

Martedì 25 maggio 2021

IL CASO DEL GIORNO

Rivalutazione in bilancio con l'espropriazione dell'immobile ipotecato

/ Silvia LATORRACA

Soprattutto in momenti di crisi economica, l'impresa creditrice può avere interesse, per ridurre l'esposizione al rischio di credito e incrementare la **liquidità**, a cedere il credito ad un soggetto [...]

PAGINA 2

IL PUNTO OPERAZIONI STRAORDINARIE

Cessioni di partecipazioni alla prova della congruità del corrispettivo

/ Enrico ZANETTI

La **cessione di partecipazioni** societarie comporta l'emersione di plusvalenze imponibili come redditi diversi di natura finanziaria (se la cessione avviene al di fuori dell'esercizio di attività di [...])

PAGINA 12

FISCO

Cessione del credito per il superbonus esente IVA e da obbligo di registrazione

Possibile formalizzare la cessione con scrittura privata autenticata non soggetta a imposta di registro

/ Emanuele GRECO e Anita MAURO

Con la risposta ad interpello n. 369 pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito il trattamento da riservare – ai fini IVA e dell'imposta di registro – all'atto con il quale il beneficiario di una "detrazione edilizia" (ad es. superbonus del 110% di cui all'art. 119 del DL 34/2020, ecobonus e sismabonus di cui rispettivamente all'art. 14 del DL 63/2013 e all'art. 16 del DL 63/2013 ecc.) procede alla **cessione del credito** nei confronti di altri soggetti, esercitando la relativa opzione in conformità a quanto previsto dall'art. 121 del DL 34/2020.

In merito al trattamento IVA della cessione del credito, l'Amministrazione finanziaria precisa che rientrano tra le **prestazioni di servizi** rilevanti ai fini del tributo, se effettuate dietro corrispettivo, "i prestiti di denaro (...), comprese le operazioni finanziarie mediante la negoziazione, anche a titolo di cessione pro-soluto, di crediti, cambiali o assegni" (art. 3 comma 2 n. 3 del DPR 633/72).

Qualora rientranti nel campo di applicazione dell'imposta, l'art. 10 comma 1 n. 1 del DPR 633/72 prevede il regime di esenzione, tra l'altro, per "le prestazioni di servizi concernenti la concessione e la negoziazione di crediti, la gestione degli stessi da parte dei concedenti e le operazioni di finanziamento".

Come già chiarito dalla stessa Agenzia delle Entrate, ogniquale volta l'operazione di cessione del credito possiede finalità di **finanziamento**, la prestazione rientra tra quelle esenti da IVA (cfr. ris. n. 139/2004 e ris. n. 32/2011).

Fermo restando che il regime IVA da attribuire a ciascuna operazione dipende dalle pattuizioni stabilite dalle parti, nel caso oggetto della risposta a interpello, l'Agenzia delle Entrate ritiene che la cessione dei crediti d'imposta riferiti alle detrazioni edilizie (ecobonus e sismabonus di cui rispettivamente all'art. 14 del DL 63/2013 e all'art. 16 del DL 63/2013), se effettuata dietro corrispettivo, [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Valore massimo della rivalutazione con attenzione a un corretto ammortamento

Prorogati gli obblighi di segnalazione dei creditori pubblici qualificati

Il passaggio del Comune in zona sismica agevolata apre al sismabonus acquisti

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Anche per il 2021 beni e servizi ai dipendenti non tassati fino a 516,46 euro

/ Pamela ALBERTI

L'art. 6-*quinquies* del DL 41/2021 conv. L. 69/2021 proroga per tutto il 2021 l'incremento a **516,46 euro** della soglia prevista dall'art. 51 comma 3 del TUIR per la non [...]

PAGINA 5

Rivalutazione in bilancio con l'espropriazione dell'immobile ipotecato

In caso di acquisto del credito da terzi, il valore di mercato dell'immobile potrebbe essere superiore al costo di acquisto del credito

/ Silvia LATORRACA

Soprattutto in momenti di crisi economica, l'impresa creditrice può avere interesse, per ridurre l'esposizione al rischio di credito e incrementare la **liquidità**, a cedere il credito ad un soggetto specializzato nella gestione e nell'incasso di crediti (es. società di factoring) oppure ad un soggetto terzo.

In riferimento ai soggetti che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile, l'OIC [15](#) stabilisce, quale regola generale, che i crediti non valutati al costo ammortizzato e non soggetti ad attualizzazione sono rilevati inizialmente al loro **valore nominale**, cioè l'ammontare, definito contrattualmente, che si ha diritto di esigere.

Tuttavia, laddove il credito sia acquistato per un corrispettivo inferiore al valore nominale (come accade spesso, per esempio, nel caso delle cessioni pro soluto, ovvero quando il cedente non risponde della solvenza del debitore, ma si rende soltanto garante dell'esistenza del credito), il criterio base di valutazione al costo, inteso come complesso degli oneri che un'impresa effettivamente sostiene per procurarsi un dato bene, implica che il credito debba essere rilevato dal cessionario per un valore pari al **corrispettivo di acquisto**.

Al momento dell'eventuale incasso del credito acquistato, il cessionario dovrà rilevare, in dare, la movimentazione finanziaria (entrata di banca) e dovrà stornare, in avere, il credito. Nell'ipotesi in cui il debitore provveda a rimborsare l'intero valore nominale del credito, il cessionario dovrà rilevare una **sopravvenienza attiva**, pari alla differenza tra il valore di iscrizione del credito e l'importo incassato (valore nominale).

Un'ipotesi del tutto peculiare si realizza nel caso in cui il credito acquistato sia assistito da garanzia.

I principi contabili disciplinano tale fattispecie soltanto in riferimento all'eventuale svalutazione. In particolare, il documento OIC 15 stabilisce che l'**accantonamento** al fondo svalutazione crediti tiene conto, per quelli assistiti da garanzia (es. pegno, ipoteca), degli effetti relativi all'escussione della garanzia.

Nel caso in cui il debitore si riveli insolvente, a seguito dell'escussione, la società acquirente potrebbe realizzare un importo superiore rispetto al costo di acquisto del credito. Il problema si pone, in modo particolare, in caso di crediti assistiti da garanzia reale su un immobile, quale un'ipoteca, in quanto, a seguito dell'escussione, l'impresa potrebbe (anziché percepire una somma di denaro) acquisire la proprietà di un bene, il cui **valore di mercato** (eventualmente documentato tramite perizia) potrebbe risultare superiore rispetto al co-

sto di acquisto del credito.

In prima battuta, si potrebbe essere indotti a rilevare l'immobile al valore di mercato, così come previsto dall'OIC 16 in caso di **immobilizzazioni** acquisite a titolo gratuito. In tale fattispecie, la contropartita contabile costituisce una plusvalenza di natura non finanziaria e deve essere rilevata a Conto economico alla voce "A.5 - Altri ricavi e proventi".

A ben vedere, però, l'escussione della garanzia su immobili non pare assimilabile, dal punto di vista sostanziale, all'acquisizione a titolo gratuito. Nel caso dell'ipoteca, infatti, la società ha sostenuto un costo di acquisto, ancorché inferiore al valore di mercato.

Per altra via, la finalità della rappresentazione veritiera e corretta potrebbe indurre a rilevare l'immobile al valore di mercato dopo una prima capitalizzazione al costo. Nella specie, sembrerebbero, infatti, riscontrabili i **casi eccezionali** che consentono la rivalutazione economica del bene ex [art. 2423](#) comma 5 c.c.

Tale disposizione stabilisce che, "se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione degli articoli seguenti (si tratta, in questa sede, dell'[art. 2426](#) comma 1 n. 1 c.c., ai sensi del quale le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione, *ndr*) è incompatibile con la rappresentazione **veritiera e corretta**, la disposizione non deve essere applicata".

In mancanza di indicazioni da parte del legislatore, la dottrina ha affermato che l'eccezionalità del caso consisterebbe nel fatto che le circostanze che inducono alla deroga hanno carattere **specifico** e non generale; si riferiscono, cioè, alla società e non a tutte le società, ovvero riguardano il bene e non tutti i beni. Pertanto, il criterio valutativo previsto dal codice civile può essere disapplicato qualora sia sopravvenuto qualche particolare evento che abbia modificato il valore del bene, rendendolo nettamente superiore a quello che esso aveva al momento del sostenimento del costo.

Si ricorda, peraltro, che, ai sensi dell'art. 2423 comma 5 c.c., "gli eventuali utili derivanti dalla deroga devono essere iscritti in una **riserva non distribuibile** se non in misura corrispondente al valore recuperato".

L'OIC [16](#) precisa, al riguardo, che l'effetto netto della rivalutazione non costituisce un provento ed è accreditato tra le riserve di patrimonio netto alla voce "A.III - Riserve di rivalutazione".

Infine, la norma stabilisce che "la nota integrativa deve **motivare la deroga** e deve indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico".

Cessione del credito per il superbonus esente IVA e da obbligo di registrazione

Possibile formalizzare la cessione con scrittura privata autenticata non soggetta a imposta di registro

/ Emanuele GRECO e Anita MAURO

Con la risposta ad interpello n. [369](#) pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito il trattamento da riservare – ai fini IVA e dell'imposta di registro – all'atto con il quale il beneficiario di una "detrazione edilizia" (ad es. [superbonus](#) del 110% di cui all'[art. 119](#) del DL 34/2020, [ecobonus](#) e [sismabonus](#) di cui rispettivamente all'[art. 14](#) del DL 63/2013 e all'[art. 16](#) del DL 63/2013 ecc.) procede alla **cessione del credito** nei confronti di altri soggetti, esercitando la relativa opzione in conformità a quanto previsto dall'[art. 121](#) del DL 34/2020.

In merito al trattamento IVA della cessione del credito, l'Amministrazione finanziaria precisa che rientrano tra le **prestazioni di servizi** rilevanti ai fini del tributo, se effettuate dietro corrispettivo, "i prestiti di denaro (...), comprese le operazioni finanziarie mediante la negoziazione, anche a titolo di cessione pro-soluto, di crediti, cambiali o assegni" ([art. 3](#) comma 2 n. 3 del DPR 633/72).

Qualora rientranti nel campo di applicazione dell'imposta, l'[art. 10](#) comma 1 n. 1 del DPR 633/72 prevede il regime di esenzione, tra l'altro, per "le prestazioni di servizi concernenti la concessione e la negoziazione di crediti, la gestione degli stessi da parte dei concedenti e le operazioni di finanziamento".

Come già chiarito dalla stessa Agenzia delle Entrate, ogniquale volta l'operazione di cessione del credito possiede finalità di **finanziamento**, la prestazione rientra tra quelle esenti da IVA (*cfr.* ris. n. [139/2004](#) e ris. n. [32/2011](#)).

Fermo restando che il regime IVA da attribuire a ciascuna operazione dipende dalle pattuizioni stabilite dalle parti, nel caso oggetto della risposta a interpello, l'Agenzia delle Entrate ritiene che la cessione dei crediti d'imposta riferiti alle detrazioni edilizie ([ecobonus](#) e [sismabonus](#) di cui rispettivamente all'[art. 14](#) del DL 63/2013 e all'[art. 16](#) del DL 63/2013), se effettuata dietro corrispettivo, abbia finalità e natura finanziaria, rientrando, così, tra le **operazioni esenti** disciplinate dal citato [art. 10](#) comma 1 n. 1 del DPR 633/72.

