

Mercoledì 26 maggio 2021

IL CASO DEL GIORNO

Informazioni aggiuntive da acquisire per l'adeguata verifica rafforzata

/ Stefano DE ROSA

L'**adeguata verifica** della clientela, nell'ambito degli obblighi antiriciclaggio previsti per i professionisti, comprende la valutazione:
- del **rischio inerente** della prestazione (in base ai valori [...])

PAGINA 2

IL PUNTO FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Residenza e forma giuridica irrilevanti per l'esenzione dei dividendi pagati a OICR Ue

/ Paolo ARGINELLI e Mario TENORE

La nuova disciplina di **esenzione** da ritenuta dei dividendi di fonte italiana corrisposti a decorrere dal 1° gennaio 2021 a OICR istituiti negli Stati membri dell'Unione [...]

PAGINA 11

FISCO

Novità per i canoni di locazione con effetti sui modelli REDDITI e 730/2021

I locatori potranno usufruire della regola introdotta dal DL Sostegni che anticipa la detassazione dei canoni non percepiti per morosità

/ Anita MAURO

Le novità introdotte, in materia di redditi da locazione di immobili, in sede di conversione del DL 41/2021 ("Sostegni") sono destinate ad avere impatto già sulla dichiarazione dei **redditi relativi al periodo 2020**, con particolare riferimento al quadro RB del modello REDDITI PF 2021 e al quadro B del modello 730/2021.

Si ricorda, infatti, che il nuovo art. 6-septies del DL 41/2021 (introdotto in sede di conversione, a opera della L. 69/2021), intervenendo sull'art. 3-quinquies del DL 34/2019, **anticipa** l'entrata in vigore della nuova norma sulla **detassazione** dei canoni di locazione di immobili abitativi non riscossi dal locatore (si veda "Detassazione dei canoni non percepiti nel 2020 già dall'intimazione di sfratto" del 22 maggio 2021).

Infatti, l'art. 3-quinquies del DL 34/2019 aveva a suo tempo modificato l'art. 26 del TUIR, stabilendo che, limitatamente ai contratti di locazione di immobili abitativi, i canoni non percepiti possano essere

esclusi dalla tassazione a titolo di IR-PEF già dal momento dell'intimazione di sfratto o dell'ingiunzione di pagamento, senza dover attendere la convalida dello sfratto (come, invece, disponeva la previgente disciplina). Originariamente, era previsto che la nuova regola sulla detassazione dei canoni non percepiti potesse trovare applicazione solo ai contratti di locazione abitativa stipulati dal 1° gennaio 2020. Ora, il DL 41/2021 convertito, invece, abroga la "vecchia" previsione sulla decorrenza del modificato art. 26 del TUIR e dispone che la nuova regola sulla detassazione possa applicarsi già a tutti i canoni non percepiti dal 1° gennaio 2020, **a prescindere** dalla **data di stipula** del contratto.

Tale novità, quindi, è destinata ad avere impatto sulla dichiarazione dei redditi. A oggi, le istruzioni al modello REDDITI PF 2021 non sono state aggiornate e recano, quindi, ancora la distinzione tra i contratti di locazione stipulati fino al 31 dicembre 2019 e quelli stipulati dal 1° [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Il regime ordinario di non imponibilità prevale sulla lettera d'intento

Prescrizione di cinque anni per imposte e sanzioni

Nella cessione di partecipazioni il prezzo può essere integrato

Per il 90% delle eredità il tema non è l'imposta di successione

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

FISCO

Dichiarazioni IMU anche telematiche

/ Stefano SPINA

Il termine per la presentazione della **dichiarazione IMU** dei soggetti privati e degli enti commerciali ritorna, per le variazioni avvenute a partire dall'anno 2020, al **30 giugno dell'anno successivo**, ed è quindi allineato con

PAGINA 4

Informazioni aggiuntive da acquisire per l'adeguata verifica rafforzata

Indicazioni operative per le attività del professionista sono contenute nelle Linee guida del CNDCEC

/ Stefano DE ROSA

L'**adeguata verifica** della clientela, nell'ambito degli obblighi antiriciclaggio previsti per i professionisti, comprende la valutazione:

- del **rischio inerente** della prestazione (in base ai valori indicati nelle [Regole tecniche](#) del CNDCEC in corrispondenza delle diverse prestazioni professionali);
- del rischio specifico connesso al cliente (che deve tener presente elementi quali la natura giuridica, la prevalente attività svolta, il comportamento tenuto al momento del conferimento dell'incarico e l'area geografica di residenza);
- del **rischio specifico** connesso alla prestazione (sulla base dei livelli di rischio attribuibili ad aspetti quali la tipologia, le modalità di svolgimento, l'ammontare, la frequenza, la ragionevolezza e l'area geografica di destinazione);
- del rischio effettivo, la cui quantificazione avviene, secondo quanto indicato nelle citate Regole tecniche, mediante una media ponderata dei valori attribuiti al rischio inerente alla prestazione (considerato al 30%) e al rischio specifico connesso al cliente e alla prestazione (considerato al 70%).

In corrispondenza del grado di **rischio effettivo** così ottenuto, il professionista dovrà tarare le misure di adeguata verifica come segue:

- per i livelli di rischio non significativo dovranno essere seguite le specifiche regole di condotta descritte nelle regole tecniche;
- per i livelli di rischio poco significativo, abbastanza significativo e molto significativo dovranno essere adottate misure di adeguata verifica, rispettivamente, semplificate, ordinarie e rafforzate.

Con riferimento all'ultima tipologia, il comma 5 dell'[art. 24](#) del DLgs. 231/2007 individua i seguenti casi in cui l'adozione delle misure rafforzate è **obbligatoria**:

- rapporti continuativi, prestazioni professionali ed operazioni che coinvolgono Paesi terzi ad alto rischio;
- rapporti di corrispondenza transfrontalieri, che comportano l'esecuzione di pagamenti, con un ente creditizio o istituto finanziario corrispondente di un Paese terzo;
- **rapporti continuativi**, prestazioni professionali o operazioni con clienti e relativi titolari effettivi che siano persone politicamente esposte, salve le ipotesi in cui le predette persone politicamente esposte agiscano in veste di organi delle Pubbliche Amministrazioni. In dette ipotesi, i soggetti obbligati adottano misure di adeguata verifica della clientela commisurate al rischio in concreto rilevato, anche tenuto conto di quanto previsto dall'[art. 23](#) comma 2 lett. a) n. 2.

Come ricordato nelle [Linee guida antiriciclaggio](#) del CNDCEC del 2019 (in corso di aggiornamento), nei casi di applicazione di misure rafforzate di adeguata verifica, è opportuno che il professionista:

- presti particolare attenzione, attraverso opportuni riscontri documentali, all'identificazione dei **titolari effettivi**, all'eventuale uso di identità false, di società di comodo/fittizie, all'interposizione di soggetti terzi (anche se membri della famiglia), ai clienti occasionali;
- adotti misure supplementari per la verifica o la certificazione dei documenti forniti, o richiedere una certificazione di conferma rilasciata da un ente creditizio o finanziario soggetto alla direttiva;
- verifichi l'eventuale presenza del cliente o di soggetti ad esso collegati, purché resi noti al professionista e coinvolti nelle attività oggetto della prestazione professionale, nelle liste delle persone e degli enti associati ad attività di finanziamento del terrorismo o destinatari di misure di congelamento;
- verifichi la sottoposizione del cliente o di soggetti ad esso collegati, purché resi noti al professionista e coinvolti nelle attività oggetto della prestazione professionale, ad indagini o processi penali per circostanze attinenti al riciclaggio e/o al finanziamento del terrorismo, ovvero la riconducibilità degli stessi ad ambienti del radicalismo o estremismo;
- consulti fonti aperte e social media.

Per acquisire **informazioni aggiuntive**, il professionista può consultare una o più delle seguenti fonti:

- siti internet ufficiali dei Paesi di provenienza;
- database di natura commerciale;
- fonti attendibili e indipendenti ad accesso pubblico o tramite credenziali di autenticazione.

Operativamente l'adeguata verifica rafforzata può essere effettuata mediante l'adozione di una o più delle seguenti **ulteriori misure**, anche in tempi diversi:

- acquisizione di almeno due documenti di riconoscimento del cliente in corso di validità.
- verifica del rilascio, da parte di ente certificatore, di un dispositivo di firma digitale del cliente;
- richiesta di un documento che attesti l'esistenza in capo al cliente di un rapporto bancario e/o assicurativo presso un intermediario destinatario degli obblighi di cui al DLgs. [231/2007](#), ovvero sottoposto ad obblighi antiriciclaggio equivalenti;
- consultazione di banche dati liberamente accessibili;
- verifica della provenienza dei fondi utilizzati per il compimento dell'operazione;
- maggiore frequenza del controllo costante (almeno ogni 6/12 mesi).

