

Mercoledì 12 maggio 2021

IL CASO DEL GIORNO

Deduzione IRAP senza formalità per gli addetti alla R&S a tempo indeterminato

/ Luca FORNERO

La recente ordinanza della Cassazione n. 11051/2021 offre lo spunto per tornare sulle condizioni che legittimano la **deducibilità**, ai fini IRAP, del costo degli addetti alla ricerca e sviluppo.

In particolare, l'art. 11 [...]

PAGINA 2

IL PUNTO FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Roll-back degli APA unilaterali a portata limitata con la nuova MAP Ue

/ Andrea IANNACCONE e Elio Andrea PALMITESSA

Con il DLgs. 49/2020, attuativo della direttiva 2017/1852/Ue, è stato introdotto un innovativo strumento per la risoluzione delle **controversie fiscali** in ambito europeo (c.d. "MAP Ue"), garantendo al [...]

PAGINA 11

LAVORO & PREVIDENZA

Esonero contributivo anche per i professionisti dello studio associato

Sono invece esclusi dalla misura agevolativa quei soggetti che, per il periodo oggetto di esonero, sono titolari di un contratto di lavoro subordinato

/ Daniele SILVESTRO

Limite massimo individuale dell'esonero pari a **3.000 euro** su base annua, da riparametrare su base mensile, esclusione della contribuzione integrativa, oltre che dei premi INAIL, e assenza di un rapporto di lavoro subordinato per il periodo oggetto di esonero.

Questi sono alcuni degli aspetti individuati dal decreto firmato pochi giorni fa dal Ministro del Lavoro (si veda "Decreto sull'esonero contributivo di autonomi e professionisti in arrivo" dell'8 maggio 2021), che fissa i criteri di priorità e le modalità di attribuzione dell'esonero ex art. 1 commi da 20 a 22-bis della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021), individuando in particolare i destinatari, i requisiti e le condizioni di accesso, nonché i termini per la presentazione delle domande.

Con riferimento all'**ambito soggettivo** della misura, l'esonero trova applicazione nei confronti dei lavoratori iscritti alle Gestioni speciali dell'AGO (ovverosia Gestione arti-

giani e degli esercenti attività commerciali e Gestione dei coltivatori diretti, coloni e mezzadri) e professionisti iscritti alla Gestione separata INPS (che dichiarano redditi di lavoro autonomo ex art. 53 comma 1 del TUIR). Sul punto, il decreto include tra i beneficiari dell'esonero anche i lavoratori soci di società e i professionisti componenti di studio associato.

L'agevolazione riguarda anche i **professionisti** iscritti agli enti gestori di forme obbligatorie di previdenza e assistenza di cui al DLgs. 509/94 e al DLgs. 103/96 (si pensi, ad esempio, ai commercialisti, consulenti del lavoro, avvocati, ecc...).

In entrambi i casi l'esonero viene riconosciuto relativamente alla contribuzione previdenziale dovuta per l'anno di **competenza 2021**, da versare con le rate o gli acconti avente scadenza ordinaria entro il 31 dicembre 2021.

Ai fini dell'accesso all'agevolazione in argomento, i suddetti soggetti devono, [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Per dimostrare l'inerenza non basta la fattura

Per l'accertamento ridotto necessari e-fattura o documento commerciale

Assistenza fiscale a distanza anche per le deleghe per consultare le e-fatture

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

L'accordo di adesione vincola il Fisco per gli anni successivi

/ Alfio CISSELLO

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 12372 depositata ieri, enuncia un principio molto importante in tema di accertamento con **adesione**.

Il legittimo affidamento [...]

PAGINA 4

Deduzione IRAP senza formalità per gli addetti alla R&S a tempo indeterminato

Ricorrendo tale tipologia di impiego non è necessaria l'attestazione di effettività dei costi

/ Luca FORNERO

La recente ordinanza della Cassazione n. [11051/2021](#) offre lo spunto per tornare sulle condizioni che legittimano la **deducibilità**, ai fini IRAP, del costo degli [addetti alla ricerca e sviluppo](#).

In particolare, l'[art. 11](#) comma 1 lett. a) n. 5 del DLgs. 446/97 dispone che sono integralmente **deducibili** ai fini IRAP:

- i costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo;

- i costi per il personale addetto alla ricerca e sviluppo sostenuti da consorzi tra imprese costituiti per la realizzazione di programmi comuni di ricerca e sviluppo.

Posto che il dato normativo prescinde dall'**inquadramento contrattuale** del lavoratore, sono agevolati non solo i costi per i lavoratori dipendenti, ma anche quelli sostenuti con riferimento ai soggetti che operano sulla base di rapporti di collaborazione (ris. Agenzia delle Entrate nn. [57/2006](#) e [138/2006](#)).

Pertanto, risultano deducibili altresì le spese sostenute (sempre nella misura in cui siano riferite alle competenze espletate nell'ambito della ricerca e sviluppo), ad esempio, dagli amministratori.

La deduzione compete a **tutti** i soggetti passivi, fatta eccezione per:

- le Amministrazioni Pubbliche;

- le Amministrazioni della Camera, del Senato, della Corte Costituzionale, della Presidenza della Repubblica;

- gli organi legislativi delle Regioni a Statuto speciale.

Per poter fruire dell'agevolazione, si richiede, tra l'altro, l'**attestazione dell'effettività** delle spese sostenute, la quale può essere rilasciata dal presidente del collegio sindacale ovvero da un professionista iscritto all'Albo dei revisori legali, dei dottori commercialisti ed esperti contabili o dei consulenti del lavoro ovvero dal responsabile del Centro Assistenza Fiscale.

In proposito, il rimando operato dall'[art. 11](#) comma 1 lett. a) n. 5 del DLgs. 446/97 all'[art. 13](#) comma 2 del DL 79/97 (in base al quale alla certificazione in commento deve accompagnarsi anche "la perizia giurata di un professionista competente in materia, iscritto al relativo albo professionale, attestante la congruità e l'inerenza delle spese alle tipologie ammissibili") attiene unicamente alle **formalità di attestazione** delle spese. Pertanto, ai fini della fruizione del beneficio, tale perizia deve considerarsi non necessaria (circ. Agenzia delle Entrate n. [26/2012](#), § 7).

Per quanto concerne l'ipotesi del presidente del [collegio sindacale](#), la ris. Agenzia delle Entrate n. [104/2009](#)

ha chiarito che la certificazione deve essere resa dall'organo deputato allo svolgimento della funzione di controllo di tipo contabile/gestionale (ora **revisione legale**). Infatti, tale attestazione assolve essenzialmente la funzione di garantire:

- l'effettività dei costi di ricerca e sviluppo;

- la corrispondenza degli stessi alla relativa documentazione contabile.

Così, nelle società quotate e in quelle in cui la revisione legale è stata affidata a un revisore o a una società di revisione, l'attestazione in esame deve essere rilasciata dal revisore, dal presidente della società di revisione ovvero dal soggetto che ne ha la rappresentanza ai fini della revisione legale.

In ordine al contenuto, la circ. Assonime n. 2/2005 ha precisato che "l'attestazione di effettività delle spese deve certificare che esse siano **documentate** e trasparenti" e deve indicare il criterio utilizzato per la ricostruzione extra-contabile dell'ammontare delle spese agevolabili. Inoltre, il professionista incaricato della redazione dell'attestazione deve specificare, nel documento, che trattasi di costi inerenti al personale addetto alla funzione della ricerca e dello sviluppo sulla base dei dati e della documentazione messa a disposizione dalla società".

Con l'ordinanza n. [11051/2021](#), la Suprema Corte ribadisce la **necessità** dell'adempimento ai fini non soltanto formali, ma allo scopo di garantire che i costi da dedurre siano stati correttamente quantificati. In assenza, non può che derivarne l'indeducibilità.

Pertanto, il caso oggetto di pronuncia risale al 2008 e sembra dover essere **"aggiornato"** alla luce dell'evoluzione normativa.

In particolare, occorre considerare che, dal 2015, i costi dei dipendenti a tempo indeterminato sono integralmente deducibili ai fini IRAP, indipendentemente dal settore di impiego e senza la necessità di alcuna attestazione.

Pertanto, appare ragionevole ritenere che, ove gli addetti alla ricerca e sviluppo siano assunti a **tempo indeterminato**, i costi ad essi afferenti siano deducibili senza la relativa attestazione di effettività. In questo caso, infatti, la norma di riferimento non sarebbe più l'[art. 11](#) comma 1 lett. a) n. 5 del DLgs. 446/97 (che richiede tale attestazione), bensì il combinato disposto dei commi 4-*octies* e 1 lett. a) n. 2 e 4 del DLgs. [446/97](#) (che non prevedono formalità particolari).

Tale conclusione è stata avallata anche dalla circ. Assonime n. 23/2016, § 1.1, nota 1.

Esonero contributivo anche per i professionisti dello studio associato

Sono invece esclusi dalla misura agevolativa quei soggetti che, per il periodo oggetto di esonero, sono titolari di un contratto di lavoro subordinato

/ **Daniele SILVESTRO**

Limite massimo individuale dell'esonero pari a **3.000 euro** su base annua, da riparametrare su base mensile, esclusione della contribuzione integrativa, oltre che dei premi INAIL, e assenza di un rapporto di lavoro subordinato per il periodo oggetto di esonero.

