

Lunedì 11 gennaio 2021

IL CASO DEL GIORNO

Il ricorso con censura solo sul merito implica accettazione dell'eredità

/ Pietro MASTELLONE

L'ingresso nelle posizioni, attive e passive, del de cuius deve essere frutto di una scelta consapevole da parte dei chiamati all'eredità, al fine di scongiurare eventuali e indesiderate [...]

PAGINA 2

IL PUNTO IAS

Derecognition valutativa dei crediti da IFRS 9 senza immediata rilevanza IRES

/ Valeria RUSSO

La *derecognition* dei crediti a seguito di svalutazione derivante dalla mancanza di ragionevoli aspettative di recupero integrale o parziale dei flussi finanziari [...]

PAGINA 9

FISCO

Condomini a "prevalenza residenziale" per il superbonus

Bisogna interrogarsi su quali sono le unità che rilevano ai fini della residenzialità e quale superficie deve essere considerata

/ Marco GALLEA e Arianna ZENI

Le unità immobiliari di imprese (sia esse beni "strumentali" o "patrimonio" o "merce") e quelle di privati "di lusso" (cat. A/1, A/8 e A/9) non godono del c.d. "superbonus" del 110% per gli interventi "trainati" sulle singole unità immobiliari, ma fruiscono della super detrazione per gli interventi "trainanti" eseguiti sulle parti comuni degli edifici condominiali, se partecipano alle spese quali condòmini.

Nella circ. Agenzia delle Entrate n. 24/2020, sorprendentemente (si vedano "Sul superbonus chiarimenti dell'Agenzia che alimentano dubbi" del 10 agosto 2020 e il Quaderno n. 155) e suscitando molte perplessità (non ravvisandosi nel testo dell'art. 119 del DL 34/2020 alcun riferimento in tal senso), si afferma che il superbonus si applicherebbe esclusivamente per gli interventi effettuati sulle parti comuni di edifici **condominiali** "prevalentemente **residenziali**".

In altre parole, per le spese per inter-

venti **"trainanti"** sulle parti comuni condominiali:

- se nel condominio la superficie complessiva delle unità immobiliari "destinate a residenza" è superiore al 50% della superficie complessiva del compendio immobiliare, la detrazione del 110% compete anche ai proprietari/detentori di unità "non residenziali" o residenziali "di lusso" (cfr. circ. Agenzia delle Entrate n. 30/2020, § 4.4.4);
- se il condominio non è "residenziale", il superbonus compete soltanto ai proprietari/detentori delle unità "residenziali".

Pur ribadendo che **nel dettato normativo non si distingue fra condomini residenziali e non**, bisogna quindi interrogarsi su quando un edificio può essere considerato "prevalentemente residenziale". A nulla rilevando a questi fini la "residenza anagrafica" o "dimora abituale" degli occupanti delle unità immobiliari, sembra logico considerare "condominio prevalentemente residenziale" quello in [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Decreto attuativo non necessario per il regime degli impatriati agli sportivi

Conferimenti della S.O. italiana con plusvalori latenti sulle partecipazioni tassati

Rifiuto del vaccino con conseguenze per il rapporto di lavoro

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

CONTABILITÀ

Stop alla svalutazione dei titoli anche nel bilancio 2020

/ Silvia LATORRACA

Ai fini della redazione del bilancio 2020 è possibile continuare a fruire della possibilità di non svalutare i titoli iscritti nell'attivo circolante. Il DM 17 luglio 2020 ha, [...]

PAGINA 4

Il ricorso con censura solo sul merito implica accettazione dell'eredità

La rinuncia tardiva all'eredità non cancella l'accettazione tacita

/ **Pietro MASTELLONE**

L'ingresso nelle posizioni, attive e passive, del *de cuius* deve essere frutto di una scelta consapevole da parte dei chiamati all'eredità, al fine di scongiurare eventuali e indesiderate responsabilità fiscali.

All'apertura della successione *mortis causa* i successori vengono individuati per legge o per testamento (c.d. vocazione), ma è solo con la **chiamata all'eredità** (c.d. delazione) che questi ricevono la vera e propria "offerta" del diritto di succedere, sorgendo il diritto-potere di accettare espressamente l'eredità, in modo puro e semplice o con beneficio di inventario, oppure tacitamente.

La delazione conferisce, per usare un gioco di parole, un diritto al diritto di succedere.

Mentre l'accettazione espressa è effettuata con atto pubblico o scrittura privata, ben più nebulosa è quella **tacita**, per cui l'[art. 476](#) c.c. richiede il compimento di anche un solo atto "che presuppone necessariamente la sua volontà di accettare e che non avrebbe il diritto di fare se non nella qualità di erede". Se i chiamati all'eredità non intendono accettare l'eredità, devono stare molto attenti a non realizzare comportamenti in grado di integrare un'accettazione tacita, determinando l'acquisto involontario dell'eredità e il definitivo ottenimento della qualità di erede, posto che *semel heres, semper heres*.

L'accettazione tacita presuppone, infatti, il compimento di atti che non possano giustificarsi come realizzati da un soggetto che non agisca come erede, quale il mero chiamato all'eredità oppure l'esecutore testamentario. Nonostante la norma sembri sottintendere un'effettiva volontà, inespressa, di accettazione, l'orientamento prevalente tende a ritenere che il legislatore abbia voluto presumere la sussistenza di detto elemento soggettivo al ricorrere di alcuni atti che, obiettivamente, presuppongono la qualifica di erede. L'accettazione tacita viene, quindi, inquadrata in base a un **approccio c.d. oggettivista** che effettua una valutazione complessiva del comportamento del chiamato. Nella casistica, questa si è considerata **perfezionata** in presenza delle seguenti **attività**: compimento di una voltura catastale; riscossione di un assegno in favore del *de cuius*; conferimento di procura a vendere determinati beni ereditari; attività procuratorie o di gestione finalizzate a dare esecuzione alle disposizioni testamentarie, quale la richiesta al notaio di iscrizione catastale di beni relitti; adesione, o non opposizione,

alla divisione consensuale dell'asse; presentazione dell'istanza di condono fiscale per la definizione di una lite pendente; compimento di atti transattivi; proposizione di azioni giudiziarie ulteriori rispetto agli atti consentiti ex [art. 460](#) c.c., quale la domanda diretta a ricostituire l'integrità del patrimonio ereditario, l'azione nei confronti del debitore del *de cuius*, la domanda per ottenere la divisione ereditaria, l'azione di riduzione, la costituzione in giudizio per proseguire il processo di cui il *de cuius* era parte, l'impugnazione del testamento, l'azione di regolamento di confini e la domanda di ammissione al gratuito patrocinio.

Con la decisione n. [23989](#) del 29 ottobre 2020 la Cassazione ha arricchito la gamma di ipotesi di accettazione tacita, pronunciandosi in un caso ove la vedova e i due figli avevano impugnato un avviso per corrispettivi non contabilizzati e maggiore IVA relativi all'impresa del defunto. Il punto cruciale consisteva nel verificare se la rinuncia all'eredità, effettuata per **atto nota-**

rile e prodotta in grado di appello, risultasse valida e, quindi, tale da rendere illegittima la pretesa erariale. La Suprema Corte ha, tuttavia, reputato che la condotta dei chiamati all'eredità integrasse inequivocabilmente la loro acquisita qualifica di eredi. Se, infatti, l'assunzione della veste di erede consegue solo all'accettazione, espressa o tacita, dell'eredità e non dalla mera chiamata né dalla presentazione della denuncia di successione, la [rinuncia all'eredità](#) è un atto esperibile solo dal chiamato all'eredità e che lo esonera dal rispondere dei debiti del *de cuius*.

