IVA con periodicità trimestrale di cui all'art. 7 del DPR 542/99 è consentita ai soli soggetti passivi che nell'anno solare precedente abbiano realizzato un volume d'affari non superiore a:

- 400.000 euro, per gli esercenti arti o professioni e per le imprese aventi ad oggetto prestazioni di servizi;
- 700.000 euro, per le imprese aventi ad oggetto attività diverse dalle prestazioni di servizi.

La novità normativa prevista dalla legge di bilancio 2021 fa seguito alle modifiche introdotte, per la generalità dei soggetti passivi IVA, dall'art. 12 del DL 119/2018 (conv. [...])

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Ridotta la tassazione dei dividendi derivanti da ristorni imputati a capitale

Contributi CNPADC trasferibili all'INPS anche in assenza di convenzione

Portata dell'Accordo post Brexit dubbia anche secondo le FAQ dell'Agenzia delle Entrate

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Bonus investimenti pubblicitari al 50% fino al 2022

/ Pamela ALBERTI

La legge di bilancio 2021 (art. 1 comma 608 della L. 30 dicembre 2020 n. 178) proroga fino al **2022** il regime "straordinario" del credito d'imposta per investimenti [...]

PAGINA 4

La messa a disposizione del muro perimetrale integra una locazione

Ai fini IVA si ha un'operazione esente, salvo opzione per l'applicazione dell'imposta

/ **Dario BONSANTO e Emanuele GRECO**

Nella prassi commerciale non è infrequente l'ipotesi in cui il proprietario di un immobile (o un condominio), al fine di sfruttarne tutte le possibili potenzialità economiche, decida di mettere a disposizione di terzi – a titolo oneroso – i **muri perimetrali** dell'edificio, così da consentire l'affissione di materiale pubblicitario (cartellonistica) da parte di chi vi abbia interesse.

Sul piano civilistico, tale tipologia di convenzione è stata ricondotta dalla giurisprudenza (*cfr.* Cass. 3 dicembre 2002 n. [17156](#)) nell'ambito del contratto di **locazione** ex [art. 1571](#) c.c., i cui caratteri essenziali possono essere rinvenuti nella concessione temporanea – dietro pagamento di un apposito corrispettivo – del godimento di una cosa determinata, da cui sia possibile trarre un'utilità.

Ad avviso dei giudici di legittimità, infatti, per poter configurare un contratto di locazione non sarebbe necessario trasmettere al conduttore il godimento di tutte le utilità che la cosa può produrre, potendosi, altresì, ravvisare tale contratto nei casi in cui chi dispone di un bene determinato si limiti a concedere ad altri il godimento di una particolare utilità del bene medesimo, senza il trasferimento al conduttore della esclusiva sua detenzione.

La messa a disposizione della facciata esterna di un edificio per affissioni pubblicitarie, in cui si realizza il frazionamento delle possibili utilità dell'edificio medesimo, costituirebbe, pertanto, un'ipotesi di locazione c.d. "**limitata**", ma pur sempre riconducibile nell'ambito dell'[art. 1571](#) c.c.

Pur in assenza di specifici chiarimenti al riguardo, si è dell'avviso che tale configurazione civilistica potrebbe, inoltre, valere anche ai fini **fiscali**, con la conseguenza che – ai fini IVA – per la messa a disposizione dei muri perimetrali per scopi pubblicitari dovrebbe trovare applicazione la peculiare disciplina prevista in tema di locazioni dall'[art. 10](#) comma 1 n. 8 del DPR 633/72.

In base a quanto previsto da tale disposizione, le locazioni di fabbricati scontano un "naturale" regime di **esenzione IVA** (a prescindere dalla categoria catastale

di appartenenza), tuttavia – al ricorrere di specifiche circostanze soggettive o oggettive – viene fatta salva la possibilità per il locatore di **optare** per l'applicazione dell'imposta, mediante un'espressa manifestazione nel relativo atto. Nello specifico, viene prevista la possibilità di opzione per l'imponibilità IVA nei seguenti casi:

- locazione di fabbricati abitativi effettuata dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese di ripristino (per approfondimenti su tali tipologie di imprese *cfr.* circ. Agenzia delle Entrate 28 giugno 2013 n. [22](#));
- locazione fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali;
- locazione di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni.

Pertanto, nei casi in cui il proprietario dell'immobile agisca in qualità di soggetto passivo d'imposta, lo stesso dovrebbe poter applicare un naturale regime di **esenzione** al corrispettivo percepito per la messa a disposizione del muro esterno dell'edificio, fatta salva la possibilità di **optare** per l'applicazione dell'IVA nei casi in cui ciò sia espressamente previsto dal citato [art. 10](#) comma 1 n. 8 del DPR 633/72 (in altri termini, quindi, in tutte le ipotesi in cui risulti possibile esercitare la citata opzione, il locatore avrà facoltà di scelta tra i due regimi – esenzione o imponibilità IVA – astrattamente applicabili).

Per completezza si segnala che nelle ipotesi in cui la locazione venga effettuata – per scelta od obbligo – in regime di esenzione, la stessa potrebbe implicare delle conseguenze ai fini del **pro rata** di detrazione del proprietario dell'immobile ([art. 19](#) comma 5 del DPR 633/72), a meno che tale operazione non possa considerarsi "**occasionale**", ossia non rientrante nell'oggetto dell'attività propria del soggetto passivo ([art. 19-bis](#) comma 2 del DPR 633/72). In tale seconda ipotesi (operazione esente "occasionale") resterebbe, comunque, ferma l'indetraibilità dell'imposta relativa ai beni e servizi utilizzati esclusivamente per effettuare quest'ultima operazione.

Più tempo per registrare le fatture dei trimestrali IVA

La legge di bilancio 2021 consente l'annotazione entro il mese successivo a quello di effettuazione

/ Emanuele GRECO

L'art. 1 comma 1102 della legge 30 dicembre 2020 n. 178 (legge di bilancio 2021) modifica i termini di registrazione delle fatture attive per i soggetti passivi IVA che, su opzione, ai sensi dell'[art. 7](#) del DPR 542/99, effettuano le liquidazioni periodiche su base trimestrale.

Viene, infatti, consentita l'annotazione delle fatture emesse entro la **fine del mese successivo** al trimestre di effettuazione delle operazioni (e con riferimento allo stesso mese di effettuazione delle operazioni).

Facendo un esempio, la fattura emessa in data 30 marzo 2021, in relazione ad una prestazione di servizi il cui corrispettivo è pagato il giorno stesso, potrà essere registrata entro il più ampio termine del 30 aprile 2021, concorrendo quindi alla liquidazione IVA del primo trimestre 2021 il cui termine, per i soggetti che effettuano le liquidazioni su base trimestrale, è il 17 maggio 2021 (il 16 maggio è una domenica) ai sensi del richiamato [art. 7](#) del DPR 542/99.

L'intento del legislatore, come si evince anche dalla Relazione illustrativa al Ddl. di bilancio 2021, è, dunque, quello di **allineare i termini** di registrazione delle fatture attive di cui all'[art. 23](#) del DPR 633/72 ai termini di liquidazione, anche per i soggetti passivi che effettuano le liquidazioni IVA con periodicità trimestrale.

Si rammenta che la facoltà di effettuare le liquidazioni periodiche IVA con periodicità trimestrale di cui all'[art. 7](#) del DPR 542/99 è consentita ai soli soggetti passivi che nell'anno solare precedente abbiano realizzato un volume d'affari non superiore a:

- 400.000 euro, per gli esercenti arti o professioni e per le imprese aventi ad oggetto prestazioni di servizi;
- 700.000 euro, per le imprese aventi ad oggetto attività diverse dalle prestazioni di servizi.