Questi sono alcuni degli aspetti individuati dal [decreto](#) firmato pochi giorni fa dal Ministro del Lavoro (si veda "[Decreto sull'esonero contributivo di autonomi e professionisti in arrivo](#)" dell'8 maggio 2021), che fissa i criteri di priorità e le modalità di attribuzione dell'esonero ex [art. 1](#) commi da 20 a 22-bis della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021), individuando in particolare i destinatari, i requisiti e le condizioni di accesso, nonché i termini per la presentazione delle domande.

Con riferimento all'**ambito soggettivo** della misura, l'esonero trova applicazione nei confronti dei lavoratori iscritti alle Gestioni speciali dell'AGO (ovverosia Gestione artigiani e degli esercenti attività commerciali e Gestione dei coltivatori diretti, coloni e mezzadri) e professionisti iscritti alla Gestione separata INPS (che dichiarano redditi di lavoro autonomo ex [art. 53](#) comma 1 del TUIR). Sul punto, il decreto include tra i beneficiari dell'esonero anche i lavoratori soci di società e i professionisti componenti di studio associato.

L'agevolazione riguarda anche i **professionisti** iscritti agli enti gestori di forme obbligatorie di previdenza e assistenza di cui al DLgs. [509/94](#) e al DLgs. [103/96](#) (si pensi, ad esempio, ai commercialisti, consulenti del lavoro, avvocati, ecc...).

In entrambi i casi l'esonero viene riconosciuto relativamente alla contribuzione previdenziale dovuta per l'anno di **competenza 2021**, da versare con le rate o gli acconti avente scadenza ordinaria entro il 31 dicembre 2021.

Ai fini dell'accesso all'agevolazione in argomento, i suddetti soggetti devono, congiuntamente, aver:

- subito un calo del fatturato o dei corrispettivi nell'anno 2020 non inferiore al 33% rispetto a quelli dell'anno 2019;
- percepito nel periodo d'imposta 2019 un reddito complessivo di lavoro o derivante dall'attività che comporta l'iscrizione alla gestione non superiore a **50.000 euro**.

Tali requisiti **non** trovano **applicazione** per i lavoratori che hanno avviato l'attività, che determina l'obbligo di iscrizione all'apposita gestione o ente previdenziale, nel corso dell'anno 2020.

Il decreto specifica poi le modalità di individuazione del reddito. In particolare, per i professionisti iscritti

agli enti di previdenza e assistenza ex DLgs. [509/94](#) e DLgs. [103/96](#) il reddito è individuato secondo il **principio di cassa** come differenza tra i ricavi o compensi percepiti e i costi inerenti l'attività. Invece, per i lavoratori autonomi e professionisti iscritti all'INPS il reddito è individuato nel reddito imponibile indicato nel modello REDDITI PF (quadro RR, sezioni I o II), presentato entro il 31 luglio 2021 (termine per la presentazione dell'istanza di esonero). Limitatamente ai lavoratori autonomi agricoli, il reddito è individuato nei redditi risultanti nel modello REDDITI PF (entro il 31 luglio 2021) e riconducibili alle attività che comportano l'iscrizione alla gestione (compresi i redditi derivanti dalle attività connesse a quelle agricole ex [art. 2135](#) comma 3 c.c.).

Sono esclusi dalla misura agevolativa quei soggetti che, per il periodo oggetto di esonero, sono titolari di un **contratto di lavoro subordinato** (fatta eccezione per il contratto di lavoro intermittente senza obbligo di disponibilità), ovvero sono titolari di pensione diretta, diversa dall'assegno ordinario di invalidità o da qualsiasi altro emolumento corrisposto dagli enti di previdenza obbligatoria avente le medesime finalità dell'assegno ordinario di invalidità.

Sono altresì beneficiari dell'esonero in trattazione, ai sensi dell'[art. 1](#) comma 21 della L. 178/2020, anche i medici, gli infermieri e gli altri professionisti e operatori di cui alla L. [3/2018](#), già collocati in quiescenza e a cui sono stati **conferiti incarichi** di lavoro autonomo o di collaborazione coordinata e continuativa per far fronte all'emergenza derivante dalla diffusione del COVID-19, ai sensi dell'[art. 2-bis](#) comma 5 del DL 18/2020 (Cura Italia) e limitatamente al periodo in cui sono stati titolari di detti incarichi.

Inoltre, secondo quanto specificato dal decreto in commento, i lavoratori appartenenti alle sopraindicate categorie devono essere **iscritti** alle Gestioni previdenziali entro la data di entrata in vigore della legge di bilancio 2021.

La domanda deve essere presentata a un solo ente previdenziale e per una sola forma di previdenza obbligatoria. Al riguardo, il decreto individua differenti termini per la presentazione delle domande, ovverosia entro il **31 luglio 2021** per i lavoratori autonomi e professionisti iscritti all'INPS (nonché per i medici, gli infermieri e altri operatori sanitari) e **31 ottobre 2021** per i professionisti iscritti agli enti di previdenza e assistenza ex DLgs. [509/94](#) e DLgs. [103/96](#).

L'accordo di adesione vincola il Fisco per gli anni successivi

La proposta di adesione è di esclusiva competenza dell'Agenzia delle Entrate

/ Alfio CISSELLO

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. [12372](#) depositata ieri, enuncia un principio molto importante in tema di accertamento con **adesione**.

Il legittimo affidamento impone di affermare che l'accordo di adesione non esaurisca il proprio effetto nell'annualità in cui è stipulato. Pertanto, se viene perfezionata l'adesione in relazione ad un anno e la situazione non muta, non è legittima la condotta dell'Agenzia delle Entrate che, per gli **anni successivi**, aumenti la pretesa con riferimento ai pregressi accertamenti poi definiti in adesione.

In una tale evenienza, gli accertamenti sono parzialmente nulli, e la pretesa va ricondotta nell'entità derivante dall'accordo di adesione dei pregressi anni.

In ciascuna delle ipotesi previste (istanza del contribuente durante gli accessi, istanza del contribuente dopo l'accertamento, invito dell'Ufficio ex [art. 5-ter](#) del DLgs. 218/97), la procedura si concretizza in una **serie di incontri** dove il contribuente espone le proprie valutazioni, che possono o meno essere accolte dall'Ufficio. La proposta, invece, "è, in ogni caso, di competenza esclusiva dell'ufficio, a cui è attribuito, dalla legge, il potere, sul fondamento e in coerenza con gli obbiettivi perseguiti dall'istituto, di rideterminare la pretesa impositiva tenendo conto di quanto introdotto dalla parte. Il ruolo del contribuente, per contro, è **limitato all'accettazione** (o meno) della determinazione finale dell'Amministrazione, non più suscettibile di ulteriore discussione" (punto 5.1).

Molte volte i funzionari "stimolano" il contribuente a formulare una proposta. Ciò può, su scelta del difensore, tranquillamente essere evitato.

Non si tratta a nostro avviso di **prassi illegittima**, ma ora anche la giurisprudenza attesta che la proposta "**deve**" provenire dal funzionario.

L'accordo di adesione è espressione della medesima potestà impositiva esercitata con l'accertamento, e si perfeziona con il pagamento della prima rata. Se non avviene, il potere riacquista efficacia, e la pretesa potrà essere azionata in base all'accertamento originario, o senza limiti se l'accertamento non è ancora stato emesso (punto 5.3).

In realtà, su questo punto la giurisprudenza non è univoca. Accettando quanto detto dalla Cassazione, rimane intatto il **diritto al ricorso**, sempre che i termini non siano ormai spirati.

Tornando alla sentenza di ieri, entra in gioco il legittimo affidamento, che può essere leso laddove il Fisco, in costanza della situazione di fatto, "cambi le carte" su annualità successive a quella oggetto di adesione.

Il legittimo affidamento, si legge nel principio di diritto, è tutelabile se è caratterizzato "a) da **un'apparente legittimità** e coerenza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria in senso favorevole al contribuente; b) dalla buona fede del contribuente, rilevabile dalla sua condotta, in quanto connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo; c) dall'eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee ad indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono". La tutela non può ritenersi "ancorata a schemi precostituiti ed al modello formale della validità/invalidità dell'atto, ma richiede una **valutazione in concreto** in relazione alla diversità delle fattispecie e delle situazioni".

Da questo consegue un ulteriore principio: "in tema di accertamento con adesione di cui al DLgs. n. [218](#) del 1997, è lesiva del principio di collaborazione e buona fede la condotta dell'ufficio che, dopo aver emesso, in base alla proposta accettata dal contribuente, gli atti di accertamento con adesione per **alcune annualità** d'imposta, proceda, repentinamente, senza motivazione e nonostante il tempestivo e regolare adempimento degli atti già emanati, all'emissione per le restanti annualità, pure oggetto della proposta, di avviso di accertamento per l'originaria pretesa, sicché, in relazione al legittimo affidamento sulla regolare definizione della procedura di accertamento con adesione, è inesigibile la maggior pretesa costituita dalla differenza tra gli importi concordati e quelli richiesti".