Novità per i canoni di locazione con effetti sui modelli REDDITI e 730/2021

I locatori potranno usufruire della regola introdotta dal DL Sostegni che anticipa la detassazione dei canoni non percepiti per morosità

/ Anita MAURO

Le novità introdotte, in materia di redditi da locazione di immobili, in sede di conversione del DL [41/2021](#) ("Sostegni") sono destinate ad avere impatto già sulla dichiarazione dei **redditi relativi al periodo 2020**, con particolare riferimento al quadro RB del modello REDDITI PF 2021 e al quadro B del modello 730/2021.

Si ricorda, infatti, che il nuovo [art. 6-septies](#) del DL 41/2021 (introdotto in sede di conversione, a opera della L. [69/2021](#)), intervenendo sull'[art. 3-quinquies](#) del DL 34/2019, **anticipa** l'entrata in vigore della nuova norma sulla **detassazione** dei canoni di locazione di immobili abitativi non riscossi dal locatore (si veda "[Detassazione dei canoni non percepiti nel 2020 già dall'intimazione di sfratto](#)" del 22 maggio 2021).

Infatti, l'[art. 3-quinquies](#) del DL 34/2019 aveva a suo tempo modificato l'[art. 26](#) del TUIR, stabilendo che, limitatamente ai contratti di locazione di immobili abitativi, i canoni non percepiti possano essere esclusi dalla tassazione a titolo di IRPEF già dal momento dell'intimazione di sfratto o dell'ingiunzione di pagamento, senza dover attendere la convalida dello sfratto (come, invece, disponeva la previgente disciplina). Originariamente, era previsto che la nuova regola sulla detassazione dei canoni non percepiti potesse trovare applicazione solo ai contratti di locazione abitativa stipulati dal 1° gennaio 2020. Ora, il DL [41/2021](#) convertito, invece, abroga la "vecchia" previsione sulla decorrenza del modificato [art. 26](#) del TUIR e dispone che la nuova regola sulla detassazione possa applicarsi già a tutti i canoni non percepiti dal 1° gennaio 2020, **a prescindere** dalla **data di stipula** del contratto.

Tale novità, quindi, è destinata ad avere impatto sulla dichiarazione dei redditi. A oggi, le istruzioni al modello REDDITI PF 2021 non sono state aggiornate e recano, quindi, ancora la distinzione tra i contratti di locazione stipulati fino al 31 dicembre 2019 e quelli stipulati dal 1° gennaio 2020, ma tale distinzione non ha più ragione di esistere con l'entrata in vigore della L. [69/2021](#), in quanto potranno essere "detassati" tutti i redditi derivanti da canoni di locazione di immobili abitativi **non percepiti dal 1° gennaio 2020**, in presenza di ingiunzione di pagamento o intimazione di sfratto, a prescindere dalla data di stipula del contratto.

In particolare, ove il locatore, entro il termine di presentazione della dichiarazione (REDDITI PF 2021 o 730/2021) abbia effettuato l'**ingiunzione** di pagamento

o l'intimazione di **sfratto** (nei confronti del conduttore di un immobile abitativo che non abbia corrisposto i redditi dovuti a partire dal 1° gennaio 2020), potrà dichiarare solo i redditi effettivamente percepiti nel 2020. Ove egli non abbia percepito alcun reddito di locazione a causa della morosità del conduttore, verrà assoggettata a tassazione la rendita catastale.

Le istruzioni non sono ancora aggiornate

In particolare, se il conduttore dell'immobile abitativo, nel 2020, non ha corrisposto nessuno dei canoni di locazione dovuti, ma il locatore, **entro** il termine di **presentazione** del modello REDDITI PF 2021 o 730/2021, gli ha intimato lo sfratto per morosità o gli ha ingiunto il pagamento, il locatore persona fisica:

- nel **quadro RB** del modello **REDDITI PF 2021**, nel rigo RB1, in colonna 7 "Casi particolari" dovrà indicare il codice 4 e non valorizzerà la colonna 6 "Canone di locazione", ma assoggetterà a imposta la rendita, indicandola, dopo averla rivalutata e rapportata ai giorni e alla percentuale di possesso, nelle caselle 13, 14, o 15 (relative ai "redditi imponibili") a seconda del regime di imposizione applicato;

- nel quadro B del modello 730/2021, nel rigo B1, in colonna 7 "Casi particolari" dovrà indicare il codice 4 e non valorizzerà la colonna 6 "Canone di locazione", e i soggetti che prestano assistenza fiscale assoggetteranno a imposizione la rendita catastale.

Invece, se il conduttore dell'immobile abitativo, nel 2020, ha percepito solo **una parte dei canoni** dovuti, ma il locatore, entro la data di presentazione del modello REDDITI PF 2021 o 730/2021, gli ha intimato lo sfratto per morosità o gli ha ingiunto il pagamento, il locatore persona fisica:

- nel quadro RB del modello REDDITI PF 2021, nel rigo RB1, in colonna 7 "Casi particolari" dovrà indicare il codice 4 e in colonna 6 "Canone di locazione" indicherà solo l'ammontare dei canoni effettivamente percepiti (che saranno riportati nelle colonne 13, 14 o 15 secondo le regole ordinarie);

- nel **quadro B del modello 730/2021**, nel rigo B1, in colonna 7 "Casi particolari" dovrà indicare il codice 4 e in colonna 6 "Canone di locazione" indicherà solo i canoni effettivamente percepiti.

Dichiarazioni IMU anche telematiche

Con tale modalità possono essere presentate le dichiarazioni di enti commerciali e soggetti privati, il cui termine quest'anno scade il 30 giugno

/ Stefano SPINA

Il termine per la presentazione della **dichiarazione IMU** dei soggetti privati e degli enti commerciali ritorna, per le variazioni avvenute a partire dall'anno 2020, al **30 giugno dell'anno successivo**, ed è quindi allineato con la scadenza della dichiarazione IMU ENC.

Infatti il differimento al 31 dicembre dell'anno successivo, operato dall'[art. 3-ter](#) del DL 34/2019, è stato abrogato dall'[art. 1](#) comma 769 della L. 160/2019 che ha previsto, come **termine unico** per l'invio, il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta.

La dichiarazione, i cui dati hanno effetto anche per gli anni successivi purché non siano intervenute variazioni rilevanti ai fini del calcolo dell'imposta (*cfr.* ris. MEF 6 novembre 2020 n. [7/DF](#)), deve essere presentata in forma **cartacea oppure** trasmessa **telematicamente**.

Il modello da utilizzare rimane quello approvato dal DM [30 ottobre 2012](#), in quanto non è stato ancora emanato il decreto ministeriale, previsto dall'art. 1 comma 769 della L. 160/2019, con cui verrà rivista la modulistica e saranno individuati in maniera puntuale i casi in cui ne risulterà necessaria la presentazione.

Con riferimento alla prima modalità, l'[art. 6](#) del citato DM ha previsto che la presentazione della dichiarazione possa essere effettuata mediante **consegna fisica** al Comune sul cui territorio insistono gli immobili dichiarati e quest'ultimo dovrà rilasciare una ricevuta.

La dichiarazione può tuttavia essere presentata anche a mezzo posta, mediante **raccomandata** senza ricevuta di ritorno, in busta chiusa recante la dicitura "Dichiarazione IMU 20_ _", e deve essere indirizzata all'ufficio tributi del Comune competente.

La dichiarazione può infine essere scansionata e trasmessa con **posta certificata**.

La spedizione può essere effettuata anche dall'estero a mezzo lettera raccomandata o altro mezzo equivalente dal quale risulti la data di spedizione tenendo conto che la data di spedizione è considerata come data di presentazione della dichiarazione stessa.

Una seconda modalità di redazione e invio della dichiarazione è quella **"telematica"**, ovvero la compila-

zione, attraverso il proprio software gestionale (non risulta esserci infatti un software gratuito di compilazione predisposto dall'Agenzia delle Entrate o altro soggetto) del modello seguendo il tracciato ministeriale (si veda ["La dichiarazione IMU si presenta anche con Entratel"](#) del 10 novembre 2020). Al riguardo occorre fare riferimento alle specifiche tecniche per la trasmissione telematica del modello per la dichiarazione IMU/TASI degli enti commerciali e delle persone fisiche, versione 5 del 15 luglio 2019 (rinvenibili sul sito del MEF: <https://www.finanze.gov.it/opencms/it/fiscalita-regionale-e-locale/dichiarazione-telematica-imu-tasi/page/specifiche-tecniche-aggiornamenti-e-correzioni/index.html>).

Invio mediante Entratel con l'applicativo "Desktop Telematico"

La dichiarazione, il cui tracciato segue fedelmente quello del modello cartaceo, dovrà poi essere inviata mediante Entratel utilizzando l'applicativo **"Desktop Telematico"** come indicato al § 2.6.3 delle citate specifiche.

In base al comma 4 dell'art. 6 del DM 30 ottobre 2012, il singolo Comune può tuttavia, nell'esercizio della propria potestà regolamentare, stabilire **altre modalità** di trasmissione della dichiarazione più adeguate alle proprie esigenze organizzative, delle quali deve dare ampia informazione ai contribuenti al fine di consentire il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria.

