

Martedì 20 ottobre 2020

IL CASO DEL GIORNO

Prescrizione maturata dopo la cartella con giurisdizione ordinaria

/ Alfio CISSELLO

Il tema relativo alla **tutela del contribuente** che intende far valere l'estinzione del debito per prescrizione maturata successivamente alla notifica della cartella di pagamento o dell'accertamento esecutivo è sempre attuale. Non a caso, è noto che, nella fase, per così dire, a [...]

PAGINA 2

IL PUNTO OPERAZIONI STRAORDINARIE

Contabilizzazione della fiscalità differita se dalla fusione emerge un disavanzo

/ Enrico ZANETTI

Se la società incorporante o risultante dalla fusione redige il proprio bilancio secondo principi contabili nazionali, essa procede alla rilevazione delle attività e delle passività, "trasferite" dalla società fusa o [...]

PAGINA 11

FISCO

"Sconto" del primo acconto IRAP 2020 col metodo storico

Secondo l'Agenzia delle Entrate occorre utilizzare tale metodo, salvo che l'imposta effettivamente dovuta per il 2020 sia inferiore a quella del 2019

/ Luca FORNERO

Con la circ. n. 27, diffusa ieri, l'Agenzia delle Entrate fornisce importanti chiarimenti sulle modalità di calcolo della prima rata dell'acconto IRAP 2020 **esclusa** dall'obbligo di versamento ai sensi dell'art. 24 del DL 34/2020.

Si ricorda che, in base a tale disposizione, i contribuenti (diversi da intermediari finanziari, società di partecipazione finanziaria e non finanziaria, assicurazioni e amministrazioni pubbliche), con ricavi o compensi non superiori a **250 milioni** di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 19 maggio 2020 (2019 per i contribuenti "solari"), sono esclusi dall'obbligo di versamento:

- del saldo IRAP relativo al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019 (2019, per i "solari");
- della prima rata dell'acconto IRAP relativo al periodo di imposta successivo (2020, per i "solari").

Per quanto concerne il secondo punto, la norma specifica che il ver-

samento della prima rata è escluso "nella **misura** prevista" dall'art. 17 comma 3 del DPR 435/2001 ovvero dall'art. 58 del DL 124/2019 e, dunque, in misura pari al:

- 40% dell'acconto complessivamente dovuto, per i soggetti estranei agli ISA;
- 50% dell'acconto complessivamente dovuto, per i soggetti ISA.

L'art. 24 del DL 34/2020 prevede poi che "l'importo di tale versamento [il primo acconto 2020 che in realtà non deve essere versato, ndr] è comunque escluso dal calcolo dell'imposta da versare a saldo per lo stesso periodo di imposta".

In pratica, al fine del calcolo del **saldo** IRAP 2020, dall'imposta dovuta per il 2020 (che emergerà dalla dichiarazione IRAP 2021) andrà scomputata, oltre alla seconda rata di acconto che sarà effettivamente versata entro il 30 novembre 2020 (per i soggetti "solari"), ovvero entro il 30 aprile 2021, ricorrendone le condizioni, anche la prima rata, pur se non versata.

Ciò posto, un dubbio [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

L'emergenza evita la decadenza dalla detrazione del 19% sui mutui

Basta il reddito fondiario della casa di abitazione per accedere al superbonus

Anche i bilanci al 30 giugno ai 180 giorni

Tracciati i pagamenti con carta di credito del figlio

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

PROFESSIONI

Morto Marco Scarzella, fondatore di Eutekne

/ REDAZIONE

È scomparso domenica, all'età di 80 anni, Marco Scarzella, dottore commercialista e fondatore di *Eutekne*. **Uomo con una visione** della professione sempre improntata alla formazione costante (ben prima [...])