La Cassazione richiama il legittimo affidamento

Se, è bene ribadirlo, la situazione di fatto non muta e/o non ci sono **motivazioni particolari**, l'accordo ha effetto per gli anni successivi, dunque l'Ufficio è tenuto ad emettere gli accertamenti tenendone conto.

Emerge una criticità: la "motivazione" che induce l'Ufficio a discostarsi dalla proposta confluita nell'adesione perfezionata, può consistere in un mutamento di prassi (esempio una nuova circolare) o di giurisprudenza? Se si trattasse di *ius superveniens*, la risposta sarebbe affermativa, ma nelle ipotesi indicate è presto per **formulare osservazioni**.

Il principio potrebbe essere applicato "a contrario", nel senso che il contribuente, accolta la proposta, sia vincolato ad accettarla per gli anni successivi.

A nostro avviso una siffatta soluzione va respinta, in quanto come detto dalla Cassazione la proposta è di competenza esclusiva dell'Ufficio, e il legittimo affidamento vale **a favore del contribuente** e non contro.

Per dimostrare l'inerenza non basta la fattura

Per la Cassazione, nel caso di consulenze per la partecipazione a gare di appalto, occorre provare che le gare sono attinenti con l'oggetto sociale

/ **Silvia LATORRACA**

Ai fini della **deducibilità**, dal reddito d'impresa, delle spese di consulenza per la partecipazione a gare d'appalto, il contribuente, su cui ricade l'onere di provare il requisito di inerenza, non può limitarsi a fornire i relativi documenti di spesa o a dimostrare la contabilizzazione dei costi, ma deve precisare quanto meno la tipologia di gare d'appalto cui si riferiscono le consulenze ricevute e provare che le gare sono attinenti con l'oggetto sociale. Ad affermarlo è stata la Corte di Cassazione, con la sentenza n. [12380](#), depositata ieri, 11 maggio 2021.

Il caso di specie attiene a spese sostenute da un'impresa per prestazioni rese da un avvocato e dal commercialista, che erano state recuperate a tassazione dall'ufficio perché considerate **non inerenti**.

La Commissione tributaria regionale aveva annullato la ripresa a tassazione, da parte dell'ufficio, sulla base delle fatture emesse dai professionisti, che erano state prodotte in causa dal contribuente. I giudici di merito avevano, in sostanza, ritenuto deducibili i costi sulla sola base della produzione documentale, dandone, evidentemente, per implicita l'inerenza.

La Cassazione ha accolto il ricorso presentato dall'ufficio (che lamentava l'assenza di verifica del requisito dell'inerenza) e cassato la sentenza impugnata, con rinvio della causa alla Commissione tributaria.

I giudici hanno evidenziato che, anche nell'accezione più ampia del concetto di inerenza, cioè come riferita all'**attività di impresa** in generale e non ai ricavi, grava sul contribuente l'onere di provare e documentare non solo l'imponibile maturato, e dunque l'esistenza e la natura del costo, nonché i relativi fatti giustificativi, ma anche la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto d'impresa (Cass. n. [30366/2019](#)).

In base a questo principio, può ritenersi che, nel caso di specie, la società abbia provato l'esistenza e la natura del costo, nonché il suo importo.

Quanto alla prova della **correlazione** con l'attività di impresa, il difensore della società (che è lo stesso avvocato che ha emesso le fatture in esame) ha affermato che la fatture sono state da lui emesse per attività svolte in favore della contribuente per attività di impresa. Il controricorso ha precisato che si trattava di consulenze per la possibile partecipazione a gare d'appalto; in altri termini, l'avvocato ed il commercialista avrebbero visionato documentazione per valutare la

partecipazione della società a gare d'appalto. Le fatture riportavano, infatti, come oggetto "consulenza per gare d'appalto".

Secondo i giudici di legittimità, è vero che, quando si tratta di costi che hanno chiaro rapporto con l'attività di impresa, l'assolvimento dell'onere della prova **a carico del contribuente** può ritenersi semplificato, in quanto, a fronte degli elementi di fatto adottati dal contribuente, l'Amministrazione finanziaria può contestarne soltanto la carenza o insufficienza ovvero addurre l'esistenza di circostanze di fatto idonee, in concreto, ad inficiare gli stessi (Cass. n. 33504/2017).

Tuttavia, tale principio non è sufficiente per ritenere che, nel caso di specie, l'inerenza sia stata provata.

La Suprema Corte ha, infatti, anche affermato (Cass. n. [11241/2017](#)) che, con riguardo al reddito d'impresa, la semplice **produzione di documenti di spesa** (nella specie, "note spese" liquidate da una società ai propri dipendenti) non prova, di per sé, la sussistenza del requisito dell'inerenza all'attività di impresa. A tal riguardo, infatti, perché un costo possa essere incluso tra le componenti negative del reddito, non solo è necessario che ne sia certa l'esistenza, ma occorre altresì che ne sia comprovata l'inerenza, vale a dire che si tratti di spesa che si riferisce ad attività da cui derivano ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito di impresa. Per provare tale ultimo requisito, non è sufficiente, poi, che la spesa sia stata dall'imprenditore riconosciuta e contabilizzata, atteso che una spesa può essere correttamente inserita nella contabilità aziendale solo se esiste una documentazione di supporto, dalla quale possa ricavarsi, oltre che l'importo, la ragione della stessa.

Riportando questo principio al caso concreto, il contribuente avrebbe allora dovuto provare quanto meno a quale tipologia di gare d'appalto si riferivano le consulenze ricevute e, quindi, le fatture ed, in particolare, se le stesse erano attinenti con l'**oggetto sociale**. In teoria, infatti, il costo in questione avrebbe potuto riferirsi a gare d'appalto in settori completamente diversi da quelli dell'attività dell'impresa.

La Cassazione ha concluso che tale principio non era stato applicato correttamente dalla Commissione tributaria regionale, che sul punto non aveva compiuto alcuna valutazione esplicita.

Per l'accertamento ridotto necessari e-fattura o documento commerciale

Non è sufficiente la tracciabilità degli incassi e dei pagamenti superiori a 500 euro

/ **Corinna COSENTINO**

Con la risposta n. [331](#) di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito la portata dell'[art. 3](#) del DLgs. 127/2015, ossia la norma che riconosce la **riduzione di due anni** dei termini di accertamento ex [art. 57](#) comma 1 del DPR 633/72 e [art. 43](#) comma 1 del DPR 600/73 per i soggetti passivi che garantiscano la tracciabilità di incassi e pagamenti di ammontare superiore a 500 euro.

La disposizione in parola, infatti, nella versione vigente, si presta a interpretazioni non univoche, in quanto, nell'individuare l'ambito applicativo del beneficio, richiama genericamente i soggetti di cui all'[art. 1](#) del DLgs. 127/2015, senza ulteriori specificazioni. Poiché quest'ultima norma attualmente dispone l'obbligo generalizzato di **fatturazione elettronica**, prima dei chiarimenti delle Entrate non risultava chiaro se la riduzione dei termini di accertamento potesse applicarsi, ad esempio, ai soggetti che effettuano operazioni al dettaglio ex [art. 22](#) del DPR 633/72.

Ora, l'Agenzia chiarisce che la tracciabilità dei pagamenti non è di per sé sufficiente per accedere al beneficio e che quest'ultimo può applicarsi solo a chi, oltre a garantire la tracciabilità, documenta le operazioni tramite **e-fattura** via SdI e/o memorizzazione e invio dei **corrispettivi** (si ricorda, peraltro, che l'emissione della fattura "immediata" o "differita" in alternativa all'invio dei corrispettivi è sempre ammissibile).

Possono perciò fruire della riduzione dei termini anche i commercianti al minuto che trasmettono i corrispettivi. Restano **esclusi**, invece, i soggetti che non documentano le operazioni con le modalità indicate, compresi coloro che, essendo esonerati dalle suddette forme di certificazione, non vi ricorrono volontariamente (ad esempio, i soggetti in regime forfetario dovrebbero emettere fattura elettronica su base volontaria).

Restano fermi, ai fini del beneficio, gli **ulteriori requisiti** individuati dal DM [4 agosto 2016](#): inapplicabilità della riduzione dei termini di decadenza a redditi diversi da quelli d'impresa o di lavoro autonomo dichiarati dai soggetti passivi; indicazione dei presupposti per l'agevolazione nella dichiarazione dei redditi; necessità che tutti i pagamenti per operazioni di ammontare superiore a 500 euro siano eseguiti mediante gli strumenti individuati dal decreto medesimo (es. bonifico bancario o postale, carta di debito o di credito). Si precisa, a margine, che l'importo di 500 euro deve considerarsi comprensivo di eventuali imposte e oneri, anche laddove non incidenti sulla base imponibile dell'operazione.

Nel caso specifico, poiché l'istante rappresenta di for-

nire ai propri dipendenti servizi di **mensa aziendale**, con addebito di un importo forfetario in busta paga, l'Agenzia osserva che:

- la **trattenuta in busta paga** consente di rispettare il requisito della tracciabilità se il pagamento della retribuzione al dipendente e la corrispondente decurtazione avvengono con uno dei mezzi individuati dal DM 4 agosto 2016;

- il beneficio può applicarsi solo se le prestazioni, pur essendo esonerate dalla certificazione, sono documentate mediante documento commerciale (da emettere prima, per il "non riscosso", all'atto di ultimazione del servizio, e poi all'atto del pagamento) ovvero mediante fattura elettronica "immediata" o differita.

