

Mercoledì 18 maggio 2022

IL CASO DEL GIORNO

Sospensione condizionale anche senza saldare il debito fiscale

/ **Ciro SANTORIELLO**

Il procedimento penale, quando si procede per illeciti fiscali, è diretto a perseguire non solo l'accertamento della responsabilità del contribuente, ma anche, in caso di condanna di questi, la soddisfazione degli **interessi** [...]

PAGINA 2

IL PUNTO FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La Convenzione contro le doppie imposizioni consente di non tassare il TFR

/ **Giuseppe Francesco PATTI**

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 13217 del 27 aprile 2022 si è espressa sulla applicabilità delle Convenzioni contro le doppie imposizioni in relazione al pagamento di somme a titolo di [...]

PAGINA 11

FISCO

Dal 28 maggio indicazione del CCNL in contratti e fattura per i bonus edilizi

Il nuovo adempimento riguarda le imprese che hanno lavoratori dipendenti

/ **Enrico ZANETTI e Arianna ZENI**

Per i lavori avviati successivamente al 27 maggio 2022, il comma 43-*bis* dell'art. 1 della L. 234/2021, inserito dall'art. 28-*quater* comma 1 del DL 4/2022, ha previsto un **nuovo adempimento**: indicare il contratto collettivo applicato "nell'atto di affidamento dei lavori" e "nelle fatture emesse in relazione all'esecuzione dei lavori", che si va ad aggiungere a quelli già esistenti necessari al fine di poter fruire delle detrazioni per interventi "edilizi" (si veda il Quaderno Eutekne n. 165).

Il nuovo obbligo, quindi, ai sensi del comma 2 dell'art. 28-*quater* del DL 4/2022 riguarda i lavori che iniziano a partire **dal 28 maggio 2022**.

Il comma 43-*bis*, in particolare, stabilisce che i **benefici** previsti dagli artt. 119, 119-*ter*, 120 e 121 del DL 34/2020, nonché quelli previsti dall'art. 16 comma 2 del DL 63/2013 (c.d. "bonus mobili"), dall'art. 1 comma 12 della L. 205/2017 (c.d. "bonus verde") e dall'art. 1 comma 219 della L. 160/2019 (c.d. "bonus facciate") "possono essere riconosciuti solo se nell'atto di affidamento dei lavori è

indicato che i lavori edili sono eseguiti da datori di lavoro che applicano i contratti collettivi del settore edile, nazionale e territoriali, stipulati dalle associazioni datoriali e sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale ai sensi dell'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81".

Nemmeno il tempo di entrare in vigore che la disposizione contenuta nel comma 43-*bis* dell'art. 1 della L. 234/2021 è oggetto di modificazioni ad opera del Ddl. di conversione del DL 21/2022 (art. 23-*bis*), su cui oggi verrà votata la fiducia alla Camera. Modificazioni che consistono nell'eliminazione delle parole "di importo superiore a 70.000 euro" dal primo periodo e nell'inserimento di un secondo periodo secondo cui "La previsione di cui al periodo precedente si riferisce alle opere il cui importo risulti complessivamente **superiore** a 70.000 euro, fermo restando che l'obbligo di applicazione dei contratti collettivi del settore edile, nazionali e territoriali, sottoscritti dalle organizzazioni sindacali e datoriali [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Il Consiglio dei Ministri approva il disegno di legge sulla giustizia tributaria

Oneri accessori per l'acquisto di partecipazioni da spendere a Conto economico

Modello di riversamento del credito R&S da compilare con attenzione

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Bonus investimenti in beni materiali "4.0" con plafond su base annuale

/ **Pamela ALBERTI**

Per il bonus investimenti, il **limite massimo** agli investimenti in beni materiali 4.0, pari a 20 milioni di euro, è riferito alla singola annualità e non all'intero [...]

PAGINA 5

Sospensione condizionale anche senza saldare il debito fiscale

L'orientamento che subordina la concessione del beneficio al pagamento del debito tributario è oggetto di ripensamento da parte della Cassazione

/ **Ciro SANTORIELLO**

Il procedimento penale, quando si procede per illeciti fiscali, è diretto a perseguire non solo l'accertamento della responsabilità del contribuente, ma anche, in caso di condanna di questi, la soddisfazione degli **interessi patrimoniali dell'erario**.

Indici inequivocabili di questa impostazione sono, in primo luogo, la previsione di cui all'[art. 12-bis](#) del DLgs. 74/2000, che prevede che in caso di condanna ovvero anche di applicazione della pena su richiesta venga sempre ed obbligatoriamente disposta la confisca, anche per equivalente, del **profitto del reato**, da identificarsi nell'imposta evasa (la giurisprudenza ha ormai escluso che debbano invece essere sottoposte a confisca le somme corrispondenti agli interessi ed alle sanzioni da applicare al contribuente che non abbia adempiuto al pagamento dell'imposta – *cf.* Cass. n. [17535/2019](#) e n. [28047/2017](#) – salvo che non si proceda per il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte di cui all'[art. 11](#) del DLgs. 74/2000).

Analogo rilievo ha la previsione di cui all'[art. 13](#) dello stesso testo, che subordina la **non punibilità** per alcuni degli illeciti previsti nel DLgs. [74/2000](#) all'intervento pagamento del debito tributario, comprensivo di interessi e sanzioni. Può ancora richiamarsi il comma 2 bis dell'[art. 12](#) che in caso di condanna per i reati di cui agli articoli da 2 a 10 dello stesso decreto esclude la concessione del beneficio della sospensione condizionale della pena nei casi in cui ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni: a) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30 per cento del volume d'affari; b) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore a tre milioni di euro.

La norma maggiormente indicativa di questo intendimento del legislatore è tuttavia il comma 2 dell'[art. 13-bis](#) del DLgs. 74/2000 che per i più gravi **delitti fiscali** non consente di far ricorso al patteggiamento se l'indagato non ha provveduto al pagamento del debito tributario, anche in questo caso comprensivo di sanzioni e interessi (secondo la giurisprudenza, questa disposizione non si applica ai delitti di cui agli [artt. 10-bis](#), [10-ter](#) e [10-quater](#) del DLgs. 74/2000, comma 1: Cass. n. [38684/2018](#)).

Si tratta di una disposizione che segna **inequivocabilmente** la direzione in cui si muove il diritto penale tributario: accanto alla sanzione del contribuente infedele si cerca di recuperare quanto sottratto alle pretese

dell'erario, sicché, da un lato, si fa ricorso alla promessa di benefici (l'imputato che salda il debito verso l'erario è, a determinate condizioni e per alcuni, meno gravi, illeciti, esente da sanzione) e, dall'altro, si rende più severo e più rigoroso il trattamento riservato al contribuente che non ottemperi a tale obbligo di pagamento, negando allo stesso la possibilità di godere di una riduzione della pena mediante patteggiamento.

Ad un tale atteggiamento di significativa **severità** nei confronti del contribuente infedele, che pur dopo essere imputato di delitti fiscali, continui ad essere inadempiente agli obblighi tributari si ispira una giurisprudenza secondo cui a tale soggetto il giudice penale può, in caso di condanna, rifiutare di concedere il beneficio della sospensione condizionale se lo stesso non provvede "alla **eliminazione delle conseguenze dannose del reato** mediante l'adempimento dell'obbligo di restituzione" (ovvero non proceda al pagamento delle imposte: Cass. n. [42583/2022](#); Cass. n. [1324/2014](#)) – e ciò, si badi, al di là delle particolari ipotesi previste dall'[art. 12](#) comma 2-*bis* del DLgs. n. 74 del 2000, che fa riferimento a forme di evasioni di particolare rilevanza.

Va detto, tuttavia, che quest'ultimo orientamento che subordina la concessione della sospensione condizionale di cui all'[art. 165](#) c.p. al pagamento del debito tributario è oggetto di **ripensamento** da parte della Cassazione.

Le restituzioni riguardano soltanto il danno civile e non quello criminale

In recenti sentenze (da ultimo Cass. n. [16973/2022](#)), infatti, si afferma che il giudice non può subordinare il beneficio della sospensione condizionale della pena all'adempimento dell'obbligo delle **restituzioni** di beni conseguiti per effetto del reato in difetto di costituzione di parte civile, in quanto le restituzioni, come il risarcimento, riguardano soltanto il danno civile e non quello criminale, che si identifica con le conseguenze di tipo pubblicistico che ineriscono alla lesione o alla messa in pericolo del bene giuridico tutelato dalla norma penale e che assumono rilievo, a norma del citato [art. 165](#) c.p., solo se i loro effetti non sono ancora cessati (Cass. n. [23290/2021](#); Cass. n. [8314/2021](#)).

Dal 28 maggio indicazione del CCNL in contratti e fattura per i bonus edilizi

Il nuovo adempimento riguarda le imprese che hanno lavoratori dipendenti

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Per i lavori avviati successivamente al 27 maggio 2022, il comma 43-*bis* dell'[art. 1](#) della L. 234/2021, inserito dall'[art. 28-quater](#) comma 1 del DL 4/2022, ha previsto un **nuovo adempimento**: indicare il contratto collettivo applicato "nell'atto di affidamento dei lavori" e "nelle fatture emesse in relazione all'esecuzione dei lavori", che si va ad aggiungere a quelli già esistenti necessari al fine di poter fruire delle detrazioni per interventi "edilizi" (si veda il Quaderno Eutekne n. [165](#)).

Il nuovo obbligo, quindi, ai sensi del comma 2 dell'[art. 28-quater](#) del DL 4/2022 riguarda i lavori che iniziano a partire **dal 28 maggio 2022**.

Il comma 43-*bis*, in particolare, stabilisce che i **benefici** previsti dagli [artt. 119](#), [119-ter](#), [120](#) e [121](#) del DL 34/2020, nonché quelli previsti dall'[art. 16](#) comma 2 del DL 63/2013 (c.d. "bonus mobili"), dall'[art. 1](#) comma 12 della L. 205/2017 (c.d. "bonus verde") e dall'[art. 1](#) comma 219 della L. 160/2019 (c.d. "bonus facciate") "possono essere riconosciuti solo se nell'atto di affidamento dei lavori è indicato che i lavori edili sono eseguiti da datori di lavoro che applicano i contratti collettivi del settore edile, nazionale e territoriali, stipulati dalle associazioni datoriali e sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale ai sensi dell'[articolo 51](#) del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81".

Nemmeno il tempo di entrare in vigore che la disposizione contenuta nel comma 43-*bis* dell'[art. 1](#) della L. 234/2021 è oggetto di modificazioni ad opera del Ddl. di conversione del DL [21/2022](#) (art. 23-*bis*), su cui oggi verrà votata la fiducia alla Camera. Modificazioni che consistono nell'eliminazione delle parole "di importo superiore a 70.000 euro" dal primo periodo e nell'inserimento di un secondo periodo secondo cui "La previsione di cui al periodo precedente si riferisce alle opere il cui importo risulti complessivamente **superiore** a 70.000 euro, fermo restando che l'obbligo di applicazione dei contratti collettivi del settore edile, nazionali e territoriali, sottoscritti dalle organizzazioni sindacali e datoriali comparativamente più rappresentative a livello nazionale è riferito esclusivamente ai soli lavori edili come definiti dall'allegato X del decreto legislativo 9 aprile 2008, n. [81](#)".

Dal punto di vista degli interventi agevolati assoggettati alla predetta condizione, quindi, continuano a rientrare soltanto i "lavori edili di cui all'allegato X al decreto legislativo 9 aprile 2008, n. 81" il cui importo è "**complessivamente superiore** a 70.000 euro". L'unica modifica apportata dal Ddl. che potrebbe avere un impatto sostanziale rispetto al testo previgente potrebbe essere l'aggiunta dell'avverbio "complessivamente".

La condizione posta dal comma 43-*bis* dell'[art. 1](#) della L. 234/2021 non trova quindi **applicazione** nel caso in cui gli interventi agevolati con i bonus edilizi siano diversi dai lavori edili indicati dall'allegato X al DLgs. 81/2008, oppure, pur rientrando in tale definizione, siano di importo complessivo inferiore a 70.000 euro.

