

Martedì 19 gennaio 2021

IL CASO DEL GIORNO

Ritenute ripetibili in caso di definizione della lite

/ Alfio CISSELLO e Massimo NEGRO

Sovente le contestazioni che l'Erario muove nei confronti del contribuente riguardano l'omessa effettuazione di **ritenute fiscali**, o l'esecuzione per un importo ridotto.

Nella sostituzione a titolo di acconto, per appurare se il recupero della ritenuta non eseguita [...]

PAGINA 2

IL PUNTO OPERAZIONI STRAORDINARIE

Fusioni proprie e per incorporazione con rilevazione diversa della fiscalità differita

/ Enrico ZANETTI

Nel caso delle **fusioni proprie**, la metodologia di contabilizzazione delle imposte differite, da parte di una società risultante che adotta principi contabili nazionali, può seguire quanto previsto dal § 56 [...]

PAGINA 6

CONTABILITÀ

La moratoria sui mutui non produce benefici sul Conto economico 2020

La sospensione del pagamento può comportare la contabilizzazione di maggiori interessi passivi

/ Fabrizio BAVA e Alain DEVALLE

L'art. 56 del DL 18/2020 ("Cura Italia") ha introdotto la possibilità di sospendere il pagamento dei mutui e degli altri finanziamenti a rimborso rateale fino al **30 giugno 2021** (grazie alla proroga approvata con la L. 178/2020, legge di bilancio 2021).

La sospensione può avere a oggetto la sola quota capitale della rata oppure l'intera rata, comprensiva quindi degli interessi passivi.

Al fine di individuare il corretto trattamento contabile da adottare nel bilancio 2020 è opportuno sottolineare che la norma (DL 18/2020), a differenza di altri provvedimenti (come, ad esempio, quello che consente la non iscrizione degli ammortamenti o la rivalutazione dei beni d'impresa), non disciplina alcuna deroga ai criteri di valutazione da adottare nel bilancio. L'obiettivo è quello di supportare le imprese **dal punto di vista finanziario** in un momento di carenza di liquidità per via degli effetti della pandemia.

Il documento OIC 19 (§ 73C) stabi-

sce che, per i soggetti che non applicano il costo ammortizzato, nel caso di modifica della tempistica originaria dei pagamenti, "il beneficio per il debitore è rilevato **per competenza** lungo la durata residua del debito".

Nel caso di moratoria della **sola quota capitale** della rata, non si presentano particolari problematiche contabili.

Il MEF ha chiarito (tramite le FAQ sui provvedimenti economici assunti dal Governo per contrastare l'emergenza derivante dall'epidemia COVID-19, pubblicate sul sito internet del Ministero) che in tali casi "si determina la traslazione in avanti del piano di ammortamento per un periodo pari alla sospensione accordata. Gli interessi sul capitale ancora da rimborsare sono **corrisposti alle scadenze originarie**".

Il debito rimane quindi "cristallizzato" a Stato patrimoniale per il periodo della sospensione, mentre continuano a maturare e a essere pagati gli interessi passivi. In sede di chiusura dell'esercizio si [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Esonero contributivo del 100% per l'assunzione di donne

Nomina dell'esperto valutatore nel Codice della crisi con profili di criticità

Nuova stretta dell'Agenzia sul regime degli impatriati post distacco

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 10

FISCO

Credito d'imposta prima casa utilizzabile solo per intero su atti successivi

/ Anita MAURO

Il credito d'imposta per il **riacquisto** della prima casa (di cui all'art. 7 della L. 448/1998), che sia **utilizzato solo parzialmente** per il pagamento dell'imposta dovuta sull' [...]

PAGINA 4

Ritenute ripetibili in caso di definizione della lite

Il principio dovrebbe valere sempre, anche in caso di conciliazione giudiziale

/ **Alfio CISSELLO e Massimo NEGRO**

Sovente le contestazioni che l'Erario muove nei confronti del contribuente riguardano l'omessa effettuazione di **ritenute fiscali**, o l'esecuzione per un importo ridotto.

Nella sostituzione a titolo di acconto, per appurare se il recupero della ritenuta non eseguita vada effettuato nei confronti del sostituto, del sostituito, oppure solidalmente a entrambi, è bene analizzare la **disciplina sostanziale** di riferimento. Nel caso del lavoro nero, ad esempio, è pacifico in giurisprudenza che ci sia solidarietà tra le parti, nonostante l'aspetto sia da molti anni discusso in dottrina.

Invece, se si tratta di sostituzione a titolo di imposta, l'unico responsabile è il sostituto, in quanto la ritenuta **"esaurisce"** il prelievo, non avendo, nella maggioranza dei casi, il sostituito nemmeno obblighi dichiarativi.

Se l'accertamento viene notificato al sostituto, si pone un problema per certi versi simile a quello della **rivalsa IVA**, che trova però analitica disciplina nell'[art. 60](#) comma 7 del DPR 633/72.

Ci si deve chiedere se il sostituto, avendo pagato a titolo definitivo, quindi a seguito di giudicato, o di conciliazione o di acquiescenza, la ritenuta, possa **ripetere le somme** nei confronti del sostituito.

Ove si tratti di sostituzione a titolo di imposta, il problema della ripetizione sembra avere una dimensione solo privatistica, riguardando solo una questione "interna" tra i due soggetti.

Nella sostituzione a titolo di acconto, il problema è più complesso siccome il sostituito, se corrisponde l'importo al sostituto, può dover **scomputare la ritenuta** in dichiarazione. Ove così fosse, la soluzione del problema dovrebbe provenire dal legislatore o, eventualmente, da una modifica dei sistemi delle Entrate, che consentano, in casi come quello descritto, lo scomputo di ritenute pagate non a seguito di autoliquidazione, che quindi non emergono dal modello 770.

Si potrebbe addirittura prevedere che, se il sostituito ha dichiarato le somme che avrebbero dovuto essere assoggettate a ritenuta, la violazione dia luogo solo a sanzioni nei confronti del sostituto, non avendo più ra-

gione di esistere un recupero di una ritenuta che, con non poche difficoltà, andrebbe poi scomputata.

A ogni modo, esaminiamo la situazione **più semplice**: nessuno dei due soggetti tassa un determinato provento, che avrebbe dovuto essere assoggettato a ritenuta.

Supponiamo, sempre per semplicità, che l'Erario si rivolga solo nei confronti del sostituto (se l'accertamento, come accade talvolta, viene notificato a tutti e due, il sostituito ha diritto allo scomputo, o comunque al riconoscimento, di quanto pagato dal sostituto, pena una inevitabile duplicazione d'imposta).