Occorre contestare lo status di erede

Ciò detto, la rinuncia effettuata successivamente al primo atto difensivo avverso l'avviso ricevuto non può ritenersi in grado di spiegare i propri effetti, perché effettuata non già da un mero chiamato all'eredità, bensì da un **erede divenuto tale** a seguito di accettazione tacita. Nel caso di specie, non avendo i successori obiettato nel ricorso il difetto di titolarità passiva, ma contestando l'accertamento nei profili di merito, hanno posto in essere un comportamento che travalicava una mera attività conservativa del patrimonio ereditario.

La sentenza è, quindi, un utile monito per il contegno processuale che deve essere osservato dai familiari che impugnino un atto contenente pretese fiscali generate dal *de cuius*.

Condomini a “prevalenza residenziale” per il superbonus

Bisogna interrogarsi su quali sono le unità che rilevano ai fini della residenzialità e quale superficie deve essere considerata

/ **Marco GALLEA e Arianna ZENI**

Le unità immobiliari di imprese (siano esse beni “strumentali” o “patrimonio” o “merce”) e quelle di privati “di lusso” (cat. A/1, A/8 e A/9) non godono del c.d. “superbonus” del 110% per gli interventi “trainati” sulle singole unità immobiliari, ma fruiscono della super detrazione per gli interventi “trainanti” eseguiti sulle parti comuni degli edifici condominiali, se partecipano alle spese quali condòmini.

Nella circ. Agenzia delle Entrate n. [24/2020](#), sorprendentemente (si vedano [“Sul superbonus chiarimenti dell’Agenzia che alimentano dubbi”](#) del 10 agosto 2020 e il Quaderno n. [155](#)) e suscitando molte perplessità (non ravvisandosi nel testo dell’[art. 119](#) del DL 34/2020 alcun riferimento in tal senso), si afferma che il superbonus si applicherebbe esclusivamente per gli interventi effettuati sulle parti comuni di edifici **condomiziali** “prevalentemente **residenziali**”.

In altre parole, per le spese per interventi “**trainanti**” sulle parti comuni condominiali:

- se nel condominio la superficie complessiva delle unità immobiliari “destinate a residenza” è superiore al 50% della superficie complessiva del compendio immobiliare, la detrazione del 110% compete anche ai proprietari/detentori di unità “non residenziali” o residenziali “di lusso” (*cfr.* circ. Agenzia delle Entrate n. [30/2020](#), § 4.4.4);

- se il condominio non è “residenziale”, il superbonus compete soltanto ai proprietari/detentori delle unità “residenziali”.

Pur ribadendo che **nel dettato normativo non si distingue fra condomini residenziali e non**, bisogna quindi interrogarsi su quando un edificio può essere considerato “prevalentemente residenziale”. A nulla rilevando a questi fini la “residenza anagrafica” o “dimora abituale” degli occupanti delle unità immobiliari, sembra logico considerare “condominio prevalentemente residenziale” quello in cui la superficie delle “unità abitative” (comprese quelle accatastate nelle categorie A/1, A/8 e A/9 – circ. Agenzia delle Entrate n. [30/2020](#), § 4.4.2) supera quella delle unità “non abitative”.

Operativamente, per qualificare tale prevalenza, dovrebbe però essere chiarito se occorre fare riferimento alla **metratura** c.d. “commerciale” o a quella “calpestabile” o “catastale” e se la metratura di alcune pertinenze vada conteggiata per intero o in quota parte. Si pensi ai balconi e terrazzi e alle cantine: per queste ultime dal 2020 l’Agenzia delle Entrate (ex Territorio) richiede vengano censite autonomamente come magazzini

nell’intera loro superficie (anche se non collegate ad altra unità), mentre commercialmente (e in precedenza anche ai fini catastali) si conteggiano solo in quota parte. E, ancora, va chiarito se cantine e box auto, ai fini della verifica di prevalenza, vadano conteggiati in base alla loro “**natura**” non abitativa o, anche agli effetti del superbonus, vada valorizzata la loro **pertinenzialità** a unità abitative (in tal senso si erano espresse la circ. Min. Finanze 7 aprile 2000 n. [71](#) con riguardo alla definizione di edificio Tupini e la Cass. 18 maggio 92 n. [5948](#)).

Tenuto conto che anche compendi immobiliari simili hanno ognuno distinte peculiarità, pare preferibile lasciare al **tecnico asseveratore** la scelta del criterio più rispondente alle specifiche caratteristiche del condominio analizzato, purché la scelta del criterio sia ragionevole e possa essere motivata.

Ininfluyente se un’unità abitativa è di proprietà di impresa

Non dovrebbero esserci dubbi che, ai fini del conteggio di confronto, conti **esclusivamente** la caratteristica di unità “**abitativa**” e “non abitativa”, e sia **ininfluente** chi ne sia il **proprietario/detentore**. Quindi anche un’unità immobiliare “abitativa” posseduta da un’impresa (bene “patrimonio” o “merce” che sia) è unità “abitativa” e come tale deve essere conteggiata per determinare la “prevalenza residenziale o meno” del condominio.

Qualche perplessità a tal proposito suscita l’ultima circ. n. [30/2020](#) (§ 4.4.4) ove l’Agenzia delle Entrate, seppur in altro contesto (determinazione dell’ammontare massimo fruibile dal condominio) e seppur a titolo di esempio, con riferimento alle unità “non residenziali”, aggiunge: “ad esempio strumentale o merce”. Un’unità immobiliare “strumentale” in genere è unità “non abitativa”, mentre un’unità immobiliare “merce” può essere, a seconda delle sue caratteristiche e della sua classificazione catastale, unità “abitativa” o unità “non abitativa” e come tale va conteggiata.

Pertanto ogni interpretazione di prassi che **complica** l’approvazione condominiale degli interventi trainanti sulle parti comuni appare in contrasto con le finalità del superbonus di migliorare sensibilmente l’efficienza ambientale e la staticità sismica dei fabbricati, nonché di alimentare la ripresa congiunturale post-pandemica.

Stop alla svalutazione dei titoli anche nel bilancio 2020

Il MEF ha prorogato la disposizione che consente di mantenere i titoli del circolante al valore risultante dal bilancio precedente

/ Silvia LATORRACA

Ai fini della redazione del bilancio 2020 è possibile continuare a fruire della possibilità di non svalutare i titoli iscritti nell'attivo circolante. Il DM [17 luglio 2020](#) ha, infatti, esteso all'esercizio 2020 la **disposizione derogatoria** contenuta l'[art. 20-quater](#) del DL 119/2018 (conv. L. [136/2018](#)).

Tale norma consente ai soggetti OIC di mantenere i titoli iscritti nell'attivo circolante ai medesimi valori risultanti dal bilancio precedente, **evitando la svalutazione** al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, fatta salva l'ipotesi in cui la perdita abbia carattere durevole.

La deroga, originariamente introdotta per l'esercizio 2018 per far fronte alla situazione di turbolenza dei mercati finanziari, è stata successivamente estesa all'esercizio 2019.

La proroga all'esercizio 2020 si giustifica in considerazione del "permanere di una situazione di **volatilità dei corsi**", peraltro accentuata dall'emergenza sanitaria conseguente alla diffusione del coronavirus.

Per quanto attiene nello specifico alla **decorrenza**, il DM 17 luglio 2020, con una indicazione non prettamente puntuale ove riferita alla redazione del bilancio, stabilisce che l'[art. 20-quater](#) del DL 119/2018 si applica "anche per tutto l'esercizio 2020".

