

Martedì 11 maggio 2021

IL CASO DEL GIORNO

Rinotifica della cartella di pagamento con annullamento della prima

/ Alfio CISSELLO

L'ente impositore, nonché il soggetto deputato alla riscossione, mediante la c.d. **autotutela sostitutiva** può ritirare l'atto con il fine di emendarlo di un errore che ne potrebbe causare l'annullamento giudiziale, anche se fosse già stato [...]

PAGINA 2

IL PUNTO OPERAZIONI STRAORDINARIE

Differenze da annullamento nelle scissioni in base a molteplici dati

/ Enrico ZANETTI

La **differenza da scissione** che si genera in funzione dell'annullamento delle partecipazioni eventualmente possedute dalla beneficiaria nella scissa costituisce l'avanzo o il disavanzo da [...]

PAGINA 13

FISCO

La deduzione degli ammortamenti sospesi non è d'obbligo

Secondo l'AIDC, la norma si applica anche a società di persone e imprese individuali

/ Silvia LATORRACA

I soggetti che si avvalgono della norma derogatoria di cui all'art. 60 comma 7-bis ss. del DL 104/2020 convertito, sospendendo l'ammortamento delle immobilizzazioni nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 15 agosto 2020, hanno la **facoltà**, e non l'obbligo, di dedurre fiscalmente le quote di ammortamento non imputate in bilancio. Analoga conclusione vale ai fini della determinazione del valore della produzione netta IRAP. Ad affermarlo è la norma di comportamento n. 212 dell'Associazione italiana dottori commercialisti ed esperti contabili.

La questione rientra tra gli aspetti maggiormente controversi della norma.

Infatti, secondo la circ. Assonime n. 2/2021 e una parte della dottrina, dalle risposte fornite dall'Agenzia delle Entrate nel corso di Telefisco 2021 sembra desumersi che la deduzione fiscale dell'ammortamento sospeso nel 2020 non sia opzionale, bensì **obbligatoria** (si veda "Deduzio-

ne extracontabile degli ammortamenti sospesi obbligatoria nel 2020" del 15 febbraio 2021).

Secondo un'altra parte della dottrina, invece, le imprese avrebbero la **facoltà** di dedurre o meno, in via extracontabile, la quota di ammortamento relativa all'esercizio 2020, in modo analogo a quanto previsto ai fini civilistici (si veda "Deduzione extracontabile facoltativa per gli ammortamenti 2020 «sospesi»" del 19 marzo 2021).

La norma di comportamento propende per tale seconda impostazione, fornendo una approfondita argomentazione.

In primo luogo, l'art. 60 comma 7-*quinquies* del DL 104/2020 (secondo cui la **deduzione** della quota di ammortamento "è ammessa" a prescindere dall'imputazione a Conto economico) si esprime in modo chiaro nel senso della "ammissibilità" della deduzione fiscale e non nel senso dell'obbligo.

Tale declinazione è coerente con la *ratio* della [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Dal 19 maggio possibile modificare i modelli precompilati 730 e REDDITI

Sismabonus acquisti solo a imprese di costruzione e/o ristrutturazione

Riporto delle perdite nelle scissioni anche se non si supera il test di vitalità

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Nuove aliquote del bonus R&S e innovazione dal 2021

/ Pamela ALBERTI

Le nuove aliquote e i nuovi massimali previsti dall'art. 1 comma 1064 della L. 178/2020 per il credito d'imposta ricerca, sviluppo e innovazione si applicano alle spese [...]

PAGINA 5

Rinotifica della cartella di pagamento con annullamento della prima

L'autotutela sostitutiva vale anche per ruolo e cartella

/ Alfio CISSELLO

L'ente impositore, nonché il soggetto deputato alla riscossione, mediante la c.d. **autotutela sostitutiva** può ritirare l'atto con il fine di emendarlo di un errore che ne potrebbe causare l'annullamento giudiziale, anche se fosse già stato presentato il ricorso del contribuente con cui è stato sollevato il vizio.

Sul tema esiste cospicua giurisprudenza in merito agli avvisi di accertamento, secondo la quale tale prassi è accettata nella misura in cui:

- siano ancora pendenti i termini decadenziali per l'emanazione dell'atto;
- il vizio che ha causato la declaratoria di nullità sia di **natura formale**, come il difetto di sottoscrizione o il difetto di notifica.

In merito alla cartella di pagamento, si segnalano le pronunce della Cassazione del 20 marzo 2019 n. [7751](#) e del 25 febbraio 2021 n. [5152](#).

Se ci fosse già il processo, questo sarebbe estinto per **cessata materia del contendere** (il giudice comunque deve pronunciarsi sulle spese processuali eventualmente condannando alla loro rifusione la parte pubblica) ma il contribuente dovrebbe impugnare il nuovo atto.

Nel caso delle cartelle di pagamento la situazione, a ben vedere, è un pò particolare.

Laddove il vizio riguardi la **pretesa** (ad esempio, mancata notifica dell'avviso bonario), lo sgravio deve provenire dall'ente creditore, mentre se riguarda vizi formali o di notifica della cartella di pagamento, l'annullamento e la riemissione spettano unicamente al soggetto deputato alla riscossione.

In entrambe le ipotesi, occorre la rinotifica della cartella di pagamento.

Esemplificando, qualora, a seguito di controllo formale eseguito ai sensi dell'[art. 36-ter](#) del DPR 600/73, l'Agenzie della Riscossione emani una cartella di pagamento priva dell'indicazione del responsabile del procedimento (fatto che ne comporta la nullità ai sensi dell'[art. 36](#) comma 4-ter del DL 248/2007), esso può **rinovare la notifica** emendando il vizio, a condizione

che:

- il contribuente venga reso edotto dell'avvenuto annullamento della prima cartella di pagamento;
- la seconda cartella di pagamento venga notificata entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, ovvero entro i **termini decadenziali** dell'[art. 25](#) del DPR 602/73.

La rinnovazione della cartella di pagamento deve essere preceduta dal formale annullamento della prima (il che come detto può derivare dallo sgravio), posto che in caso contrario esisterebbero due atti, con una duplice conseguenza.

Il primo rimarrebbe affetto del **vizio** che lo può condurre alla nullità, il secondo sarebbe di per sé nullo per duplicazione d'imposta.

Specificamente per le cartelle di pagamento si veda la Cassazione 14 ottobre 2008 n. [25167](#), ove i giudici hanno sancito che bisogna tenere in considerazione la "duplice natura della cartella esattoriale, atto di accertamento ed intimazione di pagamento, che impone in relazione alla prima natura la partecipazione **anche dell'ente impositore**. La duplice notifica poi realizza una duplice intimazione di pagamento per il medesimo tributo in violazione del divieto di doppia imposizione stabilito dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 67".

Spirati i termini di decadenza, rinnovazione non possibile

Non può essere accettata la diversa soluzione della Cassazione 26 settembre 2012 n. [16370](#), che ritiene legittima la rinnovazione della notifica, in quanto "il rinnovo solo della sua notifica, come intuitivo, non importa l'emissione di una nuova cartella di pagamento (essendo l'atto identico, come riconosce anche la contribuente)".

Vero è che se c'è un solo ruolo, la pretesa astrattamente **rimane unica**, ma se la cartella (che porta a conoscenza del contribuente quel ruolo) viene notificata due volte, si duplica la pretesa.

La deduzione degli ammortamenti sospesi non è d'obbligo

Secondo l'AIDC, la norma si applica anche a società di persone e imprese individuali

/ Silvia LATORRACA

I soggetti che si avvalgono della norma derogatoria di cui all'[art. 60](#) comma 7-*bis* ss. del DL 104/2020 convertito, sospendendo l'ammortamento delle immobilizzazioni nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 15 agosto 2020, hanno la **facoltà**, e non l'obbligo, di dedurre fiscalmente le quote di ammortamento non imputate in bilancio. Analoga conclusione vale ai fini della determinazione del valore della produzione netta IRAP. Ad affermarlo è la norma di comportamento n. 212 dell'Associazione italiana dottori commercialisti ed esperti contabili.

La questione rientra tra gli aspetti maggiormente controversi della norma.

Infatti, secondo la circ. Assonime n. 2/2021 e una parte della dottrina, dalle risposte fornite dall'Agenzia delle Entrate nel corso di Telefisco 2021 sembra desumersi che la deduzione fiscale dell'ammortamento sospeso nel 2020 non sia opzionale, bensì **obbligatoria** (si veda "[Deduzione extracontabile degli ammortamenti sospesi obbligatoria nel 2020](#)" del 15 febbraio 2021).

Secondo un'altra parte della dottrina, invece, le imprese avrebbero la **facoltà** di dedurre o meno, in via extracontabile, la quota di ammortamento relativa all'esercizio 2020, in modo analogo a quanto previsto ai fini civilistici (si veda "[Deduzione extracontabile facoltativa per gli ammortamenti 2020 «sospesi»](#)" del 19 marzo 2021).

La norma di comportamento propende per tale seconda impostazione, fornendo una approfondita argomentazione.

In primo luogo, l'[art. 60](#) comma 7-*quinquies* del DL 104/2020 (secondo cui la **deduzione** della quota di ammortamento "è ammessa" a prescindere dall'imputazione a Conto economico) si esprime in modo chiaro nel senso della "ammissibilità" della deduzione fiscale e non nel senso dell'obbligo.

Tale declinazione è coerente con la *ratio* della disposizione, che l'AIDC individua nel non appesantire, in caso di esercizio della facoltà di deroga e in considerazione della attuale situazione emergenziale, il carico fiscale relativo all'esercizio 2020.

Sotto un altro profilo, secondo la norma di comportamento, il richiamo al **concetto di ammissibilità** cui fanno riferimento le disposizioni in tema di ammortamento ed, in particolare, l'[art. 102](#) comma 2 del TUIR non appare dirimente, in quanto tale norma (ai sensi della quale la deduzione "è ammessa" in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti ministeriali di cui al DM [31 dicembre 1988](#)) individua un importo massimo deducibi-

le in ciascun esercizio.

Più in generale, le disposizioni in tema di ammortamento non prevedono alcun limite minimo il cui mancato rispetto faccia venir meno la deducibilità dell'ammortamento.

Tale conclusione, ad avviso dell'AIDC, risulta coerente con il documento interpretativo OIC n. [9](#), secondo il quale l'applicazione della deroga "può" generare fiscalità differita, che deve essere contabilizzata secondo le disposizioni del documento OIC [25](#) (si veda "[La sospensione degli ammortamenti non esclude la svalutazione](#)" del 15 aprile 2021).

Nel dettaglio, la norma di comportamento afferma che le **imposte differite** devono essere rilevate soltanto nel caso in cui gli ammortamenti non imputati in bilancio siano dedotti mediante una variazione in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi. Se tali ammortamenti non vengono dedotti, la fiscalità differita non deve essere rilevata.