Tale attività può essere indirizzata sia nel prevedere ulteriori modalità di trasmissione della dichiarazione cartacea (quale ad esempio l'invio tramite fax), sia nel predisporre modalità "innovative" quali la messa a disposizione di piattaforme ove, previa autenticazione, i contribuenti possano inserire e trasmettere i dati.

Occorre precisare che tali metodi non possono obbligatoriamente sostituire le modalità tradizionali (cartacea e telematica tramite Entratel), bensì si affiancano alle modalità "ministeriali" per cui i contribuenti sono **liberi di valutare** quale di questi metodi possa essere loro più congeniale.

Il regime ordinario di non imponibilità prevale sulla lettera d'intento

Il principio emerge da una recente ordinanza della Cassazione

/ **Mirco GAZZERA e Emanuele GRECO**

Il soggetto passivo avente lo status di esportatore abituale può avvalersi del [plafond IVA](#) ex [art. 8](#) comma 1 lett. c) del DPR 633/72 **solo se** l'operazione è **oggettivamente imponibile**. Qualora la stessa sia, di per sé, non imponibile in forza di un'altra disposizione, il fornitore deve applicare quest'ultima, anche se l'esportatore abituale ha emesso la [dichiarazione d'intento](#).

Si tratta di quanto sancito dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza n. [12257](#) depositata il 10 maggio 2021.

Il caso esaminato dalla Cassazione riguarda un soggetto passivo avente lo status di **esportatore abituale** che aveva qualificato le operazioni effettuate come "oggettivamente" non imponibili IVA, ai sensi dell'[art. 8-bis](#) comma 1 lett. e) del DPR 633/72, ritenendole prestazioni di servizi rese su [navi](#) adibite alla navigazione in alto mare e destinate all'esercizio di attività commerciali.

Di conseguenza, tale soggetto aveva computato le predette operazioni fra quelle che concorrono all'acquisizione dello status di esportatore abituale e alla formazione del plafond IVA ([art. 1](#) del DL 746/83).

Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate ha contestato il citato inquadramento IVA delle operazioni, in quanto il prestatore aveva ricevuto la dichiarazione d'intento dai suoi committenti; pertanto, secondo l'Agenzia, le prestazioni avrebbero dovuto essere considerate non imponibili ai sensi dell'[art. 8](#) comma 1 lett. c) del DPR 633/72 e, dunque, **non** potevano concorrere alla determinazione del **plafond** del prestatore.

La contestazione non è stata condivisa, però, dalla Suprema Corte. Quest'ultima ha osservato che, mediante l'[art. 8](#) comma 1 lett. c) del DPR 633/72, il legislatore ha scelto di configurare come non imponibili IVA alcune operazioni che, diversamente, sarebbero da assoggettare a imposta.

Infatti, i soggetti passivi (c.d. esportatori abituali) che effettuano **solo o prevalentemente** cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie maturerebbero, in modo costante, un credito IVA, dato che l'imposta a debito sulle operazioni imponibili effettuate non compenserebbe quella assolta sugli acquisti.

Per porre rimedio a questa condizione, dunque, è stato previsto che le operazioni effettuate verso gli esportatori abituali possano essere considerate come non imponibili ai fini IVA, sempreché detti soggetti lo chiedano presentando la **dichiarazione d'intento**.

Affinché il meccanismo in esame abbia un suo significato, tuttavia, la Cassazione ha rilevato come l'operazione effettuata nei confronti dell'esportatore abituale debba essere **oggettivamente imponibile** (in senso conforme, si veda "[Con esportazione triangolare, lettera di intento poco conveniente](#)" del 12 gennaio 2018).

La circostanza che il prestatore abbia ricevuto la dichiarazione d'intento dal committente non permette, di per sé, di configurare "una prestazione di servizi che è per legge esente (rectius non imponibile) come una prestazione di servizi imponibile", ai fini del regime di sospensione dell'imposta.

In questa situazione, quindi, il prestatore **non** è tenuto a **conformarsi** alla richiesta ricevuta dall'esportatore abituale, come previsto, invece, nella generalità dei casi (*cfr.* circ. Agenzia delle Entrate n. [8/2009](#), § 6.9).

Fermo restando quanto descritto, la Suprema Corte ha cassato la sentenza di merito impugnata, che aveva rigettato l'appello dell'Agenzia delle Entrate, in quanto la Commissione tributaria regionale non ha indicato le **ragioni** in base alle quali le prestazioni di servizi in esame rientrerebbero effettivamente nella fattispecie di non imponibilità IVA di cui all'[art. 8-bis](#) comma 1 lett. e) del DPR 633/72.

La prassi amministrativa appare conforme

Si rileva che la prassi amministrativa, seppure risalente, appare **concordare** con quanto sancito dalla Corte di Cassazione. In particolare, nella R.M. n. [426587/85](#) era stato precisato, infatti, che le operazioni indicate negli [artt. 8](#) comma 1 lett. a) e b), [8-bis](#) comma 1 e [9](#) comma 1 del DPR 633/72 sono tutte oggettivamente non imponibili ai fini IVA. Di conseguenza, non è configurabile il rilascio della dichiarazione d'intento da parte dell'esportatore abituale.

Prescrizione di cinque anni per imposte e sanzioni

La Cassazione enuncia un principio dirompente, relativo al diritto camerale

/ Alfio CISSELLO

Il **diritto camerale** e le relative sanzioni si prescrivono in cinque e non in dieci anni.

Così ha deciso la Corte di Cassazione con la sentenza n. [14244](#) depositata ieri.

L'argomento è di indubbio interesse, visto che, per le liti riguardanti atti successivi all'accertamento esecutivo/cartella di pagamento, la prescrizione è uno dei **tipici vizi** che il debitore può sollevare.

Pertanto, in tema di diritto camerale le opinioni non sono nemmeno univoche.

I giudici pervengono all'indicata conclusione sulla base di due argomentazioni.

Per prima cosa, al pari di quanto sancito diverse volte per i tributi locali, la prescrizione quinquennale deriva dall'applicabilità dell'[art. 2948](#) comma 1 n. 4) del codice civile inerente a "gli **interessi** e, in generale, tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi".

Il diritto camerale, viene precisato in sentenza, non richiede un'autonoma valutazione per ciascun anno, e lo stesso dicasi per l'iscrizione nel Registro delle imprese.

Poi, si richiama il termine di prescrizione delle sanzioni tributarie, che, ai sensi dell'[art. 20](#) del DLgs. 472/97, è di cinque anni (l'[art. 10](#) del DM 27 gennaio 2005 n. 54, norma prevista per il **diritto camerale**, prevede anch'esso la prescrizione dei cinque anni).

Si afferma che, siccome il termine di prescrizione deve essere unitario, anche il diritto camerale non può che soggiacere ai **cinque anni**: "L'applicabilità del termine di prescrizione quinquennale al credito derivante dal diritto camerale si fonda, infine, sulla previsione del corrispondente termine fissato, in via generale, per l'irrogazione delle sanzioni dall'[art. 20](#), comma 3, del DLgs. n. 472 del 1997 ...".

Inoltre viene stabilito il seguente principio: "il termine

entro il quale deve essere fatta valere l'obbligazione principale tributaria e quello relativo a quella accessoria, ovvero la sanzione nel caso di specie, **deve essere unitario**".

Il principio, nei termini così esposti, ha allora portata dirompente: tutti i tributi, di **qualsiasi natura e specie**, hanno come termine di prescrizione quello dei cinque anni, salvo si sia formato il giudicato (nel qual caso ogni termine si converte in decennale ex [art. 2953](#) c.c.). Ciò siccome le sanzioni, ai sensi del richiamato [art. 20](#) del DLgs. 472/97, hanno normativamente una prescrizione dei cinque anni.

Il precedente richiamato riguardava gli interessi

Il tema non è però pacifico: attualmente la giurisprudenza prevalente sembra optare per la **prescrizione decennale** per i tributi erariali e, semmai, sembra essere stato enunciato un principio opposto: quand'anche le sanzioni siano irrogate mediante l'atto di recupero del tributo, per esse rimane la prescrizione dei cinque anni, senza alcuna **conversione** in decennale (Cass. 1° ottobre 2020 n. [20955](#)).

I precedenti citati dalla sentenza di ieri affermano il menzionato principio, con riferimento però agli interessi, che non sono accessori delle sanzioni ma dell'imposta, quindi il discorso assume connotati **criptici** (peraltro gli interessi sono richiamati pure dall'[art. 2948](#) comma 1 n. 4 c.c.).

Alcune sentenze, tuttavia, avevano già optato, per i tributi erariali, per la prescrizione dei cinque anni (Cass. 23 novembre 2018 n. [30362](#)).

Ove venisse confermata la prescrizione dei cinque anni per le imposte, i contribuenti potrebbero **cantare vittoria** in un cospicuo numero di casi.

