

Venerdì 21 maggio 2021

IL CASO DEL GIORNO

L'invito al contraddittorio non può eludere i termini di accertamento

/ Alfio CISSELLO

In alcune ipotesi, l'**invito al contraddittorio** finalizzato all'accertamento con adesione viene notificato negli ultimi mesi dell'anno, convocando il contribuente magari tra Natale e Capodanno.

Opera, nel caso indicato, l' [...]

PAGINA 2

IL PUNTO TUTELA DEL PATRIMONIO

Risparmio amministrato e decesso dell'intestatario con diversi effetti fiscali

/ Gabriele GIARDINA

Secondo l'art. 6, comma 6 del DLgs. 461/97, il trasferimento di titoli, quote, certificati o rapporti in risparmio amministrato ad analoghi rapporti di custodia o [...]

PAGINA 9

FISCO

Col decreto Sostegni-bis arriva un nuovo contributo a fondo perduto

Contributo "automatico" o "alternativo" su istanza calcolato su un periodo differente

/ Pamela ALBERTI

L'art. 1 della bozza del DL "Sostegni-bis", approvato ieri in Consiglio dei Ministri, riconosce un **nuovo contributo** a fondo perduto al fine di sostenere gli operatori economici, che differisce rispetto alle prime bozze circolate. In estrema sintesi, viene previsto un contributo "automatico" pari a quello del DL "Sostegni" o, se più conveniente, un contributo "alternativo" calcolato su un diverso periodo di riferimento, nonché un ulteriore contributo legato al risultato economico d'esercizio.

Come evidenziato dal Presidente Draghi in conferenza stampa, per la prima volta accanto al criterio del fatturato si usa anche quello dell'**utile**, più giusto ma per cui serve più tempo; altra novità riguarda il criterio temporale, che consente di includere "370 mila nuove partite IVA". Sarebbe previsto un **contributo "automatico"** per i soggetti che hanno la partita IVA attiva alla data di entrata in vigore del DL e che hanno presentato istanza e ottenuto il contri-

buto a fondo perduto ex art. 1 del DL 41/2021. Il nuovo contributo è pari a quello già riconosciuto dal DL "Sostegni" ed è corrisposto dall'Agenzia delle Entrate con la stessa modalità scelta per il precedente (accredito diretto o credito d'imposta da utilizzare in compensazione nel modello F24), senza necessità di presentare alcuna istanza.

Viene poi disciplinato il contributo a fondo perduto **"alternativo"** (rispetto a quello automatico) per tutti i soggetti che svolgono attività d'impresa, arte o professione o producono reddito agrario, titolari di partita IVA (attiva alla data di entrata in vigore del DL), residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, a condizione che abbiano ricavi/compensi non superiori a 10 milioni di euro nel 2019 (soggetti "solari") e che l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo dal **1° aprile 2020 al 31 marzo 2021** sia inferiore almeno del 30% rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

CIGS di 26 settimane per i datori di lavoro con calo del fatturato del 50%

Contributi a fondo perduto fino a 1.000 euro per le start up

Estromissione agevolata da perfezionare nel quadro RQ di REDDITI PF

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Pagamenti delle cartelle rinviati a fine luglio 2021

/ Alfio CISSELLO

La bozza del decreto legge "Sostegni-bis" estende di **due mesi** la proroga dei pagamenti derivanti da cartelle di pagamento, accertamenti esecutivi e avvisi di addebito già prevista dai [...]

PAGINA 4

L'invito al contraddittorio non può eludere i termini di accertamento

I 120 giorni di proroga automatici non legittimano condotte abusive

/ Alfio CISSELLO

In alcune ipotesi, l'**invito al contraddittorio** finalizzato all'accertamento con adesione viene notificato negli ultimi mesi dell'anno, convocando il contribuente magari tra Natale e Capodanno.

Opera, nel caso indicato, l'[art. 5](#) comma 3-*bis* del DLgs. 218/97: "Qualora tra la data di comparizione, di cui al comma 1, lettera b), e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di novanta giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è **automaticamente prorogato** di centoventi giorni, in deroga al termine ordinario".

Ai sensi dell'[art. 57](#) del DPR 633/72 (e dell'[art. 43](#) del DPR 600/73), l'avviso di accertamento, a pena di **decadenza**, va notificato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Questo termine viene dunque prorogato di 120 giorni.

Ciò va coordinato con l'[art. 5-ter](#) del DLgs. 218/97, che, dal luglio 2019, ha reso obbligatorio il **contraddittorio preventivo** finalizzato all'adesione, che si attua proprio mediante l'invito di cui al precedente art. 5.

L'invito obbligatorio non opera per gli accertamenti parziali, per quelli preceduti da accessi sostanziali e, secondo la circ. Agenzia Entrate 22 giugno 2020 n. [17](#), per le imposte d'atto.

Bisogna rilevare che la proroga dei termini non è contenuta nell'[art. 5-ter](#), ma nell'[art. 5](#) sempre del DLgs. [218/97](#).

Quindi, come rilevato dalla circolare richiamata, al par. 5, essa trova applicazione "non solo ai casi in cui l'ufficio è obbligato ad avviare l'iter dell'accertamento ai sensi dell'articolo 5-*ter*, ma anche a tutte le ipotesi in cui l'ufficio abbia ritenuto opportuno **avviarlo facoltativamente**, in base agli elementi a sua disposizione, ai

sensi dell'[articolo 5](#) del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218".

Dal punto di vista normativo, la soluzione appare corretta, ma non può **legittimare abusi**.

L'emissione dell'invito in casistiche in cui non è obbligatorio può essere un mero indizio di ciò. Se, contestualizzando debitamente la fattispecie, emerge poi che non c'è oggettivamente nessuna volontà di stipulare l'adesione, l'emissione dell'invito potrebbe ritenersi strumentale a fruire della proroga. Pertanto, l'avviso di accertamento può essere annullato per **intervenuta decadenza**.

Il principio dell'abuso del diritto, per consolidata giurisprudenza, è immanente nel sistema, e vale di sicuro quando la condotta abusiva deriva dalla parte pubblica.

Invito non sempre obbligatorio

Non a caso, la stessa Agenzia delle Entrate ha sentito l'esigenza di precisare: "Si raccomanda comunque agli uffici di pianificare per tempo la notifica degli inviti, in modo da evitare, quanto possibile, l'attivazione dei contraddittori al sopraggiungere dei **termini di decadenza** accertativa".

Nulla cambia per l'anno 2020, ove, per effetto dell'[art. 157](#) comma 1 del DL 34/2020, gli atti impositivi in scadenza dall'8 marzo 2020 al 31 dicembre 2020 "sono emessi entro il 31 dicembre 2020 e sono notificati nel periodo compreso tra il 1° marzo 2021 e il 28 febbraio 2022".

La condotta dell'Ufficio, consistente nell'aver convocato il contribuente negli ultimi giorni dell'anno, che va in ogni caso contestualizzata, potrebbe essere stata strumentale a bypassare la necessità di **emettere** l'atto entro la fine del 2020 e fruire in tal modo della proroga.

Col decreto Sostegni-bis arriva un nuovo contributo a fondo perduto

Contributo "automatico" o "alternativo" su istanza calcolato su un periodo differente

/ Pamela ALBERTI

L'art. 1 della bozza del DL "Sostegni-bis", approvato ieri in Consiglio dei Ministri, riconosce un **nuovo contributo** a fondo perduto al fine di sostenere gli operatori economici, che differisce rispetto alle prime bozze circolate. In estrema sintesi, viene previsto un contributo "automatico" pari a quello del DL "Sostegni" o, se più conveniente, un contributo "alternativo" calcolato su un diverso periodo di riferimento, nonché un ulteriore contributo legato al risultato economico d'esercizio.

Come evidenziato dal Presidente Draghi in conferenza stampa, per la prima volta accanto al criterio del fatturato si usa anche quello dell'**utile**, più giusto ma per cui serve più tempo; altra novità riguarda il criterio temporale, che consente di includere "370 mila nuove partite IVA".

Sarebbe previsto un **contributo "automatico"** per i soggetti che hanno la partita IVA attiva alla data di entrata in vigore del DL e che hanno presentato istanza e ottenuto il contributo a fondo perduto *ex art. 1* del DL 41/2021. Il nuovo contributo è pari a quello già riconosciuto dal DL "Sostegni" ed è corrisposto dall'Agenzia delle Entrate con la stessa modalità scelta per il precedente (accredito diretto o credito d'imposta da utilizzare in compensazione nel modello F24), senza necessità di presentare alcuna istanza.

Viene poi disciplinato il contributo a fondo perduto **"alternativo"** (rispetto a quello automatico) per tutti i soggetti che svolgono attività d'impresa, arte o professione o producono reddito agrario, titolari di partita IVA (attiva alla data di entrata in vigore del DL), residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, a condizione che abbiano ricavi/compensi non superiori a 10 milioni di euro nel 2019 (soggetti "solari") e che l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo dal **1° aprile 2020 al 31 marzo 2021** sia inferiore almeno del 30% rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dal 1° aprile 2019 al 31 marzo 2020. Per i soggetti che hanno **beneficiario** del contributo di cui all'art. 1 del DL 41/2021, il contributo "alternativo" è determinato applicando alla differenza tra l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo 1° aprile 2020-31 marzo 2021 e l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo 1° aprile 2019-31 marzo 2020 la "vecchia" percentuale prevista con riferimento ai soggetti rientranti nei diversi scaglioni di ricavi/compensi 2019: 60% fino a 100.000 euro; 50% da 100.000 a 400.000 euro; 40% da 400.000 a un milione; 30% da uno a 5 milioni; 20% da 5 a 10 milioni.