In termini di certificazione dei corrispettivi, ne discende che l'operazione non è soggetta all'obbligo di emissione della [fattura](#), salvo che sia richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione ([art. 22](#) comma 1 n. 6 del DPR 633/72).

Inoltre, l'[art. 2](#) comma 1 lett. n) del DPR 696/96 prevede che le predette [operazioni esenti](#) non sono soggette neppure all'**obbligo di certificazione** mediante scontrino o ricevuta fiscale. Di conseguenza, allo stato attuale, non è nemmeno dovuta la memorizzazione elettronica

e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri (DM 10 maggio 2019).

Resta ferma la possibilità di emettere su **base volontaria** la fattura per l'operazione esente IVA in argomento. In tale circostanza, dovrà essere indicato l'ammontare del corrispettivo pattuito nell'accordo contrattuale per la cessione. In termini generali, il corrispettivo coincide con l'ammontare della commissione pattuita tra le parti per la cessione del credito (da intendersi, come nel caso esaminato, quale compenso per l'anticipo dell'importo del credito).

Per quanto concerne l'**imposta di registro**, l'Agenzia ribadisce quanto affermato, in passato, nella ris. 5 dicembre 2018 n. [84](#) (con riferimento alla cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante per interventi di riqualificazione energetica), ovvero che la cessione del credito d'imposta è esclusa dall'obbligo di registrazione a norma dell'[art. 5](#) della Tabella, allegata al DPR [131/86](#), in base al quale non sono soggetti all'obbligo di registrazione tutti gli "atti e documenti formati per l'applicazione, riduzione, liquidazione, riscossione, rateazione e rimborso delle imposte e tasse a chiunque dovute".

Niente registrazione perché si tratta di attuazione del rapporto tributario

Infatti, secondo l'Agenzia, la norma citata vuole esonerare dalla "registrazione tutti gli atti e documenti relativi all'attuazione del rapporto tributario, in ogni sua fase": il diritto alla detrazione è un elemento di tale **rapporto tributario**, in quanto nasce dall'applicazione di una norma tributaria; e la cessione del diritto alla detrazione ne consente l'utilizzo ad un soggetto diverso dal titolare, senza elidere, quindi, il "rapporto tributario" di cui si è detto.

Viene così, confermata l'impostazione proposta su questo Quotidiano (si veda "[Cessione del credito per gli interventi edilizi «libero»](#)" del 24 ottobre 2020) in relazione all'esonero da registrazione per gli atti di cessione di crediti d'imposta relativi a detrazioni edilizie.

L'esonero dall'obbligo di registrazione, inoltre, non riguarda solo le scritture private non autenticate, ma opera, a norma del combinato disposto dell'[art. 7](#) del DPR 131/86 e dell'[art. 5](#) della Tabella allegata al medesimo DPR, anche ove la cessione del credito d'imposta fosse stipulata in forma di atto pubblico o di **scrittura privata autenticata**. In caso di registrazione volontaria, l'imposta è dovuta in misura fissa ([art. 7](#) DPR 131/86).

Valore massimo della rivalutazione con attenzione a un corretto ammortamento

È importante impostare un periodo di ammortamento che rifletta l'effettiva vita utile economico-tecnica nel rispetto degli OIC

/ Fabrizio BAVA, Alain DEVALLE e Roberto SCHIESARI

"Ai fini dell'individuazione del valore costituente il limite massimo alla rivalutazione, si può utilizzare sia il criterio del valore d'uso, sia il criterio del valore di mercato" (documento interpretativo OIC 7, § 14). È quanto precisa l'OIC nell'interpretare il dettato normativo che richiama l'[art. 11](#) della L. 342/2000, secondo cui il limite massimo della rivalutazione è fissato nei "valori **effettivamente attribuibili** ai beni con riferimento alla loro consistenza, alla loro capacità produttiva, all'effettiva possibilità economica di utilizzazione nell'impresa, nonché ai valori correnti e alle quotazioni rilevate in mercati regolamentati italiani o esteri".

Ha originato un dibattito tra gli addetti ai lavori l'ulteriore "**paletto**" indicato dall'Agenzia delle Entrate (da ultimo nella circ. n. [14/2017](#), § 3), secondo cui la rivalutazione "non potrà mai portare il costo rivalutato del bene ad un valore superiore a quello di sostituzione" inteso come "costo di acquisto di un bene nuovo della medesima tipologia, oppure il valore attuale del bene incrementato dei costi di ripristino della sua originaria funzionalità".

Premesso che tale ulteriore requisito non è individuato né dalla norma, né dall'OIC (si veda "[Limite massimo di rivalutazione riferito al valore netto contabile](#)" del 17 maggio), riteniamo opportune alcune considerazioni, per salvaguardare la correttezza del comportamento da adottare in bilancio. Senza voler qui entrare nel merito dell'analisi della correttezza o meno di quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate (che non illustra le ragioni alla base di tale presa di posizione), ricordiamo che l'applicazione di comportamenti non in linea con la prassi dell'Agenzia espone al rischio di **contestazioni**.

Tutto ciò premesso, l'applicazione di **due** delle tre metodologie contabili indicate dall'interpretativo OIC 7, ovvero la rivalutazione del solo costo storico e la rivalutazione sia del costo storico sia del fondo ammortamento, possono determinare il **superamento** del costo di sostituzione (rivalutando beni oggi non più disponibili sul mercato, come nel caso di macchinari tecnologicamente superati, o beni per i quali il costo di sostituzione sia simile al costo storico originario). A partire dall'esercizio 2021, i beni rivalutati materiali e immateriali dovranno essere ammortizzati sulla base di un periodo di ammortamento definito secondo le indicazioni rispettivamente dell'OIC [16](#) e dell'OIC [24](#).

Per quanto riguarda l'**imponibile fiscale**, ricordiamo che la deducibilità dei costi è condizionata alla corretta redazione del bilancio nel rispetto delle norme civili-

listiche, così come interpretate dai principi contabili nazionali OIC. Il numero di esercizi in cui dovranno essere ammortizzati i beni rivalutati deve riflettere l'effettivo numero di anni in cui gli amministratori stimano di poter trarre utilità da tali beni e ciò indipendentemente dall'ammontare massimo deducibile che deriva dall'applicazione dell'aliquota di ammortamento ordinaria al costo storico rivalutato.

Sebbene la diffusa prassi di allineare la stima della vita utile economico-tecnica con il periodo minimo di ammortamento fiscale possa spesso essere ritenuta corretta anche per quanto riguarda la disciplina civilistica, nel caso, ad esempio, di rivalutazione di beni totalmente ammortizzati rivalutando il solo costo storico, l'applicazione dell'aliquota ordinaria al costo storico rivalutato potrebbe portare a periodi di ammortamento significativamente **più brevi** rispetto alla scelta di ridurre il fondo ammortamento e che potrebbero non essere coerenti rispetto all'effettiva vita utile economico-tecnica.

Un modo per ridurre tale rischio è quello di **non superare il costo di sostituzione**, ad esempio considerando come costo di sostituzione il costo storico nel caso di macchinari e attrezzature oggi non più presenti sul mercato (nel caso di beni totalmente ammortizzati ciò significherebbe stornare il fondo ammortamento).

Un altro modo, che potrebbe però esporre comunque al rischio di contestazioni sotto il profilo fiscale in caso di superamento del costo di sostituzione, è quello di definire una vita utile economico-tecnica dei beni rivalutati **indipendentemente** dall'aliquota di ammortamento fiscale. Ad esempio, si potrebbe definire di ammortizzare i beni rivalutati in dieci esercizi, ritenendo tale periodo coerente rispetto alla stima dei benefici economici futuri, nonostante l'applicazione dell'aliquota ordinaria consentirebbe di ammortizzare tali beni in un numero di esercizi inferiore.

Nello stimare la vita utile economico-tecnica dei beni rivalutati, si deve ricordare inoltre che si deve tenere conto del numero di anni di utilizzo pregresso, non trattandosi di beni nuovi. Sarebbe quindi consigliabile che la perizia che attesta il valore corrente dei beni oggetto di rivalutazione indichi anche il numero di anni di **vita residua** dei singoli beni. Si ricorda, infatti, che l'eventuale riduzione della vita utile deve essere adeguatamente giustificata in Nota integrativa, anche per salvaguardare la deducibilità degli ammortamenti.

Tali tematiche saranno approfondite nel webinar "[Bilancio 2020 ultima ora](#)" del 7 giugno.

Anche per il 2021 beni e servizi ai dipendenti non tassati fino a 516,46 euro

Nella conversione del DL Sostegni viene prorogato il raddoppio della soglia inizialmente previsto per il solo 2020

/ Pamela ALBERTI

L'art. 6-*quinquies* del DL 41/2021 conv. L. 69/2021 proroga per tutto il 2021 l'incremento a **516,46 euro** della soglia prevista dall'art. 51 comma 3 del TUIR per la non imponibilità delle erogazioni liberali in natura ai dipendenti, inizialmente previsto per il solo 2020.

Ai sensi dell'art. 51 comma 1 del TUIR, il reddito di lavoro dipendente è costituito da 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. Nella prassi dell'Amministrazione finanziaria i beni e servizi forniti al dipendente diversi dalle somme in denaro vengono individuati con il termine *fringe benefit*.

Tanto premesso, l'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 51 del TUIR stabilisce che non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se, complessivamente, di importo non superiore a **258,23 euro** nel periodo d'imposta.

L'art. 112 era intervenuto su tale disposizione, prevedendo che, limitatamente al periodo d'imposta **2020**, l'importo del valore dei beni ceduti e dei servizi prestati dall'azienda ai lavoratori dipendenti che non concorre alla formazione del reddito ai sensi dell'art. 51, comma 3 del TUIR fosse elevato a 516,46 euro.

La disposizione aveva quindi **raddoppiato** la soglia di esenzione, da 258,23 a 516,46 euro, ma solo per il periodo d'imposta 2020.

L'art. 6-*quinquies* del DL 41/2021, introdotto in sede di conversione in legge, interviene sull'art. 112, comma 1 del DL 104/2020, sostituendo le parole "Limitatamente al periodo d'imposta 2020" con le parole "Limitatamente ai periodi d'imposta 2020 e 2021".

Il raddoppio della soglia di esenzione viene quindi estesa anche per tutto il **2021**.

Se il valore dei beni e servizi in questione sarà **superiore** al suddetto limite, lo stesso concorrerà interamente a formare il reddito (*cfr.* circ. Agenzia delle Entrate n. 59/2008, § 16). Ad esempio, nel caso in cui il valore normale dei beni e servizi complessivamente ceduti al dipendente nel periodo d'imposta 2021 sia pari a 600 euro, l'importo che concorre a formare il reddito di lavoro dipendente è pari a 600 euro (non quindi solo per l'eccedenza rispetto al nuovo limite di 516,46 euro). Si evidenzia che la suddetta soglia di esenzione riguarda le sole erogazioni **in natura**, essendo invece esclu-

se quelle in denaro. Per le erogazioni in denaro resta, infatti, applicabile il principio generale secondo cui qualunque somma percepita dal dipendente in relazione al rapporto di lavoro costituisce reddito di lavoro dipendente, ad eccezione delle esclusioni specificatamente previste (*cfr.* circ. Agenzia delle Entrate n. 28/2016, § 2.5.1).