PAGINA 4

Prescrizione maturata dopo la cartella con giurisdizione ordinaria

La Provinciale di Salerno applica i principi delle Sezioni Unite in tema fallimentare

/ Alfio CISSELLO

Il tema relativo alla **tutela del contribuente** che intende far valere l'estinzione del debito per prescrizione maturata successivamente alla notifica della [cartella di pagamento](#) o dell'accertamento esecutivo è sempre attuale. Non a caso, è noto che, nella fase, per così dire, a cavallo tra giurisdizione tributaria e ordinaria, raramente si vince la causa riuscendo ad ottenere l'annullamento dell'atto per vizi propri: poi, quand'anche la comunicazione di ipoteca, di fermo o l'[intimazione ad adempiere](#) fossero annullati per questo motivo, ben potrebbero, varie volte, essere riemessi, in quanto la loro notifica, comunque, interrompe la prescrizione.

Tralasciando il caso dell'omessa notifica dell'atto presupposto, la prescrizione è forse il vizio più comune degli atti che sono successivi alla cartella di pagamento (o all'accertamento esecutivo) ma, nel contempo, precedono il **pignoramento** (dal pignoramento in poi, come sancisce l'[art. 2](#) del DLgs. 546/92 la giurisdizione è quella ordinaria).

Problemi emergono quando, da un lato, dopo la cartella di pagamento/accertamento esecutivo è ormai maturata la prescrizione, dall'altro, il contribuente non riceve nessun atto. Tutti gli atti successivi alla cartella (intimazioni, fermi, ipoteche), ben potrebbero non esserci mai, ma il contribuente deve poter essere in grado di ottenere una sentenza che dichiari **estinto** il debito per prescrizione.

Dalle diverse tesi giurisprudenziali che si stanno per illustrare emergono **questioni di giurisdizione**.

Una prima tesi (che, implicitamente, opta per la giurisdizione tributaria), afferma che il contribuente, nella casistica esposta, può in sostanza **precostituirsi** un atto impugnabile (come potrebbe essere il diniego di autotutela, Cass. 24 dicembre 2019 n. [34447](#), oppure l'estratto di ruolo) con il fine di accedere alla giurisdizione.

Altra giurisprudenza (si veda la Provinciale di Salerno

n. [895/12/20](#) dello scorso 3 luglio) ha sancito che, successivamente alla cartella di pagamento, la giurisdizione è quella ordinaria.

In effetti, l'[art. 2](#) comma 1 del DLgs. 546/92 prevede: "Restano **escluse** dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento" e, ove prevista, dell'intimazione ex [art. 50](#) del DPR 602/73.

I giudici salernitani richiamano la sentenza delle Sezioni Unite 24 dicembre 2019 n. [34447](#), in cui è stato affermato che se, dopo la cartella di pagamento, il curatore intende eccepire la [prescrizione](#), è competente il **Tribunale fallimentare** non essendoci più giurisdizione tributaria.

In questa sentenza figura un passo interessante, in cui si afferma che le controversie a valle della cartella rientrano nella giurisdizione ordinaria.

L'altra via è preconstituire un atto impugnabile

Insomma, se il contribuente adisce il giudice tributario questi, accogliendo la tesi esposta, potrebbe disporre la *translatio iudicii* a favore di quello ordinario, e viceversa, vista l'incertezza sul tema.

Astrattamente, sussiste un conflitto di giurisdizione, sul quale è più che opportuno un intervento delle Sezioni Unite.

Bisogna infatti considerare che, se quanto esposto è vero, è comunque indubbio che, nel momento in cui sopravviene un atto impugnabile in Commissione tributaria successivo alla cartella di pagamento (atto che, come detto, potrebbe anche non sopravvenire mai, ragion per cui al contribuente deve essere accordata tutela), questo atto, per far valere la prescrizione, deve necessariamente essere impugnato **nei sessanta giorni** (C.T. Reg. Palermo 21 febbraio 2018 n. [769/3/18](#)).