Il contributo spetta anche ai soggetti che **non** hanno

beneficiario del contributo "Sostegni". In tal caso alla suddetta differenza si applica invece la seguente percentuale, definita sempre in relazione ai ricavi/compensi 2019: 90% fino a 100.000 euro; 70% da 100.000 a 400.000 euro; 50% da 400.000 a un milione; 40% da uno a 5 milioni; 30% da 5 a 10 milioni.

Il contributo non può essere superiore a 150.000 euro e può essere riconosciuto direttamente sul conto corrente o tramite credito d'imposta.

Il contributo "alternativo" si ottiene presentando apposita **istanza** all'Agenzia delle Entrate, con modalità e termini che saranno definiti con provvedimento (inclusi gli elementi da dichiarare per il rispetto delle condizioni di cui alla Sezione 3.1 o 3.12 del Quadro temporaneo aiuti di Stato). Per i soggetti obbligati alle comunicazioni della liquidazione periodica IVA, l'istanza può essere presentata solo dopo la presentazione della comunicazione riferita al primo trimestre 2021.

I soggetti che, a seguito della presentazione dell'istanza per il riconoscimento del contributo "Sostegni", abbiano comunque beneficiato del contributo "automatico" potranno ottenere l'eventuale maggior valore del contributo "alternativo".

Ulteriore contributo sui risultati economici d'esercizio

Viene poi previsto un ulteriore contributo a fondo perduto, subordinato però all'autorizzazione della Commissione europea. Tale contributo spetta a condizione che vi sia un peggioramento del **risultato economico** d'esercizio relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020 rispetto a quello del periodo in corso al 31 dicembre 2019, in misura pari o superiore a una percentuale che sarà definita con apposito decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze.

L'ammontare di tale contributo è determinato applicando alla differenza tra i suddetti risultati economici d'esercizio, al netto di tutti i contributi a fondo perduto ricevuti, una percentuale che sarà definita da un **decreto**.

Anche in tal caso il contributo è riconosciuto previa presentazione di istanza all'Agenzia delle Entrate, il cui contenuto e termini di presentazione saranno definiti con provvedimento (che definirà anche gli specifici campi delle dichiarazioni dei redditi nei quali sono indicati gli ammontari dei risultati economici d'esercizio). L'istanza potrà tuttavia essere trasmessa solo se la **dichiarazione dei redditi** relativa al periodo d'imposta 31 dicembre 2020 sia presentata entro il 10 settembre 2021.

Pagamenti delle cartelle rinviati a fine luglio 2021

Sospesa sino al 30 giugno 2021 la notifica di ulteriori cartelle di pagamento

/ Alfio CISSELLO

La bozza del decreto legge "Sostegni-bis" estende di **due mesi** la proroga dei pagamenti derivanti da cartelle di pagamento, accertamenti esecutivi e avvisi di addebito già prevista dai precedenti decreti.

Dal punto di vista normativo, bisogna sempre riferirsi all'[art. 68](#) comma 1 del DL 18/2020, secondo cui "Con riferimento alle entrate tributarie e non tributarie, sono sospesi i termini dei versamenti, scadenti nel periodo dall'8 marzo 2020 al 30 aprile 2021 [ora **30 giugno 2021**, ndr], derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione, nonché dagli avvisi previsti dagli [articoli 29](#) e [30](#) del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. [122](#). I versamenti oggetto di sospensione devono essere effettuati in unica soluzione **entro il mese successivo** al termine del periodo di sospensione".

Quindi, come per le precedenti modifiche, da un lato, la sospensione delle cartelle slitta come detto da fine aprile a fine giugno, dall'altro, i pagamenti andranno effettuati entro il 31 luglio 2021.

Va detto che la norma interviene in evidente ritardo, considerato che, a oggi, la fine della sospensione resta fissata al 30 aprile 2021 e i pagamenti andrebbero effettuati **entro fine maggio**.

Per arginare questa situazione, era "intervenuto" il Ministero dell'Economia e delle finanze con il comunicato stampa n. [88](#) del 30 aprile 2021, ove era stato annunciato che era in corso di predisposizione un provvedimento normativo che avrebbe differito di un ulteriore mese la sospensione della notifica delle cartelle di pagamento.

Invece, la sospensione è stata alla fine differita di due mesi.

Richiamando quanto specificato, ormai da un anno, da Agenzia delle Entrate-Riscossione mediante proprie FAQ:

- sino al 30 giugno 2021 non è sospesa la sola notifica

delle cartelle di pagamento, ma anche l'adozione di **misure cautelari** (fermi delle auto, ipoteche esattoriali) nonché esecutive (pignoramenti);

- sebbene, dal punto di vista normativo, il pagamento debba avvenire "in unica soluzione" entro il 31 luglio 2021, è possibile domandare la **dilazione dei ruoli**;

- sono sospese, sino al 30 giugno 2021, le procedure di blocco dei pagamenti delle pubbliche amministrazioni;

- comunque, gli Agenti della riscossione esaminano, anche nel periodo di sospensione, eventuali domande di dilazione;

- se fosse già stato disposto il fermo dell'auto, rimarrebbe possibile pagare la **prima rata** del piano di dilazione per "sbloccarlo".

La sospensione riguarda anche fermi e ipoteche

La sospensione vale, oltre che per gli avvisi di **addebito INPS**, altresì per gli accertamenti esecutivi dei Comuni e altri enti locali, soggetti alla proroga come sancisce l'[art. 68](#) del DL 18/2020, per le ingiunzioni fiscali e accertamenti doganali.

Non possiamo non rilevare, ancora una volta, il – per quanto ci consta invariato – censurabile orientamento dell'Agenzia delle Entrate, secondo cui la sospensione non trova applicazione per gli accertamenti esecutivi emessi dalla stessa (per tutte, si veda la circolare 20 marzo 2020 n. [5](#)).

In relazione agli accertamenti esecutivi, la sospensione opererebbe da quando le somme sono affidate in riscossione (in sostanza non opera, considerato che in questa fase non ci sono nemmeno veri e propri termini di pagamento).

Nulla muta per quanto riguarda i **termini decadenziali** per la notifica delle cartelle di pagamento e degli avvisi di accertamento, per i quali rimangono valide le regole dell'[art. 68](#) del DL 18/2020 e dell'[art. 157](#) del DL 34/2020.

CIGS di 26 settimane per i datori di lavoro con calo del fatturato del 50%

Il DL Sostegni-bis prevede nuove misure di sostegno per imprese, lavoratori e famiglie, anche finalizzate alla ripartenza delle attività

/ Daniele SILVESTRO

Cassa integrazione, contratto di rioccupazione, reddito di emergenza, esoneri contributivi per specifici settori e nuove indennità COVID-19. Sono queste le **principali novità** in materia di lavoro e previdenza che emergono dalla bozza del decreto "Sostegni-bis", approvato ieri dal Consiglio dei Ministri.

In materia di cassa integrazione, la bozza prevede la possibilità, in alternativa ai trattamenti di integrazione salariale ex DLgs. [148/2015](#), per i datori di lavoro di cui all'[art. 8](#) comma 1 del DL 41/2021, che hanno subito un **calo del fatturato** del 50% nel primo semestre del 2021 rispetto al primo semestre del 2019, di presentare domanda di CIGS, in deroga alle disposizioni di cui agli [artt. 4 e 21](#) del DLgs. 148/2015, per una durata massima di 26 settimane fino al 31 dicembre 2021.

A tal fine, è necessaria la stipula di **accordi collettivi aziendali** (ai sensi dell'[art. 51](#) del DLgs. 81/2015) di riduzione dell'attività lavorativa, finalizzati al mantenimento dei livelli occupazionali nella fase di ripresa delle attività dopo l'emergenza sanitaria. La riduzione media oraria non può essere superiore all'80% dell'orario giornaliero, settimanale o mensile dei lavoratori interessati (per ciascun lavoratore, la percentuale di riduzione complessiva non può essere superiore al 90% nell'arco dell'intero periodo).

Inoltre, in via eccezionale e fino al 31 dicembre 2021, può essere autorizzata una proroga di 6 mesi della CIGS, previo accordo, per le aziende che abbiano particolare **rilevanza strategica** sul territorio e abbiano avviato il processo di cessazione aziendale.

