

Martedì 5 gennaio 2021

IL CASO DEL GIORNO

Ruolo straordinario per fondato pericolo da procedura concorsuale

/ Alfio CISSELLO e Antonio NICOTRA

In presenza di un pericolo per la riscossione, l'Amministrazione finanziaria può emettere i ruoli c.d. "straordinari", tutelandosi contro il rischio di perdere il proprio credito per ragioni legate alla situazione economica e/o giuridica del contribuente, il quale non è in [...]

PAGINA 2

IL PUNTO
OPERAZIONI STRAORDINARIE

La conferitaria subentra anche nell'ammortamento avviato dal conferente

/ Enrico ZANETTI

Per gli elementi patrimoniali di un'azienda conferita ex art. 176 del TUIR, sui quali il conferente ha operato ammortamenti o svalutazioni fiscali, il "subentro" implica anche che la società [...]

PAGINA 10

FISCO

Nuovo bonus investimenti con dubbi per la decorrenza retroattiva

Non sono previste norme di coordinamento con la precedente versione dell'agevolazione

/ Pamela ALBERTI

L'art. 1 commi 1051-1063 della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021) dispone in sostanza la proroga fino al 2022 del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali. La nuova disciplina ricalca quella prevista dalla precedente L. 160/2019, introducendo però alcune novità (si vedano "Confermati i bonus per la «Transizione 4.0» fino al 2022" del 29 dicembre e "Nuova disciplina del bonus investimenti già dal 16 novembre 2020" del 16 novembre 2020). Si segnala che, stando ad alcune indiscrezioni, la misura agevolativa appena entrata in vigore potrebbe tuttavia essere già oggetto di alcune modifiche, che dovrebbero riguardare anche il **coordinamento** con la precedente agevolazione.

Tanto premesso, possono beneficiare del credito d'imposta, come nella precedente versione ex L. 160/2019, **tutte** le imprese, a prescindere dalla forma e dalla natura giuridica, dalla dimensione, nonché dal regime di determinazione del reddito "dell'im-

presa". Quest'ultima locuzione dovrebbe consentire di includere tra i beneficiari anche le imprese agricole con **reddito agrario** (così come precisato dal dossier al Ddl. di bilancio ancorché in relazione alla medesima modifica apportata per il credito R&S). Anche gli **esercenti arti e professioni** possono fruire dell'agevolazione, ma soltanto del credito d'imposta sui beni strumentali "ordinari".

La fruizione del beneficio spettante è tuttavia subordinata alle seguenti **condizioni**: rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore; corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori. Sono escluse le imprese in stato di crisi, nonché le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'art. 9 comma 2 del DLgs. 231/2001. In merito all'oggetto dell'agevolazione, il credito d'imposta compete per gli investimenti in beni materiali e immateriali (" [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Ritenute dal 1° gennaio 2021 per i redditi corrisposti alle società britanniche del gruppo

Immobili del settore turistico e dello spettacolo esenti dalla prima rata IMU 2021

ISA a efficacia ridotta per il 2020

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

CONTABILITÀ

Il lockdown incide sulla valutazione delle rimanenze

/ Alessandro SAVOIA

Con il 31 dicembre ormai alle spalle diventa di attualità il tema della **valutazione** delle **rimanenze di magazzino** nel bilancio 2020.

Un tema di particolare [...]

PAGINA 5

Ruolo straordinario per fondato pericolo da procedura concorsuale

La domanda di concordato preventivo integra il *periculum in mora*

/ Alfio CISSELLO e Antonio NICOTRA

In presenza di un pericolo per la riscossione, l'Amministrazione finanziaria può emettere i ruoli c.d. "**straordinari**", tutelandosi contro il rischio di perdere il proprio credito per ragioni legate alla situazione economica e/o giuridica del contribuente, il quale non è in grado di offrire adeguate garanzie per soddisfare la pretesa erariale.

Nei rapporti tra la fase di recupero del credito tributario e la procedura **concorsuale**, quest'ultima, secondo l'orientamento giurisprudenziale maggioritario, integra il c.d. "**fondato** pericolo", che legittima i ruoli straordinari.

Il *periculum in mora* si manifesta, in primo luogo, nell'ipotesi di **apertura** di una procedura fallimentare (Cass. nn. [12887/2007](#), [6138/2002](#), [11508/2001](#) e [9180/2001](#); C.T. Reg. Milano n. [4026/13/2018](#)).

La dichiarazione di fallimento, infatti, determina il concorso del credito vantato dall'Amministrazione finanziaria con gli altri crediti nei confronti del fallito, ma non rappresenta, di per sé, una garanzia della pretesa tributaria.

Mediante il ruolo straordinario, quindi, l'Erario quantifica **per intero** le proprie pretese nei confronti della massa fallimentare ([artt. 11](#) e [15-bis](#) del DPR 602/73), predisponendo rapidamente un **titolo** per formalizzare la propria domanda di ammissione al passivo ([artt. 52](#) e [93](#) e ss. del RD 267/42).

Sotto tale profilo, il ruolo straordinario rappresenta un utile strumento per incidere immediatamente sulla formazione dello stato passivo e dei relativi privilegi (Cass. nn. [243/2009](#) e [11234/2011](#)).

Il fondato pericolo per la riscossione, secondo la giurisprudenza, sussiste anche quando il contribuente deposita una domanda di **concordato** preventivo (Cass. nn. [7654/99](#) e [9441/2019](#); C.T. Reg. Milano n. [4026/13/2018](#)). Tale principio è stato, da ultimo, ribadito anche dalla Cassazione n. [26491/2020](#).

In caso di concordato preventivo, in assenza di un procedimento giurisdizionale di accertamento del passivo, l'Amministrazione, con l'iscrizione nel ruolo straordinario, può partecipare tempestivamente alla **votazione** del concordato ai sensi dell'[art. 176](#) del RD 267/42 (Cass. n. [15414/2018](#)) e può manifestare il proprio **disenso** ai fini dell'opposizione all'omologazione, oltre a esercitare la propria facoltà di aderire alla proposta di trattamento dei debiti tributari ([art. 182-ter](#) del RD 267/42); tale iscrizione rileva anche ai fini del deposito

delle somme relative ai crediti **contestati** da parte del debitore in seguito al decreto di omologa (Cass. n. [9441/2019](#)).

Si ricorda, a tal proposito, che la recente giurisprudenza di legittimità (Cass. nn. 22211/2019 e 9440/2019) ha ritenuto **legittima** l'emissione della cartella di pagamento nei confronti di società ammessa al concordato preventivo, nonostante il disposto dell'[art. 168](#) del RD 267/42 (**divieto** di azioni esecutive e cautelari dalla pubblicazione del ricorso presso il Registro delle imprese e fino alla definitività dell'omologazione), sul presupposto che l'inizio della azione esecutiva, preclusa dalla norma, deve ricondursi non alla emissione e alla notifica della cartella (rappresentando quest'ultima un atto assimilabile al precetto), ma soltanto all'inizio della vera e propria procedura esecutiva.

Il pericolo per la riscossione, d'altra parte, **non è escluso** – secondo la Cassazione n. 26491/2020 – dalla circostanza che il concordato preventivo sia "liquidatorio" e garantisca il soddisfacimento integrale dei debiti privilegiati. Durante la fase esecutiva, infatti, ai sensi dell'[art. 185](#) del RD 267/42, potrebbe accadere che i beni siano liquidati per un valore inferiore a quello ipotizzato, con il pagamento anche di crediti in prededuzione e riduzione delle somme disponibili per i creditori muniti di prelazione (*contra*, C.T. Prov. Reggio Emilia n. [257/1/16](#)).

Legittimo il ruolo anche nel concordato liquidatorio

In caso di grave **inadempimento**, peraltro, può intervenire anche la risoluzione del concordato, ai sensi dell'[art. 186](#) del RD 267/42, e l'apertura del fallimento.

Come osservato da una parte della dottrina, tuttavia, alcuni dubbi sull'utilità della predetta iscrizione a ruolo straordinario, in pendenza di una procedura concorsuale, potrebbero sorgere in ragione delle finalità della procedura e delle limitazioni dei poteri che gravano sul debitore.

A tal proposito, si ricorda, ad esempio, la ris. Min. Finanze n. [586/95](#), che aveva osservato che il *periculum in mora*, che giustifica l'emissione di un ruolo straordinario, nell'ipotesi in cui il soggetto passivo dell'obbligazione venga dichiarato fallito, **non** è ravvisabile in ragione degli **effetti** che determina l'apertura del fallimento, vincolando i beni del debitore e tutelando i diritti dei creditori, ivi incluso l'Erario.