In relazione alla **soglia** di esenzione, la C.M. 23 dicembre 1997 n. 326 (§ 2.3.1) aveva chiarito che:

- tale previsione si applica a tutti i *fringe benefit*, sia a quelli determinati in base al valore normale, sia a quelli determinati con metodi convenzionali (es. auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti, prestiti ai dipendenti, fabbricati in uso ai dipendenti);
- il limite va considerato in relazione agli importi tassabili in capo al dipendente e, quindi, al netto di quanto è stato eventualmente corrisposto da quest'ultimo (comprensivo dell'eventuale IVA a carico del dipendente);
- il limite va considerato per tutti i *fringe benefit* percepiti, anche se derivanti da altri rapporti di lavoro eventualmente intrattenuti nel corso dello stesso periodo d'imposta.

Erogazioni anche al singolo dipendente

Si rileva inoltre che, in relazione alla suddetta soglia, "l'esclusione dal reddito opera anche se la liberalità è erogata ad **un solo** dipendente non essendo più richiesto che l'erogazione liberale sia concessa in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti" (circ. n. 59/2008, § 16).

Ai fini della soglia occorre considerare, a norma dell'art. 51 comma 3 del TUIR, anche i beni ceduti e ai servizi prestati al coniuge del dipendente o ai suoi **familiari**. Inoltre, costituisce compenso in natura il diritto del dipendente di ottenere il *fringe benefit* da terzi.

In linea generale, anche i documenti di legittimazione (c.d. **voucher**) costituiscono *fringe benefit* in capo ai dipendenti (art. 51 comma 3-*bis* del TUIR).

Non rientra, invece, nell'ambito della soglia di esenzione l'importo dei **buoni pasto** che eccede il limite previsto dall'art. 51 comma 2 lett. c) del TUIR (circ. Agenzia delle Entrate n. 28/2016, § 2.5.2).

Prorogati gli obblighi di segnalazione dei creditori pubblici qualificati

Modificabili unilateralmente gli accordi di ristrutturazione anche dopo l'omologazione

/ Antonio NICOTRA

L'[art. 5](#) comma 14 del DL 41/2021, c.d. "Sostegni", conv. L. 21 maggio 2021 n. [69](#), **proroga** la disciplina delle **segnalazioni** dei creditori pubblici qualificati, di cui all'[art. 15](#) del DLgs. 14/2019 (in vigore dal 1° settembre 2021).

Il DL [41/2021](#), *ab origine*, ha **rinvio** di un anno l'**allerta IVA** dell'Agenzia delle Entrate: l'art. 15 comma 7, come modificato, ha stabilito che l'obbligo di segnalazione del creditore fiscale decorre dalle comunicazioni della liquidazione periodica IVA ([art. 21-bis](#) del DL 78/2010 conv. L. [122/2010](#)), relative al primo trimestre del "secondo anno d'imposta successivo" – e non più dell'anno d'imposta successivo – all'entrata in vigore del Codice.

La legge di conversione 69/2021 del DL "Sostegni" ha, inoltre, introdotto un nuovo periodo al comma 7 dell'art. citato, che fa decorrere l'obbligo di segnalazione per l'**INPS** e per l'**agente della riscossione** dall'anno successivo a quello di entrata in vigore del DLgs. [14/2019](#) (2022). Tale modifica si reputa necessaria, in quanto – come evidenziato in dottrina (che propende per un rinvio generale degli strumenti di allerta) – mentre l'allerta IVA già beneficiava di un termine "diferito" (basandosi, *ab origine*, sui dati delle liquidazioni periodiche del primo trimestre 2022), per gli altri creditori pubblici l'obbligo di segnalazioni era previsto a partire dal 1° settembre 2021.

Resta invariato, invece, il sistema di segnalazione, di cui all'art. 14 del DLgs. 14/2019, degli organi di controllo societari, dei revisori contabili e delle società di revisione.

Si ricorda che, in base all'art. 15 del DLgs. 14/2019, in vigore dall'1 settembre 2021, l'Agenzia delle Entrate, l'INPS e l'agente della riscossione hanno l'**obbligo** (per i primi due soggetti a pena di inefficacia del titolo di prelazione sui crediti e per il terzo a pena di inopponibilità del credito per spese e oneri di riscossione), di dare **avviso** al debitore che la sua esposizione debitoria ha superato l'importo rilevante di cui al comma 2 e che, se entro **90 giorni** egli non avrà estinto o regolarizzato per intero il debito o se, per l'Agenzia delle Entrate, non risulterà in regola con il pagamento rateale del debito ([art. 3-bis](#) del DLgs. 462/97) o non avrà presentato istanza di composizione assistita della crisi o domanda di accesso a una procedura di regolazione della crisi e dell'insolvenza, ne faranno **segnalazione** all'OCRI, anche per la segnalazione agli organi di controllo della società.

A tali fini (comma 2), l'**esposizione debitoria** è di importo rilevante: per l'Agenzia delle Entrate, quando

l'ammontare totale del debito **scaduto** e non versato per l'IVA, risultante dalla comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche (art. 21-bis del DL 78/2010 conv. L. 122/2010), è superiore ai seguenti importi: 100.000/500.000/1.000.000 euro, se il volume di affari risultante dalla dichiarazione relativa all'anno precedente non è superiore, rispettivamente, a 1.000.000/10.000.000 euro ovvero è superiore a quest'ultima soglia; per l'INPS, quando il debitore è in ritardo di oltre **6 mesi** nel versamento di contributi previdenziali di ammontare superiore alla metà di quelli dovuti nell'anno precedente e superiore a 50.000 euro; per l'agente della riscossione, quando la sommatoria dei crediti affidati per la riscossione dopo il 1° settembre 2021, autodichiarati o **"definitivamente accertati"** e scaduti da oltre 90 giorni superi, per le imprese individuali, 500.000 euro e, per le imprese collettive, 1.000.000 euro.

L'avviso al debitore deve essere inviato: dall'Agenzia delle Entrate, contestualmente alla comunicazione di irregolarità *ex* [art. 54-bis](#) del DPR 633/72 e comunque non oltre 60 giorni dalla **scadenza** del termine di cui al comma 1; dall'INPS, entro 60 giorni dal verificarsi delle condizioni di cui al comma 2 lett. b); dall'agente della riscossione, entro 60 giorni dal superamento delle soglie di cui al comma 2 lett. c).

Scaduti i 90 giorni senza che il debitore abbia dato prova di aver estinto o altrimenti regolarizzato per intero il debito, o di essere in regola con il pagamento rateale (art. 3-bis del DLgs. 462/97), o di aver presentato istanza di composizione assistita o domanda per l'accesso a una procedura di regolazione della crisi e dell'insolvenza, i creditori pubblici procedono **senza indugio** alla segnalazione all'OCRI. Analogamente accade se il debitore decade dalla rateazione e risultino superate le soglie di cui al comma 2.

La segnalazione è **esclusa** se il debitore documenta di essere titolare di crediti di imposta o di altri crediti verso P.A. risultanti dalla piattaforma per la gestione telematica del rilascio delle certificazioni, per un ammontare **complessivo** non inferiore alla metà del debito verso il creditore pubblico.

Si ricorda, infine, che in sede di conversione del DL 41/2021, è stato introdotto, altresì, un nuovo comma 8 dell'[art. 182-bis](#) del RD 267/42, che consente la **modifica unilaterale** del piano, sottostante gli accordi di ristrutturazione dei debiti, anche se **omologati**, con rinnovo della relazione del professionista (si veda "[Accordi di ristrutturazione omologati modificabili in via unilaterale](#)" del 19 maggio 2021).

Il passaggio del Comune in zona sismica agevolata apre al sismabonus acquisti

Secondo l'Amministrazione finanziaria è possibile usufruire del beneficio depositando l'asseverazione tardiva entro la data di stipula del rogito

/ **Dario BONSANTO e Arianna ZENI**

Nell'ipotesi in cui gli edifici oggetto degli interventi antisismici rientrino nell'ambito applicativo del c.d. "**sismabonus acquisti**" ([art. 16](#) comma 1-*septies* del DL 63/2013) in una fase successiva all'avvio delle procedure autorizzatorie dei lavori, l'asseverazione "preventiva" di cui all'[art. 3](#) del DM 58/2017 potrà essere presentata dall'impresa entro la data di stipula del rogito dell'immobile. È questo il principale chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate con la risposta ad interpellato n. [366](#), pubblicata ieri, 24 maggio 2021.

Nel caso preso in esame dal documento di prassi, alla data di avvio delle procedure autorizzatorie (individuabile nel 2019), gli immobili oggetto degli interventi di demolizione e ricostruzione erano situati in un Comune ricadente nella zona sismica 4 (zona esclusa dal "sismabonus acquisti"), il quale solo nel corso del 2020 – a seguito dell'approvazione di una legge regionale – veniva ricondotto in **zona sismica 3** (zona rientrante tra quelle che possono beneficiare del "sismabonus acquisti").

Tale circostanza comportava, di fatto, l'impossibilità di una **tempestiva** presentazione dell'asseverazione c.d. "preventiva" (la quale in base art. 3 del DM 58/2017 – nella versione vigente nel 2019 – doveva essere depositata contestualmente alla segnalazione certificata di inizio attività o alla richiesta di permesso di costruire, al momento della presentazione allo sportello unico competente di cui all'[art. 5](#) del DPR 380/2001), in quanto all'avvio delle procedure autorizzatorie il Comune in cui era situato l'immobile non ricadeva in una delle zone sismiche agevolate.

L'Agenzia delle Entrate – al fine di **non precludere** l'applicazione del sismabonus acquisti dovuto alla tardività dell'asseverazione – ha ritenuto operanti anche per tale fattispecie i chiarimenti forniti con riferimento agli interventi effettuati su edifici situati nelle zone sismiche 2 e 3 in cui le procedure autorizzatorie risultino iniziate prima del 1° maggio 2019, data a partire dalla quale il beneficio risulta ammesso anche per le unità situate in tali zone (*cf.* circ. Agenzia delle Entrate 8 luglio 2020 n. [19](#)).

Nello specifico, in applicazione dei predetti chiarimenti, qualora il **passaggio** dell'immobile da zona sismica 4 a zona sismica 3 sia avvenuto **successivamente** all'avvio delle procedure autorizzatorie, i singoli acquirenti

delle unità immobiliari potranno comunque beneficiare del sismabonus acquisti di cui al comma 1-*septies* in argomento a condizione che l'impresa depositi la citata asseverazione entro la data di stipula del rogito dell'immobile e sempre che:

- l'alienazione dell'unità immobiliare avvenga entro i 18 mesi dall'ultimazione dei lavori;
- l'atto di acquisto venga stipulato nei termini di vigenza dell'agevolazione, ossia, salvo proroghe, entro il 31 dicembre 2021 (o 30 giugno 2022 qualora sia possibile usufruire del beneficio nella versione potenziata del 110% di cui all'[art. 119](#) comma 4 del DL 34/2020. Si veda "[Nuova proroga del superbbonus per condomini e IACP](#)" del 13 maggio 2021).