Viene poi prevista l'introduzione, in via eccezionale e fino al 31 ottobre 2021, del **contratto di rioccupazione**, ovvero un contratto subordinato a tempo indeterminato finalizzato a incentivare l'inserimento di lavoratori disoccupati attraverso la definizione di un progetto individuale di inserimento della durata di 6 mesi. Al termine del periodo di inserimento le parti possono recedere ovvero continuare il rapporto (che si trasforma in un contratto a tempo indeterminato). Chi assume lavoratori con il contratto di rioccupazione può beneficiare, al ricorrere di specifiche condizioni e per un massimo di 6 mesi, di un esonero totale dal versamento dei complessivi contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro (esclusi i premi INAIL e i datori del settore agricolo e domestico), nel limite massimo di 6.000 euro su base annua.

In tema di agevolazioni, la bozza prevede, in favore dei datori di lavoro privati dei settori del turismo e degli stabilimenti termali e del commercio, un **esonero con-**

tributivo fruibile entro il 31 dicembre 2021 nel limite del doppio delle ore di integrazione salariale già fruita nei mesi di gennaio, febbraio e marzo 2021 (esclusi i premi INAIL).

Inoltre, viene previsto un esonero per il mese di **febbraio 2021** per le filiere agricole appartenenti ai settori agrituristico e vitivinicolo, incluse le aziende produttrici di vino e birra, aventi specifici codici ATECO. L'esonero trova applicazione per la contribuzione a carico di datori di lavoro e lavoratori autonomi.

Con riferimento al reddito di emergenza, vengono riconosciute ulteriori **4 quote**, relative alle mensilità di giugno, luglio, agosto e settembre 2021, nella misura prevista dall'[art. 12](#) comma 1 del DL 41/2021. Per le nuove quote di REM si applicano i requisiti previsti dal citato comma 1, fatta eccezione per il valore del reddito familiare di cui al comma 1, lett. a), che è riferito al mese di aprile 2021. La domanda deve essere presentata all'INPS entro il 31 luglio 2021.

Novità anche per la determinazione della NASpI, in quanto la bozza prevede, fino al 31 dicembre 2021, la **sospensione** dell'applicazione dell'[art. 4](#) comma 3 del DLgs. 22/2015, secondo cui l'indennità si riduce del 3% ogni mese a decorrere dal primo giorno del quarto mese di fruizione. Dal 1° gennaio 2022 l'importo della prestazione è calcolato applicando le riduzioni corrispondenti ai mesi di sospensione trascorsi.

Per il contratto di espansione, la bozza prevede un'ulteriore **ampliamento dei beneficiari**, dopo la modifica apportata dalla legge di bilancio 2021 all'[art. 41](#) del DLgs. 148/2015; in particolare, si prevede, esclusivamente per il 2021, che il limite minimo di unità lavorative in organico non può essere inferiore a 100 unità (anziché 500). Tale limite di 100 unità si applica anche in caso di prepensionamento.

Si segnala, inoltre, la proroga delle **indennità COVID-19** per i lavoratori stagionali, del turismo e dello spettacolo, per un importo di 1.600 euro e il riconoscimento di un'indennità per i collaboratori sportivi (il cui importo differisce secondo i compensi percepiti nel 2019). Viene poi introdotta un'indennità di 800 euro per gli operai agricoli a tempo determinato con almeno 50 giornate nel 2020 (in presenza di specifici requisiti) e un'indennità di 950 euro per il mese di maggio 2021 per i lavoratori del settore della pesca.

Dovrebbe, infine, trovare ufficialità il differimento al **20 agosto** del pagamento della 1° rata della contribuzione artigiani e commercianti, anticipata con messaggio INPS n. [1911/2021](#).

Contributi a fondo perduto fino a 1.000 euro per le start up

Con la conversione del DL 41/2021 viene riconosciuto un contributo massimo di 1.000 euro con partita IVA 2018 e inizio attività 2019

/ Pamela ALBERTI

Il nuovo art. 1-ter del DL [41/2021](#), inserito in sede di conversione in legge del DL "Sostegni", prevede il riconoscimento per l'anno 2021 di un contributo a fondo perduto, nella misura massima di 1.000 euro, alle **imprese** che hanno aperto la partita IVA nel 2018 ma hanno iniziato l'attività nel 2019. A tal fine sarà emanato un apposito decreto attuativo.

Nello specifico, la nuova disposizione riconosce un contributo a fondo perduto ai soggetti titolari di reddito d'impresa che hanno **attivato** la partita IVA dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018, la cui attività d'impresa è iniziata nel corso del 2019 "in base alle risultanze del registro delle imprese tenuto presso la Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura", ai quali non spetta il contributo di cui all'[art. 1](#) del DL 41/2021 in quanto l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2020 non è inferiore almeno del 30% rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2019.

Viene espressamente previsto che siano rispettati gli altri requisiti e le **altre condizioni** previsti dal suddetto art. 1 del DL 41/2021.

Pertanto, i soggetti interessati dovranno rispettare la soglia di ricavi/compensi non superiori a **10 milioni** di euro nel 2019 (per i soggetti "solari"; la norma fa riferimento al secondo periodo d'imposta antecedente a quello di entrata in vigore del decreto).

Dovrebbero restare esclusi, salvo diverse disposizioni, anche da questo nuovo contributo:

- i soggetti la cui attività risulti **cessata al 23 marzo 2021** (data di entrata in vigore del DL);
- gli enti pubblici di cui all'[art. 74](#) del TUIR;
- gli intermediari finanziari e le società di partecipazione di cui all'[art. 162-bis](#) del TUIR.

Quanto all'ammontare del contributo per le descritte "start up" (come definite nella rubrica della norma), la disposizione prevede il riconoscimento di un contributo "nella misura **massima di 1.000 euro**", a prescindere dalla natura dell'impresa (nel contributo di cui all'art. 1 del DL Sostegni è invece previsto un contributo massimo di 1.000 euro per le persone fisiche e di 2.000 euro per gli altri soggetti).

Per accedere a tale contributo, occorrerà attendere un decreto ministeriale. Viene infatti previsto che con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze saranno stabiliti i **criteri** e le modalità di attuazione di tali disposizioni, anche ai fini del rispetto del limite di spesa (fissato in misura pari a 20 milioni di euro per l'anno 2021).

A differenza di altre disposizioni, in tal caso non viene espressamente previsto un termine ultimo per l'emanazione del suddetto decreto.

Contributo "generale" non pignorabile

Tra le novità introdotte in sede di conversione in legge del DL Sostegni, è stata apportata un'integrazione anche alla disciplina "generale" del contributo a fondo perduto di cui all'art. 1 del DL 41/2021, prevedendo espressamente che il contributo **non** può essere **pignorato** (nuovo comma 5-bis).

Altra modifica riguarda il comma 11 dell'art. 1 del DL 41/2021, che circoscrive il contributo a fondo perduto per le attività economiche e commerciali nei centri storici di cui all'[art. 59](#), comma 1, lett. a) del DL n. 104/2020 (c.d. "Agosto") ai Comuni con popolazione superiore a diecimila abitanti ove sono situati **santuari religiosi** che, in base all'ultima rilevazione resa disponibile da parte delle amministrazioni pubbliche competenti per la raccolta e l'elaborazione di dati statistici, abbiano registrato presenze turistiche di cittadini residenti in Paesi esteri in numero almeno tre volte superiore a quello dei residenti nei Comuni stessi.

In sede di conversione in legge del DL "Sostegni" è stato tuttavia previsto che il requisito del numero di abitanti non si applica ai Comuni interessati dagli **eventi sismici** verificatisi a far data dal 24 agosto 2016, indicati negli allegati 1, 2 e 2-bis del DL [189/2016](#) convertito. In altri termini, la novità rispetto alla previgente norma consiste nell'eliminazione del requisito del numero minimo di abitanti, per i Comuni interessati dagli eventi sismici verificatisi a far data dal 24 agosto 2016, ove sono situati santuari religiosi.

Estromissione agevolata da perfezionare nel quadro RQ di REDDITI PF

Secondo l'Agenzia delle Entrate la mancata compilazione inficia la validità dell'operazione

/ Luisa CORSO

Gli imprenditori individuali che hanno estromesso dal regime d'impresa uno o più immobili strumentali tra il 1° gennaio e il 31 maggio 2020, ai sensi dell'[art. 1](#) comma 690 della L. 160/2019, sono tenuti a rendicontare gli effetti dell'operazione nel modello **REDDITI PF 2021**.

In primo luogo, tali soggetti sono tenuti a compilare la **sezione XXII del quadro RQ** del modello REDDITI PF 2021 al fine di indicare i dati funzionali alla liquidazione dell'imposta sostitutiva dell'8% (il cui 40% residuo dovrà essere corrisposto entro il 30 giugno 2021, mentre la prima rata, pari al 60%, doveva essere versata entro il 30 novembre 2020).

L'imposta si applica sulle **plusvalenze** che emergono a seguito dell'estromissione, pari alla differenza tra il valore normale dell'immobile e il suo costo fiscalmente riconosciuto; ai fini del computo della base imponibile, è altresì possibile sostituire al valore normale del bene il suo valore catastale (o un valore intermedio tra i due).

Il prospetto reca quindi un primo rigo (RQ81) in cui sono evidenziati in modo distinto il valore normale (o catastale) dell'immobile estromesso, il suo costo fiscale e la differenza tra i due importi, e un secondo rigo (RQ82) in cui si riepiloga la base imponibile dell'imposta sostitutiva e l'imposta stessa.