Nuovo bonus investimenti con dubbi per la decorrenza retroattiva

Non sono previste norme di coordinamento con la precedente versione dell'agevolazione

/ Pamela ALBERTI

L'[art. 1](#) commi 1051-1063 della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021) dispone in sostanza la proroga fino al 2022 del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali. La nuova disciplina ricalca quella prevista dalla precedente L. [160/2019](#), introducendo però alcune novità (si vedano "[Confermati i bonus per la «Trasizione 4.0» fino al 2022](#)" del 29 dicembre e "[Nuova disciplina del bonus investimenti già dal 16 novembre 2020](#)" del 16 novembre 2020). Si segnala che, stando ad alcune indiscrezioni, la misura agevolativa appena entrata in vigore potrebbe tuttavia essere già oggetto di alcune modifiche, che dovrebbero riguardare anche il **coordinamento** con la precedente agevolazione.

Tanto premesso, possono beneficiare del credito d'imposta, come nella precedente versione ex L. 160/2019, **tutte** le imprese, a prescindere dalla forma e dalla natura giuridica, dalla dimensione, nonché dal regime di determinazione del reddito "dell'impresa". Quest'ultima locuzione dovrebbe consentire di includere tra i beneficiari anche le imprese agricole con **reddito agrario** (così come precisato dal dossier al Ddl. di bilancio ancorché in relazione alla medesima modifica apportata per il credito R&S).

Anche gli **esercenti arti e professioni** possono fruire dell'agevolazione, ma soltanto del credito d'imposta sui beni strumentali "ordinari".

La fruizione del beneficio spettante è tuttavia subordinata alle seguenti **condizioni**: rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore; corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori. Sono escluse le imprese in stato di crisi, nonché le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'[art. 9](#) comma 2 del DLgs. 231/2001.

In merito all'oggetto dell'agevolazione, il credito d'imposta compete per gli investimenti in beni materiali e immateriali ("ordinari" e "4.0") strumentali, nuovi, destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato.

A differenza della precedente agevolazione ex L. 160/2019, vengono inclusi nell'ambito oggettivo di applicazione del nuovo credito d'imposta anche gli investimenti in nuovi beni **immateriali** diversi da quelli elencati nell'Allegato [B](#) alla L. 232/2016. Ciò, si legge nella Relazione al Ddl. di bilancio, al fine di promuovere un avanzamento digitale delle imprese italiane anche attraverso il ricorso a software, sistemi, piattaforme e applicazioni non riconducibili al processo di "Trasformazione 4.0".

Continuano invece a essere **esclusi**: i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'[art. 164](#) del TUIR; i beni per i quali il DM [31 dicembre 1988](#) stabilisce aliquote inferiori al 6,5%; fabbricati e costruzioni.

Sotto il profilo temporale, la nuova disciplina agevolativa opera, a norma dell'[art. 1](#) comma 1051 della L. 178/2020, per le imprese che effettuano gli investimenti agevolati dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre **2022**, o nel termine "lungo" del 30 giugno 2023 qualora entro il 31 dicembre 2022 l'ordine sia stato accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

La decorrenza delle nuove misure del credito d'imposta è quindi fissata retroattivamente al **16 novembre 2020**, per cui per gli investimenti effettuati nel periodo 16 novembre 2020-31 dicembre 2020 dovrebbe risultare già applicabile la nuova agevolazione (con misure maggiorate rispetto alla precedente ex L. 160/2019).

Ne consegue che per tale periodo **coesisterebbero**, a livello normativo, la precedente agevolazione ex L. 160/2019 e la nuova agevolazione introdotta dalla legge di bilancio 2021.

Dovrebbero essere esclusi gli investimenti nel termine "lungo" 2021

La norma agevolativa della L. [178/2020](#) **non** reca però alcuna disposizione di **coordinamento** con il precedente credito d'imposta di cui alla L. 160/2019, come invece era previsto in relazione a tale credito d'imposta per il coordinamento con i precedenti super e iper-ammortamenti. Dovrebbero tuttavia essere **esclusi** dall'applicazione del nuovo credito d'imposta gli investimenti effettuati nel termine "lungo" 2021 previsto dalla precedente disciplina ex L. 160/2019.

Fermo restando quanto sopra esposto, al fine di individuare l'**esatto momento** in cui l'investimento si considera realizzato – e, quindi, se lo stesso rientri o meno nel periodo agevolato della nuova agevolazione – stando ai chiarimenti forniti in passato dall'Agenzia delle Entrate, sarà necessario fare riferimento alle regole generali della competenza previste dall'[art. 109](#) del TUIR (circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30 marzo 2017 n. [4](#), § 5.3).

Pertanto, ad esempio, per l'acquisto di beni mobili rileva la data della **consegna** o spedizione ovvero, se diversa e successiva, la data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale (per approfondimenti, si rimanda al Quaderno n. [156](#) – Legge di bilancio 2021 E DL "Ristori")

Ritenute dal 1° gennaio 2021 per i redditi corrisposti alle società britanniche del gruppo

Le FAQ dell'Agenzia delle Entrate Info Brexit danno rilievo, per gli interessi e le royalties, al momento di pagamento

/ Gianluca ODETTO

Nelle [FAQ Info Brexit](#) diramate dall'Agenzia delle Entrate lo scorso 31 dicembre si evidenziano alcuni punti di interesse anche per quanto riguarda le **imposte sui redditi**, le quali non rappresentano un oggetto diretto del nuovo accordo commerciale del 25 dicembre scorso.

Una delle domande poste all'Agenzia delle Entrate ha riguardato i pagamenti di **interessi e di royalties** effettuati da una società italiana alla propria **controllante inglese** sia entro il 31 dicembre 2020, sia successivamente a tale data. La risposta evidenzia che, nel primo caso, i pagamenti hanno potuto beneficiare dell'esenzione prevista dall'[art. 26-quater](#) del DPR 600/73, mentre nel secondo, "salvo specifiche disposizioni contenute negli accordi raggiunti tra Unione europea e Regno Unito per la disciplina dei rapporti specifici al termine del periodo transitorio", il beneficio cessa.

La risposta presenta alcuni profili specifici di interesse che meritano di essere analizzati. In primo luogo, si conferma che, per quanto riguarda le imposte sui redditi, le disposizioni nazionali di matrice comunitaria rivestono efficacia nei rapporti con il Regno Unito **solo fino al 31 dicembre 2020** (data fissata dall'art. 127 dell'accordo di recesso); non si applicano, invece, le disposizioni di maggior favore dell'[art. 13](#) del DL 22/2019, le quali avevano previsto un periodo transitorio di 18 mesi a decorrere dalla data di recesso, in quanto si trattava di disposizioni allora emanate in vista di un recesso senza accordo, mentre tecnicamente l'accordo esiste, e ha fissato un periodo transitorio di **11 mesi** (dal 1° febbraio 2020 al 31 dicembre 2020); pur se la risposta dell'Agenzia delle Entrate si è cautelata, facendo salve eventuali disposizioni del nuovo accordo del 25 dicembre 2020 che allunghino il periodo transitorio in cui trova applicazione il diritto dell'Unione in materia di imposizione sui redditi, da una lettura sommaria del documento esse non risultano presenti.

La seconda indicazione degna di nota è quella per cui, sino al termine del periodo transitorio del 31 dicembre 2020, sono fatte salve le norme che traducono in pratica le libertà fondamentali e di non discriminazione fissate dai Trattati europei. Ciò dovrebbe pacificamente portare alla conclusione per cui, dal 2021, **non** rivestono **più efficacia** nei rapporti con il Regno Unito le disposizioni in materia di imposte sui redditi che menzionano i rapporti con soggetti residenti in Stati dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo (o i redditi derivanti da attività detenute in tale Stati) e che risultano espressione non solo di direttive comu-

nitarie in materia, ma anche della tutela delle libertà fondamentali garantite dal TFUE. Va a margine ricordato che, con il recesso dall'Unione, il Regno Unito non ha aderito all'accordo sullo Spazio economico europeo.

Regno Unito con status di Stato extracomunitario

L'ultimo punto riguarda invece in modo specifico l'oggetto della domanda, rappresentato dall'**esenzione da ritenuta** garantita sugli interessi e sulle *royalties* intracomunitari dall'[art. 26-quater](#) del DPR 600/73. La FAQ dell'Agenzia precisa che l'esenzione **non** troverà più **applicazione** "per i pagamenti di interessi e canoni corrisposti a partire dal 1° gennaio 2021 a soggetti britannici".