L'**indicazione** dell'applicazione dei **CCNL** del settore edile, quindi, riguarda le sole imprese che hanno **lavoratori dipendenti**. Le imprese prive di dipendenti, così come il singolo artigiano privo di dipendenti, quindi, non rientrano nei casi per i quali è richiesta l'indicazione del CCNL applicato anche ove i lavori edili siano di importo superiore a 70.000 euro.

In questi casi, anche se non è richiesto dalla norma, **potrebbe comunque essere opportuno** evidenziare l'inesistenza di dipendenti (e quindi la non applicazione del CCNL del settore edile) sia nell'atto di affidamento dei lavori che nelle fatture (una **frase tipo** potrebbe essere "L'impresa dichiara di non avere lavoratori dipendenti e, di conseguenza, di non applicare il contratto collettivo del settore edile, nazionale e territoriali, stipulati dalle associazioni datoriali e sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale ex art. 51 del DLgs. 81/2015". Si potrebbe altresì aggiungere in contratto che "Nel caso in cui, nel prosieguo degli interventi, si ritenga opportuno assumere lavoratori subordinati verrà data immediata comunicazione dell'indicazione del CCNL applicato").

Un tema da chiarire, per altro, è se la norma possa trovare applicazione per le imprese che **non operano** nel settore edilizio. Al riguardo nella FAQ n. 2 del 3 maggio 2022 della CNCE, Commissione nazionale paritetica delle casse edili, è stato ritenuto che le norme di cui al comma 43-*bis* dell'[art. 1](#) della L. 234/2021 non si applicano alle imprese che, pur eseguendo prestazioni che possono beneficiare dei bonus edilizi, non applicano il CCNL del settore edile (nel caso esaminato, un'impresa che effettua la fornitura con posa in opera di serramenti e che applica ai propri dipendenti un CCNL diverso da quello edile – ad esempio metalmeccanico – è **esclusa** dai nuovi adempimenti recati dal citato comma 43-*bis* che scatteranno dal 28 maggio 2022).

Gli obblighi recati dal comma 43-*bis*, infine, prescindono dall'iscrizione alla Cassa Edile/Edilcassa (FAQ n. 4). Tuttavia, se l'impresa legittimamente svolge "attività diversa dall'edilizia, anche laddove sia **affidataria** di lavori che in tutto o in parte consistono in lavori edili che affida però, rispettivamente, totalmente o parzialmente a imprese subappaltatrici edili", rimane ferma l'ottemperanza degli adempimenti del comma 43-*bis*.

Il Consiglio dei Ministri approva il disegno di legge sulla giustizia tributaria

Il testo contiene una riforma consistente della magistratura tributaria

/ Alfio CISSELLO

Ieri, nel Consiglio dei Ministri n. 78 è stato approvato il disegno di legge sulla riforma della **giustizia tributaria**, che incide sia sul DLgs. [545/92](#) che sul DLgs. [546/92](#).

Per quanto riguarda il DLgs. [545/92](#), le modifiche sono molto importanti, siccome sono volte a radicalmente il metodo di reclutamento dei giudici tributari, prevedendo un ordinario **concorso per esami** sulla falsa riga di quanto già avviene per la magistratura ordinaria.

Come evidenziato da più parti, desta perplessità il requisito consistente nel possesso della laurea in giurisprudenza per accedere al concorso. Vista la specificità della materia fiscale, in molti ambiti strettamente connessa alle scienze contabili, altresì i laureati in **economia e commercio** (o lauree affini) dovrebbero essere inclusi.

Si potrebbe anche ragionare sull'opportunità di strutturare il concorso in modo simile a quanto avviene in altre giurisdizioni speciali, ammettendo come candidati soggetti aventi **comprovata esperienza** nel settore (avvocati, dottori commercialisti, funzionari pubblici che da un certo numero di anni si occupano della materia fiscale).

Il disegno di legge interviene anche sul DLgs. [546/92](#), sia pure in modo non determinante.

Tra le modifiche degne di nota si rammentano:

- l'introduzione del **giudice monocratico** per le cause di valore sino a 3.000 euro;
- la possibilità che il PM ricorra per Cassazione nell'interesse della legge;
- l'aumento del **contributo unificato**, incluso il raddoppio ove l'impugnazione della sentenza sia completamente respinta.

Merita di essere segnalata la possibilità, per il giudice di merito, di rimettere in via pregiudiziale la causa alla Corte di Cassazione ove sia necessario ottenere un principio di diritto su questioni particolarmente importanti o discusse.

Secondo la Relazione illustrativa, ciò servirebbe per valorizzare il **ruolo nomofilattico** della Suprema Corte. Nella Relazione illustrativa si afferma che, in ogni caso, il precedente della Corte dovrà essere attentamente ponderato dai giudici di merito, che, ove se ne disco-

stino senza ragione, potrebbero subire **conseguenze** in tema di responsabilità.

Trattasi di un'affermazione palesemente incostituzionale, in quanto i giudici sono soggetti solo alla legge, non esistendo nel nostro sistema lo *stare decisis*.

Incidentalmente, si evidenzia che se il giudice di merito si discosterà da principi che, sia pure enunciati dalla Suprema Corte, affermano che l'IRPEF **non è un tributo periodico** (Cass. 28 aprile 2022 n. [13430](#)) oppure che l'IRAP è imputata per trasparenza (Cass. 9 marzo 2018 n. [5756](#), Cass. 7 maggio 2014 n. 9774), sarà arduo ravvisare profili di responsabilità.

Fortunatamente, l'obbligo di conformazione al precedente non figura nel testo del disegno di legge, rimanendo confinato ai principi di diritto enunciati in occasione del **rinvio pregiudiziale** o della cassazione con rinvio.

Sempre secondo la Relazione, sarà necessario prevedere, in questa fase, una qualche forma di deflazione dei processi pendenti in Cassazione, il che fa tornare "viva" l'ipotesi di una definizione delle liti.

Rimane l'attuale assetto processuale

Per le liti soggette a reclamo, quindi di valore non superiore a 50.000 euro, il giudice potrà proporre alle parti la conciliazione giudiziale, stimolando così la definizione stragiudiziale della controversia.

Degna di nota è l'introduzione, su scelta del giudice anche senza accordo tra le parti, della testimonianza scritta *ex art. 257-bis* del codice di procedura civile, che potrà riguardare solo pretese basate su PVC o altri **atti fidefacenti**.

Nel testo del disegno di legge è specificato tuttavia che "in tali casi la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle **attestate dal pubblico ufficiale**", locuzione davvero difficile da interpretare.

Insomma non pare potersi sostenere che, in futuro, le parti possano chiamare a testimoniare coloro i quali hanno reso dichiarazioni nel corso della verifica, o altri testi a favore dell'una o dell'altra parte, se non in casi circoscritti.

Bonus investimenti in beni materiali “4.0” con plafond su base annuale

L’Agenzia delle Entrate applica un’interpretazione logico-sistematica

/ Pamela ALBERTI

Per il bonus investimenti, il **limite massimo** agli investimenti in beni materiali 4.0, pari a 20 milioni di euro, è riferito alla singola annualità e non all’intero periodo 2023-2025, come sembrava emergere dalla lettera della norma. Lo ha chiarito l’Agenzia delle Entrate nell’ambito della circolare n. 14 di ieri, di commento alle novità introdotte dalla L. 30 dicembre 2021 n. [234](#) (legge di bilancio 2022) con specifico riferimento ai crediti d’imposta.

La circolare si occupa delle modifiche normative apportate dalla legge di bilancio 2022 ai **crediti d’imposta** relativi a investimenti in beni strumentali, ricerca e sviluppo e innovazione, quotazione PMI e ad altre misure agevolative, quali il tax credit librerie e il bonus acqua potabile.

Con particolare riferimento al **bonus investimenti** di cui all’[art. 1](#) commi 1051-1063 della L. 178/2020, rinviando, per quanto compatibili, ai chiarimenti forniti con la circolare 23 luglio 2021 n. [9](#), l’Agenzia rileva che il comma 44 dell’[art. 1](#) della legge di bilancio 2022 proroga e rimodula la disciplina del credito d’imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi, limitatamente ai beni materiali e immateriali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese, secondo il modello “Industria 4.0” (si veda “[Bonus investimenti «4.0» prorogato al 2025 ma ridotto](#)” del 4 gennaio).

Tra le modifiche apportate all’[art. 1](#) della L. 178/2020, la lettera b) del comma 44 prevede l’introduzione del comma 1057-*bis*, che, con riferimento ai **beni materiali 4.0** indicati nell’allegato [A](#) alla L. 232/2016, reca la disciplina valevole per gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2023 al 31 dicembre 2025, ovvero entro il 30 giugno 2026 se entro la data del 31 dicembre 2025 il relativo ordine sia accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Più precisamente, alle imprese che effettuano investimenti nei beni materiali 4.0, nell’arco temporale e alle condizioni previsti dalla norma, “il credito d’imposta è riconosciuto nella misura del 20 per cento del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro, nella misura del 10 per cento del costo, per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro, e nella misura del 5 per cento del costo, per la quota di investimenti superiori a 10 milioni di

euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro”.

Stando alla **formulazione** della norma, il limite massimo agli investimenti, pari a 20 milioni di euro, sembrava riguardare **tutti** i costi ammissibili relativamente all’intero periodo 2023-2025, riducendo quindi notevolmente il beneficio.

La stessa Agenzia delle Entrate, nella circolare in commento, rileva infatti che “la formulazione letterale del comma 1057-*bis* – che in un’unica disposizione disciplina gli investimenti in beni strumentali materiali compresi nell’allegato A effettuati nel periodo dal 1° gennaio 2023 al 31 dicembre 2025 (ovvero 30 giugno 2026) – potrebbe **indurre** a ritenere che il tetto massimo di costi complessivamente ammissibili, fissato dalla norma in 20 milioni di euro, sia da riferire a tale intero arco temporale”.

Tuttavia, viene precisato che “ragioni di **interpretazione logico-sistematica** lasciano intendere che si tratti di una diversa formula redazionale che non dovrebbe incidere sul diritto all’agevolazione qualora si calcolasse il *plafond* come riferito a investimenti effettuati su base annuale.

Depone in tal senso la relazione tecnica alla legge di bilancio 2022, nella quale gli effetti della proroga triennale e della rimodulazione del credito di imposta relativo agli investimenti *de quibus* sono stati illustrati in un’apposita tabella, indicando il limite massimo di 20 milioni di euro distintamente per ciascun anno interessato dalla proroga” (2023, 2024 e 2025).

L’Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 14, afferma quindi che il plafond previsto per gli investimenti in beni strumentali materiali compresi nell’allegato A è da intendersi riferito alla **singola annualità** e non all’intero triennio.

Secondo l’Agenzia tale conclusione, oltre a risultare in linea con la modifica normativa avente a oggetto i beni immateriali di cui all’allegato [B](#) alla L. 232/2016, appare ancora più corretta se si considera che non vi sarebbe motivo di **discriminare** gli investimenti in beni strumentali materiali compresi nell’Allegato A rispetto agli investimenti aventi a oggetto beni strumentali immateriali ricompresi nell’Allegato B, entrambi funzionali al processo di trasformazione e di digitalizzazione delle imprese in chiave “Industria 4.0”.

Oneri accessori per l'acquisto di partecipazioni da spendere a Conto economico

Il comportamento contabile assume rilevanza fiscale in forza del principio di derivazione rafforzata

/ Silvia LATORRACA

Il documento n. 2 del Think Tank di STS Deloitte analizza il trattamento **contabile e fiscale**, in capo sia ai soggetti OIC che ai soggetti IAS/IFRS, degli oneri accessori sostenuti per l'acquisto di partecipazioni.

Si fa riferimento, in particolare, ai costi per: due diligence sulla società target; predisposizione di contratti e documenti necessari al perfezionamento dell'operazione (spese notarili, compensi professionali, legali, ecc.); provvigioni agli intermediari.