La novità normativa prevista dalla legge di bilancio 2021 fa seguito alle modifiche introdotte, per la generalità dei soggetti passivi IVA, dall'[art. 12](#) del DL 119/2018 (conv. L. [136/2018](#)) in merito ai termini di annotazione delle fatture emesse ex [art. 23](#) del DPR 633/72.

Si è stabilito, infatti, che le predette fatture possono essere annotate, nell'ordine della loro numerazione, entro il **giorno 15 del mese successivo** a quello di effettuazione delle operazioni e con riferimento allo stesso mese di effettuazione. In base alla disciplina previgente, invece, le fatture immediate dovevano essere annotate, nell'ordine della loro numerazione, entro quindici giorni dalla loro spedizione o consegna alla controparte, con riferimento alla data di emissione.

In merito alla descritta modifica si era espressa l'Agenzia delle Entrate (circolare n. [14/2019](#), § 3.2), affermando che la novità è da leggersi "alla luce dei principi generali dell'ordinamento, tra cui quello di tenuta di un'**ordinata contabilità**, così che numerazione e regi-

strazione dovranno sempre consentire di rinvenire con chiarezza il mese di riferimento (ossia di effettuazione dell'operazione) cui la fattura inerisce ed in relazione al quale sarà operata la liquidazione dell'imposta".

Sebbene non espressamente precisato dalla norma della legge di bilancio 2021, dovrebbero essere **allineati**, al nuovo termine di registrazione fissato nella fine del mese successivo, per i soggetti passivi "trimestrali", anche i termini per l'emissione delle fatture differite di cui all'[art. 21](#) comma 4 lett. a), c) e d) del DPR 633/72. Trattasi delle fatture differite per cessione di beni scortate da DDT, per le prestazioni di servizi identificate da idonea documentazione, nonché per le prestazioni di servizi "generiche" rese e ricevute con controparti Ue. Invece, con riguardo alle fatture ex [art. 21](#) comma 4 lett. b) del DPR 633/72, vale a dire le fatture emesse dal "promotore" nell'ambito di **operazioni triangolari**, la registrazione dovrebbe continuare ad essere effettuata entro il giorno 15 del mese successivo a quello di emissione, con riferimento al medesimo mese.

Detrazione IVA nel 2020 se la fattura arriva a gennaio

Per quanto concerne le fatture ricevute, tali documenti di acquisto devono essere annotati ai sensi dell'[art. 25](#) del DPR 633/72:

- anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione IVA;
- comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno di ricezione della fattura, con riferimento al medesimo anno.

Rappresentano un'**eccezione** al criterio appena descritto le fatture "a cavallo d'anno", ossia le fatture emesse dal cedente o prestatore per operazioni effettuate in un anno e ricevute dal cessionario o committente l'anno successivo.

L'[art. 1](#) del DPR 100/98, infatti, stabilisce che, in tale contesto, non si applica la regola generale che consente l'esercizio del diritto alla detrazione per i documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. La norma da ultimo citata esclude espressamente "i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente".

Ne consegue, quindi, che non potrà essere portata in detrazione, nella liquidazione riferita all'ultimo periodo dell'anno, l'imposta relativa ad una **cessione di beni** o prestazione di servizi il cui momento di effettuazione si verifica nel mese di dicembre 2020, qualora la corrispondente fattura sia ricevuta e annotata nei primi quindici giorni di gennaio 2021.

Bonus investimenti pubblicitari al 50% fino al 2022

Prorogata la misura "straordinaria" dell'agevolazione, ma solo per investimenti sulla stampa

/ Pamela ALBERTI

La legge di bilancio 2021 (art. 1 comma 608 della L. 30 dicembre 2020 n. 178) proroga fino al **2022** il regime "straordinario" del credito d'imposta per investimenti pubblicitari di cui all'[art. 57-bis](#) del DL 50/2017, ma limitatamente agli investimenti sulla stampa.

In particolare, introducendo il nuovo comma 1-*quater* al citato art. 57-*bis*, viene disposto che, per gli anni 2021 e 2022, il credito d'imposta per investimenti pubblicitari sia concesso, ai medesimi soggetti, nella misura unica del **50%** del valore degli investimenti pubblicitari effettuati sui giornali quotidiani e periodici, anche on line, entro il limite massimo di 50 milioni di euro per ciascuno degli anni.

In altri termini, viene prorogato il regime "straordinario" che era stato previsto per il 2020 dall'[art. 186](#) del DL 34/2020, inserito nel comma 1-*ter* del citato art. 57-*bis* (si veda "[Credito d'imposta al 50% su tutti gli investimenti pubblicitari 2020](#)" del 27 maggio 2020).

Pertanto, anche per il 2021 e il 2022, il credito d'imposta è riconosciuto – nella misura del 50% – sul **complesso** degli investimenti pubblicitari effettuati nell'anno di riferimento (2021 o 2022), e non, quindi, sui soli investimenti incrementali.

Il credito d'imposta spetta dunque in relazione agli investimenti effettuati in ciascuno degli anni 2021 e 2022, per cui non è necessario aver sostenuto nell'anno precedente analoghi investimenti sugli stessi mezzi di informazione – requisito invece previsto per il riconoscimento del credito d'imposta "a regime" – **né** la condizione del valore **incrementale** degli stessi investimenti (superiore almeno dell'1% rispetto al valore di quelli effettuati nell'anno precedente; *cfr.* istruzioni alla compilazione del modello di comunicazione; si veda anche "[Bonus pubblicità 2020 in assenza di investimenti pregressi](#)" del 4 maggio).

Ciò comporta che possono accedere all'agevolazione anche i soggetti che programmano investimenti **inferiori** rispetto a quelli effettuati nell'anno precedente, i soggetti che nell'anno precedente non abbiano effettuato investimenti pubblicitari e i soggetti che hanno iniziato la loro attività nel corso dell'anno agevolato.

Il credito d'imposta è concesso, ai medesimi soggetti previsti dalla norma istitutiva dell'agevolazione, nella misura unica del **50%** del valore degli investimenti ef-

fettuati, e in ogni caso nei limiti del regime *de minimis* e nel rispetto dello stanziamento previsto (così circolare Agenzia delle Entrate n. [25/2020](#), § 4.1, relativa al comma 1-*ter* dell'[art. 57](#) del DL 50/2017). Si ricorda che l'agevolazione spetta a imprese, lavoratori autonomi ed enti non commerciali che effettuano gli investimenti pubblicitari agevolati.

A differenza della precedente disposizione per il 2020, cambia tuttavia l'ambito applicativo dell'agevolazione. La nuova norma, infatti, fa riferimento soltanto agli "investimenti pubblicitari effettuati sui **giornali e periodici**, anche in formato digitale", senza menzionare quelli effettuati sulle emittenti televisive e radiofoniche locali, analogiche o digitali.

Considerando anche che la disposizione in esame è inserita nel dossier tra le misure per la stampa, i suddetti investimenti sarebbero quindi esclusi dall'agevolazione.

Modalità ordinarie per l'accesso

Viene inoltre disposto che, ai fini della concessione del credito d'imposta, si applichino le disposizioni all'[art. 57-bis](#) comma 1-*ter* del DL 24 aprile 2017 n. 50 e del DPCM 16 maggio 2018 n. [90](#).