Nel rigo RQ81 occorre indicare con il **segno meno** l'eventuale differenza negativa che si genera laddove il costo fiscale dell'immobile ecceda il valore normale (o catastale); questo fatto non pregiudica, comunque, i benefici fiscali.

Si prenda il caso di un imprenditore che opti per la determinazione delle plusvalenze utilizzando il valore catastale. Ipotizzando una rendita iscritta in catasto pari a 8.500 euro per un fabbricato iscritto nella categoria D/1, il valore catastale ammonta a **535.500 euro**, ottenuto applicando il moltiplicatore di 63.

Se il costo fiscalmente riconosciuto del fabbricato ammonta a **550.000 euro**, non è dovuta l'imposta sostitutiva dell'8%.

In tale ipotesi, nel rigo RQ81 occorre indicare:

- in colonna 1 (valore normale): 535.500;
- in colonna 2 (costo fiscale): 550.000;
- in colonna 3 (differenza): -14.500.

Il rigo RQ82, invece, non va compilato.

La compilazione del suddetto prospetto del quadro RQ assume particolare rilievo in quanto, secondo l'impostazione dell'Amministrazione finanziaria (circ. 1° giugno 2016 n. [26](#), cap. IV, Parte I, § 3), a tale adempimento si ricollega l'**efficacia** dell'operazione.

Sempre secondo l'Agenzia, l'eventuale mancata compilazione della sezione può essere sanata al più tardi entro novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi ([art. 2](#) comma 7 del DPR 322/98).

Diversamente, eventuali omessi, insufficienti o ritardati versamenti dell'imposta sostitutiva non inficiano la validità dell'estromissione agevolata, ma conducono all'**iscrizione a ruolo** delle somme dovute.

Gli effetti retroagiscono al 1° gennaio 2020

Gli effetti dell'estromissione agevolata retroagiscono al **1° gennaio 2020**, con la conseguenza che l'immobile si considera detenuto nella sfera personale per l'intero arco di 12 mesi, e non invece, in caso di estromissione al 31 maggio, quale bene d'impresa per i primi cinque mesi e quale bene personale per i successivi sette.

Come risultato:

- il reddito del fabbricato dovrebbe essere dichiarato nel **quadro RB** per il 2020 unitariamente considerato;
- i costi (es. tasse, costi di gestione ecc.) e i ricavi (es. affitti attivi) relativi all'immobile iscritti in bilancio sino alla data dell'estromissione dovrebbero essere neutralizzati nel **quadro RF** con apposite variazioni in aumento e in diminuzione.

In assenza di indicazioni specifiche da parte delle istruzioni, queste variazioni possono essere effettuate con il codice generico "99" dei righi residuali **RF31 e RF55**, ovvero (per i costi) nei righi dedicati a ciascuno dei componenti negativi che occorre riprendere in aumento (es. RF15 per gli interessi passivi).

Il problema non si pone, chiaramente, per le imprese in contabilità semplificata, laddove le modalità di determinazione del reddito, riflesse nella struttura del quadro RG, impongono di indicare nella dichiarazione i ricavi tassati e i costi dedotti, i quali si intendono insistenti per l'intero anno per tutti gli immobili estromessi.

Ammesso il rimborso IVA "diretto" malgrado il rappresentante fiscale

L'Agenzia delle Entrate ha esteso l'accesso al portale elettronico ai soggetti con partita IVA in Italia

/ Emanuele GRECO e Simonetta LA GRUTTA

Il diritto al rimborso IVA in favore di soggetti passivi non residenti in Italia ma in un altro Stato Ue spetta anche qualora tali soggetti abbiano nominato un **rappresentante fiscale** nel territorio dello Stato o si siano ivi identificati **direttamente**.

A tale esito perviene l'Agenzia delle Entrate con la risposta n. [359](#) di ieri, superando espressamente la limitazione che era stata posta dalla stessa Agenzia con la FAQ n. [40](#) del 12 luglio 2010, pubblicata sul proprio sito nella sezione dedicata ai rimborsi.

Il documento di prassi, condivisibile sotto il profilo della direttiva 2008/9/Ce, rimuove così le incertezze in merito all'accesso al rimborso **"diretto"** cui erano sottoposti i soggetti passivi non residenti muniti di rappresentanza fiscale o identificazione diretta nel territorio dello Stato italiano.

D'altro canto, lo stessa disposizione interna ([art. 38-bis2](#) comma 1 del DPR 633/72) ha, come sole condizioni per il rimborso dell'IVA assolta in Italia dei soggetti residenti in altri Stati Ue, la circostanza che, nel periodo di riferimento il soggetto passivo:

- **non** abbia posseduto una **stabile organizzazione** nel territorio dello Stato;
- non abbia effettuato operazioni territorialmente **rilevanti in Italia**, salvo che si tratti di operazioni soggette a IVA con il meccanismo del reverse charge, di prestazioni di trasporto e relativi servizi accessori non imponibili IVA nonché di servizi "TTE".

La questione appare, con la risposta a interpello di ieri, definitivamente risolta, facendo seguito a un chiaro e recente intervento della Corte di **Cassazione**. Con l'ordinanza dell'8 ottobre 2020 n. [21684](#), la Suprema Corte ha infatti, a sua volta, sancito che il diritto al rimborso IVA in favore dei soggetti passivi residenti in altri Stati membri dell'Ue senza stabile organizzazione in Italia non può essere negato, qualora tali soggetti abbiano nominato un rappresentante fiscale nel territorio dello Stato. La pronuncia della Cassazione, come pure l'odierna prassi, trovano ulteriore fondamento nella **Corte di Giustizia Ue** che già in relazione alla causa [C-323/12](#) aveva riconosciuto il diritto al rimborso "diretto", ai sensi della direttiva in materia, anche al soggetto passivo stabilito in altro Stato Ue che aveva nominato un rappresentante fiscale ai fini IVA nello Stato del rimborso.

L'Amministrazione finanziaria, dapprima, era ferma sul **diniego del diritto al rimborso** come indicato nella menzionata FAQ n. 40 del 12 luglio 2010, affermando che "i soggetti che hanno una stabile organizzazione in Italia, gli identificati diretti, e coloro che usufruiscono

no del rappresentante fiscale non possono richiedere il rimborso dell'IVA ai sensi dell'[articolo 38-bis2](#) del DPR 633/72 ma devono richiedere il rimborso dell'imposta mediante le modalità previste dall'articolo 38-bis del citato decreto".

Più di recente, l'Agenzia delle Entrate aveva poi cambiato indirizzo con la risposta a interpello n. [339](#) dell'11 settembre 2020, seppure con minore nitidezza rispetto al documento di prassi di ieri.

Nella risposta n. 339/2020, veniva negata la possibilità di aderire al rimborso IVA di cui all'[art. 38-bis2](#) del DPR 633/72 a un soggetto non residente, identificato ai fini IVA in Italia, che aveva posto in essere esclusivamente **operazioni attive in reverse charge** nel territorio dello Stato e che aveva già presentato la dichiarazione con la partita IVA italiana (optando, così, di fatto per l'erogazione "fisiologica" del rimborso ai sensi dell'[art. 38-bis](#) del DPR 633/72).

Conclusivamente, con la risposta n. 359/2021 emerge con chiarezza il definitivo superamento della FAQ n. 40 dell'Agenzia e l'allineamento alla giurisprudenza comunitaria e nazionale in materia.

Resta necessario, tuttavia, che le fatture di acquisto per le quali l'IVA è chiesta a rimborso tramite il "portale elettronico" ai sensi dell'[art. 38-bis2](#) del DPR 633/72:

- siano intestate alla partita IVA del soggetto **non residente**;
- **non confluiscano** nelle liquidazioni periodiche e nella dichiarazione annuale presentata dal rappresentante fiscale.

Separazione per le fatture della partita IVA estera

Un'ulteriore specificazione è fornita dalla risposta a interpello in analisi per quanto concerne le modalità di **registrazione** delle **fatture** di acquisto da parte del rappresentante fiscale, laddove quest'ultimo viceversa opti per il rimborso in dichiarazione annuale, ai sensi dell'[art. 38-bis](#) del DPR 633/72, anche dell'IVA relativa alle fatture di acquisto intestate alla partita IVA del soggetto non residente.

Ai fini di un migliore riscontro del credito chiesto a rimborso, si precisa che le operazioni riferite alla partita IVA "estera" sono da tenere **distinte** rispetto a quelle riferite alla partita IVA italiana, mediante separata annotazione nei registri IVA e avvalendosi di un apposito modulo nella dichiarazione annuale, similmente a quanto già accade con riguardo alle operazioni della casa madre non residente che confluiscono nella contabilità IVA della sua [stabile organizzazione](#).

Risparmio amministrato e decesso dell'intestatario con diversi effetti fiscali

Per il trasferimento di titoli, quote, certificati o rapporti, in caso di successione non si configura un evento realizzativo ai fini reddituali

/ Gabriele GIARDINA

Secondo l'[art. 6](#), comma 6 del DLgs. 461/97, il trasferimento di titoli, quote, certificati o rapporti in risparmio amministrato ad analoghi rapporti di custodia o amministrazione (nonché a un rapporto in risparmio gestito), intestati a soggetti **diversi** dagli intestatari del rapporto di provenienza, è assimilato a una **cessione a titolo oneroso**, salvo che il trasferimento non sia avvenuto per successione o donazione.