"Sconto" del primo acconto IRAP 2020 col metodo storico

Secondo l'Agenzia delle Entrate occorre utilizzare tale metodo, salvo che l'imposta effettivamente dovuta per il 2020 sia inferiore a quella del 2019

/ Luca FORNERO

Con la circ. n. [27](#), diffusa ieri, l'Agenzia delle Entrate fornisce importanti chiarimenti sulle modalità di calcolo della prima rata dell'acconto IRAP 2020 **esclusa** dall'obbligo di versamento ai sensi dell'[art. 24](#) del DL 34/2020.

Si ricorda che, in base a tale disposizione, i contribuenti (diversi da [intermediari finanziari](#), società di partecipazione finanziaria e non finanziaria, assicurazioni e amministrazioni pubbliche), con ricavi o compensi non superiori a **250 milioni** di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 19 maggio 2020 (2019 per i contribuenti "solari"), sono esclusi dall'obbligo di versamento:

- del saldo IRAP relativo al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019 (2019, per i "solari");
- della prima rata dell'acconto IRAP relativo al periodo di imposta successivo (2020, per i "solari").

Per quanto concerne il secondo punto, la norma specifica che il versamento della prima rata è escluso "nella **misura** prevista" dall'[art. 17](#) comma 3 del DPR 435/2001 ovvero dall'[art. 58](#) del DL 124/2019 e, dunque, in misura pari al:

- 40% dell'acconto complessivamente dovuto, per i soggetti estranei agli ISA;
- 50% dell'acconto complessivamente dovuto, per i soggetti ISA.

L'[art. 24](#) del DL 34/2020 prevede poi che "l'importo di tale versamento [il primo acconto 2020 che in realtà non deve essere versato, ndr] è comunque escluso dal calcolo dell'imposta da versare a saldo per lo stesso periodo di imposta".

In pratica, al fine del calcolo del **saldo** IRAP 2020, dall'imposta dovuta per il 2020 (che emergerà dalla dichiarazione IRAP 2021) andrà scomputata, oltre alla seconda rata di acconto che sarà effettivamente versata entro il 30 novembre 2020 (per i soggetti "solari"), ovvero entro il 30 aprile 2021, ricorrendone le condizioni, anche la prima rata, pur se non versata.

Ciò posto, un dubbio rilevante, sul quale l'Agenzia, a oggi, non si era ancora pronunciata, attiene al **metodo utilizzabile** (storico o previsionale) per determinare l'importo escluso dal versamento.

La circ. n. [27/2020](#) precisa che, in generale, occorre adoperare il metodo storico, sempre che, con quest'ultimo, non si determini un ammontare superiore a quello da corrispondere sulla base dell'imposta effettivamente dovuta per il 2020.

In pratica, ipotizzando che il rigo IR21 ("Totale imposta") della dichiarazione IRAP 2020 (base di computo dell'acconto "storico") sia pari a 1.000 euro e che l'imposta che sarà effettivamente dovuta per il 2020, da indicare nel rigo IR21 della dichiarazione IRAP 2021 (ammesso che la numerazione rimanga la medesima), sia pari a **1.200** euro, l'importo del primo acconto IRAP 2020 non dovuto, che sarà scomputato dall'imposta dovuta a saldo per lo stesso 2020, è:

- per un soggetto ISA, pari a 500 euro (vale a dire, il 50% di 1.000);
- per un soggetto estraneo agli ISA, pari a 400 euro (vale a dire, il 40% di 1.000).

Laddove, invece, l'imposta che sarà effettivamente dovuta per il 2020, da indicare nel rigo IR21 della dichiarazione IRAP 2021, sia pari a **800** euro, il primo acconto IRAP 2020 escluso dal versamento, da scomputare dall'imposta dovuta a saldo per il 2020, non sarà più di 500 euro, per i soggetti ISA, e di 400 euro, per i soggetti estranei agli ISA, bensì di:

- 400 euro (vale a dire, il 50% di 800), per i soggetti ISA;
- 320 euro (vale a dire, il 40% di 800), per i soggetti estranei agli ISA.