Per l'**accesso** all'agevolazione, i soggetti interessati dovranno presentare mediante l'apposito modello:

- la "comunicazione per l'accesso al credito d'imposta", contenente i dati degli investimenti effettuati o da effettuare nell'anno agevolato;
- la "dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati", resa per dichiarare che gli investimenti indicati nella comunicazione per l'accesso al credito d'imposta, presentata in precedenza, sono stati effettivamente realizzati nell'anno agevolato e che gli stessi soddisfano i requisiti richiesti.

Si segnala altresì che, nell'ambito delle misure per l'editoria, la legge di bilancio 2021 ha prorogato per il 2021 e il 2022:

- il **tax credit edicole** ([art. 1](#) comma 806 della L. 145/2018);
- il credito d'imposta per i **servizi digitali** ([art. 190](#) del DL 34/2020 convertito).

Ridotta la tassazione dei dividendi derivanti da ristorni imputati a capitale

La legge di bilancio 2021 prevede la riduzione dell'aliquota della ritenuta a titolo di imposta dal 26% al 12,50%

/ Salvatore SANNA

Nelle **società cooperative**, il ristorno costituisce lo strumento per riconoscere ai soci delle cooperative il beneficio patrimoniale derivante dallo scopo mutualistico o vantaggio mutualistico.

Sotto il profilo fiscale, i **ristorni** sono configurabili come:

- somme attribuite ai soci, sotto forma di integrazione retributiva, erogati in sede di approvazione del bilancio d'esercizio in misura non superiore al 30% dei trattamenti retributivi complessivi ([art. 3](#) comma 2 lett. b) della L. 142/2001);

- somme attribuite ai soci a titolo di restituzione di una parte del prezzo dei beni e servizi acquistati o di maggiore compenso per i conferimenti effettuati ([art. 12](#) del DPR 601/73).

In pratica, a seconda dei rapporti di **scambio** mutualistico, il ristorno si può sostanziare in:

- una maggiore retribuzione del lavoro prestato dai soci, nelle cooperative di lavoro;
- un risparmio di spesa per i soci consumatori, nelle cooperative di consumo;
- una maggiore remunerazione percepita dai soci per beni o servizi, nelle cooperative di produzione o trasformazione.

Ai sensi dell'[art. 2545-sexies](#) c.c., l'assemblea può deliberare la distribuzione dei ristorni a ciascun socio mediante l'**aumento proporzionale** delle rispettive quote o con l'emissione di nuove azioni.

In questo caso, l'[art. 6](#) comma 2 del DL 63/2002 (conv. L. 112/2002) ha previsto che ai fini fiscali:

- i ristorni imputati ad aumento del capitale sociale non concorrono alla formazione del reddito imponibile dei soci e del valore della produzione netta dei soci;
- le stesse somme, se imponibili al momento della loro attribuzione, sono invece soggette ad imposta a carico dei soci nel periodo d'imposta in cui il rimborso viene effettuato, fino a concorrenza dell'ammontare imputato ad aumento delle quote o delle azioni ([art. 7](#) comma 3 della L. 59/92).

Al riguardo, sono intervenute le circ. Agenzia delle Entrate 18 giugno 2002 n. [53](#) (§ 3) e 9 luglio 2003 n. [37](#) (§ 1.4), secondo le quali, in caso di **successiva restituzione** del capitale sociale costituito mediante la destinazione di ristorni, se la restituzione del capitale avviene nell'ambito di una cooperativa di produzione e lavoro, essa comporta l'assoggettamento a tassazione ai fini IRPEF in capo al socio percettore, nel presupposto che il ristorno sarebbe stato comunque assoggettato a tassazione qualora, anziché destinato ad aumento del ca-

pitale sociale, avesse direttamente integrato la retribuzione. L'assoggettamento a tassazione delle somme restituite a titolo di ristorno riguarda anche i soci lavoratori autonomi o esercenti attività d'impresa, ovvero i soci di cooperative di credito, nel caso di maggiorazione di interessi.

In altri termini, se destinate ad aumento del capitale sociale, le somme in commento (nell'esercizio in cui ciò avviene) non concorrono a formare il reddito imponibile del socio e, secondo l'[art. 7](#) comma 3 della L. 59/92, qualora siano imponibili in capo al socio, esse sono assimilate alla **distribuzione dei dividendi**.

Quindi, come chiarito dalla ris. Agenzia delle Entrate 5 giugno 2002 n. [172](#), in sede di restituzione del capitale **alimentato con ristorni**:

- le somme erogate a titolo di ristorno non devono essere assoggettate a tassazione se consistono nella restituzione di una parte del corrispettivo del bene ceduto o del servizio reso ai soci persone fisiche;

- devono essere assoggettate a tassazione, alla stregua di un **utile**, fino a concorrenza dell'ammontare imputato ad aumento delle quote o azioni, se consistono in una restituzione a fronte di un maggior compenso per i conferimenti effettuati.

In particolare, per i soci persone fisiche, in questo caso il ristorno sconta la **ritenuta a titolo d'imposta** ex [art. 27](#) del DPR 600/73.

Con la legge di bilancio 2021 (legge 30 dicembre 2020 n. 178) è stato reso più vantaggioso il regime fiscale di questa fattispecie, disponendo la riduzione dell'aliquota della ritenuta al 12,50% rispetto all'aliquota ordinaria del 26%.

Facoltà di operare la ritenuta anticipatamente

Per espressa previsione normativa, la ritenuta del 12,50% può essere applicata con le **medesime modalità** e termini delle somme attribuite ad aumento del capitale sociale deliberate anteriormente alla data di entrata in vigore della legge di bilancio 2021, in luogo della tassazione prevista dalla previgente normativa.

Inoltre, la nuova norma prevede che la cooperativa ha la **facoltà** di applicare, previa delibera assembleare, la ritenuta del 12,50% a titolo d'imposta all'atto dell'attribuzione dei ristorni a capitale. Tale facoltà si esercita con il versamento della ritenuta entro il 16 del mese successivo a quello di scadenza del trimestre solare in cui è avvenuta la delibera assembleare.

Contributi CNPADC trasferibili all'INPS anche in assenza di convenzione

Per il giudice del lavoro di Milano l'art. 116, comma 20 della L. 388/2000 è applicabile anche alla Cassa dei commercialisti

/ Viviana CHERCHI

Il giudice del lavoro di Milano si è pronunciato, con sentenza del [9 novembre 2020](#), sulla questione delle condizioni per il **trasferimento** alla Gestione Separata INPS dei contributi **erroneamente** versati alla Cassa nazionale di previdenza e assistenza dei dottori commercialisti (CNPADC) ritenendo non necessaria la previa sussistenza di una convenzione tra i due enti. Tale pronuncia getta dunque le basi per una semplificazione del trasferimento all'INPS della contribuzione versata erroneamente alle Casse previdenziali.

In ordine al trasferimento dei contributi a ente diverso da quello creditore, si ricorda come la L. 388/2000, all'[art. 116](#), comma 20, abbia disposto che il pagamento della contribuzione previdenziale, effettuato in **buona fede** a un ente previdenziale pubblico diverso dal creditore effettivo, abbia effetto liberatorio nei confronti del contribuente. Conseguentemente, l'ente che ha ricevuto il pagamento deve provvedere al trasferimento delle somme incassate, senza aggravio di interessi, all'ente titolare della contribuzione.

L'INPS, nella circolare n. [45](#) del 9 marzo 2018, ha precisato come per poter effettuare il trasferimento diretto occorra che il versamento sia effettuato erroneamente a beneficio di un ente diverso da quello legittimato a riceverlo, la natura del contributo sia previdenziale, il contributo sia certo e sussista la **buona fede** del debitore che si sostanzia nella convinzione di assolvere un obbligo verso il creditore apparente.