Nella cessione di partecipazioni il prezzo può essere integrato

Valide le clausole di earn out che rimettono la determinazione del prezzo a un momento successivo

/ Maurizio MEOLI

Il Tribunale di Roma, nella sentenza del [13 novembre 2020](#), ha sottolineato come, in presenza di aziende in perdita, sia ben possibile concludere contratti aventi ad oggetto il trasferimento di partecipazioni societarie a **prezzo simbolico** senza che gli stessi siano necessariamente ricondotti a donazioni. In questi casi, infatti, l'indicazione di un prezzo simbolico è giustificata, ad esempio, ai fini della tassazione dell'atto, mentre la corrispettività è individuata, caso per caso, alla luce dei debiti che vengono trasferiti con l'azienda.

L'assenza di un reale corrispettivo, quindi, non implica di dovere necessariamente qualificare il negozio quale **atto di liberalità**, in quanto, nell'ambito di tali operazioni, il cedente, attraverso detto atto (e pur non ricevendo un corrispettivo), consegue la realizzazione di un proprio interesse giuridico. Vale a dire che la gratuità, di per sé sola, non è circostanza determinante per escludere la realizzazione, sia pure in modo mediato e indiretto, di un interesse anche della parte alienante (cfr. Cass. n. [21250/2010](#)).

Occorre, quindi, distinguere non solo tra negozio a titolo gratuito e negozio a titolo oneroso, ma anche tra gratuità e liberalità. In particolare, l'assenza di corrispettivo, se è sufficiente a caratterizzare i negozi a titolo gratuito (così distinguendoli da quelli a titolo oneroso), non basta a individuare i caratteri della **donazione**, per la cui esistenza sono necessari, oltre all'incremento del patrimonio altrui, la concorrenza di un elemento soggettivo (lo spirito di liberalità), consistente nella consapevolezza di attribuire ad altri un vantaggio patrimoniale senza esservi in alcun modo costretti, e di un elemento di carattere obiettivo, dato dal depauperamento di chi ha disposto del diritto o ha assunto l'obbligazione.

Si può, quindi, avere un negozio che, seppure gratuito, non è **manifestazione di liberalità**. L'assenza del corrispettivo – che connota di gratuità il negozio – non ne comporta per ciò solo la nullità, come dimostra, ad esempio, l'esperienza dei rapporti negoziali tra società collegate (così Cass. n. [22567/2015](#)).

Ciò posto, osserva il Tribunale di Roma, con particolare riguardo ai contratti di trasferimento di partecipazioni sociali o di aziende, la realizzazione dell'interesse comune delle parti deve essere ravvisata, da un lato, per il cessionario, nella possibilità di un **risanamento aziendale**, con eventuale realizzazione di utili in futuro, dall'altro, per il cedente, nella possibilità di ottenere la liberazione dai propri debiti, soprattutto qualora questi dovesse essere amministratore o socio di maggioranza.

In tale contesto, si ritiene altresì valido il contratto di cessione di una partecipazione sociale che preveda un corrispettivo in origine simbolico ma incrementabile al ricorrere di determinate condizioni (c.d. **clausola di earn out**). Nel caso di specie, in particolare, si stabiliva che il prezzo fissato e corrisposto per la cessione della quota (del 30%) di una srl in liquidazione (1 euro) si sarebbe accresciuto in misura pari al 50% dell'eventuale attivo risultante dal bilancio finale di liquidazione.

Tali clausole non costituiscono una garanzia prestata dal venditore sulla redditività dell'azienda sottostante alla partecipazione venduta, ma una modalità di determinazione del prezzo; esse, quindi, sono da collocare, sistematicamente, tra le clausole di **determinazione del prezzo**. In particolare, esse si inseriscono nell'ambito delle pattuizioni con le quali le parti rimettono la determinazione del prezzo ad un momento successivo alla stipulazione del contratto. La necessità di tali clausole, nella pratica, è da individuarsi non tanto nel disaccordo tra le parti sulla determinazione del prezzo, ma nella necessità di aggiornare i dati economico-patrimoniali sui quali il compratore ha basato la propria valorizzazione della partecipazione. Pertanto, a differenza delle clausole di determinazione differita del prezzo, che regolano il solo calcolo del prezzo, le clausole di earn out implicano una componente aggiuntiva del prezzo collegata ad un evento futuro e incerto.

A fronte di ciò, nel caso di specie non è ritenuto vero che, così agendo, il funzionamento in concreto del meccanismo di integrazione del prezzo dipenderebbe dallo stesso acquirente, in modo tale da integrare la nullità ex [art. 1355](#) c.c. Infatti, la predisposizione dei bilanci (anche di liquidazione), sulla cui base viene determinato il maggior prezzo da corrispondere al cedente, spetta ad amministratori (e liquidatori) della società "sulla base di **norme imperative**", e non già al soggetto acquirente le partecipazioni sociali.

Neppure è possibile configurare un **prezzo indeterminabile** (con conseguente nullità ex [artt. 1418](#) comma 2 e [1346](#) c.c.), dal momento che esso è legato all'attivo del bilancio finale di liquidazione, quale fase da eseguire nel rispetto dei criteri individuati dalla legge, senza che siano necessarie ripetizioni nella clausola del contratto di cessione.

Il fatto che la procedura di liquidazione sia governata da disposizioni normative, infine, priva di rilievo anche il fatto che il cedente non partecipi ad essa (a meno che tale partecipazione non venga riconosciuta in specifici accordi).

Per il 90% delle eredità il tema non è l'imposta di successione

Le ipocatastali colpiscono nella stessa misura del 3% l'asse ereditario con un immobile di medio valore e l'asse formato da cento immobili di pregio

/ Enrico ZANETTI

Con riguardo alle successioni ereditarie, i dati del **2018** (gli ultimi attualmente disponibili) evidenziano che, a fronte di circa 480.000 atti, quelli relativamente ai quali è risultata in concreto dovuta l'imposta di successione sono stati circa 54.000, ossia l'**11,25%**.

Quasi nove successioni registrate su dieci, dunque, hanno avuto per oggetto patrimoni che hanno trovato completo assorbimento nelle franchigie che la legge prevede a favore degli eredi che, del *de cuius*, sono il coniuge, i genitori o i figli (1 milione di euro per ognuno), oppure i fratelli o sorelle (100.000 euro per ognuno). Le restanti hanno pagato un'**imposta di successione** media di 10.250 euro, per un totale di circa **550 milioni** di euro.

Poiché però dei circa 70 miliardi di beni caduti in successione, quasi 40 miliardi sono rappresentanti da beni immobiliari (i restanti 30 sono formati per metà da aziende, azioni e obbligazioni e per metà da altri beni, quali ad esempio denaro, gioielli e opere d'arte), i circa 480.000 atti di successione hanno determinato anche un prelievo, a titolo di imposte **ipotecaria e catastale**, pari a circa **885 milioni** di euro, cioè più di una volta e mezzo quello che l'Erario incassa con quella che in teoria dovrebbe essere l'imposta principale della triste vicenda.

Ciò accade perché, numeri alla mano, il **98%** degli atti di successione (circa 470.000 su 480.000) comprende almeno un bene o diritto immobiliare e perché, al netto del caso in cui l'erede abbia i requisiti per poter beneficiare delle agevolazioni "prima casa", le imposte ipotecarie e catastali si applicano nella misura complessiva del 3% dei valori catastali degli immobili caduti in successione, senza applicazione di franchigia alcuna.

Il risultato di questo assetto normativo è che il **90%** di coloro che corrispondono le imposte in sede di successione crede che stia pagando un'imposta da cui è invece esente grazie alle franchigie per essa previste, mentre sta pagando imposte ipotecarie e catastali che col-

piscono nell'identica misura del 3% l'asse ereditario formato da un immobile di medio valore, come l'asse ereditario formato da cento immobili di pregio.

Conseguentemente, quando il contribuente medio sente parlare di aumenti dell'imposta sulle successioni, pensa ad aumenti di qualcosa che già attualmente lo vedrebbe, nel 98% dei casi, debitore di imposta, mentre si tratta di qualcosa che già oggi riguarda **meno del 10%** dei casi.

D'altro canto la colpa del legislatore è quella di fingere di ignorare (e, se non finge, perché effettivamente ignora, la colpa è ancor più grave) che un eventuale aumento dell'imposta che colpisce attualmente meno del 10% delle successioni dovrebbe servire a finanziare la trasformazione delle imposte ipotecarie e catastali da proporzionali al 3% a **fisse** nella misura di 200 euro ciascuna, come accade per i trasferimenti a titolo oneroso cui si applica l'imposta di registro in misura proporzionale.

Solo in questo modo si darebbe davvero luogo a una **ri-forma del prelievo fiscale**, dovuto in sede successoria, idonea ad assicurare una sostanziale esenzione da imposizione fino a un milione di euro per il coniuge e ciascun parente di primo grado in linea retta, a prescindere dal tipo di beni che concorrono a formare l'asse ereditario, con un'imposizione progressiva sulla sola parte eccedente che cresca progressivamente per scaglionare dall'attuale 4% (che, come si è visto, riguarda meno del 10% delle successioni) fino a una soglia massima dell'8-10% (che riguarderebbe circa l'1% delle successioni), sufficiente a finanziare l'eliminazione del 3% di imposte ipocatastali che colpiscono attualmente il 90% delle successioni "fintamente" esenti.