Nella citata risposta l'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, ribadito come – nel rispetto delle condizioni richieste dalla normativa – gli acquirenti delle unità immobiliari potranno beneficiare del sismabonus acquisti di cui all'[art. 16](#) comma 1-*septies* del DL 63/2013 nella versione potenziata al **110%** di cui all'[art. 119](#) comma 4 del DL 34/2020 (a tal fine sarà, tuttavia, necessario che l'acquirente soddisfi i requisiti soggettivi previsti dall'[art. 119](#) comma 9 del DL 34/2020; in caso contrario, la detrazione risulterà, invece, fruibile nella sola misura "ordinaria" del 75% o dell'85%, a seconda della riduzione di rischio sismico ottenuta tramite gli interventi).

In ogni caso, la detrazione relativa al "sismabonus acquisti" (sia nella versione potenziata al 110% sia nella versione "ordinaria" al 75%/85%):

- dovrà essere calcolata sul prezzo della singola unità immobiliare **unitariamente considerato** (così come risultante nell'atto pubblico di compravendita), ossia sul prezzo riferito all'immobile principale e alla pertinenza, anche se accatastati separatamente;
- spetterà entro un ammontare massimo di spesa pari a 96.000 euro per ciascuna unità immobiliare.

Nel caso in cui, unitamente all'unità abitativa, si proceda all'acquisto di un'**autorimessa pertinenziale**, per tale ulteriore acquisto non sarà, dunque, previsto un autonomo limite di spesa rispetto a quello stabilito per l'unità principale.

Il **limite massimo di spesa** normativamente previsto – pari a 96.000 euro ([art. 16](#) comma 1-*bis* del DL 63/2013) – dovrà, pertanto, considerarsi unico per entrambe le unità.

Rimborsi spese al dipendente in smart working deducibili per la società

L'Agenzia delle Entrate torna a pronunciarsi sul corretto trattamento fiscale di tali rimborsi, questa volta anche ai fini IRES

/ REDAZIONE

Il rimborso riconosciuto dalla società al dipendente è **deducibile** ai fini **IRES** nel caso in cui tale somma sia stata sostenuta dalla società per soddisfare un'esigenza del lavoratore legata alla modalità di effettuazione della prestazione lavorativa (smart working).

Questo, in sintesi, è quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. [371](#) pubblicata ieri, nella quale la società istante chiedeva chiarimenti sul corretto trattamento fiscale, sia ai fini IRES, per la società, sia ai fini IRPEF, per il dipendente, del **rimborso** del costo della connessione internet (tramite la c.d. "chiavetta" oppure in abbonamento al servizio domestico) sostenuto dal dipendente e finalizzato a consentirgli di poter effettuare la prestazione lavorativa in modalità **smart working**.

Nel primo caso, quindi, l'Agenzia ritiene che il rimborso sia deducibile ai fini IRES, ai sensi dell'[art. 95](#) comma 1 del TUIR, in quanto assimilabile alle "spese per prestazioni di lavoro", tenuto conto che l'attivazione della connessione internet rappresenta un **obbligo implicito** della prestazione pattuita.

Sul trattamento ai fini IRPEF, viene ricordato che, in linea generale, in virtù del principio di onnicomprensività ex [art. 51](#) comma 1 del TUIR, le somme che il datore di lavoro corrisponde al lavoratore a titolo di rimborso spese costituiscono **reddito di lavoro dipendente** (C.M. n. [326/97](#)).

I rimborsi possono essere esclusi da imposizione nel caso in cui riguardino spese, diverse da quelle sostenute per produrre il reddito, di competenza del datore di lavoro e anticipate dal dipendente per **snellezza operativa** (ad esempio, l'acquisto di beni strumentali di poco

valore).

Sono, inoltre, escluse da imposizione le spese rimborsate al lavoratore in **maniera forfetaria**, secondo le regole previste dall'[art. 51](#) comma 4 del TUIR.

Costi del dipendente da individuare sulla base di elementi oggettivi

Laddove, invece, il legislatore non abbia indicato un criterio ai fini della determinazione della quota esclusa da imposizione, i costi sostenuti dal dipendente nell'esclusivo interesse del datore di lavoro devono essere individuati sulla base di **elementi oggettivi**, documentalmente accertabili, al fine di evitare che il relativo rimborso concorra alla determinazione del reddito di lavoro dipendente.

Nella fattispecie in esame, l'Agenzia ritiene che i rimborsi **concorrano** alla formazione del reddito ai fini IRPEF per il dipendente, in quanto non supportati da elementi e parametri oggettivi e documentati. Il rimborso, spiega l'Agenzia, non si riferisce solo alla spesa effettuata nell'esclusivo interesse del datore di lavoro e, inoltre, non è riscontrabile una relazione tra l'utilizzo della connessione internet e l'interesse del datore, il quale si limita solo a rimborsare i costi senza scegliere e stipulare il contratto relativo al traffico dati.

Infine, non emerge neanche l'**importo del costo** che verrebbe rimborsato dal datore di lavoro, consentendo così al dipendente un pieno accesso a tutte le funzionalità oggi fruibili e offerte dalla tecnologia presente sul mercato.

I soci non devono subire la definizione della lite della società

La Cassazione conferma l'autonomia delle posizioni soggettive

/ Alfio CISSELLO

La **definizione** della **lite fiscale**, specie quando deriva da una disposizione di legge eccezionale come quella di condono, pone, da anni, questioni interpretative nell'ambito dei redditi imputati per trasparenza, tipici delle società di persone.

Esistono sul punto orientamenti giurisprudenziali che si **contrappongono**.

In base al primo, la definizione della società del maggior reddito ha riflesso nella sfera giuridica dei soci.

Ciò, in gran parte, si basa sul principio ricavabile dall'**art. 9-bis** comma 18 del DL 79/97, secondo cui l'intervenuta definizione della società costituisce titolo per l'accertamento nei confronti del socio che non ha aderito.

In merito alla sanatoria delle liti ai sensi dell'art. 39 comma 12 del DL 98/2011, si ricorda la Cassazione 6 luglio 2016 n. [13746](#); si veda anche in termini generali la Cassazione 15 luglio 2016 n. [14490](#).

Tale orientamento non può essere esente da **critiche**: la legge di condono è di per sé eccezionale, dunque non sono ammesse interpretazioni analogiche, fatto che avviene se, come visto, si estende a ogni definizione la portata del DL [79/97](#).

Poi, se il socio dovesse subire la definizione della società, emergerebbero effetti molto pregiudizievoli nei suoi confronti se il dogma operasse in alcune recenti definizioni. Sia l'**art. 11** del DL 50/2017, sia l'**art. 6** del DL 193/2016 (e lo stesso vale per l'**art. 3** del DL 119/2018) prevedono la necessità di accettare per intero i rilievi, essendo irrilevanti le sentenze nel frattempo depositate, a fronte dello stralcio delle **sanzioni** amministrative e degli interessi di mora.

Praticamente il socio dovrebbe accettare l'intero maggior reddito di partecipazione derivante dall'accertamento sociale definito.

Un principio di questo tenore può accettarsi solo ove espressamente previsto dal legislatore.

In tema di accertamento con adesione, ai sensi dell'**art. 4** comma 2 del DLgs. 218/97, se il socio, benché convocato, non vuole definire, deve essere raggiunto da un

atto sul reddito di partecipazione coerente con quello definito dalla società (e questo va a suo vantaggio), e lo potrà contestare nel merito, ma non potrà fruire dell'**acquiescenza** ex **art. 15** del DLgs. 218/97.

Ieri, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. [14147](#), ha accolto la tesi dell'autonomia delle posizioni giuridiche, opposta rispetto a quella prima illustrata.

Sempre in riferimento all'**art. 39** comma 12 del DL 98/2011 (lo stesso può dirsi per l'**art. 6** del DL 119/2018), è stato affermato che:

- "l'avviso di accertamento emesso nei confronti della società e quello emesso nei confronti dei soci conservano, ciascuno, la **propria autonomia**";

- "con riferimento all'autonomo avviso di accertamento emesso ai fini Irpef nei confronti del socio, non è consentito invocare la sussistenza del presupposto, costituito dalla richiesta di definizione agevolata della lite fatta dalla società, atteso che la pretesa tributaria si esplica nella specie con una duplicità di avvisi, **diretti a soggetti diversi** e per imposte differenti, sicché il condono fiscale ottenuto da una società di persone non estende automaticamente i suoi effetti nei confronti dei singoli soci, rispetto ai quali l'Ufficio conserva il potere di procedere ad accertamento, con l'ulteriore effetto che sono i soci a presentare eventualmente istanze dirette ad avvalersi del condono, il che nella specie non è avvenuto".

Vari precedenti sono in senso contrario

Laddove la società definisca, il socio rimane **libero di censurare** il merito della pretesa se non intende definire (*cfr.* anche Cass. 11 aprile 2011 n. [8168](#) e 16 dicembre 2011 n. [27145](#)).

Non può sostenersi, come fatto dal diverso orientamento, che la difesa debba ritenersi circoscritta ai vizi personali dell'atto (esempio intervenuta decadenza), men che meno che si verifichi una sorta di automatica cessazione della materia del contendere per tutti.

Rendicontazione delle erogazioni pubbliche anche tramite i professionisti

L'ANC chiede di poter assolvere l'adempimento, che scade il prossimo 30 giugno, attraverso i siti internet degli intermediari

/ REDAZIONE

I soggetti economici che redigono il bilancio in forma abbreviata o che non sono tenuti alla redazione della Nota integrativa dovrebbero poter assolvere l'obbligo di rendicontare le **erogazioni pubbliche** ricevute anche per il tramite del proprio professionista, attraverso il suo sito internet oppure quello dell'associazione sindacale a cui appartiene.

La richiesta arriva dall'Associazione nazionale commercialisti, che nei giorni scorsi ha scritto una lettera al Viceministro allo sviluppo economico Pichetto Fratin, in merito all'applicazione della legge annuale per il mercato e la concorrenza n. 124/2017, modificata con il DL 34/2019.

Tale norma prevede in capo a tutti i soggetti iscritti al Registro delle Imprese, che abbiano beneficiato di erogazioni pubbliche di importo pari o superiore a 10 mila euro, l'**obbligo di rendicontare** le somme ricevute entro il **30 giugno** di ogni anno.

Per i soggetti economici che redigono il bilancio in forma abbreviata e per quelli che non sono tenuti a redigere la Nota integrativa (imprese individuali, società di persone e micro-imprese) è previsto che l'obbligo sia assolto mediante la pubblicazione degli importi e delle informazioni sulle stesse erogazioni pubbliche ricevute sul **proprio sito internet** oppure, in assenza di questo, sul sito dell'associazione di categoria a cui appar-

tengono.

"Nell'ottica di una **semplificazione** dell'adempimento – spiega Marco Cuchel, Presidente dell'ANC, in una nota stampa diffusa ieri – abbiamo ritenuto opportuno rivolgerci al Viceministro in ragione del fatto che non tutte le imprese individuali o le società di persone sono dotate di un proprio sito internet e non tutte aderiscono ad una associazione di categoria".

L'adempimento potrebbe rivelarsi "difficoltoso e anche oneroso"

In questi casi, l'adempimento potrebbe rivelarsi "**difficoltoso e anche oneroso**". Di qui, la richiesta di ampliare le possibilità a disposizione dei soggetti economici chiamati ad assolvere all'adempimento, coinvolgendo il professionista intermediario. Quest'ultimo, secondo l'ANC, potrebbe farsi carico di pubblicare tutte le informazioni relative alle erogazioni pubbliche ricevute dal cliente sul proprio sito internet o su quello dell'associazione di categoria di cui fa parte.