Viene riconosciuta, ad esempio, la possibilità di documentare le operazioni secondo una delle seguenti modalità:

- mediante una **fattura anticipata** riepilogativa per i pasti che verranno forniti nel successivo trimestre, anche se addebitati mensilmente;

- mediante una **fattura differita** "trimestrale", da emettere entro il giorno 15 del mese successivo all'addebito trimestrale, purché la fornitura di ciascun pasto sia accompagnata da un documento commerciale.

Termine "breve" per la fattura nelle operazioni al dettaglio

Va rilevato che, esaminando i termini di emissione della fattura per l'operazione descritta, l'Agenzia sembra fornire, in via incidentale, una nuova lettura delle indicazioni riportate nella circ. n. [3/2020](#). In tale occasione era stato chiarito che l'esercente non è tenuto a rilasciare il documento commerciale qualora emetta fattura "immediata" entro **12 giorni** dall'effettuazione dell'operazione ai fini IVA.

Secondo l'Agenzia, però, alla luce del nuovo [art. 2](#) comma 5 del DLgs. 127/2015 (il quale dispone che su richiesta del cliente la fattura è consegnata a quest'ultimo non oltre l'ultimazione dell'operazione) detto riferimento andrebbe ora inteso nel senso che la fattura "immediata" deve essere emessa e consegnata entro e non oltre l'**ultimazione del servizio**.

Come già osservato da Assonime (*cfr.* circ. n. 9/2021) sarebbe auspicabile un ulteriore approfondimento sul punto da parte dell'Amministrazione finanziaria, volto a chiarire il coordinamento tra la norma citata e l'[art. 21](#) comma 4 del DPR 633/72 (si veda "[Termine di consegna della fattura con dubbi nelle operazioni al dettaglio](#)" del 1° aprile 2021).

Assistenza fiscale a distanza anche per le deleghe per consultare le e-fatture

Possibile l'invio telematico della copia per immagine della delega agli intermediari

/ REDAZIONE

Le disposizioni in materia di assistenza fiscale "a distanza" di cui all'[art. 78](#) comma 4-*septies* del DL 17 marzo 2020 n. 18, introdotte in considerazione dell'emergenza sanitaria da coronavirus, sono applicabili anche in caso di conferimento o rinnovo delle deleghe per la consultazione e acquisizione delle **fatture elettroniche**, nonché per gli altri servizi indicati nel provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 5 novembre 2018 n. [291241](#) (così come modificato dal successivo provvedimento 21 dicembre 2018 n. [524526](#)).

Lo ha precisato la stessa Agenzia nella risoluzione n. [31](#), pubblicata ieri, in risposta ai chiarimenti chiesti in merito dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.

Sulla base di quanto previsto dal citato [art. 78](#) comma 4-*septies* del DL 18/2020, inserito in sede di conversione nella L. 27/2020, i soggetti che intendono presentare dichiarazioni, denunce e atti all'Agenzia delle Entrate per il tramite di **intermediari abilitati** alla trasmissione telematica, possono inviare telematicamente agli stessi "la copia per immagine della delega o del mandato all'incarico sottoscritta e della documentazione necessaria, unitamente alla copia del documento di identità".

La disposizione consente, in alternativa, la presentazione, in via telematica, di deleghe, mandati, dichiarazioni, modelli e domande non sottoscritti, "previa **autorizzazione** dell'interessato".

Il suddetto comma 4-*septies* "riprende" le disposizioni dell'art. 25 del DL 23/2020 in materia di assistenza fiscale a distanza per il periodo d'imposta 2019 (modelli 730/2020), introducendo una disciplina di carattere generale, che ha conseguentemente determinato la soppressione del citato art. 25, in sede di conversione nella L. 40/2020.

L'Amministrazione finanziaria, richiamando le precisazioni contenute nella circolare 13 aprile 2020 n. [9](#) (§

9.1), relative al suddetto art. 25 del DL 23/2020, ha chiarito che tale autorizzazione può essere resa con **strumenti informatici**, come, ad esempio, un video o un messaggio di posta elettronica accompagnato da una fotografia, anche mediante deposito nel *cloud* dell'intermediario o attraverso sistemi di messaggistica istantanea.

È opportuno sottolineare che la disciplina in esame è applicabile sino alla **cessazione** dello stato di **emergenza** sanitaria. Una volta terminato tale periodo, sarà necessario procedere alla regolarizzazione delle deleghe o dei mandati.

Posto che, come sottolineato, la disposizione può essere applicata per la presentazione di qualsiasi dichiarazione, denuncia o atto indirizzato all'Agenzia delle Entrate, viene confermata la possibilità di adottare tale procedura anche con riferimento al conferimento o al rinnovo delle deleghe per la consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche e agli altri servizi previsti dal provv. n. [291241/2018](#) e dal provv. n. [524526/2018](#).

Durata della delega di due anni

Si ricorda che, secondo quanto stabilito dai citati provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate, sono delegabili agli intermediari i seguenti **servizi**:

- consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici;
- consultazione dei dati rilevanti ai fini IVA;
- registrazione dell'indirizzo telematico;
- fatturazione elettronica e conservazione delle fatture elettroniche;
- accreditamento e censimento dispositivi.

La durata della suddetta delega è stabilita in **due anni** dalla data di sottoscrizione del modulo di conferimento.

Rimborso spese al lavoratore in smart working imponibile se il criterio è forfetario

Senza una precisa disposizione di legge, tali somme non possono essere escluse dalla determinazione del reddito di lavoro dipendente

/ REDAZIONE

Le somme rimborsate ai dipendenti che svolgono la loro attività lavorativa in modalità agile sulla base di un **criterio forfetario**, non supportate da elementi e parametri oggettivi, non possono essere escluse, in assenza di una precisa disposizione di legge al riguardo, dalla determinazione del reddito di lavoro dipendente.

È quanto chiarito con la risposta a interpello n. [328](#) pubblicata ieri, 11 maggio 2021, con cui l'Agenzia delle Entrate torna a parlare del trattamento fiscale delle somme rimborsate al dipendente in **smart working** (da ultimo, si veda la risposta a interpello n. [314/2021](#), che ha ritenuto non imponibile il rimborso spese parametrato sull'ammontare dei costi risparmiati dall'azienda e sostenuti invece dal dipendente nell'esclusivo interesse di quest'ultima).

Il quesito è stato formulato da una società intenzionata a pattuire con i propri lavoratori in smart working un rimborso forfetario pari al 30% dei consumi effettivamente addebitati al dipendente nelle fatture periodiche, emesse a suo nome o del coniuge convivente, delle **spese documentate** per il costo della connessione internet, della corrente elettrica, dell'aria condizionata/riscaldamento.

In primis, l'Agenzia delle Entrate richiama quanto previsto dall'[art. 51](#), comma 1 del TUIR, ossia che costituiscono reddito di lavoro dipendente tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro (c.d. **principio di onnicomprensività** del concetto di reddito di lavoro dipendente fiscalmente rilevante).

In secondo luogo, l'Agenzia ricorda che le spese soste-

nute dal lavoratore e rimborsate in modo forfetario sono **escluse** dalla base imponibile solo se il legislatore abbia previsto un criterio volto a determinarne la quota che, dovendosi ritenere riferibile all'uso nell'interesse del datore di lavoro, può essere esclusa dall'imposizione. Laddove il legislatore non abbia provveduto a indicare un criterio forfetario per la determinazione della quota esente da imposizione, al fine di escludere il rimborso spese dal reddito di lavoro dipendente, i costi sostenuti dal lavoratore nell'esclusivo interesse del datore di lavoro devono essere individuati sulla base di **elementi oggettivi**, documentalmente accertabili (ris. Agenzia delle Entrate n. [74/2017](#)).

Le somme devono essere supportate da criteri oggettivi

Nel caso di specie, il criterio forfetario utilizzato dalla società datrice di lavoro per determinare il rimborso non risulta supportato dai predetti elementi e parametri oggettivi, con la conseguenza che tali somme **non** possono essere **escluse** dalla determinazione del reddito di lavoro dipendente.

Ai fini della non imponibilità IRPEF del rimborso spese sarebbe necessario adottare un criterio analitico che permetta di determinare per ciascuna tipologia di spesa (ad esempio, l'energia elettrica) la quota di costi risparmiati dalla società ma sostenuti dal dipendente, così da poter considerare la stessa quota (**in valore assoluto**) di costi rimborsati a tutti i dipendenti riferibile a consumi sostenuti nell'interesse esclusivo del datore di lavoro (risposta a interpello n. [314/2021](#)).

Trasferimento all'estero tassato in misura piena per le holding

Restano spiragli per la participation exemption in capo alle società prive di azienda

/ Emanuele LO PRESTI VENTURA e Gianluca ODETTO

Con il principio di diritto n. [10/2021](#) è arrivata la temuta **stretta** dell'Agenzia delle Entrate sulla tassazione dei trasferimenti di residenza (dall'Italia all'estero) delle società holding.