In conclusione, i soggetti che si avvalgono della deroga hanno la facoltà, e non l'obbligo, di dedurre gli ammortamenti (non rilevati in bilancio) in sede di dichiarazione dei redditi, apportando una apposita **variazione in diminuzione**.

Diversamente, in assenza della previsione di cui all'[art. 60](#) comma 7-*quinquies* del DL 104/2020, gli ammortamenti non sarebbero stati deducibili, mancando la previa imputazione a Conto economico.

La norma di comportamento si sofferma, poi, su ulteriori profili fiscali della disposizione derogatoria.

In primo luogo, ad eccezione della previa imputazione a Conto economico, la norma derogatoria non fa venir meno le altre condizioni per la deducibilità fiscale delle quote di ammortamento, quali i limiti massimi rappresentati dai **coefficienti di ammortamento** o la coerenza rispetto al piano di ammortamento in corso, fatte salve variazioni adeguatamente motivate.

Inoltre, il mancato richiamo agli [artt. 104](#) e [108](#) del TUIR (che disciplinano, rispettivamente, i beni gratuitamente devolvibili e gli **oneri pluriennali**) non sembra consentire la deducibilità fiscale delle relative quote di ammortamento laddove non siano rilevate in bilancio. Infine, secondo l'AIDC, rientrano nel campo di applicazione della norma anche i **soggetti IRPEF** in contabilità ordinaria. Infatti, il comma 7-*quinquies* rinvia, ai fini IRAP, anche all'[art. 5-bis](#) del DLgs. 446/97, che disciplina la determinazione del valore della produzione netta delle società di persone e delle imprese individuali.

Dal 19 maggio possibile modificare i modelli precompilati 730 e REDDITI

I dati messi a disposizione dei contribuenti sfiorano il miliardo

/ Massimo NEGRO

L'Agenzia delle Entrate ha reso **disponibili**, da ieri, le dichiarazioni dei redditi precompilate (modelli 730/2021 e REDDITI PF 2021).

La data del 10 maggio 2021 per la messa a disposizione delle dichiarazioni precompilate è stata infatti fissata dall'[art. 5](#) comma 22 del DL 22 marzo 2021 n. 41, che ha posticipato per quest'anno, in considerazione dell'emergenza sanitaria da COVID-19, il nuovo termine a regime del 30 aprile, previsto dall'[art. 1](#) comma 1 del DLgs. 175/2014, come modificato dall'[art. 16-bis](#) comma 3 lett. a) del DL 124/2019.

Con il provvedimento n. [113064](#) del 7 maggio 2021, l'Agenzia delle Entrate ha invece fissato le modalità di **accesso** alla dichiarazione precompilata (si veda "[Da lunedì 10 maggio accessibili le dichiarazioni precompilate 2021](#)" dell'8 maggio scorso).

In questa prima fase è possibile consultare l'elenco di tutte le informazioni inserite dal Fisco, che quest'anno, come indicato dal comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate n. [30](#) emanato ieri, sfiorano il **miliardo** di dati.

Al primo posto, come di consueto, si piazzano i dati relativi alle **spese sanitarie** sostenute dai cittadini, che quest'anno si assestano sui 718 milioni. Seguono i premi assicurativi, pari a 93,6 milioni. In aumento anche le Certificazioni Uniche, che raggiungono quota 68,7 milioni. Più che raddoppiate le erogazioni liberali elaborate dal Fisco, pari a 549.000 rispetto alle 205.000 dell'anno scorso.

L'Agenzia sottolinea come da quest'anno la detrazione IRPEF del 19% spetti a condizione che l'onere sia sostenuto con modalità di pagamento **tracciabili** (ad esempio carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari). Questa regola non si applica, e quindi la spesa è detraibile anche se pagata in contanti, alle spese sostenute per l'acquisto di medicinali e di dispositivi medici e per le prestazioni sanitarie rese dalle strutture pubbliche o da strutture private accreditate al Servizio sanitario nazionale. Nella dichiarazione precompilata sono quindi utilizzati i dati delle spese detraibili che rispettano le regole sulla tracciabilità dei pagamenti, in base a quanto comunicato dagli enti esterni (ad esempio università, asili nido, Onlus) e dal Sistema Tessera Sanitaria per quanto riguarda le spese sanitarie. È possibile anche visualizzare il **dettaglio** delle spese sanitarie e per ogni documento di spesa si può verificare la modalità di pagamento (tracciabile o non tracciabile) comunicata dall'operatore sanitario (ad esempio, dal proprio medico).

I prossimi step saranno:

- per il 730 precompilato, la possibilità di accettare, modificare e inviare il modello dal **19 maggio** e fino al 30 settembre 2021;

- per il modello REDDITI PF precompilato, la possibilità di modificarlo dal 19 maggio e di inviarlo nel periodo dal 19 maggio al 30 novembre 2021.

Per accedere alla dichiarazione precompilata, disponibile sull'area autenticata del sito dall'Agenzia delle Entrate, i contribuenti possono utilizzare uno dei seguenti **strumenti** di autenticazione:

- le credenziali dispositive Fisconline dell'Agenzia delle Entrate, rilasciate prima del 1° marzo 2021;
- il Sistema pubblico per l'identità digitale (SPID);
- la Carta di identità elettronica (CIE);
- la Carta Nazionale dei Servizi (CNS);
- il PIN dispositivo rilasciato dell'INPS.

Apposita abilitazione per tutori, genitori ed eredi

Come precisato dalla [Guida](#) alla dichiarazione precompilata 2021 diffusa ieri dall'Agenzia delle Entrate, con le credenziali di Fisconline, o con SPID, CNS e CIE, si può scegliere di operare in qualità di "tutore", di "genitore" o di "erede", per presentare la dichiarazione di un tutelato, di un minore (in relazione ai redditi non soggetti all'usufrutto legale dei genitori) o di una persona deceduta. In tali casi, oltre ad utilizzare le proprie credenziali personali è anche necessario acquisire una **specifica delega** rilasciata dall'Agenzia delle Entrate:

- recandosi personalmente presso un qualsiasi ufficio territoriale dell'Agenzia delle Entrate, oppure, ove previsto, inviando la richiesta tramite PEC;
- esibendo la documentazione attestante la propria condizione di tutore, genitore o erede oppure, ove prevista, una dichiarazione sostitutiva con la quale si attesta la propria condizione.

Se il genitore ha presentato per conto del figlio minore la dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta precedente, può ottenere l'abilitazione in via telematica, con le modalità descritte sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

Sul sito dell'Agenzia delle Entrate sono inoltre disponibili vari **servizi informativi** sulla dichiarazione precompilata, dalle principali novità alle procedure da seguire, dal riepilogo delle scadenze alle risposte alle domande più frequenti, oltre ad un video-tutorial.

Per accettare, modificare e inviare il modello 730 precompilato, i contribuenti possono anche rivolgersi ad un CAF o **professionista** abilitato, oppure al sostituto d'imposta che presta assistenza fiscale diretta.

Nuove aliquote del bonus R&S e innovazione dal 2021

Possono fruire della nuova agevolazione le spese sostenute a norma dell'art. 109 del TUIR

/ Pamela ALBERTI

Le nuove aliquote e i nuovi massimali previsti dall'[art. 1](#) comma 1064 della L. 178/2020 per il credito d'imposta ricerca, sviluppo e innovazione si applicano alle spese sostenute, ai sensi dell'[art. 109](#) del TUIR, dal **1° gennaio 2021**. Lo chiarisce l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. [323](#) di ieri, fornendo le prime indicazioni in merito alla decorrenza delle nuove disposizioni.

L'[art. 1](#), comma 1064, della L. n. 178/2020 (legge di bilancio 2021) è intervenuto sulla disciplina del credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e innovazione estetica disciplinato dalla L. [160/2019](#). Con particolare riferimento alla maggiorazione delle aliquote del credito d'imposta e al limite massimo di credito d'imposta riconosciuto per ciascun periodo d'imposta in relazione alle diverse tipologie di attività ammissibili, la lettera f) del citato comma 1064 dell'art. 1 della L. 178/2020 ha apportato le modifiche **direttamente nel testo** del comma 203 dell'[art. 1](#) della citata L. n. 160/2019, prevedendo in sostanza:

- l'incremento del credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo dal 12% al **20%** e un aumento dell'ammontare massimo di beneficio spettante da 3 a 4 milioni di euro;
- l'incremento del credito d'imposta per investimenti in innovazione tecnologica e in design e ideazione estetica dal 6% al **10%** e un aumento dell'ammontare massimo del beneficio spettante da 1,5 a 2 milioni di euro;
- l'incremento del credito d'imposta dal 10% al **15%** della misura dell'incentivo per investimenti in innovazione tecnologica finalizzati alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0 e un aumento dell'ammontare massimo del credito d'imposta spettante da 1,5 a 2 milioni di euro.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, in assenza di specifiche disposizioni di **decorrenza**, le modifiche introdotte dalla legge di bilancio possono trovare applicazione, in via generale, solo a decorrere dalla data di entrata in vigore della medesima legge. Nello specifico, pertanto, trattandosi di modifiche concernenti un incentivo che si applica per periodi d'imposta, tali modifiche, in assenza di una specifica norma che le attribuisca effetti retroattivi, non possono in nessun caso esplicare effetti in relazione a periodi d'imposta già in corso prima dell'entrata in vigore delle stesse.

Viene inoltre evidenziato che non rileva in alcun modo la circostanza che il legislatore abbia adottato, sul piano redazionale, la scelta di apportare le diverse modifiche intervenendo direttamente sul corpo della disciplina originaria. La possibilità di desumere da tale tecnica redazionale una sia pur implicita volontà del legislatore di far operare retroattivamente le maggiorazioni di aliquote e importi massimi del credito d'imposta deve comunque **escludersi** sulla base della relazione tecnica alla legge di bilancio 2021; la relazione, non prevedendo alcuno stanziamento a copertura delle maggiori risorse che si sarebbe reso necessario stimare in caso di effetti retroattivi delle modifiche apportate, conferma che la volontà del legislatore è stata quella di rafforzare le misure agevolative per il futuro e non per il passato.

Rilevano anche le spese 2021 di progetti già avviati

L'Agenzia rileva inoltre che la disciplina del credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e innovazione estetica così come prorogata con le modifiche apportate con la legge di bilancio 2021 si applica anche ai progetti di ricerca **avviati** nei periodi d'imposta precedenti i cui relativi costi ammissibili risultano sostenuti a partire dal 2021 (periodo d'imposta di vigenza delle modifiche normative apportate con la legge di bilancio 2021).