Un dibattito su questo, piuttosto che sull'istituzione dell'ennesimo bonus di spesa per questa o quella categoria di cittadini, potrebbe rivelarsi estremamente **interessante** e foriero delle necessarie convergenze politiche per non restare soltanto uno sterile atto di posizionamento politico.

Discutibile non poter applicare la pex con trasferimento all'estero di holding

Assonime mette in evidenza le argomentazioni contrarie alla posizione dell'Agenzia delle Entrate

/ Luca MIELE

Assonime, nella circolare n. 16 di ieri, auspica approfondimenti degli organi competenti in merito al tema del **trasferimento all'estero** di una **holding** e dell'aspirata mancata applicazione del regime di participation exemption. Il documento dell'Associazione trae spunto dal recente principio di diritto n. [10/2021](#) dell'Agenzia delle Entrate che si presta ad alcune considerazioni critiche.

Secondo l'Agenzia (si veda "[Trasferimento all'estero tassato in misura piena per le holding](#)" del 12 maggio), all'atto del trasferimento della propria sede in altro Stato **non è possibile** applicare la **pex** sulle plusvalenze relative a partecipazioni ricomprese nel compendio aziendale trasferito. Tale assunto trae origine dalla posizione espressa dalla medesima Agenzia nella circolare n. [6/2006](#), secondo cui le partecipazioni incluse in un'azienda oggetto di realizzo non beneficiano della pex in quanto la plusvalenza è determinata unitariamente.

Nel principio di diritto questo concetto è ulteriormente esplicitato laddove si dice: "la nozione di plusvalenza unitariamente intesa, da intendersi, evidentemente, non solo in termini di quantificazione della stessa come differenza tra il valore complessivo dei beni ed il costo fiscale complessivo dei medesimi, ma anche quale richiamo alla sostanziale unitarietà dell'oggetto del trasferimento che non consente una valorizzazione atomistica delle componenti dell'azienda, ancorché prevalenti".

Tale orientamento – che peraltro era stato disatteso in un precedente documento di prassi non pubblicato – sembrerebbe applicarsi tanto alle c.d. holding **dinamiche** tanto alle holding c.d. **miste**; il principio di diritto, infatti, non reca alcuna distinzione al riguardo.

Assonime considera fortemente discutibile siffatto orientamento dell'Agenzia e pone in evidenza le argomentazioni contrarie a tale posizione.

In primo luogo, viene ricordato che la finalità della pex è quella di **evitare** la **doppia imposizione** degli **utili** prodotti dalla società partecipata. Si tratta, quindi, di un istituto che, unitamente alla detassazione dei dividendi, concentra l'imposizione sulla società che produce il reddito, escludendo da imposizione in capo al socio le plusvalenze e i dividendi.

Si tratta di un istituto che costituisce un pilastro della c.d. riforma "Tremonti" del 2003 e "lascia perplessi il fatto che un principio di questa portata possa ritenersi operante in caso di cessione isolata di una partecipazione e sia posto invece nel nulla in caso di cessione combinata di una partecipazione e di un compendio

aziendale laddove... la plusvalenza relativa alla partecipazione sia oggettivamente determinabile".

La prima argomentazione prospettata da Assonime è quindi **"di sistema"**. Se la finalità della pex è quella di assoggettare a tassazione il reddito d'impresa al momento della sua produzione, le vicende relative alla partecipazione successive alla sua riallocazione all'estero dovrebbero essere tendenzialmente indifferenti per il Paese di provenienza.

In secondo luogo, l'Associazione osserva che la motivazione dell'Agenzia relativa alla determinazione unitaria della plusvalenza dovrebbe comunque cedere il passo all'esigenza di garantire un'**applicazione uniforme** della pex; in altre parole, un tassello fondamentale del sistema di coordinamento tra la fiscalità delle società partecipate e quella dei soci dovrebbe prevalere sul concetto di plusvalenza "unitariamente determinata" cui fanno riferimento gli [artt. 86 e 166](#) del TUIR. Fermo restando che deve essere possibile ricostruire la quota di plusvalenza riferibile alle partecipazioni pex.

Peraltro, l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate può "stimolare" **arbitraggi fiscali** sia nel caso di cessione di partecipazioni minusvalenti unitamente all'azienda, al fine di dedurre le relative minusvalenze, sia in caso di cessione separata delle partecipazioni plusvalenti con i requisiti pex, ancorché in tale seconda ipotesi il rischio sia quello dell'applicazione della norma antiabuso in quanto, in assenza di valide ragioni extrafiscali, potrebbe essere contestato l'aggiornamento del regime ordinario di tassazione delle plusvalenze.

Assonime, inoltre, sostiene che l'art. 166 del TUIR, anche nella nuova versione post DLgs. [142/2018](#), declina l'unitarietà della plusvalenza "contemperandola con gli istituti e i regimi relativi ai singoli cespiti del compendio aziendale che necessitavano di una loro autonoma applicazione". Ciò traspare nitidamente dal DM [2 luglio 2014](#), attuativo della precedente disciplina di **exit tax** (art. 1, comma 5), che si riferiva alla plusvalenza relativa a ciascun cespite trasferito in relazione al regime opzionale di sospensione della tassazione, oggi non più esistente ma comunque indicativo di un principio generale di determinazione autonoma delle singole componenti.

Principio di diritto n. 10/2021 comunque non applicabile a holding statiche

Infine, anche secondo Assonime, il principio di diritto n. 10/2021 non dovrebbe comunque trovare applicazione in presenza delle c.d. holding statiche, cioè di puro

godimento, in quanto nella fattispecie occorre valorizzare la circostanza che tali entità non detengono un'azienda secondo la nozione dell'[art. 2555](#) c.c. Peraltro, in questo caso, l'art. 166 del TUIR determina la plusvalenza sulla base del **valore di mercato** così come

determinato con le metodologie del *transfer price*; valore di mercato che, in caso di holding statica, si identifica con il valore di ciascuna partecipazione e quindi la plusvalenza complessiva non è altro che la sommatoria delle singole plusvalenze che ne derivano.

Residenza e forma giuridica irrilevanti per l'esenzione dei dividendi pagati a OICR Ue

La disciplina di riferimento resta però confliggente con il diritto europeo

/ Paolo ARGINELLI e Mario TENORE

La nuova disciplina di **esenzione** da ritenuta dei dividendi di fonte italiana corrisposti a decorrere dal 1° gennaio 2021 a OICR istituiti negli Stati membri dell'Unione europea o aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo ([art. 27](#), comma 3 del DPR 600/73) continua a presentare aspetti di incertezza. Essa subordina l'esenzione in parola al soddisfacimento delle seguenti **condizioni**:

- conformità degli OICR di diritto estero alla direttiva [2009/65/Ce](#) (c.d. "Direttiva OICVM"), o, in alternativa, assoggettamento del gestore a forme di vigilanza ai sensi della direttiva [2011/61/Ue](#) (c.d. "Direttiva GEFIA");
- istituzione degli OICR in Stati Ue o See che consentano un adeguato scambio di informazioni – ossia, a oggi, tutti gli Stati See.

La disposizione, dunque, **non** menziona alcun requisito specifico di **forma giuridica** o di **residenza** fiscale, che debba essere soddisfatto in capo all'OICR ai fini dell'esenzione.

Il tema è stato oggetto della recente risposta a interpello n. [327/2021](#), la quale ha ad oggetto l'interpretazione della suddetta disposizione e, in particolare, la necessità di ricavarne una norma che includa – in via implicita – il requisito della residenza fiscale nello Stato di istituzione. L'Agenzia ha, in merito, rilevato che, ai fini della non applicazione della ritenuta, **non è necessario** il soddisfacimento di "alcun requisito in merito alla forma giuridica e allo status fiscale" degli OICR negli Stati in cui sono istituiti.

Detta ricostruzione ermeneutica è senz'altro **corretta**, non solo in ragione del chiaro tenore letterale della disposizione, la quale non menziona tali requisiti, ma anche in ossequio ad argomenti interpretativi sistematici e teleologici.

Con riferimento ai primi, è sufficiente notare come l'ulteriore esenzione disciplinata dall'[art. 27](#), comma 3-ter del DPR 600/73 è **espressamente subordinata** alla residenza (fiscale) dei percettori dei dividendi di fonte italiana in Stati Ue o See. Parimenti, l'esenzione disciplinata dalla disposizione di recepimento dell'[art. 5](#) della direttiva 2011/96/Ue (c.d. "madre-figlia") impone il requisito della residenza fiscale in altro Stato membro dell'Unione ai fini dell'esenzione da ritenuta.