Nell'ambito dei principi contabili internazionali e avuto riguardo alle partecipazioni non qualificate, secondo l'IFRS 9, le altre attività finanziarie non valutabili al costo ammortizzato sono valutate al Fair Value to Profit or Loss (FVTPL) e i costi di transazione sostenuti per il loro acquisto sono contabilizzati a Conto economico **nell'esercizio di sostenimento**. In alternativa, si può optare, al momento della rilevazione iniziale delle partecipazioni, per la presentazione delle variazioni successive del fair value nelle altre componenti di Conto economico complessivo (FVTOCI). In tal caso, i costi di transazione sono **capitalizzati** a incremento del valore della partecipazione.

Avuto riguardo alle partecipazioni qualificate, invece, in base all'IFRS 3, applicabile nel bilancio consolidato, per le partecipazioni di controllo che sono oggetto di consolidamento integrale, i costi di transazione devono essere addebitati a Conto economico nell'esercizio di sostenimento.

Nel bilancio **separato**, le partecipazioni qualificate sono valutate, secondo lo IAS 27, alternativamente, al costo, al fair value ex IFRS 9 oppure con il metodo del patrimonio netto. Quando la società sceglie di valutare le partecipazioni al costo oppure con il metodo del patrimonio netto, lo IAS 27 non disciplina il trattamento contabile dei costi di transazione.

Il Discussion Paper *Separate Financial Statements*, pubblicato dall'OIC e dall'EFRAG nel 2014, consente, **in via interpretativa**, sia la capitalizzazione degli oneri in esame, sia l'imputazione a Conto economico.

Deloitte, preso atto che nella prassi sembra prevalere la capitalizzazione, sottolinea come, nella specie, il trattamento contabile dipenda dalle policy adottate dagli amministratori.

Nell'ambito dei principi contabili nazionali, il documento OIC 21 stabilisce che le partecipazioni sono iscritte al costo di acquisto o di costituzione, comprensivo dei costi accessori, i quali sono costituiti da costi direttamente imputabili all'operazione e **"possono comprendere** costi di consulenza corrisposti a professionisti per la predisposizione di contratti e di studi di

convenienza all'acquisto".

Ad avviso del Think Tank, tali ultimi oneri possono, tuttavia, essere capitalizzati soltanto se riferibili (anche in via indiretta e previa verifica da parte degli amministratori) alla partecipazione acquisita. Resta fermo, peraltro, che i costi accessori di cui non vi sia certezza di recupero al momento della rilevazione iniziale della partecipazione devono essere imputati a Conto economico nell'esercizio di sostenimento.

In tema di imposte sui redditi, trova applicazione l'[art. 2](#) comma 1 del DM n. 48/2009, ai sensi del quale, per effetto del principio di derivazione rafforzata, ai fini della determinazione del reddito imponibile, assumono rilevanza gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio in base al principio di **prevalenza della sostanza sulla forma**, così come declinato dai principi contabili.

Il successivo [art. 3](#) comma 3 del DM n. 48/2009 stabilisce, tuttavia, che, nelle operazioni aventi per oggetto partecipazioni, "il regime fiscale è individuato **sulla base della natura giuridica** delle operazioni" stesse.

Alla luce della Relazione illustrativa al DM n. 48/2009, secondo cui, per effetto dell'[art. 3](#) comma 3 del medesimo decreto, per il trasferimento di partecipazioni non rilevano i criteri di derecognition previsti dagli IAS (che si basano sul trasferimento di rischi e benefici), ma la nozione giuridica di **realizzo**, la deroga alla rilevanza delle qualificazioni di bilancio prevista da tale disposizione non è riferibile a tutte le operazioni riguardanti partecipazioni, ma solo a quelle che contemplino il trasferimento, totale o parziale, dei diritti connessi ai titoli (circ. Agenzia delle Entrate n. [7/2011](#)).

Ad avviso di Deloitte, la disposizione in commento individua il momento di derecognition/recognition (valevole ai fini tributari) di un titolo secondo canoni giuridico-formali, ma non disattiva la derivazione rafforzata.

In tale contesto, i costi di transazione (che costituiscono operazione "accessoria" a quella "principale", rappresentata dall'acquisto della partecipazione), ove imputati a Conto economico nell'esercizio di sostenimento, assumono **autonoma rilevanza fiscale** in forza del principio di derivazione rafforzata, con riconoscimento, ai fini IRES, dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati in bilancio.

Alla rappresentazione contabile – improntata al principio di prevalenza della sostanza sulla forma – va, peraltro, indiscutibilmente riconosciuta rilevanza fiscale anche ai fini IRAP, in forza del principio di **"presa diretta"** di cui all'[art. 5](#) comma 5 del DLgs. n. 446/97.

Modello di riversamento del credito R&S da compilare con attenzione

È richiesta una “dichiarazione analitica” che in caso di dubbi potrebbe determinare ingiuste esclusioni dalla procedura

/ **Giorgio INFRANCA e Pietro SEMERARO**

Il **provvedimento** che stabilisce le modalità di attuazione della [procedura di riversamento dei crediti per ricerca e sviluppo](#), ex [art. 5](#) del DL 146/2021, è attualmente in consultazione pubblica (si veda “[In pubblica consultazione il decreto attuativo del riversamento del credito](#)” del 14 maggio 2022).

Si ricorda che la procedura consente lo **stralcio** integrale delle sanzioni e degli interessi (oltre che la non punibilità sul piano penale) in caso di indebito utilizzo del credito di imposta R&S, con riferimento agli anni d'imposta 2015-2019.

Come specificato dalla normativa primaria, la procedura di riversamento è destinata esclusivamente a quei contribuenti che abbiano effettivamente svolto le attività di R&S, sostenendo i relativi costi, e che si siano avveduti che tali attività non risultano ammissibili al credito d'imposta, ovvero che abbiano commesso errori nella quantificazione del credito o nella individuazione delle spese agevolabili.

Restano, invece, escluse dalla procedura tutte quelle fattispecie connotate da **aspetti fraudolenti**, simulatori (oggettivamente o soggettivamente), da false rappresentazioni della realtà basate sull'utilizzo di documenti falsi o dalla mancanza della documentazione idonea a provare il sostenimento dei costi.

Come precisato nella bozza di provvedimento (art. 2.3), se l'Agenzia delle Entrate nel corso delle attività di verifica svolte a seguito della presentazione dell'istanza, dovesse accertare la presenza di condotte simulatorie o fraudolente, l'istanza presentata dal contribuente risulta **priva di effetti** e le somme eventualmente versate si considerano acquisite a titolo di acconto.

Ne consegue che se a seguito di presentazione dell'istanza, dovessero emergere condotte fraudolente, il contribuente si troverebbe debitore verso l'Erario, oltre che delle somme dovute a titolo di imposte (indebitamente compensate con il credito R&S), anche delle **sanzioni** tributarie (dal 100% al 200% ai sensi dell'[art. 13](#) comma 5 del DLgs. 471/1997) e degli interessi; il contribuente, inoltre, sarebbe anche privo dello “scudo” penale, assicurato dal perfezionamento della procedura.

In ordine alle **modalità di pagamento**, la bozza di provvedimento (art. 8) precisa che il versamento deve avvenire in misura pari all'intero importo contestato e senza possibilità di accesso alla rateazione, se il contribuente ha ricevuto, prima del 22 ottobre 2021 (data di entrata in vigore del DL [146/2021](#)), un atto di recupero o un processo verbale di constatazione. In tal caso, il contribuente che intenda accedere alla procedura, de-

ve versare l'intero importo (a titolo di imposte) entro il 16 dicembre 2022.

Diversamente, nel caso di contribuenti che abbiano ricevuto un atto di recupero del credito o un PVC dopo il 22 ottobre 2021, la rateazione in 3 rate annuali di pari importo resta salva. Inoltre, stando alla lettera dell'[art. 5](#) comma 12 del DL 146/2021 e dell'art. 8.4 della bozza di provvedimento, nel caso di atti impositivi o PVC notificati dopo il 22 ottobre 2021, a rigore, oltre alla rateazione, sembra restare salva anche la facoltà di **non versare integralmente** le somme contestate, senza che ciò incida sulla validità della procedura (ovviamente su questo punto le incertezze non sono poche).

La bozza, poi, sembra confermare quanto ipotizzato su [Eutekne.info](#) (si veda “[Riversamento del credito e sviluppo a rate se c'è solo il questionario](#)” del 26 novembre 2021) dove si rilevava come l'unico **atto endoprocedimentale** notificato *ante* 22 ottobre 2021, idoneo a precludere l'accesso alla rateazione fosse il PVC. Dalla lettura della bozza, infatti, pare si possa escludere che la notifica di un atto istruttorio (questionario o invito ai sensi dell'[art. 32](#) del DPR 600/1973), o l'apertura di una verifica fiscale prima del 21 ottobre 2021, precluda il pagamento in forma rateale.

Da ultimo, occorre porre particolare attenzione alla modalità di compilazione del modello di accesso alla procedura di riversamento.

Nella Sezione II del modello, infatti, in calce ai dati quantitativi, è stata inserita una pagina bianca dedicata a una “**dichiarazione analitica**”, da compilare per ciascun anno di riversamento, in cui il contribuente deve indicare le ragioni poste a base della rideterminazione del credito di imposta e del conseguente indebito utilizzo dello stesso. Nelle istruzioni al Modello si precisa, in particolare, che occorre inserire “tutte le informazioni e gli elementi in relazione alle specifiche attività ed alle spese ammissibili, ai fini del riscontro dei dati” indicati nel modello.

Va da sé che occorrerà grande attenzione nella compilazione della “dichiarazione analitica”. Essa costituirà la base dell'interlocuzione con l'Agenzia delle entrate e si dovrà avere grande cura a che essa non induca in dubbio i funzionari in merito alle ragioni del riversamento. La redazione approssimativa della dichiarazione, infatti, potrebbe condurre a incomprensioni che potrebbero generare **ingiuste esclusioni** dalla procedura, con ricadute, in astratto e nei casi più gravi, potenzialmente anche di natura penale.

Premio di risultato non detassabile se i criteri sono nel regolamento aziendale

Il regolamento aziendale è uno strumento unilaterale del datore di lavoro, basato su una logica diversa rispetto all'accordo collettivo

/ Daniele SILVESTRO

Non è possibile applicare l'imposta sostitutiva del 10% sui premi di risultato, di cui all'[art. 1](#) commi 182 ss. della L. 208/2015, se i criteri e le modalità di attribuzione dei premi sono definiti mediante un **regolamento aziendale** e non da un accordo collettivo aziendale o territoriale.

Questo è quanto emerge dalla risposta interpello n. [265](#) pubblicata ieri, 17 maggio 2022, con cui l'Agenzia delle Entrate – d'intesa con il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali – **respinge** la soluzione interpretativa prospettata dal contribuente.

Si ricorda che l'imposta sostitutiva del **10%** dell'IRPEF e delle addizionali può essere applicata ai premi di risultato la cui corresponsione sia legata da contratti collettivi di secondo livello (ex [art. 51](#) del DLgs. 81/2015) ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione. Ai fini dell'applicazione della disciplina fiscale agevolativa è necessario il rispetto di tutte le condizioni stabilite dalla normativa e che, tra l'altro:

- il risultato conseguito dall'azienda risulti **incrementale** rispetto al risultato antecedente l'inizio del periodo di maturazione del premio;
- il raggiungimento degli obiettivi incrementali alla base della maturazione del premio, e non solo la relativa erogazione, avvenga **successivamente** alla stipula del contratto;
- i criteri di misurazione devono essere determinati con **ragionevole anticipo** rispetto ad una eventuale produttività futura non ancora realizzatasi.

Nel caso in esame, la società istante – operatrice a livello nazionale nel settore dei giochi e delle scommesse – fa parte di un gruppo (leader internazionale del settore in questione) e intende sviluppare la politica premiale, già esistente, allo scopo di incentivare maggiormente i propri dipendenti e favorire il raggiungimento dei risultati economici dell'azienda.