Qualora il sostituto paghi ad esempio a seguito di conciliazione, deve potersi rivalere nei confronti del sostituito, in quanto nessuna norma, civile o fiscale, vieta ciò. Non esiste, in tema di conciliazione giudiziale o di accertamento con adesione (in cui il DLgs. [218/97](#), peraltro, sancisce espressamente che l'adesione può riguardare le ritenute), una norma analoga all'[art. 9](#) comma 9 della L. 289/2002 sulla "vecchia" **definizione automatica**: "La dichiarazione integrativa non costituisce titolo per il rimborso di ritenute, acconti e crediti d'imposta precedentemente non dichiarati, né per il riconoscimento di esenzioni o agevolazioni non richieste in precedenza, ovvero di detrazioni d'imposta diverse da quelle originariamente dichiarate".

Rimane "il nodo" dello scomputo

La recente risposta interpello Agenzia delle Entrate 4 dicembre 2020 n. [566](#), relativa a una fattispecie molto complessa, sembra fornire una **risposta positiva**.

L'istante chiedeva se il sostituto, definita la lite ai sensi dell'[art. 6](#) del DL 119/2018, avesse titolo a ripetere, per un importo corrispondente a quello definito, la ritenuta nei confronti del sostituito.

L'Agenzia delle Entrate pare fornire risposta positiva richiamando proprio quanto specificato, in merito all'[art. 60](#) del DPR 633/72, con la circolare 25 settembre 2017 n. [23](#).

La moratoria sui mutui non produce benefici sul Conto economico 2020

La sospensione del pagamento può comportare la contabilizzazione di maggiori interessi passivi

/ Fabrizio BAVA e Alain DEVALLE

L'art. 56 del DL 18/2020 ("Cura Italia") ha introdotto la possibilità di sospendere il pagamento dei mutui e degli altri finanziamenti a rimborso rateale fino al **30 giugno 2021** (grazie alla proroga approvata con la L. 178/2020, legge di bilancio 2021).

La sospensione può avere a oggetto la sola quota capitale della rata oppure l'intera rata, comprensiva quindi degli interessi passivi.

Al fine di individuare il corretto trattamento contabile da adottare nel bilancio 2020 è opportuno sottolineare che la norma (DL 18/2020), a differenza di altri provvedimenti (come, ad esempio, quello che consente la non iscrizione degli ammortamenti o la rivalutazione dei beni d'impresa), non disciplina alcuna deroga ai criteri di valutazione da adottare nel bilancio. L'obiettivo è quello di supportare le imprese **dal punto di vista finanziario** in un momento di carenza di liquidità per via degli effetti della pandemia.

Il documento OIC 19 (§ 73C) stabilisce che, per i soggetti che non applicano il costo ammortizzato, nel caso di modifica della tempistica originaria dei pagamenti, "il beneficio per il debitore è rilevato **per competenza** lungo la durata residua del debito".

Nel caso di moratoria della **sola quota capitale** della rata, non si presentano particolari problematiche contabili.

Il MEF ha chiarito (tramite le FAQ sui provvedimenti economici assunti dal Governo per contrastare l'emergenza derivante dall'epidemia COVID-19, pubblicate sul sito internet del Ministero) che in tali casi "si determina la traslazione in avanti del piano di ammortamento per un periodo pari alla sospensione accordata. Gli interessi sul capitale ancora da rimborsare sono **corrisposti alle scadenze originarie**".

Il debito rimane quindi "cristallizzato" a Stato patrimoniale per il periodo della sospensione, mentre continuano a maturare e a essere pagati gli interessi passivi. In sede di chiusura dell'esercizio si dovranno imputare gli eventuali interessi passivi di competenza maturati ma non ancora corrisposti come in ogni esercizio.

Il tema è più complesso nel caso di sospensione dell'**intera rata**, ovvero sia del capitale sia degli interessi passivi.

Il MEF ha precisato che, in tali casi:

- "si determina lo spostamento del piano di ammortamento per un periodo pari alla sospensione accordata";
- "gli interessi che maturano durante il periodo della sospensione sono calcolati sul capitale residuo al tasso di interesse del contratto di finanziamento originario. L'ammontare corrispondente a tali interessi sarà **ripartito in quote** nel corso dell'ammortamento residuo".

Ciò significa che gli interessi passivi maturati saranno "spalmati" sulle rate dovute; pertanto, al termine del periodo di sospensione, la rata sarà maggiore per via degli interessi maturati nel periodo di moratoria.

Nel caso di non applicazione del costo ammortizzato, in sede di chiusura dovranno essere imputati gli interessi passivi di competenza, ovvero quelli maturati e non corrisposti per effetto della moratoria, con la rilevazione contabile: Interessi passivi su mutui a Interessi passivi da liquidare.

L'eventuale quota a cavallo dell'esercizio sarà imputata con la rilevazione contabile: Interessi passivi su mutui a Ratei passivi.

Inoltre, tenuto conto dell'allungamento della vita del finanziamento, occorre **riparametrare il risconto attivo** dei costi iniziali di transazione alla mutata durata del finanziamento.

La sospensione del versamento delle rate non produce effetti per quanto riguarda la quota capitale. La moratoria non comporta pertanto benefici sul Conto economico 2020 (come prevede il documento OIC 19 nel caso di riduzione dell'ammontare del debito da rimborsare); potrebbe al contrario comportare l'**iscrizione di maggiori interessi**, considerata la cristallizzazione della quota capitale.

Adeguata informativa da riportare nella Nota integrativa

Le imprese che hanno richiesto e ottenuto la moratoria devono riportare un'**adeguata informativa** nella Nota integrativa e può essere opportuno, per quanto riguarda gli indicatori finanziari da riportare nella Relazione sulla gestione, illustrare gli effetti della cristallizzazione dei debiti sulla posizione finanziaria netta e sul rapporto tra la PNF e gli indicatori con cui viene confrontato (EBITDA, fatturato, oneri finanziari).

Credito d'imposta prima casa utilizzabile solo per intero su atti successivi

Nel caso di specie, il contribuente ha utilizzato parzialmente il credito sull'atto di acquisto che lo ha generato

/ Anita MAURO

Il credito d'imposta per il **riacquisto** della prima casa (di cui all'[art. 7](#) della L. 448/1998), che sia **utilizzato solo parzialmente** per il pagamento dell'imposta dovuta sull'atto di acquisto in cui il credito è maturato, potrà essere utilizzato in diminuzione delle imposte sui redditi delle persone fisiche ovvero in compensazione delle somme dovute ai sensi del DLgs. [241/97](#).

Tale importo, invece, non può essere utilizzato in diminuzione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale e dell'imposta sulle successioni e donazioni dovute per gli atti presentati per la registrazione successivamente alla data di acquisizione del credito, in quanto la norma dispone che, in relazione alle imposte dovute per tali atti o denunce, il credito debba essere utilizzato per l'**intero importo**.

Lo chiarisce l'Agenzia delle Entrate nella risposta n. [44](#), pubblicata ieri.