In merito all'ambito di applicazione della normativa, sebbene l'art. 116, comma 20 della L. 388/2000 faccia espresso riferimento solo alla contribuzione versata a un ente previdenziale pubblico, secondo l'orientamento prevalente della giurisprudenza (*cf.* Cass. n. [6680/2002](#); Cons. Stato n. [6014/2012](#)), la **natura** di ente pubblico o privato è assolutamente irrilevante perché ciò che conta è la natura dell'attività esercitata che, nella specie, è l'assicurazione obbligatoria.

Sul punto, l'INPS, condividendo tale indirizzo giurisprudenziale, ha chiarito come tutti gli enti, i quali in forza di disposizioni normative svolgano funzioni di previdenza e assistenza obbligatoria, assoggettati al controllo e al finanziamento pubblico (come le Casse previdenziali dei professionisti), rientrino nell'ambito di applicazione del regime di cui all'art. 116, comma 20 della L. 388/2000 con conseguente possibilità di effettuare un **trasferimento diretto** della contribuzione previdenziale indebitamente versata all'INPS e dovuta alle Casse previdenziali e viceversa (*cf.* circolare n. 45/2018).

L'INPS, tuttavia, ha precisato come al fine di individuare le modalità operative per il trasferimento diretto della contribuzione versata dai propri assicurati, le Casse previdenziali siano tenute a stipulare **apposite convenzioni** con l'Istituto.

Per quanto concerne in particolare la CNPADC, a oggi, la bozza di convenzione predisposta da tale Cassa ordinistica non è stata approvata dall'INPS.

Nel caso deciso dalla pronuncia in commento, un dottore commercialista iscritto senza soluzione di continuità alla CNPADC, dopo un primo periodo in regime di Assicurazione generale obbligatoria presso l'INPS, si era visto rigettare dalla propria Cassa previdenziale la domanda di pensione di vecchiaia in regime di totalizzazione ai sensi del DLgs. [42/2006](#). La CNPADC aveva annullato la contribuzione versata negli anni in cui il commercialista aveva ricoperto il ruolo di Presidente del consiglio di amministrazione e socio di una società a responsabilità limitata in ragione dell'incompatibilità in cui era incorso l'iscritto.

Sul punto, si ricorda come il Regolamento unitario della CNPADC, all'art. 6, disponga come l'esercizio dell'attività professionale svolta in una delle **situazioni di incompatibilità** previste dall'[art. 4](#) del DLgs. 139/2005 – tra cui rientra anche il caso in cui l'iscritto abbia un interesse economico prevalente in una società di capitali e rivesta la carica di Presidente o consigliere delegato o amministratore unico o quella di liquidatore con ampi poteri gestionali (*cf.* note interpretative del CND-CEC del 1° marzo 2012) – precluda il riconoscimento dei relativi periodi utili ai fini previdenziali e assistenziali con conseguente annullamento delle annualità non riconosciute per incompatibilità.

Il ricorrente, invocando l'applicazione dell'art. 116, comma 20 della L. 388/2000, aveva richiesto al Tribunale di accertare l'obbligo della CNPADC di trasferire all'INPS gli anni di contribuzione versati erroneamente presso la propria Cassa previdenziale. Costituitasi in giudizio, la CNPADC eccepiva come, per il trasferimento dei contributi all'INPS, fosse necessaria una convenzione, allo stato non esistente, tra gli enti, come previsto dalla citata circolare n. 45/2018.

Il giudice ha accolto il ricorso del professionista: dopo aver chiarito come l'art. 116, comma 20 della L. 388/2000 sia applicabile anche alla CNPADC, ha statuito come tale disposizione **non preveda** come condizione necessaria la previa sussistenza di una convenzione tra i due enti.

Portata dell'Accordo post Brexit dubbia anche secondo le FAQ dell'Agenzia delle Entrate

Ancora da valutare se possa ritenersi valido ai fini IVA l'accordo di reciproca assistenza

/ **Simonetta LA GRUTTA**

Come preannunciato dalla Commissione Ue, data l'urgenza, in pochi giorni è stato completato l'*iter* relativo alla firma dell'Accordo sugli scambi e la cooperazione tra Unione europea (ed Euratom) e Regno Unito che regolerà il post Brexit.

Gli atti di cui tale *iter* si compone e quelli ad esso connessi **sono stati pubblicati** nella Gazzetta Ufficiale dell'Ue del 31 dicembre 2020 L 444, L 445 e L 446; quest'ultima reca il Regolamento di esecuzione (UE) 2020/2254 del 20 dicembre 2020 in materia di dichiarazioni del fornitore dell'origine preferenziale delle merci in esportazione dalla Ue al Regno Unito.

Resta il fatto che si tratta di un "Accordo di principio", come si è già avuto modo di rilevare su queste pagine, particolarmente corposo e complesso, la cui portata effettiva è ancora da determinare (si veda "[Principio di continuità per le operazioni tra Ue e Uk incomplete a fine 2020](#)" del 31 dicembre 2020).

Non essendo stato previsto tuttavia un cosiddetto "periodo di grazia", prudenza vuole che ci si attenga, ai fini IVA, alle norme previste per gli scambi con **Paesi terzi** sia per quel che riguarda il trattamento da applicare alla commercializzazione dei beni e alle prestazioni di servizi, sia per ciò che attiene all'adempimento degli obblighi e all'esercizio dei diritti che discendono da tali operazioni.

Questo vale, in particolare per obblighi e diritti, anche se l'Accordo raggiunto, essendo volto a stabilire il quadro per la cooperazione amministrativa tra le parti, potrebbe già contenere gli elementi necessari a garantire il perdurare dell'applicabilità, ad esempio, di un istituto quale l'identificazione diretta per i soggetti passivi non residenti, di cui all'art. 35-ter del DPR 633/72.

Nello stesso solco si è posta l'Agenzia delle Entrate nella **FAQ** pubblicata il 31 dicembre 2020 in relazione all'eventuale obbligo – a partire dal 2021 - di nomina di un rappresentante fiscale ai sensi dell'art. 17, comma 3 del DPR 633/72 da parte di un operatore economico stabilito nel Regno Unito, già munito di partita IVA ita-

liana mediante identificazione diretta.

Con la risposta, di fatto, l'Agenzia soprassiede e **non fornisce** una soluzione né in senso positivo, né in senso negativo. Si riserva, piuttosto, di fornire chiarimenti quando sarà completata "la collazione e l'analisi degli elementi di dettaglio degli accordi da ultimo raggiunti" tra Ue e Regno Unito. In tale sede si pronuncerà circa l'eventuale sussistenza di un accordo di reciproca assistenza analogo a quello vigente tra Stati membri della Ue, il quale soddisfi le condizioni previste dal comma 5 del citato art. 35-ter.

Nelle more, i soggetti passivi IVA inglesi, identificatisi direttamente in Italia "possono valutare l'opportunità" di:

- chiudere la partita IVA esistente, presentando il modello ANR/3 - barrando la casella 3, "Cessazione dell'attività";
- nominare un rappresentante fiscale italiano e ottenere, mediante presentazione da parte di quest'ultimo del modello AA7/10 oppure AA9/12, un nuovo numero di partita IVA.

Prudente la nomina di un rappresentante fiscale

La soluzione prospettata appare rispondente, come si è già più volte sottolineato, ad un **approccio prudentiale** e di estrema cautela, volto ad assicurare, innanzitutto, che il soggetto passivo inglese possa recuperare l'IVA assolta in Italia nell'esercizio di impresa, arte o professione, garantendo il rispetto del principio di neutralità e dunque il "funzionamento" del tributo in termini sistematici (si veda "Brexit, necessario il rappresentante fiscale per recuperare l'IVA in Italia" del 24 dicembre 2020).