L'attuale politica premiale è infatti strettamente correlata alla **policy globale** del gruppo, che prevede un premio erogabile a tutti i dipendenti e di ammontare proporzionato al raggiungimento del risultato operativo del gruppo.

La società intende in particolare sottoscrivere un **accordo integrativo** aziendale con le rappresentanze sindacali che regolamenti l'erogazione del premio di risultato ai propri dipendenti (operai, impiegati e quadri). Nello specifico, l'accordo subordinerebbe l'erogazione del premio (quantificato in base alla politica retributiva del gruppo) al raggiungimento del risultato incrementale del margine operativo lordo (EBITDA) del gruppo. La società si propone quindi di verificare annualmente il raggiungimento degli obiettivi di gruppo e di applicare la disciplina fiscale di favore in caso di raggiungimento del proprio ed effettivo incremento di produttività.

Secondo l'Agenzia, tenuto conto della documentazione integrativa presentata in data 21 ottobre 2021, sembrerebbe che nel caso in esame i criteri e le modalità di attribuzione dei premi di produttività a livello di gruppo siano definiti mediante un **regolamento aziendale**, strumento diverso dal contratto collettivo di secondo livello previsto dalla normativa.

Tale regolamento non risulta – alla data del 21 ottobre 2021 – ancora **recepito** in un accordo collettivo aziendale dalla società istante e di conseguenza quest'ultima non può applicare l'imposta sostitutiva del 10% sui premi di risultato erogati ai propri dipendenti considerata l'assenza di una delle condizioni di legge. Il regolamento aziendale non è difatti paragonabile ad un accordo collettivo dove le parti regolano in maniera condivisa i diversi aspetti che incidono sul rapporto di lavoro all'interno dell'azienda, ma è uno strumento unilaterale del datore di lavoro.

Infine, l'Agenzia si concentra anche sull'applicazione della disciplina agevolativa in caso di erogazione del premio al raggiungimento di un obiettivo di gruppo. Sul punto, richiamando precedenti chiarimenti (*cf.* circ. Agenzia delle Entrate n. [5/2018](#)), viene evidenziato come la verifica e la misurazione dell'incremento debbano essere effettuate a livello aziendale dalla **singola azienda** che eroga il premio di risultato, salvo i casi di contrattazione collettiva unitaria a livello di gruppo. Non è difatti sufficiente il raggiungimento del risultato registrato dal gruppo stesso.

Al via le domande per gli investimenti sostenibili 4.0

Invio delle istanze di accesso al contributo in conto impianti con la procedura telematica messa a disposizione sul sito di Invitalia

/ REDAZIONE

Da oggi, 18 maggio, è possibile presentare sul sito di Invitalia le istanze per accedere al contributo in conto impianti per gli investimenti sostenibili, disciplinato dal DM [10 febbraio 2022](#).

L'invio delle domande di accesso alle agevolazioni può essere effettuato, utilizzando esclusivamente la **procedura informatica** messa a disposizione nell'apposita sezione "Investimenti sostenibili 4.0" del sito web di Invitalia spa (www.invitalia.it).

La domanda potrà essere presentata dalle ore 10:00 alle ore 17:00 di tutti i **giorni lavorativi**, dal lunedì al venerdì (cfr. DM [12 aprile 2022](#)).

Ciascuna impresa proponente può presentare **una sola** domanda di agevolazione. A tal fine, è necessario:

- essere in possesso di un'**identità digitale** (SPID, CNS, CIE);
- disporre di una firma digitale e di un indirizzo di posta elettronica certificata (PEC);
- accedere all'Area riservata per compilare direttamente online la domanda;
- conservare il codice di predisposizione della domanda che viene rilasciato al termine della procedura di compilazione;
- collegarsi alla piattaforma <https://inviodomandeinvestimentisostenibili.invitalia.it/>.

Sul sito di Invitalia è precisato che durante la presentazione della domanda potrebbe apparire un messaggio che indica la creazione di una "**codice virtuale**". Verrà mostrato il tempo stimato di attesa, al termine del quale sarà possibile procedere con la compilazione

della domanda in base all'ordine di arrivo. Durante l'attesa si raccomanda di non chiudere il browser e di non aggiornare la pagina per non perdere la priorità acquisita.

Le domande di accesso alle agevolazioni saranno ammesse alla fase istruttoria sulla base dell'ordine cronologico giornaliero di presentazione. Le domande presentate nello stesso giorno saranno, a tal fine, considerate come pervenute nello stesso istante, indipendentemente dall'ora e dal minuto di presentazione.

Qualora le risorse finanziarie residue disponibili risultino insufficienti per consentire l'accoglimento integrale delle domande presentate nello stesso giorno, le domande stesse saranno ammesse all'istruttoria, **fino a esaurimento** della dotazione finanziaria residua, in base alla posizione assunta nell'ambito di una specifica graduatoria di merito.

Agevolati gli investimenti delle piccole e medie imprese

Sono agevolati gli investimenti delle **piccole e medie imprese**, ubicate su tutto il territorio nazionale.

Le agevolazioni sono concesse, ai sensi e nei limiti di quanto previsto dalla sezione 3.13 del Quadro temporaneo aiuti di Stato COVID, nella forma del **contributo in conto impianti**, a copertura di una percentuale nominale massima delle spese ammissibili, determinata in funzione del territorio di realizzazione dell'investimento e della dimensione delle imprese beneficiarie.

Approvati i coefficienti per l'IMU 2022 dei fabbricati "D" delle imprese

Per tali fabbricati, se non iscritti in Catasto, la base imponibile è determinata secondo valori contabili

/ Lorenzo MAGRO e Arianna ZENI

Con il decreto del [9 maggio 2022](#) pubblicato ieri, il Dipartimento delle Finanze ha aggiornato i coefficienti, relativi al **2022**, per la determinazione della base imponibile, ai fini **IMU**, dei fabbricati classificabili nel gruppo catastale **D** (immobili "a destinazione speciale", quali capannoni, centri commerciali, impianti fotovoltaici, ecc.), non iscritti in Catasto o che, ancorché già denunciati in Catasto, siano comunque privi della rendita catastale.

A norma dell'[art. 1](#) comma 746 della L. 160/2019, se tali fabbricati risultano al contempo **interamente posseduti** da imprese e **distintamente contabilizzati**, la relativa base imponibile ai fini IMU viene determinata prendendo a riferimento (anziché la rendita catastale, di cui sono privi) i costi storici di acquisto o di costruzione (comprensivi, tra l'altro, del costo del terreno e delle spese incrementative, e al lordo delle quote di ammortamento – *cf.* risoluzione del Ministero dell'Economia e delle finanze del 28 marzo 2013 n. [6/DF](#)), risultanti dalle **scritture contabili** alla data del **1° gennaio** dell'anno di imposizione, ovvero, se successiva, alla data del loro acquisto.

Tali valori contabili "storici" devono poi essere **attualizzati**, per ottenere la base imponibile IMU, applicando coefficienti che vengono annualmente aggiornati con decreto ministeriale (per tenere conto dei dati ISTAT sull'andamento del costo di costruzione di un capannone).

Per il calcolo della base imponibile IMU dei predetti fabbricati, dunque, i costi di acquisto o di costruzione devono suddividersi in ragione dell'anno di sostenimento, dovendo poi applicarsi agli stessi i relativi **coefficienti**.

I coefficienti fissati, con il decreto ministeriale in esame, per l'anno 2022 sono i seguenti:

anno **2022 = 1,04**; anno 2021 = 1,08; anno 2020 = 1,09; anno 2019 = 1,09; anno 2018 = 1,11; anno 2017 = 1,11; anno

2016 = 1,12; anno 2015 = 1,12; anno 2014 = 1,12; anno 2013 = 1,13; anno 2012 = 1,15; anno 2011 = 1,19; anno 2010 = 1,21; anno 2009 = 1,22; anno 2008 = 1,27; anno 2007 = 1,31; anno 2006 = 1,35; anno 2005 = 1,38; anno 2004 = 1,47; anno 2003 = 1,51; anno 2002 = 1,57; anno 2001 = 1,61; anno 2000 = 1,66; anno 1999 = 1,68; anno 1998 = 1,71; anno 1997 = 1,75; anno 1996 = 1,81; anno 1995 = 1,86; anno 1994 = 1,92; anno 1993 = 1,96; anno 1992 = 1,98; anno 1991 = 2,02; anno 1990 = 2,11; anno 1989 = 2,21; anno 1988 = 2,30; anno 1987 = 2,50; anno 1986 = 2,69; anno 1985 = 2,88; anno 1984 = 3,07; anno 1983 = 3,26 e anno 1982 = 3,45.

L'illustrato criterio di determinazione della base imponibile trova applicazione anche per gli immobili concessi in leasing. In questo caso, il citato comma 746 dell'art. 1 della L. 160/2019 precisa che "il valore è determinato sulla base delle scritture contabili del **locatore**, il quale è obbligato a fornire tempestivamente al locatario" (soggetto passivo IMU *ex* [art. 1](#) comma 743 della L. 160/2019) "tutti i dati necessari per il calcolo".

Con la **richiesta** di attribuzione della rendita catastale anche per i fabbricati del gruppo D devono invece trovare applicazione, in luogo dei suddetti criteri di valorizzazione, le modalità "ordinarie" di determinazione della base imponibile ai fini IMU per i fabbricati, fondati sulla rendita catastale rivalutata cui sono applicati coefficienti distinti per tipologia di immobile, a norma dell'[art. 1](#) comma 745 della L. 160/2019.

I coefficienti rilevano anche ai fini dell'IMPI

Dal 2020 i coefficienti individuati dal decreto ministeriale in esame si applicano inoltre anche per la determinazione del valore delle piattaforme marine ai fini dell'**IMPI** (imposta immobiliare piattaforme marine), la cui base imponibile viene calcolata secondo i sopra richiamati criteri di cui all'art. 1 comma 746 della L. 160/2019 ([art. 38](#) comma 2 del DL 124/2019).

La Convenzione contro le doppie imposizioni consente di non tassare il TFR

La Cassazione ha chiarito che l'art. 18 del modello OCSE previene la tassazione italiana

/ Giuseppe Francesco PATTI

La Corte di Cassazione con la sentenza n. [13217](#) del 27 aprile 2022 si è espressa sulla applicabilità delle Convenzioni contro le doppie imposizioni in relazione al pagamento di somme a titolo di **trattamento di fine rapporto** e di "incentivo all'esodo".

In sintesi, una persona fisica aveva ricevuto tali emolumenti in relazione ad attività prestate nel territorio dello Stato italiano alle dipendenze di una società ivi residente. Tuttavia, gli importi venivano incassati dopo che la persona fisica in questione aveva **trasferito** la propria **residenza** nella Repubblica Slovacca.

A fronte di ciò, il percettore degli importi in disamina riteneva di avere diritto al rimborso di quanto prelevato dalla società erogante a titolo di ritenuta; a opinione di questo, infatti, avrebbe dovuto applicarsi l'[art. 18](#) della Convenzione contro le doppie imposizioni conclusa tra Italia e Repubblica Slovacca. Tale articolo, conformemente allo stesso [art. 18](#) del modello OCSE 2017, prevede che pensioni e proventi analoghi siano tassati esclusivamente nello Stato della residenza del soggetto percipiente.

Di diverso avviso era, tuttavia, l'Amministrazione finanziaria, che negava il diritto al rimborso delle ritenute effettuate dal soggetto erogante in quanto il percipiente (ormai residente nella Repubblica Slovacca) non aveva fornito prova che le somme erogate a titolo di trattamento di fine rapporto e di "incentivo all'esodo" fossero **effettivamente assoggettate** a tassazione nel proprio Stato di residenza.