Si ricorda brevemente che l'[art. 7](#) della L. 448/98 riconosce, a favore del contribuente che venda l'immobile in relazione al quale abbia goduto dell'agevolazione prima casa (di cui alla Nota II-*bis* all'[art. 1](#) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86), il sorgere di un credito d'imposta ove questi acquisti "a qualsiasi titolo", **entro un anno**, un nuovo immobile in presenza delle condizioni per usufruire dell'agevolazione prima casa.

Il credito d'imposta è pari all'ammontare dell'imposta di registro o dell'IVA corrisposte in relazione al "primo" acquisto agevolato, purché esso non sia superiore all'imposta di registro o all'IVA dovute in relazione al "nuovo" acquisto (cfr. circ. Agenzia delle Entrate n. [19/2001](#), § 1.4).

Con riferimento alle modalità di utilizzo, l'Agenzia delle Entrate (circ. 1 marzo 2001 n. [19](#), § 1.5; circ. 29 maggio 2013 n. [18](#), § 3.11.1; circ. 24 aprile 2015 n. [17](#), § 4.9; circ. 27 aprile 2018 n. [7](#)) ha chiarito che il credito d'imposta può essere utilizzato, alternativamente:

- in diminuzione dell'imposta di registro dovuta in relazione all'acquisto che lo determina;
- "per l'intero importo" in diminuzione delle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni dovute sugli **atti e sulle denunce** presentati dopo

la data di acquisizione del credito;

- in **diminuzione dell'IRPEF** dovuta in base alla prima dichiarazione successiva al nuovo acquisto ovvero alla dichiarazione da presentare nell'anno in cui è stato effettuato il riacquisto stesso;

- in compensazione con altri tributi e contributi dovuti ai sensi del DLgs. [241/97](#), tramite il modello F24. In questo ultimo caso, se il credito d'imposta è utilizzato solo in parte, la somma residua non compensata può essere indicata nell'apposito quadro dei modelli di dichiarazione dei redditi per poter essere utilizzata nei successivi periodi di imposta.

Per espressa previsione normativa, il credito d'imposta **non dà luogo a rimborsi**.

Il credito d'imposta non dà luogo a rimborsi

Alla luce dei principi su esposti, l'Agenzia delle Entrate conclude, quindi, che, nel caso di specie, in cui il credito d'imposta maturato è stato solo parzialmente utilizzato in diminuzione dell'imposta di registro dovuta sull'atto di acquisto per cui è maturato, non sia possibile utilizzare il credito d'imposta residuo in diminuzione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale dovute per il **successivo atto di acquisto di un box auto**, pertinenza della prima casa, in quanto la norma richiede che, in tal caso, il credito sia utilizzato "per l'intero importo".

Invece, il contribuente può utilizzare il credito residuo in diminuzione dell'IRPEF oppure in compensazione ai sensi del DLgs. [241/97](#).

Si segnala che, di recente, nella risposta n. [223/2020](#), l'Agenzia aveva, invece, ammesso la possibilità di utilizzare il credito residuo in diminuzione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale su un successivo acquisto, in un caso in cui il contribuente **non aveva utilizzato il credito** in diminuzione delle imposte dovute sull'atto che aveva generato il credito d'imposta, ma aveva, poi, optato per l'utilizzo in dichiarazione, in diminuzione dell'IRPEF, che, però, non aveva esaurito il credito.

Esonero contributivo del 100% per l'assunzione di donne

Ai fini del diritto all'esonero, la legge di bilancio 2021 prevede che l'assunzione comporti un incremento occupazionale netto

/ Daniele SILVESTRO

La legge di bilancio 2021 (L. [178/2020](#)) ha introdotto diverse novità in materia di **incentivi all'assunzione** di personale, con l'obiettivo di stimolare l'occupazione anche durante il periodo di emergenza sanitaria dovuta alla diffusione del virus COVID-19. Oltre all'esonero contributivo totale riconosciuto in favore dei datori di lavoro privati che assumono giovani under 36 con contratto di lavoro stabile (si veda "[Esonero contributivo triennale per le assunzioni di under 36](#)" del 14 gennaio 2021), la legge di bilancio 2021 prevede un'ulteriore agevolazione, riguardante, in questo caso, l'assunzione di **donne**.

Tuttavia, l'esonero in trattazione non rappresenta l'unica agevolazione a sostegno dell'occupazione di donne. Infatti, l'[art. 12](#) comma 16-*bis* e 16-*ter* del DL 137/2020 (DL "Ristori"), inserito in sede di conversione di quest'ultimo, riconosce alle cooperative sociali il contributo previsto, a titolo di sgravio delle aliquote per l'assicurazione obbligatoria previdenziale e assistenziale, in caso di nuova assunzione a tempo indeterminato, a decorrere dal 1° gennaio 2021 e non oltre il 31 dicembre 2021, di **donne vittime di violenza**. L'agevolazione può essere riconosciuta per una durata massima di 12 mesi.

Premesso ciò, in via sperimentale, l'[art. 1](#) commi 16-19 della legge di bilancio 2021 stabilisce che, per le assunzioni di donne lavoratrici effettuate nel biennio **2021-2022**, l'esonero contributivo di cui all'[art. 4](#) commi da 9 a 11 della L. 92/2012 è riconosciuto nella misura del 100%, nel limite massimo di importo pari a 6.000 euro annui.

L'aspetto di maggiore criticità riguarda la definizione dell'**ambito soggettivo** dell'agevolazione.

Si ricorda che l'[art. 4](#) commi da 8 a 11 della L. 92/2012 prevede un esonero del 50% per l'assunzione di donne: disoccupate da oltre 12 mesi con almeno 50 anni di età; di qualsiasi età prive di un impiego regolarmente retribuito da almeno 6 mesi, se residenti in Regioni ammissibili ai finanziamenti nell'ambito dei fondi strutturali dell'Unione europea (c.d. "Regioni svantaggiate"); di qualsiasi età prive di un impiego regolarmente retribuito da almeno 6 mesi, se occupate in professioni o settori caratterizzati da un tasso di disparità uomo-donna che supera almeno del 25% la disparità media uomo-donna ex art. 2, punto 18, lett. e) del Regolamento CE 800/2008 (per l'anno 2021, tali settori sono stati individuati dal DM del 16 ottobre 2020 n. [234](#) del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali); di qualsiasi età prive di un impiego regolarmente retribuito da al-

meno **24 mesi**, ovunque residenti.

L'agevolazione, inoltre, trova applicazione nei confronti dei contributi INPS e INAIL (circ. Min. Lavoro e politiche sociali n. [34/2013](#)).

La durata dell'esonero varia in relazione alla tipologia di contratto con la quale la lavoratrice viene assunta, vale a dire: **12 mesi**, in caso di assunzione con contratto di lavoro a tempo determinato; 18 mesi, in caso di assunzione con contratto di lavoro a tempo indeterminato ovvero nelle ipotesi di trasformazione del contratto da tempo determinato a tempo indeterminato.