Sembra, quindi, corretto riferire la proroga, per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, ai bilanci relativi all'esercizio 2020.

In relazione all'**ambito soggettivo** di applicazione, si ricorda che l'[art. 20-quater](#) comma 1 del DL 119/2018 fa riferimento ai "soggetti che non adottano i principi contabili internazionali".

La deroga in esame si applica, quindi, ai soggetti che redigono il bilancio secondo le disposizioni del codice civile e i principi contabili nazionali.

La facoltà di non svalutare i titoli può essere fatta valere, inoltre, dai soggetti di cui all'[art. 2-bis](#) del DLgs. 38/2005, cioè i soggetti (per la maggior parte banche, intermediari finanziari e imprese di assicurazione), i cui titoli non siano ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato, che hanno la facoltà (ove erano, invece, in precedenza obbligati) di applicare i principi contabili internazionali a decorrere dall'esercizio 2018 per i soggetti "solari".

Come confermato dal documento interpretativo OIC [4](#), nell'accezione della norma, il termine "titoli" deve essere inteso in senso ampio, tale da ricomprendere sia i **titoli partecipativi** (azioni, quote di srl e strumenti finanziari assimilati), sia i **titoli di debito** (obbligazioni,

titoli di Stato, quote di fondi comuni di investimento, ecc.).

Sempre in riferimento all'ambito oggettivo di applicazione, si ricorda che la norma si applica **anche** ai titoli **non quotati**.

Sono esclusi, invece, gli strumenti finanziari derivati, ancorché possano essere classificati nell'attivo circolante, in quanto gli stessi sono valutati al *fair value* ai sensi dell'[art. 2426](#) comma 1 n. 11-bis c.c. e non al minore tra il costo e il valore di mercato.

In caso di titoli acquistati durante l'esercizio cui si riferisce il bilancio (nella specie nell'esercizio 2020), il riferimento per la valutazione non è il valore risultante dall'ultimo bilancio approvato (2019), bensì il costo di acquisto.

È consentita l'**applicazione parziale** della norma: la deroga può, quindi, essere applicata a tutti i titoli presenti nel portafoglio non immobilizzato ovvero a specifici titoli, ancorché emessi dal medesimo emittente ma di specie diversa, ma occorre motivare adeguatamente la scelta effettuata in Nota integrativa, specificando i criteri seguiti per l'individuazione dei titoli oggetto di deroga.

Condizione per l'applicazione del regime derogatorio è che la perdita di valore del titolo **non abbia carattere durevole**, parametro questo che qualifica (nel regime ordinario di valutazione) i soli titoli iscritti tra le immobilizzazioni e che deve essere determinato in base alle previsioni dei documenti OIC [20](#) e OIC [21](#).

La valutazione in merito alla durevolezza della perdita costituisce, peraltro, uno degli aspetti più problematici della disposizione, specie in relazione ai bilanci successivi a quello di prima applicazione della deroga. La proroga della disposizione potrebbe, infatti, costituire la conferma che le perdite hanno carattere di durevolezza, in quanto riferite a un arco temporale che si potrebbe considerare ultrannuale.

Tali considerazioni risultano particolarmente pertinenti in relazione all'esercizio 2020, su cui evidentemente si riflettono gli effetti della pandemia.

La norma prevede specifici obblighi in merito alla **distribuzione degli utili** derivanti dalla mancata svalutazione dei titoli iscritti nell'attivo circolante soltanto con riferimento alle imprese del settore assicurativo e ai soggetti di cui all'[art. 2-bis](#) del DLgs. 38/2005 che hanno la facoltà di applicare i principi IAS/IFRS.

Si ricorda, infine, che, in caso di applicazione della deroga, è necessario fornire **adeguata informativa** nella Nota integrativa e nella Relazione sulla gestione.

Decreto attuativo non necessario per il regime degli impatriati agli sportivi

Ingiusta l'esclusione: l'emanazione del DPCM previsto dalla norma è solo volta a definire i risvolti operativi per il versamento del contributo dello 0,5%

/ Gianmarco TORTORA e Michele BARCELLONA

Con la circolare 28 dicembre 2020 n. 33, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti interpretativi in merito alle modifiche normative che hanno da ultimo ridisegnato, con efficacia a partire dal periodo d'imposta 2019, il regime agevolativo per lavoratori **impatriati** di cui all'[art. 16](#) del DLgs. 14 settembre 2015 n. 147.

Per quanto qui di interesse, si ricorda che, per effetto di tali modifiche – apportate dal DL 30 aprile 2019 n. 34 e dal DL 26 ottobre 2019 n. 124 – la platea dei beneficiari del regime degli impatriati è stata estesa anche agli **sportivi professionisti** di cui alla L. 23 marzo 1981 n. 91, limitatamente ai trasferimenti di residenza effettuati a partire **dal 30 aprile 2019**.

Da un punto di vista tecnico, il citato art. 16 è stato modificato attraverso l'aggiunta di due distinti commi:

- il comma 5-*quater*, ai sensi del quale – ferme restando le condizioni di accesso al regime degli impatriati fissate dai precedenti commi della stessa norma – i redditi agevolabili prodotti dagli sportivi professionisti concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al **50%** del loro ammontare;
- il comma 5-*quinqües*, in base al quale l'esercizio dell'opzione per il regime “comporta il versamento di un **contributo** pari allo **0,5 per cento** della base imponibile ... Con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri ... sono definiti i criteri e le modalità di attuazione del presente comma”.

Ciò premesso, la circolare – citando a supporto un parere conforme del Ministero dell'Economia e delle finanze – ha precisato che il regime degli impatriati **non può essere riconosciuto** agli sportivi professionisti fin tanto che non sarà adottato il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri menzionato dal comma 5-*quinqües*.

In altri termini, sembrerebbe che, nei confronti degli sportivi professionisti, l'Amministrazione finanziaria subordini l'applicazione del regime degli impatriati alla preventiva adozione del DPCM.

Questa soluzione, tuttavia, non sembra trovare adeguato riscontro normativo.

La lettura del comma 5-*quinqües*, infatti, conduce ad affermare che l'emanazione del DPCM sia unicamente volta a definire i **risvolti operativi** concernenti il versamento del menzionato contributo dello 0,5%, e non invece a rendere efficace la disciplina dettata dal precedente comma 5-*quater*.

Da questo punto di vista, pare dunque di poter affermare che il comma 5-*quinqües* si configuri come norma **strumentale**, che si limita a imporre un obbligo di versamento conseguente all'accesso al regime degli impatriati da parte degli sportivi professionisti. I presupposti di tale accesso dovrebbero, invece, continuare a essere quelli enucleati dal comma 1 dell'art. 16 del DLgs. n. 147/2015.

In altre parole, l'applicazione del regime degli impatriati agli sportivi professionisti **non** necessita di alcun **decreto attuativo**. Tant'è vero che nelle istruzioni alle dichiarazioni dei redditi per l'anno 2019 la stessa Agenzia delle Entrate ha indirettamente confermato l'immediata applicabilità dei benefici fiscali agli sportivi professionisti indicando il codice specifico da inserire nella dichiarazione (cod. 9) e limitandosi a ribadire che dovrà essere altresì effettuato il versamento dello 0,5% secondo le regole individuate dal DPCM, ma senza subordinare l'applicazione del regime degli impatriati all'emanazione di quest'ultimo.

Auspicabile l'adozione del decreto quanto prima con valenza “retroattiva”

L'incertezza che si è venuta a creare sul tema non è di poco conto, se si considerano anche le possibili ripercussioni sui sostituti di imposta (e, cioè, le **società sportive**) che hanno già effettuato, versato e dichiarato le ritenute a titolo d'acconto in misura ridotta.