L'auspicio dell'associazione è che la norma possa essere modificata in tal senso e che, soprattutto, tale modifica avvenga in tempi rapidi, in considerazione del fatto che alla scadenza dell'adempimento manca ormai poco più di un mese.

Invariati gli elementi di incoerenza per i rimborsi dei modelli 730/2021

Sono state ribadite le situazioni "a rischio" già individuate per gli anni precedenti

/ Massimo NEGRO

Con il provvedimento n. 125708 pubblicato ieri, 24 maggio, l'Agenzia delle Entrate ha approvato i criteri per individuare gli elementi di **incoerenza** da utilizzare per effettuare i controlli preventivi dei modelli 730/2021 che determinano un rimborso in capo al contribuente.

In pratica, vengono **confermati** i criteri che erano già stati previsti in relazione ai modelli:

- 730/2017 (cfr. provvedimento 9 giugno 2017 n. [108815](#));
- 730/2018 (cfr. provvedimento 25 giugno 2018 n. [127084](#));
- 730/2019 (cfr. provvedimento 19 giugno 2019 n. [207079](#));
- 730/2020 (cfr. provvedimento 5 giugno 2020 n. [225347](#)).

L'[art. 5](#) comma 3-*bis* del DLgs. 175/2014, come modificato dall'[art. 1](#) comma 949 lett. f) della L. 208/2015, prevede infatti una specifica disciplina in merito ai **controlli preventivi** sui modelli 730, in presenza di situazioni considerate "a rischio". In particolare, l'Agenzia delle Entrate può effettuare controlli preventivi nel caso di presentazione del modello 730 direttamente da parte del contribuente, ovvero tramite il sostituto d'imposta che presta assistenza fiscale, con modifiche rispetto alla dichiarazione precompilata che incidono sulla determinazione del reddito o dell'imposta e che:

- presentano elementi di incoerenza rispetto a particolari criteri, determinati con provvedimento della stessa Agenzia;
- ovvero determinano un rimborso di importo superiore a 4.000 euro.

Il provvedimento n. 125708 di ieri ha quindi individuato i criteri a cui fare riferimento per identificare i suddetti elementi di incoerenza in relazione ai modelli 730/2021, confermando quelli individuati nei quattro anni scorsi.

Costituiscono, dunque, **elementi di incoerenza** relativi ai modelli 730/2021 con esito a rimborso:

- lo scostamento per importi significativi dei dati risultanti nei modelli di versamento, nelle Certificazioni Uniche e nelle dichiarazioni dell'anno precedente;
- oppure la presenza di altri elementi di significativa incoerenza rispetto ai dati inviati da enti esterni o a quelli esposti nelle Certificazioni Uniche.

Viene, inoltre, considerata come elemento di incoerenza delle dichiarazioni dei redditi modello 730/2021 con esito a rimborso la presenza di situazioni di rischio individuate in base alle **irregolarità** verificatesi negli anni precedenti.

Il suddetto comma 3-*bis* dell'[art. 5](#) del DLgs. 175/2014

prevede, poi, che l'attività di controllo preventiva sopra illustrata possa avvenire in via automatizzata o mediante verifica della documentazione giustificativa, entro **quattro mesi** dal termine previsto per la trasmissione del modello 730, ovvero dalla data della trasmissione, se questa è successiva a tale termine.

A conclusione delle operazioni di controllo preventivo, l'Agenzia delle Entrate eroga il **rimborso** che risulta spettante non oltre il sesto mese successivo al termine previsto per la trasmissione del modello 730, ovvero dalla data della trasmissione, se questa è successiva a detto termine.

Restano comunque fermi i controlli previsti in materia di imposte sui redditi.

La suddetta disciplina in materia di controlli preventivi trova **applicazione**, secondo quanto previsto dall'[art. 1](#) comma 4 del DLgs. 175/2014, anche in relazione ai modelli 730 presentati:

- tramite i CAF e i professionisti abilitati che prestano assistenza fiscale;
- a prescindere che si tratti di una dichiarazione precompilata (modificata o meno) o di una dichiarazione presentata secondo le modalità ordinarie.

Se la dichiarazione è stata **inclusa** nei controlli preventivi:

- l'Agenzia delle Entrate non rende disponibile il risultato contabile per l'effettuazione dei conguagli (modello 730-4) e ne informa il soggetto che ha prestato assistenza fiscale (professionista, CAF o sostituto d'imposta) o il contribuente in caso di presentazione diretta;
- il contribuente deve provvedere autonomamente al versamento del secondo o unico acconto relativo all'IRPEF e/o alla cedolare secca sulle locazioni, entro il 30 novembre, mediante il modello F24 (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 12 marzo 2018 n. [4](#), § 7).

Procedure applicabili anche all'INPS

A partire dai modelli 730/2020, è stata disposta l'**estensione** all'INPS delle ordinarie procedure di ricezione dei modelli 730-4 resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate, come avviene nei confronti degli altri sostituti d'imposta, anche quando il modello 730 sia stato presentato a un CAF o professionista abilitato; in precedenza, infatti, in tali casi l'INPS riceveva i modelli 730-4 mediante l'utilizzo dei propri canali telematici.

A fini dei controlli preventivi, pertanto, le ordinarie procedure si estendono anche ai modelli 730/2021 presentati a un CAF o professionista con l'INPS quale **sostituto d'imposta**.

Cessioni di partecipazioni alla prova della congruità del corrispettivo

In presenza di una evidente sproporzione tra corrispettivo pattuito e valore dei beni scambiati, il contribuente deve dimostrare i motivi della divergenza

/ Enrico ZANETTI

La **cessione di partecipazioni** societarie comporta l'emersione di plusvalenze imponibili come redditi diversi di natura finanziaria (se la cessione avviene al di fuori dell'esercizio di attività di impresa), oppure come componenti positivi di reddito di impresa (se la partecipazione ceduta costituisce bene relativo all'impresa esercitata dal cedente), fermo restando che, in entrambi i casi, la plusvalenza del cedente è determinata avendo riguardo al corrispettivo, rispettivamente, percepito (principio di cassa) e pattuito (principio di competenza economica) per la cessione.

La possibilità per l'Amministrazione finanziaria di **rettificare** l'entità della plusvalenza imponibile, calcolandola sulla base del valore di mercato attribuibile alla partecipazione ceduta, anziché sulla base del corrispettivo dichiarato in atto e formalmente percepito, quando tale (minore) corrispettivo si discosta significativamente dal (maggiore) valore di mercato, è stata sovente oggetto di esame da parte della dottrina, della prassi e della giurisprudenza.

Come ribadito anche da Assonime, nel nostro ordinamento "non è presente un principio di carattere generale secondo cui i componenti reddituali debbano essere assunti in misura automaticamente corrispondente al valore normale dei beni/servizi scambiati e [...] la regola del valore normale (come nel c.d. "transfer pricing") si configura come una eccezione alla rilevanza del corrispettivo posseduto" (circ. Assonime 4 agosto 2016 n. 21, § 2.9).

Tuttavia, in presenza di una evidente **sproporzione** tra corrispettivo pattuito e valore dei beni scambiati, il contribuente deve dimostrare i motivi della divergenza e, in mancanza di idonea giustificazione, viene a costituire un argomento di prova di un sovradimensionamento dei costi o di un occultamento dei ricavi.

Tale ricostruzione trova conferma anche nella prassi dell'Amministrazione finanziaria (Nota Agenzia delle Entrate 8 aprile 2008 n. [55440](#)) e nella giurisprudenza della Cassazione (cfr. Cass. n. [15520/2002](#), n. [11659/2009](#), n. [3290/2012](#) e n. [23498/2016](#)).

In particolare, nelle sentenze n. 3290/2012 e n. 23498/2016, aventi per oggetto proprio la compravendita di una partecipazione societaria, i giudici di legitti-

mità hanno affermato che, sebbene a livello normativo non sia prevista una **presunzione legale** di conformità tra il valore normale ex [art. 9](#) del TUIR di una partecipazione societaria e il corrispettivo pattuito in relazione alla sua vendita, non è escluso che "l'accertamento del suddetto «valore normale» possa essere concretamente valorizzato dal giudice di merito per sorreggere la presunzione (semplice) che il corrispettivo percepito dalla vendita di una partecipazione societaria sia difforme da quello dichiarato e, invece, conforme al «valore normale»; ma si tratta di valutazioni che rientrano nei poteri di accertamento del fatto del giudice di merito".

Sulla base di queste premesse, già lo Studio del Consiglio nazionale del notariato n. 852-2014/T (§ 4.4) affermava che si può fondatamente ritenere che gli Uffici, adottando il criterio del **valore economico** del complesso aziendale (che le quote rappresentano) e non ritenendo vincolante l'uso del termine corrispettivo di cui all'[art. 68](#) del TUIR, possano accertare in capo al cedente una plusvalenza da cessione di partecipazioni pari alla differenza tra valore economico della stessa e costo fiscale.

Lo Studio del Notariato sottolinea altresì che la cessione "risulterà sicuramente più «sospetta» nel caso in cui la cessione avvenga **tra estranei** piuttosto che tra appartenenti al medesimo nucleo familiare. È opportuno ricordare infatti che nella pratica spesso gli aggiustamenti di quote di società tra familiari si effettuano con atti a titolo oneroso al valore nominale anziché con donazioni, anche e soprattutto per esigenze di maggiore stabilità suggerite dal mercato e spesso su indicazione, se non addirittura su richiesta del sistema bancario".

Giova sottolineare che eventuali contestazioni basate sulla constatazione di significativi scostamenti dei corrispettivi di cessione, rispetto al valore effettivo dei beni acquistati, non supportati da idonee giustificazioni, riconducibili ai rapporti esistenti tra le parti o ad altre ragioni, sono da ricondurre al novero delle **contestazioni** di condotte di natura evasiva e non di condotte di natura abusiva (in senso conforme: circ. Assonime 4 agosto 2016 n. 21, § 2.9).

Conversione in SICAF immobiliare assimilata a trasformazione eterogenea

Si interrompe il periodo di imposta della SICAF commerciale e scatta l'obbligo di presentare una dichiarazione dei redditi apposita

/ Luca BILANCINI e Salvatore SANNA

Con la risposta a interpello n. [370](#) di ieri, l'Agenzia delle Entrate interviene sul regime fiscale applicabile in caso di **"conversione"** di una SICAF spa (società di investimento a capitale fisso) in SICAF "immobiliare".

In merito, si osserva che il passaggio da una società per azioni che ordinariamente consegue redditi di impresa (ossia, la SICAF spa "di partenza") a una SICAF che investe in beni immobili e, che quindi consegue **redditi esenti** come un OICR immobiliare, coinvolge due soggetti che, pur essendo entrambi società per azioni, svolgono attività il cui regime fiscale è diverso.