Ciò in considerazione degli artt. 2 e 3 del [DM 26 maggio 2020](#) (attuativo della disciplina introdotta con la legge di bilancio 2020), in base ai quali costituiscono attività ammissibili al credito d'imposta i lavori svolti nel periodo d'imposta **successivo** a quello in corso al 31 dicembre 2019, anche in relazione a progetti di ricerca e sviluppo avviati in periodi d'imposta precedenti, e all'art. 6 del menzionato decreto, il quale dispone che ai fini della determinazione della base di calcolo del credito d'imposta, fermo restando il rispetto delle regole generali di effettività, pertinenza e congruità delle spese, si considerano ammissibili le spese rientranti nelle tipologie indicate nei commi 200, 201 e 202 dell'art. 1 della L. 160/2016, imputabili, in applicazione dell'[art. 109](#), commi 1 e 2 del TUIR.

Sulla base delle considerazioni sopra riportate, secondo l'Agenzia alle spese sostenute nel **2020** ai sensi dell'art. 109 del TUIR si applicano le aliquote previste dalla legge di bilancio 2020; le maggiori aliquote previste dalla legge di bilancio 2021 andranno, invece, applicate con riferimento alle spese ammissibili sostenute, ai sensi dell'art. 109 del TUIR, dal 1° gennaio 2021.

Sismabonus acquisti solo a imprese di costruzione e/o ristrutturazione

L'agevolazione spetta agli acquirenti delle unità immobiliari anche se l'immobile era originariamente accatastato in A/1

/ Arianna ZENI

Con due risposte a interpello di ieri, 10 maggio 2021, l'Agenzia delle Entrate torna a occuparsi del c.d. "sismabonus acquisti" di cui al comma 1-*septies* dell'[art. 16](#) del DL 63/2013.

Nel primo documento, la risposta n. [318](#), viene precisato che l'agevolazione spetta agli acquirenti delle unità immobiliari risultanti post lavori anche ove **originariamente** l'immobile fosse accatastato in **A/1**.

Nella seconda risposta, la n. [320](#), viene ribadito che non è possibile fruire dell'agevolazione se l'impresa che effettua gli interventi di demolizione e ricostruzione non ha per **oggetto** l'attività di costruzione e/o ristrutturazione.

Con riguardo a quest'ultima questione si ricorda che, ai fini della spettanza del sismabonus acquisti, di cui al comma 1-*septies* dell'[art. 16](#) del DL 63/2013, l'impresa che esegue, sull'intero edificio, gli interventi edilizi di demolizione e ricostruzione dell'intero edificio, deve essere una "impresa di **costruzione e ristrutturazione immobiliare**" che provveda, entro il termine ivi stabilito, "alla successiva alienazione dell'immobile".

La norma pone dunque **due requisiti** con riguardo all'impresa che effettua gli interventi edilizi sull'intero edificio, ante cessione dell'immobile, in quanto:

- l'impresa deve essere una "impresa di costruzione o ristrutturazione immobiliare";
- l'impresa deve essere proprietaria dell'immobile, posto che deve provvedere alla sua "successiva alienazione".

Con la risposta a interpello 10 maggio 2021 n. 320, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che per poter essere considerata "di costruzione o ristrutturazione immobiliare", l'impresa deve essere **"astrattamente idonea"** ad eseguire tali lavori.

L'astratta idoneità, a titolo esemplificativo, è ritenuta sussistente attraverso la verifica del codice attività **ATECO** oppure attraverso la previsione espressa dell'attività di costruzione o ristrutturazione immobiliare nell'oggetto sociale" (in tal senso la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 14 luglio 2020 n. [213](#); si veda anche ["Sismabonus acquisti anche con lavori commissionati a un'altra impresa"](#) del 15 luglio 2020).

L'"astratta idoneità" all'esecuzione dei lavori non significa però che essi debbano in concreto essere eseguiti

dall'impresa.

L'impresa deve essere "astrattamente idonea" a eseguire i lavori

Le risposte a interpello Agenzia delle Entrate 10 maggio 2021 n. 320 e 14 luglio 2020 n. 213 confermano infatti che rimane possibile che l'impresa "astrattamente idonea" a eseguirli scelga di **affidarli in appalto** ad altra impresa esecutrice, restando però "necessario che l'impresa appaltante sia titolare del titolo abilitativo necessario alla realizzazione dei lavori finalizzati al miglioramento sismico".

Ove la società non abbia per oggetto l'attività di costruzione e/o ristrutturazione bensì, come nel caso considerato nella risposta n. 320, la "fabbricazione di altri apparecchi elettrici ed elettronici per telecomunicazioni", gli acquirenti delle singole unità immobiliari **non** possono **beneficiare** del sismabonus acquisti, né nella misura del 75% o dell'85%, né nella misura del 110% come previsto dall'[art. 119](#) del DL 34/2020 (c.d. superbonus del 110%).

Si evidenzia, infine, che la necessità che l'impresa di costruzione o ristrutturazione immobiliare sia intestataria del titolo abilitativo all'effettuazione degli interventi di demolizione e ricostruzione non è incompatibile con il fatto che il titolo autorizzativo sia stato inizialmente rilasciato al precedente proprietario dell'edificio e che l'impresa di costruzione o ristrutturazione immobiliare ne sia quindi divenuta intestataria in forza di apposita **volturazione**, anziché quale originaria richiedente (risposta a interpello Agenzia delle Entrate 3 febbraio 2021 n. [82](#)).

Nella risposta a interpello n. 318/2021, invece, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che l'agevolazione **spetta** agli acquirenti delle unità immobiliari anche ove l'**edificio**, precedentemente alla sua demolizione e ricostruzione, fosse accatastato in **A/1**.

Nel caso in cui gli acquirenti abbiano i requisiti per poter beneficiare del c.d. "superbonus del 110" di cui all'[art. 119](#) comma 9 del DL 34/2020, inoltre, l'aliquota del 110% potrà spettare soltanto agli acquirenti delle unità immobiliari residenziali che siano accatastate in categorie catastali diverse da A/1, A/8 e A/9.

Riporto delle perdite nelle scissioni anche se non si supera il test di vitalità

Viene valorizzato il fatto che nonostante il depotenziamento della società si intende porre in essere un piano di risanamento

/ Salvatore SANNA

Con la risposta interpello n. [316](#), pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta sulla **disapplicazione** della disciplina antielusiva sul riporto delle perdite fiscali, delle eccedenze di interessi passivi indeducibili ([art. 96](#) del TUIR) e delle eccedenze ACE ex [art. 173](#), comma 10 del TUIR.

Quest'ultima disposizione rende applicabile la normativa antielusiva della fusione ([art. 172](#) comma 7 del TUIR) anche alle **società beneficiarie** che presentano delle perdite pregresse, interessi indeducibili e eccedenze ACE. Pertanto:

- non possono essere riportate tali eccedenze maturate ante scissione in capo a società che, nel Conto economico del bilancio dell'esercizio precedente a quello in cui la scissione viene deliberata, evidenziano un ammontare di ricavi e proventi caratteristici e spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi inferiore al 40% della media dei rispettivi importi calcolata sui conti economici dei due esercizi precedenti a quello di riferimento;

- le eccedenze ante scissione delle società che superano il "test di vitalità" sono riportabili nel limite dell'ammontare del **patrimonio netto** della società che le ha prodotte.

Nel computo del patrimonio netto contabile dell'ultimo bilancio devono essere sempre detratti i versamenti e i conferimenti eseguiti negli ultimi 24 mesi.

La ratio di questa disposizione è quella di **contrastare** il c.d. "commercio di bare fiscali", mediante la realizzazione di operazioni straordinarie neutrali con società prive di capacità produttiva e poste in essere al fine di attuare la compensazione intersoggettiva delle perdite fiscali di una società con gli utili imponibili dell'altra.

Naturalmente, le perdite che restano in capo alla scissa non sono sottoposte ad alcuna disciplina speciale, in quanto non sussiste il pericolo che le perdite pregresse di un'organizzazione vengano sfruttate per neutralizzare redditi di una diversa organizzazione.

Come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 9 marzo 2010 n. [9](#), il rischio di elusione legato alla "compensazione intersoggettiva" delle perdite riguarda le società beneficiarie e si verifica qualora la beneficiaria risulti **pre-esistente** alla scissione e non sia, quindi, di nuova costituzione.

Diversamente, la società beneficiaria non sarebbe la risultante dell'unione di più organizzazioni, ma parte di una preesistente organizzazione che, per mezzo dell'operazione di scissione, si sarebbe divisa in più

centri di imputazione e che (per ragioni di ordine logico sistematico) manterrebbe il diritto a riportare le perdite senza limiti.

Nel caso di specie, una società (già esistente) beneficiaria di una scissione parziale non rispetta i requisiti di vitalità economica con riferimento agli esercizi 2018 e 2019, né il requisito relativo al **patrimonio netto**.

In particolare, l'ammontare dei ricavi e dei proventi dell'attività caratteristica nel periodo d'imposta di riferimento risulta inferiore al 40% di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori.

In merito, si evidenzia che tale circostanza deriva da un'**operazione di conferimento d'azienda** a favore di una società per azioni neocostituita (e partecipata integralmente) che è avvenuto sulla base di un piano di ristrutturazione del gruppo e, pertanto, non può configurare un volontario depotenziamento delle attività della società.

Rileva anche il valore economico della beneficiaria

Tuttavia, la società possiede perdite, eccedenze di interessi passivi indeducibili ed eccedenze ACE di ammontare superiore al patrimonio netto di riferimento ai sensi dell'art. 173, comma 10 del TUIR.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate osserva che, anche sulla base del parere reso dall'advisor a tal fine incaricato, alla data della scissione:

- il valore economico della società è **superiore al vantaggio fiscale** derivante dall'utilizzo in compensazione delle eccedenze;

- le perdite fiscali e le altre posizioni soggettive rilevanti ai fini fiscali non appaiono frutto di un politica volta al suo **depotenziamento** operativo, ma semplice espressione numerica della crisi attraversata dalla società e che le medesime sono state maturate anche per perseguire il proprio processo di risanamento.

Nello specifico, parte delle perdite derivano da un'offerta pubblica di scambio (**OPS**) che ha consentito alla società di "affrancarsi" dalla direzione imposta dall'ex socio di controllo per poter proseguire il piano di ristrutturazione del gruppo.

Muovendo da queste considerazioni, l'Agenzia delle Entrate ritiene che le perdite fiscali, le eccedenze di interessi passivi e le eccedenze ACE possano essere riportate in avanti dalla società beneficiaria, disapplicando la normativa antielusiva prevista dall'art. 173, comma 10 del TUIR.

Riallineamento precluso alle concessioni

L'Agenzia esclude dalla disciplina dell'art. 110 del DL 104/2020 le attività immateriali iscritte per effetto dell'applicazione dell'IFRIC 12

/ Luca MIELE

Le attività immateriali iscritte per effetto dell'applicazione dell'IFRIC [12](#) **non** sono **riallineabili** ex [art. 110](#) del DL 104/2020 in quanto fiscalmente non risulta possibile individuarne l'esistenza. La conclusione cui è pervenuta l'Agenzia delle Entrate in risposta a un'istanza di interpello, non pubblicata, è fortemente penalizzante per le società che operano in regime di concessione in settori regolamentati di pubblica utilità.