Benché, come detto, non ci sembra che l'applicabilità del regime agli sportivi professionisti sia condizionata all'emanazione del DPCM, è auspicabile a questo punto che il Governo lo adotti quanto prima specificando espressamente la sua valenza “retroattiva” al 2019.

Conferimenti della S.O. italiana con plusvalori latenti sulle partecipazioni tassati

Nella prassi dell'Agenzia trova conferma il principio secondo cui per siffatti conferimenti si applica la neutralità fiscale di cui all'art. 176 del TUIR

/ Luca MIELE

I **conferimenti** dell'intera **stabile organizzazione italiana** comportano la tassazione dei **plusvalori latenti** sulle partecipazioni scambiate. In tal senso la risposta n. [633/2020](#) dell'Agenzia delle Entrate conferma l'interpretazione già fornita nella ris. n. [63/2018](#), seppure siano diversi i casi analizzati; infatti, quest'ultima si riferisce al conferimento di una stabile organizzazione in Italia in favore di una società residente mentre la fattispecie esaminata nella più recente pronuncia si riferisce al conferimento di una stabile organizzazione situata in Italia da parte di una società non residente in favore di una società residente in un altro Paese Ue.

Nella prassi dell'Agenzia trova innanzitutto conferma il principio secondo cui per siffatti conferimenti si applica la **neutralità fiscale** di cui all'[art. 176](#) del TUIR; pertanto, non si determina alcun realizzo delle plusvalenze e delle minusvalenze relative all'azienda oggetto del conferimento per quanto riguarda i beni effettivamente mantenuti in Italia e ivi confluiti in una (altra) stabile organizzazione, sempreché la conferitaria (cioè stabile organizzazione conferitaria) subentri nella posizione della conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda conferita.

Si applica anche il comma 4 dell'art. 176 del TUIR; pertanto il soggetto conferente prende in carico le **partecipazioni** ricevute al **medesimo valore fiscale** dei beni conferiti. In altre parole, l'art. 176 implica che la conferente: consideri iscritte le partecipazioni ricevute nel proprio "bilancio"; e assuma, quale loro valore fiscalmente riconosciuto, quello dell'azienda oggetto del conferimento. La neutralità fiscale del conferimento di una stabile organizzazione italiana è, quindi, in radice condizionata al fatto che, per effetto di detta operazione, la partecipazione nella conferitaria confluisca nella contabilità della stabile organizzazione "conferente" da cui "provengono" gli asset conferiti.

Diversamente, ferma restando la non imposizione delle plusvalenze sui beni conferiti, viene considerata operazione **realizzativa tassabile** quella in cui la partecipazione ricevuta in cambio dell'azienda venga assegnata alla **casa madre** direttamente all'atto del conferimento oppure – nel caso venga mantenuta in Italia una stabile organizzazione a cui la partecipazione sia funzionalmente connessa – venga assegnata in un momento successivo. La neutralità sulla partecipazione è pertanto condizionata alla confluenza della stessa nella stabile organizzazione italiana del conferente. Detta soluzione, secondo l'Agenzia delle Entrate, è coerente con l'applicazione del principio/finzione elabora-

to in ambito OCSE che vede la stabile organizzazione quale impresa **indipendente, distinta e separata** dalla casa madre da cui promana. Inoltre, è in linea con il contenuto del Commentario dell'OCSE all'[art. 13](#) del modello di Convenzione fiscale sui redditi e sul patrimonio, secondo il quale: "in alcuni Stati il trasferimento di un'attività da una stabile organizzazione situata nel territorio di uno Stato ad una stabile organizzazione o alla casa madre della medesima impresa situata in un altro Stato è assimilata all'alienazione della proprietà. L'articolo non impedisce di tassare gli utili o le plusvalenze che considera maturate in connessione con tale trasferimento, purché, tuttavia, tale tassazione sia in accordo con l'art. 7".

Le **criticità** di una tale soluzione sono state più volte evidenziate. In primo luogo, si osserva che nel conferimento della (intera) stabile organizzazione, e la conseguenziale attribuzione diretta della partecipazione in capo al conferente, l'assegnazione della partecipazione avviene direttamente in capo all'entità estera in quanto la stabile si estingue (o la partecipazione non è effettivamente connessa alla medesima). E, in tal caso, l'assoggettamento a imposta della plusvalenza sulla partecipazione sarebbe contraria all'oggetto e allo scopo della Direttiva [2009/133/Ce](#) in quanto evento immediatamente collegato al conferimento. Infatti, secondo la stessa ([art. 10](#)), lo Stato in cui è situata la stabile organizzazione deve **rinunciare** a ogni diritto di imposizione della stabile organizzazione, a meno che non siano riscontrabili i presupposti di eventuali comportamenti abusivi.

È stato anche osservato che il comma 4 dell'art. 176 – che costituisce la "chiave" dell'interpretazione dell'Agenzia – è una norma che riguarda la **valorizzazione** e la **continuità fiscale** e non anche il regime fiscale; estende cioè il costo fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita alla partecipazione, ma non impone una contabilizzazione della stessa nel bilancio della stabile.

È stato altresì evidenziato che l'interpretazione dell'Agenzia risulterebbe in contrasto con la disciplina sulla **exit tax** di cui all'[art. 166](#) del TUIR in quanto il presupposto di imposizione ivi previsto è l'appartenenza della partecipazione al patrimonio della stabile organizzazione e il successivo trasferimento della medesima; dovrebbero invece essere escluse le ipotesi in cui le partecipazioni derivanti dal conferimento di beni di una stabile organizzazione non entrino sin dall'origine a far parte del patrimonio della medesima.

Rifiuto del vaccino con conseguenze per il rapporto di lavoro

Senza obbligo di vaccinazione è auspicabile che il legislatore dia indicazioni ai datori di lavoro su come gestire la tutela della salute sul posto di lavoro

/ Luca NEGRINI

L'inizio della campagna di vaccinazione contro il COVID-19, che non è stata accompagnata dalla previsione della **obbligatorietà** per legge del vaccino, ha immediatamente posto una questione relativa al comportamento cui sia tenuto il datore di lavoro qualora un suo dipendente rifiuti di sottoporsi.

Nell'immediato il problema si pone per gli operatori sanitari e sociosanitari delle strutture pubbliche e private, nonché per il personale dei presidi residenziali per anziani (RSA), che sono stati individuati dal Ministero della Salute come **categorie prioritarie** di soggetti destinatari del vaccino e dai quali sta quindi iniziando la relativa campagna di somministrazione.

Nel tempo, una volta che saranno progressivamente estesi i soggetti da vaccinare, a fronte del progressivo aumento della disponibilità del prodotto, la questione è destinata però ad estendersi anche ad altre categorie di datori di lavoro, diverse dai titolari di strutture sanitarie e RSA. Il problema sorge perché, evidentemente, chi non si sottopone al vaccino aumenta in modo significativo le possibilità di contrarre l'infezione da Sars-Cov-2 e, di conseguenza, di essere veicolo per il contagio di colleghi di lavoro e di terzi, con cui il lavoratore sia destinato a venire in contatto nell'esercizio della sua **attività lavorativa**. Pensiamo, ad esempio, al caso eclatante di un operatore sociosanitario di una RSA, che nell'esercizio della sua normale attività è costantemente a contatto non solo con i suoi colleghi, ma anche con gli ospiti della residenza per anziani, che sono tra i soggetti maggiormente a rischio qualora contraggano il virus.