Sul punto, la Cassazione ha, *in primis*, evidenziato come le norme convenzionali, una volta ratificate all'interno del nostro ordinamento, debbano essere considerate fonti di rango primario il cui carattere di specialità (derivante da una lettura delle rilevanti norme costituzionali, norme ordinarie nonché atteso il peculiare scopo che queste si prefiggono) fa sì che debbano essere applicate anche in presenza di norme ordinarie con esse **confliggenti**. Di conseguenza, nel caso di specie, atteso che la norma convenzionale impone allo Stato italiano, quale Stato della "fonte", di rinunciare alla propria potestà impositiva, nessun prelievo avrebbe dovuto essere effettuato in relazione ai compensi in disamina.

Seppure non fosse argomento del giudizio, preme sottolineare come l'Agenzia delle Entrate avesse **in precedenza qualificato**, ai fini convenzionali, i redditi in questione come redditi rientranti nell'[art. 15](#) del modello OCSE e non nell'art. 18 (tra le altre, risposta del 9 ottobre 2020 n. [460](#) e risposta del 27 dicembre 2018 n. [132](#)). Sorprende, quindi, che tale differente qualificazio-

ne non sia stata proposta dall'Agenzia, in quanto, se accettata dalla Corte, avrebbe potuto portare a concludere che, essendo tali emolumenti riferiti ad attività fisicamente svolte in Italia, avrebbero potuto essere ivi assoggettati a imposizione ai sensi dell'[art. 15](#) della Convenzione Italia-Repubblica Slovacca.

Infine, la Cassazione si è anche – indirettamente – pronunciata in relazione a un altro tema e cioè sulla possibilità di riconoscere i benefici convenzionali anche qualora il compenso non sia oggetto di tassazione nello Stato di residenza del percettore (attesa l'assenza di imposizione in Italia).

Seppure la Suprema Corte non si sia espressamente pronunciata su tale punto, le conclusioni raggiunte non lasciano dubbio sulla circostanza che questa abbia ritenuto aderire alla **posizione maggioritaria** (anche nella stessa giurisprudenza di legittimità, *cfr.*, tra le altre, Cass. 17 aprile 2019 n. [10706](#), 24 novembre 2016 n. [23984](#), 20 dicembre 2011 nn. 27602, 27601, [27600](#), 27599; *contra*, in posizione minoritaria, Cass. 4 febbraio 2021 n. [2581](#), 14 giugno 2019 n. 16004 e 28 dicembre 2016 n. [27111](#)), che ritiene che le Convenzioni contro le doppie imposizioni siano uno strumento per **ripartire** la potestà impositiva tra i due Stati contraenti.

Una volta che tale potestà impositiva sia stata ripartita, dovrebbe essere del tutto **irrilevante**, ai fini dell'applicabilità della specifica Convenzione, se uno dei due Stati coinvolti decida di esercitarla o meno, per norma interna. Tale posizione interpretativa è stata, altresì, confermata dalla stessa Agenzia delle Entrate (ris. n. [167/2008](#)), seppure in tema di riconoscimento dello status di residente ai fini della Convenzione.

Conferme indirette della correttezza di tale ricostruzione si ritrovano anche in diversi passaggi del Commentario OCSE, tra cui, ad esempio, il § 34 del Commentario all'art. 23 A/B del [modello OCSE](#) 2017 (in cui viene chiarito che lo Stato della residenza è chiamato, nella misura in cui lo Stato della "fonte" possa tassare in forza del trattato ma decida di non tassare per norma interna, a concedere comunque l'esenzione), nonché tutti quei passaggi del medesimo Commentario al modello OCSE in cui viene suggerito agli Stati che intendano prevenire fenomeni di doppia non tassazione di prevedere, nei propri trattati, specifiche clausole (cosiddette **subject to tax clause**) che subordinino il riconoscimento di specifici benefici convenzionali alla circostanza che un dato componente di reddito sia effettivamente assoggettato a tassazione (clausole che, tra l'altro, sono presenti in alcuni trattati conclusi anche dal nostro Stato).

Comunicazioni finanziarie da verificare per la S.O. che promuove prodotti finanziari

Gli obblighi di comunicazione dipendono dalle caratteristiche del rapporto intrattenuto con la clientela

/ Paola RIVETTI

Con la risposta a interpello n. [267](#), pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto sussistenti gli obblighi di comunicazione all'Archivio dei rapporti finanziari dell'Anagrafe tributaria in capo alla stabile organizzazione di una società di investimento tedesca che, nel commercializzare e promuovere in Italia i prodotti finanziari emessi da un'altra società del gruppo, instauri un rapporto di ricezione e trasmissione degli ordini dotato di forma contrattuale specifica e **durevole** nel tempo.

Nella fattispecie specifica, all'interno del medesimo gruppo societario:

- una società di investimento tedesca era preposta alla **distribuzione** dei prodotti finanziari strutturati emessi da un'altra società del gruppo; tale attività veniva svolta in Italia mediante la stabile organizzazione istante la quale commercializzava e promuoveva detti prodotti nei confronti di intermediari finanziari, come diretti acquirenti oppure come ulteriori distributori presso il pubblico;

- una società di intermediazione mobiliare svizzera si occupava invece dei servizi di **emissione** e di trading.

Contrariamente a quanto ipotizzato dell'istante, l'Agenzia ritiene che, al ricorrere di alcune condizioni, la stabile organizzazione possa essere destinataria degli **obblighi di comunicazione** (con cadenza mensile e annuale) di cui all'[art. 7](#) comma 6 del DPR 605/73.

Per quanto riguarda i presupposti soggettivi, vengono richiamati precedenti chiarimenti resi con riguardo agli obblighi di comunicazione da parte dei soggetti non residenti che operano in Italia. Nella circ. n. [18/2007](#) era stato precisato che detti adempimenti ricadono sugli emittenti di quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio non residenti che operano nel territorio dello Stato avvalendosi di una stabile organizzazione (es. una succursale), mentre, nel caso in cui manchi detta stabile organizzazione, gli obblighi di comunicazione del rapporto ricadono sugli intermediari residenti che hanno curato il collocamento in Italia con riguardo ai soggetti sottoscrittori. Sulla base di ciò, i predetti obblighi erano stati individuati anche in capo agli **agenti** (residenti ed esteri) in attività finanziaria che svolgono attività di presta-

zione di servizi di pagamento **per conto** di istituti di pagamento comunitari (nota Agenzia delle Entrate [11 aprile 2013](#)).

Con riferimento al caso specifico, a parere dell'Agenzia, la circostanza che non si tratti della stabile organizzazione della società emittente, di per sé, non esclude la sussistenza del presupposto soggettivo quando i rapporti sono intrattenuti, comunque, da una stabile organizzazione che opera in Italia.

Sotto il profilo oggettivo, viene posto l'accento sulla **tipologia di attività** svolta dalla stabile organizzazione atteso che le comunicazioni finanziarie hanno a oggetto determinati "rapporti" intrattenuti con la clientela, oltre che le operazioni compiute al di fuori di un rapporto continuativo, per conto proprio ovvero per conto o a nome di terzi.

È stato chiarito che, con il termine "rapporto", si fa riferimento a tutte le attività aventi carattere **continuativo** – ossia con un riferimento temporale congruo – esercitabili dagli intermediari finanziari, ovvero ai servizi offerti continuativamente al cliente, instaurando con quest'ultimo un complesso di scambio all'interno di una forma contrattuale specifica e durevole nel tempo (circ. n. [32/2006](#), § 2.1).

Nel caso specifico, nell'ambito della commercializzazione dei prodotti finanziari, la stabile organizzazione partecipava con proprio personale anche all'attività di ricezione e trasmissione degli ordini ([art. 1](#) comma 5-*sexies* del DLgs. 58/98 – TUF) inviati dagli intermediari distributori e acquirenti e diretti alla società emittente.

Sulla base della nozione di "rapporto" sopra richiamata, la stabile organizzazione risulterebbe destinataria degli obblighi di comunicazione nella misura in cui instauri con gli intermediari residenti un rapporto di ricezione e trasmissione degli ordini (RTO) dotato di una **forma contrattuale** specifica e durevole nel tempo con riferimento ai prodotti finanziari emessi dall'emittente. Nessun obbligo in tal senso sarebbe invece configurabile ove venga svolta una **mera** attività di **promozione** dei prodotti finanziari senza l'instaurazione di un rapporto con le citate caratteristiche.

Nuovi incentivi per l'acquisto di veicoli non inquinanti

Dal 25 maggio i concessionari potranno prenotare il contributo sulla piattaforma web del MISE

/ Lorenzo MAGRO e Arianna ZENI

Con il DPCM [6 aprile 2022](#), pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 16 maggio, sono stati riconosciuti (nei limiti delle risorse stanziati) alcuni incentivi per l'acquisto di **veicoli non inquinanti**.

Tali incentivi si riferiscono, in via generale, alle persone fisiche che acquistano, anche in locazione finanziaria, dalla data di entrata in vigore del decreto ed entro il 31 dicembre 2022, nonché nel corso del 2023 e 2024, e immatricolano in Italia determinate tipologie di veicoli. Come spiega il MISE sul proprio sito, i contratti di vendita, stipulati a far data dalla pubblicazione del provvedimento, saranno quindi validi per prenotare il contributo agevolativo.

Una prima tipologia di contributi riguarda i veicoli di categoria M1 (ossia **automobili**) nuovi di fabbrica omologati in una classe non inferiore a euro 6.

Il contributo si diversifica (per requisiti di accesso e misura spettante) in ragione dei grammi di anidride carbonica per chilometro emessa dal veicolo acquistato (con una fascia minima pari a 0-20 grammi e una massima pari a 61-135 grammi), dal prezzo risultante dal listino prezzi ufficiale della casa automobilistica produttrice, nonché dalla circostanza che vi sia una contestuale **rottamazione** di un veicolo omologato in una classe inferiore a euro 5 (necessaria, peraltro, per accedere al contributo in caso di acquisto di veicoli con emissioni di fascia più elevata, pari a 61-135 CO2 g/km).

Salvo che per l'acquisto dei veicoli M1 con le emissioni di fascia più elevata (61-135 CO2 g/km), i predetti contributi possono essere concessi anche a **persone giuridiche** se al contempo:

- i veicoli acquistati sono impiegati in car sharing con finalità commerciali,
- e sono mantenuti per almeno **24 mesi** sia tale impiego sia la proprietà in capo al soggetto beneficiario.

Una seconda tipologia di contributi riguarda i veicoli di categoria L1e, L2e, L3e, L4e, L5e, L6e, L7e nuovi di fabbrica, ossia i **motocicli e ciclomotori**.

Anche in questo caso, i contributi si differenziano (per requisiti di accesso e misura) a seconda che si tratti o meno di veicoli omologati in una classe non inferiore a **euro 5** (con contestuale sconto applicato dal venditore pari ad almeno il 5% del prezzo di acquisto).

Infine, una terza tipologia di contributi è prevista in favore di piccole e medie imprese esercenti attività di trasporto di cose in conto proprio o in conto terzi, per i **veicoli commerciali** di categoria N1 e N2, nuovi di fabbrica, ad alimentazione esclusivamente elettrica, se viene contestualmente rottamato un veicolo omologa-

to in una classe inferiore a euro 4.

In questo caso il contributo viene parametrato al **peso** e alla tipologia del veicolo del veicolo, variando da un minimo di 4.000 euro per i veicoli N1 fino a 1,5 tonnellate a un massimo di 14.000 euro per i veicoli N2 tra le 7 e le 12 tonnellate.

Per la generalità dei contributi spettanti alle persone fisiche, è richiesto che il veicolo oggetto degli incentivi per l'acquisto venga intestato al soggetto beneficiario del contributo e la proprietà sia mantenuta per almeno **dodici mesi**.

Inoltre, qualora il riconoscimento del contributo (sia per le persone fisiche sia per quelle giuridiche) preveda la consegna di un veicolo per la rottamazione, questo deve essere intestato da almeno **dodici mesi** al soggetto intestatario del nuovo veicolo o a uno dei familiari conviventi alla data di acquisto del medesimo veicolo, ovvero, in caso di locazione finanziaria del veicolo nuovo, deve essere intestato, da almeno dodici mesi, al soggetto utilizzatore del suddetto veicolo o a uno dei predetti familiari.