In buona sostanza, l'Agenzia valorizza il contenuto della relazione illustrativa del DL [34/2020](#), secondo la quale l'esclusione del primo acconto 2020 dal saldo 2020 "opera fino a **concorrenza** dell'importo della prima rata calcolato con il metodo storico, ovvero, se inferiore, con il metodo previsionale".

Una differente impostazione è stata seguita da Assonime (circ. n. 12/2020) e Confindustria (nota di aggiornamento 25 maggio 2020), ad avviso delle quali l'importo del primo acconto 2020 escluso dal versamento e scomputabile dall'imposta dovuta a saldo dovrebbe essere in ogni caso calcolato con il metodo "storico" e, quindi, riprendendo l'esempio sopra formulato, essere sempre pari a 500 euro (per i soggetti ISA) e a 400 euro (per i soggetti estranei agli ISA).

La posizione dell'Agenzia, per quanto in linea con la citata relazione illustrativa, rende, di fatto, il "beneficio determinabile solo a **posteriori** e, cioè, solo dopo la chiusura del periodo d'imposta cui si riferisce il versamento in esame in quanto solo in questo momento il soggetto passivo IRAP è in grado di determinare l'entità dell'acconto dovuto" (così la circ. Assonime n. 12/2020).

Morto Marco Scarzella, fondatore di Eutekne

Per anni ha portato avanti l'idea di una professione in costante aggiornamento, primo segretario generale dell'Istituto di ricerca nazionale

/ REDAZIONE

È scomparso domenica, all'età di 80 anni, Marco Scarzella, dottore commercialista e fondatore di *Eutekne*.

Uomo con una visione della professione sempre improntata alla formazione costante (ben prima che diventasse obbligatoria), nel 1987 costituì, assieme ad altri colleghi, il Gruppo di Studio che diede vita alle Serate di Aggiornamento, iniziativa nata a Torino per poi diffondersi in tanti altri Ordini d'Italia.

L'associazione, di cui era ancora Presidente, nasceva con lo scopo di svolgere e promuovere attività culturale tra professionisti nel settore delle discipline economico-giuridiche, quale mezzo per il miglioramento delle loro conoscenze e tutela sostanziale dell'**immagine professionale**. Il materiale didattico di supporto agli incontri periodici (che allora avevano cadenza mensile), confluiti nelle "Schede di Aggiornamento" e, per editarle, si decise di creare *Eutekne*, fondata nel 1988.

Anima culturale della neonata società, nonché a lungo Direttore responsabile di "Schede di Aggiornamento", Marco Scarzella ha contribuito a creare lo zoccolo

duro dei ricercatori di *Eutekne*, insegnando ai collaboratori che si sono via via susseguiti il metodo di lavoro che ancora oggi è alla base dell'attività di ricerca svolta da *Eutekne*.

Impegnato a lungo anche nell'ambito della rappresentanza di categoria, a livello istituzionale ha portato avanti per tanti anni la sua "visione" della professione. Da **Consigliere dell'Ordine** di Torino ha avuto la delega alla formazione e all'aggiornamento degli iscritti. A metà anni 90, il lavoro per la creazione di un **Istituto di ricerca** nazionale per i dottori commercialisti (quello che poi nel 1998 sarebbe diventata la Fondazione Aristea), di cui è stato Segretario generale nel biennio 1996-97, contribuendo alla costituzione del primo nucleo di ricercatori nella sede romana di via Poli.

Da tanti anni aveva deciso di ritirarsi a vita privata, ma non aveva mai smesso di seguire con interesse e passione le iniziative portate avanti da *Eutekne*, che oggi si stringe attorno ai suoi cari.