La locuzione "corrisposti" confermerebbe che, a tali fini, trova applicazione il **principio di cassa**, e ciò indipendentemente dal fatto che interessi e canoni possano essere maturati in periodi (il 2020, o anni ancora precedenti) in cui invece il diritto comunitario aveva pieno vigore nei rapporti con il Regno Unito. Questa conclusione, pur se penalizzante, risulterebbe però coerente con l'impostazione della direttiva [2003/49/Ce](#), la quale concede il beneficio basandosi su parametri legati al momento generatore dell'obbligo di ritenuta (il pagamento) e non a quello di maturazione dei proventi.

Si deve peraltro ricordare che, proprio su questo punto, l'Italia era stata oggetto della procedura di infrazione n. 2006/4136 per avere recepito la direttiva in modo **difforme**, stabilendo all'[art. 3](#) del DLgs. 143/2005 che i benefici sarebbero spettati per gli interessi e i canoni maturati dal 1° gennaio 2004 (ed escludendo, quindi, i redditi maturati entro il 2003 ma pagati dal 1° gennaio 2004); a seguito della procedura di infrazione l'[art. 3](#) commi 2 e 3 del DL 10/2007 ha poi corretto la disposizione, concedendo i benefici per i pagamenti effettuati dal 1° gennaio 2004, indipendentemente dalla data di maturazione degli interessi e delle *royalties*.

Vero è che la direttiva 2003/49/Ce non prevede in modo espresso un regime specifico per i casi di fuoriuscita di uno Stato diversi da quelli contemplati dalla direttiva stessa. L'orientamento dell'Amministrazione italiana risulta, però, recepire la struttura della direttiva così come essa è stata prevista nella sua fase di prima attuazione nel 2004, in cui si è passati dal regime delle ritenute al regime di esenzione, in cui ciò che rileva è la **data di pagamento** alle altre società del gruppo comunitarie.

Il lockdown incide sulla valutazione delle rimanenze

I costi generali di produzione devono essere computati in base alla normale capacità produttiva

/ Alessandro SAVOIA

Con il 31 dicembre ormai alle spalle diventa di attualità il tema della **valutazione** delle **rimanenze di magazzino** nel bilancio 2020.

Un tema di particolare interesse riguarda la corretta ripartizione dei costi di fissi di produzione, in considerazione del fatto che i vari provvedimenti governativi hanno portato alcune imprese ad avere fermi di produzione e in generale livelli produttivi inferiori a quelli ordinariamente ipotizzati.

Il tema viene trattato espressamente dal documento OIC [13](#) e in particolare modo dal § 28, nell'ambito del quale viene posta l'attenzione sulla **normale capacità produttiva** dell'impresa.

Nello specifico, l'OIC 13 evidenzia come i costi generali fissi di produzione debbano essere attribuiti a ciascuna unità prodotta in base alla normale capacità produttiva.

Con tale concetto ci si riferisce alla produzione che si prevede di realizzare in media durante un numero di esercizi o periodi stagionali in condizioni **normali**, tenendo conto della perdita di capacità derivante dalla manutenzione pianificata.

La normale capacità produttiva **non** corrisponde alla capacità **massima teorica**. Di norma è inferiore, in quanto da essa devono essere dedotti i tempi dei fermi per riparazione, indisponibilità di materiale o manodopera, altre cause di interruzione non prevedibili, ecc.

In genere, ai fini della ripartizione dei costi generali fissi di produzione, può essere utilizzato il livello effettivo di produzione solo quando questo approssima la normale capacità produttiva.

Pertanto, così come il concetto di normalità non deve essere assimilato a quello di capacità massima teorica di produzione, allo stesso modo **non deve neppure essere influenzato** da momenti di bassa produzione o di fermo o inattività degli impianti.

Proprio in tal senso, l'OIC 13 al § 29 precisa che "l'ammontare dei costi generali fissi attribuito a ciascuna unità prodotta non deve aumentare in conseguenza di una bassa produzione o inattività degli impianti" e ben si può comprendere la portata di queste previsioni per le imprese interessate da fermi di produzioni nel periodo di **lockdown**.

Laddove per varie ragioni l'impresa non dovesse raggiungere lo sfruttamento della capacità produttiva normale di un impianto, la ripartizione dei costi generali fissi di produzione sulla base di un livello effettivo di produzione inferiore ai livelli normali per quell'impianto si concretizzerebbe nell'attribuzione alle rimanenze di magazzino di maggiori costi dovuti al mancato uti-

lizzo della capacità produttiva normale.

Tali maggiori costi non attribuibili ai prodotti in rimanenza, precisa l'OIC 13, devono essere **rilevati come costi dell'esercizio**.

Si consideri, ad **esempio**, l'impresa X che ha una capacità produttiva installata che, in condizioni normali, le consente di produrre 1.000 pezzi/mese del prodotto Y, con costi fissi generali di produzione pari a 6.000 euro annui.

Nel primo semestre del 2020, a causa dei vari provvedimenti adottati dal Governo, la produzione è stata interrotta per due mesi e l'impresa ha prodotto di conseguenza solo 10.000 unità del prodotto Y.

Ipotizzando alla fine dell'esercizio rimanenze di 2.000 unità, e un costo diretto di produzione pari a 5 euro per unità di prodotto, il valore delle rimanenze tenuto conto delle indicazioni dell'OIC 13 è determinabile in 11.000 euro = $2.000 \times [5 + (6.000/12.000)]$.

Laddove invece nella determinazione del costo di produzione si fosse fatto riferimento alla produzione effettiva in luogo della produzione normale ne sarebbe conseguita una valorizzazione delle rimanenze di 11.200 euro = $2.000 \times [5 + (6.000/10.000)]$.

La valutazione sulla base della produzione normale evidenzia pertanto una **minor valorizzazione** delle giacenze finali, e conseguentemente un minor risultato d'esercizio, di 200 euro. Si tratta del cosiddetto costo dell'inefficienza, il quale resterà imputato a Conto economico, non venendo caricato sul valore delle giacenze.

Va peraltro segnalato come, all'opposto, l'anno appena concluso possa evidenziare anche settori (si pensi, ad esempio, ai produttori di dispositivi di protezione individuale) per i quali – al fine di far fronte alle eccezionali richieste che sono arrivate dal mercato – i livelli di produzione sono andati ben oltre la normale capacità produttiva.

In tal caso, in base alle indicazioni del § 30 dell'OIC 13, la ripartizione dei costi generali fissi sui prodotti dovrà avvenire, in forza del principio della prudenza, sulla base della **capacità produttiva effettiva** e ciò al fine di evitare che la valorizzazione delle rimanenze risulti superiore al costo sostenuto per produrle.

Riprendendo l'esempio precedente, si ipotizzi, a parità di condizioni, che l'impresa X abbia prodotto 15.000 unità del prodotto Y. In tal caso, la determinazione del costo di produzione dovrà fare riferimento alla produzione effettiva in luogo della produzione normale, con una valorizzazione delle rimanenze di 10.800 euro = $2.000 \times [5 + (6.000/15.000)]$.

Immobili del settore turistico e dello spettacolo esenti dalla prima rata IMU 2021

La legge di bilancio introduce agevolazioni dall'anno 2021, fra le quali la riduzione dell'imposta per i pensionati residenti all'estero

/ Arianna ZENI

Per l'anno 2021, sono previste **agevolazioni** IMU per gli immobili ove si svolgono specifiche attività connesse ai settori del turismo, della ricettività alberghiera e degli spettacoli, per i pensionati residenti all'estero e per gli immobili distrutti a seguito di eventi calamitosi.

Anzitutto, il comma 599 dell'[art. 1](#) della L. 30 dicembre 2020 n. 178 (legge di bilancio 2021) prevede che **non** sia dovuta la **prima rata** dell'**IMU 2021** relativa:

- agli immobili adibiti a **stabilimenti** balneari marittimi, lacuali e fluviali, nonché gli immobili degli stabilimenti termali;
 - agli immobili rientranti nella categoria catastale D/2 (**alberghi** e pensioni) e relative pertinenze, agli immobili degli agriturismi, dei villaggi turistici, degli ostelli della gioventù, dei rifugi di montagna, delle colonie marine e montane, degli affittacamere per brevi soggiorni, delle case e appartamenti per vacanze, dei bed & breakfast, dei residence e dei campeggi, a condizione che i relativi soggetti passivi (individuati dall'[art. 1](#) comma 743 della L. 160/2019) siano anche gestori delle attività ivi esercitate;
 - agli immobili rientranti nella categoria catastale D in uso da parte di imprese esercenti attività di allestimenti di strutture espositive nell'ambito di eventi **fieristici** o manifestazioni;
 - agli immobili destinati a **discoteche**, sale da ballo, night club e simili, a condizione che i relativi soggetti passivi siano anche gestori delle attività ivi esercitate.
- Con l'eccezione degli immobili destinati a discoteche e sale da ballo, la disposizione ripropone quella contenuta nell'[art. 177](#) del DL 19 maggio 2020 n. 34 (c.d. decreto "Rilancio") che riguardava la prima rata dell'IMU per l'anno **2020**.