Contributo corrisposto mediante sconto sul prezzo d'acquisto

Le modalità di fruizione del contributo sono le medesime di quelle già disciplinate dal DM [20 marzo 2019](#) (recante la disciplina delle misure attuative degli analoghi incentivi di cui ai commi 1031 e ss. dell'[art. 1](#) della L. 145/2018), cui il DPCM [6 aprile 2022](#) rinvia.

In particolare, il contributo viene corrisposto agli acquirenti dei veicoli dal venditore mediante compensazione con il prezzo di acquisto (di fatto, si tratta per l'acquirente di uno **sconto** sul prezzo).

I venditori dei veicoli saranno a loro volta **rimborsati** dell'importo dei contributi dalle imprese costruttrici o importatrici; queste ultime, invece, potranno recuperare detti importi come credito d'imposta che potrà essere utilizzato in compensazione mediante il modello F24.

A partire dalle ore 10 del **25 maggio 2022** i concessionari potranno prenotare i contributi per l'acquisto di nuovi veicoli, auto e moto, non inquinanti accedendo alla piattaforma ecobonus.mise.gov.it. I venditori dovranno poi confermare le operazioni entro **180 giorni** dalla data di apertura della prenotazione, come previsto dall'[art. 6](#) comma 2 del DM 20 marzo 2019.

Con la circolare 16 maggio 2022 il Ministero dello Sviluppo economico ha fornito le informazioni operative e i moduli per l'accesso agli incentivi.

La ritenuta su compensi per convegni di non residenti segue il luogo di prestazione

In caso di videoconferenza è applicata ai relatori non residenti solo nei casi in cui gli stessi svolgano la loro attività sul territorio italiano

/ Luisa CORSO

Con risposta ad interpello n. [266](#) di ieri, 17 maggio 2022, l'Agenzia delle Entrate interviene sul trattamento impositivo dei compensi corrisposti a relatori **non residenti**, titolari di partita IVA e non, a fronte di convegni effettuati in videoconferenza dall'estero, con contestuale cessione di slide, nei confronti di una società italiana attiva nell'organizzazione di eventi nel campo sanitario.

Nell'affrontare la tematica, l'Agenzia ricorda, in primo luogo, che ai sensi dell'[art. 3](#) del TUIR i soggetti non residenti sono assoggettati a tassazione in Italia per i soli redditi ivi prodotti e che i criteri di territorialità stabiliti dalla norma nazionale sono legati al luogo di **effettuazione della prestazione** per ciò che concerne i redditi di lavoro autonomo ([art. 23](#) comma 1, lett. d) del TUIR) e diversi (art. 23 comma 1, lett. f) del TUIR), mentre prescindono da tale condizione per ciò che concerne "i compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico", corrisposti da soggetti residenti (art. 23 comma 2, lett. c) del TUIR).

Fatta tale premessa, l'Agenzia richiama, in merito alle **modalità di imposizione**, l'[art. 25](#) comma 2 del DPR 600/73, in base al quale sui compensi e le altre somme per prestazioni di lavoro autonomo (anche occasionale) corrisposti a soggetti non residenti, deve essere operata una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30%, anche per le prestazioni effettuate nell'esercizio di imprese; per espressa disposizione normativa, ne sono, tuttavia, esclusi i compensi per prestazioni di lavoro autonomo effettuate all'estero.

Conseguentemente, a norma dell'[art. 25](#) comma 2 del DPR 600/73, i compensi corrisposti a non residenti non sono soggetti a ritenuta se correlati a prestazioni di lavoro autonomo **effettuate all'estero**, dovendo invece essere assoggettati a ritenuta i compensi per prestazioni di lavoro autonomo svolte in Italia da non residenti.

Nel caso di specie, come detto, le prestazioni relative ai convegni erano rese dai soggetti non residenti in videoconferenza dall'estero, con il supporto di materiale

didattico preparato *ad hoc* e ceduto nei confronti della società italiana che si occupava dell'organizzazione degli eventi; quest'ultima poteva quindi fare uso degli elaborati ceduti attraverso i social media e le piattaforme social in maniera separata o con altri lavori.

I relatori, chiamati ad esporre il loro materiale attraverso interventi di video lettura oppure mediante relazione, ricevevano un **compenso omnicomprensivo**, come testimoniato dalle fatture prodotte.

Secondo l'Agenzia la questione in merito alla rilevanza in Italia dei compensi in esame deve essere risolta avendo riguardo a quanto precisato dal commentario all'[art. 12](#) del modello OCSE (§ 11) con riferimento al concetto di informazioni a carattere scientifico (know how), nozione in cui rientrano tutte le informazioni che non necessariamente devono essere oggetto di categoria intellettuale protetta (quindi, in linea teorica, evidenzia l'Agenzia, anche le informazioni rese dai medici alla società che organizza il convegno).

La contestuale cessione di slide segue il medesimo principio

Tuttavia, evidenzia ancora l'Agenzia, il commentario chiarisce altresì che le informazioni cedute devono essere, ai fini in esame, suscettibili di uno "**sfruttamento economico**", a fronte del quale l'utilizzatore ricava un beneficio e corrisponde un compenso.

Ciò premesso, nella risposta in commento, i relatori non diffondono un know-how, nel senso sopra esposto, ma piuttosto forniscono una prestazione professionale di tipo divulgativo-scientifico che costituisce un'**attività di lavoro autonomo** (anche occasionale).

Ne risulta che il criterio di collegamento dovrebbe essere individuato, in base all'[art. 23](#) comma 1, lett. d) ed f) del TUIR, avendo riguardo al luogo di svolgimento dell'attività professionale (e, quindi, non in base all'[art. 23](#) comma 2 lett. c) del TUIR).

Come conseguenza, la ritenuta sui compensi/corrispettivi erogati ai relatori non residenti, titolari di partita IVA e non, è applicata solo nei casi in cui gli stessi svolgano la loro attività sul **territorio italiano**.

Istanze per il contributo investimenti innovativi di imprese agricole da lunedì

Il DM 13 maggio 2022 fissa la finestra per la presentazione dalle ore 10 del 23 maggio fino alle ore 17 del 23 giugno

/ REDAZIONE

Dal 23 maggio è possibile presentare le istanze per accedere al **contributo** a fondo perduto per gli **investimenti innovativi** delle imprese agricole. Con DM [2 maggio 2022](#), reso disponibile sul sito internet del Ministero dello Sviluppo economico e annunciato con comunicato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 113 del 16 maggio, sono stati stabiliti i termini e le modalità per la presentazione delle domande di accesso al "Fondo per gli investimenti innovativi delle imprese agricole", destinato a favorire la realizzazione, da parte delle imprese agricole, di investimenti in beni materiali e immateriali nuovi, strumentali allo svolgimento dell'attività.

L'[art. 1](#) comma 123 della L. 27 dicembre 2019 n. 160 ha istituito nello stato di previsione del Ministero dello Sviluppo economico un apposito Fondo per gli investimenti innovativi delle imprese agricole, con una dotazione di 5 milioni di euro per l'anno 2020.

Con DM 30 luglio 2021 sono state definite le modalità attuative di tale Fondo.

In linea generale, sono agevolabili le spese sostenute per l'acquisto e l'installazione di:

- beni **materiali strumentali**, ivi inclusi quelli di cui all'Allegato A della L. n. [232/2016](#) riportati nell'allegato n. 1 del citato DM;
- beni immateriali strumentali inclusi nell'**Allegato B** della legge n. [232/2016](#) e riportati nell'allegato n. 2 del DM.

L'investimento relativo all'acquisizione dei beni deve essere:

- inerente alla trasformazione di prodotti agricoli o alla commercializzazione di prodotti agricoli;
- **avviato successivamente** alla presentazione della domanda di agevolazione;
- ultimato entro 12 mesi dalla data del provvedimento di concessione;
- mantenuto, per almeno **3 anni** dalla data di erogazione del saldo del contributo o, se successiva, dalla data di installazione dell'ultimo bene agevolato, nel territorio della regione in cui è ubicata la sede legale o l'unità

locale agevolata.

Le agevolazioni sono concesse, ai sensi e nei limiti di quanto previsto all'art. 17 del regolamento "ABER", nella forma di contributo a fondo perduto, nella misura del **30%** delle spese ammissibili, ovvero del **40%** nel caso di spese riferite all'acquisto di beni strumentali, materiali o immateriali, compresi negli allegati A o B della L. n. 232/2016.

Le agevolazioni sono riconosciute nel limite massimo di 20.000 euro per soggetto beneficiario.

La concessione delle agevolazioni avviene sulla base di una procedura valutativa **a sportello** secondo il decreto legislativo n. [123/1998](#).

Le domande dovranno essere presentate all'indirizzo: contributofia@pec.mise.gov.it

Con DM 13 maggio 2022 è stato fissato l'orario di presentazione delle domande di agevolazione: a decorrere dalle **ore 10:00** del **23 maggio** 2022 e fino alle ore 17:00 del 23 giugno 2022.

Rileva l'ordine cronologico di presentazione

Il Ministero, nel rispetto dell'**ordine cronologico** di presentazione delle domande, procede alla verifica della sussistenza dei requisiti soggettivi di ammissibilità dell'impresa richiedente, della completezza della domanda e dell'ammissibilità delle spese richieste alle agevolazioni, effettuata sulla base delle informazioni e dei dati forniti nel modulo di domanda.

In caso di esito positivo, il Ministero procede, entro 90 giorni dalla data di presentazione o di completamento delle domande medesime, alla registrazione degli aiuti individuali nel Registro SIAN e alla conseguente adozione del provvedimento, anche cumulativo, di concessione delle agevolazioni.

L'erogazione dell'agevolazione è effettuata dal Ministero a seguito della presentazione, da parte dell'impresa beneficiaria, di un'apposita **richiesta di erogazione**, a seguito dell'avvenuto integrale pagamento delle spese rendicontate.

Rileva l'attività concreta per la riduzione dell'IRES per enti meritevoli

Il requisito soggettivo è necessario, ma non sufficiente ai fini della fruizione del beneficio

/ REDAZIONE

Con la circolare n. 15, pubblicata nella tarda serata di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha analizzato l'[art. 6](#) del DPR 601/73 che prevede la **riduzione** alla metà dell'aliquota IRES per gli enti specificamente indicati. La circolare esamina la norma a livello generale, soffermandosi poi sulla sua applicazione per ciascuna categoria di beneficiari.

Si ricorda che l'[art. 1](#) comma 51 della L. n. 145/2018 (legge di bilancio 2019) ha abrogato la suddetta agevolazione; successivamente, il DL [135/2018](#) convertito ne ha rinviato l'abrogazione al periodo d'imposta di prima applicazione di un nuovo regime agevolativo per i soggetti che svolgono con modalità non commerciali attività che realizzano **finalità sociali** nel rispetto dei principi di solidarietà e sussidiarietà (art. 1 commi 52 e 52-bis della L. 145/2018).

Tale regime, che dovrà essere coordinato con il Codice del Terzo settore (DLgs. [117/2017](#)), non risulta ancora definito per cui l'art. 6 del DPR 601/73 deve ritenersi **ancora operativo**.

Per quanto concerne l'**applicabilità** della riduzione dell'aliquota IRES agli enti del Terzo settore (ETS), l'[art. 89](#) comma 5 del DLgs. 117/2017 dispone l'integrazione dell'art. 6 del DPR 601/73, escludendo l'applicazione di tale norma agli enti iscritti nel Registro Unico nazionale del Terzo settore, con la sola esclusione degli enti religiosi civilmente riconosciuti limitatamente alle attività diverse da quelle di interesse generale. L'art. 89 comma 5 del DLgs. 117/2017, come la restante disciplina fiscale contenuta nel Titolo X del Codice del Terzo settore, diventerà efficace dal periodo d'imposta successivo a quello in cui, oltre all'operatività del RUNTS, perverrà l'autorizzazione della Commissione europea prevista dall'art. 104 comma 2 del medesimo codice.