Si dà qui conto in ultimo del fatto che anche l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha provveduto ad aggiornare le FAQ pubblicate in precedenza, tenendo conto dell'intervenuto "Accordo", ma, parimenti, **non ha sciolto** le riserve in merito all'effettiva portata dello stesso.

La Cassazione conferma che il giudice tributario può ridurre l'ipoteca

Ma se si va sotto soglia è d'obbligo l'annullamento

/ Alfio CISSELLO

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. [29364](#) dello scorso 23 dicembre, ha sancito un principio già fatto proprio da alcune sentenze di merito: il giudice tributario, investito del ricorso contro **l'ipoteca esattoriale**, può disporre la riduzione se il credito a tutela del quale è iscritta l'ipoteca viene ridotto, in quanto interessato da annullamento giudiziale o da un'autotutela.

Non è invece corretto che, a seguito di ciò, l'ipoteca venga automaticamente annullata. Il processo tributario, ormai in ragione di un orientamento consolidato, è annoverato non tra quelli di "impugnazione-annullamento" ma di "**impugnazione-merito**", dunque il giudice, nei limiti prospettati dalla parte nei motivi di ricorso, deve ricondurre la pretesa nella giusta misura.

In altri termini, il giudice "non può annullare in toto l'iscrizione ma deve ricondurla alla misura corretta, annullandola solo nella parte che trovava il proprio presupposto nelle maggiori somme originariamente iscritte nonché ordinando la riduzione dell'ipoteca ai sensi dell'[art. 2872](#) c.c.", e, in particolare, la riduzione dell'importo per il quale essa era stata iscritta al doppio **dell'importo complessivo** del (minor) credito ancora a ruolo".

Ci sono però due aspetti da considerare.

In primo luogo, l'ipoteca può essere iscritta, come prevede espressamente l'[art. 77](#) del DPR 602/73, solo se l'importo per cui si procede supera i **20.000 euro**.

Da ciò scaturisce che se, dopo l'annullamento parziale del debito "a monte" dell'ipoteca (dovuto a una qualsivoglia ragione, dunque condono, rottamazione, sentenza, autotutela), il credito garantito viene ad essere sotto tale soglia, l'ipoteca sarà interamente da annullare.

Inoltre, sempre ai sensi dell'[art. 77](#) del DPR 602/73, l'ipoteca esattoriale è iscritta per un importo pari al

doppio del credito per cui si procede, da computarsi considerando tutti i ruoli affidati ad Agenzia delle Entrate-Riscossione, sia tributari che non, dunque anche **previdenziali** (Cass. 7 ottobre 2015 n. [20055](#)).

Allora, se, come peraltro ribadito nella sentenza n. 29364, i crediti garantiti appartengono a diverse giurisdizioni, il ricorso in Commissione tributaria potrà riguardare solo i carichi tributari, e, se presentato per l'intero, ci sarà un parziale difetto di giurisdizione, e il giudice dovrà disporre la *translatio iudicii* a favore del giudice munito di giurisdizione.

Però, il limite dei 20.000 euro si calcola cumulando tutti i crediti, quindi ci si può domandare cosa accada se il contribuente ricorre in Commissione tributaria eccependo vizi propri dell'ipoteca e, nel mentre, l'INPS annulla in autotutela un carico previdenziale, o il giudice del lavoro lo annulla a seguito di ricorso.

In quest'ultimo caso, se il giudice del lavoro riduce l'ipoteca bene, ma in caso contrario oppure quando è l'INPS ad aver annullato in autotutela un credito, a chi spetta il **potere di riduzione**?

Cassata la tesi dell'annullamento totale

Verrebbe da dire al giudice del lavoro, ma sarebbe davvero defatigante e contrario all'economia processuale che il contribuente debba iniziare un altro processo solo perché si tratta di una **diversa giurisdizione**.

Nel caso dell'ipoteca, occorre un intervento legislativo che risolva il problema, oppure che disponga una sorta di riduzione *ope legis* dell'ipoteca, a cui la Conservatoria debba adeguarsi senza il necessario "passaggio" attraverso l'Agente della riscossione.

Continuazione del consolidato anche in caso di scissione parziale della capogruppo

La nuova capogruppo diventa la società beneficiaria delle partecipazioni nelle altre società che hanno aderito al regime del consolidato fiscale nazionale

/ Salvatore SANNA

Con la risposta interpello n. 642 del 31 dicembre 2020, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta sulla possibilità di continuare il consolidato fiscale in caso di **scissione parziale** da parte della società consolidante in favore di una beneficiaria appositamente **neo-costituita**.

Per effetto di questa scissione, la beneficiaria risulterà titolare di **tutte le partecipazioni** direttamente e indirettamente possedute in società controllate con riferimento alle quali è stata esercitata l'opzione per la **tassazione di gruppo** ex art. 117 e ss. del TUIR. Pertanto, la scissa resterà titolare esclusivamente di partecipazioni in società che non hanno optato per il consolidato fiscale.

Nel caso di specie, a seguito dell'operazione, la scissa **"esce"** definitivamente dal regime della tassazione di gruppo (avendo perso il controllo di tutte le sue consolidate) e la beneficiaria "subentra" in toto nella titolarità delle partecipazioni nelle società già consolidate dalla scissa.

Muovendo da quanto chiarito nella circ. Agenzia delle Entrate 26 settembre 2016 n. 40, si afferma che la continuazione del consolidato da parte della beneficiaria **non risulta subordinata** alla permanenza in capo alla scissa della qualifica di consolidante e della conseguente sua permanenza nella fiscal unit originaria.

In particolare, per effetto della scissione, il c.d. "controllo rilevante" ai fini della disciplina del consolidato verrà **trasferito integralmente** e senza soluzione di continuità alla beneficiaria, tanto che si considera soddisfatto il requisito della "permanenza" in capo alla beneficiaria di **tutti i requisiti** previsti dalle disposizioni di cui agli artt. 117 e ss. del TUIR ai fini dell'accesso al regime, come richiesto dall'art. 124, comma 5, del TUIR. Si esclude che il consolidato facente capo alla stessa beneficiaria si possa considerare come "nuovo", perché il medesimo ripropone quello originario essendo il suo perimetro esclusivamente costituito dalle società già facenti parte del perimetro di consolidamento della scissa.

Per questo motivo, le perdite conseguite in costanza dell'originario consolidato (e non ancora utilizzate dal medesimo) si intendono trasferite senza soluzione di continuità al consolidato che viene a esistere in conseguenza della scissione **senza** che le stesse siano considerate **pregresse** ai sensi dell'art. 118, comma 2, del TUIR.

Si afferma anche che qualora la scissione non produ-

ca i suoi effetti dall'inizio del periodo d'imposta, ma nel corso del medesimo, per quest'ultimo periodo d'imposta (ad esempio il 2020):

- la scissa provvederà alla redazione della propria dichiarazione dei redditi liquidando individualmente l'IRES dovuta (ossia, compilando il quadro RN del modello REDDITI 2021 SC);

- mentre la beneficiaria provvederà, oltre alla redazione della propria dichiarazione dei redditi individuale (con la compilazione del quadro GN del modello REDDITI 2021), anche quella del consolidato fiscale (ossia, il modello CNM 2021), includendovi i risultati fiscali delle singole consolidate relativi al medesimo periodo d'imposta (**1 gennaio 2020 – 31 dicembre 2020**).

Dal punto di vista operativo, poi, la continuazione del consolidato nel caso di specie prevede la **presentazione** del modello di "Comunicazione per i regimi di tonnage tax, consolidato, trasparenza e per l'opzione IRAP" di cui al provv. Agenzia delle Entrate 17 dicembre 2015 n. 161213.