In ogni caso le disposizioni sopraelencate si applicano nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19", di cui alla comunicazione della Commissione europea del [19 marzo 2020](#) e successive modifiche.

A decorrere dall'anno 2021, inoltre, l'[art. 1](#) comma 48 dell'art. 1 della legge di bilancio 2021 introduce agevolazioni ai fini dell'**IMU** e della **TARI** per i soggetti residenti all'estero, che siano titolari di pensione maturata in regime di convenzione internazionale con l'Italia.

In particolare, sull'unica unità immobiliare a uso abitativo posseduta in Italia a titolo di proprietà o usufrutto dai **pensionati residenti all'estero**:

- l'**IMU** è **ridotta** a metà,
- la tassa sui rifiuti (**TARI**), o la tariffa sui rifiuti con na-

tura di corrispettivo di cui ai commi 639 e 668 dell'[art. 1](#) della L. 147/2013, è dovuta nella misura ridotta di due terzi,

a condizione che **non sia locata** o data in **comodato d'uso**.

La *ratio* della disposizione è simile a quella dell'[art. 13](#) comma 2 del DL 201/2011, la quale prevedeva l'assimilazione all'abitazione principale dell'unità immobiliare dei pensionati residenti all'estero, sempre a condizione che essa non fosse locata o concessa in comodato (l'agevolazione, che riguardava gli anni dal 2015 al 2019, non è stata riproposta nella disciplina dell'IMU in vigore dal 1° gennaio 2020, contenuta nell'[art. 1](#) commi 739-783 della L. 160/2019).

Le nuove norme, tuttavia, sembrano avere un ambito applicativo **più ristretto**: mentre l'art. 13 comma 2 del DL 201/2011 agevolava l'immobile dei "cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza" (al riguardo nella ris. Min. Economia e finanze 26 giugno 2015 n. [6/DF](#) la locuzione "pensionati" è stata intesa in senso ampio, ricomprendo i titolari di pensioni in convenzione internazionale e i titolari di pensioni autonome italiane e pensioni estere), la formulazione letterale dell'[art. 1](#) comma 48 della L. n. 178/2020 restringe il beneficio ai titolari di pensioni in convenzione internazionale.

Esenzione per immobili distrutti a seguito di eventi calamitosi

Infine, il comma 1116 dell'[art. 1](#) della legge di bilancio 2021 prevede l'**esenzione** dall'applicazione dell'IMU per quei fabbricati, ubicati nelle zone colpite da eventi calamitosi, purché **distrutti** od oggetto di ordinanze sindacali di **sgombero**, in quanto inagibili totalmente o parzialmente ai sensi dell'[art. 8](#) comma 3 del DL 74/2012.

L'esenzione spetta fino alla definitiva ricostruzione e agibilità dei fabbricati interessati e comunque **non oltre il 31 dicembre 2021** e riguarda più specificatamente:

- i Comuni delle Regioni Lombardia e Veneto individuati dall'[art. 1](#) comma 1 del DL 74/2012 e dall'[art. 67](#) del DL 83/2012;
- i Comuni della Regione Emilia Romagna interessati dalla proroga dello stato di emergenza di cui all'[art. 15](#) comma 6 del DL 162/2019.

ISA a efficacia ridotta per il 2020

L'Associazione nazionale commercialisti auspica un'estensione delle cause di esclusione connesse all'emergenza sanitaria

/ Paola RIVETTI

L'applicazione degli ISA per il periodo 2020 dovrebbe essere mitigata dalla previsione di **nuove cause di esclusione** e **correttivi "anticrisi"**: le misure sono state delineate nel corso delle riunioni della Commissione degli esperti tenutesi lo scorso mese di dicembre. Proprio ieri, con un comunicato stampa, l'Associazione nazionale commercialisti ha esortato l'adozione di interventi a più ampio respiro prendendo atto del coinvolgimento, diretto o indiretto, nella crisi economica di tutte le categorie produttive.

A fronte delle conseguenze negative determinatesi per effetto delle misure restrittive introdotte per contenere l'emergenza sanitaria, iniziata nel 2020 e tuttora in corso, l'[art. 148](#) comma 1 del DL 34/2020 (c.d. DL "Rilancio") ha disposto, in relazione ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2020 e 2021, l'adozione di **particolari misure di elaborazione** degli **ISA**, strumentali all'introduzione di:

- nuove cause di esclusione;
- correttivi per recepire gli effetti della crisi economica straordinaria.

A tal fine, i termini per l'approvazione degli indici e per la loro eventuale integrazione sono stati **differiti**, rispettivamente, dal 31 dicembre al 31 marzo e dal mese di febbraio al 30 aprile dell'anno successivo a quello di applicazione.

La disposizione citata (al comma 2) ha anche disposto che, per la definizione di specifiche strategie di controllo basate sull'analisi del rischio di evasione fiscale, per il periodo d'imposta 2020, Agenzia delle Entrate e Guardia di Finanza terranno conto anche del livello di affidabilità fiscale **più elevato** derivante dall'applicazione degli ISA per i precedenti periodi d'imposta 2018 e 2019.

In base al resoconto della riunione della Commissione degli esperti del 18 dicembre scorso, le misure straordinarie conseguenti all'emergenza sanitaria saranno applicabili per **tutti i 175 ISA** operativi per il periodo 2020, e non solo a quelli oggetto di revisione periodica.

Un primo blocco di interventi dovrebbe incidere sugli

indicatori elementari di affidabilità definiti tramite "stime Panel" (quali ricavi e compensi per addetto, valore aggiunto per addetto, reddito per addetto) e sugli indicatori di affidabilità e di anomalia definiti da soglie economiche di riferimento (quali durata e decumulo delle scorte, analisi dell'apporto di lavoro delle figure non dipendenti, copertura spese per lavoro dipendente). Per la definizione dei correttivi ai singoli indicatori, saranno presi in considerazione i dati relativi alle giornate di chiusura determinate per codice ATECO in base alle disposizioni intervenute nel corso del 2020, alla contrazione dei ricavi e dei compensi dichiarati dal singolo contribuente rispetto al periodo d'imposta precedente e alla contrazione della produttività con invarianza di costi.

Oltre a ciò, dovrebbero essere introdotte ulteriori **cause di esclusione** rivolte ai contribuenti che presentano almeno una delle seguenti condizioni:

- aver subito una **diminuzione** dei ricavi ovvero dei compensi di almeno il 33% nel periodo d'imposta 2020 rispetto al periodo d'imposta precedente;
- aver attivato la partita IVA a partire dal 1° gennaio **2019**;
- esercitare, in maniera prevalente, le attività economiche sottoposte alle misure più stringenti, in materia di **sospensione dell'attività**, per il contenimento dell'emergenza sanitaria causata dalla diffusione del coronavirus.

Rispetto all'anticipazione delle misure "anticrisi", si è espressa in senso critico l'Associazione nazionale commercialisti, osservando che la pandemia "colpisce economicamente non solo direttamente alcune categorie, ma di riflesso trascina con sé imprenditori, artigiani, commercianti e professionisti", senza distinzioni tra codici attività e anno di avvio dell'attività. Per questo – sostiene il Presidente ANC, Marco Cuchel – occorrerebbe pensare a una **tregua** che consenta a tutti di potersi concentrare sulla ripresa e tenga conto del fatto che il 2020, ma anche il 2021, non saranno anni "normali".

Proposta di legge di riordino delle professioni in contrasto col Codice della crisi

Il nuovo assetto della crisi di impresa trova un'“intrusione” con la proposta che contempla modifiche sulle abilitazioni per svolgere determinate attività

/ Tommaso NIGRO

Le diffusione mediatica negli ultimi giorni del 2020 della singolare proposta di legge C.2810, recante “Modifiche alla legge 31 dicembre 2012, n. [247](#), in materia di specializzazione e di accesso alla **professione forense**, nonché delega al Governo per il riordino della disciplina in materia di difesa tecnica affidata a professionisti **diversi** dagli avvocati” ha destato non poche perplessità e ha contribuito ad alimentare ancor più la confusione che regna in materia di professioni intellettuali.

Al di là del merito, del quale pure occorre discettare, lascia davvero perplessi la tecnica legislativa che, incuneandosi nel testo di riforma della professione forense, sconfina in altri ambiti professionali contemplando modifiche radicali in materia di **abilitazioni** allo svolgimento di determinate attività.