Richiamando l'orientamento della circolare n. [6/2006](#) (§ 5.2), viene evidenziato che, se nel compendio trasferito all'estero sono presenti partecipazioni, non è possibile suddividere la plusvalenza realizzata in due "fasce", una delle quali riferita alle partecipazioni con tassazione limitata al 5% del relativo ammontare e l'altra, riferita al resto del compendio aziendale, tassata sull'imponibile pieno.

Si legge, infatti, che il principio dell'**unitarietà** della plusvalenza riferita ai complessi aziendali non deve ritenersi limitato al caso della cessione dell'azienda a titolo oneroso, ma deve al contrario essere esteso a qualsiasi evento realizzativo, compreso quindi quello del trasferimento della sede all'estero.

Nella consapevolezza che il documento interviene su una delle realtà (le società holding) più interessate da fenomeni di trasferimento (anche nel meno problematico senso inverso, dall'estero all'Italia), va detto che, come in altri principi di diritto, la formulazione piuttosto **criptica** non consente di coglierne appieno il reale ambito applicativo. L'oggetto del documento è, infatti, una "holding", senza specificazioni; in conclusione dello stesso, però, si menziona, come oggetto del trasferimento, un "compendio aziendale, anche se costituito prevalentemente da partecipazioni", lasciando quindi intendere che non si tratti di una holding pura (con il solo codice ATECO 64.20.00) e forse neppure di una holding gestoria (con il solo codice ATECO 70.10.00), ma di una società titolare di un'azienda nel senso tecnico del termine, pur se ricomprendente partecipazioni in altre società.

La distinzione ha un suo senso in quanto, se si ritiene errato alla radice il contenuto del **principio di diritto** (ad esempio, in quanto si valuta differente il contesto del trasferimento di sede rispetto a quello della cessione d'azienda, o poiché si contesta nel merito l'orientamento della circolare n. 6/2006), ciò vale indipendentemente dal fatto che la società migrante sia holding pura, gestoria o mista (intendendosi per quest'ultima una società industriale o commerciale che detiene a latere partecipazioni).

Al contrario, se si accetta il principio per cui il trasferimento della sede è assimilato alla cessione d'azienda in termini di **base imponibile** unitaria delle plusvalenze, ciò varrebbe solo se il compendio trasferito è

un'azienda in senso tecnico (quindi, un insieme nel quale le partecipazioni hanno un collegamento funzionale con gli altri beni sociali), e non anche quando non esiste una vera e propria azienda (come nel caso delle holding pure e, almeno la maggior parte delle volte, in quello delle holding gestorie). Questa seconda ipotesi potrebbe essere avvalorata dal riferimento cerchibottista del principio di diritto n. 10/2021 al "compendio aziendale, anche se costituito prevalentemente da partecipazioni", pur se occorrerebbero obiettivamente alcune indicazioni ulteriori per supportare questa ipotesi.

Peraltro, nella formulazione dell'[art. 166](#) del TUIR così come risultante dalle modifiche del DLgs. [142/2018](#) non è previsto che oggetto del trasferimento sia necessariamente un complesso organizzato di beni, dovendosi al contrario applicare la norma anche in talune ipotesi in cui **oggetto del trasferimento** (o, più propriamente, della fuoriuscita dei beni dal circuito del reddito d'impresa italiano) siano singoli beni; ciò avviene nei seguenti casi:

- trasferimento, da parte di un'impresa italiana, di attivi ad una sua stabile organizzazione estera esente ai sensi dell'[art. 168-ter](#) del TUIR (art. 166 comma 1 lettera b);
- trasferimento, da parte di un soggetto estero, di attivi facenti parte di una sua stabile organizzazione italiana alla casa madre o ad un'altra S.O. estera (art. 166 comma 1 lettera d).

Proprio in questi casi i corrispondenti criteri di determinazione della plusvalenza contenuti nel comma 3 menzionano allo scopo la differenza tra il valore di mercato degli attivi trasferiti e il loro **costo fiscalmente riconosciuto**, distinguendosi quindi dalle altre fattispecie, in cui viene citata dalla norma la "plusvalenza, unitariamente determinata".

Questo fatto sembra essere, però, ben ponderato dall'Agenzia delle Entrate nella stesura del principio di diritto, il quale sostiene il criterio di **unitarietà** della plusvalenza proprio nelle fattispecie di cui alle lettere a), c) ed e) del comma 1 (escludendo proprio le altre, citate alle lettere b) e d), in cui la plusvalenza viene determinata su base atomistica).

Proprio questo calcolo su base separata potrebbe, ad ogni modo, essere esteso quanto meno ai trasferimenti di holding prive di azienda, in cui la valutazione della società in termini di valore di mercato complessivo non differirebbe, nella sostanza, dalla sommatoria dei valori delle singole partecipate.

Il giudice può ordinare l'esibizione del PVC ma entro certi limiti

Se il PVC è stato allegato all'atto impugnato ma non prodotto l'ordine può sempre esserci

/ **Alfio CISSELLO**

I **poteri istruttori** del giudice tributario, indicati nell'[art. 7](#) del DLgs. 546/92, non possono essere utilizzati per sopperire alle lacune probatorie delle parti, ma solo quando è necessario ristabilire l'equilibrio processuale, ad esempio ordinando l'esibizione di un documento in possesso della parte pubblica, che il contribuente non può ottenere.

Ciò è coerente con la natura del processo tributario, che, specie dopo il DL [203/2005](#), è **dispositivo** ma temperato dal metodo inquisitorio.

Il menzionato DL ha abrogato il terzo comma dell'art. 7, che consentiva al giudice, anche d'ufficio, di **ordinare l'esibizione** di documenti alle parti, senza una particolare motivazione.

Ora, l'ordine di esibizione di documenti può essere "ripescato" ai sensi dell'[art. 210](#) c.p.c., che presuppone però l'istanza di parte.

Ieri, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. [12383](#), ha ribadito i menzionati principi, soffermandosi sull'ordine di esibizione del **processo verbale di constatazione** su cui si basa l'accertamento (o altro atto impugnato).

Viene in sostanza precisato quanto era stato detto nella precedente sentenza 31 luglio 2020 n. [16476](#).

In breve, riepilogando il principio di diritto enunciato:

- se il PVC è stato richiamato nell'atto impugnato e ne sono stati riportati taluni elementi, il giudice "con **onere motivazionale** in merito, deve verificare se i detti elementi considerati di per sé ovvero in uno con altri elementi, agli atti, integrino indizi ma non tali da condurre ad una decisione ragionata nei termini di cui innanzi";
- se il PVC è stato solo richiamato nell'atto impugnato, il giudice, sempre motivando, "dovrà verificare se il

semplice richiamo abbia integrato, di per sé o in uno con altri elementi agli atti, **un indizio nei termini** di cui innanzi";

- se il PVC è stato allegato all'atto impugnato ma non prodotto in giudizio, il giudice ne può ordinare l'esibizione, "trattandosi di attività preordinata alla completezza di un atto (quello impositivo) già agli atti processuali nonché funzionale all'integrazione del contraddittorio su esso e compatibile con la natura di **impugnazione-merito** propria del processo tributario".

Sebbene la sentenza di ieri taccia sul punto, questo principio, squisitamente **processuale**, va coordinato con la disciplina sostanziale.

Per il contribuente vale il c.d. principio di prova

In tema di imposte sui redditi (ma lo stesso è previsto per altre imposte, e, in generale, dall'[art. 7](#) della L. 212/2000), l'[art. 42](#) del DPR 600/73 prevede che se nell'accertamento è richiamato un provvedimento non conosciuto né consegnato al contribuente, questo vada allegato, salvo ne sia riportato il contenuto "**essenziale**".

Possiamo discutere sul concetto di "contenuto essenziale", ma se tale contenuto difetta, l'accertamento è di per sé nullo, non ponendosi nemmeno il problema dei confini dei poteri ex [art. 7](#) del DLgs. 546/92.

Questo vale come detto laddove il PVC non sia già in possesso del contribuente, eventualità in cui, da un lato, l'atto è motivato mediante il **semplice richiamo** al PVC, dall'altro, secondo la Cassazione ne può essere ordinata l'esibizione in giudizio senza problemi.

Roll-back degli APA unilaterali a portata limitata con la nuova MAP Ue

Gli effetti retroattivi degli accordi penalizzano il ricorso al nuovo meccanismo in caso di ravvedimento

/ **Andrea IANNACCONE e Elio Andrea PALMITESSA**

Con il DLgs. [49/2020](#), attuativo della direttiva [2017/1852/Ue](#), è stato introdotto un innovativo strumento per la risoluzione delle **controversie fiscali** in ambito europeo (c.d. "MAP Ue"), garantendo al contribuente una maggior tutela rispetto alla Convenzione arbitrale [90/436/Cee](#), il cui raggio di azione è limitato ai casi di doppia imposizione in materia di prezzi di trasferimento, e agli strumenti di risoluzione delle controversie previsti dalle Convenzioni bilaterali.