Dall'esercizio 2010, la rappresentazione contabile delle infrastrutture impiegate nei **servizi in concessione** è profondamente mutata in quanto, per effetto dell'IFRIC 12, si è dovuto procedere alla **riclassificazione** degli *asset* relativi ai beni in concessione (condotte, contatori, cabine, impianti, ecc.), iscritti nelle immobilizzazioni materiali secondo lo IAS [16](#), nell'unico bene immateriale "diritto di concessione" rilevato in conformità allo IAS [38](#). Riclassificazione che opera anche in ipotesi di FTA per i soggetti OIC *adopter* che "migrano" agli standard contabili internazionali.

In altre parole, il concessionario anziché rilevare l'infrastruttura come attività materiale rileva un diritto a far pagare gli utenti per i servizi forniti o a ricevere un corrispettivo dal concedente. Tuttavia, nonostante la loro riclassificazione in attività immateriale, i beni materiali sottostanti il diritto di concessione continuano a essere iscritti nel libro cespiti della società concessionaria e, dal punto di vista fiscale, l'**ammortamento** continua a risultare **deducibile** nei limiti e con i criteri previsti dalle disposizioni fiscali applicabili ai singoli beni fisici sottostanti il diritto di sfruttamento.

Stante tale assetto, le società concessionarie di attività regolamentate generalmente presentano disallineamenti tra (maggiori) valori contabili rappresentati in bilancio e valori fiscali; **disallineamenti** che si generano sia per effetto dell'eventuale passaggio agli standard contabili internazionali (FTA), sia a regime in forza di piani di ammortamento fiscali differenti da quelli contabili. Ricordiamo al riguardo che in sede di FTA il maggior valore contabile non assume rilevanza fiscale per via dell'applicazione della disciplina transitoria di neutralità dell'[art. 13](#) del DLgs. n. 38/2005, come attuata dall'[art. 5](#) del DM 1° aprile 2009 n. 48, a meno che non si eserciti l'opzione per il riallineamento di cui all'[art. 15](#) del DL n. 185/2008.

Tutto ciò premesso, le concessionarie ritenevano di poter procedere al riallineamento di tali divergenze ai sensi dell'art. 110 del DL n. 104/2020 in quanto l'ambito oggettivo è così ampio da includere anche tali fattispecie. In senso contrario, invece, l'Agenzia delle Entrate, in risposta a un interpello, afferma che la possibilità di riallineare l'attività immateriale ai sensi della discipli-

na prevista nell'art. 110 del DL n. 104/2020 "risulta **preclusa** dalla circostanza che **fiscalmente non** risulta possibile individuare l'esistenza di una **attività immateriale** da riallineare, considerato che da un punto di vista fiscale la società deduce quote di ammortamento relative a beni materiali strumentali".

Tale affermazione discenderebbe, a parere dell'Agenzia, dalla lettura delle disposizioni dell'[art. 8](#), comma 3 del DM 8 giugno 2011, secondo cui le quote di ammortamento dei beni immateriali iscritti ai sensi dell'IFRIC 12, per le attività regolate, "si considerano **deducibili** ai sensi dell'art. 102-*bis* del testo unico". Si tratterebbe di una disposizione in grado di disattivare la derivazione rafforzata e non già, come diversamente potrebbe sostenersi, di una mera regola di determinazione degli ammortamenti fiscali nel pieno riconoscimento dei criteri di qualificazione e classificazione utilizzati per rilevare in bilancio l'*intangible asset* ex IFRIC 12.

In tale contesto si verrebbe **paradossalmente** a creare una situazione in cui: non ci sono i presupposti contabili per dare evidenza in bilancio del bene materiale ammortizzabile ex [art. 102-*bis*](#) del TUIR al fine del riallineamento dei beni medesimi secondo le disposizioni del comma 8 del citato [art. 110](#) e, al contempo, non ci sarebbero i presupposti per considerare fiscalmente esistente il bene intangibile, il cui valore dovrebbe almeno potersi riallineare applicando le disposizioni del successivo comma 8-*bis* dello stesso [art. 110](#).

In particolare, l'**ampliamento** dell'ambito oggettivo del riallineamento (che ora include anche le **altre attività immateriali**, iscritte come tali in bilancio) è stata una precisa scelta del legislatore della quale la risposta dell'Agenzia non sembra tenere conto. Non vi è dubbio che il diritto di sfruttamento sia un'attività immateriale e la circostanza che derivi da una riclassificazione non dovrebbe precludere l'opzione per il beneficio; non risultano infatti interventi di prassi che negano il riallineamento nel caso in cui l'*asset* interessato, in origine, avesse un diverso valore e un diverso *nomen*. Sarebbe stato ragionevole affermare che il valore fiscale del bene immateriale è pari al valore fiscale complessivo degli *asset* che il bene immateriale ha sostituito. Né sembra logico affermare che le divergenze sorte per effetto dell'IFRIC 12 siano riallineabili in sede di FTA mentre non lo sono con la nuova disciplina di riallineamento.

In assenza di documenti di prassi di carattere generale che illustrino i principi di fondo di novità legislative di impatto significativo, si rischia di creare un tessuto interpretativo "**casuale**" di risposte a interPELLI che anziché chiarire finiscono per generare ulteriori dubbi.

Sopravvenienze da piano attestato di risanamento con detassazione ristretta

Restano escluse quelle relative ad accordi conclusi in esercizi antecedenti

/ Luca FORNERO e Antonio NICOTRA

Con la risposta a interpello n. [319](#), resa nota ieri, l'Agenzia delle Entrate ha **escluso** l'applicazione della disciplina di cui all'[art. 88](#) comma 4-ter del TUIR per le **sopravvenienze** attive da riduzione dei debiti contabilizzate in un periodo **antecedente** la pubblicazione del piano attestato di risanamento nel Registro delle imprese.

In base all'art. 88 comma 4-ter del TUIR, non si considerano sopravvenienze attive le riduzioni dei debiti dell'impresa in sede di concordato fallimentare o preventivo liquidatorio.

In caso di concordato di risanamento, di accordo di ristrutturazione dei debiti omologato, ovvero di un **piano** attestato ai sensi dell'art. 67 comma 3 lett. d), pubblicato nel Registro delle imprese, la riduzione dei debiti dell'impresa non costituisce sopravvenienza attiva per la parte che **eccede** le perdite, pregresse e di periodo, di cui all'[art. 84](#) del TUIR, senza considerare il limite dell'80%, la deduzione di periodo e l'eccedenza relativa all'aiuto alla crescita economica (ACE) di cui all'[art. 1](#) comma 4 del DL 201/2011 conv. L. [214/2011](#), gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati di cui al comma 4 dell'[art. 96](#) del TUIR.

Per l'Agenzia delle Entrate, la finalità della previsione normativa si rinviene nell'esigenza di riconoscere al soggetto che versa in uno stato di difficoltà un beneficio fiscale legato alla riduzione di debiti derivanti da procedure di risanamento di imprese in crisi, che **esclude** parzialmente dall'**imposizione** la sopravvenienza attiva conseguente all'attuazione del piano attestato, pubblicato nel Registro delle Imprese e rivolto alla prosecuzione dell'attività.

Il piano attestato è disciplinato esclusivamente dall'[art. 67](#) comma 3 lett. d) del RD 267/42, a norma del quale non sono soggetti a revocatoria gli atti, i pagamenti e le garanzie concesse su beni del debitore, purché posti in essere in **esecuzione** di un piano che appaia idoneo a consentire il risanamento della esposizione debitoria dell'impresa e ad assicurare il riequili-

brio della sua situazione finanziaria.

Un professionista **indipendente** designato dal debitore, iscritto nel registro dei revisori legali e in possesso dei requisiti previsti dall'art. 28 lett. a) e b) deve attestare la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano.

Il piano di risanamento si concretizza, quindi, in un **accordo stragiudiziale**, che non richiede l'intervento del Tribunale, né risulta soggetto a obblighi di pubblicità, forma e contenuto.

L'**attestazione** del piano da parte del professionista indipendente rappresenta, in particolare, una fase fondamentale della procedura affinché operino, in caso di fallimento, le esenzioni dalle azioni revocatorie di atti, pagamenti e garanzie compiuti o rilasciate in esecuzione del medesimo.

Beneficio per la riduzione dei debiti derivanti dal risanamento della crisi

Nel caso in esame l'istante, affittuaria di un ramo di azienda in crisi, chiedeva se fosse possibile beneficiare della detassazione per le sopravvenienze derivanti da **accordi** conclusi con i creditori nell'esercizio 2018, **antecedente** quello (2020) in cui il piano era stato attestato e pubblicato nel Registro delle imprese.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, la **riduzione** dei debiti riconducibile ad accordi intercorsi tra la società istante e alcuni creditori nell'esercizio 2018 e l'emersione delle relative **sopravvenienze** attive, riguardanti in genere l'attività di risanamento operata, prescindono dagli accordi contenuti nel piano attestato. Ai fini del piano, infatti, le stesse erano menzionate tra le esdebitazioni già avvenute e non sarebbero risultate condizionate dall'esito dello stesso.

Considerato che, nella specie, le sopravvenienze attive erano relative agli accordi conclusi nel 2018, non definiti sulla base del piano attestato, non trova applicazione la disciplina di cui all'art. 88 comma 4-ter del TUIR.

Approvati i coefficienti per l'IMU 2021 dei fabbricati "D" delle imprese

Il Dipartimento delle Finanze ha pubblicato il DM con i coefficienti per determinare la base imponibile

/ Arianna ZENI

Il Dipartimento delle Finanze, con il decreto del [7 maggio 2021](#) pubblicato ieri, ha aggiornato i **coefficienti** per la determinazione della base imponibile dei fabbricati classificati nel **gruppo D** (capannoni, centrali idroelettriche, impianti fotovoltaici, centri commerciali ecc.), non iscritti in Catasto o comunque privi di rendita catastale, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati da utilizzare ai fini dell'IMU e della IMPI.

Tale aggiornamento è stato definito tenendo conto dei dati ISTAT sull'andamento del costo di costruzione di un capannone.

Questo particolare metodo di determinazione della base imponibile si applica esclusivamente ai fabbricati non iscritti in Catasto e sprovvisti di rendita, classificabili nel gruppo catastale "D" (immobili a destinazione speciale) quali gli opifici, che nello stesso tempo risultino **interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati** nei loro bilanci ai sensi dell'[art. 1](#) comma 746 della L. n. 160/2019.

Per tali immobili la base imponibile è determinata applicando ai costi storici di acquisto o di costruzione dell'immobile risultanti dalle scritture contabili (inventario) alla data del **1° gennaio** dell'anno di imposizione, ovvero, se successiva, alla data del loro acquisto determinati "coefficienti di aggiornamento".