L'emergenza evita la decadenza dalla detrazione del 19% sui mutui

Anche se la legge non lo prevede espressamente, il termine di un anno è sospeso dal 23 febbraio al 2 giugno 2020

/ Anita MAURO

L'emergenza epidemiologica da COVID-19 configura un evento di **forza maggiore** che può evitare la decadenza dal beneficio della detrazione IRPEF del 19% degli interessi passivi sui mutui ipotecari per l'acquisto dell'abitazione principale, ove l'immobile acquistato non sia stato adibito ad abitazione principale entro l'ordinario termine di un anno dall'acquisto e quest'ultimo spirasse nel periodo in cui, a causa dell'emergenza, erano stati fissati limiti e divieti che precludevano il soddisfacimento delle condizioni di legge.

Lo chiarisce l'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. [485](#), pubblicata ieri.

In questo modo, l'Agenzia "rimedia", in qualche modo a una **lacuna normativa** creata dall'[art. 24](#) del DL 23/2020 (si veda "[Termini invariati per la detrazione degli interessi passivi dei mutui ipotecari](#)" del 27 aprile 2020).

Si rammenta, infatti, che l'[art. 24](#) del DL 23/2020 ha sospeso, dal 23 febbraio 2020 al 31 dicembre 2020, tutti i termini previsti dalla Nota II-*bis* all'[art. 1](#) della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86, in materia di agevolazione **prima casa** e dall'[art. 7](#) della L. 448/98 in materia di credito di imposta per il riacquisto della prima casa. In particolare, risultano "sospesi":

- il termine di **18 mesi** per il trasferimento della residenza nel Comune in cui si trova l'immobile acquistato, che decorre dal giorno dell'acquisto agevolato;
- il termine di **un anno** (decorrente dall'acquisto agevolato) per l'alienazione della "vecchia" prima casa, nel caso in cui, al momento dell'acquisto, il contribuente fosse ancora titolare di diritti reali su una abitazione già acquistata con il beneficio;
- il termine di un anno per l'acquisto di un nuovo immobile da adibire ad abitazione principale, per evitare la decadenza dal beneficio goduto in relazione a un immobile, alienato prima di 5 anni (termine decorrente dalla data dell'alienazione infraquinquennale).

I termini in questione smettono di decorrere tra il **23 febbraio 2020 e il 31 dicembre 2020**, ma torneranno a scorrere, dal punto in cui sono stati sospesi, il 1° gennaio 2021.

Come confermato dall'Agenzia delle Entrate nella risposta n. 485/2020, tra i termini sospesi dalla citata norma **non è incluso** il termine di 12 mesi previsto dall'[art. 15](#) comma 1 lett. b) del TUIR per la detrazione IRPEF nella misura del 19% degli interessi passivi dei

mutui ipotecari per l'acquisto dell'abitazione principale. La norma da ultimo citata, infatti, non richiama la disciplina della "prima casa" di cui all'[art. 1](#) della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86 e, configurando una norma eccezionale, non può essere interpretata estensivamente.

Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate rileva che l'emergenza sanitaria da COVID-19 può configurare una causa di forza maggiore, idonea a escludere la decadenza dal beneficio della detrazione, atteso che a causa di essa sono stati adottati **provvedimenti emergenziali** che hanno limitato gli spostamenti e tutte le attività dei contribuenti e possono aver, in concreto, reso impossibile l'adempimento della condizione richiesta dall'[art. 15](#) del TUIR, ovvero adibire l'immobile ad abitazione principale entro un anno dall'acquisto.

L'emergenza ha impedito di adibire l'immobile ad abitazione principale

Più precisamente – spiega l'Agenzia – posto che la spettanza della detrazione è condizionata alla **concreta destinazione** dell'immobile a dimora abituale entro un anno dall'acquisto, essa implica attività ("ad es. trasloco mobili, acquisto mobili, spostamento difficoltoso di persone") che si sono rese impossibili per effetto dei divieti e dei blocchi negli spostamenti imposti, nel periodo tra il 23 febbraio 2020 e il 2 giugno 2020, dai DPCM [23 febbraio 2020](#) e [9 marzo 2020](#).