Tuttavia, anche la nuova procedura presenta talune debolezze che rischiano di minarne l'efficacia, a partire dalla presentazione dell'istanza di apertura della fase amichevole che è inibita qualora sulla questione controversa sia intervenuta una sentenza passata in giudicato o una decisione del giudice a seguito di **conciliazione giudiziale**. Non solo, come chiarito nella Relazione illustrativa al DLgs. 49/2020, "rimane preclusa la possibilità di accedere alla procedura amichevole nei casi di ravvedimento operoso ai sensi dell'[articolo 13](#) del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 472 per i quali la violazione non sia già stata constatata e non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento".

Quest'ultima scelta lascia infatti perplessi poiché si **penalizzerebbe** fortemente il contribuente, per una serie di ragioni.

In primo luogo, si verrebbe a creare una discriminazione fra il meccanismo di regolarizzazione spontanea e i classici strumenti deflativi del contenzioso, che richiedono l'inizio di un'attività di controllo. A tal fine, la definizione in via amministrativa dell'imposta non precluderebbe l'accesso alla procedura amichevole, come può accedere nel caso in cui il contribuente dovesse aderire all'invito a comparire dopo la notifica di un PVC ovvero a seguito di accertamento con adesione.

In secondo luogo, sarebbe impedita la possibilità per il contribuente di attivare la **fase amichevole** qualora – sulle medesime annualità e questioni – si fosse fatto ricorso al ravvedimento per fare retroagire gli effetti di accordi preventivi (*Advance Pricing Agreement*, "APA"). Se, infatti, le circostanze di fatto e di diritto su cui si fonda l'APA ricorrono per più anni, l'[art. 31-ter](#) del DPR 600/73 consente di farne retroagire gli effetti ad uno o periodi d'imposta ancora accertabili ma non antecedenti rispetto all'anno di stipulazione (nel caso APA unilaterali) o di presentazione (nel caso di APA bilaterali e multilaterali) della relativa istanza.

Tale facoltà può essere esercitata dal contribuente previa **rettifica** dei redditi imponibili delle annualità pregresse, tramite ricorso al ravvedimento operoso (sen-

za il pagamento delle relative sanzioni) ovvero presentando una dichiarazione integrativa ai sensi dell'[art. 2](#), comma 8 del DPR 322/98.

Se, però, nel caso di APA bi/multilaterali la questione non dovrebbe porsi, essendosi in presenza di un accordo che coinvolge già tutte le Autorità competenti e che si fonda anche sulle previsioni delle Convenzioni bilaterali in vigore tra i vari Stati, diverso potrebbe essere il caso degli **accordi unilaterali**.

Si pensi al caso in cui il contribuente abbia sottoscritto un APA unilaterale per la definizione dei **prezzi di trasferimento** (ad esempio, per acquisti da consociate estere). Per fare retroagire gli effetti dell'accordo e prevenire future contestazioni in caso di verifiche fiscali, la società potrebbe optare per un ravvedimento. Si assuma però che ciò richieda una rettifica in aumento dei redditi imponibili, dovendosi disconoscere una parte dei costi di acquisto sostenuti. Il mancato riconoscimento della deducibilità di tali costi comporterebbe l'insorgere di un fenomeno di doppia imposizione internazionale in quanto, per le consociate estere, il costo rettificato in Italia ha rappresentato un ricavo assoggettato ad imposizione nei rispettivi Paesi di residenza. In tal caso, quindi, al contribuente sarebbe preclusa l'opportunità di ricorrere alla procedura amichevole avendo attivato l'istituto del ravvedimento, dovendosi affidare esclusivamente ad eventuali procedure unilaterali previste dagli Stati esteri.

Diverso è il caso in cui l'APA unilaterale comporti delle rettifiche in diminuzione del reddito della società italiana, poiché dovrebbero sussistere i **presupposti** di cui all'[art. 31-quater](#), comma 1 lett. c) del DPR 600/73 per il riconoscimento unilaterale dell'*adjustment* da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Al fine di evitare "**cortocircuiti**" potrebbe essere proficuo un incontro di *pre-filing* con l'Agenzia per ottenere chiarimenti sulla questione (altro aspetto di novità della MAP Ue), sempreché per la casistica individuata la prassi ministeriale non deciderà di adottare una posizione di apertura verso il contribuente, tenuto conto che lo stesso DLgs. 49/2020 prevede che l'istanza di apertura MAP Ue debba fornire un'indicazione di tutti i "fatti stabiliti in buona fede in un accordo, inclusi gli accordi di cui all'[art. 31-ter](#) del DPR n. 600/73" sottoscritti. Una possibile alternativa potrebbe essere quella di limitarsi a presentare una dichiarazione integrativa ma senza procedere anche al ravvedimento; in tal caso, infatti, se il contribuente è in possesso della Documentazione TP, l'onere aggiuntivo potrebbe essere limitato alla sola sanzione per omesso versamento.

Nessuna esdebitazione dei crediti fiscali accertati per elementi nuovi

Esdebitazione dei crediti non insinuati per l'eccedenza alla percentuale attribuita nel concorso

/ Antonio NICOTRA

I crediti fiscali **anteriori** alla liquidazione del patrimonio e non ammessi al passivo possono essere esdebitati per la sola eccedenza alla percentuale attribuita nel concorso ai creditori; tuttavia, devono essere pagati integralmente ([art. 14-terdecies](#) comma 3 lett. c) della L. 3/2012) se successivamente accertati per la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

Secondo il Tribunale di Milano [17 febbraio 2021](#), se la procedura ha consentito l'**integrale** pagamento dei crediti, anche quelli anteriori non insinuati al passivo devono essere soddisfatti integralmente.

Nel caso di specie, **prima** della conclusione del termine quadriennale ([art. 14-undecies](#) della L. 3/2012), veniva disposta – in applicazione analogica degli [artt. 118](#) n. 2 del RD 267/42 e [504](#) c.p.c. – la chiusura della procedura di liquidazione, conclusa con l'integrale pagamento dei creditori e delle spese di procedura, oltre un residuo positivo per il debitore.

Il debitore presentava la domanda di **esdebitazione** dei debiti **residui**, alcuni relativi a somme in parte sgravate, altri relativi a creditori non intervenuti. In punto di fatto si apprende che il creditore fiscale era stato pagato integralmente per i ruoli emessi e notificati alla data dell'apertura della liquidazione; residuavano, tuttavia, periodi d'imposta da accertare e rispetto ai quali il debitore non aveva presentato le dichiarazioni dei redditi. Il maggior termine di accertamento, ex [art. 43](#) del DPR 600/73, ricadeva, peraltro, all'interno del periodo quadriennale ordinario della procedura, che era stata chiusa anzitempo.

Il liquidatore giudiziale **escludeva** che la fattispecie rientrasse nella previsione di cui all'art. 14-terdecies comma 3 lett. c), difettando il requisito della "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi": il debitore, infatti, aveva rappresentato tale circostanza (l'omessa presentazione delle dichiarazioni) in sede di presentazione di un'istanza di accertamento **con adesione**.

I giudici milanesi, invece, hanno **rigettato** la domanda di esdebitazione, rilevando, in primo luogo, la mancanza della condizione di cui all'art. 14-terdecies comma 1 lett. a) (il debitore non avrebbe cooperato, fornendo tutte le informazioni e la documentazione utili).

La consapevolezza dell'esistenza di una **passività erariale**, infatti, avrebbe indotto gli organi della procedura a soprassedere sull'istanza di chiusura anticipata della procedura, quantomeno sino al decorso del quadriennio (art. 14-undecies della L. 3/2012), anche in considerazione del fatto che la domanda di accertamento con adesione non era idonea a ottenere alcun

effetto, in mancanza di accessi, ispezioni o verifiche da parte degli uffici ([art. 6](#) comma 1 del DLgs. 218/97). Risultava violato, quindi, il dovere di leale cooperazione.

In secondo luogo, secondo i giudici, trova applicazione l'art. 14-terdecies comma 3 lett. b), secondo il quale l'esdebitazione non opera per i debiti da risarcimento dei danni da illecito extracontrattuale, nonché per le sanzioni penali e amministrative pecuniarie non accessorie a debiti estinti.

L'omessa presentazione delle **dichiarazioni** dei redditi rappresenta un illecito, sanzionato in via amministrativa, che aggrava le funzioni di controllo e accertamento tributario. Si tratterebbe di un **atto di frode** lesivo degli interessi erariali, rispetto al quale l'accertamento con adesione del debitore non potrebbe comunque operare in via immediata.

Difetterebbe, inoltre, l'**interesse** del debitore alla domanda. La procedura di esdebitazione, ex [art. 14-terdecies](#) della L. 3/2012, non regola l'ipotesi dei creditori anteriori all'apertura della procedura di liquidazione che non hanno presentato la domanda di ammissione al passivo; per tali crediti sarebbero ammissibili **tre scenari**: pagamento integrale; esdebitazione integrale; esdebitazione nei limiti riconosciuti agli altri creditori anteriori ammessi al passivo.

La **lacuna** può essere colmata applicando analogicamente l'[art. 144](#) del RD 267/42, che, per i crediti anteriori non insinuati, consente l'esdebitazione dell'eccedenza "alla **percentuale** attribuita nel concorso ai creditori". Le prime due ipotesi, d'altra parte, andrebbero scartate: la prima perché incentiverebbe i creditori a sottrarsi alla regola del concorso sperando nel successivo soddisfo integrale; la seconda perché determinerebbe una violazione delle ragioni dei creditori, anche nell'ipotesi in cui nessuna colpa possa essergli attribuita per la mancata insinuazione al passivo.