In particolare, si afferma che la conversione in esame, pur non rientrando nell'ambito delle trasformazioni regolate dall'[art. 2500-septies](#) del codice civile, comporta una **modifica statutaria** che, ai fini delle imposte dirette, implica un "passaggio" dal regime di impresa al regime di esenzione proprio dei fondi immobiliari. Pertanto, l'Amministrazione finanziaria ritiene che possa trovare applicazione in via analogica quanto previsto in materia di "trasformazione eterogenea" ex [art. 171](#) del TUIR e considera interrotto il periodo di imposta.

Nello specifico, per la dichiarazione dei redditi dalla SICAF "trasformanda", è necessario tenere presente che:

- si determina una fuoriuscita dei beni dal regime d'impresa e la plusvalenza tassabile deve essere determinata scomputando dal **valore normale** ex [art. 9](#) del TUIR il costo non ammortizzato dei beni medesimi;
- non rilevano le eventuali **minusvalenze** scaturenti dalla differenza tra il valore normale dei beni e il loro costo non ammortizzato;
- le eventuali perdite fiscali conseguite anteriormente al perfezionamento della conversione in SICAF possono essere integralmente utilizzate per ridurre il reddito imponibile dell'ultimo periodo;
- eventuali perdite eccedenti, eccedenze ACE e eccedenze di interessi indeducibili **non possono** essere utilizzate né dai soci/quotisti né dalla SICAF.

Infine, le riserve di utili presenti nella situazione patrimoniale della SICAF "trasformanda", sono assoggettate a tassazione nei confronti dei soci nel periodo d'imposta in cui verranno distribuite o utilizzate per scopi diversi dalla copertura di perdite d'esercizio, laddove siano iscritte nel bilancio (schemi di Banca d'Italia) con indicazione della loro origine.

Per quanto concerne i **profili IVA**, occorre preliminarmente ricordare che, a norma dell'[art. 2](#) comma 3 lett. f) del DPR 633/72, non sono considerate cessioni di beni, ai fini dell'imposta, "i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di

analoghe operazioni poste in essere da altri enti".

Avrebbe, al contrario, rilevanza IVA la destinazione degli stessi beni all'uso o consumo personale dell'imprenditore o a finalità estranee all'impresa, così come previsto dallo stesso art. 2 comma 2 n. 5 del DPR 633/72.

Ciò premesso, al fine di qualificare correttamente l'operazione, occorre stabilire se l'attività della SICAF immobiliare possa assumere **carattere commerciale**. In tal caso, infatti, si sarebbe in presenza di una trasformazione soggettiva e il conseguente passaggio dei beni si porrebbe al di fuori del campo di applicazione dell'IVA; diversamente dovrebbe, invece, ritenersi sussistente una particolare forma di estromissione degli stessi dalla sfera imprenditoriale.

L'Agenzia, richiamando anche la precedente prassi (cfr. risposta a interpello n. [74/2020](#)), ricorda che alle SICAF immobiliari è possibile estendere le disposizioni di cui all'[art. 8](#) comma 1 del DL n. 351/2001, in forza del quale le società di gestione si considerano **soggetti passivi IVA** per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative alle operazioni dei fondi immobiliari da esse istituiti (si veda "[SICAF con separazione delle attività per ciascun comparto](#)" del 25 febbraio 2020).

Detta interpretazione trova conforto nella giurisprudenza europea, pur se riferita alle SICAV, secondo cui costituisce attività economica l'insieme delle operazioni consistenti nell'investimento collettivo in valori mobiliari dei capitali raccolti presso il pubblico (causa C-8/03). Posto, infine, che la soggettività passiva delle SICAF è stata in precedenza riconosciuta dalla stessa Agenzia nella risposta a interpello n. [374/2020](#), ne deriva che la conversione di una società per azioni in società di investimento a capitale fisso immobiliare è **ininfluente ai fini IVA** e non rientra nell'ambito di applicazione dell'imposta ai sensi dell'[art. 2](#) comma 3 lettera f del DPR 633/72.

Si precisa, infine, che il verbale dell'assemblea con la quale è stata deliberata la modifica dello statuto sociale in funzione della trasformazione sopra descritta, va soggetto a registrazione in termine fisso, con versamento dell'imposta di registro in **misura fissa** "una volta sola, nonostante la pluralità delle modifiche statutarie apportate", in quanto si tratta di un negozio complesso, atteso che varie disposizioni sono legate da vincolo di derivazione necessaria ai sensi dell'[art. 21](#) comma 2 del DPR 131/86. Saranno altresì applicate in misura pari a 200 euro ciascuna le imposte ipotecaria e catastale.

Profitto della sottrazione fraudolenta è quanto sottratto alla garanzia del Fisco

Gli atti dispositivi possono avere natura fraudolenta se connotati da uno stratagemma tendente a sottrarre le garanzie patrimoniali all'esecuzione

/ Maria Francesca ARTUSI

Il profitto del reato di **sottrazione fraudolenta** al pagamento delle imposte è rappresentato dalla somma di denaro (o dalla attività patrimoniale qualunque essa sia) la cui sottrazione all'Erario viene perseguita attraverso l'atto di vendita simulata o gli atti fraudolenti posti in essere. Tale profitto, dunque, coincide con il patrimonio sottratto alla garanzia dell'esazione e non già con il debito tributario evaso; tant'è che per calcolarlo si può procedere alla decurtazione da detto patrimonio delle somme recuperate dal fisco a seguito delle cessioni di ramo d'azienda e dei versamenti effettuati dall'imputato (tra le altre, Cass. n. [10214/2015](#), Cass. n. [40534/2015](#), Cass. n. [4097/2016](#) e Cass. n. [32018/2019](#)).

Tali affermazioni, peraltro, sono coerenti con la struttura di **reato di pericolo** propria della fattispecie di cui all'[art. 11](#) comma 1 del DLgs. 74/2000, in cui il profitto va individuato nella riduzione simulata o fraudolenta del patrimonio su cui il fisco ha diritto di soddisfarsi e, quindi, nella somma di denaro la cui sottrazione all'Erario viene perseguita, non importa se con esito favorevole o meno, poiché già la sottrazione in sé integra la condotta di pericolo del bene protetto costituito dall'interesse fiscale dello Stato (*cf.* Cass. n. [33184/2013](#) e Cass. n. 15133/2017).

Questi principi consolidati in giurisprudenza vengono ripresi dalla Cassazione, nella sentenza n. [20371](#), depositata ieri, chiamata a confrontarsi con un **sequestro** ordinato in un'ipotesi in cui il reato era contestato in un caso in cui una srl – in piena decozione, poi seguita da fallimento – aveva ceduto l'intero compendio aziendale ad altre due società.

I giudici di legittimità si soffermano, pertanto, sulla sorte delle posizioni passive in caso di cessione di azienda. In proposito l'[art. 2560](#) comma 2 c.c. afferma che nel trasferimento di un'azienda commerciale risponde dei debiti anche l'acquirente dell'azienda, se essi risultano dai **libri contabili obbligatori**.

Con particolare riferimento ai debiti tributari, qui in oggetto, rileva l'[art. 14](#) comma 1 del DLgs. 472/1997 ove stabilisce che il cessionario è responsabile in solido, fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda, per il pagamento dell'imposta e delle **sanzioni** riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti,

nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore.

In proposito, la giurisprudenza civile ha statuito che la disciplina dettata dal citato art. 14, quanto alla responsabilità del cessionario per le obbligazioni tributarie, è una norma speciale rispetto all'[art. 2560](#) comma 2 c.c. e ha natura **antielusiva**, diretta, cioè, ad evitare – tramite la previsione della responsabilità, solidale e sussidiaria, del cessionario per i debiti tributari gravanti sul cedente – che, attraverso il trasferimento dell'azienda, sia dispersa la garanzia patrimoniale del contribuente in pregiudizio dell'interesse pubblico (Cass. n. [9219/2017](#) e Cass. n. [37326/2019](#)).

Alla luce di ciò, la Cassazione individua il "fumus" del delitto di sottrazione fraudolenta (necessario per l'applicazione del sequestro) non solo dalla minore tutela che l'art. 14 offre all'Erario in presenza di cessione lecita, ma anche dalle complesse operazioni di **"svuotamento"** della stessa cedente effettuate nel caso di specie: creazione di numerose altre società a responsabilità limitata per la gestione delle medesime attività della srl originaria, tutte gestite da componenti della medesima famiglia; cessione dei rami di azienda in favore delle stesse società, o di altre comunque riferibili ai familiari; mancanza di un effettivo corrispettivo per tali negozi.

In altre parole, viene affermato che gli atti dispositivi, oggettivamente idonei ad eludere l'esecuzione esattoriale, possono avere natura **fraudolenta**, ai sensi dell'[art. 11](#) del DLgs. 74/2000, allorquando, pur determinando un trasferimento effettivo del bene, siano connotati da elementi di inganno o di artificio, cioè da uno stratagemma tendente a sottrarre le garanzie patrimoniali all'esecuzione.

Si deve trattare, cioè, di atti idonei a rappresentare ai terzi una **realtà** (la riduzione del patrimonio del debitore) non corrispondente al vero, mettendo a repentaglio – o comunque rendendo più difficoltosa – l'azione di recupero del bene in tal modo sottratto alle ragioni dell'Erario, secondo un giudizio "ex ante" (proprio dei reati di pericolo) che valuti la sufficienza della consistenza patrimoniale del contribuente rispetto alla pretesa dello stesso creditore, (nello stesso senso Cass. n. [35983/2020](#) e Cass. n. [46975/2018](#)).

Commerciale e non finanziaria la società di gestione di portafogli finanziari

Confermata l'irrelevanza, ai fini del test di prevalenza, delle partecipazioni iscritte nell'attivo circolante

/ REDAZIONE

Con la risposta a interpello n. [363](#) di ieri, l'Agenzia delle Entrate ribadisce che le società di gestione di portafogli finanziari non rivestono la natura di società di partecipazione ai sensi dell'[art. 162-bis](#) del TUIR e, quindi, determinano l'IRES e l'IRAP come "normali" società **industriali** e commerciali.

Questo, a condizione che abbiano la maggior parte del proprio attivo composto da partecipazioni iscritte nell'attivo circolante.

Nel caso oggetto di interpello, la società istante esercita le seguenti attività:

- l'assunzione diretta e indiretta di **partecipazioni** in altre società, o enti italiani ed esteri, ivi compresa la compravendita, il possesso e la gestione di titoli pubblici o privati;
- la concessione di finanziamenti sotto qualsiasi forma a società o enti cui partecipa, ivi compreso il rilascio di garanzie;
- il coordinamento tecnico, amministrativo e finanziario delle società o enti a cui partecipa.

Ciò premesso, a norma dell'[art. 162-bis](#) comma 1 lett. c) del TUIR, sono società di partecipazione **non finanziaria** e assimilati (c.d. [holding](#) industriali):

- i soggetti che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari;
- i soggetti che svolgono attività non nei confronti del pubblico di cui all'art. 3 comma 2 del DM 2 aprile 2015 n. 53.

Ai sensi dell'[art. 162-bis](#) comma 3 del TUIR, l'esercizio in via prevalente dell'attività di assunzione di partecipazioni in soggetti differenti dagli [intermediari finanziari](#) sussiste quando, in base ai dati del bilancio approvato relativo all'ultimo esercizio chiuso, l'ammontare complessivo delle partecipazioni in detti soggetti e altri elementi patrimoniali intercorrenti con i medesimi, unitariamente considerati, sia **superiore al 50%** del totale dell'attivo patrimoniale.