Il tema dell'estensione si ritrova all'art. 7 con particolare riferimento, per quanto qui di interesse, al settore di specializzazione concorsualistico, disponendo in particolare, alla lett. b), che, al fine di poter essere nominati **curatore fallimentare**, liquidatore, **commissario** giudiziale o delegato alla vendita, i **dottori commercialisti** e gli esperti contabili, i consulenti del lavoro e i notai debbano sostenere l'esame di abilitazione previsto per il settore di **specializzazione** concorsualistico di cui alla lett. d) del comma 1 dell'[art. 9](#) della L. 247/2012, disponendo il coordinamento con quanto previsto dagli [artt. 356, 357 e 358](#) del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, di cui al DLgs. [14/2019](#).

Ciò, a ben vedere, stride con il principio di delega di cui alla L. 155/2017 che, all'[art. 2](#), aveva disposto di “o) istituire presso il Ministero della giustizia un **albo** dei soggetti, costituiti anche in forma associata o societaria, destinati a svolgere, su incarico del tribunale, funzioni di gestione o di controllo nell'ambito delle procedure concorsuali, con indicazione dei requisiti di professionalità, indipendenza ed esperienza necessari per l'iscrizione”; tale delega ha generato l'articolata disposizione di cui agli artt. 356, 357 e 358 del Codice della crisi giungendo a disciplinare un organico assetto della professione “concorsualistica” con individuazione di specifici criteri; assetto che oggi, con la proposta di legge in commento, si tende a modificare, seppur nel dichiarato intento di coordinamento con le disposizioni del nuovo Codice.

In detto quadro oramai completo, in attesa solo dell'auspicata emanazione del decreto di cui all'art. 357, si assiste, dunque, a una “invasione di campo” di cui, francamente, si fatica a cogliere il senso.

Sicché, pur condividendo l'intento di consentire l'accesso alla professione a soggetti **più meritevoli**, garantendo una migliore qualificazione e preparazione, appare evidente il contrasto con il richiamato principio di delega e con lo stesso Codice della crisi, laddove si prevede lo sbarramento costituito da un dedicato “esame di stato” (articolato in due prove scritte, come da indicazioni fornite all'art. 4), che, introdotto per evitare “la possibilità per gli avvocati di ottenere e di indicare il titolo di «specialista» all'esito di percorsi formativi biennali o in virtù di una comprovata esperienza in un determinato settore di specializzazione”, si pone in aperta antitesi con le disposizioni codicistiche che prevedono, invece, l'accesso a soggetti “che, in possesso dei requisiti di cui all'articolo 358, comma 1, dimostrano di aver assolto gli obblighi di formazione di cui all'[articolo 4](#), comma 5, lettere b), c) e d), del decreto del Ministro della giustizia 24 settembre 2014, n. 202” (con la particolarità, per i professionisti iscritti agli ordini professionali degli avvocati, dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, dei consulenti del lavoro, che la durata dei corsi di cui al predetto art. 4, comma 5, lett. b) sia di **quaranta ore**).

Vi è però anche un ulteriore aspetto scarsamente convincente e che tradisce una certa approssimazione, ovvero la disposizione transitoria richiamata per i dottori commercialisti all'art. 6 comma 3, per effetto del rimando di cui all'art. 7.

Per il settore di specializzazione “concorsualistico” è previsto un **esonero** nelle ipotesi in cui si dimostri di essere stati nominati curatori fallimentari, ovvero commissari giudiziali, in almeno **tre procedure** fallimentari o concorsuali nei **dieci anni** precedenti alla data di entrata in vigore della legge, ovvero di aver seguito con profitto un corso di almeno 50 ore nella materia.

Questa formulazione in parte tradisce il dichiarato espresso intento di evitare specializzazioni “all'esito di percorsi formativi **biennali** o in virtù di una comprovata esperienza in un determinato settore” e, da altro angolo visuale, evidenzia un sistema ancor meno meritocratico in quanto ancorato a un dato temporale evidentemente troppo dilatato (tre procedure negli ultimi dieci anni, dunque diverso e ancor meno pregnante del requisito di cui all'art. 356 di due procedure negli ultimi quattro anni); a tacere dell'incerta e claudicante determinazione del requisito della formazione della quale non si individua né la tipologia, né il termine di assolvimento dell'obbligo.

Servizi finanziari internazionali a detrazione IVA "mista"

Con una risposta a interpello le Entrate hanno analizzato la territorialità delle operazioni e il diritto alla detrazione

/ Dario BONSANTO e Emanuele GRECO

Le concessioni di finanziamenti hanno natura di prestazioni di servizi **"generiche"**, non rilevanti ai fini IVA in Italia se effettuate nei confronti di soggetti passivi non stabiliti nel territorio dello Stato.

Alle stesse, se territorialmente rilevanti in Italia, è applicabile il regime di **esenzione**.

Il soggetto passivo che pone abitualmente in essere anche le suddette operazioni di natura finanziaria può **detrarre** l'IVA complessivamente assolta sui propri acquisti in base al meccanismo del **pro rata**, previo scomputo dell'imposta direttamente afferente beni o servizi che non danno diritto alla detrazione.

Questi i principi affermati dall'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. 2, pubblicata ieri, 4 gennaio 2021.

Il caso affrontato dall'Amministrazione finanziaria prende le mosse da una **capogruppo** che, nell'ambito della più ampia attività svolta (comprendente anche l'effettuazione di operazioni imponibili), eroga, altresì, finanziamenti nei confronti delle proprie controllate stabilite in Italia, nell'**Unione europea** e al di fuori dell'Ue.

In proposito, l'Agenzia ha, in primo luogo, rilevato come i finanziamenti posti in essere dalla capogruppo possano essere ricondotti tra le prestazioni c.d. generiche, e – in quanto tali – risulterebbero:

- territorialmente **rilevanti in Italia**, riconducibili tra le operazioni esenti (**art. 10** comma 1 del DPR 633/72), se rese a soggetti passivi (società del gruppo) stabiliti in Italia;
- territorialmente **irrilevanti** (e, quindi, fuori del campo applicativo del tributo), se rese a soggetti passivi (società del gruppo) residenti all'estero e privi di stabile organizzazione in Italia.

Nel medesimo documento di prassi, l'Amministrazione finanziaria ha, altresì, delineato le modalità di esercizio del **diritto alla detrazione** relative agli acquisti di beni o servizi direttamente impiegati per l'effettuazione dei finanziamenti, nonché il complessivo regime di detrazione fruibile da parte della capogruppo.

Avendo riguardo alla detrazione relativa agli acquisti di beni o servizi direttamente impiegati nell'erogazione dei finanziamenti, è stato precisato che il diritto alla detrazione del tributo:

- **non spetta** se tali beni o servizi afferiscono finanziamenti **esenti** (per effetto di quanto espressamente pre-

visto dall'**art. 19** comma 2 del DPR 633/72) e per quelli fuori campo posti in essere nei confronti delle controllate stabilite in altri Stati Ue (atteso che se le medesime operazioni fossero territorialmente rilevanti in Italia non darebbero diritto alla detrazione);

- risulta **possibile** se i citati beni o servizi attengono a finanziamenti fuori campo posti in essere nei confronti delle controllate stabilite al di fuori dell'Ue (in base a quanto espressamente previsto dall'**art. 19** comma 3 lett. a-bis) del DPR 633/72);

- non spetta per la quota imputabile alle operazioni non soggette, nel caso in cui i beni o servizi vengano in parte utilizzati per effettuare operazioni **non soggette** (**art. 19** comma 4 del DPR 633/72).

Per quanto, invece, attiene al complessivo regime di detrazione, l'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di osservare come, nel caso di specie (in cui la capogruppo poneva contemporaneamente in essere operazioni non soggette, operazioni con diritto alla detrazione e operazioni esenti), possa essere applicato il generale meccanismo del **pro rata** di cui agli **artt. 19** comma 5 e **19-bis** del DPR 633/72 (senza, dunque, necessità di distinguere gli acquisti dei beni e dei servizi a seconda della loro destinazione in operazioni imponibili o in operazioni esenti).

Tuttavia, prima di applicare il meccanismo del **pro rata**, occorrerà in ogni caso **scomputare**, dall'ammontare complessivo dell'IVA assolta su tutti gli acquisti, l'IVA indetraibile relativa agli acquisti di beni e di servizi destinati (esclusivamente o parzialmente) all'effettuazione delle operazioni attive di finanziamento.