Si aggiunga, inoltre, che l'art. 14-terdecies comma 3 lett. c) della L. 3/2012 esclude l'esdebitazione dei debiti fiscali qualora questi siano "successivamente accertati in ragione della sopravvenuta conoscenza di **nuovi elementi**", prevedendone l'integrale pagamento a prescindere dall'insinuazione al passivo.

Sia o meno applicabile alla fattispecie in esame l'art. 14-terdecies comma 3 lett. c), poiché la procedura ha consentito l'integrale soddisfo dei creditori che hanno partecipato, il debitore è tenuto a pagare integralmente anche quelli **anteriori** non insinuati al passivo.

Riscatto parziale per gli iscritti a fondi complementari con accordo aziendale

L'Agenzia delle Entrate chiarisce poi il trattamento fiscale dell'ulteriore riscatto per la quota residua contestuale al riscatto parziale

/ Giada GIANOLA

Con la risposta a interpello n. [330](#) pubblicata ieri, 11 maggio 2021, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, in caso di adesione a un accordo collettivo aziendale di incentivo alla risoluzione del rapporto di lavoro, previsto dalla normativa emergenziale quale eccezione al divieto di licenziamento per motivi economici, il riscatto della posizione individuale esercitato dagli iscritti a un fondo di previdenza complementare rientra tra le ipotesi di **riscatto parziale** di cui all'[art. 14](#) comma 2 lett. b) del DLgs. 252/2005.

Per effetto di tale disposizione gli statuti e i regolamenti, qualora vengano meno i requisiti di partecipazione alla forma pensionistica complementare, stabiliscono il riscatto parziale, nella misura del **50%** della posizione individuale maturata, nei casi di cessazione dell'attività lavorativa che comporti l'inoccupazione per un periodo di tempo non inferiore a 12 mesi e non superiore a 48 mesi, ovvero in caso di ricorso da parte del datore di lavoro a procedure di mobilità, cassa integrazione guadagni ordinaria o straordinaria.

Per i montanti maturati dal 1° gennaio 2007 si applicherà dunque, ai sensi del successivo comma 4 della medesima disposizione, una ritenuta a titolo d'imposta **pari al 15%**.

È utile ricordare che la suddetta eccezione al divieto di licenziamento, introdotta dall'[art. 14](#) comma 3 del DL 104/2020, è stata poi ripresa dagli interventi normativi che si sono succeduti in materia, da ultimo dall'[art. 8](#) del DL 41/2021.

Tale norma, prorogando il divieto di licenziamento fino al **30 giugno 2021** per tutti i datori di lavoro e dal 1° luglio 2021 al **31 ottobre 2021** per i datori di lavoro che possono fruire dei trattamenti di assegno ordinario e di cassa integrazione in deroga, nonché della cassa integrazione operai agricoli (CISOA), al comma 11 ha nuovamente stabilito che il divieto di licenziamento non opera in caso di accordo collettivo aziendale, stipulato dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale, di incentivo alla risoluzione del rapporto di lavoro, limitata ai lavoratori che aderiscono al predetto accordo, ai quali è in ogni caso riconosciuta la NASpI.

Le ulteriori eccezioni al divieto di licenziamento sono rappresentate dalla **cessazione definitiva** dell'attività dell'impresa o dalla cessazione definitiva dell'attività con messa in liquidazione della società senza continuazione, anche parziale, dell'attività, qualora non sia

configurabile un trasferimento d'azienda o di un ramo di essa ex [art. 2112](#) c.c., e dalla dichiarazione di **fallimento**, quando non sia previsto l'esercizio provvisorio dell'impresa o ne sia disposta la cessazione.

In relazione al citato accordo collettivo l'INPS, con il messaggio n. [689](#) del 17 febbraio 2021, aveva chiarito che ai fini della relativa validità è sufficiente la sottoscrizione da parte anche di **una sola** delle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale, nonché l'adesione all'accordo da parte del lavoratore.

L'Agenzia delle Entrate, considerato che il denominatore comune a tutte le ipotesi contemplate dall'[art. 14](#) comma 2 lett. b) del DLgs. 252/2005 è rappresentato dalla **cessazione del rapporto** di lavoro e che l'applicazione della suddetta norma è ammissibile anche in riferimento all'ipotesi di esodo incentivato di cui all'[art. 4](#) della L. 92/2012, ha chiarito che tale disposizione di legge è applicabile anche alla fattispecie in esame.

La cessazione del rapporto è il denominatore comune

Pertanto, per i montanti maturati nel periodo dal 1° gennaio 2001 al 31 dicembre 2006, in virtù dell'[art. 20](#) del TUIR, nel testo vigente fino al 31 dicembre 2006, si applicherà il regime di **tassazione separata** con l'aliquota determinata con gli stessi criteri previsti per il trattamento di fine rapporto, mentre per i montanti maturati a decorrere dal 1° gennaio 2007 si applicherà, ai sensi del comma 4 dell'[art. 14](#) del DLgs. 252/2005, una ritenuta a titolo d'imposta del 15%, riducibile fino al 9% in ragione della anzianità di partecipazione al fondo.

L'Agenzia fornisce, inoltre, alcune indicazioni in merito al caso in cui venga richiesto un **ulteriore riscatto** per la quota residua di posizione individuale contestualmente al riscatto parziale in argomento.

In tali ipotesi, all'ulteriore riscatto si applicherà, per i montanti maturati dal 1° gennaio 2001 al 31 dicembre 2006, l'[art. 52](#) comma 1 lett. d-ter) del TUIR (nel testo vigente fino al 2006), che prevede l'applicazione del **regime ordinario** di tassazione per scaglioni di reddito, mentre per le somme accantonate dal 1° gennaio 2007 si applicherà il comma 5 dell'[art. 14](#) del DLgs. 252/2005, quindi una ritenuta a titolo d'imposta del **23%** nei casi di riscatto esercitati per "cause diverse" da quelle indicate nei commi 2 e 3 del medesimo articolo.

Preavviso INAIL agli intermediari per i premi non versati dalle aziende via PEC

L'Istituto assicuratore opera una significativa modifica nel processo di recupero crediti in fase amministrativa

/ Fabrizio VAZIO

Il recupero dei crediti da parte dell'INAIL in fase amministrativa è oggetto di una **semplificazione** volta a migliorare i rapporti con l'utenza e a garantire una sempre maggiore trasparenza rispetto a eventuali situazioni debitorie.

In quest'ottica, l'INAIL ha deciso di non procedere più al consueto invio delle note di verifica che riguardavano esclusivamente i debiti dell'ultima autoliquidazione e sostituirlo con gli **avvisi bonari**.

Essi conterranno tutti i crediti scaduti e non pagati, compresi quelli relativi all'ultima autoliquidazione che precedentemente confluivano nelle note di verifica, con la consueta, espressa indicazione che la mancata regolarizzazione del dovuto comporterà l'avvio delle procedure di recupero coattivo del credito.

Non si tratta peraltro dell'unica **novità** in questo *iter* di semplificazione.

Infatti, l'avviso bonario sarà a sua volta preceduto dall'invio di un **preavviso** inviato agli intermediari.

Tale novità è stata oggetto, nel corso della scorsa settimana, anche di un comunicato stampa da parte del CNDCEC (si veda "[Al via il preavviso dell'avviso bonario INAIL](#)" del 5 maggio 2021), a seguito di uno specifico incontro con l'Istituto assicuratore.

Si tratta di una novità importante, perché prevede che all'**intermediario** venga notificato via PEC, almeno 30 giorni prima dell'invio dell'avviso bonario, un elenco dei codici ditta per i quali non risulti interamente versato quanto dovuto a titolo di premi assicurativi e relativi accessori, affinché si faccia parte diligente, effettuando i dovuti controlli sulle posizioni dei datori di lavoro interessati.

Versamento entro 30 giorni dal preavviso

Nel preavviso è contenuta l'avvertenza che i datori di

lavoro indicati devono versare quanto dovuto entro **30 giorni** dalla ricezione del preavviso; a tal fine, sono riportati tutti i dati relativi alle posizioni assicurative interessate e il dettaglio dei vari debiti.

Il preavviso ricorda altresì che il datore di lavoro, ove ne ricorrano i requisiti, può presentare una istanza di **rateazione** ai sensi dell'[art. 2](#) comma 11 del DL 338/89 utilizzando l'apposito servizio on line dell'Istituto assicuratore.

È il caso di ricordare che, a tale proposito, andrà scrupolosamente seguito l'*iter* riportato nella circ. n. [22](#) del 29 luglio 2019 dedicata a "Rateazioni dei debiti per premi e accessori non iscritti a ruolo. Nuova disciplina approvata con determina presidenziale 23 luglio 2019, n. 227".