La questione che si pone è quindi duplice, perché riguarda, da un lato, il piano della **tutela della salute** dei propri dipendenti e quindi dei colleghi di lavoro del dipendente che rifiuta di sottoporsi alla vaccinazione, ma dall'altro lato anche quella dei terzi con cui il lavoratore ha rapporti in esecuzione della sua prestazione lavorativa. Rispetto alla tutela dei propri dipendenti una mancata reazione da parte del datore di lavoro di fronte al rifiuto di un lavoratore di sottoporsi al vaccino potrebbe forse ritenersi ammissibile, senza che questo comporti una violazione degli **obblighi di sicurezza** imposti dalla normativa in materia di sicurezza sul lavoro ed in particolare dall'[art. 2087](#) c.c., purché questa sia accompagnata da una rigorosa applicazione dei protocolli di sicurezza concordati in sede sindacale.

Questa conclusione potrebbe trovare il suo fondamento nella previsione di cui all'[art. 29-bis](#) del DL 23/2020,

introdotta dalla legge di conversione [40/2020](#), secondo cui "ai fini della tutela contro il rischio di contagio da COVID-19, i datori di lavoro pubblici e privati adempiono all'obbligo di cui all'[articolo 2087](#) del codice civile mediante l'applicazione delle prescrizioni contenute nel **protocollo** condiviso di regolamentazione delle misure per il contrasto e il contenimento della diffusione del COVID-19 negli ambienti di lavoro", protocollo sottoscritto il 24 aprile 2020 tra il Governo e le parti sociali, nonché negli altri protocolli e linee guida di settore richiamati dall'[art. 1](#) comma 14 del DL 33/2020.

Essendo, però, la previsione dell'[art. 29-bis](#) limitata agli obblighi di tutela della salute dei lavoratori di cui all'[art. 2087](#) c.c., questa norma non risolve comunque la questione per quanto riguarda la **responsabilità del datore di lavoro** inerte nei confronti dei terzi con cui venga in contatto in occasione di lavoro il dipendente che abbia rifiutato il vaccino, responsabilità che potrebbe porsi sia sul piano contrattuale che su quello extracontrattuale qualora si verifichi un contagio.

Sospensione non retribuita se il mutamento di mansioni non è possibile

In questo caso, prudenzialmente, il datore di lavoro dovrebbe attivarsi per evitare che il lavoratore maggiormente esposto al rischio di contagio, in quanto non vaccinato, venga a contatto con altri soggetti, esonerandolo quindi da mansioni che prevedano tale contatto. Per tornare all'esempio iniziale, è prudente non impiegare l'operatore sociosanitario che si sia rifiutato di vaccinarsi nell'assistenza agli anziani, almeno fino a quando durerà l'epidemia di COVID-19, ma questa scelta ha inevitabilmente riflessi sulla gestione del suo rapporto di lavoro. Qualora non sia ipotizzabile un suo diverso impiego, dovrebbe essere riconosciuta al datore di lavoro quanto meno la possibilità di **sospendere il lavoratore**, senza diritto alla retribuzione, per impossibilità di utilizzare la sua prestazione fino al termine della pandemia o addirittura di licenziarlo, qualora il perdurare di tale impossibilità sia tale da far venire meno l'interesse all'esecuzione della prestazione ai sensi dell'[art. 1256](#) c.c.

È evidente, però, che iniziative di questo genere sono destinate a creare **contenzioso**, per cui sarebbe auspicabile un intervento del legislatore che, scegliendo di non rendere obbligatorio il vaccino per nessuna categoria, indichi anche al datore di lavoro la strada da seguire.

Esenzione IVA per il factoring da valutare caso per caso

Occorre considerare la concreta configurazione del rapporto e il suo scopo pratico

/ **Mirco GAZZERA**

Le operazioni di [factoring](#) sono **esenti** IVA se lo "scopo pratico" delle stesse rivela una natura finanziaria, mentre configurano prestazioni di **servizi imponibili** IVA se, nel loro nucleo essenziale, consistono nel recupero e nell'incasso dei crediti di un terzo. Si tratta del principio di diritto enunciato dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. [27648](#) del 3 dicembre 2020.

Il caso esaminato riguarda una **società consortile** che ha ceduto a due società di factoring i crediti maturati nei confronti dei propri clienti. Le relative commissioni e spese sono state riaddebitate dalla società consortile ai consorziati. L'Agenzia delle Entrate ha recuperato, fra l'altro, l'IVA relativa ai contratti di factoring ritenendo non applicabile l'esenzione di cui all'[art. 10](#) comma 1 n. 1 del DPR 633/72.

A tale proposito, la Corte di Cassazione ha premesso che il nucleo fondamentale del contratto di factoring è costituito da un **accordo complesso**, in base al quale un'impresa specializzata (factor) si obbliga ad acquistare, per un periodo di tempo determinato e rinnovabile, la totalità o parte dei crediti di cui un imprenditore è o diventerà titolare.

In particolare, secondo la giurisprudenza Ue (es. Corte di Giustizia causa [C-305/01](#)), occorre distinguere fra:

- factoring in senso **proprio**, che prevede la cessione dei crediti pro soluto, dunque ponendo il rischio d'insolvenza del cliente a carico del factor;
- factoring in senso improprio, che comporta la cessione dei crediti pro solvendo (o salvo buon fine), ossia con diritto del factor di rivalsa nei confronti del fornitore, in caso di insolvenza del cliente.

Il factoring in senso proprio è sicuramente qualificabile come **prestazione di servizi imponibile** IVA, poiché l'operazione consiste nel sollevare il cedente dal recupero dei crediti e dal rischio di mancato pagamento degli stessi. Tale servizio è remunerato con la differenza tra il valore nominale dei crediti ceduti dal fornitore e l'importo che quest'ultimo riceve dal factor a titolo di pagamento per la cessione. La sussistenza di un corrispettivo per il servizio prestato distingue il factoring dalla cessione di credito.

Secondo la Cassazione, però, anche la prestazione resa dal factor in esecuzione di un factoring in senso **im-**

proprio (ossia pro solvendo) potrebbe configurare un'operazione imponibile IVA, a determinate condizioni.

Si deve tenere presente, infatti, che il contratto di factoring può seguire **più modelli** in base ai quali può variare anche la causa. Per esempio:

- nel factoring pro solvendo con anticipazioni da parte del factor, il contratto diventa una comune operazione di finanziamento contro cessione pro solvendo dei crediti;
- nel factoring pro soluto con anticipazioni da parte del factor, invece, alla causa propria del factoring si unisce quella di finanziamento, qualificabile come mutuo del factor.

Pertanto, è sempre necessaria un'**indagine per verificare** quale sia l'aspetto prevalente nello scopo pratico del contratto. Di conseguenza, il giudice di merito non può limitarsi ad affermare apoditticamente che, nel contratto di factoring, l'obbligazione avente a oggetto la gestione e l'incasso di crediti è da considerare meramente accessoria a quella di finanziamento. Occorre dare conto "della concreta configurazione del rapporto e dello scopo pratico che lo ha animato".

Anche per la prassi rileva la natura dell'operazione

Sotto questo profilo, la prassi amministrativa appare **conforme** al citato orientamento espresso dalla Corte di Cassazione.

Infatti, nella ris. Agenzia delle Entrate n. [32/2011](#), è stata evidenziata la necessità di esperire, di volta in volta, un'indagine per individuare la corretta natura dell'operazione concretamente realizzata, tenuto conto che:

- se la causa del contratto consente al prestatore di ottenere una gestione dei crediti rivolta essenzialmente al **recupero** degli stessi, l'operazione è imponibile IVA essendo da qualificare come recupero crediti;
- se, con il contratto di factoring, il creditore vuole ottenere un **finanziamento** (in sostanza, una monetizzazione anticipata dei propri crediti), per il quale paga una commissione, sussiste un'operazione finanziaria esente IVA.