Sono beneficiari della disposizione agevolativa gli enti dotati di personalità giuridica appartenenti alle seguenti **categorie**:

- enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza;
- istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali;
- enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione;

- istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi nonché enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione dell'Ue in materia di "in house providing" e che siano costituiti e operanti alla data del 31 dicembre 2013.

Nella circolare viene specificato che il requisito soggettivo è necessario, ma **non sufficiente** ai fini della fruizione del beneficio in quanto la *ratio* dell'agevolazione trae origine dal giudizio di "meritevolezza" sull'attività svolta dall'ente, da cui derivano ricavi da assoggettare ad imposta sui redditi.

L'appartenenza ad una delle categorie previste dalla norma agevolativa, dunque, va dimostrata non solo sotto il profilo formale, con riferimento agli scopi individuati dalle norme e dallo statuto, ma anche dal punto di vista **sostanziale**, considerato che la natura dell'attività in concreto esercitata dall'ente prevale, comunque, sul fine dichiarato.

Con riferimento all'**ambito oggettivo**, la riduzione dell'aliquota IRES si applica ai redditi derivanti dallo svolgimento delle attività istituzionali da parte degli enti individuati dalla norma quali meritevoli del trattamento agevolativo.

Con specifico riferimento agli enti ecclesiastici equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione ai sensi dell'[art. 7](#) n. 3 della L. 121/85, viene specificato che se l'ente:

- svolge un'attività commerciale in via "non prevalente" e in rapporto di "strumentalità diretta ed immediata" con i fini di "religione o di culto", per la quota di reddito ad essa riferibile, si applica l'aliquota ridotta;
- svolge un'attività commerciale in via "non prevalente", ma in assenza di un rapporto di "strumentalità diretta e immediata" con i fini di "religione o di culto", per la quota di reddito riferibile alla stessa, non spetta l'aliquota ridotta;
- svolge un'attività commerciale in via "prevalente", non spetta l'aliquota.

Per gli enti religiosi, inoltre, l'Agenzia ritiene applicabile la disposizione agevolativa anche ai proventi derivanti dal mero godimento del **patrimonio immobiliare** (come nel caso di immobili ricevuti per lasciti e donazioni), purché tali proventi siano effettivamente ed esclusivamente impiegati nelle attività di "religione o di culto".

Diritto di credito del 50% del valore dell'azienda se si scioglie la comunione legale

Le Sezioni Unite propendono per la natura creditizia e non reale del diritto del coniuge sui beni in comunione "de residuo"

/ Cecilia PASQUALE

Nel caso di impresa appartenente a uno dei coniugi costituita dopo il matrimonio, e ricadente nella **comunione "de residuo"** ex [art. 178](#) c.c. al momento dello scioglimento della comunione legale, all'altro coniuge spetta un diritto di credito pari al 50% del valore dell'azienda, determinato al momento della cessazione del regime patrimoniale legale, ed al netto delle eventuali passività esistenti alla stessa data.

Questo è il principio di diritto formulato dalla Corte di Cassazione a **Sezioni Unite** n. [15889](#), depositata ieri, che pone fine al contrasto interpretativo sulla natura della comunione c.d. "de residuo" sui beni destinati all'esercizio dell'impresa di uno dei coniugi costituita dopo il matrimonio.

La comunione "de residuo" si forma all'atto dello **scioglimento** della comunione legale dei coniugi, a condizione che i beni che ne formano oggetto non siano stati consumati prima di tale momento. Essa ha a oggetto i frutti dei beni di ciascun coniuge ([art. 177](#) comma 1 lett. b) c.c.); i redditi e i proventi dell'attività separata ([art. 177](#) comma 1 lett. c) c.c.); nel caso di azienda appartenente a uno solo dei coniugi, i beni destinati all'esercizio dell'impresa costituita dopo il matrimonio e gli incrementi dell'impresa costituita anche precedentemente ([art. 178](#) c.c.).

Detti beni sono, fino allo scioglimento della comunione, beni personali del coniuge, liberamente amministrabili da questo e aggredibili per intero dai creditori personali dell'imprenditore; a seguito dello scioglimento (nei casi di cui all'[art. 191](#) c.c., ad esempio in caso di divorzio), questi "**si considerano** oggetto della comunione" se, e nella misura in cui, non sono stati consumati.

Tale istituto consente di tutelare l'interesse di entrambi i coniugi: da un lato, sono valorizzati il principio solidaristico e la tutela del coniuge debole, a cui sono attribuiti diritti su beni non suoi; dall'altro, il coniuge titolare dei cespiti può gestirli **autonomamente** ed eventualmente anche consumarli prima del venir meno della comunione.

Con riferimento alla comunione "de residuo" sui beni destinati all'esercizio dell'impresa appartenente a uno dei coniugi costituita dopo il matrimonio, la Cassazione n. [28872/2021](#) aveva portato all'attenzione delle Sezioni Unite la questione, **dibattuta** in dottrina e in giurisprudenza, se il diritto del coniuge non imprenditore su beni dell'impresa configurasse un diritto di credito – pari alla metà del valore dell'azienda al momento dello scioglimento della comunione – o un diritto rea-

le di compartecipazione alla titolarità dei singoli beni individuali. Dall'adesione all'una o all'altra tesi discendono conseguenze diverse, posto che, nel primo caso, il coniuge imprenditore è l'unico proprietario dei beni (e il credito dell'altro coniuge concorre con quelli dei creditori dell'impresa); nel secondo, anche il coniuge non imprenditore è titolare di un diritto reale sui beni e i creditori personali dell'imprenditore potrebbero soddisfarsi sui beni destinati all'esercizio dell'impresa solo per il 50% del valore dell'azienda.

Le Sezioni Unite aderiscono alla prima delle ricostruzioni indicate, mettendo in luce le criticità che presenta l'opposta tesi, quella della natura reale del diritto: sostenere la contitolarità pone, in primo luogo, problemi nei rapporti con i terzi/creditori dell'impresa, i quali vedrebbero dal momento dello scioglimento della comunione legale, i beni non più appartenenti per l'intero all'imprenditore, ma in comunione con l'altro coniuge, con la conseguente riduzione della **garanzia patrimoniale** del loro credito del 50%.

Inoltre, dalla situazione di contitolarità sui beni in comunione "de residuo" deriverebbe la necessità di seguire le regole dettate per i beni comuni, con il concreto rischio di **paralizzare** l'attività di impresa.

Privilegiate l'autonomia gestionale del coniuge e le esigenze dei creditori

Ancora, dal carattere reale della comunione discenderebbe il rischio concreto di una **futura divisione** la quale, se il complesso aziendale non risultasse comodamente divisibile, potrebbe comportare l'attribuzione al coniuge non imprenditore, o, in assenza di richieste in tal senso da parte dei condividenti, la vendita all'incanto ([art. 720](#) c.c.).

Infine, la tesi del carattere reale del diritto si porrebbe in contrasto con l'esigenza, fortemente sostenuta a livello sovranazionale, di approntare validi strumenti per assicurare la **sopravvivenza** delle imprese a fronte di vicende potenzialmente destabilizzanti (come testimoniato dall'introduzione del patto di famiglia ex [artt. 768-bis](#) e ss. c.c.).

Anche il riferimento **letterale** alla comunione contenuto all'[art. 178](#) c.c. "(si considerano oggetto della comunione...)" può essere superato valorizzando l'utilizzo del verbo "considerare", che testimonierebbe una precisa volontà legislativa di sottoporre la comunione "de residuo" di impresa ad un regime normativo diverso da quello ordinario, proprio della comunione legale.

Report sul personale per il biennio 2020-2021 entro il 30 settembre

Per le successive scadenze biennali viene confermata la data del 30 aprile dell'anno successivo alla scadenza di ciascun biennio

/ Luca MAMONE

Con il DM [29 marzo 2022](#), pubblicato ieri sul sito del Ministero del Lavoro, sono state definite le modalità per la redazione del **rapporto biennale** sulla situazione del personale maschile e femminile da parte delle aziende pubbliche e private con più di 50 dipendenti, così come previsto dall'[art. 46](#) del DLgs. 198/2006.

In base a quest'ultima norma il decreto ministeriale deve fornire le indicazioni per la **redazione** del rapporto, che deve in ogni caso riportare dati specifici sulla situazione del personale maschile e femminile in ognuna delle professioni e in relazione allo stato delle assunzioni, della formazione e della promozione professionale, dei livelli, dei passaggi di categoria o di qualifica, di altri fenomeni di mobilità, dell'intervento della cassa integrazione guadagni, dei licenziamenti, dei prepensionamenti e pensionamenti, nonché della retribuzione effettivamente corrisposta.

Viene altresì precisato che i dati forniti per la redazione del rapporto **non** devono indicare l'**identità** del lavoratore, del quale deve essere specificato solo il sesso, in modo che i dati riportati non siano suscettibili di determinare, neppure indirettamente, l'identificabilità degli interessati. I medesimi dati, specificando il sesso dei lavoratori, possono essere **raggruppati** per aree omogenee.

Ciò premesso, si ricorda come il citato art. 46 del DLgs. 198/2006 sia stato modificato dall'[art. 3](#) comma 1 della L. 162/2021 che ne ha *in primis* ampliato il campo di applicazione riducendo da 100 a **50 dipendenti** la soglia dimensionale oltre la quale scatta l'obbligo di espletare l'adempimento in parola.

Proprio in riferimento all'ambito applicativo, l'[art. 1](#) del DM 29 marzo 2022 precisa che il rapporto è redatto sia in relazione al complesso delle **unità produttive** e delle dipendenze che in riferimento a ciascuna unità produttiva con più di 50 dipendenti.

Resta comunque ferma la possibilità per le imprese con un numero di dipendenti **non superiore** a tale soglia di redigere volontariamente il rapporto.

Invio solo in modalità telematica

Operativamente, le aziende interessate sono tenute a predisporre il rapporto sulla situazione del personale maschile e femminile in modalità esclusivamente **telematica**, compilando opportunamente l'apposito mo-

dulo allegato al decreto in commento. Sul punto, lo stesso Ministero ha reso noto che sul proprio portale [servizi.lavoro.gov.it](#) è disponibile, a far data dal **23 giugno 2022**, un apposito applicativo informatico.

L'adempimento dovrà essere espletato entro il **30 settembre 2022**, in relazione al solo biennio 2020-2021, mentre per le successive scadenze biennali viene confermata la data del 30 aprile dell'anno successivo alla scadenza di ciascun biennio.

Per le aziende pubbliche e private che occupano oltre 50 dipendenti e che sono tenute per la **prima volta** alla redazione del rapporto biennale, il primo rapporto redatto nei termini sopra indicati fornisce la situazione del personale maschile e femminile riferita al 31 dicembre 2021.

Entrando nel dettaglio della procedura, l'[art. 2](#) del DM 29 marzo 2022 stabilisce che, per accedere all'applicativo, le aziende dovranno utilizzare esclusivamente il Sistema pubblico di identità digitale – **SPID** o la Carta di identità elettronica (CIE) del legale rappresentante o di altro soggetto abilitato, ovvero altri sistemi di autenticazione previsti dal Ministero del Lavoro.

Al termine della procedura di compilazione dei moduli, qualora non vengano rilevati errori o incongruenze, l'applicativo rilascia una **ricevuta** attestante la corretta redazione del rapporto.

A questo punto, il Ministero del Lavoro attribuirà in via telematica alla competente consigliera o consigliere regionale di parità un **identificativo univoco** per accedere ai dati contenuti nei rapporti trasmessi dalle aziende, al fine di poter elaborare i relativi risultati e trasmetterli alle sedi territoriali dell'Ispettorato nazionale del lavoro, alla consigliera o al consigliere nazionale di parità, al Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, al Dipartimento per le pari opportunità della Presidenza del Consiglio dei ministri, all'ISTAT e al CNEL.