La legge di bilancio 2021, facendo espresso riferimento ai soli commi da 9 a 11, **escluderebbe** dall'esonero le assunzioni effettuate con contratto di lavoro dipendente, a tempo determinato anche in somministrazione, delle lavoratrici di età non inferiore a 50 anni, disoccupate da oltre 12 mesi. Tuttavia, sotto questo profilo, si evidenzia come la Relazione tecnica richiami anche il [comma 8](#) dell'art. 4 della L. 92/2012, aprendo alla possibilità che l'esonero possa essere riconosciuto anche per la suddetta fattispecie.

Il successivo [comma 17](#) subordina poi l'agevolazione a una specifica condizione. Le assunzioni di cui al [comma 16](#) devono infatti comportare un **incremento occupazionale netto** calcolato sulla base della differenza tra il numero dei lavoratori occupati rilevato in ciascun mese e il numero dei lavoratori mediamente occupati nei 12 mesi precedenti. Per i dipendenti con contratto di lavoro a tempo parziale, il calcolo è ponderato in base al rapporto tra il numero delle ore pattuite e il numero delle ore che costituiscono l'orario normale di lavoro dei lavoratori a tempo pieno. L'incremento della base occupazionale è considerato al netto delle diminuzioni del numero degli occupati verificatesi in società controllate o collegate ai sensi dell'[art. 2359](#) c.c. o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.

Infine, il beneficio previsto dai commi da 16 a 19 è concesso ai sensi della sezione 3.1 della **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", e nei limiti e alle condizioni di cui alla medesima comunicazione.

Inoltre, l'efficacia delle disposizioni dei commi 16 e 17 è subordinata all'**autorizzazione** della Commissione europea, ai sensi dell'art. 108, par. 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

Fusioni proprie e per incorporazione con rilevazione diversa della fiscalità differita

L'aggiornamento di dicembre 2016 del principio contabile OIC 25 ha definitivamente dipanato i residui dubbi con il § 57

/ Enrico ZANETTI

Nel caso delle **fusioni proprie**, la metodologia di contabilizzazione delle imposte differite, da parte di una società risultante che adotta principi contabili nazionali, può seguire quanto previsto dal § 56 del principio contabile documento OIC 25.

In altre parole, così come nei casi di conferimento d'azienda anche in quelli di fusione propria appare corretto ritenere che la **contropartita contabile** dell'accensione dell'apposito fondo da parte della società risultante, per lo stanziamento delle imposte differite correlate alla fusione medesima, sia da individuarsi in una pari riduzione del "patrimonio netto di costituzione" della società risultante. Non altrettanto sembra potersi dire nel caso di fusione per incorporazione.

Prima dell'aggiornamento del principio contabile OIC 25 ultimato a dicembre 2016, in dottrina ci si era effettivamente chiesti se la **metodologia** di contabilizzazione delle imposte differite, espressamente prevista dall'allora § I.1 del principio contabile OIC 25, con riferimento alle operazioni di conferimento d'azienda, potesse essere considerata *tout court* applicabile anche alle operazioni di fusione.

Già allora tale ipotesi appariva tuttavia condivisibile solo con riferimento alle fusioni proprie e non anche con riferimento alle fusioni per incorporazione.

Infatti, nel caso delle **fusioni per incorporazione** da cui emerge un disavanzo (se emergesse un avanzo non si porrebbe neppure il problema della rilevazione della fiscalità differita), l'unica voce del patrimonio netto della società incorporante che può essere incrementata dalla fusione è quella del capitale sociale.

L'eventuale variazione del capitale sociale, per altro, risulta strettamente asservita alle esigenze del concambio di azioni o quote e non può certo subire variazioni decrementative di pari ammontare all'entità delle imposte differite da iscrivere nell'apposito fondo del passivo, posto che tali variazioni decrementative falserebbero i **pesi partecipativi** che devono essere assicurati a ciascun socio sulla base del rapporto di concambio.

Per operare secondo modalità identiche a quelle applicabili nel caso delle operazioni di conferimento d'azienda e di fusione pura, bisognerebbe allora procedere ad una **riduzione** di altre voci di riserva disponibili nel patrimonio netto della società incorporante.

Tale soluzione, tuttavia, risulterebbe **in contrasto** con la *ratio* dell'allora § I.1 del principio contabile documento OIC 25, secondo cui la rilevazione della fiscalità differita, correlata ad una operazione che non è transita-
tata per il Conto economico, deve avere luogo "tramite

riduzione della posta di patrimonio netto creatasi a seguito dell'operazione stessa" e non tramite riduzione di una qualsiasi posta del patrimonio netto la cui esistenza prescinde dall'operazione (senza contare che nel patrimonio netto della società incorporante potrebbe non esservi affatto riserve disponibili per la riduzione).

L'aggiornamento di dicembre 2016 del principio contabile OIC 25 ha definitivamente dipanato i **residui dubbi**, con il § 57 e alcune esemplificazioni numeriche allegate al principio.

Quando si è in presenza di una fusione per incorporazione con società incorporante che adotta i principi contabili nazionali, l'iscrizione delle passività per imposte differite implica una iscrizione del bene cui esse sono correlate per un valore ulteriormente incrementato di un importo pari alle imposte differite medesime.

Il percorso per quantificare la fiscalità differita parte dal "dato noto"

Il percorso che porta alla **quantificazione** della fiscalità differita, correlata alle differenze temporanee imponibili emerse per effetto della fusione, parte dunque dal "dato noto" rappresentato dal maggiore valore contabile da iscrivere su specifici beni o diritti, al netto di quella fiscalità differita correlata che deve per l'appunto essere quantificata.

Affinché tale iscrizione sia in concreto possibile, è però necessario che il valore di iscrizione della singola attività della società fusa o incorporata, che viene recepita dalla società risultante o incorporante, **non ecceda** il limite del valore economico attribuibile all'attività medesima.

Non è infatti ammissibile che un determinato elemento possa essere iscritto nello Stato patrimoniale di una società per un importo superiore a quello che rappresenta, nell'ottica della società stessa, il suo valore economico.

Ove l'iscrizione della specifica attività al lordo del correlato carico di fiscalità differita risultasse eccedente rispetto a tale limite, la parte del disavanzo di fusione corrispondente a tale eccedenza deve essere necessariamente allocata ad avviamento, anziché **ad incremento** del valore del bene.

In definitiva, se nel contesto dei principi contabili internazionali le imposte differite vengono capitalizzate nell'attivo ad incremento della voce avviamento, an-

che perché i singoli elementi patrimoniali risultano già espressi ciascuno al proprio valore effettivo, nel contesto dei principi contabili nazionali, caratterizzati dal principio della continuità dei valori contabili *ex* [art. 2504-bis](#) c.c., la capitalizzazione nell'attivo delle impo-

ste differite può avere luogo direttamente ad incremento dei beni medesimi cui si riferiscono, nel limite del fatto che, naturalmente, tale **ulteriore capitalizzazione** non può in ogni caso portarli ad una rappresentazione contabile eccedente il loro valore effettivo.