Con riferimento all'argomento teleologico, la disciplina in commento è stata introdotta al fine di adeguare l'ordinamento italiano agli obblighi imposti dal sovraordinato **ordinamento unionale** e, in particolare, dagli [artt. 63](#) e seguenti del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea in materia di libera circolazione dei capitali. In questo senso, la disciplina italiana era

stata oggetto di una procedura di **infrazione** mossa dalla Commissione europea in ragione del trattamento discriminatorio cui erano soggetti i dividendi di fonte italiana corrisposti a OICR istituiti in Stati Ue (tassati) rispetto a quelli distribuiti a OICR istituiti in Italia (esenti ai sensi dell'[art. 73](#), comma 5-*quinq*ues del TUIR). La disciplina in oggetto deve quindi essere interpretata in conformità al diritto unionale, di modo che la norma che se ne ricavi possa concretamente garantire la parità di trattamento tra OICR Ue/See e OICR italiani, alla luce della pertinente giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea.

La Corte, in merito, ha ripetutamente affermato il principio secondo cui la **comparabilità** tra OICR istituiti in Stati membri diversi deve essere valutata tenendo conto della finalità perseguita dalla rilevante disciplina fiscale (si veda, da ultimo, la sentenza del 29 aprile 2021 relativa alla causa [C-480/19](#)), consistente, in questo caso, nell'obiettivo di eliminare la doppia imposizione dei dividendi – potenzialmente derivante dalla interposizione di un OICR direttamente o indirettamente regolamentato e soggetto a vigilanza – da attuarsi attraverso l'imposizione dei frutti solo al momento della monetizzazione da parte degli investitori.

In questa prospettiva, la forma giuridica e la residenza fiscale dell'OICR appaiono del tutto **irrilevanti**, essendo sufficiente verificare la finalità istituzionale dello stesso, nonché le caratteristiche essenziali per il conseguimento di tale finalità, *in primis* la disciplina regolamentare applicabile all'OICR o al gestore. Tale interpretazione, peraltro, è l'unica che, in quanto "conforme" alla consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia, garantisce l'eliminazione (a partire dal 2021) della menzionata violazione del diritto unionale, giuridicamente sovraordinato nella gerarchia delle fonti e oggetto di espressa tutela costituzionale ([artt. 11](#) e [117](#)).

Dalla dimostrata esigenza di conformarsi al diritto dell'Unione discendono quali corollari, in primo luogo, la necessaria estensione dell'esenzione ai dividendi distribuiti **prima del 2021** e, in secondo luogo, la parimenti necessaria estensione del regime di esenzione agli organismi di investimento collettivo istituiti in **Stati terzi collaborativi** (*white list*) che presentino le caratteristiche proprie degli OICR italiani, ai sensi dalla disciplina regolamentare (TUF), e che siano sottoposti direttamente o indirettamente (ossia in capo ai gestori) a forme di vigilanza prudenziale.

Diversamente, il criterio dell'istituzione nei soli Stati dell'Unione rappresenterebbe un profilo di discriminazione illegittimo.

Contagi da coronavirus in calo nei dati INAIL

L'Istituto assicuratore, in attesa dei vaccini in azienda, ha reso noti i dati relativi ai casi di COVID-19 di possibile origine lavorativa

/ Fabrizio VAZIO

Il consueto report mensile circa i dati sui casi di coronavirus di origine lavorativa evidenzia una tendenza ormai consolidata a livello nazionale, ovvero il **calo** nei casi di COVID-19.

In particolare, l'aumento nel mese di **aprile** è pari a 6.276 casi, ma soltanto 2.199 sono attribuiti effettivamente a questo mese, mentre i restanti afferiscono ai mesi precedenti in conseguenza del consolidamento dei dati, dovuto anche a denunce successive all'evento.

Interessante è il dato relativo alla contrazione dei casi nel **settore sanitario**, che percentualmente negli ultimi tre mesi scende sotto la soglia del 55% dei casi codificati.

Ovviamente, tale calo è dovuto in buona parte ai vaccini, che hanno coinvolto *in primis* gli appartenenti a tale settore.

Di notevole interesse è la possibilità di **incrociare** i dati relativi ai settori in cui vi sono più contagi rispetto a quelli nei quali partirà la vaccinazione nelle aziende secondo il "[Documento](#) tecnico operativo per l'avvio delle vaccinazioni in attuazione delle indicazioni ad interim per la vaccinazione anti-SARS-COV-2/COVID-19 nei luoghi di lavoro approvate dalla Conferenza delle Regioni e delle Province Autonome l'8 aprile 2021" pubblicato sul sito dell'Istituto assicuratore.

Tale documento suddivide i luoghi di lavoro in **tre classi** di priorità con riferimento alla vaccinazione in azienda.

In particolare, il settore maggiormente coinvolto nel coronavirus di origine lavorativa è ovviamente quello della **sanità** e assistenza sociale. Esso è ricompreso nel primo elenco di datori di lavoro presso i quali inizierà la vaccinazione, ma di fatto è già stato sostanzialmente vaccinato.

Altro settore a rischio è quello dell'**amministrazione pubblica**, mentre tra i settori di rilievo vi sono, fra l'altro, pulizie, vigilanza, trasporto e magazzinaggio nonché anche i servizi di alloggio e ristorazione e il commercio.

Si tratta di settori che sono ricompresi nel primo o, al più, nel secondo elenco riferito alle classi di priorità per la vaccinazione nei luoghi di lavoro.

A tal fine, va tenuto presente che nel primo elenco la gran maggioranza dei soggetti appartiene a settori nei quali la vaccinazione è già stata portata quasi a termi-

ne: non si tratta solo del settore sanitario, ma anche del **personale scolastico** e in misura minore dell'amministrazione pubblica.

Le ulteriori indicazioni provenienti dal report di aprile confermano tendenze ormai stabilizzate:

- più dei due terzi dei contagi interessa le **donne**;
- con riferimento alla classe d'età dei contagiati, l'assoluta prevalenza è in quella **da 50 a 64 anni** con il 42,4%, ma significativo è anche il dato riferito alla fascia da 35 a 49 anni con il 36,7%.

La percentuale di contagiati **superiore a 64 anni** è pari unicamente al 2%, ma ovviamente tale dato (riferito, lo si ricorda, alle denunce di infortunio da COVID-19 occorse con eziologia lavorativa) risente del fatto che in questa fascia d'età le persone ancora in attività di lavoro sono numericamente ridotte.

Nei casi mortali (pari a 600) prevalgono nettamente gli uomini (83,5%).

Rilevante il numero dei decessi nel settore trasporto e magazzinaggio

Si conferma un dato, peraltro sostanzialmente scontato, riferito al fatto che i **deceduti** da COVID-19 hanno un'età piuttosto anziana: infatti il più rilevante numero di 600 morti attribuiti a coronavirus di origine lavorativa ha un'incidenza solo dello 0,5% rispetto al complesso dei deceduti nazionali da COVID-19 comunicati dall'Istituto superiore della sanità alla stessa data (pari a 120.807).

Ciò è attestato anche da un dato afferente proprio i casi mortali di origine lavorativa: quasi il 20% è oltre i 64 anni benché, come si è detto, solo il 2% sia la percentuale riferita ai contagiati in tale fascia di età, mentre sotto i 49 anni vi è solo l'8% dei casi mortali.

La maggior parte dei decessi (58,2%) è avvenuta nel trimestre marzo-maggio 2020, ma ben il 30% è intervenuto nella c.d. seconda ondata (da novembre 2020 a gennaio 2021).

Anche con riferimento ai casi mortali, il settore della sanità prevale, ma registra solo il 26% dei decessi codificati, mentre assai rilevante è il numero dei morti nel **settore trasporto e magazzinaggio** (13,3%), nel manifatturiero (11,5%) e nell'amministrazione pubblica con quasi il 10%.

Controllo di fattibilità nel concordato liquidatorio esteso ai crediti chirografari

Il giudice deve verificare la funzionalità del piano rispetto al raggiungimento di un risultato che include il soddisfacimento del 20% dei chirografari

/ Antonio NICOTRA

Il giudizio di **fattibilità** del concordato preventivo si realizza attraverso un parametro – unico nelle diverse fasi di ammissibilità, revoca e omologazione in cui si articola la procedura – consistente nella verifica dell'effettiva realizzabilità della **causa concreta**: quest'ultima è intesa come obiettivo specifico perseguito dal procedimento, ma è priva di contenuto fisso e predeterminabile e dipende dal tipo di proposta formulata, pur essendo rivolta, da un lato, al superamento della situazione di crisi e, dall'altro, ad assicurare un soddisfacimento, anche se parziale, dei creditori (Cass. SS.UU. n. [1521/2013](#)).

Il sindacato del giudice sulla fattibilità giuridica (intesa come verifica della non incompatibilità del piano con norme inderogabili) non incontra particolari limiti, mentre il controllo sulla fattibilità **economica** (intesa come realizzabilità nei fatti del piano) può essere svolto nei **limiti** della verifica della sussistenza o meno di un'assoluta, manifesta inettitudine del piano a raggiungere gli obbiettivi prefissati, individuabile, caso per caso, in riferimento alle modalità indicate dal proponente per superare la crisi e in ragione della – sia pur minimale – soddisfazione dei creditori chirografari in un tempo ragionevole, fermo il controllo di completezza e correttezza dei dati informativi forniti dal debitore ai creditori, ai fini della consapevole espressione del loro voto (Cass. n. [11497/2014](#)).