Va infine osservato che la disposizione attuativa del DM 29 marzo 2022 stabilisce che la redazione del rapporto e il salvataggio a sistema dello stesso equivalgano alla **trasmissione** del rapporto alla consigliera o al consigliere regionale di parità. Una copia del rapporto, unitamente alla ricevuta, dovrà essere trasmessa dal datore di lavoro, sempre con modalità telematica, anche alle **rappresentanze sindacali** aziendali.

Necessarie professionalità economiche nella magistratura tributaria

Gentile Redazione,
 apprendo dall'articolo di Savino Gallo (si veda "[Laureati in economia esclusi dalla nuova magistratura tributaria](#)" del 17 maggio) che la bozza del provvedimento di riforma del processo tributario (Ddl. approvato dal Consiglio dei Ministri svoltosi ieri, ndr) punta a escludere i laureati in economia dal concorso pubblico per accedere alla **magistratura tributaria**.

Non ne faccio una questione di tutela sindacale della categoria, né di "discriminazione", ma di utilità per i cittadini.

A mio avviso, uno dei problemi più rilevanti dei giudizi tributari della Cassazione verte proprio sul fatto che **manca** nella **cultura** dei giudici quella **economica**.

Ci si dimentica che la determinazione del **reddito d'impresa** è fondata non tanto dalle norme "legali" del testo unico, ma dalle norme che regolano il bilancio d'esercizio, i cui principi hanno natura essenzialmente economica. Tema che sarà sempre più rilevante al crescere dell'importanza dei principi contabili IFRS.

Ma non solo: la tecnica ragionieristica è del tutto estranea alla cultura legale: è difficile imbattersi in un avvocato che sappia leggere un bilancio e che conosca la differenza tra valutazioni, stime e congetture.

Per non parlare del relevantissimo tema dei **prezzi di trasferimento**, che non ha proprio nulla di legale o fiscale (salvo le conseguenze) ma tratta unicamente di concetti economici molto "pratici".

Neppure in ambito **IVA** gli aspetti economici sono estranei, per non parlare dell'imposta di **registro** ove i temi valutativi sono spesso decisivi: mi pare sia più competente un economista di un laureato in legge nella valutazione d'azienda, ovvero nel considerare se una certa combinazione di beni sia un'azienda.

Un esempio – ma solo uno tra tanti – lo abbiamo visto nell'incredibile andamento del **contenzioso** sul tema **conferimento + cessione quote = cessione d'azienda**, ove si è passati dalla pacifica legittimazione dello schema contrattuale al suo attacco fondato su supposti temi elusivi (inesistenti, perché a prendere tutte le imposte coinvolte la cessione d'azienda è persino più conveniente, stante la non imponibilità IRAP per il venditore e la rilevanza IRAP per l'acquirente), alla negazione degli effetti elusivi, passando alla riqualificazione tout court dell'operazione "in virtù del medesimo effetto economico", e ora si prospetta un ritorno sui temi elusivi dopo la modifica normativa cui il Parlamento è stato costretto a metter mano. La mancanza di concetti economici, e la non considerazione che le due operazioni non possono essere messe sullo stesso piano economico (altrimenti per quale ragione il prezzo dell'operazione cambierebbe a seconda che si proceda nell'uno o nell'altro modo?), è stata la principale concausa di questo carosello infinito.

Pertanto quello che occorrerebbe per assicurare ai concittadini un giudizio tributario non solo imparziale, ma anche competente, è che nella magistratura tributaria, anche presso la Suprema Corte, siano introdotte **professionalità economiche**, soprattutto quando i temi fiscali riguardano il reddito d'impresa.

Fare il contrario, cioè escludere gli economisti persino nei giudizi di merito, aumenta le probabilità di incappare in giudici non competenti della materia di cui dovrebbero essere i migliori interpreti.

Giampiero Guarnerio

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano

IVA al 4% se la lettiera per gatti è composta da granuli e agglomerati di mais

Nella risposta a interpello n. [268](#) pubblicata ieri, 17 maggio 2022, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che l'aliquota del **4%**, ai sensi del n. 17) della Tabella [A](#) parte II allegata al DPR 633/72, è applicabile alla lettiera per gatti composta da granuli e agglomerati di **mais**, in quanto classificata alla voce 23021090 della Nomenclatura Combinata.

Nel caso esaminato, la società istante intende acquistare da produttori italiani e commercializzare nel territorio nazionale una particolare tipologia di lettiera agglomerante per gatti a base di "granella di mais" e, pertanto, chiede chiarimenti in merito all'aliquota applicabile.

Richiamando la risoluzione n. [61/2007](#), l'Agenzia correla l'agevolazione IVA alla classificazione doganale del bene. Dato che, nella fattispecie considerata, la lettiera in forma di granuli o agglomerati di mais è stata classificata, secondo il parere espresso dall'Agenzia delle Dogane e dei monopoli, alla voce **NC 23021090** ("Crusche, staccature e altri residui, anche agglomerati in forma di pellets, della vagliatura, della molitura o di altre lavorazioni dei cereali o dei legumi") della Tariffa doganale, è stata affermata per le relative cessioni l'applicazione dell'aliquota del 4% ai sensi del n. 17) della Tabella A parte II allegata al DPR 633/72.

Comparabilità necessaria nella ricostruzione dei prezzi di trasferimento

In materia di **prezzi di trasferimento** ex [art. 110](#) comma 7 del TUIR, affinché l'applicazione del metodo del margine netto della transazione (c.d. "TNMM") sia affidabile, occorre condurre un'analisi di comparabilità che passa attraverso due momenti:

- la scelta della parte testata;
- l'identificazione delle società comparabili, operando un "confronto" tra queste e la parte testata affinché siano soddisfatti i cinque fattori di comparabilità elaborati nelle Linee Guida OCSE e recepite dal DM [14 maggio 2018](#) (caratteristiche dei beni e dei servizi; analisi funzionale; termini contrattuali sottostanti la transazione infragruppo; strategie di business e condizioni economiche).

Si è pronunciata in tal senso la Corte di Cassazione, nella giornata di ieri, con la sentenza n. [15668](#), depositata ieri, rin-

viando al giudice di seconde cure per non aver verificato i **ri- lievi** evidenziati dal contribuente, ed accettando la ricostruzione dell'Amministrazione finanziaria, secondo la quale il metodo scelto era l'unico utilizzabile, a causa della mancata collaborazione del contribuente nel fornire i prezzi di compravendita applicati.

Il contribuente aveva invece ritenuto che le società utilizzate come *comparables* dall'Amministrazione finanziaria non possedevano i requisiti relativi all'attività d'impresa svolta né quelli di **indipendenza** (uno dei soggetti era controllato al 65% da un'altra società). Alcune di esse avevano un codice attività diverso dalla società accertata e l'unica con caratteristiche economico-imprenditoriali simili aveva ritratto un margine negativo.

Criterio di prevalenza per gli errori delle domande al FIS a gennaio, febbraio e marzo 2022

Con il messaggio n. 2089 di ieri, l'INPS ha fornito istruzioni alle proprie Strutture territoriali relativamente alle causali delle domande di **assegno di integrazione salariale** presentate al Fondo di integrazione salariale (FIS) nell'arco temporale che va dal 1° gennaio 2022 al 31 marzo 2022, considerate le segnalazioni di una serie di errori di compilazione.

In particolare, nell'ipotesi in cui il datore di lavoro abbia richiesto l'assegno di integrazione salariale per una causale ordinaria ma abbia allegato una relazione tecnica riconducibile ad altra causale (seppur ordinaria), gli operatori di Sede devono adottare un **criterio di prevalenza** ed effettuare l'istruttoria sulla base degli elementi sostanziali riportati nella scheda tecnica allegata, anche in difformità con la causale richiesta, attivando, se necessario, un ulteriore supplemento istruttorio con il datore di lavoro.

Inoltre, per i datori di lavoro fino a 15 dipendenti, che abbiano

richiesto l'assegno di integrazione salariale per una causale straordinaria e abbiano allegato una scheda causale relativa a una causale ordinaria, gli operatori di Sede devono adottare un criterio di prevalenza ed effettuare l'istruttoria sulla base degli **elementi sostanziali** riportati nella scheda tecnica allegata, anche in difformità con la causale richiesta, attivando, se necessario, un supplemento istruttorio con il datore di lavoro. Se, invece, abbia giustificato, nella scheda causale, tale crisi facendo riferimento esclusivamente alla pandemia da COVID-19 sarà necessario attivare un **supplemento di istruttoria**, invitando i datori di lavoro a integrare la documentazione già prodotta.

Infine, ulteriori istruzioni vengono dettate con riferimento agli errori riscontrati nelle domande presentate dai datori di lavoro con più di **15 dipendenti**.

Speciale tenuta del danno difficoltosa nella bancarotta documentale

La Cassazione, nella sentenza n. [19208/2022](#), ha stabilito che, ai fini dell'applicazione delle circostanze di cui all'[art. 219](#) del RD 267/1942, la valutazione del danno va effettuata con riferimento non all'entità del passivo o alla differenza tra attivo e passivo, bensì alla diminuzione patrimoniale **cagionata direttamente ai creditori** dal fatto di bancarotta.

Ne consegue che il giudizio relativo alla **particolare tenuta** – o **gravità** – del fatto non va riferito al singolo rapporto che passa tra fallito e creditore ammesso al concorso, né a singole operazioni commerciali o speculative dell'imprenditore decotto, ma va posto in relazione alla diminuzione (non percentuale, ma globale) che il comportamento del fallito ha provocato nella massa attiva che sarebbe stata disponibile per il riparto, ove non si fossero verificati gli illeciti.

In particolare, ai fini della valutazione della speciale tenuta

del danno, integrativa dell'attenuante di cui all'[art. 219](#) comma 3 del RD 267/1942, mentre allorché si versi nell'ipotesi della bancarotta distrattiva viene in rilievo l'importo stesso della distrazione e la sua incidenza sulla massa attiva da ripartire tra i creditori, con la conseguenza che in tal caso è immediata e agevole la determinazione del danno, quando si versi invece nell'ipotesi della sola **bancarotta documentale** che comporti l'impossibilità di ricostruire il patrimonio del fallito l'operazione di individuazione del danno può essere più complessa o risultare addirittura impossibile.

In tal caso, mancando i parametri utili per la determinazione diretta del danno, potranno soccorrere, ove presenti, **altri elementi di valutazione** che, sebbene non consentano di addivenire a una determinazione oggettiva del danno, potrebbero comunque essere indicativi della modesta entità dello stesso.

L'INAIL fissa i limiti retributivi per il calcolo dei premi assicurativi 2022

Con la circolare n. [21](#) pubblicata ieri, l'INAIL fornisce istruzioni in merito ai limiti minimi di retribuzione imponibile giornaliera per il calcolo dei **premi** assicurativi per l'anno **2022**.

I fattori che concorrono alla determinazione del premio assicurativo ordinario, lo si ricorda, sono l'ammontare delle retribuzioni e il tasso di premio indicato dalla tariffa dei premi con riferimento alla lavorazione assicurata.

A loro volta, le retribuzioni ai fini INAIL si distinguono in effettive, convenzionali e di ragguglio. Al riguardo, l'INAIL precisa che i limiti minimi giornaliero e mensile per le **retribuzioni effettive** della generalità dei lavoratori dipendenti sono pari rispettivamente a 49,91 e 1.297,66 euro, mentre i limiti

minimi di retribuzione giornaliera a cui devono essere adeguate, se inferiori, le **retribuzioni convenzionali** sono pari, per il 2022, a 49,91 euro (retribuzioni convenzionali di lavoratori senza uno specifico limite di retribuzione giornaliera) e a 27,73 euro (retribuzioni convenzionali di lavoratori con uno specifico limite di retribuzione giornaliera).

Con riguardo alla **retribuzione di ragguglio**, che si assume solo in via residuale e cioè in mancanza di retribuzione convenzionale e di retribuzione effettiva, la circolare chiarisce che dal 1° gennaio 2021 l'imponibile giornaliero e quello mensile ammontano, rispettivamente, a 58,16 euro e a 1.454,08 euro.