I costi vengono suddivisi in ragione dell'anno di formazione e rivalutati, con riferimento all'anno 2021, sulla base dei seguenti coefficienti: **anno 2021 = 1,01**; anno 2020 = 1,01; anno 2019 = 1,02; anno 2018 = 1,03; anno 2017 = 1,04; anno 2016 = 1,04; anno 2015 = 1,04; anno 2014 = 1,04; anno 2013 = 1,05; anno 2012 = 1,07; anno 2011 = 1,11; anno 2010 = 1,12; anno 2009 = 1,13; anno 2008 = 1,18; anno 2007 = 1,22; anno 2006 = 1,25; anno 2005 = 1,29; anno 2004 = 1,36; anno 2003 = 1,41; anno 2002 = 1,46; anno 2001 = 1,49; anno 2000 = 1,54; anno 1999 = 1,57; anno 1998 = 1,59; anno 1997 = 1,63; anno 1996 = 1,68; anno 1995 = 1,73; anno 1994 = 1,79; anno 1993 = 1,82; anno 1992 = 1,84; anno 1991 = 1,87; anno 1990 = 1,96; anno 1989 = 2,05; anno 1988 = 2,14; anno 1987 = 2,32; anno 1986 = 2,50; anno 1985 = 2,68; anno 1984 = 2,86; anno 1983 = 3,04 e anno 1982 = 3,21.

I coefficienti si usano anche ai fini dell'IMPI per le piattaforme marine

Dallo scorso anno i coefficienti si utilizzano anche per la determinazione del valore delle piattaforme marine ai fini della nuova imposta immobiliare **IMPI** introdotta dall'[art. 38](#) del DL 124/2019, la cui base imponibile è mutuata dall'IMU.

Sostituto alla prova della restituzione delle somme assoggettate a tassazione

Si pone a carico del sostituto il recupero delle imposte applicate, stabilito però in modo forfetario, cioè nella misura del 30% delle somme restituite

/ **Stefania BARSALINI**

L'art. 150 del DL 34/2020 (c.d. decreto "Rilancio") è intervenuto sul problema della **restituzione al soggetto erogatore** di somme assoggettate a tassazione in anni precedenti rivelatesi poi indebite mediante l'inserimento nell'[art. 10](#) del TUIR del comma 2-*bis*, per il quale le somme indebite, se assoggettate a ritenuta, sono restituite al netto della ritenuta subita e non costituiscono oneri deducibili.

In questo modo, si pone a carico del sostituto il recupero delle imposte applicate, stabilito però in modo forfetario, cioè nella **misura del 30%** delle somme restituite (così come peraltro già previsto dal DM [5 aprile 2016](#)) per il caso in cui il sostituto/debitore, avendo restituito al soggetto erogatore le somme al lordo delle imposte, chiede, in alternativa alla deduzione dal reddito *ex art. 10, comma 1 lett. d-bis*, del TUIR, il rimborso delle imposte stesse nella misura del 30%.

La norma non sempre consente il **recupero integrale** delle ritenute applicate e versate, mentre può restituire un importo superiore, se le somme sono state assoggettate a ritenuta d'imposta o ad imposta sostitutiva in misura inferiore (come, ad esempio, per i premi di produttività soggetti al 10%).

In merito, la circ. Assonime n. 13/2021 ha osservato che nel primo caso dovrebbe ritenersi **sempre possibile**, per il sostituto, recuperare l'intero importo della ritenuta versata, attivando, per l'eventuale differenza rispetto alla somma recuperabile a credito, una istanza di rimborso per indebito arricchimento mentre nel secondo caso il sostituto dovrebbe limitarsi a recuperare a credito il solo importo effettivamente l'istanza di versato.

Il comma 2-*bis* non stabilisce quando **nasce il diritto** del sostituto al credito d'imposta, pur se prevede che ai sostituti d'imposta spetta un credito d'imposta pari al 30% delle somme "ricevute" (*cfr. Relazione* al DL 34/2020).

Da un punto di vista letterale, quindi, sembrerebbe doversi fare riferimento a un **criterio di "cassa"**, in virtù del quale il credito in capo al sostituto d'imposta si originerebbe soltanto a seguito dell'effettiva restituzione del netto da parte del sostituto (e, si potrebbe aggiun-

gere, in caso di restituzione rateale, pro quota all'atto dell'incasso della singola rata), mentre secondo la circ. Assonime n. 13/2021 sarebbe irragionevole subordinare il sorgere del credito d'imposta per il sostituto – che la ritenuta all'erario l'ha versata da tempo – alle vicende del recupero del suo credito nei confronti del sostituto, con conseguenze paradossali: il sostituto che abbia pagato somme rivelatesi *ex post* non dovute e versato le relative ritenute non potrebbe recuperare tali ritenute fino a che non riuscisse a recuperare il credito dal sostituto.

Si osserva al riguardo che nelle istruzioni al punto 475 del **modello CU/2021** è stato precisato che "il diritto del sostituto a fruire del credito d'imposta sorge al momento in cui non può più essere eccepita la legittimità della pretesa alla restituzione. Pertanto, ai fini dell'utilizzo del credito di imposta sono irrilevanti le vicende e le modalità relative alla restituzione dell'indebito (ad esempio, corresponsione rateale)", che paiono peraltro in contrasto con le istruzioni del rigo SX1, colonna 5, del modello 770/2021, sicché sembrerebbe legittimo richiedere il credito, indipendentemente dall'effettiva restituzione.

Sempre valido il credito per il sostituto

Tale soluzione, tuttavia, non sarebbe coerente con la tesi, pur avanzata dall'Agenzia delle Entrate che ritiene che per il sostituto/debitore l'applicazione dell'art. 10, comma 2-*bis*, del TUIR, al netto delle imposte, è **alternativa** alla restituzione al lordo delle imposte *ex* comma 1, lett. d-*bis*, dell'art. 10 del TUIR (*cfr. risposte* a interpello nn. [283](#) e [387](#) del 2020). Infatti si consideri il caso in cui il debitore restituisca le somme al lordo, ad esempio dopo due anni dalla sentenza definitiva. È evidente che in tal caso l'imposta recuperata dal sostituto prima della restituzione, si **cumulerebbe** con l'imposta risparmiata dal sostituto/debitore.

L'intervento dell'art. 150 del DL 34/2020, pur apprezzabile, lascia quindi ancora molti dubbi aperti che dovrebbero auspicabilmente trovare soluzione in nuovi interventi normativi.

Pronto il nuovo regolamento elettorale dei commercialisti

Il Consiglio nazionale lo licenzierà domani, ma prima di indire le nuove elezioni locali servirà l'approvazione del Ministero della Giustizia

/ Savino GALLO

A quasi tre settimane di distanza dalla sentenza con cui il TAR del Lazio ha tracciato la strada per sbloccare i procedimenti elettorali riguardanti gli Ordini locali dei commercialisti (si veda ["Il TAR sblocca le elezioni dei commercialisti"](#) del 23 aprile), il Consiglio nazionale di categoria è pronto ad approvare il **nuovo regolamento elettorale**.

Il via libera dovrebbe arrivare nel corso della riunione consiliare prevista per domani, giorni in cui, dunque, si darà di fatto esecuzione alla pronuncia del tribunale amministrativo, che aveva chiesto, quale condizione per tornare al voto, proprio di adeguare il regolamento alle prescrizioni in materia di **quote di genere** contemplate dal D.Lgs. 139/2005.

La legge ordinamentale, così come modificata dall'emendamento Conzatti inserito nel decreto "Ristori", prevede che, al fine di assicurare l'equilibrio tra i generi, le liste elettorali dovranno riservare almeno i **due quinti** dei posti al genere meno rappresentato. E lo stesso vale anche per i Consigli di disciplina: l'elenco da trasmettere al tribunale per la nomina dei componenti dovrà essere alternato per genere, almeno nelle prime posizioni, in modo tale che anche in questo organo vengano assicurati i due quinti al genere meno rappresentato (si veda ["Arrivano le quote di genere nelle elezioni dei commercialisti"](#) del 14 dicembre 2020).

Licenziato il nuovo regolamento, bisognerà inviarlo al Ministero della Giustizia per la **definitiva approvazione**. Se dovesse arrivare in pochi giorni, le elezioni locali potrebbero essere celebrate già a luglio, e quelle nazionali a settembre/ottobre. In caso contrario, si scalerà a settembre, con le elezioni nazionali che, a quel punto, potrebbero tenersi a fine anno.

"Il Consiglio nazionale – spiega Vincenzo Moretta, Presidente dell'ODCEC di Napoli – ha dato un'accelerata importante ed è quello che ci aspettavamo, perché in questo momento la priorità è rinnovare le *governance* degli Ordini locali, che ormai da troppi mesi vivono in

una situazione di **rappresentanza depotenziata**. Non so se si riuscirà a votare prima dell'estate, ma l'auspicio è che le elezioni si tengano quanto prima".

Parole a cui fanno eco quelle di Elbano De Nuccio, Presidente dell'ODCEC di Bari, che spiega di aver "accolto favorevolmente il riavvio del percorso elettorale. La situazione di *prorogatio* in cui ci troviamo impedisce il pieno esercizio delle nostre funzioni. Eleggere i nuovi rappresentanti di categoria significa poter **ridare slancio** a un'azione politica che oggi più che mai risulta essere essenziale".

Moretta e De Nuccio sono i leader dei due schieramenti che si dovrebbero contendere il prossimo vertice nazionale di categoria, anche se, prima che arrivasse la pronuncia del TAR, hanno provato a mettere in piedi un **progetto unitario**, con l'obiettivo di indurre il Ministero a sbloccare subito quantomeno le elezioni nazionali.

Con la prospettiva di elezioni a breve termine, molti pensavano che quel progetto potesse essersi arenato, ma in realtà i Presidenti degli Ordini di Napoli e Bari stanno continuando a parlarne. "Quel progetto – spiega De Nuccio – non doveva essere solo lo strumento per riuscire a sbloccare il percorso elettorale. L'obiettivo era anche quello di costruire la **migliore squadra possibile** per rappresentare la categoria con le forze attualmente in campo. Se questo debba passare da un'aggregazione o debba essere il frutto di uno scontro alle elezioni lo vedremo. Al momento il progetto unitario non c'è, ma il discorso rimane aperto".

"Confermo che, ad oggi, il progetto non c'è ancora – aggiunge Moretta –, ma stiamo **continuando a parlare**. Bisogna provare a fare uno sforzo, consapevoli del fatto che non devono prevalere le ambizioni personali e che dovranno essere i territori ad esprimere le figure migliori. Se riusciamo a fare questo tipo di ragionamento bene, altrimenti ognuno andrà per la propria strada".