In caso di successione non si configura, pertanto, un evento realizzativo ai fini reddituali (con la rilevante eccezione del trasferimento mortis causa di quote di OICR, regolato dall'[art. 26-quinquies](#), comma 6 del DPR 600/73 e dall'[art. 10-ter](#) della L. 77/83). Inoltre, in base all'[art. 68](#), comma 6 del TUIR, ai fini del computo del capital gain, le plusvalenze di cui alle lett. c), c-bis) e c-ter) del comma 1 dell'[art. 67](#), derivanti dalla cessione di titoli pervenuti per successione, debbono essere determinate assumendo quale costo fiscalmente rilevante quello definito (o, in mancanza, quello dichiarato) agli effetti dell'**imposta sulle successioni**, aumentato di ogni onere inerente, compresa l'imposta sulle successioni e donazioni.

Nella risoluzione 24 luglio 2001 n. [120](#), l'Agenzia delle Entrate ha fornito significativi spunti, evidenziando che:

- gli eredi non possono utilizzare le **minusvalenze** realizzate e non compensate dal *de cuius* fino alla data del decesso, sul presupposto che, non trattandosi di diritti patrimoniali (crediti, debiti o cespiti), le stesse non possono essere oggetto di successione ereditaria;
- la valorizzazione dei titoli caduti in successione deve avvenire sulla base di quanto dichiarato ai fini dell'imposta sulle successioni, anche nel caso in cui gli stessi **non** abbiano in concreto **scontato imposta** (perché, ad esempio, le franchigie applicabili hanno azzerato la base imponibile);
- per quanto riguarda i **titoli esenti** dall'imposta sulle successioni, la loro valorizzazione deve avvenire sulla base del criterio del valore normale ([art. 9](#) del TUIR) applicato alla data di apertura della successione, e ciò a prescindere dal fatto che gli stessi siano stati comunque indicati nella dichiarazione di successione;
- l'attribuzione dell'imposta sulle successioni a incremento del costo fiscalmente riconosciuto dei titoli deve avvenire ripartendo l'importo complessivo del tributo in **proporzione al valore dei diritti** e, pertanto, dei singoli titoli inclusi nell'asse ereditario;

- i redditi diversi conseguiti nel periodo compreso tra il decesso e la conoscenza – da parte dell'intermediario – dell'apertura della successione, possono essere soggetti a **conguaglio**, a favore o meno dell'erede, stante l'utilizzo da parte di quest'ultimo, quale costo fiscalmente riconosciuto, del (diverso) valore dichiarato ai fini successori (o ancora, in virtù dello scomputo di minusvalenze pregresse generate dall'erede);

- i redditi di capitale, divenuti esigibili nel medesimo lasso di tempo intercorrente tra il decesso e la comunicazione all'intermediario, mantengono lo **stesso regime** applicabile al **de cuius**, salvo l'applicabilità di diversi regimi fiscali in capo all'erede: in tale ultimo caso, qualora l'imposta trattenuta risulti, in tutto o in parte, non dovuta, l'erede deve far valere il proprio diritto di credito mediante presentazione di apposita istanza di rimborso.

Rileva anche la volontà delle parti

L'Amministrazione finanziaria ha recentemente affrontato, nella risposta a interpello n. [159](#) dell'8 marzo 2021, la casistica relativa al trasferimento mortis causa dei titoli inclusi in un rapporto, **cointestato** tra due coniugi, in regime di risparmio amministrato. Al decesso di uno dei due contitolari, i titoli sono confluiti:

- per il 50% (ovverosia con riferimento alla quota caduta in successione) in un **nuovo rapporto** di custodia o amministrazione in regime di risparmio amministrato, la cui titolarità è degli eredi;
- per il residuo 50%, già di afferenza del coniuge superstite, in un nuovo rapporto in regime di risparmio amministrato, intestato **esclusivamente** al medesimo. Confermando come la quota parte dei titoli caduta in successione **non** ingeneri un **realizzo** ai fini reddituali, l'Amministrazione finanziaria, in merito al trasferimento del residuo, ha evidenziato che:
- in linea generale, il passaggio di titoli da un dossier cointestato a un nuovo rapporto intestato solo a uno dei due originari cointestatari costituisce **evento realizzativo**;
- nel caso in cui tale movimentazione derivi non già da una volontà delle parti, ma dal decesso dell'altro originario cointestatario, lo stesso avviene "in continuità", senza realizzo alcuno: conseguentemente, il valore di carico dei titoli **non muta** rispetto a quello del deposito di provenienza.

Aggiornamento della white list in standby

Con una risposta a interrogazione parlamentare è indicata una possibile incoerenza con i criteri previsti allo scopo dall'Unione europea

/ Gianluca ODETTO

La risposta all'interrogazione parlamentare n. [5-06035](#) ha dato atto che il mancato aggiornamento della *white list* degli Stati che garantiscono un adeguato scambio di informazioni (DM [4 settembre 1996](#)) è dovuto al contesto internazionale, in cui la valutazione degli standard di trasparenza delle varie giurisdizioni è nuovamente divenuta **più selettiva**, alla luce delle pratiche di incoraggiamento di pratiche fiscali abusive (così il testo della risposta) poste in essere da alcune di esse.

Il problema si cela nella formulazione dell'[art. 10](#) comma 2 del DLgs. 147/2015, il quale ha stabilito che la lista avrebbe dovuto essere aggiornata con cadenza **semestrale**, quando invece l'ultimo aggiornamento si è avuto con il DM [23 marzo 2017](#).

La ricomprensione dello Stato estero nella *white list* porta con sé una serie di benefici (o meglio, evita di ricadere in regimi fiscali penalizzanti), *in primis* nel mondo dei **redditi finanziari**.

Nell'attuale contesto, il problema si è di molto ridimensionato soprattutto per effetto dell'inclusione nella lista di Stati come la Svizzera e il Liechtenstein (DM [9 agosto 2016](#)) o il Principato di Monaco (DM 23 marzo 2017), conseguente agli impegni presi in sede di negoziazione o rinegoziazione degli accordi bilaterali con tali Stati.

Rimane però una serie di Stati, a questo punto abbastanza marginale, **non inclusi** nella lista, pur a fronte di impegni per lo scambio automatico (in primo luogo per i conti finanziari) da questi assunti – e concretamente attuati – in sede internazionale.

La risposta all'interrogazione parlamentare ha motivato la "ritrosia" dell'Italia all'aggiornamento con il fatto che, assumendo il mero parametro della sussistenza di **strumenti** per lo **scambio di informazioni**, si correrebbe il rischio di ignorare i *rating* previsti dall'Unione europea nella predisposizione della propria *black list* fiscale (la quale, a quanto consta, non presenta però un livello di deterrenza particolarmente elevato).

Trascurando i casi degli atolli nel mezzo del Pacifico a rischio per il riscaldamento globale, che pure paiono preoccupare l'Unione tanto da prevederne l'inclusione con continuità in questa lista, risulta che alcuni Stati (ad esempio Barbados, Trinidad e Tobago, o le Seychelles) sono inclusi nella *black list* fiscale dell'Unione, ma rientrano nella *white list* italiana; l'unico caso "vero", e

a questo punto discriminato, risulterebbe **Panama**, ancora incluso nella *black list* comunitaria e non rientrante nella *white list* del DM 4 settembre 1996.

La risposta n. 5-06035, nella misura in cui evidenzia che la questione dovrebbe essere affrontata a livello **legislativo** uniformando i criteri italiani a quelli europei, non indica quindi una strada risolutiva: se così fosse, peraltro, proprio con riferimento ai casi sopra evidenziati essa dovrebbe passare non per un allargamento, ma per una restrizione, degli Stati interessati.

Il quadro si complica se poi si considera che, in vari contesti, l'individuazione degli Stati "buoni" agli occhi del legislatore italiano assume caratteristiche del tutto peculiari.

Anche non considerando l'ambito parallelo delle norme antiriciclaggio e facendo alcuni semplici esempi solo in ambito fiscale, nell'ambito della valutazione dell'approccio "*look through*" per la compilazione del **quadro RW** si guarda non solo alla ricomprensione dello Stato nella *white list*, ma anche all'attivazione di procedure adeguate per lo scambio di informazioni ai sensi delle Convenzioni contro le doppie imposizioni o di specifici accordi bilaterali (circ. Agenzia delle Entrate n. [38/2013](#), § 1.1); nell'ambito delle agevolazioni per i "**pensionati di ritorno**" di cui all'[art. 24-ter](#) del TUIR si aggiungono a questi Stati, per valutare quali siano le giurisdizioni di residenza pregressa della persona che danno accesso all'agevolazione, anche tutti quelli (e sono moltissimi) che hanno aderito alla Convenzione per la mutua assistenza ai fini fiscali, e che da anni scambiano quindi i dati dei conti finanziari con l'Italia (circ. Agenzia delle Entrate n. [21/2020](#), § 1).