Derecognition valutativa dei crediti da IFRS 9 senza immediata rilevanza IRES

Per l'Agenzia non rientra nella presunzione di deducibilità delle perdite derivanti dalla cancellazione dei crediti dal bilancio

/ Valeria RUSSO

La *derecognition* dei crediti a seguito di svalutazione derivante dalla mancanza di ragionevoli aspettative di recupero integrale o parziale dei flussi finanziari contrattuali **non rientra** nella presunzione di deducibilità delle perdite derivanti dalla cancellazione dei crediti dal bilancio.

Con la risposta a interpello n. [638](#) del 2020, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che non integra gli elementi certi e precisi cui l'[art. 101](#), comma 5 del TUIR l'ipotesi di *write-off* dei crediti prevista dal § 5.4.4 dell'IFRS 9.

In base al § 5.4.4. dell'IFRS 9, "l'entità deve ridurre direttamente il valore contabile lordo dell'attività finanziaria quando non ha ragionevoli aspettative di recuperarla integralmente o parzialmente. La svalutazione costituisce un caso di eliminazione contabile". Sotto il profilo fiscale, si è, quindi, posto il dubbio se anche tale ipotesi di *derecognition* del credito consenta la **deducibilità ai fini IRES** della "perdita" su crediti a seguito della cancellazione dal bilancio.

La risposta in senso negativo dell'Agenzia delle Entrate si fonda sulle seguenti considerazioni.

In primo luogo, viene osservato che la disposizione dell'art. 101, comma 5 del TUIR che consente la deduzione delle perdite su crediti all'atto della cancellazione degli stessi dal bilancio è stata emanata in un **contesto normativo** in cui, per i soggetti IAS/IFRS, la cancellazione dei crediti in bilancio era regolata dallo IAS [39](#), che consentiva la *derecognition* di un'attività finanziaria nelle ipotesi di: scadenza dei diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dalla stessa; trasferimento dei diritti contrattuali a ricevere i flussi finanziari dell'attività finanziaria, realizzando il sostanziale trasferimento di tutti i rischi e benefici della proprietà dell'attività finanziaria; mantenimento dei diritti contrattuali a ricevere i flussi finanziari dell'attività finanziaria, con assunzione di un'obbligazione contrattuale a pagare i flussi finanziari a uno o più beneficiari, realizzando il sostanziale trasferimento di tutti i rischi e benefici della proprietà dell'attività finanziaria.

In sostanza, viene sottolineato che tale previsione nasce in un contesto in cui la deducibilità della perdita su crediti era consentita in presenza di ipotesi **non rientranti** tra quelle di **natura meramente valutativa**, evidenziando la coerenza di una siffatta previsione con le regole generali che disciplinano la determinazione del reddito d'impresa e che prevedono, anche per i soggetti IAS/IFRS, l'irrilevanza delle componenti reddituali aventi natura estimativa.

In secondo luogo, l'Amministrazione finanziaria analizza la **nuova fattispecie** di cancellazione dei crediti introdotta dall'IFRS 9, affermando come sia basata su valutazioni di natura meramente estimativa e, quindi, il riconoscerne la rilevanza ai fini IRES determinerebbe l'attribuzione di "rilevanza reddituale a un fenomeno valutativo in assenza di una specifica previsione normativa e in deroga alla regola generale di irrilevanza delle valutazioni prevista negli [articoli 83](#) e [110](#) del TUIR".

Infine, viene di fatto sottolineato come tale conclusione sia peraltro **coerente** con quanto disposto dall'[art. 7](#) del DM 10 gennaio 2018 in materia di "riduzione di valore iscritta in bilancio in contropartita della rilevazione del fondo a copertura perdite per perdite attese su crediti di cui al paragrafo 5.5 dell'IFRS 9", in cui le rettifiche di valore derivanti da valutazioni sono assoggettate al regime ordinario delle svalutazioni dei crediti, ivi compresa la necessità di dimostrare gli elementi certi e precisi ai fini della deducibilità della perdita.

Il percorso argomentativo suscita qualche perplessità

Al riguardo, merita evidenziare come appaia indubbiamente legittima la preoccupazione che ha spinto l'Amministrazione finanziaria ad affermare la non riconducibilità della *derecognition* valutativa da § 5.4.4. dell'IFRS 9 nell'ambito delle presunzioni che consentono la deducibilità delle perdite su crediti. Ciononostante, a livello sistematico, il percorso argomentativo della risposta in esame solleva qualche **perplessità**.

In particolare, ciò che non convince è la riconducibilità del fenomeno (*derecognition*) nell'ambito dei fenomeni valutativi (in luogo di quelli di qualificazione), che viene proposta alla stregua di un assioma. Al contrario, proprio la lettera del principio contabile potrebbe portare a considerare tale fenomeno nell'ambito delle **qualificazioni** (e il conseguente riconoscimento in derivazione rafforzata). D'altro canto, questo sembrerebbe indirettamente confermato anche dall'assenza di una previsione specifica nell'ambito del DM [10 gennaio 2018](#) (di *endorsment* fiscale dell'IFRS 9), nell'ambito del quale – laddove il legislatore avesse ritenuto l'ipotesi di *derecognition* da § 5.4.4. dell'IFRS 9 non conforme alla ratio dell'art. 101, comma 5 del TUIR – avrebbe potuto espressamente prevedere la non applicabilità di tale disciplina.

Decontribuzione Sud fino al 2029 ma con importo rimodulato

La legge di bilancio 2021 rivede l'ambito soggettivo, escludendo dall'agevolazione specifici soggetti

/ **Daniele SILVESTRO**

Sotto il profilo previdenziale, la legge di bilancio 2021 prevede diverse novità in favore dei datori di lavoro, con l'obiettivo principale di diminuire il costo del lavoro e sostenere e incrementare l'occupazione. Tra queste, merita particolare attenzione l'estensione della c.d. "decontribuzione Sud" **fino al 2029**; tuttavia, la misura, rispetto ai mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020, viene rimodulata in funzione delle diverse annualità.

Nel dettaglio, l'[art. 1](#) comma 161 della L. 178/2020 prevede, al fine di contenere il perdurare degli effetti straordinari sull'occupazione, determinati dall'epidemia di COVID-19 in aree caratterizzate da grave situazione di disagio socio-economico, e di garantire la tutela dei livelli occupazionali, che l'esonero contributivo di cui all'[art. 27](#) comma 1 del DL 104/2020 (DL "Agosto") si applichi fino al 31 dicembre 2029, nelle seguenti misure: **30%** dei complessivi contributi previdenziali da versare fino al 31 dicembre 2025; **20%** dei complessivi contributi previdenziali da versare per gli anni 2026 e 2027; **10%** dei complessivi contributi previdenziali da versare per gli anni 2028 e 2029.

Si ricorda che l'[art. 27](#) prevede una riduzione del 30%, dal 1° ottobre 2020 al 31 dicembre 2020, in riferimento ai rapporti di **lavoro dipendente**, instaurati e instaurandi, la cui sede di lavoro sia situata in Regioni che nel 2018 presentavano: un PIL pro capite inferiore al 75% della media EU27 o comunque compreso tra il 75% e il 90%; un tasso di occupazione inferiore alla media nazionale. Nel dettaglio, l'agevolazione spetta a condizione che la **prestazione lavorativa** si svolga in una delle seguenti Regioni: Abruzzo; Basilicata; Calabria; Campania; Molise; Puglia; Sardegna; Sicilia.