Penalizzata la modifica del controllo nella newco

Quanto chiarito nella risposta ad interpello in commento viene condizionato alla circostanza che l'operazione non debba essere preordinata a far **"circolare"** il **consolidato in perdita** fiscale attraverso la successiva cessione delle partecipazioni della beneficiaria/consolidante o della maggioranza delle medesime a **soggetti terzi** non appartenenti al medesimo gruppo economico. In questo caso, l'Agenzia delle Entrate ritiene che le perdite delle società conseguite in costanza dell'originario consolidato, al verificarsi di tale evenienza, dovranno **essere considerate "pregresse"** al consolidato della beneficiaria e, pertanto, non utilizzabili nell'ambito di quest'ultimo.

Questa impostazione, anche se comprensibile perché cautelativa rispetto a possibili abusi, non sembra del tutto coerente con le norme previste dal DM 1 marzo 2018 (attuativo del regime del consolidato fiscale).

Infatti, il decreto non disciplina specificatamente gli effetti sulla tassazione di gruppo in caso di cessione delle partecipazioni della capogruppo che non producono effetti sul perimetro di consolidamento che beneficia dell'applicazione del regime previsto dagli artt. 117 e ss. del TUIR.

Nella sottrazione fraudolenta vale il disvalore dell'azione, non quello della volontà

La Cassazione puntualizza la fattispecie di cui all'art. 11 del DLgs. 74/2000

/ Maurizio MEOLI

La Cassazione, nella sentenza n. 30615/2020, ricapitola le principali caratteristiche della fattispecie di **sottrazione fraudolenta** al pagamento delle imposte.

Si ricorda, in primo luogo, come, con il DLgs. [74/2000](#), il legislatore penale abbia inteso presidiare le varie fasi dell'obbligazione tributaria, dalla nascita alla riscossione.

Si parte dall'obbligo (strumentale) di dichiarare fedelmente i fatti costitutivi dell'obbligazione e il suo oggetto. Si passa per l'obbligo di adempiere all'obbligazione tributaria nei tempi e modi previsti, per la necessità (strumentale) di documentare fedelmente le operazioni fiscalmente rilevanti che incidono sull'*an* e sul *quantum* dell'obbligazione tributaria e per il dovere di conservare tale documentazione. Si termina con la necessità di **preservare la riscossione** del credito erariale da attività volte a depauperare in modo fraudolento la garanzia costituita dal patrimonio del debitore.

La fattispecie di cui all'[art. 11](#) comma 1 del DLgs. 74/2000 attiene a quest'ultima fase della vita dell'obbligazione tributaria.

L'antecedente storico della fattispecie di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte si ritrovava nell'[art. 97](#) comma 6 del DPR 602/1973, come sostituito dall'[art. 15](#) della L. 413/1991. Gli elementi di diversità tra i due reati sono rappresentati, da un lato, dalla scomparsa, in quello nuovo, di ogni riferimento alla necessità dell'effettivo avvio di un qualsiasi accertamento fiscale, con la conseguenza che non è più richiesto che l'azione abbia effettivamente compromesso l'esecuzione esattoriale, essendo sufficiente che sia idonea a renderla inefficace, dall'altro, dall'ingresso nella fattispecie della condotta di **"alienazione simulata"**, che costituisce modalità alternativa al compimento di atti fraudolenti su propri o altrui beni.

Secondo la Cassazione, per il concetto di "alienazione simulata" non è necessario ricorrere alla definizione prevista dall'[art. 1](#) comma 1 lett. g-bis) del DLgs. 74/2000, introdotta successivamente all'art. 11. È sufficiente attingere alle comuni **definizioni civilistiche**, preesistenti alla norma in questione, secondo le quali la simulazione è finalizzata a creare una situazione giuridica apparente diversa da quella reale. Sicché, l'alienazione è simulata quando il programma contrattuale non corrisponde, deliberatamente, in tutto (simulazione assoluta) o in parte (simulazione relativa) alla effettiva volontà dei contraenti. Nell'ambito della alienazione simulata rientra anche quella a titolo gratuito; la norma, infatti, non pone limiti definitori al titolo (oneroso o meno) della "alienazione" e si ravvisano

motivi per escludere la donazione dall'ambito di applicabilità della norma. Nel rispetto del principio di stretta legalità e tassatività della fattispecie penale, però, deve trattarsi di alienazione "simulata".

Ove il trasferimento sia effettivo, la relativa condotta non può essere considerata alla stregua di un atto simulato, ma deve essere valutata esclusivamente quale **possibile atto fraudolento**, dovendosi intendere per tale l'atto idoneo a rappresentare una realtà non corrispondente al vero e a mettere a repentaglio, o comunque a ostacolare, l'azione di recupero del bene da parte dell'Erario.

La fraudolenza deve qualificare l'atto sul **piano oggettivo**, senza che sia necessario considerare fatti o comportamenti ad esso estrinseci per escluderne la natura. Inoltre, poiché la fraudolenza qualifica l'atto sul piano oggettivo, essa preesiste al dolo specifico dell'azione e non ne può essere contaminato a fini qualificatori. L'intento di sottrazione qualifica il dolo specifico non la natura fraudolenta dell'atto mediante il quale l'agente persegue lo scopo; sicché non è corretto qualificare la natura fraudolenta dell'atto in considerazione (e a causa) dello scopo perseguito dal suo autore. I due piani devono rimanere distinti se si vuole evitare che il disvalore dall'azione si tramuti in disvalore della volontà e, soprattutto, se si vuole evitare l'allargamento della fattispecie a condotte non tipiche.

Oggetto di immediata tutela dell'incriminazione della condotta non è il patrimonio in sé del contribuente, che costituisce garanzia (generica) del debito erariale contratto ([art. 2740](#) c.c.), ma la necessità di **preservare la riscossione** del credito erariale da qualsiasi attività volta a depauperare in modo fraudolento tale garanzia, così da ostacolare l'attività di riscossione coattiva del credito. L'interpretazione della norma non dà adito a dubbi, posto che la natura simulata ovvero fraudolenta, rispettivamente della vendita o dell'atto, qualifica l'azione sotto il profilo della sua offensività.

Occorre, cioè, che, per effetto della condotta, si determini una situazione tale per la quale il bene simulatamente alienato, o in relazione al quale sono stati compiuti atti fraudolenti, appaia all'Erario **effettivamente uscito** dal patrimonio del debitore, così da renderne impossibile o comunque più difficile il recupero. Non rilevano, dunque, i fisiologici atti di disposizione del proprio patrimonio che il contribuente può liberamente compiere (*cf.* Cass. n. [25677/2012](#)); rileva la disposizione fraudolenta, quella, cioè, oggettivamente idonea a ingannare il terzo sulla reale consistenza del patrimonio stesso.

Nella scissione la deduzione per l'affrancamento dell'avviamento segue la partecipazione

L'Agenzia delle Entrate precisa che se l'operazione si perfeziona durante il "periodo di vigilanza", il subentro nella posizione soggettiva segue il criterio specifico

/ Enrico ZANETTI

Nel caso in cui una società si scinda, dopo essersi avvalsa dell'opzione per l'**affrancamento** con imposta sostitutiva del 16% dei maggiori valori contabili iscritti nel proprio bilancio di esercizio su una partecipazione di controllo e però riconducibili al sottostante avviamento, marchi o altre attività immateriali che emergono in sede di bilancio consolidato (c.d. "regime derogatorio indiretto", di cui ai commi 10-bis e 10-ter dell'[art. 15](#) della DL 185/2008), la "posizione soggettiva" consistente nel diritto di dedurre extra-contabilmente i maggiori valori affrancati ha una **sorte differente** a seconda che la scissione sia effettuata quando gli effetti dell'affrancamento sono ancora soggetti a decadenza o quando il "periodo di vigilanza" è ormai trascorso.