Così, ad esempio, in presenza di beni e servizi destinati esclusivamente all'effettuazione di **finanziamenti intra-Ue** (che non danno diritto alla detrazione), occorrerà innanzitutto rendere indetraibile l'intero ammontare dell'imposta relativa a tali acquisti (art. 19 comma 2 del DPR 633/72), applicando il meccanismo del **pro rata** sulla sola imposta residua (ossia quella risultante a seguito dello scomputo).

Allo stesso modo, anteriormente all'applicazione del meccanismo del **pro rata** occorrerà rendere totalmente **indetraibile** l'eventuale quota parte di IVA afferente beni o servizi parzialmente impiegati in operazioni non soggette che non danno diritto alla detrazione (art. 19 comma 4 del DPR 633/72).

La conferitaria subentra anche nell'ammortamento avviato dal conferente

Possibile, ma in molti casi non necessaria, la deduzione in via extracontabile degli eventuali maggiori ammortamenti deducibili dalla conferitaria

/ Enrico ZANETTI

Per gli elementi patrimoniali di un'azienda conferita ex [art. 176](#) del TUIR, sui quali il conferente ha operato ammortamenti o svalutazioni fiscali, il "subentro" implica anche che la società conferitaria non assuma semplicemente il valore netto fiscalmente riconosciuto in capo al conferente, bensì assuma sia il **costo storico "lordo"** riconosciuto ai fini fiscali, sia l'**ammortamento o la svalutazione** fiscale già effettuata dal conferente. In altre parole, la conferitaria subentra non solo nel valore che risultava fiscalmente riconosciuto in capo al conferente, ma anche nel processo di ammortamento o di svalutazione da questi avviato o effettuato prima del conferimento.

Proprio perché in questi casi il processo di ammortamento non riparte, bensì **prosegue**, pare corretto ritenere che, nel primo periodo di possesso dei beni da parte della conferitaria, non possano applicarsi le norme dell'[art. 102](#) del TUIR sul "dimezzamento" dei coefficienti fiscali di ammortamento nel primo esercizio.

La circostanza che il subentro nelle posizioni fiscali implichi un ragionamento "a saldi aperti" non genera particolari problematiche in capo alla conferitaria, se accompagnata da una rappresentazione contabile del conferimento che segua a sua volta le logiche proprie di una contabilizzazione "a saldi aperti", mentre può generarne nei casi in cui la rappresentazione contabile dell'operazione abbia luogo secondo la diversa modalità "**a saldi chiusi**". Infatti, se la conferitaria adotta la modalità di rappresentazione contabile del conferimento d'azienda "a saldi chiusi", potrebbe verificarsi una situazione per cui essa si trova a imputare a Conto economico un ammontare di ammortamenti operati su un dato bene che si rivela **inferiore** dell'ammortamento potenzialmente deducibile ai fini fiscali.

Essendo venuta meno la possibilità di procedere a deduzioni extracontabili con la compilazione del quadro EC, non è chiaro se l'eventuale **eccedenza** di ammortamento fiscale potenzialmente deducibile, rispetto all'ammortamento civilistico imputato a Conto economico, possa essere comunque **dedotta** dalla società conferitaria. Per Assonime ciò non sarebbe possibile, essendo comunque necessaria la previa imputazione a Conto economico (circ. n. 51/2008, § 1.3.4).

Resta però il fatto che, anche dopo l'avvenuta abrogazione del meccanismo di deduzione extracontabile sul quadro EC, l'[art. 109](#) comma 4 lett. b) del TUIR ammette comunque la deducibilità di quei componenti negativi che "pur non essendo stati imputati a conto economico, sono deducibili per disposizioni di legge". Ragione

per cui, ove si ravvisi proprio nell'[art. 176](#) del TUIR il fondamento della maggiore deducibilità fiscale dell'ammortamento, diverrebbe **possibile** procedervi pur in assenza della sua avvenuta imputazione a Conto economico. Tale è l'orientamento fatto proprio anche dalla norma di comportamento AIDC n. [178/2010](#). Pur condividendo questa impostazione (e, quindi, la possibilità di procedere in via extracontabile alla deduzione degli eventuali maggiori ammortamenti deducibili dalla società conferitaria, per effetto del subentro nella posizione soggettiva del conferente, rispetto agli eventuali minori ammortamenti imputati a Conto economico, per effetto dell'iscrizione di uno o più beni nel proprio attivo patrimoniale "a saldi chiusi" e pertanto per valori lordi inferiori a quelli che risultavano iscritti in capo al conferente), pare opportuno sottolineare come in molti casi la soluzione al problema potrebbe essere risolta **senza** nemmeno la **necessità** di procedere a tali deduzioni per via extracontabile.

Si ipotizzi il caso di un conferimento d'azienda in neutralità fiscale ex [art. 176](#) del TUIR, nell'ambito del quale è presente un macchinario: che risulta iscritto nello Stato patrimoniale del conferente per 1.000 e già ammortizzato da 2 anni con aliquota del 20%, tale per cui il relativo fondo di ammortamento risulta pari a 400; che viene iscritto dalla conferitaria per un valore pari a quello netto contabile risultante in capo al cedente (600), ma procedendo con il metodo "a saldi chiusi".

Se la conferitaria prosegue nell'ammortamento del bene con la **stessa aliquota** utilizzata sino ad allora dal conferente, è chiaro che imputa a Conto economico ammortamenti per 120 (20% di 600) e deve quindi procedere per via extracontabile qualora voglia portare in deduzione nei primi 3 anni i restanti 80, raggiungendo così l'ammontare massimo di 200 che avrebbe titolo a dedurre sul piano fiscale (20% di 1.000).

In realtà, la conferitaria, che contabilizza il bene "a saldi chiusi" per 600, potrebbe procedere **direttamente** in bilancio all'ammortamento contabile per 200 (deducendosi l'intero importo anche ai fini fiscali) e la scelta di applicare un'aliquota di ammortamento civilistica del 33,33%, in luogo di quella del 20% sino ad allora usata dal conferente, sembrerebbe non solo possibile, ma addirittura concettualmente **più corretta**, perché, se a suo tempo il conferente aveva stimato un orizzonte quinquennale di vita utile del bene (da cui la scelta per il coefficiente del 20%), la conferitaria si ritrova a dover tarare il proprio orizzonte temporale di vita utile su di un bene che le arriva già usato da 2 anni.

Accordo post Brexit con possibili effetti sulla previdenza del personale di volo

Le interpretazioni della giurisprudenza e le disposizioni contenute nell'Accordo potrebbero incidere sugli obblighi previdenziali

/ **Andrea COSTA e Marcello ASCENZI**

Nei contesti di mobilità transnazionale l'individuazione della legislazione previdenziale applicabile rappresenta un'operazione molto delicata, essendo diverse le variabili da considerare. L'ambito di analisi si complica ulteriormente nei casi in cui si deve definire il regime per il personale viaggiante o navigante al servizio di imprese che effettuano, per conto d'altri o per conto proprio, trasporti di passeggeri o merci per ferrovia, su strada, **per via aerea** o per vie navigabili interne.

La **natura "mobile"** insita nell'attività lavorativa potrebbe infatti rendere applicabile la legislazione di più Paesi, rendendo così necessario il ricorso a regole internazionali di coordinamento. Nel definire il Paese nel quale il datore di lavoro deve versare la contribuzione, occorre verificare se si rientri nell'ambito di applicazione dei regolamenti comunitari in materia di **coordinamento** dei sistemi di **sicurezza sociale**, se la fattispecie venga regolata da accordi bilaterali o multilaterali in materia di previdenza sociale, o se specifiche regole pattizie siano assenti.

Lo spunto per approfondire la tematica degli equipaggi di condotta e di cabina addetti a servizi di trasporto aereo passeggeri o merci nasce da una recente ordinanza interlocutoria della Corte di Cassazione (Cass. n. [29236/2020](#)) intervenuta con riferimento alla legislazione applicabile al personale di volo residente in Italia di una nota compagnia low cost irlandese. Per tale personale i regolamenti comunitari di coordinamento definiscono una **disciplina speciale**, derogando al principio generale della territorialità dell'obbligo contributivo.

Nel caso di specie, trovando ancora applicazione il regolamento n. [1408/71](#), sostituito dal 1° maggio 2010 dal Regolamento n. [883/2004](#), l'INPS, in virtù dell'[art. 14](#) punto 2 lett. a-ii) del Regolamento n. 1408/71 stesso, riteneva applicabile la legislazione dello Stato della residenza per il personale di volo ivi **occupato prevalentemente**, con la conseguenza che per i lavoratori residenti in Italia i contributi fossero dovuti all'Istituto.