Ferma la distinzione tra fattibilità economica e giuridica, la giurisprudenza ha rimarcato come un controllo sulla **fattibilità** economica del concordato non possa escludersi a priori. La verifica di fattibilità, correlata al controllo della causa concreta del concordato, comprende anche un giudizio di **idoneità** dell'assetto di interessi ipotizzato dal proponente in rapporto ai fini pratici che il concordato persegue.

Il controllo circa l'effettiva realizzabilità della causa concreta non può predicarsi "se non attraverso l'estensione al di là del mero riscontro di legalità degli atti in cui la procedura si articola, e al di là di quanto attestato da un generico riferimento all'attuabilità del programma". Non è quindi corretta una netta **separazione** tra controllo di fattibilità giuridica astratta (sempre consentito) e controllo di fattibilità economica (sempre vietato; Cass. n. [9061/2017](#)).

Il giudice è tenuto a una verifica **diretta** del presupposto di fattibilità del piano per ammettere il debitore al concordato e la distinzione di cui sopra consente di chiarire che il sindacato sulla fattibilità giuridica non

incontra limiti, laddove il controllo sulla fattibilità economica – intesa come realizzabilità nei fatti del piano – può essere svolto nei limiti nella verifica della sussistenza o meno di una **manifesta inettitudine** del piano a raggiungere, in concreto, gli obiettivi prefissati.

Resta riservata ai creditori, invece, la valutazione di **convenienza** di una proposta plausibile, rispetto all'alternativa fallimentare, oltre che la specifica realizzabilità della singola percentuale di soddisfazione per ciascuno di essi, mentre è sempre sindacabile in sede giurisdizionale la proposta concordataria ove totalmente implausibile.

Su tale posizione si attesta anche la recente giurisprudenza, che ha ribadito come il giudice non possa essere privato del potere di controllare la fattibilità economica del concordato, così che il debitore non è ammesso alla procedura ove il piano sia implausibile (Cass. nn. [4790/2018](#) e [23315/2018](#)), ossia irrealizzabile (Cass. n. [5825/2018](#)).

A norma dell'[art. 160](#) comma 4 del RD 267/42, la proposta di concordato **liquidatorio** deve assicurare il pagamento di almeno il 20% dell'ammontare dei crediti chirografari.

La Cassazione 17 maggio 2021 n. [13224](#), nel solco della recente giurisprudenza (Cass. n. [11522/2020](#)), ha chiarito che tale disposizione non contraddice i principi giurisprudenziali, ma introduce un requisito **ulteriore** di validità della proposta, al cui **riscontro** il giudice deve procedere in sede di ammissione alla procedura.

La previsione normativa definisce l'ambito del controllo di fattibilità demandato al giudice, imponendo a quest'ultimo di verificare la **funzionalità** del piano rispetto al raggiungimento di un risultato che include il soddisfacimento dei creditori in chirografo nell'indicata percentuale; la norma, quindi, arricchisce di contenuto la nozione di causa concreta del concordato (secondo Cass. n. 11522/2020, il giudice deve accertare, ai fini dell'ammissione del debitore alla procedura, l'esistenza di ragionevoli **probabilità** di realizzazione dell'obiettivo minimo indicato dal legislatore).

Il sindacato giurisdizionale non può ritenersi circoscritto al semplice riscontro della previsione consistente nell'assicurare "il pagamento di almeno il venti per cento dell'ammontare dei crediti chirografari": fuori dall'ipotesi del concordato con continuità aziendale, il giudice deve verificare se la proposta non sia **irrealizzabile**, in quanto inidonea a soddisfare i crediti in chirografo in misura almeno pari a tale valore.

L'udienza dopo il processo interrotto va comunicata dalla segreteria

La riassunzione avviene con istanza di trattazione al presidente della sezione

/ **Francesco BRANDI**

Spetta alla **segreteria della commissione** tributaria e non alle parti comunicare l'ordinanza con la quale è stata fissata l'udienza per la prosecuzione del processo interrotto.

Lo ha stabilito la Cassazione che, con l'ordinanza n. [11661](#) del 4 maggio 2021, ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate.

La Provinciale aveva accolto il ricorso di una società contro la [cartella di pagamento](#) con la quale, in relazione a un anno d'imposta, il Fisco aveva recuperato a tassazione un credito IVA ritenuto inesistente.

In pendenza del giudizio di appello si verificava l'interruzione del giudizio per la **cancellazione della società** dal Registro delle imprese.

L'Agenzia delle Entrate presentava istanza di riassunzione del processo interrotto: non avendo ricevuto nessuna comunicazione al riguardo, aveva ribadito la richiesta di fissazione di udienza. Tale udienza, ritenuta dalla Commissione tributaria tardiva, era stata rinviata a tempo indeterminato. Dopo di che, la C.T. Reg., verificata la tempestività della presentazione dell'istanza di **fissazione dell'udienza**, aveva disposto a carico dell'Agenzia la notifica dell'istanza e dell'ordinanza ai soggetti nei cui confronti il processo doveva proseguire, dando termine per la costituzione ai soggetti destinatari della notifica.

Con la sentenza la C.T. Reg. aveva affermato che all'udienza pubblica il contribuente era assente perché l'Ufficio non aveva ottemperato all'ordinanza, non avendo notificato l'ordinanza ai soggetti nei cui confronti desiderava che il processo fosse proseguito. Pertanto, questo dava adito alla **manca di interesse** per il proseguimento del giudizio, tanto da dichiararne l'estinzione.

L'Agenzia delle Entrate, col ricorso in Cassazione, aveva denunciato il fatto che la C.T. Reg. non aveva considerato che nel processo tributario, anche in caso di ripresa del giudizio interrotto o sospeso, spetta alla segreteria della Commissione tributaria – e non alla parte – di dare comunicazione alle parti della data di trattazione.

Per i giudici di legittimità il ricorso è fondato ricordando che nel processo tributario, ai fini della tempestiva prosecuzione del giudizio interrotto, assume rilevanza la **data di deposito** dell'istanza di fissazione dell'udienza, gravando gli oneri successivi sulla segreteria della commissione tributaria, sicché non può essere dichiarata l'estinzione del processo ove la parte istante non abbia provveduto, entro il termine assegnato, a notificare alla controparte il decreto di fissazione dell'udienza (*cfr.* Cass. n. [25363/2018](#)).

Non può essere dichiarata l'estinzione del giudizio

Ma non è tutto: "In tema di contenzioso tributario, la riassunzione della controversia interrotta avviene con la mera presentazione dell'istanza di trattazione al presidente della sezione, da effettuarsi nel termine di **sei mesi** dal provvedimento che dichiara l'interruzione, spettando alla segreteria della commissione tributaria l'onere di comunicare alle parti la data della nuova udienza (*cfr.* Cass. n. [12672/2015](#)).

La C.T. Reg. non si era attenuta a tale principio dichiarando l'[estinzione del giudizio](#) per la mancata notifica da parte dell'ufficio dell'ordinanza di fissazione dell'udienza di prosecuzione, trattandosi di **onere** che invece grava sulla segreteria della Commissione tributaria.

Oltre all'imposta di successione non dimentichiamo il sistema dell'IMU

Gentile Redazione, condivido le riflessioni del collega Zanetti in materia di imposta sulle **successioni**, sulla **dicotomia** evidente tra ciò che occorre al Paese e la patina ideologica delle vane dissertazioni (si veda "[Sull'imposta sulle successioni un dibattito intriso di ideologia](#)" del 22 maggio 2021).

Mi permetto di ricordare, oltre a quanto affermato dall'illustre collega, che oltre alla revisione *inter alia* dell'imposta di successione, tutti dimenticano l'aberrante **sistema dell'IMU**: ricordiamo che sino a qualche anno fa i Comuni non avevano accesso alle risultanze catastali e oggi, nell'epoca della telematica, ci costringono a un'autoliquidazione borbonica degna di tempi trapassati.

Oltre al fattore procedimentale, però, mi piace allinearvi alle riflessioni di Zanetti sull'argomento dell'esproprio: ci rendiamo conto che un'IMU al 10,6 per mille fa sì che in 25 anni (l'orizzonte temporale di una generazione) lo Stato (maiuscolo per rispetto formale, ma non lo meriterebbe) ci ha prelevato **un quarto di casa**?

Sì, certo, del valore catastale. Ma non tutti abitano in Quadrilatero, dove il valore catastale è molto più basso del valore di mercato.

Forse è arrivato il momento di dire "basta". O no?

Alessandro Cerati

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano

Salta la proroga del blocco dei licenziamenti nel decreto Sostegni-bis

Niente proroga del blocco dei licenziamenti ad agosto, ma **cassa scontata** fino alla fine dell'anno per la grande industria: nonostante il muro dei sindacati e i distinguo all'interno dello stesso Esecutivo, sarebbe questa la "mediazione" trovata per il decreto "Sostegni-bis".