Ancora, per gli obblighi di comunicazione previsti dal DLgs. [100/2020](#), in attuazione della direttiva "**DAC 6**", si è adottato un approccio più "soft", ritenendo però "non cooperative" giurisdizioni come, ad esempio, Anguilla, Niue, Sint Maarten o Trinidad e Tobago, che risultano *non compliant* in base ai recenti standard OCSE, ma che paradossalmente sono nella *white list* italiana (circ. Agenzia delle Entrate n. [2/2021](#), § 8.3.1).

Lo sforzo, a questo punto, più che all'aggiornamento dovrebbe essere rivolto alla **coerenza**, posto che i criteri di volta in volta previsti presentano un grado di aleatorietà non indifferente e non di rado complicano l'applicazione di disposizioni già di per sé non semplici.

Circoscritta l'aliquota IVA al 10% per i marina resort

Sono esclusi dal regime di favore i servizi di stazionamento in porto e a terra

/ Fabio Tullio COALOA e Andrea BONARIA

Con la risposta a interpello n. [360](#) pubblicata ieri l'Agenzia delle Entrate coglie l'occasione per definire l'**ambito oggettivo** di applicazione dell'aliquota IVA agevolata al 10% riguardo ai servizi resi dai c.d. marina resort, tematica in relazione alla quale si auspicava qualche precisazione, soprattutto per effetto delle modifiche normative intercorse nel 2020.

Nello specifico, per marina resort si intendono quelle particolari strutture organizzate per la sosta ed il pernottamento di soggetti all'interno delle proprie imbarcazioni da diporto ormeggiate nel relativo **specchio acqueo** attrezzato.

Giova rammentare che l'[art. 32](#) comma 1 del DL 133/2014 aveva equiparato i marina resort alle strutture ricettive all'aria aperta, riconoscendo in questo modo l'applicabilità dell'aliquota IVA ridotta al 10%, di cui al n. 120 Tabella A, Parte III, allegata al DPR [633/72](#), riguardo ai servizi resi alla generalità dei turisti all'interno delle proprie unità da diporto, con efficacia sino al 31 dicembre 2014: l'[art. 1](#) comma 237 L. n. 190/2014 aveva prorogato la durata di tale regime e l'[art. 1](#) comma 365 della L. n. 208/2015 lo aveva poi reso definitivo.

Successivamente, per effetto della sentenza della Corte Costituzionale n. [21/2016](#) – che aveva dichiarato la parziale illegittimità della normativa del 2014 stante il mancato coinvolgimento delle Regioni nella procedura di individuazione dei **requisiti** che devono possedere le strutture in questione – era stato emanato il DM 6 luglio 2016, in base al quale, in sostanza, possono essere qualificati come marina resort, e beneficiare dunque del relativo regime IVA agevolato quelle strutture: idonee ed attrezzate a consentire l'ormeggio in sicurezza ad un numero di unità da diporto non inferiore a 7 e dotate di specifici impianti, servizi e attrezzature, previo regolare completamento dell'iter autorizzativo previsto dalla normativa di settore.

Più recentemente, il comma 10-*bis* dell'[art. 100](#) del DL n. 104/2020 aveva **ristretto** l'ambito di applicazione dell'aliquota del 10% sui servizi resi dai marina resort, sia sotto il profilo soggettivo, limitandolo ai casi di sosta e pernottamenti di "diportisti" (e non più della generalità dei turisti), sia per quanto riguarda il profilo oggettivo, escludendo dal beneficio dell'aliquota ridotta i "servizi resi nell'ambito di contratti annuali o pluriennali per lo stazionamento".

Tale versione della disposizione in parola ha tuttavia avuto breve durata posto che l'[art. 1](#) comma 598 della L.

n. 178/2020 ha abrogato la predetta delimitazione oggettiva: oggi, pertanto, l'[art. 32](#) comma 1 del DL 133/2014 fa rientrare tra le strutture ricettive all'**aria aperta** i marina resort organizzati per la sosta ed il pernottamento di diportisti all'interno delle proprie unità da diporto ormeggiate nello specchio acqueo appositamente attrezzato.

Intuitivamente, si rendeva così necessario comprendere con certezza quali servizi potessero beneficiare dell'aliquota ridotta al 10%.

Orbene, l'Agenzia ha *in primis* affermato che il regime di favore si applica indipendentemente dal tipo di contratto di ormeggio (stagionale, annuale o pluriennale), restando soggetta all'aliquota **IVA ordinaria** la mera locazione di spazi di ormeggio per imbarcazioni: a causa del tenore letterale della risposta non è però del tutto chiaro se possa costituire una circostanza discriminante per il beneficio dell'aliquota ridotta la specifica tipologia di unità da diporto ormeggiata (questione posta all'attenzione dell'Agenzia, ma non chiarita).

Ciò detto, sull'esatta individuazione di quei servizi offerti sulle imbarcazioni nell'ambito dello stazionamento in porto che possono beneficiare dell'aliquota del 10%, l'Agenzia ha richiamato i principi della ris. n. [88/2002](#), secondo cui l'aliquota ridotta va collegata alle prestazioni "che rendono possibile al cliente il soggiorno nella struttura ricettiva con soddisfacimento dei propri bisogni e delle proprie necessità": di conseguenza, sono agevolabili non solo i servizi di accoglienza e messa a disposizione, nel porto turistico, dello specchio acqueo per il **pernottamento** dei diportisti, a bordo delle proprie imbarcazioni, ma anche i servizi strettamente accessori, quali pulizia, assistenza all'ormeggio, prenotazione, vigilanza, sicurezza e addebito dei consumi.

Infine, l'Agenzia ha escluso dall'ambito dell'**aliquota agevolata** sia i servizi forniti sulle imbarcazioni nell'ambito di contratti di stazionamento in porto che implicano lo spostamento dell'imbarcazione dalle acque alla terraferma e viceversa (come l'alaggio ed il varo), sia quelli nell'ambito dei contratti di stazionamento a terra (c.d. porto secco), dal momento che risultano estranei alla *ratio* della norma agevolativa, che, per l'appunto, deve intendersi riservata ai servizi strettamente resi per l'alloggio dei diportisti nelle proprie unità da diporto ormeggiate nello specchio acqueo appositamente attrezzato.

Penalmente rilevante l'indebita fruizione del regime fiscale PEX

La Cassazione torna sulla linea di confine tra dichiarazione infedele e abuso del diritto

/ Maria Francesca ARTUSI

Il mero "abuso del diritto" non può assumere rilevanza penale, tuttavia talune condotte "abusive" possono comunque rientrare nell'ambito dei reati penal-tributari. Sul **limite** tra tale abuso e il delitto di dichiarazione infedele ([art. 4](#) del DLgs. 74/2000) si sofferma la Corte di Cassazione nella sentenza n. [20001](#), depositata ieri.

La Terza sezione penale è qui chiamata a pronunciarsi sulla legittimità di un sequestro preventivo ordinato nei confronti del legale rappresentante di una società per azioni, indagato, tra l'altro, per l'**indebita fruizione** del regime fiscale c.d. **PEX** e, in particolare, per l'omissione nelle dichiarazioni IRES delle annotazioni di elementi attivi di reddito, tramite indebite variazioni in diminuzione con riferimento a plusvalenze in regime fiscale PEX. Tale ipotesi – per la Cassazione – si differenzia dal caso di un mero errore nella valutazione giuridico-tributaria in ordine alla classificazione di plusvalenze fiscalmente indeducibili che non sarebbe riconducibile nell'alveo del diritto penale.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate aveva messo in rilievo un recupero a tassazione, ai fini IRES, di una base imponibile pari a quasi 15 milioni di euro su due anni di imposta. L'accesso a tale beneficio, subordinato dall'[art. 87](#) del TUIR alla sussistenza di specifici requisiti oggettivi e soggettivi, non poteva, nella specie, essere realizzato per la mancanza della "**commercialità**" della società partecipata (requisito previsto dal citato art. 87 comma 1 lett. d) per l'applicazione della *participation exemption*, regime invocato invece dalla difesa per negare l'esistenza in dichiarazione di elementi attivi di ammontare inferiore a quello effettivo).

La Cassazione conferma, quindi, la **finalità elusiva** dell'operazione, rimarcando che tutte le società direttamente e indirettamente appartenenti al medesimo gruppo erano piccole aziende in forte crisi economica, senza dipendenti o con unico dipendente, con bilanci negativi e/o titolari di un patrimonio immobiliare di entità nettamente superiore rispetto alla limitata entità dei dichiarati ricavi dell'attività produttiva, così da delineare chiari indizi dell'esercizio di un'attività di mero godimento di immobili.

Da tali caratteristiche delle società partecipate e dall'entità dell'evasione, viene tratta la valutazione che l'operazione di classificazione operata dalla società-madre avesse avuto quale unico risultato quello di fruire del regime PEX per plusvalenze realizzate con le cessioni e permutate delle quote di partecipazione alla holding.

Il *fumus* del reato – cioè il sospetto indiziario che giustifica l'applicazione del sequestro – si fonda qui pro-

prio sul fatto che la condotta posta in essere corrisponda a una vera e propria **dichiarazione infedele** e non soltanto a un c.d. abuso del diritto o elusione fiscale penalmente irrilevante ai sensi dell'[art. 10-bis](#) della L. 212/2000.