Questa, in sintesi, la condivisibile posizione espressa dall'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello 31 dicembre 2020 n. 635.

Il c.d. "regime derogatorio indiretto", di cui ai commi 10-bis e 10-ter dell'[art. 15](#) del DL 185/2008 può essere utilizzato dalle società che iscrivono nel proprio bilancio individuale di esercizio una **partecipazione di controllo** in qualità di (art. 2 commi 1 e 2 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 6 giugno 2014 n. 77035):

- incorporanti o risultanti di una fusione;
- beneficiari di una scissione;
- soci che, per effetto di una operazione di fusione o di scissione, ricevono una partecipazione di controllo;
- conferitari di un conferimento d'azienda;
- conferenti che ricevono una partecipazione di controllo a fronte di un conferimento di azienda;
- conferitari di un conferimento di partecipazioni di controllo ex [art. 175](#) del TUIR;
- conferenti (che ricevono a loro volta una partecipazione di controllo) di un conferimento di partecipazioni di controllo ex [art. 175](#) del TUIR;
- conferitari di scambi di partecipazioni mediante conferimento ex [art. 177](#) del TUIR;
- conferenti (che ricevono a loro volta una partecipazione di controllo) di uno scambio di partecipazioni mediante conferimento ex [art. 177](#) del TUIR;
- scambianti (che ricevono a loro volta una partecipazione di controllo) di scambi di partecipazioni mediante permuta ex [art. 177](#) del TUIR;
- cessionari di compravendite di partecipazioni di controllo;
- cessionari di compravendite di azienda che includa partecipazioni di controllo.

La condizione è che i predetti soggetti facciano parte

di un gruppo nel cui **bilancio consolidato**, riferibile all'esercizio nel corso del quale l'operazione straordinaria o traslativa ha avuto efficacia giuridica, sia stata iscritta una voce a titolo di avviamento, marchi d'impresa e altre attività immateriali.

L'affrancamento consente di ottenere il riconoscimento ai fini fiscali dell'avviamento, dei marchi e delle altre attività immateriali "consolidate", il cui valore nel bilancio di esercizio è espresso nell'ambito del valore della partecipazione di controllo.

Per effetto di tale riconoscimento, il soggetto che opta per il regime di imposizione sostitutiva "derogatorio indiretto" può procedere alla **deduzione fiscale** (in via extra-contabile) del maggior valore contabile affrancato, secondo le medesime regole previste dall'[art. 15](#) comma 10 del DL 185/2008 nei casi in cui l'avviamento, i marchi e le altre attività immateriali sono "direttamente" iscritti nel suo bilancio di esercizio.

Se il soggetto che effettua questo affrancamento procede successivamente a una scissione a favore di altre società beneficiarie, si pone il tema di come applicare i criteri stabiliti dal comma 4 dell'[art. 173](#) del TUIR con riguardo al subentro nella specifica posizione soggettiva consistente nel diritto a dedurre extracontabilmente i maggiori valori affrancati.

Poiché gli affrancamenti operati ai sensi dell'[art. 15](#) comma 10-bis e 10-ter del DL 185/2008 decadono "in caso di atti di realizzo riguardanti le partecipazioni di controllo, i marchi d'impresa e le altre attività immateriali o l'azienda cui si riferisce l'avviamento affrancato, anteriormente al quarto periodo di imposta successivo a quello del pagamento dell'imposta sostitutiva" (secondo periodo dell'[art. 1](#) comma 151 della L. 147/2013), la risposta n. 635/2020, in coerenza a quanto affermato, sempre in caso di scissioni, con riguardo al destino delle riserve di rivalutazione in sospensione di imposta, conclude che:

- se la scissione si perfeziona durante il "periodo di vigilanza", il subentro nella posizione soggettiva segue il criterio specifico e pertanto le deduzioni extracontabili post scissione **competono per intero** alla società, tra la scissa e le beneficiarie, nel cui patrimonio permane la partecipazione di controllo affrancata;
- se la scissione si perfeziona quando il "periodo di vigilanza" è già trascorso, il subentro nella posizione soggettiva segue il **criterio proporzionale** e pertanto le deduzioni extracontabili competono alla scissa e alle beneficiarie in proporzione alle quote di patrimonio netto contabile rimaste e trasferite.

Branch italiane di società estere con facoltà di adozione degli IAS/IFRS

Dovrebbe restare ferma però l'ipotesi di esclusione in caso di superamento dei limiti per la redazione del bilancio in forma abbreviata

/ Luca MIELE e Valeria RUSSO

Il reddito (d'impresa) delle branch italiane di società estere è determinato "per **derivazione rafforzata**" sulla base di un apposito rendiconto (economico e patrimoniale) da redigersi secondo i principi contabili stabiliti per i soggetti residenti aventi le medesime caratteristiche. Diviene, quindi, cruciale individuare il corretto set di standard contabili da adottare nella redazione del rendiconto (OIC o IAS/IFRS), avuto riguardo alle disposizioni che impongono per obbligo o facoltà l'adozione dei principi contabili internazionali.

Al fine di dirimere il dubbio è necessario leggere in modo "**coordinato**" alcune previsioni. In primis, a norma dell'[art. 152](#), comma 1 del TUIR "per le società e gli enti commerciali con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, il reddito della stabile organizzazione è determinato in base agli utili e alle perdite ad essa riferibili, e secondo le disposizioni della Sezione I, del Capo II, del Titolo II, sulla base di un apposito rendiconto economico e patrimoniale, da redigersi secondo i principi contabili previsti per i soggetti residenti aventi le medesime caratteristiche, salva quella della emissione di strumenti finanziari ammessi alla negoziazione in mercati regolamentati di qualsiasi Stato membro dell'Unione europea ovvero diffusi tra il pubblico di cui all'articolo 116 testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. [58](#)".

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nel corso di un incontro con la stampa specializzata ([Telefisco 2018](#)), per la determinazione della **base imponibile IRES** dei soggetti non residenti muniti di stabile organizzazione in Italia trova applicazione il principio di derivazione rafforzata. Diviene, quindi, fondamentale per determinare correttamente la base imponibile IRES della stabile organizzazione individuare in base a quali principi contabili è necessario redigere il rendiconto economico e patrimoniale e, in particolare, se sia necessario applicare gli IAS/IFRS o gli OIC.

Si ricorda che in base agli [artt. 2 e 2-bis](#) del DLgs. n. 38/2005, ai fini dell'adozione degli IAS/IFRS nella redazione bilancio di esercizio, è possibile distinguere tre categorie di soggetti: soggetti obbligati; soggetti facoltizzati; soggetti esclusi (o, in altri termini, soggetti cui è fatto **divieto** di applicare i principi contabili internazionali). Nell'ambito della prima categoria, rientrano le società (comprese le banche e gli altri intermediari finanziari) quotate o emittenti strumenti finanziari diffusi tra il pubblico e le imprese di assicurazione che emettono strumenti finanziari quotati e non redigono

il bilancio consolidato.

Nell'ambito della terza categoria, rientrano le società che possono redigere il bilancio in **forma abbreviata**, ai sensi dell'[art. 2435-bis](#) del c.c. Tutti i soggetti che non rientrano né nell'ambito della prima né nella terza categoria sono facoltizzati all'adozione degli IAS/IFRS nella redazione del bilancio di esercizio. Considerato tale assetto normativo, è necessario inquadrare l'obbligo/facoltà per le branch italiane di società estere di adottare i principi contabili internazionali nella redazione del rendiconto economico e patrimoniale.