Nomina dell'esperto valutatore nel Codice della crisi con profili di criticità

Necessario rivedere i criteri di determinazione del compenso del professionista

/ Nicola AGNOLI e Martino ZAMBONI

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del DLgs. [147/2020](#), il 5 novembre scorso, si è per ora concluso l'iter di approvazione del correttivo al DLgs. [14/2019](#), recante il Codice della crisi (CCII), in vigore dal 1° settembre 2021.

Le modalità di **alienazione** dei beni acquisiti all'attivo della procedura sono disciplinate dal "nuovo" [art. 216](#) del Codice, norma di carattere generale, che prevede la nomina dell'esperto per la **stima** dei beni – inclusi complessi aziendali, partecipazioni e beni immateriali – da parte del curatore previa autorizzazione del Comitato creditori, salvo il caso di beni di modico valore.

Nella scelta dell'esperto il curatore dovrà considerare **specifici** requisiti soggettivi, che posso essere individuati nei documenti approvati dagli standard setter nazionali ed internazionali.

I requisiti previsti dai Principi italiani di valutazione (**PIV**) emanati dall'OIV sono ad esempio (PIV I.3.1):

- indipendenza richiesta dalla tipologia di incarico;
- doti professionali e di competenza tecnica;
- rispetto dell'etica professionale, con adesione al Codice etico dell'IVSC;
- oggettività e diligenza nello svolgimento del processo di valutazione.

Con l'accettazione dell'incarico l'esperto si assumerà un obbligo di **condotta** professionale (PIV II.1.1) nei confronti del curatore e, più in generale, degli organi di procedura, dei creditori e degli altri utilizzatori della stima, che si sostanzia nella capacità di **identificare** in modo appropriato l'impianto valutativo, nel possesso di adeguata conoscenza ed esperienza per svolgere l'incarico e nella padronanza del quadro giuridico applicabile alla stima.

L'esperto dovrà, quindi, garantire l'affidabilità del suo operato adottando una condotta professionale verificabile, **neutrale** – grazie a indipendenza di giudizio e a un comportamento equo – e completa, per la necessità di esprimersi sull'adeguatezza della base informativa disponibile per formulare il suo **giudizio** di valore (PIV II.1.2-3-4).

L'art. 216 del CCII prevede anche nuove modalità di liquidazione dei **compensi** dell'esperto: per il rinvio all'[art. 161](#) comma 3 disp. att. c.p.c., verranno calcolati in base al prezzo **ricavato** dalla vendita.

Il riferimento al valore di stima è rimasto solo per la corresponsione di eventuali **acconti** prima dell'alienazione del bene, comunque non oltre la metà del compenso calcolato sulla base della stima.

La nuova modalità di determinazione del compenso a una prima lettura appare logica: è coerente con le fina-

lità realizzative della stima, rendendo gli oneri strumentali alla cessione dell'asset un "di cui" del corrispettivo effettivamente ricavato e slega la determinazione del compenso dal valore della stima così rafforzando l'**indipendenza** dell'esperto.

A ben guardare, però, il nuovo criterio presenta alcuni profili "distorsivi", che, a conti fatti, potrebbero renderlo iniquo.

Innanzitutto, secondo i PIV, l'esperto **non** deve **accettare** incarichi il cui compenso non garantisce lo svolgimento di un adeguato processo valutativo, sostenibile e ragionevole, a maggior ragione nelle valutazioni in contesti di crisi spesso molto complesse. E in caso di mancata vendita del bene oggetto di stima?

Un meccanismo di liquidazione che correla i compensi al ricavato della vendita presuppone poi una procedura di vendita gestita nel modo più efficace possibile. Efficacia cui l'esperto potrà contribuire fornendo non più un "astratto" valore dell'asset (valore intrinseco o di capitale economico, valore di mercato) quanto piuttosto un **probabile prezzo** atteso, nella configurazione del valore di smobilizzo (PIV I.6.7). Risultato poi da declinare, ove richiesto, anche in un diverso prezzo base d'asta.

Tuttavia, sono molti altri ancora gli aspetti, non dipendenti dal giudizio di valore dell'esperto, che condizionano l'entità del corrispettivo: le modalità di vendita scelte dal Giudice delegato, l'architettura e le condizioni del bando di cessione, le capacità "imprenditoriali" del curatore, le forme di pubblicità utilizzate, il corretto funzionamento della piattaforma **telematica** di vendita e il tempo di commercializzazione.

Eventuali inefficienze derivanti da questi aspetti, non imputabili all'esperto, potranno alla fine comportare un incasso dalla cessione **inferiore** rispetto al valore di smobilizzo stimato e quindi:

- nel quanto, un ingiustificato ridimensionamento del compenso dell'esperto;
- nel quando, un procrastinarsi della sua effettiva percezione.

Insomma, se per il CCII la prestazione professionale di stima è alla fine un obbligo di **risultato**, che almeno lo sia solo per la parte di responsabilità dell'esperto e non per altro.

Si potrebbe mitigare questo profilo quantomeno con un aggiornamento dei **parametri** tariffari di determinazione del compenso ed eliminando o aumentando il limite massimo del valore a base del calcolo, oggi derogabile solo per gentile concessione di alcuni tribunali.

Nuova stretta dell'Agenzia sul regime degli impatriati post distacco

L'ultima posizione delle Entrate, confermata con la risposta a interpello n. 42 di ieri, non convince

/ **Giorgio INFRANCA e Pietro SEMERARO**

L'applicabilità del regime degli impatriati ai **lavoratori distaccati** all'estero è stata, sin dall'entrata in vigore della norma, oggetto di acceso dibattito.

L'[art. 16](#) del DLgs. 147/2015 non tratta esplicitamente la posizione dei lavoratori distaccati, a differenza del previgente regime di cui all'[art. 3](#), comma 4 della L. 238/2010 che, invece, ne escludeva l'applicazione.

In una prima fase, anche con riguardo al nuovo sistema, l'Agenzia delle Entrate (circ. n. [17/2017](#)) aveva ritenuto che i lavoratori rientrati in Italia a seguito di distacco all'estero non potessero godere del beneficio, in quanto la loro posizione lavorativa si poneva in **continuità** con quella ricoperta in Italia prima del trasferimento.

Tale interpretazione restrittiva è stata successivamente superata dalla stessa Amministrazione con la risoluzione n. [76/2018](#) la quale, a seguito di una più **approfondita analisi** del fenomeno del distacco all'estero, ha individuato taluni casi esemplificativi ritenuti idonei a provare che il rientro in Italia post distacco sia in linea con la *vis* attrattiva della norma e, pertanto, agevolabile.