L'INPS con la circ. n. [122/2020](#) ha poi dettato gli aspetti operativi e fornito anche le indicazioni per la corretta gestione dell'agevolazione in argomento.

Premesso ciò, dal punto di vista soggettivo, la stessa legge di bilancio 2021, con l'[art. 1](#) comma 162, specifica che l'agevolazione prevista dal comma 161 **non trova applicazione** nei confronti di: enti pubblici economici; istituti autonomi case popolari trasformati in enti pubblici economici ai sensi della legislazione regionale; enti trasformati in società di capitali, ancorché a capitale interamente pubblico, per effetto di procedimenti di privatizzazione; ex istituzioni pubbliche di assisten-

za e beneficenza trasformate in associazioni o fondazioni di diritto privato, in quanto prive dei requisiti per la trasformazione in aziende di servizi alla persona (ASP), e iscritte nel registro delle persone giuridiche; aziende speciali costituite anche in consorzio ai sensi degli artt. [31](#) e [114](#) del Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (DLgs. 267/2000); consorzi di bonifica; consorzi industriali; enti morali; enti ecclesiastici.

Con riguardo agli aspetti operativi e limitatamente ai primi sei mesi dell'anno 2021 (1° gennaio 2021-30 giugno 2021), l'[art. 1](#) comma 164 precisa che l'agevolazione viene concessa nel rispetto delle condizioni previste dalla **comunicazione della Commissione europea C(2020) 1863** final del 19 marzo 2020, recante un "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19".

Invece, il successivo comma 165 prevede che l'agevolazione in argomento, per i periodi compresi dal 1° luglio 2021 al 31 dicembre 2029, venga concessa previa adozione della decisione di **autorizzazione della Commissione europea** ai sensi dell'[art. 108](#), paragrafo 3 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea e nel rispetto delle condizioni previste dalla normativa applicabile in materia di aiuti di Stato.

In merito agli adempimenti relativi al Registro nazionale degli aiuti di Stato, il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali è l'amministrazione responsabile, mentre l'**INPS** è l'amministrazione concedente, la quale provvede anche all'esecuzione degli obblighi di monitoraggio previsti dalla pertinente normativa in materia di aiuti di Stato.

Si sottolinea infine l'**abrogazione** dell'[art. 27](#) comma 2 del DL 104/2020, il quale prevedeva che al fine di favorire la riduzione dei divari territoriali, con apposito DPCM dovevano essere individuati le modalità e il riferimento ad indicatori oggettivi di svantaggio socio-economico e di accessibilità al mercato unico europeo utili per la definizione di misure agevolative di decontribuzione di accompagnamento, per il periodo 2021-2029, degli interventi di coesione territoriale del Piano nazionale di ripresa e resilienza e dei Piani nazionali di riforma.

Definizione della lite possibile per gli avvisi di recupero dei crediti d'imposta

Nella specie si trattava di splafonamento

/ Alfio CISSELLO

L'art. 6 del DL 119/2018 ha consentito ai contribuenti di **definire la lite** in essere con l'Agenzia delle Entrate, fruendo di un più o meno consistente stralcio delle imposte, oppure delle sole sanzioni, a seconda dell'andamento della lite e delle sentenze favorevoli ottenute.

Il termine per notificare il diniego di definizione è scaduto a fine luglio 2020 e il contenzioso sul punto ha una certa rilevanza, come peraltro è successo per le precedenti definizioni.

Tale definizione è stata strutturata, sotto molti aspetti, come quelle disciplinate dall'[art. 39](#) comma 12 del DL 98/2011 o dall'[art. 16](#) della L. 289/2002, nel senso che potevano essere condonate solo le liti su **atti impositivi in senso stretto**, e non liquidatori.

Ciò significa che gli atti meramente liquidatori non possono essere definiti: si pensi, a livello generale e fermo restando quanto si esporrà, alla cartella di pagamento che riscuote imposte dichiarate ma non versate dal contribuente.

Gli uffici, in modo a volte eccessivamente rigoroso, oppongono che la lite non può essere definita in quanto si tratta di atti liquidatori, fermandosi solo ed esclusivamente al **nomen iuris** dell'atto.

Così ad esempio sarebbero fuori dalla definizione le liti sugli avvisi di recupero dei crediti d'imposta esistenti ma fruiti in assenza delle condizioni di legge.

In un caso inerente al recupero del credito d'imposta per splafonamento (ovvero superamento del limite annuale di utilizzo), la Corte di Cassazione, con la sentenza 24 dicembre 2020 n. [29509](#), ha decisamente **rigettato l'impostazione** degli uffici.

Viene affermato che si tratta di atti aventi sostanziale

valenza accertativa. In effetti, il recupero scaturisce da valutazioni giuridiche complesse, nient'affatto "liquidatorie".

Oltre a ciò, gli avvisi di recupero dei crediti erariali non rientrano nelle **esclusioni di legge**, tra cui compaiono gli atti in tema di risorse proprie dell'Unione europea.

Del resto, la possibilità, in generale, di definire liti su avvisi di recupero di crediti d'imposta per crediti indebitamente compensati è stata affermata nella circ. Agenzia delle Entrate 1° aprile 2019 n. [6](#), § 2.3. Non sembra rappresentativo quanto sostenuto in occasione del processo che ha dato luogo alla sentenza in commento, ovvero che "comunque, l'atto di recupero contenente la sanzione al 30% per l'omesso versamento non fosse definibile".

Non può essere dirimente l'astratta configurabilità della sanzione quale **"per omesso versamento di tributi"**.

Discorso a maggior ragione valido per i crediti inesistenti

La giurisprudenza, anche in casi meno eclatanti rispetto a quello indicato, ha assunto negli ultimi tempi un atteggiamento teso ad ampliare i confini della definizione delle liti.

Sono stati ritenuti definibili, infatti, anche le cartelle di pagamento derivanti da imposte dichiarate ma non pagate, nella misura in cui il contribuente, nei motivi di ricorso, ha censurato il merito della pretesa, dando luogo a una **lite effettiva** a prescindere dalla fondatezza del motivo (Cass. 17 gennaio 2019 n. [1158](#) e 24 ottobre 2019 n. [27290](#)).

Nuovi limiti di retribuzione imponibile per il calcolo del premio assicurativo

Con l'aggiornamento di minimale e massimale, valido anche a fini risarcitori, possibili alcune riflessioni sui salari da denunciare in autoliquidazione

/ Fabrizio VAZIO

In vista della autoliquidazione, l'INAIL ha aggiornato, con la circolare n. [47/2020](#), il limite del minimale e massimale di rendita con decorrenza dal 1° luglio 2020, pari rispettivamente a 16.636,20 e 30.895,80 euro. Risulta così possibile aggiornare i limiti di retribuzione imponibile per il calcolo dei **premi assicurativi** da variare secondo la rivalutazione delle rendite e, in generale, fare alcune riflessioni sull'imponibile da denunciare nell'annuale dichiarazione salari, non senza avere ricordato che l'aggiornamento opera anche a fini di erogazione delle prestazioni.

Va subito detto che dal **1° luglio 2020** la retribuzione convenzionale giornaliera per i soggetti che versano il premio su un imponibile pari al minimale di rendita è pari a 55,45 euro, mentre il minimale mensile è pari a 1.386,35 euro.

Tale retribuzione vale per coloro che hanno un imponibile convenzionale pari al minimale di rendita, ovvero:

- detenuti e internati;
- allievi dei corsi di istruzione professionale;
- lavoratori impegnati in lavori socialmente utili e di pubblica utilità;
- lavoratori impegnati in **tirocini formativi** e di orientamento;
- lavoratori sospesi dal lavoro utilizzati in progetti di formazione o riqualificazione professionale;
- giudici onorari di pace e vice procuratori onorari.