L'art. 152, comma 1 del TUIR espressamente **esclude** come parametro di riferimento la circostanza che la casa madre sia una società quotata in un mercato regolamentato ovvero abbia strumenti finanziari diffusi tra il pubblico, al fine di evitare un eccessivo aggravio di adempimenti a carico di quei soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia che, pur essendo quotati o avendo emesso strumenti "diffusi", non sono tenuti nel Paese di residenza all'applicazione degli IAS/IFRS per la redazione del proprio bilancio di esercizio (*cfr.* relazione illustrativa al DLgs. n. [147/2015](#)).

Quindi, coordinando tale previsione con l'evoluzione *medio tempore* intervenuta in merito ai soggetti obbligati alla redazione del bilancio in base agli IAS/IFRS con specifico riferimento al venir meno dell'obbligo per le banche e gli altri intermediari finanziari con strumenti finanziari non quotati ([art. 2-bis](#) del DLgs. n. 38/2005, introdotto dall'[art. 1](#), comma 1070, della legge n. 145/2018), è possibile affermare che non vi è mai un obbligo per le stabili organizzazioni di redigere il rendiconto economico e patrimoniale secondo gli IAS/IFRS.

Ciononostante, sembra ragionevole ritenere che le stabili organizzazioni – al pari dei soggetti residenti – siano comunque facoltizzate all'adozione degli IAS/IFRS nella redazione del rendiconto economico e patrimoniale e, quindi, ad esempio, la stabile organizzazione italiana di una società estera quotata o di una banca estera può optare per la redazione del rendiconto applicando gli IAS/IFRS.

Dovrebbero, invece, restare ferme le ipotesi di esclusione dall'applicazione dei principi contabili internazionali e, in particolare, l'ipotesi di **non superamento** dei limiti per la redazione del bilancio in forma abbreviata. Al tale ultimo riguardo, è auspicabile un chiarimento degli organi competenti circa la necessità di operare tale verifica sui "numeri" della casa madre ovvero solo su quelli della stabile organizzazione in Italia.

L'interesse del creditore alla revocatoria resta anche dopo il subentro del fallimento

La soluzione contraria penalizza il creditore che esercita l'azione individuale

/ Antonio NICOTRA

Qualora il curatore del fallimento, subentrato nell'azione **revocatoria** ordinaria promossa dal creditore individuale nei confronti del debitore *in bonis*, ometta di coltivare la domanda, non riproponendola nel giudizio di appello ai sensi dell'[art. 346](#) c.p.c., il creditore individuale rimasto in causa, che abbia riproposto la richiesta di revocatoria in appello, riacquista un **interesse** concreto e attuale all'esame della domanda.

Con tale principio, la Cassazione n. [26520/2020](#) affronta una questione che era rimasta ancora inesplorata.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, riconducibile alle Sezioni Unite n. [29420/2008](#), qualora venga proposta un'azione revocatoria ordinaria e, in pendenza del giudizio, a seguito del sopravvenuto fallimento del debitore, il **curatore** subentri nell'azione ex [art. 66](#) del RD 267/42, accettando la causa nello stato in cui si trova, la legittimazione e l'interesse ad agire dell'attore originario vengono meno, la domanda diviene improcedibile ed egli non ha titolo per partecipare al giudizio.

Specularmente, inoltre, si è osservato che il sopravvenuto fallimento del debitore non determina l'improcedibilità dell'azione revocatoria ordinaria del singolo **creditore**, quando il curatore non manifesti la volontà di subentrare nell'azione, né intraprenda per quell'atto di disposizione un'analoga azione ex art. 66 del RD 267/42 (Cass. SS.UU. n. 29421/2008 e Cass. n. [29112/2017](#)).

Era rimasta inesplorata, invece, la possibilità che l'interesse del creditore individuale alla revocatoria potesse riacquistare attualità e tutela giuridica nel caso in cui il fallimento, già surrogatosi nella revocatoria, avesse manifestato successivamente **disinteresse** a coltivare l'azione.

La pronuncia delle Sezioni Unite n. 29420/2008, in verità, ha affermato la legittimazione **esclusiva** del fallimento subentrato nella revocatoria proposta dal creditore: premesso che il curatore, avvalendosi di una speciale legittimazione sostitutiva, subentra nell'originaria azione del creditore, il maggiore ostacolo ad ammettere la coesistenza di due azioni non risiede nel divieto per il singolo creditore di iniziare o proseguire azioni individuali esecutive sul patrimonio del debitore ([art. 51](#) del RD 267/42) – potendosi obiettare che l'azione revocatoria non è, di per sé, un'azione esecutiva e che il bene oggetto dell'atto di disposizione revocando non fa più parte del patrimonio del debitore – quanto piuttosto nella finalità dell'azione revocatoria di consentire il **soddisfacimento** esecutivo del creditore sul cespite patrimoniale del quale il debitore si sia

spogliato.

Posto che il fallimento e il subentro del curatore nell'azione fanno sì che il cespite, in caso di accoglimento della domanda da parte del giudice, sia destinato a soddisfare non il creditore singolo, bensì l'intera **massa** dei creditori – il bene dovrà essere appreso a fini esecutivi dal curatore e il singolo creditore potrà fruire del ricavato dell'esecuzione secondo le regole del **riparto** concorsuale – ne consegue che la prosecuzione dell'azione individuale sarebbe priva di un **utile** sbocco e, per tale ragione, non potrebbe ravvisarsi l'interesse attuale e concreto dell'originario attore a coltivarla in parallelo all'azione del fallimento.

Sempre le Sezioni Unite hanno ricordato come una parte della dottrina, favorevole alla coesistenza dell'azione individuale con quella del curatore (in ragione della distinzione tra la fase della cognizione e quella della successiva esecuzione), affermi che la domanda del creditore non ha alcuna possibilità di condurre a un'utile iniziativa esecutiva fin quando sussista la possibilità di azione da parte degli organi del fallimento e che ciò conferma che, sin dal subentro del curatore, l'interesse ad agire del creditore individuale, se non cessa del tutto, diviene solo **ipotetico** e residuale.

Un'eventuale pronuncia negativa del giudice sulla revocatoria del curatore segnerebbe anche la sorte della domanda del singolo creditore e, viceversa, una pronuncia positiva sarebbe ineseguibile dal singolo creditore, dovendo cedere all'attività esecutiva degli organi del fallimento.

Il difetto di interesse del creditore individuale sussiste, quindi, fintantoché gli organi fallimentari manifestano interesse a coltivare la **revocatoria**.

In linea con tali argomentazioni (impennate sull'attualità e sulla concretezza dell'interesse ad agire, in funzione della possibilità di soddisfarsi sul bene oggetto di revocatoria), la Cassazione n. 26560/2020 ritiene che l'interesse del creditore **individuale** (rimasto in causa e che abbia insistito nella domanda ex [art. 2901](#) c.c.) riacquisti concretezza e **attualità** laddove il fallimento manifesti disinteresse a coltivare la revocatoria.

L'opposta soluzione non risulterebbe coerente con la *ratio* che giustifica la legittimazione **esclusiva** del fallimento che si attivi per coltivare la revocatoria del creditore individuale e finirebbe col **penalizzare** quest'ultimo, che, oltre a subire il subentro del fallimento, sarebbe impossibilitato a coltivare la revocatoria anche dopo il disinteresse del fallimento.