La condotta del caso di specie corrisponde a una dichiarazione infedele

Tale ultima norma, alla luce delle modifiche introdotte dal DLgs. [128/2015](#), esclude ormai la rilevanza penale delle operazioni abusive. La giurisprudenza ha però già avuto modo di precisare che essa trova applicazione solo in via **residuale** rispetto alle disposizioni concernenti comportamenti fraudolenti, simulatori o comunque finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa; cosicché non viene mai in rilievo un mero abuso quando i fatti in contestazione integrino le fattispecie penali connotate dagli elementi costitutivi previsti dal DLgs. [74/2000](#) (Cass. nn. [40272/2015](#), [38016/2017](#) e [8047/2018](#)).

Nelle motivazioni viene altresì ricordato che, in tema di sequestro preventivo, non è necessario valutare la sussistenza dei gravi indizi di colpevolezza a carico della persona nei cui confronti è operato il sequestro, essendo sufficiente l'**astratta sussumibilità** in una determinata ipotesi di reato del fatto contestato, con la precisazione che il giudice deve, comunque, verificare in modo puntuale e coerente gli elementi in base ai quali desumere l'esistenza del reato astrattamente configurato, in quanto la "serietà degli indizi" costituisce presupposto per l'applicazione delle misure cautelari reali (Cass. n. [37851/2014](#)).

Nel caso di specie, l'elemento soggettivo del reato di dichiarazione infedele viene dedotto soprattutto: dalla qualificata esperienza dell'indagato nel settore dell'alta finanza; dall'ingente valore economico delle operazioni produttive di plusvalenze; dal ruolo dell'indagato di legale rappresentante, carica che gli consentiva di conoscere i singoli elementi passivi iscritti nel bilancio e di attivarsi per verificare l'effettiva esistenza delle spese iscritte nel bilancio.

Viene, inoltre, ribadito una volta di più il principio per cui le **presunzioni legali** previste dalle norme tributarie, pur non potendo costituire di per sé fonte di prova della commissione dei reati previsti dal DLgs. 74/2000, hanno un valore indiziario idoneo, in assenza di elementi di segno contrario, a giustificare l'applicazione di una misura cautelare reale (Cass. n. [2006/2015](#) e [36302/2019](#)).

Consecuzione tra procedura fallimentare e liquidazione del sovraindebitato

Riconoscimento dei crediti prededucibili del fallimento nella liquidazione del patrimonio

/ Antonio NICOTRA

Secondo il Tribunale di Roma [19 aprile 2021](#), la natura concorsuale della liquidazione del patrimonio consente l'applicazione del principio di **consecuzione tra procedure**, legittimando il riconoscimento nella stessa della prededucibilità dei crediti sorti in occasione o in funzione del precedente fallimento.

La liquidazione del patrimonio, regolata dagli [artt. 14-ter](#) e ss. della L. 3/2012, può essere **assimilata** alla procedura fallimentare, sia strutturalmente, sia per gli effetti che conseguono all'ammissione e precisamente lo spossessamento, la creazione di una massa separata attiva destinata ai creditori concorsuali e la nomina di un liquidatore giudiziale con il compito di verificare il passivo e di distribuire il ricavato ai creditori.

Il soddisfacimento dei creditori si realizza con la messa a disposizione da parte del sovraindebitato dell'**intero** patrimonio, a eccezione dei crediti aventi carattere alimentare e di mantenimento, degli stipendi, dei salari e delle pensioni nei limiti di quanto occorra per i bisogni propri e della propria famiglia.

La liquidazione del patrimonio rientra, quindi, tra le procedure concorsuali, in quanto involge l'intero complesso dei beni del debitore (salvo le eccezioni di cui sopra) e ne affida le sorti a un organo – come anticipato – il **liquidatore**, investito dei compiti di **dismissione** prodromici al riparto dell'attivo realizzato tra i creditori; la procedura dispiega i propri effetti nei riguardi di tutti i creditori **anteriori** alla sua apertura, rispetto ai quali opera il **blocco** delle azioni esecutive e cautelari individuali, oltre al **divieto** di costituire cause legittime di prelazione.

La concorsualità di tale procedura si evince, peraltro, dal dato normativo ([artt. 7](#) comma 2 lett. a) e [6](#) comma 1 della L. 3/2012) e implica che la **distribuzione** dell'attivo tra i creditori debba avvenire nel rispetto della *par condicio creditorum*: la graduazione avverrà ai sensi dell'[art. 2741](#) c.c. secondo l'ordine legale dei privilegi, mentre i crediti prededucibili si sottraggono al concorso.

L'[art. 14-duodecies](#) della L. 3/2012 – che riproduce il dettato dell'[art. 111-bis](#) del RD 267/42 – prevede che i crediti sorti in occasione o in funzione della liquidazione o di uno dei procedimenti di composizione della crisi da sovraindebitamento siano soddisfatti con **preferenza** rispetto agli altri, con esclusione di quanto ricavato dalla liquidazione dei beni oggetto di pegno e ipoteca per la parte destinata ai creditori garantiti.

Il fenomeno della consecuzione tra procedure concorsuali, di matrice giurisprudenziale e successivamente codificato nell'[art. 69-bis](#) del RD 267/42, ha assunto una

portata ampia.

La Cassazione n. [15724/2019](#), in particolare, ha precisato che la *consecutio procedurarum* è un fenomeno generalissimo consistente nel **collegamento** sequenziale fra procedure concorsuali di qualsiasi tipo volte a regolare una coincidente situazione di dissesto dell'impresa (sia che la stessa si atteggi come crisi, sia che consista in una situazione di insolvenza) e unite da un rapporto di continuità causale e unità concettuale, piuttosto che di rigorosa successione cronologica.

La possibilità di una consecuzione tra procedure, secondo i giudici, è riconosciuta anche per le procedure concorsuali **minori**: l'ampliamento della concorsualità – estesa anche agli accordi di ristrutturazione – implica un allargamento dell'applicabilità del principio di consecuzione anche alle procedure di sovraindebitamento, la cui natura concorsuale è pacifica e riconosciuta normativamente.

Infatti, l'[art. 12](#) comma 5 della L. 3/2012, prevedendo la risoluzione dell'accordo di composizione della crisi in caso di sentenza di fallimento che involge il debitore, codifica l'operatività del principio di consecuzione tra detta procedura e il successivo fallimento.

Nel caso di specie, peraltro, ricorreva un'identità tra lo stato di **dissesto** che ha dato luogo alla procedura fallimentare e la condizione di sovraindebitamento a fondamento della liquidazione del patrimonio.

Collegamento sequenziale tra procedure

Ad avviso del Tribunale, **non** vi sono quindi ragioni per **escludere** l'applicazione di tale principio anche alle altre procedure regolate dalla L. 3/2012, che non potrebbero sopravvivere nel caso di dichiarazione di fallimento del sovraindebitato: eventualità possibile sia per il piano del consumatore, visto che il consumatore potrebbe anche essere imprenditore in proprio [ex art. 6](#) comma 2 lett. b) della L. 3/2012, sia per la procedura liquidatoria, per la quale è riconosciuta, *ex lege*, la possibilità per il debitore socio illimitatamente responsabile di accedere alla procedura.

Il DL [137/2020](#) conv. L. [176/2020](#), infatti, ha legittimato l'accesso al socio illimitatamente responsabile alle procedure di sovraindebitamento e ha introdotto il comma 7-bis dell'[art. 14-ter](#) della L. 3/2012 (con contenuto sostanzialmente riconducibile all'[art. 147](#) del RD 267/42), che **estende** gli effetti del decreto di apertura della liquidazione della società anche ai soci illimitatamente responsabili.

Installazione della videosorveglianza solo dopo l'autorizzazione

L'Ispettorato del Lavoro ricorda che l'installazione dell'impianto preventiva all'ottenimento dell'autorizzazione comporta la responsabilità penale

/ Mario PAGANO

L'**azione penale** per l'accertamento della violazione dell'[art. 4](#) della L. 300/1970 non può subire condizionamenti dall'eventuale procedura amministrativa, precedentemente instaurata, finalizzata al rilascio del provvedimento di autorizzazione da parte dell'Ispettorato nazionale del Lavoro (INL). Questo quanto emerge dal parere n. [797/2021](#) con il quale l'INL ha fornito indicazioni operative per le ipotesi in cui, già dalla documentazione allegata all'istanza, emergano elementi da cui si desuma una possibile violazione della citata disposizione.

L'art. 4 della L. 300/1970 prevede che gli strumenti audiovisivi e non solo, dai quali derivi una possibilità di **controllo a distanza** dei lavoratori, possono essere impiegati a condizione che ricorra una giustificazione ritenuta apprezzabile dal legislatore; la presenza, in altre parole, di un interesse meritevole di tutela. Il comma 1 dell'art. 4 cita le esigenze organizzative e produttive, la sicurezza delle condizioni di lavoro e la tutela del patrimonio aziendale. Sussistendo almeno una di siffatte condizioni, il datore di lavoro, per il lecito impiego dell'impianto audiovisivo, dovrà siglare uno specifico accordo collettivo con le rappresentanze sindacali aziendali. In alternativa, nel caso di imprese con unità produttive ubicate in diverse province della stessa regione ovvero in più regioni, tale accordo potrà essere stipulato dalle associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale.