Va notato che il minimale di rendita costituisce anche retribuzione di **ragguaglio** per coloro che non hanno una retribuzione fissata dalla legge nei casi in cui la retribuzione non sia comunque accertabile.

In particolare, tale retribuzione è utilizzata per i soci, ove non vi sia un decreto provinciale che fissi un diverso imponibile convenzionale.

Si ricordare altresì che, per i soggetti che rivestono la qualifica di **socio e amministratore** nella stessa azien-

da, deve comunque essere utilizzato l'imponibile previsto per i soci; non deve pertanto essere denunciato l'eventuale compenso percepito da amministratore qualora superiore a tale importo né tantomeno deve esserci duplicità di tutela come opportunamente già ricordava la circolare INAIL n. [32/2000](#), emanata a seguito del DLgs. [38/2000](#).

Ovviamente tale avvertenza non vale qualora il soggetto sia socio di un'azienda e amministratore in un'altra, sempre che svolga attività a rischio in modo **non occasionale** in entrambe le società.

In tal caso, infatti, certamente egli deve essere tutelato presso i due soggetti giuridici stante che, come regola generale, il lavoratore che presta opera presso più datori di lavoro a qualsivoglia titolo in maniera non occasionale deve essere assicurato presso **tutte** le aziende ove opera.

La circolare riporta poi altre indicazioni di interesse, come i compensi effettivi per i lavoratori parasubordinati pari, nel minimo mensile, a 1.386,35 euro (minimale di rendita) e 2.574,65 euro nel massimo.

È il caso di ribadire che la retribuzione di eventuali **parasubordinati** che percepiscono un compenso minore dovrà essere adeguata al minimale, mentre coloro che superano il massimale vedranno il loro imponibile a fini assicurativi (e soprattutto risarcitivi) ridotto a tale somma (30.895,80 annui).

Tra le varie indicazioni contenute nella circolare risulta curiosa la retribuzione effettiva annua per gli **sportivi professionisti**: il massimale è pari a 30.895,80 euro annui e tale importo per gli sportivi di vertice risulta, anche a fini risarcitori, decisamente contenuto.

Particolare attenzione deve essere prestata in caso di **impresa familiare** ex [art. 230-bis](#) c.c., in quanto in tal caso sono previste retribuzioni convenzionali specifiche che, dal 1° luglio 2020, sono pari a 55,68 euro giornalieri e 1.392,04 euro mensili.

Eliminazione della soglia IVA all'importazione dal 1° luglio 2021

Non sarà più in vigore la soglia di esenzione per le importazioni di valore trascurabile, nel quadro di una più ampia riforma dell'IVA

/ **Francesco D'ALFONSO**

Dal **1° luglio 2021** l'esenzione IVA sulle importazioni di valore trascurabile non sarà più applicabile: diverse sono le ragioni e gli obiettivi alla base di tale scelta, la quale s'inserisce in un più ampio processo di riforma dell'IVA relativa agli scambi transnazionali.

Al riguardo, occorre premettere che in relazione alle vendite a distanza di beni importati da Paesi terzi accade frequentemente che i fornitori extra-Ue non si identifichino ai fini IVA negli Stati membri di fornitura, laddove tenuti a tale adempimento, e, quando lo fanno, non dichiarano la relativa imposta o ne dichiarano meno di quanto sarebbe dovuto, sia attivando un numero di identificazione IVA in uno Stato Ue che prevede **aliquote più basse** sia ricorrendo ad altri espedienti, come, ad esempio, quello di far passare l'operazione come scambio tra operatori privati.

Tali problematiche sono di fatto acuite dalla previsione nel sistema IVA unionale di una **esenzione** dall'imposta per le importazioni di valore trascurabile.

In base alla normativa Ue attualmente in vigore, infatti, sono esentate dall'IVA le importazioni di beni di valore totale **non superiore a 10 euro**, pur se gli Stati membri hanno la possibilità di esentare dall'imposta anche le importazioni di beni di valore totale compreso fra 10 e 22 euro (in Italia, la franchigia è stabilita nella misura di **22 euro** per spedizione). Dal punto di vista doganale, invece, possono essere importati in franchigia i beni di importo non superiore a 150 euro per spedizione inviati da un Paese terzo a un soggetto che si trova nella Ue.

La previsione di una soglia IVA avente tali caratteristiche ha tuttavia generato sostanziali **distorsioni** della **concorrenza**, dal momento che le imprese stabilite al di fuori della Ue possono, a oggi, effettuare in maniera legittima cessioni senza IVA nell'Unione europea, avvantaggiandosi, in tal modo, nei confronti delle aziende unionali.

La stessa ha comportato altresì il sorgere di comportamenti **fraudolenti** da parte degli operatori economici extra-Ue, caratterizzanti per la costante sottovalutazione dei beni oggetto di importazione o per la loro erronea descrizione nei documenti di importazione, entrambe volte a evitare o comunque a ridurre il pagamento delle imposte. Addirittura, accade a volte che alcune imprese unionali delocalizzino le loro attività al di fuori della UE al solo scopo di avvalersi del regime di

esenzione dall'imposta sul valore aggiunto.

Tra l'altro, l'attuale disciplina IVA prevista per le vendite a distanza transfrontaliere di beni, per come è strutturata, scoraggia la vendita diretta al consumatore finale e favorisce invece il ricorso a un **intermediario** nello Stato membro di destinazione, rendendo ancora più complicato, per i singoli Stati membri, il controllo relativo a tali operazioni.

Il notevole incremento dei flussi di beni nell'ambito del commercio elettronico transfrontaliero realizzatosi negli ultimi anni, infine, ha ovviamente acuito tali problematiche.

Allo scopo di evitare distorsioni della concorrenza tra fornitori all'interno e all'esterno della Ue nonché perdite di gettito fiscale, si è quindi deciso di **abolire**, a partire dal 1° luglio 2021, l'**esenzione** per le importazioni di beni di valore trascurabile, di cui alla direttiva n. [2009/132/Ce](#). Ciò determinerà un aumento della competitività delle imprese della Ue, un incremento del gettito fiscale nonché maggiore certezza per i clienti per quanto riguarda i prezzi dei beni da loro acquistati da venditori extra-Ue, nei quali attualmente i costi concernenti l'IVA e le relative spese di liquidazione vanno ad aggiungersi alle altre voci soltanto in fase di importazione delle merci.

Ciò nondimeno, la soppressione dell'esenzione dall'IVA per l'importazione di piccole spedizioni comporterà un aumento significativo del numero di pacchi per i quali l'IVA dovrà essere riscossa, con un notevole aggravio per le autorità doganali. Per questa ragione, all'eliminazione dell'esenzione IVA in questione si accompagnerà l'introduzione di **misure semplificate** per la **dichiarazione e il pagamento** dell'IVA relativa alle vendite a distanza di beni importati, le quali, di fatto, realizzeranno le condizioni per l'abrogazione del regime dell'esenzione sulle spedizioni di basso valore.

In particolare, dal 1° luglio 2021 (*cfr.* dir. [2017/2455/Ue](#)) è prevista l'estensione dello Sportello unico IVA alle vendite a distanza di beni importati da Paesi terzi in spedizioni di valore intrinseco non superiore a 150 euro nonché, per gli stessi beni, l'applicazione di una procedura semplificata di dichiarazione e pagamento alternativa a quella fornita da detto Sportello.

L'esenzione dai dazi doganali per le merci in spedizioni di valore fino a 150 euro importate nella Ue, infine, rimarrà invece in vigore.