La risposta n. [363](#) conferma che, ai fini del suddetto **test** di prevalenza, occorre tenere conto solo delle partecipazioni immobilizzate e delle partecipazioni che, pur essendo iscritte tra il circolante, erano classificate tra le immobilizzazioni e sono state allocate tra le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni in virtù di una decisione di smobilizzo.

Non rilevano, invece, le partecipazioni acquisite a fini **meramente speculativi**, rilevate *ab origine* nell'attivo circolante (in senso contrario si era pronunciata la circ. Assoholding n. 2/2019, secondo la quale il c.d. "test della prevalenza" va effettuato tenendo conto sia delle partecipazioni iscritte nelle immobilizzazioni finanziarie, sia delle partecipazioni del circolante).

Alla società istante si applicano, quindi, ai fini IRES e IRAP, le disposizioni proprie delle società industriali e commerciali (es. determinazione del valore della produzione netta ai sensi dell'[art. 5](#) del DLgs. 446/97, applicazione dell'**aliquota IRAP** ordinaria del 3,9%, ecc.).

Le violazioni contrattuali non permettono l'uso della disposizione

Per il TAR Friuli il campo di applicazione della disposizione è limitato alle sole violazioni di legge, peraltro di natura penale e amministrativa

/ Mario PAGANO

Il potere di disposizione non è applicabile per irregolarità in materia di lavoro e legislazione sociale che trovino la propria fonte nel contratto collettivo, applicato dal datore di lavoro. Con questo principio il TAR Friuli Venezia Giulia, con sentenza del [18 maggio 2021](#), ha **annullato** un atto di disposizione, impartito ai sensi dell'[art. 14](#) del DLgs. 124/2004, finalizzato all'assegnazione definitiva di un livello di inquadramento superiore a un lavoratore adibito a mansioni superiori, sul presupposto di un'errata applicazione del contratto collettivo.

La decisione del Tribunale amministrativo è destinata a fare discutere, sia perché si discosta dalle recenti indicazioni impartite dall'Ispettorato nazionale del lavoro (INL), sia perché determina inevitabilmente un **ridimensionamento** dell'istituto, rischiando di privare i lavoratori di uno strumento di efficace tutela, con effetti, per certi versi, anche sugli stessi datori di lavoro.

Il citato art. 14, da ultimo modificato dall'[art. 12-bis](#) del DL 76/2020, attribuisce agli ispettori del lavoro la possibilità di adottare la disposizione (un ordine immediatamente esecutivo da rivolgere al datore di lavoro) in tutti i casi in cui le irregolarità rilevate in materia di lavoro e legislazione sociale non siano già soggette a sanzioni penali o amministrative. In altre parole, come sottolineato dallo stesso Ispettorato, con circolare n. [5/2020](#), l'articolato normativo vuole favorire, attraverso l'ordine impartito dall'ispettore del lavoro, il rispetto di tutte quelle norme che sono **sprovviste** di un presidio sanzionatorio.

Secondo l'Ispettorato l'ambito di operatività della norma si pone in raffronto a tutte quelle regole di matrice legale, ma anche di natura contrattuale, per le quali l'ordinamento non ha previsto una sanzione di natura amministrativa o penale. Tra le varie casistiche anche quella prevista per l'ipotesi di assegnazione formale a **mansioni superiori**, in conseguenza della quale il lavoratore ha diritto al trattamento corrispondente all'attività svolta, con assegnazione definitiva (si veda nota INL n. [4539/2020](#)).

Sul punto il TAR, attraverso un'articolata motivazione, sembra di **avviso opposto**.

Innanzitutto il giudice, rifacendosi al concetto di "irregolarità" come connesso a norme imperfette e prive, quindi, di conseguenza giuridica, ritiene la disposizione non applicabile nell'ipotesi *de qua*, già supportata dalle conseguenze civilistiche, dettagliatamente previ-

ste dall'[art. 2103](#) c.c. Tale concetto di disposizione, vincolato al principio di residualità, non sembra, a ben vedere, rispondere alla volontà del legislatore, che ha posto quale unica condizione di legittimità applicativa l'**assenza** di sanzioni penali o amministrative e non il prodursi di conseguenze civilistiche.

Peraltro, proprio sotto tale ultimo profilo, la sentenza mette in dubbio l'operatività dell'istituto anche in rapporto a casistiche che esulano dal campo amministrativo e penale, tagliando di fatto fuori tutte quelle fattispecie aventi una **natura civilistica**, ipotesi che, tuttavia, maggiormente impattano sul profilo di tutela dei lavoratori e che spesso sono foriere di lunghi contenziosi, i quali rappresentano un costo anche per le aziende, bloccate dall'alea del giudizio.

Inoltre, il TAR si spinge, attraverso una lettura sistematica dell'art. 14, in rapporto all'[art. 13](#) del medesimo DLgs. 124/2004, a **negare** l'operatività della disposizione anche in rapporto alle violazioni derivanti dai **contratti collettivi**, in quanto materia non espressamente richiamata, limitando l'istituto alle sole fonti di diritto oggettivo.

In merito va, tuttavia, rilevato che tra i compiti espressamente attribuiti agli ispettori del lavoro dalla legge, precisamente dall'[art. 7](#) del DLgs. 124/2004, vi è anche quello di vigilare sulla **corretta applicazione** dei contratti e accordi collettivi di lavoro. Un controllo che lo stesso Consiglio di Stato, con la sentenza n. [6532/2007](#), ha riconosciuto di poter attuare attraverso il potere di disposizione che, anche nella precedente formulazione normativa, vigente all'epoca della pronuncia, si riportava alla medesima materia del lavoro e legislazione sociale, senza espliciti e non necessari riferimenti ai contratti collettivi.

Ad avviso del giudice sarebbe addirittura **impedito** all'ispettore del lavoro intervenire in modo autoritativo sul rapporto contrattuale in luogo del lavoratore, ritenendo la questione priva di valenza pubblicistica. Quest'ultimo aspetto metterebbe in discussione lo stesso ruolo dell'Ispettorato.

Infine, desta perplessità la parte conclusiva della motivazione, nella quale la sentenza pone in relazione gli aspetti legati al sindacato di legittimità del potere di disposizione con gli effetti giuridici e civilistici che derivano dall'adempimento alla stessa e che, ad avviso del TAR, dovrebbero trovare esclusiva sede di tutela avanti all'**Autorità giudiziaria**.

Per la Bce prematuro ipotizzare riduzioni di acquisti titoli

La presidente Lagarde ha definito temporanee le attuali pressioni di inflazione, invitando a "guardare oltre"

/ Stefano PIGNATELLI

È ancora prematuro per la Bce pensare all'aggiustamento della politica monetaria dopo la fine del programma degli **acquisti Pepp**. Lo ha sostenuto la presidente Lagarde. L'impegno Bce è quello di preservare condizioni di finanziamento favorevoli utilizzando il Pepp per lo meno fino a marzo 2022. È davvero troppo presto e non è il caso di pensare a temi di lungo termine.

Il consiglio Bce discuterà il mese prossimo se mantenere in essere così com'è, accelerare o decelerare la **sottoscrizione** di titoli di Stato sul mercato. Sempre il 10 giugno verranno presentate le nuove stime trimestrali dello staff su crescita e inflazione, misura di quanto possa essere migliorata la fiducia Bce di fronte ai progressi della campagna vaccinale. Lagarde torna inoltre a definire temporanee le attuali pressioni di inflazione, invitando a "guardare oltre". Ed in effetti i dati sulla Cpi Ue (+0,7% aprile) sono stati leggermente inferiori alle attese (0,8%) a livello mensile mentre è stata confermato l'1,6% tendenziale della stima preliminare.

Le rassicurazioni continue delle **autorità monetarie** su "inflazione transitoria" e "misure di stimolo permanenti o quasi" stanno convincendo i mercati; i tassi si sono andati stabilizzando (sui 10 anni Bund in area -0,15%; Bond Usa a 1,65%; Btp 1,05%; spread a 120 circa; Irs 10 anni +0,15%; segui tassi e costo del funding su www.aritma.eu).

Nel passato le banche centrali ebbero ragione nel dichiarare **temporaneo** il balzo dell'inflazione. Tra il 2009

e fine 2016 i Fed Fund erano sui valori attuali (0%; 0,25%) e quando l'inflazione salì nel 2011 al 4% i Fed Fund non si mossero in quanto l'inflazione era considerata transitoria; in effetti dal 2012 al 2015 l'inflazione scese al/sotto il 2% ma nel frattempo il Bond Usa 10 anni salì lo stesso al 3,5% per poi riscendere all'1,5%, ma questo grazie soprattutto alle tre tranches di QE.

Ora la situazione è diversa ma bisognerà vedere se l'inizio del **tapering** (secondo alcuni già nel terzo trimestre 2021) non possa diventare la scintilla per un nuovo balzo verso l'alto dei tassi Usa con effetto trascinalamento sul Bund 10.

Intanto dall'Ecofin i ministri delle Finanze sono ottimisti sulle prospettive di ripresa economica pur se l'Europa dovrà lavorare duramente per evitare danni economici di lungo periodo e non rimanere indietro rispetto a Cina e Usa.

Le previsioni della Commissione europea mostrano che i 27 paesi della Ue raggiungeranno i livelli di crescita pre-pandemia verso la metà del 2022, con alcuni, come Francia e Germania, che raggiungeranno quel livello alla fine di quest'anno, e altri, come Italia e Spagna, che ci arriveranno solo alla **fine del 2022**. Ma in Cina e negli Usa il rimbalzo sarà molto più rapido, secondo le previsioni, e la zona euro dovrà agire in fretta per aumentare il proprio potenziale e rimanere tra i migliori. Si deve aumentare il potenziale di crescita dell'Europa, ritornare alla normalità non è la giusta ambizione.

Come Unione Giovani vogliamo dare un contributo fattivo per le elezioni

Caro Direttore, in quest'ultimo anno la nostra vita è cambiata. Il COVID ha fatto emergere pregi e debolezze di ciascuno di noi. In particolare, la base della categoria professionale dei dottori commercialisti ha dimostrato i tantissimi pregi che la caratterizzano: penso ad esempio alla capacità di **fare rete e compattarci** come mai prima d'ora. Uniti, gli uni a supporto degli altri. Abbiamo dato sostegno a tutti, Governo, imprenditori e contribuenti, mettendo in campo competenza e professionalità.

Purtroppo abbiamo anche saputo mostrare il lato peggiore, dal momento che il protrarsi delle campagne elettorali ha di fatto aumentato i **conflitti** nella nostra categoria. Questo, unito a errori di tanti, nessuno escluso, ci ha portato in uno **stallo** dal quale sarà difficile uscire in tempi brevi.

Tutto questo ha gravemente danneggiato la nostra credibilità, allontanandoci di fatto dai tavoli decisionali del Governo nazionale.

Noi giovani commercialisti troppo spesso non siamo coinvolti nelle scelte che determinano il nostro futuro professionale e non. Si ritiene, in questo Paese e in questa categoria, che la gioventù sia un limite di esperienza, preparazione e a volte anche di umiltà. Noi, invece, riteniamo che la **gioventù** sia un valore e un'**opportunità** da cogliere e sfruttare.