Differenze da annullamento nelle scissioni in base a molteplici dati

Per il calcolo è necessario disporre sia di alcuni valori contabili che di alcuni valori economici, tenendo conto della totalità o parzialità della scissione

/ Enrico ZANETTI

La **differenza da scissione** che si genera in funzione dell'annullamento delle partecipazioni eventualmente possedute dalla beneficiaria nella scissa costituisce l'avanzo o il disavanzo da annullamento:

- il disavanzo da annullamento esprime il maggior valore contabile della partecipazione annullata per effetto della scissione, rispetto alla corrispondente quota della parte del patrimonio netto contabile della società scissa che viene assegnato alla beneficiaria;
- l'avanzo da annullamento esprime il minor valore contabile della partecipazione annullata per effetto della scissione, rispetto alla corrispondente quota della parte del patrimonio netto contabile della società scissa che viene assegnato alla beneficiaria.

Rispetto al caso delle fusioni (dove, ai fini del calcolo delle differenze da annullamento, deve essere sempre assunto l'intero valore contabile della partecipazione posseduta dalla società incorporante nella società incorporata, perché, per effetto della fusione, la società incorporata si estingue e l'intero suo patrimonio confluisce nell'incorporante), va però sottolineato che il valore contabile della partecipazione posseduta dalla società beneficiaria nella società scissa deve essere assunto, ai fini del calcolo delle differenze di annullamento non già per l'intero ammontare, bensì solo per la parte di esso che risulta **proporzionale** al rapporto tra:

- valore economico effettivo del patrimonio scisso a favore di quella beneficiaria;
- valore economico effettivo della scissa nella sua interezza.

Infatti:

- nel caso di **scissione parziale**, la scissa continua ad esistere dopo la scissione (seppure con un patrimonio decurtato) e quindi una parte del valore contabile della partecipazione (posseduta dalla beneficiaria nella scissa) deve essere mantenuta nell'attivo della società beneficiaria, in proporzione al valore economico effettivo del patrimonio che rimane alla scissa (di cui quella parte di valore contabile della partecipazione è espressione);
- nel caso di **scissione totale**, la scissa si estingue, ma parte del suo patrimonio confluisce in altre beneficiarie e quindi una parte della partecipazione (posseduta da una beneficiaria nella scissa) deve essere mantenuta nell'attivo della società beneficiaria, in proporzione al valore economico effettivo del patrimonio che viene trasferito alle altre beneficiarie (di cui quella parte di valore contabile della partecipazione è espressione).

Il documento OIC 4 (§ 4.3.3.2) ricorda che, secondo una parte della dottrina, la ripartizione del valore contabile della partecipazione da annullare e del valore contabile della partecipazione da mantenere nell'attivo della società beneficiaria (anche come valore contabile della partecipazione nella scissa, in caso di scissione parziale, oppure soltanto come valore contabile delle partecipazioni nelle altre beneficiarie, in caso di scissione totale) deve avere luogo operando il predetto rapporto sulla base dei **valori contabili** degli aggregati patrimoniali scissi (e anche rimasti in capo alla scissa, in caso di scissione parziale), anziché sulla base dei valori economici effettivi.

Nel farlo, tuttavia, il documento OIC 4 (§ 4.3.3.2) sottolinea che "non vi è dubbio che la ripartizione corretta sia quest'ultima [quella sulla base dei valori economici effettivi], perché i valori contabili possono non essere proporzionali ai valori economici".

Si evince dunque come, ai fini del calcolo delle differenze da annullamento, sia necessario disporre dei seguenti dati:

- valore contabile della partecipazione nella scissa iscritta nell'attivo della beneficiaria;
- valore contabile del patrimonio scisso a favore della beneficiaria;
- valore economico effettivo del patrimonio scisso a favore della beneficiaria;
- valore economico effettivo dei patrimoni scissi a favore di altre beneficiarie e, nel caso di scissione parziale, di quello rimasto in capo alla scissa.

Natura più agevole da individuare rispetto alle differenze da concambio

Rispetto alle differenze da concambio, le differenze da annullamento presentano una natura ed un **significato economico** di più agevole individuazione.

Premesso infatti che il valore di iscrizione contabile delle partecipazioni è rappresentato dal **costo d'acquisto** (salvo, ben inteso, i casi in cui si ricorra, ove applicabile, al criterio del patrimonio netto), si evince in linea generale che:

- il disavanzo da annullamento esprime l'esteriorizzazione nella contabilità della beneficiaria dei plusvalori latenti nella contabilità della scissa, fino a concorrenza della loro acquisizione da parte della beneficiaria originariamente in via mediata, ossia sotto forma di partecipazione;
- l'avanzo da annullamento esprime invece l'**esterio-**

alla data di decorrenza contabile della scissione (salvo il particolare caso in cui l'avanzo non sia piuttosto ascrivibile alla presenza di minusvalori latenti nella contabilità della scissa).

Le spese di trasporto non si aggiungono se già comprese nel valore in Dogana

La Corte di Giustizia Ue stabilisce che non sono soggetti a dazio i costi di trasporto già rientranti nel prezzo della merce importata

/ Stefano COMISI e Emanuele GRECO

Le **spese di trasporto** non devono essere aggiunte nuovamente nella determinazione del valore in Dogana, se sono già incluse nel prezzo della merce importata. Lo ha statuito la Corte di Giustizia dell'Unione europea nella sentenza 22 aprile 2021 relativa alla causa [C-75/20](#).

La pronuncia è di rilievo perché, oltre ad affrontare il tema del valore doganale, si occupa degli [Incoterms](#), vale a dire delle clausole contrattuali elaborate dalla Camera di commercio internazionale di Parigi e liberamente adottabili dai contraenti internazionali (l'ultima versione è quella applicabile dal 2020).

Il giudizio in argomento riguardava l'importazione in uno Stato membro dell'Unione di beni provenienti da un Paese terzo. Il contratto concluso tra produttore e importatore prevedeva la clausola Incoterms "DAF" (altresì detta "reso frontiera"), tale per cui tutte le spese di trasporto sono a carico del **fornitore** sino alla frontiera del Paese in cui i beni sono importati.

Il valore doganale delle merci effettivamente dichiarato nell'importazione non comprendeva le spese di trasporto, essendo queste già incluse nel **corrispettivo** pattuito. In seguito ad una verifica operata dall'Autorità doganale dello Stato Ue di importazione, le suddette componenti venivano, tuttavia, aggiunte al prezzo dichiarato, con conseguente accertamento di un maggiore dazio all'importazione, oltre che di una maggiore IVA e delle correlate sanzioni.

La competente Corte amministrativa aveva rinviato la causa alla Corte di Giustizia Ue, chiedendo il parere dei giudici comunitari in merito all'**interpretazione** dell'[art. 70](#) par. 1 e dell'[art. 71](#) par. 1 lett. e) e i) del Codice doganale Ue (Regolamento Ue n. 952/2013), concernenti la determinazione del valore doganale nel mercato unico.

L'art. 71 del Codice doganale dell'Unione prevede l'obbligo, in sede di importazione, di integrare il prezzo del prodotto – tra gli altri elementi – con il costo delle spese di trasporto, per attribuire un valore che risponda a quello dell'**effettiva transazione** intercorsa.

La Corte di Giustizia chiarisce, innanzitutto, che il diritto doganale dell'Unione in questa materia persegue l'obiettivo di assicurare che il valore dichiarato all'importazione rifletta quello economico delle merci importate, escludendo che ad esso concorrano componenti arbitrarie o fittizie.

Con riferimento al caso esaminato, il valore della transazione spontaneamente convenuto dalle parti rappresentava la **base primaria** per la determinazione del va-

lore in Dogana.

Dal momento che il prezzo dichiarato rappresentava il valore reale della transazione e che esso già includeva le spese di trasporto, non era corretto che queste ultime fossero aggiunte al valore della merce dichiarato in Dogana.

Ad avviso della Corte Ue, dunque, le Autorità dello Stato Ue di importazione avevano preteso un'indebita tassazione daziaria.

Durante il giudizio, la Commissione europea era direttamente intervenuta per prospettare il **rischio** che l'operatore economico avesse inteso di eludere gli obblighi stabiliti dalla normativa comunitaria per la determinazione del valore delle merci. La Corte di Giustizia ha, tuttavia, escluso tale rischio, per il fatto che, nel caso di specie, il prezzo dichiarato all'importazione corrispondeva al reale valore dello scambio commerciale tra le parti contraenti coinvolte.

I giudici hanno evidenziato, inoltre, come il valore in Dogana di merci importate non può essere determinato in maniera astratta.

Conformemente alla giurisprudenza comunitaria precedente, le condizioni in base alle quali è stata effettuata la vendita, anche se estranee agli usi commerciali, non possono essere contestabili.

Muovendo dalla nozione di "prezzo stabilito dalle parti", quale **riferimento fondamentale** per la determinazione del valore doganale, la Corte di Giustizia Ue ha così attribuito rilievo alla pattuizione negoziale, evidente nel contratto di fornitura internazionale.

La determinazione del valore all'importazione, pertanto, ha trovato fondamento nelle condizioni di vendita effettive, ossia nella "situazione giuridica concreta" relativa alle parti del contratto di vendita della merce importata.

Sebbene non esplicitato nella pronuncia comunitaria, è da evidenziare come il valore dei **beni importati**, così come determinato ai sensi dell'art. 70 del Codice doganale dell'Unione, è il medesimo che viene assunto per la base imponibile IVA all'importazione ([art. 69](#) del DPR 633/72).

A tale valore dovranno essere sommate, ai fini dell'IVA, le spese per il trasporto dei beni sino al luogo di destinazione all'interno del territorio dell'Ue (queste spese, nella fattispecie, non sono comunque incluse nel valore di transazione essendo stata pattuita una clausola Incoterms "DAF" che pone i costi di trasporto nel territorio Ue a carico dell'acquirente).

Ripartono i versamenti previdenziali sospesi delle realtà sportive

Il versamento deve essere effettuato in un'unica soluzione o mediante rateizzazione, senza aggravio di sanzioni e interessi

/ REDAZIONE

Con il messaggio n. [1860](#) pubblicato ieri, l'INPS ha provveduto a fornire le istruzioni operative per la **ripresa** degli adempimenti e dei versamenti sospesi ai sensi dell'[art. 1](#) commi 36 e 37 della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021).

L'art. 1 comma 36, come ricorda l'Istituto previdenziale, ha sospeso, tra l'altro, gli adempimenti e i versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria in scadenza nel periodo compreso tra il **1° gennaio 2021** e il **28 febbraio 2021**, in favore delle federazioni sportive nazionali, degli enti di promozione sportiva e delle associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato e operano nell'ambito di competizioni sportive in corso di svolgimento ai sensi del DPCM [24 ottobre 2020](#).

Il successivo comma 37 disciplina invece la ripresa dei versamenti, che devono essere effettuati in un'unica soluzione entro il **31 maggio 2021** (il 30 maggio 2021, termine indicato dalla normativa, cade di domenica).