In particolare, secondo l'Agenzia, il beneficio sarebbe **applicabile** quando:

- il contratto di distacco sia stato più volte prorogato e abbia avuto una durata nel tempo sufficientemente lunga da ritenere che il lavoratore si sia effettivamente radicato all'estero;
- al rientro in Italia il dipendente assuma un ruolo aziendale differente, non in continuità con quello ante distacco, in ragione delle maggiori competenze acquisite all'estero.

Tale posizione è stata negli anni successivi più volte confermata.

L'interpretazione post risoluzione n. 76/2018 è da subito parsa più **equilibrata** e coerente con le peculiarità del moderno mercato del lavoro. Specie nell'ambito delle società multinazionali, infatti, il distacco all'estero rappresenta una prassi molto utilizzata, anche in ottica di crescita dei lavoratori, che si traduce in un vero e proprio trasferimento all'estero dell'expat, assieme alla sua famiglia, per la durata di svariati anni, al fine di acquisire importanti esperienze presso la consociata estera, che consentono al lavoratore, al rientro in Italia, di accedere a un ruolo aziendale diverso e superiore rispetto a quello rivestito prima del distacco, pur restando, per mere questioni di opportunità (anche connesse ai trattamenti previdenziali), solo formalmente legato alla *subsidiary* italiana.

In sostanza, quindi, per la risoluzione n. 76/2018 (e per

gli uffici periferici, che si sono frequentemente allineati alla posizione), l'accesso al regime restava **precluso** per quei lavoratori che rientravano in Italia per mera scadenza del periodo di distacco, mentre, in presenza di distacchi duraturi e "qualificanti", il beneficio risultava applicabile.

Sebbene sembrasse che sulla questione si fosse ormai raggiunto un definitivo punto di equilibrio, la circolare n. [33](#) del 2020 ha, purtroppo, nuovamente rimescolato le carte, con una stretta, francamente, discutibile.

Secondo l'ultima posizione di prassi, infatti, il beneficio spetta solo se il lavoratore sottoscrive, al rientro, un nuovo contratto di lavoro, per una nuova posizione in azienda. Tuttavia, anche a fronte della **sottoscrizione** di un nuovo contratto di lavoro, l'accesso al regime è precluso laddove, indipendentemente dal ruolo aziendale, al "nuovo" contratto continuano ad applicarsi le originarie condizioni contrattuali, fra cui, ad esempio, il periodo di ferie e anzianità maturate, l'assenza del periodo di prova, o comunque, clausole per cui si prevede un reinserimento in azienda con applicazione di "termini e condizioni di lavoro" in vigore prima del distacco.

Secondo l'Agenzia, questi elementi, anche in vigenza di un nuovo rapporto di lavoro, sarebbero sintomatici di una "**continuità**" nella situazione giuridica, non in linea con la *vis* attrattiva della norma.

Le argomentazioni appena riassunte hanno peraltro trovato ulteriore (e testuale) conferma anche nella risposta a interpello n. [42](#), pubblicata ieri.

L'ultima posizione dell'Agenzia non convince. Anzitutto perché si abbandona completamente il **primo requisito** indicato nella risoluzione 76/2018, relativo alla durata del distacco e al conseguente radicamento del lavoratore (spesso accompagnato dalla famiglia) nello stato estero di residenza; circostanza, almeno a parere di chi scrive, di per sé idonea a rendere il rientro in linea con la *ratio* della norma e con l'intento di attrarre in Italia lavoratori con elevate qualificazioni.

In secondo luogo, poi, perché pretendere di subordinare il beneficio alla totale "eliminazione" di ogni riferimento ai **pregressi rapporti** fra il lavoratore e datore di lavoro distaccante appare francamente irrazionale, con il rischio concreto che il beneficio resti applicabile – almeno secondo l'Agenzia – solo a quei lavoratori che, al termine del distacco, rientrino alle dipendenze di un datore di lavoro diverso dal distaccante, oppure come titolari di partita IVA. Sul punto, in conclusione, appare probabile l'apertura di un nuovo filone contenzioso fra Amministrazione e contribuenti.

Lavoratori fragili con tutela per il coronavirus fino al 28 febbraio 2021

L'INPS riepiloga con un messaggio le novità introdotte dalla legge di bilancio 2021 anche per i lavoratori dipendenti sottoposti a quarantena

/ REDAZIONE

Con il messaggio n. [171/2021](#) l'INPS analizza le novità introdotte dalla legge di bilancio 2021 (L. [178/2020](#)) riguardo alla tutela dei lavoratori dipendenti sottoposti a provvedimenti di quarantena con sorveglianza attiva o di permanenza domiciliare fiduciaria con sorveglianza attiva, nonché dei lavoratori dipendenti **c.d. "fragili"**, introdotta dall'[art. 26](#), commi 1, 2 e 2-bis del DL 18/2020 (conv. L. [27/2020](#)).

Nel dettaglio, l'[art. 1](#), comma 484 della L. 178/2020 ha eliminato, a decorrere dal 1° gennaio 2021, l'obbligo, per il medico curante, di indicare sulla certificazione gli **estremi** del provvedimento che ha dato origine alla quarantena con sorveglianza attiva o alla permanenza, necessario invece per le certificazioni del 2020.

Con riguardo ai lavoratori fragili, la norma in esame dispone poi l'estensione dell'efficacia, per il periodo dal 1° gennaio 2021 al **28 febbraio 2021**, dei commi 2 e 2-bis dell'[art. 26](#), che prevedevano, rispettivamente:

- l'equiparazione, fino al 15 ottobre 2020, del periodo di assenza dal lavoro al ricovero ospedaliero, in possesso della certificazione che ne attesti la condizione di fragilità;
- la possibilità, dal 16 ottobre 2020 al 31 dicembre 2020,

per tali lavoratori, di svolgere normalmente la prestazione lavorativa in modalità **agile**, anche attraverso l'adibizione a diversa mansione ricompresa nella medesima categoria o area di inquadramento.

La legge di bilancio 2021 riempe una lacuna nella tutela

Dal combinato disposto dei due commi, dal 15 ottobre 2020 al 31 dicembre 2020 è mancata una tutela dei lavoratori fragili impossibilitati a svolgere la propria attività in smart working o, comunque, non ricollocabili in una diversa mansione, tutela poi reintrodotta dal **1° gennaio 2021** dalla legge di bilancio; l'INPS chiarisce quindi che, per l'anno 2020, la tutela è riconosciuta per i periodi di assenza dal lavoro compresi tra il 17 marzo 2020 e il 15 ottobre 2020 (messaggio INPS n. [4157/2020](#)). Il riconoscimento della prestazione economica e della correlata **contribuzione figurativa** è riconosciuta entro i limiti del periodo massimo assistibile, previsto dalla normativa vigente per la specifica qualifica e il settore lavorativo di appartenenza.