Nei prossimi mesi si getteranno le basi per il futuro dell'Italia, che vivremo da cittadini e da commercialisti. Penso al PNRR, ma anche ai diversi appuntamenti elettorali della nostra categoria.

Abbiamo voglia e interesse a migliorare le cose. Come giunta nazionale ci stiamo provando alla nostra ma-

niera, sicuramente sbagliando qualcosa ma provando sempre ad aggiustare il tiro. Siamo convinti che per poter incidere servirà essere parte dei processi che verranno. È per questo motivo che dovremo iniziare a **partecipare in maniera attiva** e sempre più incisiva alle elezioni di categoria che verranno, partendo dagli Ordini territoriali, per poter poi arrivare nelle politiche del Consiglio nazionale.

Il nostro intento è quello di portare negli Ordini i valori della nostra associazione, una ventata di spirito dell'Unione per l'intera categoria.

Essere unionisti significa saper guardare il lato positivo di quello che si ha intorno e proprio da questo proveremo a portare ovunque i nostri principi, così come facciamo da anni con la sola forza della nostra passione.

La possibilità di predisporre nuovamente le liste è qualcosa che proveremo a cogliere, per questo motivo abbiamo scritto un **manifesto** che verrà divulgato sul territorio da parte di tutte le Unioni locali: il nostro obiettivo è dare un **contributo fattivo** come elettorato passivo oltre che attivo con i nostri iscritti in occasione delle prossime elezioni.

Siamo convinti che questo sia il tempo giusto: forse qualcuno ci additerà come idealisti, molti altri come presuntuosi, ma crediamo fortemente che tutti gli anni passati nella nostra associazione di categoria possano essere un **valore aggiunto** utile per affrontare i problemi della nostra professione.

Matteo De Lise

Presidente dell'UNGDEEC

Revisore in un Comune compatibile con la carica di assessore in un altro Comune della stessa Regione

Con un parere del 20 maggio 2021, il Dipartimento per gli Affari interni e territoriali del Ministero dell'Interno ha risposto a un Comune che, considerata la necessità di procedere alla nomina del collegio dei **revisori** dell'ente locale, chiedeva se sussistessero cause di ineleggibilità in capo a un revisore sorteggiato che rivesta, al contempo, l'incarico di **assessore** presso un Comune della stessa Regione.

Nel documento viene evidenziato come, in tale contesto, per **incompatibilità** si debba intendere "l'impedimento che non consente il regolare svolgimento dell'attività di revisore a causa di un cumulo di funzioni o di situazioni in capo ad uno stesso soggetto, da cui potrebbe derivare un conflitto di interessi ed impone una scelta tra il nuovo ed il precedente ufficio ricoperto", mentre per **ineleggibilità** si intendono "le cause impeditive alla nomina e all'esercizio della carica di revisore negli enti locali e se quest'ultima è avvenuta è nulla ed insanabile fin dall'origine".

Nel caso di specie, sottolinea il parere del Ministero, l'attività di assessore presso un ente locale **diverso** da quello di even-

tuale nomina non appare configurarsi come una vera e propria causa di incompatibilità. Si evidenzia, infatti, che, per consolidata giurisprudenza, le ipotesi di incompatibilità alle cariche presso gli enti locali sono tassative e predeterminate dal legislatore e, pertanto, non possono essere derogate né estese per analogia ad altri casi che non siano quelli espressamente previsti dal legislatore medesimo (*cf.* Consiglio di Stato n. 4774 del 12 settembre 2001).

Sarà, peraltro, opportuno **verificare** se ragioni di opportunità dettate dalla *ratio* delle disposizioni in tema di conflitto d'interessi possano portare a una causa di impedimento all'assunzione dell'incarico di revisore nel caso di specie. Il professionista, in particolare, dovrebbe evitare tutte le ipotesi in cui potrebbe confliggere il ruolo di controllore con quello di amministratore (controllato) di un Comune facente parte della stessa Regione, così come anche nelle ipotesi "in cui rivesta il ruolo, nell'ambito della medesima circoscrizione territoriale, di amministratore presso Unione di Comuni, ATO o Consorzi per l'esercizio di servizi pubblici".

In arrivo le comunicazioni per omesso versamento del contributo revisori 2021

Sul portale istituzionale della revisione legale (<https://www.revisionelegale.mef.gov.it/>) è stata pubblicata una nota informativa con cui si ricorda che il 31 gennaio scorso è **scaduto il termine** per il versamento del contributo annuale di iscrizione al Registro dei revisori legali per l'anno 2021 (si veda "[Ultimi giorni per versare il contributo 2021 del Registro revisori](#)" del 25 gennaio 2021).

L'importo del contributo è stato determinato dal decreto MEF del 9 dicembre 2020 in **35 euro**.

Si sottolinea come sia in corso di trasmissione la **comunicazione** relativa all'**omesso versamento** del contributo annuale 2021:

- al domicilio digitale comunicato da ciascun iscritto al Registro dei revisori legali, ovvero
- a mezzo raccomandata A/R per coloro che non hanno provveduto a comunicare il predetto domicilio digitale o che hanno una PEC non attiva.

Ciascun iscritto è invitato, accedendo alla propria area riservata del sito della revisione, a verificare la regolarità della propria posizione contributiva riferita all'anno 2021 e a provvedere all'eventuale omesso versamento **entro 10 giorni** dal

ricevimento della suddetta comunicazione. Nell'area riservata è possibile, oltre a consultare lo stato dei pagamenti pregressi, scaricare copia dell'avviso di pagamento e aggiornare i propri dati anagrafici e di contatto, incluso il domicilio digitale.

Il **versamento** del contributo omesso potrà essere effettuato utilizzando i servizi del sistema pagoPA®, tramite gli strumenti di pagamento elettronico resi disponibili dalla piattaforma, direttamente dal sito web della revisione legale (area riservata) o presso gli intermediari autorizzati. Per ulteriori informazioni sulle modalità di pagamento, è possibile visitare la sezione "Contributi Annuali".

Viene, inoltre, evidenziato, come, una volta decorso l'ulteriore termine di 10 giorni dalla suddetta comunicazione senza che il revisore abbia provveduto al pagamento, verrà disposta, ai sensi dell'[art. 24-ter](#) del DLgs. n. 39/2010, dapprima la **sospensione** dal registro e successivamente – decorsi ulteriori 6 mesi dalla data del provvedimento che dispone la sospensione, senza che l'iscritto abbia provveduto a regolarizzare il contributo omesso – la **cancellazione** dal Registro.

Forfetari, il rapporto di lavoro cessato in corso d'anno non fa superare la causa di esclusione

L'accesso al regime forfetario è condizionato al fatto che, nell'anno precedente, siano percepiti redditi di lavoro **dipendente** e a questi assimilati, di cui agli [artt. 49 e 50](#) del TUIR, non eccedenti l'importo di 30.000 euro; la soglia non deve es-

sere verificata se il rapporto di lavoro è cessato ([art. 1](#) comma 57 lett. d-ter) della L. 190/2014).

Con la risposta a interpello n. [368](#), pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la cessazione del rapporto di

lavoro in corso d'anno non consente di superare la causa di esclusione, ribadendo il chiarimento reso con la circ. n. [10/2016](#) (§ 2.3) secondo cui, ai fini della non applicabilità della causa di esclusione, rilevano solo le **cessazioni** del rapporto di lavoro intervenute nell'anno **precedente** a quello di applicazione del regime forfetario.

Nel caso oggetto di interpello si trattava della cessazione di un rapporto di lavoro pubblico a seguito di dimissioni e ricezione della relativa presa d'atto avvenute nel 2020; il rapporto è proseguito nel 2021 per il periodo di preavviso.

Rilevando che la cessazione dal servizio, con il conseguente

venir meno della retribuzione e degli altri diritti connessi al rapporto di lavoro, avviene solo al termine del periodo di **preavviso**, è stata ritenuta sussistente la causa ostativa all'applicazione del regime forfetario per la nuova attività avviata nel 2021, in quanto trattasi del medesimo anno di cessazione del rapporto di lavoro dipendente, nell'ambito del quale l'istante ha affermato di aver percepito redditi superiori a 30.000 euro nell'anno precedente (2020).

L'applicabilità del regime agevolato potrà essere valutata nel **2022**, soddisfatte le necessarie condizioni.

Aliquota IVA del 4% per la farina derivata da macinazione di piselli

Nella risposta a interpello n. [362](#) pubblicata ieri, 24 maggio 2021, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che si applica l'**aliquota IVA** del 4% alle cessioni di farina ottenuta dalla macinazione di piselli secchi ad alto contenuto proteico e destinata all'impiego come mangime per gli animali.

Nel parere tecnico fornito dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli è stato rilevato, infatti, che il prodotto in esame è da classificare alla **sottovoce** NC 2302 50 00: "Crusche, staccature ed altri residui, anche agglomerati in forma di pellets,

della vagliatura, della molitura o di altre lavorazioni dei cereali o dei legumi" "- di legumi".

Come rilevato dall'Agenzia delle Entrate, tale **descrizione** corrisponde al n. 17 della Tabella A, parte II, allegata al DPR [633/72](#) riguardante "crusche, staccature ed altri residui della vagliatura, della molitura o di altre lavorazioni dei cereali e dei legumi (v.d. 23.02)". Ne consegue, dunque, che alle cessioni della predetta farina si applica l'aliquota IVA del 4%.

Servizio di "shared payment" in esenzione IVA

Con la risoluzione n. [35/2021](#), l'Agenzia delle Entrate ha ricondotto il servizio di **pagamento condiviso** (c.d. "shared payment") tra le operazioni di natura finanziaria esenti da IVA.

Nel caso esaminato, una società offre ai venditori di beni e servizi (merchant) e ai loro clienti un **servizio di pagamento** via internet che permette di dividere l'importo di una transazione su diverse carte di credito/debito intestate a soggetti diversi.

In sintesi:

- il cliente acquista dal merchant un bene/servizio e subisce l'addebito di un terzo dell'importo totale del corrispettivo, mentre la parte restante viene addebitata in due tranches nell'arco dei 60 giorni successivi;
- la società acquista **pro soluto** la restante parte del credito commerciale dal venditore, rappresentato dai due terzi del corrispettivo, a un prezzo pari al suo valore nominale, senza applicazione di alcun tasso d'interesse o di sconto, ma soltanto di una **commissione** a carico del venditore.

L'Agenzia ritiene che allo schema negoziale descritto possa-

no applicarsi i chiarimenti già forniti riguardo al servizio di **factoring** (ris. nn. [32/2011](#) e [139/2004](#)).

Si osserva, in particolare, che nell'ambito dell'operazione descritta:

- la società assume la titolarità del credito;
- il merchant ottiene la **trasformazione del credito** in attività liquide prima della sua scadenza naturale o comunque prima della data di presumibile incasso;
- la commissione è quantificata in termini percentuali sui volumi di denaro transati sulla piattaforma e l'aliquota è negoziata con il venditore al momento del convenzionamento, tenendo conto di alcuni fattori, tra cui il rischio di insoluto e il volume d'affari del merchant.

Considerate le caratteristiche dell'operazione, dunque, il servizio di "shared payment" (il cui corrispettivo è rappresentato dalla commissione addebitata al venditore) viene ricondotto tra quelli di natura finanziaria di cui all'[art. 10](#) comma 1 n. 1) del DPR 633/72, per i quali è previsto il regime di **esenzione IVA**.