Rimane comunque la possibilità di optare per il pagamento in **forma rateale** (massimo 24 rate mensili di pari importo), senza sanzioni o interessi, con termine di versamento della prima rata sempre entro il 31 maggio 2021.

Per le rate in scadenza nei mesi di dicembre 2021 e dicembre 2022, il versamento deve essere eseguito entro il 16 di detti mesi.

Premesso ciò, l'Istituto previdenziale fornisce le indicazioni operative ai soggetti interessati, distinguendo

tra aziende con **dipendenti** e aziende committenti obbligate al versamento dei contributi alla Gestione separata INPS.

Pagamento in unica soluzione o della prima rata entro il 31 maggio

Nel primo caso, per i periodi di paga delle mensilità di dicembre 2020 e gennaio 2021, nell'elemento "DenunciaAziendale", "AltrePartiteACredito", "CausaleACredito" del flusso UniEmens, le aziende inseriranno il codice di nuova istituzione **"N977"**, nonché l'importo dei contributi sospesi nell'elemento "SommeACredito".

L'azienda che abbia inviato il flusso UniEmens di competenza dicembre 2020 e gennaio 2021, senza aver effettuato il relativo versamento (totale o parziale) e volendo avvalersi della sospensione in argomento, è tenuta a trasmettere un **flusso di variazione** della sola denuncia aziendale, indicando il suddetto codice e l'importo.

Nella compilazione del modello F24 sarà necessario utilizzare il codice contributo **"DSOS"** ed esporre la matricola dell'azienda seguita dallo stesso codice utilizzato nelle denunce.

Le aziende **committenti** che versano alla Gestione separata sono tenute a riportare, nell'elemento "CodCalamita" di "Collaboratore", il valore **36**.

Chi ha già provveduto all'invio del flusso UniEmens di competenza dicembre 2020 e gennaio 2021, senza indicare il valore 36, è tenuto alla modifica dei flussi.

Picco di casi di COVID-19 nel settore agroalimentare a novembre 2020

Il settore non ha mai chiuso: da dicembre 2020, e ancor di più da gennaio 2021, calo molto più evidente e a marzo numero di casi quasi irrilevante

/ Fabrizio VAZIO

Il comparto agroalimentare ha resistito certamente meglio di altri alla **crisi economica** portata dal coronavirus: si pensi che, nonostante un calo in termini di esportazione, il primo semestre 2020 si è concluso con una crescita del 3,5% su base annua.

Un interessante report INAIL riferito essenzialmente agli infortuni da COVID-19 nel settore riporta anche dati relativi in generale all'**andamento economico** nell'ultimo anno: è, ad esempio, chiaro come nella spesa delle famiglie la voce "alimentari e bevande non alcoliche" sia sensibilmente aumentata.

Il settore, che secondo i dati INAIL conta 45.000 aziende assicurate con quasi 400.000 addetti l'anno, ha complessivamente tenuto, nonostante il crollo delle spese per la ristorazione.

In particolare, risultano cresciute addirittura le **ore di lavoro** nell'ultimo trimestre del 2020 a fronte di un sensibile calo nel complesso dell'industria e dei servizi.

Quanto agli **infortuni**, allargando lo sguardo al quinquennio 2015-2019, il dato è stato crescente fino al 2019, quando si è registrato un lievissimo calo.

Nel 2020, la flessione è assai consistente (-14%), ma comunque meno marcata rispetto a tutti gli altri settori del manifatturiero (al momento al -27%); ciò è anche logico, tenuto conto che il settore non è stato colpito dal lockdown e che, per intuibili ragioni, lo smart working non ha avuto particolare diffusione.

Nel quinquennio 2015-2019, gli infortuni mortali sono stati in tutto 108, mentre nel 2020 vi è stato un aumento ascrivibile interamente ai casi **COVID-19**. Significativo è anche il dato delle malattie professionali (1.472 nel solo 2019).

Quanto ai casi di coronavirus di origine lavorativa, nel settore alimentare la punta maggiore vi è stata nel mese di **novembre 2020**, nel quale si sono concentrate un terzo di tutte le denunce del settore; da dicembre, e ancor di più da gennaio, il calo è molto più evidente e il numero di casi di coronavirus di origine lavorativa a marzo 2021 è quasi irrilevante.

Anche nel settore agroalimentare si conferma la ten-

denza che vede la componente **femminile** ammalarsi maggiormente (53,1% delle denunce), ma il dato è meno marcato che in ambito nazionale.

Le denunce riguardano maggiormente lavoratori di nazionalità italiana, ma gli stranieri sono una quota certamente non irrilevante (22% dei contagiati). A tal fine, incide certamente il fatto che le categorie professionali più colpite sono quelle degli **artigiani** e operai specializzati delle lavorazioni alimentari e in particolare i macellatori, con poco meno di 200 denunce da inizio pandemia.

L'INAIL rileva che diversi studi pubblicati su letteratura scientifica internazionale hanno dimostrato che le condizioni legate alle **lavorazioni** delle **carni**, in particolare la fase di macellazione e sezionamento, in impianti di grandi dimensioni, hanno favorito il sorgere di focolai (si veda il documento "Attivazione di un piano mirato di prevenzione sulle misure anticontagio e sulla gestione dei focolai di infezione da COVID-19 negli impianti di macellazione e sezionamento: nota metodologica ad interim", redatto dall'INAIL in collaborazione con altri soggetti istituzionali).

I dati relativi ai contagi potrebbero certamente essere utili nel momento in cui partirà l'operazione **"vaccini in azienda"**, stante che quello alimentare è un settore strategico e, più in particolare, quello della macellazione è notoriamente a rischio.

Dati sui contagi utili per quando partirà l'operazione "vaccini in azienda"

Peraltro, a oggi, né il "[Protocollo nazionale](#) per la realizzazione dei piani aziendali finalizzati all'attivazione di punti straordinari di vaccinazione anti SARS-CoV-2/Covid-19 nei luoghi di lavoro", né le "[Indicazioni ad interim](#) per la vaccinazione anti-SARS-CoV-2/COVID-19 nei luoghi di lavoro" evidenziano con chiarezza quali siano i settori da cui **prioritariamente** si dovrà iniziare, sempre, beninteso, che vi sia la disponibilità di vaccini sufficiente a far partire il piano vaccinale sui luoghi di lavoro.

Banche centrali sempre estremamente accomodanti

Un ritorno verso la piena occupazione non necessariamente porta aumenti di inflazione

/ Stefano PIGNATELLI

La segretaria del Tesoro Usa, Janet Yellen, recentemente ha affermato che i **tassi d'interesse** degli Stati Uniti potrebbero dover aumentare per evitare che l'economia si surriscaldi con l'entrata in vigore di altri programmi d'investimento economico voluti dal presidente Biden.

Poco dopo però – in scia al pesante sell-off dei titoli tecnologici sulla piazza Usa e all'aumento dei tassi dei Treasuries sulla parte lunga della curva – la stessa Yellen ha **corretto il tiro** affermando di non vedere problemi legati all'inflazione. A parte questo "inciampo", la comunicazione delle banche centrali continua ad essere estremamente accomodante.

Una serie di interventi da parte di membri delle banche centrali hanno sottolineato come la "stance" sui tassi resti quella del "lower for longer" e come i rischi di aumento dell'inflazione siano minimi. Per il presidente della Fed Powell il mercato del lavoro non si trova ancora nella situazione in cui dovrebbe essere per poter iniziare a parlare di tapering; inoltre un ritorno verso la piena occupazione non necessariamente porta aumenti di inflazione. Più o meno dello stesso tenore il messaggio della Bce (seguì tassi e costo funding su www.aritma.eu).

Evidentemente le banche centrali sono convincenti visto che i rendimenti e i tassi sono andati stabilizzandosi nelle ultime settimane, o almeno è difficile andare contro il loro bazooka (acquisto titoli); così anche se la **ripresa** si fa sempre più forte (Pmi Ue ai massimi degli ultimi 21 anni, vendite al dettaglio in Germania ai massimi da inizio pandemia) e continua il rialzo dei prezzi delle materie prime (da inizio anno molti metalli industriali segnano rialzi intorno al 50%), le aspettative di inflazione restano stabili (*forward inflation* 5y5y Usa a 2,8% e Eurozona a 1,5%).

Gli sforzi delle banche centrali si concentrano nel far crescere l'economia con bassa inflazione e bassi tassi,

variabili in contrasto tra loro, e appare chiaro che l'obiettivo principale resta quello di far durare questa **fase di transizione** il più a lungo possibile evitando tensioni sui tassi e sulle borse. Lo strumento continua ad essere il QE e i Pepp (in Europa). Alla fine di questa transizione la creazione di ricchezza reale sostituirà la creazione di ricchezza finanziaria indotta dall'enorme liquidità immessa dai QE. A quel punto gli asset (borse, obbligazioni) potranno anche perdere di valore sostituiti da un aumento di ricchezza reale.

La dinamica dei tassi resta al rialzo nel breve-medio periodo

Nonostante il "prendere tempo" delle banche centrali la dinamica dei tassi **resta al rialzo** nel breve-medio periodo con le banche centrali che hanno l'obiettivo di rendere il più graduale possibile il rialzo in modo da evitare tensioni sui mercati finanziari (la volatilità resta bassa): la vera sfida è riuscire in questo intento nei prossimi mesi quando si avranno i picchi di inflazione. Se poi quest'ultima – come prevedono le stesse banche centrali – rientrerà nel 2022 – allora le potenziali tensioni rialziste andranno a stemperarsi.

La stabilità raggiunta del Bond Usa in area 1,60% e la poco convincente forza del Bund di salire oltre la resistenza di -0,25%; -0,20% che tiene da **maggio 2019**, sembrerebbero indurre ad una certa cautela nell'ipotizzare un ulteriore gradino nel rialzo dei rendimenti Bund, ma il tempo corre e per vendere il Bund non si aspetterà probabilmente un cambio ufficiale di rotta da parte della Fed *in primis* e della Bce successivamente.

In quest'ottica è plausibile ipotizzare che si possa aprire per il **Bund 10** la fascia -0,25%; 0% senza che ciò disturbi troppo crescita e credito. Significa vedere un tasso Irs 10 anni che possa portarsi in una fascia tra +0,10% e +0,35% nel corso dei prossimi mesi.

È necessario pensare alle tempistiche elettorali e a forme di dibattito aperto

Gentile Direttore, in questi giorni il Consiglio nazionale è al lavoro sul nuovo **regolamento elettorale** che dovrà accogliere le modifiche necessarie all'introduzione delle quote di genere, a seguito della recente sentenza intervenuta avanti il TAR del Lazio, nonché integrarlo con le procedure di voto elettronico già previste in autunno.