La Suprema Corte ha rimesso alla Corte di Giustizia la questione pregiudiziale riguardante proprio l'interpretazione della nozione di "persona occupata **prevalentemente**" nel settore aereo, chiedendo se possa leggersi analogamente a quella contenuta nell'[art. 19](#) paragrafo 2 lett. a) del Regolamento n. 44/2001 come il "luogo in cui il lavoratore svolge **abitualmente** la propria attività", secondo l'interpretazione data dalla Corte di Giustizia a tale ultima disposizione con la sentenza del

14 luglio 2017 ([cause C-168/16 e C-169/16](#)).

In particolare la sentenza richiamata specifica che "il luogo in cui il lavoratore svolge abitualmente la propria attività", ai sensi del citato art. 19, non è equiparabile a quella di **base di servizio** che rappresenta, invece, un indizio significativo a tal fine, rilevando anche **altri indizi** quali il luogo a partire dal quale il lavoratore effettua le sue missioni, ritorna, riceve le istruzioni, organizza il lavoro, nonché il luogo in cui si trovano gli strumenti lavorativi, stazionano gli aerei a bordo dei quali l'attività viene svolta abitualmente, escludendo che l'abitudine possa dipendere dalla nazionalità degli aerei, ai sensi dell'art. 17 della convenzione di Chicago.

Tale questione, come detto, riguarda una legislazione in vigore sino al maggio 2010.

Attualmente in ambito comunitario trova applicazione l'[art. 11](#) par. 5 del Regolamento n. 883/2004, che prevede una *fictio iuris* in base alla quale l'attività svolta dagli equipaggi si considera prestata nello Stato membro in cui è situata la base di servizio, quale definita nell'allegato III del Regolamento n. [3922/91](#). Il considerando 18-ter del Regolamento n. 883/2004 precisa che il concetto di "**base di servizio**" è definito come il **luogo designato dall'operatore** per ogni membro d'equipaggio dal quale inizia e si conclude un periodo di servizio o una serie di periodi di servizio e nel quale, in condizioni normali, l'operatore non è responsabile della fornitura dell'alloggio al membro d'equipaggio.

Il quadro si complica ulteriormente se si considerano le novità che caratterizzano i rapporti con il **Regno Unito**. Con la conclusione al 31 dicembre 2020 del periodo transitorio che prevedeva l'applicabilità del Regolamento n. 883/2004, i criteri di coordinamento sono ora contenuti, in via provvisoria, nell'[Accordo](#) sugli scambi commerciali e la cooperazione tra l'Unione europea e il Regno Unito (*cf.* art. FINPROV.11 dell'Accordo), pubblicato in GUUE il 31 dicembre 2020.

Il Protocollo sul coordinamento della sicurezza sociale previsto dall'Accordo riprende la stessa disposizione del regolamento n. 883/2004 (*cf.* art. SSC.1 lett. m) e art. SSC.10 par. 5), ma non richiama più il Regolamento n. 3922/91, tagliando così dalla definizione di base di servizio il riferimento al "**luogo designato dall'operatore**". Tale soluzione sembrerebbe allontanarsi dall'aspetto contrattuale formalistico legato alla designazione della base di servizio, rafforzando gli aspetti fattuali e indiziari sui quali potrebbe convergere anche la Corte di Giustizia.

Al via le diffide per l'applicazione non corretta del massimale contributivo

Le controdeduzioni da parte del datore di lavoro devono pervenire entro 90 giorni decorrenti dalla data di notifica della diffida

/ **Daniele SILVESTRO**

Con il messaggio n. [5062/2020](#), l'INPS fornisce indicazioni con riguardo al **massimale contributivo** e comunica altresì l'effettuazione di controlli sulla corretta esposizione nel flusso UniEmens dell'imponibile eccedente il massimale nonché le modalità e le tempistiche di recupero.

Innanzitutto, con il messaggio in commento, l'Istituto previdenziale ricorda che il massimale contributivo, di cui all'[art. 2](#) comma 18 della L. 335/1995, rappresenta il limite di valore, che viene annualmente rivalutato, oltre il quale la retribuzione non deve essere assoggettata a contributi previdenziali. Tale massimale riguarda i lavoratori privi di anzianità contributiva riferibile a periodi anteriori al **1° gennaio 1996** ovvero coloro che abbiano optato per il **regime contributivo**.

In particolare, l'anzianità contributiva è quel complesso degli accrediti (anche se registrati in gestioni diverse) riguardanti rapporti di lavoro privati o pubblici, dipendenti o autonomi (in quest'ultimo caso, con versamenti contributivi presso le rispettive casse di previdenza), in Italia o all'estero, entro il **31 dicembre 1995**. Come specificato dall'INPS, sono inclusi i periodi di contribuzione figurativa, di contribuzione facoltativa, i riscatti, i trasferimenti gratuiti ed onerosi, nonché la contribuzione volontaria.

Il calcolo del massimale opera come parametro annuo indipendentemente dal numero dei **rapporti di lavoro** svolti nel corso dell'anno, simultanei ovvero successivi, prescindendo dalle **gestioni** previdenziali, anche disomogenee, a cui affluisce la contribuzione obbligatoria.

Difatti, ad esempio, un lavoratore che abbia avuto nel corso dell'anno due o più rapporti di lavoro, e abbia raggiunto il limite con il primo rapporto, è tenuto a fornire la documentazione relativa ai compensi già riscossi in precedenza al nuovo datore di lavoro, che potrà gestire correttamente gli importi eccedenti. La retribuzione da quest'ultimo erogata sarà infatti esclusa da contribuzione IVS e dovrà essere riportata nell'elemento **"EccedenzaMassimale"** nel flusso UniEmens (la retribuzione eccedente il limite è base imponibile solo per le contribuzioni minori).

Inoltre, l'Istituto, nel riportare i più rilevanti interventi di prassi attinenti alla disciplina del massimale contributivo, in merito all'esatta collocazione dell'indennità sostitutiva di preavviso di licenziamento, ricorda che, qualora la stessa ricadesse a cavallo di due anni distinti, ai fini del calcolo del massimale occorre riferire l'**imponibile pro quota** a entrambi gli anni (messaggio

n. [159/2003](#)).

Tutto ciò premesso, con il messaggio in commento l'INPS informa che ha proceduto all'estrazione dei lavoratori iscritti al Fondo pensioni lavoratori dipendenti (FPLD) individuando tutte le denunce che, tra il 2015 e il 2016, avevano valorizzato il campo "Eccedenza-Massimale", trovando, in particolare, **due tipologie di anomalia**: la prima, riguardante lavoratori con imponibili annui inferiori al massimale contributivo per quella specifica annualità (in sostanza erano state esposte eccedenze a fronte di imponibili che non superavano il massimale); la seconda, attinente invece ai lavoratori il cui estratto conto evidenzia la presenza di contributi anteriori al 1° gennaio 1996, in assenza di opzione per il sistema contributivo.

Le liste dei lavoratori estratte sono state distribuite alle Direzioni regionali/Direzioni di coordinamento metropolitano per le successive attività istruttorie e di recupero.

Nel caso in cui, a seguito del controllo da parte dell'operatore, dovesse essere confermata la presenza di anzianità contributiva antecedente la data del 1° gennaio 1996, ovvero l'assenza di esercizio dell'opzione per il sistema contributivo, si procederà al **recupero** dei contributi non versati applicando l'aliquota IVS piena (comprensiva dell'aliquota aggiuntiva dell'1%, a carico del dipendente) all'imponibile esposto come "EccedenzaMassimale".

Nell'ipotesi in cui siano presenti più datori di lavoro nel medesimo anno, l'INPS precisa che la diffida andrà indirizzata nei confronti del datore di lavoro presso cui si è effettivamente verificato il superamento del massimale erroneamente esposto come eccedenza secondo la competenza per matricola.

Infine, con riguardo alle modalità e alle tempistiche di recupero, l'INPS precisa che è stato predisposto un **modello di diffida** che dovrà essere indirizzato al datore di lavoro inadempiente a mezzo PEC. La diffida indica: l'imponibile sottoposto a IVS; i contributi dovuti; le sanzioni civili applicabili.

Tenuto conto della necessità dei datori di lavoro di ricostruire con i lavoratori i passaggi interni che hanno determinato l'esposizione degli imponibili come eccedenza massimale, l'Istituto ha accordato un termine di adempimento pari a **90 giorni** decorrenti dalla data di notifica della diffida. In caso di contestazione, l'azienda potrà quindi far pervenire, entro il medesimo termine, le proprie controdeduzioni in risposta alla comunicazione di invio del modello di diffida.