In difetto di accordo sindacale, il datore di lavoro avrà ancora una possibilità, potendo chiedere all'Ispettorato territoriale del lavoro apposita **autorizzazione** all'impiego dell'impianto audiovisivo.

Sul punto l'INL, con circolare n. [5/2018](#) e lettera circolare n. [302/2018](#), ha precisato che l'istruttoria finalizzata al rilascio del provvedimento di autorizzazione deve concernere prevalentemente l'**effettiva sussistenza** delle ragioni legittimanti, ossia la specifica finalità per la quale viene richiesta la singola autorizzazione. In buona sostanza, l'oggetto dell'attività valutativa, in fase istruttoria, consiste in un analitico esame delle motivazioni che giustificano e legittimano l'utilizzo di strumenti dai quali derivi la possibilità di controllo a distanza dell'attività dei lavoratori nonché della correlazione tra le modalità di impiego di tali strumenti e le finalità dichiarate.

In entrambi i casi, tuttavia, il datore di lavoro non può

procedere all'installazione dell'impianto senza prima aver siglato l'accordo sindacale o in subordine aver ottenuto l'autorizzazione da parte dell'Ispettorato, adempimenti indispensabili per verificare la sussistenza delle esigenze, che rendono legittimo l'impiego di strumenti di controllo a distanza dei lavoratori. Non va dimenticato che la fattispecie disciplinata dall'art. 4 della L. 300/1970 costituisce **reato di pericolo** che, per definizione, si consuma con una lesione solo potenziale e non necessariamente effettiva del bene giuridico tutelato dalla norma ed è punito con la pena dell'ammenda da 154 a 1.549 euro o dell'arresto da 15 giorni a un anno. Inoltre, trattandosi di illecito di carattere penale, punito con la pena alternativa dell'arresto o dell'ammenda, il personale ispettivo, che ne accerti la violazione, dovrà procedere a impartire il provvedimento di **prescrizione**, finalizzato alla regolarizzazione della violazione accertata attraverso, di norma, la rimozione dell'impianto.

In tal senso, ci si è chiesti cosa possa accadere nell'ipotesi in cui dalla presentazione di un'istanza di rilascio del provvedimento di autorizzazione, attraverso l'allegazione di documenti, quali i certificati di collaudo dell'impianto, o le descrizioni tecniche e fotografiche, risulti che l'installazione, per la quale si richiede l'autorizzazione, sia già stata **realizzata**.

In merito l'Ispettorato chiarisce come l'instaurazione dell'*iter* amministrativo non può in nessun caso interferire sull'accertamento dei presupposti di commissione di un reato, il quale deve avvenire **senza ritardo**, così come previsto dall'[art. 347](#) c.p., corroborando nei fatti, attraverso specifico sopralluogo ispettivo, la sussistenza del reato stesso. Tale attività, sottolinea l'INL, non può essere effettuata successivamente al rilascio dell'autorizzazione, con la conseguenza che l'Ufficio istruttore dovrà prontamente informare il Processo Vigilanza affinché sia programmata un'attività di controllo.

Una volta che l'autorizzazione sarà stata rilasciata, così come già precisato con nota DGAI n. 11241 del 1° giugno 2016, "... venendo meno i presupposti oggettivi dell'illecito, l'ispettore può ammettere il contravvenire a **pagare** in sede amministrativa, nel termine di trenta giorni, una somma pari al quarto del massimo dell'ammenda stabilita per la contravvenzione commessa".

“Altri tax credit cinema” con domande dal 24 maggio

La Direzione generale Cinema e audiovisivo del Ministero della Cultura ha pubblicato sul proprio sito il decreto direttoriale 18 maggio 2021, che detta le disposizioni applicative per la presentazione delle richieste di **credito d'imposta** per la sessione 2021 degli “altri tax credit” per distribuzione di opere, investitori esterni, sale cinematografiche (DM 2 aprile 2021).

In particolare, viene fissato il calendario di presentazione delle domande:

- a partire dalle ore 10 del **24 maggio** 2021, invio delle richieste per la distribuzione nazionale (sia per le opere che hanno avuto la deroga all'uscita in sala che per le opere senza deroga) e internazionale;
- a partire dalle ore 10 del **25 maggio** 2021, invio delle richie-

ste preventive per gli investitori esterni relative a contratti stipulati e registrati in data compresa tra il 1° luglio 2018 e il 31 dicembre 2020;

- a partire dalle ore 10 del **26 maggio** 2021, invio delle richieste per gli investimenti nelle sale cinematografiche;
- a partire dalle ore 10 del **31 maggio** 2021, invio delle richieste per il potenziamento dell'offerta cinematografica relative alla programmazione dell'anno 2020.

Quando l'ammontare complessivo delle richieste di credito d'imposta pervenute sarà pari alle risorse disponibili per ciascuna linea di credito d'imposta, verrà **disattivato** il sistema di presentazione delle richieste e verrà dato avviso sul sito della Direzione.

Via libera definitivo al recepimento del pacchetto IVA e-commerce

Nella riunione di ieri, 20 maggio 2021, il Consiglio dei Ministri ha approvato in via definitiva il decreto legislativo che recepisce le novità IVA unionali in materia di **commercio elettronico** diretto e indiretto, tenendo conto dei pareri espressi dalle Commissioni parlamentari.

Le disposizioni oggetto di recepimento sono quelle contenute negli [artt. 2 e 3](#) della direttiva 2017/2455/Ue e nella direttiva [2019/1995/Ue](#) e fanno parte del più ampio pacchetto IVA sull'e-commerce.

Il pacchetto di misure è stato adottato con l'obiettivo principale di **semplificare** gli obblighi IVA connessi al commercio elettronico transfrontaliero e di rendere più efficace la riscossione dell'imposta in tale settore.

Tra le novità più rilevanti, che peraltro determineranno significative modifiche nel DPR [633/72](#) e nel DL [331/93](#), si segnalano:

- l'abolizione delle attuali soglie di riferimento per l'applicazione dell'IVA sulle **vendite a distanza** intracomunitarie e l'introduzione di un'**unica soglia** a livello Ue, pari a 10.000 euro, al di sopra della quale l'imposta si applica nello Stato di “destinazione”;

- l'estensione del regime speciale **MOSS**, che viene perciò ridenominato **One Stop Shop** (OSS), alla generalità delle prestazioni di servizi B2C, nonché alle vendite a distanza intracomunitarie di beni, consentendo ai fornitori di assolvere l'IVA in un solo Stato membro senza necessità di identificarsi nello Stato di “destinazione”;

- la previsione di un regime analogo (Import One Stop Shop) per le vendite a distanza di **beni importati** da territori o Paesi terzi;

- la previsione di nuovi obblighi per le **interfacce elettroniche** che facilitano le vendite a distanza intracomunitarie di beni da parte di soggetti non Ue e le vendite a distanza di beni, importati da territori o Paesi terzi, di valore intrinseco non superiore a 150 euro, al fine di coinvolgerle nella riscossione dell'imposta.

Le novità in argomento troveranno applicazione dal **1° luglio 2021**.

Si ricorda, però, che già a partire dal 1° aprile 2021, sul sito dell'Agenzia delle Entrate, è possibile registrarsi per l'adesione ai nuovi regimi OSS e IOSS (si veda [“Al via la registrazione per i nuovi regimi IVA sull'e-commerce”](#) del 30 marzo 2021).

La ristretta base si estende al rapporto fra due società di capitali

La **presunzione** di distribuzione degli utili extracontabili, di matrice giurisprudenziale e propria delle società di capitali, è applicabile anche nel caso in cui la società sia partecipata da un'altra società anch'essa a [ristretta base partecipativa](#), operando anche con riferimento agli ulteriori livelli di partecipazione per il tramite di altre società. Lo ribadisce la Cassazione mediante l'ordinanza n. [13841](#), depositata ieri.

I giudici di legittimità osservano che la presunzione in commento non è neutralizzata dallo **schermo** della personalità giuridica, ma estende la sua efficacia a tutti i gradi di organizzazione societaria per i quali si riscontri la ristrettezza della compagine sociale.

Non si tratta, dunque, di applicare una doppia presunzione, ipotesi che la consolidata giurisprudenza (*ex multis*, Cass. 7 dicembre 2020 n. [27982](#) e Cass. 3 marzo 2020 n. [5798](#)) ha ritenuto **insussistente**, in quanto la presunzione è una e una sola: quella di distribuzione dell'utile extra-bilancio tra i soci a ristretta base partecipativa.

La presunzione deve pertanto ritenersi operante, così come verificatosi nel caso di specie, anche nell'ipotesi di una srl partecipata da un'altra srl e da una persona fisica: gli effetti della presunzione si estendono non solo in modo tale da far ritenere occulto l'**utile distribuito** dalla prima srl alla seconda srl, ma altresì alle persone fisiche socie delle due società.