Prescindendo dal giudizio che ciascuno può legittimamente avere su ciò che è successo sin qui, mi permetto di portare all'attenzione di tutti due questioni collaterali, che a mio avviso non sono eludibili se si vuole davvero riattivare un corretto processo democratico. Mi riferisco alle **tempistiche** della successione dei passaggi elettorali, territoriali e nazionali, nonché alla necessità di (maggiore) **consapevolezza** dei programmi e dei progetti che si contenderanno la massima rappresentanza della nostra Categoria.

Entrambi temi di assoluta rilevanza e forse anche scomodi, da affrontare, per chi non condivida il celebre passo di Pericle (spesso richiamato da chi qui scrive, anche su *Eutekne.info* in passato): "noi non consideriamo la **discussione** come un ostacolo sulla via della democrazia" (dal discorso agli Ateniesi, 464 a.C.).

Sulla prima questione, per quel che concerne le prossime tempistiche elettorali, va detto che occorrerebbe lasciare un **tempo sufficiente** tra la data delle elezioni territoriali e quella del deposito delle liste nazionali, così da dare tempo ai **nuovi Consigli locali**, una volta insediatisi, di contribuire fattivamente alla conferma e/o alla selezione finale dei candidati delle liste che scenderanno in campo. Lo spirito – condiviso anche dalla posizione espressa dal Ministero vigilante – del far votare la rappresentanza nazionale dai nuovi Con-

sigli, per ottenere una piena omogeneità di indirizzo nel quadriennio di consiliatura, non può infatti esaurirsi nel mero esercizio del voto di liste predisposte antecedentemente alla loro elezione e ciò in virtù del numero (ampio) di rinnovi attesi (per ragioni oggettive derivanti dal limite dei due mandati consecutivi) di presidenze e maggioranze consiliari locali.

Sulla seconda questione, diretta conseguenza di quanto esposto poc'anzi, occorrerebbe individuare forme di **confronto/dibattito**, aperto e diffuso, tra chi si candiderà a rappresentare la nostra Categoria e gli iscritti che siano interessati, rappresentanti locali e/o sindacali o semplici Colleghi, anche tramite piattaforme da remoto, viste le perduranti limitazioni a incontri in presenza.

Ampliare la diffusione delle **progettualità** in campo non può che far bene alla consapevolezza della responsabilità di esercitare un voto coerente e trasparente con ciò che viene raccolto (e trasmesso) alla propria "base". Esporre le progettualità sui temi di interesse comune, finanche su quelli apparentemente "divisivi", aiuterà la consapevolezza di tutti – rappresentanti e rappresentati – sui problemi da affrontare e sulle modalità per risolverli, "avvicinando" vertice e base più di quanto non si pensi e togliendo altresì "alibi" alle, purtroppo diffuse, proteste meramente strumentali.

Credo che i tempi siano maturi per considerare la nostra Categoria all'altezza di un **confronto** tra progetti e non solo preda di una divisione fra tifosi.

Francesco M. Renne

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Varese

Bonus adeguamento ambienti di lavoro per fiere e convegni se i lavori favoriscono il ricambio d'aria

Con la risposta a interpello n. [322](#), pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alla spettanza o meno del credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro di cui all'[art. 120](#) del DL 34/2020, in relazione ad un soggetto che svolge attività di "organizzazione di **convegni e fiere**".

Con riferimento agli interventi di "realizzazione di nuove aperture per favorire il **ricambio d'aria** e il deflusso dal padiglione" e di "realizzazione di una rampa di accesso previe demolizioni dell'esistente e opere di carpenteria per il cancello a chiusura", l'Agenzia ritiene che gli stessi siano ammissibili all'agevolazione, poiché appaiono finalizzati a "favorire il ricambio d'aria negli ambienti interni" e a "riorganizzare gli spazi, per garantire l'accesso in modo ordinato, al fine di evi-

tare assembramenti di persone e di assicurare il mantenimento di almeno 1 metro di separazione tra gli utenti", organizzando se possibile "percorsi separati per l'entrata e l'uscita", secondo quanto prescritto dalle linee guida recepite nell'allegato 9 al DPCM [14 gennaio 2021](#).

Diversamente, non sono agevolabili le spese per l'intervento di "**ristrutturazione** di una sala in precedenza dedicata ad altre funzioni quale locale per la registrazione dei partecipanti ai convegni che si terranno nell'ampia sala esistente all'interno della palazzina uffici, mediante opere edili e di impiantistica" (opera descritta: rifacimenti dei pavimenti, degli impianti nonché apertura di un nuovo ingresso) e che risultano ulteriori rispetto a quanto espressamente prescritto dalle suddette linee guida.

La società di persone attribuisce la quota di ritenute alla società di persone socia

Con la risposta a interpello n. [317](#) pubblicata ieri, 10 maggio 2021, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che una società di persone può **attribuire** la quota parte delle ritenute subite nel periodo d'imposta alla società di persone socia, la quale le attribuirà a sua volta ai propri soci persone fisiche. Dopo lo scomputo dall'IRPEF di questi ultimi, l'eventuale residuo potrà essere utilizzato secondo le indicazioni fornite dalla circolare n. [56](#) del 23 dicembre 2009.

Nel caso di specie, una sas opera nel campo della produzione e posa in opera di serramenti, svolgendo tale attività prevalentemente nel campo dell'edilizia civile ed è quindi soggetta alla **ritenuta** d'acconto dell'8% sui bonifici effettuati dai contribuenti che intendono beneficiare delle detrazioni IRPEF a fronte di spese sostenute per interventi edilizi o di riqualificazione energetica, prevista dall'[art. 25](#) del DL 78/2010.

Tra i soci di tale sas vi è anche una snc.

L'Agenzia chiarisce che anche nei confronti della snc socia è comunque **applicabile** l'[art. 22](#), primo comma, ultimo periodo

del TUIR, in base al quale "le ritenute operate sui redditi delle società, associazioni e imprese indicate nell'articolo 5 si scomputano, nella proporzione ivi stabilita, dalle imposte dovute dai singoli soci, associati o partecipanti", anche se la snc non è un soggetto passivo ai fini delle imposte sui redditi e quindi non ha una "imposta dovuta" da cui scomputare le ritenute medesime.

La sas attribuisce quindi alla snc socia la **quota** di ritenute spettante in base alla sua quota di partecipazione agli utili, la quale le riattribuirà pro quota ai propri soci persone fisiche.

Questi ultimi, dopo aver utilizzato la quota di ritenute ricevute a scomputo dalla propria IRPEF, possono **riattribuire** l'eventuale residuo di ritenute alla snc di cui fanno parte, affinché possa utilizzarle in compensazione nel modello F24 con i propri debiti fiscali e contributivi (es. IVA, IRAP, contributi INPS), ai sensi dell'[art. 17](#) del DLgs. 241/97, sulla base delle indicazioni fornite dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 56/2009.

Dall'INPS istruzioni per l'indennità riconosciuta ai lavoratori della Campania

L'[art. 1-ter](#) del DL 104/2020 (c.d. DL "Agosto"), in ultimo modificato dall'[art. 1](#) comma 291 della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021), riconosce ai lavoratori della Regione Campania che hanno cessato la **mobilità ordinaria** dal 1° gennaio 2015 al 31 dicembre 2016, un'indennità pari al trattamento dell'ultima mobilità ordinaria percepita, comprensiva della contribuzione figurativa e degli assegni per il nucleo familiare, a decorrere dal 14 ottobre 2020 fino al 31 dicembre 2021.

In merito a tale misura è intervenuto l'INPS con la circ. n. [76](#), pubblicata ieri, fornendo alcune indicazioni di carattere operativo, soprattutto per quanto concerne gli **adempimenti** a carico della Regione Campania, connessi ai flussi di gestione

per la verifica della disponibilità finanziaria, nonché per i decreti di concessione dell'indennità in esame. Si ricorda, infatti, che la Regione Campania concede l'indennità esclusivamente previa verifica della **disponibilità** finanziaria da parte dell'INPS.

L'Istituto precisa che gli **importi massimi** dell'indennità di mobilità, a cui fare riferimento per il calcolo della prestazione, sono stati riportati nella circ. INPS n. [48](#) del 14 marzo 2016. Con l'occasione, si evidenzia che in base all'[art. 1-ter](#) comma 3-bis del DL 104/2020, ai suddetti lavoratori, dal 1° gennaio 2021, devono essere applicate misure di **politica attiva**, individuate in un apposito piano regionale, da comunicare al Mini-

stero del Lavoro e all'ANPAL.

Giova ricordare, infine, che l'indennità in parola è **incompatibile** con il reddito di emergenza e non è altresì compatibile, alla data di presentazione dell'istanza, con la titolarità di un

rapporto di lavoro dipendente o di una pensione diretta o indiretta (a eccezione dell'assegno ordinario di invalidità), nonché con la fruizione della DIS-COLL, del reddito di cittadinanza o della **NASpi**.

Società di "food delivery" ammessa al pagamento del bollo virtuale per le ricevute dei rider

La società che fornisce servizi di "food delivery" e che si avvale di rider (corrieri) che siano soggetti passivi IVA aderenti al regime forfetario o prestatori di lavoro autonomo occasionale, qualora decida di emettere le fatture o le ricevute in nome e per conto di costoro, potrà assolvere l'imposta di **bollo** in modo **virtuale** (ex [art. 15](#) del DPR 642/72) in relazione ai documenti che recano importo superiore a 77,47 euro. È questo, in estrema sintesi, il chiarimento contenuto nella risposta a interpello n. [324](#), pubblicata ieri dall'Agenzia delle Entrate.

Il quesito concerne una srl la cui attività consiste nel mettere in contatto utenti che facciano richiesta di ricevere alimenti a domicilio, con corrieri che operano in **autonomia** e indipendenza rispetto alla società e che curano il ritiro dei cibi presso gli esercenti e la consegna ai consumatori finali.

Alcuni rider operano con partita IVA in regime ordinario, procedendo autonomamente alla fatturazione (in formato elettronico mediante SdI). Quanto agli altri, la società di "food de-

livery" ha posto in essere una procedura gestionale che le consentirà di emettere fatture **in nome e per conto** dei corrieri aderenti al regime **forfetario** (non soggetti all'obbligo della fatturazione elettronica) o ricevute per conto dei prestatori **occasionalmente**.

Essendo **solidalmente** obbligata al pagamento dell'imposta di bollo ai sensi dell'[art. 22](#) del DPR 642/72, essa vorrebbe ottenere l'autorizzazione al pagamento in modo **virtuale** ai sensi dell'art. 15 del DPR 642/72. Tale norma stabilisce che: "Per determinate categorie di atti e documenti (...), l'intendente di finanza può, su richiesta degli interessati, consentire che il pagamento dell'imposta anziché in modo ordinario o straordinario avvenga in modo virtuale".

Secondo l'Agenzia delle Entrate, posto che i documenti verranno emessi, per conto dei rider, dalla società, quest'ultima può definirsi **"soggetto interessato"** a richiedere l'autorizzazione di cui al citato art. 15 del DPR 642/72.