Cassazione ancora rigorosa sull'omesso versamento IVA

Il mancato incasso non esclude il dolo richiesto dall'art. 10-ter del DLgs. 74/2000

/ Maria Francesca ARTUSI

L'omesso versamento dell'IVA dipeso dal mancato incasso per inadempimento contrattuale dei propri clienti non esclude la sussistenza del dolo richiesto dall'[art. 10-ter](#) del DLgs. 74/2000, atteso che l'obbligo del predetto versamento **prescinde dall'effettiva riscossione** delle relative somme e che il mancato adempimento del debitore è riconducibile all'ordinario rischio di impresa, evitabile anche con il ricorso alle procedure di storno dai ricavi dei corrispettivi non riscossi.

Tale orientamento rigoroso viene sposato – come spesso avvenuto nella giurisprudenza della Corte di Cassazione – nella sentenza n. [1768](#) depositata ieri, in un caso in cui il legale rappresentante di una società aveva scelto di pagare la retribuzione ai propri dipendenti, nonché i crediti verso i fornitori strategici nell'ottica di conservazione della continuità aziendale.

I giudici evidenziano che trattandosi di una libera scelta, per un verso tale condotta integra pienamente il dolo richiesto dalla fattispecie in esame, e, per altro verso, esclude la sussistenza della forza maggiore.

Viene in proposito ricordato che il reato omissivo previsto dall'art. 10-ter del DLgs. 74/2000 è integrato già dal semplice **mancato versamento** all'Erario delle somme che risultino dovute sulla base della dichiarazione annuale che sia stata a tal fine presentata.

Tale obbligo, alla luce dell'indirizzo maggioritario della giurisprudenza di legittimità, è ordinariamente **svincolato**, tranne i casi di applicabilità del regime di "IVA per cassa", dall'effettiva riscossione delle somme di cui il contribuente è creditore in quanto rappresentano il corrispettivo delle prestazioni che costituiscono il presupposto per l'applicabilità della imposta (tra le altre, Cass. n. [6220/2018](#)).

La fattispecie in esame prevede, in effetti, il c.d. **dolo generico**, ovvero la consapevolezza dell'omesso versamento, nel termine stabilito per il versamento dell'acconto successivo, delle somme esposte a debito nella dichiarazione annuale presentata. Tale consapevolezza è desumibile dal fatto che la dichiarazione annuale, che deve essere presentata dallo stesso contribuente, contiene l'indicazione dell'entità delle somme dovute a saldo a titolo di IVA.

La sentenza in commento dà altresì atto di una pronuncia in senso contrario, secondo cui ai fini dell'accertamento del dolo generico del delitto di omesso versamento di IVA occorre ravvisare la **concreta possibilità** di adempiere il pagamento nei termini di legge, che costituisce il presupposto della sussistenza della volontà del soggetto obbligato di non effettuare il versa-

mento dovuto (Cass. n. 29873/2018). Tale argomentazione viene però considerata **minoritaria** e i giudici di legittimità si allineano con l'orientamento prevalente per cui l'omesso versamento dei corrispettivi dovuti dal consumatore finale del bene o del servizio non vale a escludere la sussistenza dell'elemento soggettivo del reato.

Tale conclusione si muove in linea con le indicazioni, derivanti dalla giurisprudenza **tributaria**, "la quale non risulta affatto ancorare la sussistenza del presupposto per l'affermazione della dovutezza del pagamento dell'IVA da parte del contribuente tributariamente inciso da essa all'avvenuta rimessa della relativa provvista da parte del soggetto finanziariamente tenuto a tenere indenne il suo dante causa dagli effetti dell'imposta" (Cass. n. [1303/2019](#)).

Similmente la giurisprudenza penale "in svariate occasioni ha ribadito che la colpevolezza del contribuente, in caso di omesso versamento dell'IVA risultante dalla dichiarazione presentata **non è esclusa** dalla crisi di liquidità del debitore alla scadenza del termine fissato per il pagamento, anche se derivante dall'omesso versamento da parte dei fruitori dei suoi beni o servizi della necessaria provvista finanziaria, a meno che non venga dimostrato che siano state adottate da quello tutte le iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo e, nel caso in cui l'omesso versamento dipenda dal mancato incasso dell'IVA per altrui inadempimento, non siano provati i motivi che hanno determinato l'emissione della fattura antecedentemente alla ricezione del corrispettivo" (Cass. n. [23796/2019](#)).

La configurabilità del reato nel caso in esame deriva, in concreto, dal fatto che l'amministratore non ha dimostrato di aver compiuto **tutto quanto** era in suo potere onde **evitare** di incorrere nella **omissione** tributaria, attivando le opportune procedure relative allo storno dai redditi imponibili dei corrispettivi, soggetti a IVA, non riscossi.

In linea generale, viene evidenziato che per l'imprenditore il rischio della insolvenza da parte del debitore è un fattore ordinariamente riconducibile al **rischio di impresa**, tale, pertanto, da non integrare di regola un fattore idoneo a escludere il dolo del reato in questione, dovendo egli approntare in via generale, laddove il fenomeno non assuma aspetti macroscopicamente diffusi e generalizzati, gli appropriati e prudenziali strumenti preventivi per fare fronte, anche in relazione alle obbligazioni tributarie, agli eventuali inadempimenti contrattuali dei propri clienti.

Processo telematico in Cassazione quasi al traguardo

Il decreto attuativo, già atteso per dicembre, darà il via libera ai depositi telematici

/ **Dario AUGELLO e Gabriella DE MATTIA**

Anche a causa del perdurare dell'emergenza epidemiologica, l'introduzione del processo telematico nei procedimenti civili e tributari di cassazione ha registrato recenti e significativi sviluppi.

In particolare gli ultimi **due protocolli d'intesa**, sottoscritti, tra l'altro, da Corte di Cassazione, Procura Generale della Cassazione, Avvocatura di Stato e Consiglio Nazionale Forense, sembrano dare una svolta decisiva verso il processo telematico, in attesa che sia emesso il decreto attuativo previsto dall'[art. 16-bis](#), comma 6 del DL 179/2012, convertito.

Il primo dei due protocolli, denominato "per l'avvio del processo telematico presso la Corte di Cassazione", che ha coinvolto anche il Ministero della Giustizia, è stato sottoscritto il 15 ottobre 2020 e ha previsto lo sviluppo del processo telematico in **tre fasi**: dapprima la sperimentazione, poi il deposito telematico facoltativo degli atti, infine il deposito telematico obbligatorio.

La fase di **sperimentazione** è iniziata il 26 ottobre scorso, con lo scopo di testare l'utilizzo del programma informatico da parte delle cancellerie di sezione, che devono provvedere a caricare gli atti telematici; in base al primo protocollo, entro il 15 gennaio 2021, tutte le sezioni, ad eccezione della sesta, dovrebbero aver avuto accesso al nuovo applicativo.

La sesta sezione dovrebbe quindi essere l'ultima, entro il 31 maggio 2021, a poter caricare gli atti redatti dai magistrati.