Inesistenza o radicale assenza della procura con regolarizzazione

L'art. 182 c.p.c. offre uno strumento al giudice per evitare l'immediata dichiarazione di inammissibilità

/ Antonino RUSSO

L'attuale formulazione dell'[art. 182](#) c.p.c., comma secondo, stabilisce che il giudice, quando rileva un difetto di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione ovvero un vizio che determina la **nullità della procura** al difensore, assegna (e non "può assegnare") alle parti un termine perentorio per sanare il difetto di rappresentanza, assistenza o autorizzazione ovvero per il rilascio della procura alle liti o per la rinnovazione.

La formula è stata creata nel novero della mini riforma al codice di procedura civile ex L. n. [69/2009](#), con l'importante innovazione della possibilità di sanare i vizi della procura *ad litem* con efficacia *ex tunc*, essendo dichiaratamente previsto che gli effetti sostanziali e processuali della domanda si producono sin dal momento della notificazione dell'atto introduttivo del giudizio.

Il testo vigente – contemplando un più equo trattamento tra i vizi di due figure molto diverse tra loro (seppur inserite in una medesima norma), quali la capacità processuale e lo *ius postulandi* – configura ipotesi di salvezza della c.d. "**rappresentanza tecnica**", istituto che si formalizza proprio attraverso il conferimento del mandato *ad litem*; diversamente, il testo previgente contemplava solo le ipotesi di difetto di autorizzazione e di rappresentanza, figure che attengono alla legittimazione ad processum e che non sono state cancellate dalla riforma dell'[art. 182](#) c.p.c..

Palese però, all'epoca, l'intenzione del legislatore di liberare il vaglio del giudice verso le **sole questioni di merito** frenando le conseguenze di quella giurisprudenza ancorata a un grande rigore procedurale e, quindi, alla rilevazione di patologie insanabili di vari atti processuali, come testimoniato (ad esempio) dalla proliferazione di sentenze sull'inammissibilità della domanda conseguente all'invalidità della procura "spillata" all'ultima pagina del ricorso ovvero congiunta all'atto di impugnazione senza formare un corpo unico con quest'ultimo (C.T. Reg. Salerno n. 121/1996), fenomeno che aveva costretto il legislatore ad aggiungere, ex art. 1 della L. n. 141/1997, al comma 3 dell'art. 83 c.p.c., la disposizione secondo cui "la procura si considera apposta in calce anche se rilasciata su foglio separato che sia però materialmente congiunto all'atto cui si riferisce".

Già all'atto dell'intervento normativo sull'[art. 182](#) c.p.c. si pose però in dubbio se il riferimento ai "vizi che de-

terminano la nullità della procura" avvolgesse (o meno) l'ingerenza della suindicata norma anche nei confronti dell'"inesistenza" della procura, atteso che la procura "nulla" (o "invalida", "inefficace"), differentemente dalla procura "inesistente", incide sulla ritualità dello *ius postulandi* ma non comporta alcuna incertezza sulla relativa **referibilità alla parte** in causa, avendo (nonostante il vizio) una provenienza certa, ascrivibile alla parte sostanziale.

La Corte di Cassazione è intervenuta proprio di recente sul punto, con la pronuncia n. [23958](#) del 29 ottobre 2020, in occasione del ricorso avverso una sentenza del Tribunale, che rigettava il gravame, accogliendo l'eccezione preliminare di inammissibilità dell'appello per **inesistenza della procura** siccome non conforme all'[art. 83](#) c.p.c. a causa della ravvisata indeterminatezza del suo oggetto e con autenticazione della firma del mandante redatta non in lingua italiana e, peraltro, depositata in semplice copia fotostatica, ritenendo che non potesse farsi luogo alla regolarizzazione prevista dall'[art. 182](#) c.p.c.

Principio non applicabile in caso di giudizio di Cassazione

La Suprema Corte ha rilevato come il verdetto contrastasse, però, con il tenore letterale dello stesso [art. 182](#) c.p.c. e con l'interpretazione univoca della stessa Corte, che, prevedendo l'obbligo, e non la facoltà, per il giudice, di assegnare alla parte un termine per il rilascio e la rinnovazione della procura, ritiene possibile la **sanatoria** anche nel caso in cui la procura manchi del tutto. Non ha, quindi, ad avviso della Cassazione, alcun rilievo la distinzione tra nullità e inesistenza della procura, in considerazione della possibilità attribuita al giudice di porre rimedio anche alle ipotesi di assenza della procura.

La Corte ha inoltre aggiunto che è pacifico che il meccanismo di sanatoria per effetto della regolarizzazione disciplinata dal modificato [art. 182](#) c.p.c., comma 2 opera anche nel giudizio di **appello**, poiché la citata norma processuale è da ritenersi di applicazione generale (Cass. n. [6041](#) del 13 marzo 2018).

Va comunque ricordato che, sempre per principio univoco, l'[art. 182](#) c.p.c. non trova applicazione nel giudizio di **Cassazione** (Cass. n. [28684](#) del 9 novembre 2018).

L'animo green della nostra P.A.

Gentile Redazione,
confezioni e imballaggi costituiti da un solo materiale e interamente riciclabili, fornitori di energia che promettono di acquistare solo da fonti rinnovabili, banche che si impegnano a piantare alberi per compensare la CO2 prodotta dalle spese dei loro clienti, solo per fare alcuni esempi: saranno anche mosse di marketing, ma a chi sta a cuore la **salute del pianeta** queste buone pratiche non possono che far piacere. Purtroppo non possiamo dire che sia pervasa dallo stesso animo green la nostra Amministrazione finanziaria, che da ultimo ci ha fatto trovare sotto l'albero di Natale le **bozze** dei nuovi modelli **730 e CU**.

Anche in questo nuovo anno ci rasseghneremo a **stampare** quelle poche centinaia di milioni di pagine con intere distese di colore, che se oggi rappresentano un insensato spreco di inchiostro e toner, domani, con lo **smaltimento**, il loro impatto sull'ambiente l'avranno eccome.

Alla faccia di Greta e dei suoi fratelli. E della **grafica** semplice e minimale.

Davide Meloni

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Sassari

La Brexit non fa venir meno il beneficio del plafond IVA

Con la risposta a interpello n. [1](#) di ieri, 4 gennaio 2021, l'Agenzia delle Entrate ha esaminato le condizioni per la spettanza del **plafond IVA** nell'ambito di un contratto di commissione per beni ceduti all'esportazione.

Trattandosi, nel caso di specie, di operazioni effettuate da un soggetto residente nel **Regno Unito**, nella risposta a interpello è, altresì, chiarito che, laddove sussistente, la facoltà di acquistare senza applicazione dell'IVA avvalendosi del plafond non viene meno a seguito del termine del periodo transitorio individuato dall'Accordo di recesso tra il Regno Unito e l'Unione europea.

Come già chiarito nella prassi precedente (R.M. 21 giugno 1999 n. [102](#)), la facoltà di acquistare in regime di non imponibilità IVA, per i soggetti **esportatori abituali** ([art. 8](#) comma 1 lett. c) del DPR 633/72) è riconosciuta anche qualora a effettuare le operazioni che attribuiscono la predetta facoltà siano soggetti non residenti identificati ai fini IVA nel territorio dello Stato a norma dell'[art. 35-ter](#) del DPR 633/72.

Sul punto, resta fermo quanto espresso in una recente [FAQ](#) dell'Agenzia delle Entrate, tale per cui, per i soggetti stabiliti nel Regno Unito, essendo terminato il 31 dicembre 2020 il periodo transitorio, **non** è attribuita **automaticamente** la possi-

bilità di identificarsi direttamente ai fini IVA in altri Stati membri dell'Ue: per i soggetti residenti in Paesi terzi tale facoltà è, infatti, subordinata alla verifica della sussistenza di accordi di cooperazione amministrativa analoghi a quelli vigenti in ambito Ue (*cfr.* ris. Agenzia delle Entrate nn. [220/2003](#) e [44/2020](#)).

Per quanto concerne, invece, il riconoscimento del plafond nel caso di un contratto di commissione alla vendita, l'Agenzia delle Entrate si esprime favorevolmente, richiamando il principio per cui, nella commissione, sussiste una *fiction iuris* tale per cui passaggi dei beni tra committente e commissionario (o viceversa) mantengono in linea di principio la **stessa natura oggettiva** e, quindi, anche il medesimo regime impositivo.

Le conclusioni sono le stesse per i **beni ceduti all'esportazione**, avvalendosi del contratto di commissione. È replicata la conclusione di cui alla C.M. 11 agosto 1976 n. 28, che consente ai soggetti esportatori abituali di computare anche le esportazioni effettuate mediante commissionari ai fini del plafond. Potranno fruire, dunque, del beneficio tanto il committente quanto il commissionario della cessione all'esportazione effettuata.