Va ricordato, inoltre, che nell'istanza di rateizzo il debitore dovrà riconoscere in modo esplicito e incondizionato il **debito** per premi ed eventuali accessori di cui chiede la rateazione, fatto salvo il diritto dell'INAIL a ulteriori addebiti per errori ed eventuali omissioni. Il debitore dovrà rinunciare a tutte le eccezioni che possono influire sull'esistenza e azionabilità del credito dell'INAIL.

Ove il soggetto che riceve il preavviso di pagamento desideri ulteriori **chiarimenti**, può rivolgersi direttamente alla sede INAIL competente.

Tuttavia, nel caso non intervenga il pagamento entro 30 giorni, si passerà alla fase successiva ovvero all'**avviso bonario** che, sia detto per inciso, interrompe la prescrizione.

Allo stato, deve ritenersi che da fine maggio la macchina volta al recupero dei crediti in fase amministrativa da parte dell'Istituto assicuratore si rimetterà in funzione, fermo restando che, ovviamente, a tal fine potranno intervenire ulteriori provvedimenti legislativi connessi alla **pandemia** in corso.

Necessario un minimo di conoscenze “istituzionali” per gestire la categoria

Gentile Direttore, il regolamento elettorale è in dirittura d'arrivo. In esso dovranno essere recepite le modalità per assicurare un “equilibrio di genere”, bene.

Quello che invece non è possibile, allo stato attuale, è prevedere quale requisito per l'elettorato passivo l'aver **competenze “certificate”** in tema di **gestione dell'Ente**; potrebbe, ad esempio, essere una condizione necessaria, ma non sufficiente, l'aver maturato i relativi crediti formativi rilasciati dalla frequenza della “Scuola di categoria CNDCEC”. Lo stesso Consiglio nazionale ha comunicato che alla data del 29 aprile oltre 2.800 iscritti avevano frequentato il corso per 14.300 ore di formazione erogate.

Così come il precetto deontologico impone al professionista di non “accettare incarichi professionali in materie nelle quali non ha un'adeguata competenza”, anche chi si propone per la gestione della categoria dovrebbe farlo con cognizione di causa, avendo un minimo bagaglio di **conoscenze “istituzionali”**, quali quel-

le che si possono conseguire con la frequentazione del corso, il cui programma non esaurisce certo il bagaglio di conoscenze necessarie e opportune, tra le quali ad esempio non può mancare una piena consapevolezza della reale portata della normativa comunitaria in tema di esclusive e riserve di attività, per una proficua gestione della categoria.

L'auspicio, pertanto, è che il corso sia stato frequentato, o che venga comunque frequentato, in attesa di formare le nuove liste per andare finalmente al voto, da coloro che intendono dare la propria disponibilità e dedicare una buona parte del proprio tempo alla gestione della categoria, sia a livello territoriale che locale, attività che per essere efficace nei confronti di tutta la categoria necessita, oltre che di competenze specifiche, anche di un elevato **“spirito di servizio”**.

Alessandro Lini

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Pisa

Il liquidatore che non accetta la riduzione dei compensi conserva quelli precedenti

Il Tribunale di Roma, nella sentenza n. [6523/2021](#), ha stabilito che, ove in favore del liquidatore sia fissato un **compenso annuale** (nella specie, pari a 120.000 euro) e tale determinazione sia applicata anche per l'anno successivo, se nel corso dell'anno ancora ulteriore se ne dovesse deliberare una riduzione, non accettata dal liquidatore, per questo dimessosi, lo stesso avrà diritto a compensi parametrati all'importo precedentemente riconosciutogli fino alla data di accettazione da parte del nuovo liquidatore.

Pendente lo stato di liquidazione, infatti, l'efficacia della so-

stituzione dei liquidatori si ha dal momento dell'**accettazione** dell'incarico da parte dei nuovi liquidatori nominati. Dunque, a differenza della nomina dei primi liquidatori (nominati in sostituzione degli amministratori) – che assumono la carica dalla data di iscrizione della loro nomina nel Registro delle imprese ([art. 2487-bis](#) comma 3 c.c.) – la sostituzione del liquidatore è efficace prima, o anche in assenza, dell'iscrizione di tale evento nel Registro delle imprese (*cf.* Trib. Roma [13 marzo 2018](#)).

Integratori alimentari con IVA al 10% in base al parere tecnico delle Dogane

Le risposte a interpello Agenzia delle Entrate nn. [332](#), [333](#) e [334](#) di ieri, 11 maggio 2021, hanno individuato l'**aliquota IVA** applicabile a specifici prodotti qualificabili genericamente come "integratori alimentari", ritenendo possibile avvalersi dell'aliquota del 10% in ragione della classificazione dei medesimi già operata dall'Agenzia delle Dogane e dei monopoli.

I c.d. "integratori alimentari" non sono prodotti che beneficiano, in via automatica, dell'aliquota IVA ridotta, trattandosi di beni che non sono esplicitamente menzionati in alcuna parte della Tabella A, allegata al DPR [633/72](#).

L'eventuale applicazione agli stessi di un'aliquota IVA ridotta è, dunque, determinata **caso per caso**, in base al parere tecnico reso dall'Agenzia delle Dogane e dei monopoli che ne ha analizzato la relativa composizione.

In altre parole, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nei

documenti di prassi di ieri, la cessione degli **integratori alimentari** è da ritenersi soggetta a un'aliquota IVA ridotta solo nel caso in cui i loro componenti siano riconducibili, secondo il menzionato parere tecnico, ad uno dei prodotti indicati nella Tabella A, parte II, II-*bis* o III, allegata al DPR 633/72, con conseguente applicazione dell'aliquota del 4%, del 5% oppure del 10%.

Similmente a precedenti documenti di prassi (risoluzioni n. [153/2005](#), n. [290/2008](#), n. [383/2008](#)), questi prodotti, in ragione della loro specifica composizione, sono classificati dall'Agenzia delle Dogane nell'ambito della voce di nomenclatura combinata 21.06 "Preparazioni alimentari non nominate né comprese altrove", con conseguente applicazione dell'aliquota **IVA del 10%**, in quanto riconducibili al n. 80 della Tabella A, parte III, allegata al DPR [633/72](#).

IVA agevolata per le cessioni di auto al familiare del disabile privo di reddito

Ai fini dell'applicazione dell'aliquota **IVA agevolata** al 4% in relazione alla cessione di un'autovettura, il soggetto disabile minorenne che non possieda redditi, può considerarsi fiscalmente a carico del padre, anche qualora questi sia, a sua volta, privo di reddito. Il chiarimento è contenuto nella risposta a interpello n. [335](#), pubblicata ieri dall'Agenzia delle Entrate.

La questione posta all'esame dell'Amministrazione finanziaria riguardava un **minore**, riportante una grave limitazione alla capacità di deambulare, il quale risultava a carico del padre, disoccupato, sulla base della certificazione unica 2020 rilasciata a quest'ultimo, relativa all'unico mese lavorato nell'anno 2019.

Ai sensi del n. 31) della Tabella A Parte II allegata al DPR [633/72](#), possono beneficiare dell'aliquota IVA al 4%, tra l'altro, le cessioni degli autoveicoli indicati nella norma, ceduti ai soggetti con ridotte o impedito capacità motorie (o con gravi

limitazioni alla capacità di deambulazione) o "ai familiari di cui essi sono fiscalmente a carico".

Nel caso di specie, il fatto che il minore sia "**fiscalmente a carico**" del padre risulta dalla certificazione unica del genitore; ricorrono, quindi, le condizioni per beneficiare dell'agevolazione. Al fine di provare tale requisito, come già chiarito nella ris. n. 66/2006, qualora il disabile risulti possessore di un reddito lordo non superiore a 4.000 euro, in alternativa alla presentazione della copia della dichiarazione dei redditi del familiare che ha a proprio carico il portatore di handicap, è comunque possibile presentare un'**autocertificazione**, ai sensi dell'[art. 46](#) comma 1 lett. o) del DPR 445/2000.

Va infine sottolineato che la vettura acquistata con aliquota agevolata può essere **intestata**, alternativamente, al disabile, se titolare di reddito proprio, o al soggetto di cui il disabile sia a carico (ris. n. [4/2007](#)).

Attestati delle ASL ai medici dipendenti per l'assicurazione con bollo da 16 euro

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad interpello n. [329](#), pubblicata ieri, si è occupata dell'imposta di bollo su alcune specifiche attestazioni rilasciate ai medici.

In particolare, si tratta dei documenti emessi dalle Aziende sanitarie locali, su richiesta di medici loro dipendenti, per attestare il periodo di assenza dal lavoro per isolamento domiciliare COVID.

Tali documenti sono necessari per l'ottenimento dell'**indennizzo** previsto dalla polizza assicurativa stipulata dai medici

medesimi e sono soggetti all'imposta di bollo di 16 euro per ogni foglio, a norma dell'art. [4](#) della Tariffa, parte I, allegata al DPR 642/72. Non godono, dunque, dell'esenzione prevista dall'art. [26](#) della Tariffa, parte II, allegata al DPR 642/72 (che riguarda i "Documenti, elenchi, ruoli, matricole e simili relativi all'esercizio ai mestieri, arti o professioni").

Il motivo risiede nel fatto che l'attestazione, nel caso di specie, è richiesta per far operare l'assicurazione che "il medico stesso ha **volontariamente** stipulato".