La conseguenza è una **correzione** delle norme del decreto contenente misure urgenti connesse all'emergenza da COVID-19, per le imprese, il lavoro, i giovani, la salute e i servizi territoriali, approvato giovedì scorso in Consiglio dei Ministri e che ora risulta tra gli **atti firmati** dal Presidente Mattarella, dopo aver sciolto il nodo dei 165 milioni di coperture da individuare in extremis. Al momento della chiusura del quotidiano non risulta ancora pubblicata la Gazzetta Ufficiale, che po-

trebbe comprendere il DL.

Salta quindi la proroga al 28 agosto del divieto di licenziare per chi abbia preso la cassa COVID-19 fino a giugno, come previsto in una prima bozza del decreto. Da Bruxelles, il Presidente del Consiglio Draghi ha chiuso la questione lavoro-licenziamenti sottolineando che la mediazione "è un **miglioramento** considerevole sia di un superamento puro e semplice del blocco sia del suo mantenimento tout court. L'intervento che abbiamo previsto è in linea con tutti gli altri Paesi Ue ed è garantire la **CIG gratuita** anche **dopo il 1° luglio** in cambio dell'impegno di **non licenziare**". Si tratta, ha aggiunto, di "un forte incentivo" a non licenziare anche se "il divieto assoluto", a partire da luglio, non ci sarà più.

Presunzione di residenza anche per l'italiano emigrato dall'Argentina alla Svizzera

L'art. 2 comma 2-bis del TUIR, che prevede una **presunzione relativa** (superabile con la prova contraria) di residenza fiscale in Italia, per i soggetti cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Paesi a fiscalità privilegiata, trova applicazione anche per il soggetto, cittadino italiano trasferitosi da decenni in Argentina (sua terra natia), che sia poi emigrato in Svizzera. Lo afferma la Corte di Cassazione con l'ordinanza n. [14240](#), depositata ieri.

Nel caso di specie, le parti ritenevano che la presunzione di residenza in Italia, dettata dall'art. 2 comma 2-bis del TUIR per i soggetti trasferiti in paesi a **fiscalità privilegiata**, non potesse applicarsi, in quanto il soggetto non era neppure transitato in Italia, ma si era da ultimo trasferito dall'Argentina in Svizzera.

La Cassazione, tuttavia, **smentisce** questa impostazione e rileva come il campo di applicazione della norma non sia definito in termini oggettivi, ossia considerando il tipo di trasferimento realizzato, bensì in termini soggettivi, individuando

il soggetto interessato, rappresentato dal cittadino italiano che, essendo stato iscritto nell'Anagrafe della popolazione residente, se ne sia poi cancellato e si sia trasferito in un paese a fiscalità privilegiata, senza operare ulteriori distinzioni.

Pertanto, nel caso di specie, la presunzione poteva trovare applicazione anche se il soggetto in questione si era materialmente trasferito dall'Argentina in Svizzera, ma era stato a suo tempo iscritto tra la popolazione residente in Italia.

Pur avendo ritenuto infondato questo motivo di ricorso, la Corte di Cassazione accoglie il ricorso del contribuente avverso la sentenza della C.T. Reg. che lo aveva ritenuto residente in Italia in relazione all'anno d'imposta 2004, rilevando, tra il resto, che il giudice del merito avrebbe in ogni caso dovuto considerare la Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Svizzera, in quanto essa è **norma sovraordinata** a quelle dell'ordinamento nazionale e prevale su di esse (anche nel caso di trasferimento in Paesi a fiscalità privilegiata).

Contributi a fondo perduto "centri storici turistici" anche per il servizio tour

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello n. [373](#) di ieri, ha fornito ulteriori chiarimenti in merito all'ambito applicativo del contributo a fondo perduto per i **"centri storici turistici"**, disciplinato dall'art. 59 del DL 104/2020.

Per i soggetti che svolgono autoservizi di trasporto pubblico non di linea (es. taxi e **noleggio con conducente**), l'ambito territoriale di esercizio dell'attività è riferito all'intero territorio dei suddetti Comuni (non solo "centri storici").

Con la risposta a interpello n. [588/2020](#), è stato chiarito che per i soggetti esercenti attività di noleggio con conducente con autorizzazione rilasciata da un **Comune diverso** da quelli di cui all'art. 59 comma 1 del DL 104/2020, rilevano esclusivamente le prestazioni di trasporto in cui il luogo di preleva-

mento o di arrivo coincide con il territorio del Comune ad alta densità turistica straniera.

L'Agenzia delle Entrate, nel presupposto che il soggetto svolga l'attività di trasporto con noleggio di autovetture con conducente (codice attività ATECO 493220) con autorizzazione rilasciata da un comune diverso da quelli di cui al comma 1, lettere a) e b) dell'art. 59, in linea con quanto chiarito nella risposta a interpello n. [588/2020](#), ritiene che il soggetto possa accedere al contributo indicando l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi relativi all'attività svolta come **"servizio tour"** realizzata nell'intero territorio dei comuni capoluogo di provincia e capoluogo di città metropolitana, se coincidenti con il luogo di prelevamento o di arrivo dei clienti.

Patent box in caso di perdite sul marchio storico aziendale

Con la risposta n. [374](#) di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha fornito indicazioni in merito al **Patent box** in caso di perdite legate all'utilizzo di un marchio storico aziendale.

Richiamando i chiarimenti già forniti nell'ambito delle circ. n. [36/2015](#) (§ 2) e n. [11/2016](#) (§ 12), l'Agenzia delle Entrate afferma che nel caso di specie i costi descritti risultano inclusi, in linea di principio, tra i costi, diretti e indiretti, relativi alle atti-

vità connesse alla creazione, allo sviluppo, al mantenimento e/o al miglioramento degli IP, con la conseguenza che anche in relazione alla fattispecie qui in esame (vale a dire i "marchi storici"), l'impresa che nel periodo d'imposta 2015 verifica che lo sfruttamento economico del bene immateriale genera una perdita, **rinvia** gli effetti positivi dell'opzione agli esercizi in cui lo stesso bene sarà produttivo di reddito.

OICR esclusi dalle detrazioni "edilizie"

Gli organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) mobiliari ed immobiliari non possono beneficiare delle detrazioni "edilizie" (ecobonus, bonus facciate nello specifico) in quanto non sono soggetti alle **imposte sui redditi**.

Lo chiarisce la risposta ad interpello n. [372](#) di ieri, 25 maggio 2021.

In generale, secondo l'Agenzia delle Entrate la detrazione fiscale spettante per gli interventi edilizi "non spetta ai soggetti che non possiedono redditi imponibili" (circ. 8 agosto 2020 n. [24](#), § 1.2).

Il documento di prassi afferma che gli OICR "pur rientrando nel novero di coloro che sono **soggetti all'IRPE** ai sensi

dell'[articolo 73](#), comma 1, lettera c), del TUIR, non sono tuttavia soggetti alle imposte sui redditi ed all'imposta regionale sulle attività produttive in base al combinato disposto degli [articoli 6](#), comma 1, del decreto legge del 25 settembre 2001, n. 351, e [73](#), comma 5-*quinquies*, del TUIR".

Non rileva, peraltro, la circostanza che la società sia soggetto IRAP e soggetto passivo IVA.

Di conseguenza, afferma l'Agenzia, detti soggetti non possono beneficiare delle detrazioni "edilizie" e non possono optare per la **cessione/sconto** sul corrispettivo ai sensi dell'[art. 121](#) del DL 34/2020.

Fuori campo IVA i contributi erogati in forza di un avviso pubblico

Le somme percepite da una **società cooperativa** per la realizzazione di un progetto finanziato a valere sul Fondo europeo asilo migrazione e integrazione (FAMI) rappresentano mere movimentazioni di denaro e, pertanto, sono escluse dall'ambito di applicazione dell'IVA. Il chiarimento è fornito dalle Entrate nella risposta a interpello n. [375](#) di ieri.

Nel caso di specie, infatti, l'Agenzia delle Entrate ha rilevato che l'erogazione delle predette somme trova la propria fonte normativa nel decreto del Ministero dell'Interno 21 gennaio 2019 n. 664 ed è disciplinata, inoltre, dalla determinazione del Comune interessato (**partner capofila** del progetto) e dalla convenzione di sovvenzione FAMI. Da queste fonti è derivato un procedimento amministrativo avviato ai sensi dell'[art.](#)

[12](#) della L. 241/90 caratterizzato dall'emanazione di avvisi pubblici da parte del Ministero competente e del Comune.

Di conseguenza, l'Agenzia ha osservato che le predette elargizioni sembrano dirette "a finanziare lo svolgimento di un'attività di **interesse generale**, a beneficio di soggetti meritevoli di attenzione sociale e non a vantaggio diretto ed esclusivo della pubblica amministrazione erogante".

In conformità con i chiarimenti forniti dalla prassi amministrativa precedente (circ. Agenzia delle Entrate nn. [34/2013](#) e [20/2015](#)), quindi, le somme percepite dalla società cooperativa sono da considerare **escluse** dal campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'[art. 2](#) comma 3 lett. a) del DPR 633/72, in quanto mere movimentazioni di denaro.