In questa fase si prevede che sia l'Avvocatura dello Stato, sia il Consiglio nazionale forense individuino al loro interno un gruppo di referenti (anche per materie, per l'Avvocatura), i quali hanno l'**onere** di trasmettere telematicamente alle cancellerie tutti gli atti del singolo processo, a partire da ricorso e controricorso. In questa fase sperimentale resta comunque obbligatorio, per la validità degli atti del processo, il deposito cartaceo.

Le successive fasi, secondo il protocollo, sono subordinate all'emanazione del decreto attuativo, che resta necessario per conferire valore legale al processo telematico in Cassazione.

Sul presupposto, poi non realizzato, che il decreto attuativo fosse emesso entro il mese di dicembre 2020, il protocollo ha previsto l'avvio della seconda fase, vale a dire il deposito telematico **facoltativo** degli atti, per il 16 gennaio 2021.

Nella seconda fase, che oggi deve intendersi posticipata, in assenza del decreto attuativo, si prevede la possibilità, per le parti, di depositare **volontariamente** in via telematica gli atti introduttivi del giudizio, con pieno valore legale, senza necessità, dunque, di procedere con ulteriore deposito cartaceo.

Nella terza fase, che dovrebbe iniziare il 17 aprile 2021,

sempre a condizione che sia emesso il decreto attuativo, si prevede il deposito telematico **obbligatorio** degli atti introduttivi di parte.

Nel frattempo, sempre per favorire l'avvio del processo telematico, il 27 ottobre scorso Corte di Cassazione, Procura Generale della Cassazione, Avvocatura di Stato e Consiglio Nazionale Forense hanno siglato un ulteriore protocollo, denominato "per la digitalizzazione degli atti nei processi civili davanti alla Corte di Cassazione".

Tale protocollo stabilisce che, contestualmente all'avviso di fissazione dell'udienza pubblica o dell'adunanza camerale non partecipata, la cancelleria della Cassazione invita i difensori e l'Avvocatura dello Stato a trasmettere entro 10 giorni copia informatica, in formato pdf, degli atti del procedimento già depositati dalle parti in **formato cartaceo** (quindi senza valore sostitutivo del deposito cartaceo, né con effetto di rimessione in termini per eventuali decadenze processuali già intervenute).

Attualmente è richiesto il deposito telematico di cortesia

L'invio degli atti, da parte dei difensori, ha valore di cortesia, pertanto si ritiene che non debba essere attestata la **conformità** all'originale: per questa ragione il protocollo specifica che l'invio implica comunque l'impegno a trasmettere copie informatiche di contenuto uguale agli originali o alle copie già presenti nel fascicolo cartaceo.

In caso di adesione all'invito, per le comunicazioni devono essere utilizzate le caselle PEC risultanti dai registri istituzionali e gli atti devono essere inviati sia alle cancellerie di sezione, sia alle controparti.

L'oggetto del messaggio inviato a mezzo PEC deve contenere il numero del **ruolo generale**, la sezione e la data dell'udienza, secondo il formato che è stato approvato con lo stesso protocollo del 27 ottobre scorso (UDIENZA/ADUNANZA: GG/MM/AAAA NRG: XXXXX-AAAA).

Successivamente, il 18 novembre 2020, il protocollo relativo alla digitalizzazione degli atti è stato modificato con la previsione che, secondo le stesse modalità sopra descritte, sia trasmessa alla cancelleria di sezione anche copia informatica delle **memorie difensive**, nonché delle conclusioni scritte del Pubblico Ministero.

Resta inteso che, nell'attuale fase di sperimentazione, che si chiuderà solo con l'emissione del decreto attuativo, è sempre obbligatorio il deposito cartaceo degli atti: solo a seguito del decreto sarà possibile avviare il processo telematico in Cassazione.

TEFA da versare in maniera distinta dalla TARI

Dagli anni d'imposta 2021 e successivi, gli importi dovuti a titolo di **TEFA** (tributo per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene dell'ambiente) sono versati dai contribuenti, secondo quanto indicato dai Comuni, distintamente dagli importi dovuti a titolo di TARI, utilizzando i **nuovi codici tributo** istituiti con la risoluzione n. 5 pubblicata ieri dall'Agenzia delle Entrate.

Fino all'anno di imposta 2020 tali versamenti erano effettuati **cumulativamente** utilizzando esclusivamente i codici tributo relativi alla TARI e alla tariffa avente natura corrispetti-

va, senza distinguere la parte relativa al TEFA.

Ciò premesso, i **codici tributo** istituiti ieri sono:

- "TEFA" denominato "TEFA - tributo per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene dell'ambiente";
- "TEFN" denominato "TEFA - tributo per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene dell'ambiente - interessi";
- "TEFZ" denominato "TEFA - tributo per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene dell'ambiente - sanzioni".

Tali codici possono essere utilizzati anche per il versamento di quanto dovuto a seguito dell'**attività di controllo**.

Gli interventi di riqualificazione energetica globale non accedono al superbonus

La scelta di ricondurre un intervento nella sfera della **riqualificazione energetica globale** (prevista dall'[art. 1](#) comma 344 della L. 296/2006) impedisce al contribuente di fruire, per il medesimo intervento o anche per parti di esso, delle altre agevolazioni. È questo il principio affermato dall'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. [43](#), pubblicata ieri.

Nel caso esaminato il contribuente, proprietario di un edificio unifamiliare funzionalmente indipendente, intendeva porre in essere un intervento di sostituzione dell'impianto di riscaldamento, nonché degli interventi di riqualificazione energetica globale del fabbricato ex [art. 1](#) comma 344 della L. 296/2006 (che avrebbero interessato pareti, finestre, tetti e pavimenti). A tal fine, il contribuente chiedeva, dunque, all'Agenzia la possibilità di fruire – per **entrambi** gli interventi (sostituzione impianto di riscaldamento e riqualificazione energetica globale) – del superbonus, con relativo cumulo dei

limiti di spesa.

L'Amministrazione finanziaria ha sottolineato come gli interventi di riqualificazione energetica globale di cui all'[art. 1](#) comma 344 della L. 296/2006 debbano essere intesi come un **unicum** (senza distinzione tra interventi trainanti e trainati come previsto dal superbonus), essendo ricompresi al loro interno tutti gli interventi di efficienza in grado di incidere sulla prestazione energetica dell'edificio.

Gli stessi potranno, pertanto, essere ammessi ai benefici esclusivamente come interventi **a sé stanti** e non in combinazione con altri (così come chiarito nella circ. Agenzia delle Entrate 8 luglio 2020 n. [19](#)).

Sulla base di tali considerazioni, il documento di prassi non ha, dunque, riconosciuto al contribuente la possibilità di fruire del **superbonus** con riferimento alle spese per gli interventi di riqualificazione energetica globale del fabbricato.