Pertanto, l'Amministrazione finanziaria ritiene che i provvedimenti assunti a causa dell'emergenza sanitaria abbiano le caratteristiche di **imprevedibilità, non imputabilità e inevitabilità** che contraddistinguono la "forza maggiore" e sono, quindi, idonei a escludere la decadenza dai benefici fiscali, ove abbiano impedito ai contribuenti di realizzare le attività necessarie ad adibire l'immobile acquistato ad abitazione principale, in presenza di tutte le altre condizioni.

In concreto, conclude l'Agenzia, ove la causa di forza maggiore si sia verificata **in pendenza del termine di un anno** entro cui adibire l'immobile agevolato ad abitazione principale, il contribuente "potrà fruire di una proroga del termine per un tempo corrispondente alla durata della causa di forza maggiore", ovvero, dal 23 febbraio al 2 giugno 2020.

Basta il reddito fondiario della casa di abitazione per accedere al superbonus

La condizione che deve essere soddisfatta è "soltanto" quella della titolarità di redditi imponibili

/ Enrico ZANETTI

Nella risposta a interpello n. [486](#), pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che "ad un contribuente proprietario di una casa in Italia, quindi titolare del relativo **reddito fondiario**, non è precluso l'accesso al Superbonus".

La statuizione di principio trae spunto dal caso sollevato da un lavoratore "**frontaliere** svizzero", residente in uno dei Comuni italiani presenti nella fascia entro 20 chilometri dal confine con la Svizzera, al quale risulta applicabile la disposizione contenuta nell'art. 1 dell'Accordo tra l'Italia e la Svizzera del 3 ottobre 1974, ai sensi del quale "I salari, gli stipendi e gli altri elementi facenti parte della remunerazione che un lavoratore frontaliere riceve in corrispettivo di una attività dipendente sono imponibili soltanto nello Stato in cui tale attività è svolta".

Posto che la titolarità di redditi imponibili in Italia (ancorché assoggettati a **regimi opzionali** di tassazione sostitutiva) costituisce *conditio sine qua non* per poter beneficiare delle detrazioni "edilizie", superbonus compreso (si veda "[«Titolarietà di redditi imponibili» incerta per superbonus e detrazioni edilizie](#)" del 10 ottobre 2020), fosse anche fruendone nelle forme alternative dello sconto sul corrispettivo applicato dal fornitore, oppure della cessione del credito di imposta corrispondente alla detrazione, la circostanza che, su base convenzionale, il reddito del lavoratore frontaliere sia imponibile in Svizzera e non in Italia, sarebbe idonea a determinare l'esclusione del contribuente dal novero dei potenziali beneficiari delle detrazioni "edilizie".

Tuttavia, è risolutivo il fatto che il lavoratore frontaliere risulti **proprietario**, assieme al coniuge, della casa di abitazione, perché, in quanto proprietario della casa di abitazione, risulta titolare del relativo reddito fondiario imponibile in Italia.

Tale reddito fondiario, in quanto riferito alla casa di abitazione, è verosimilmente neutralizzato dalla deduzione spettante dal reddito complessivo, ai sensi del comma 3-bis dell'[art. 10](#) del TUIR, in misura pari al "reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e quello delle relative pertinenze", ma ciò è

irrilevante, perché la condizione che deve essere soddisfatta è "soltanto" quella della titolarità di redditi imponibili.

Sarebbe opportuno **chiarire** quali debbano essere le conclusioni cui pervenire nel diverso caso in cui sia un soggetto non residente che, pur non risultando titolare di redditi imponibili in Italia, sia proprietario di immobile ubicato in Italia, oggetto degli interventi agevolati. L'immobile a disposizione in Italia del soggetto non residente, a differenza della casa di abitazione del soggetto residente, non risulta infatti produttiva di reddito fondiario, in quanto risulta di converso soggetta a **IMU** (mentre la casa di abitazione, proprio perché non soggetta ad IMU, resta produttiva di un reddito fondiario che, come ricordato, viene "neutralizzato" dall'apposita deduzione di cui all'[art. 10](#) comma 3-bis del TUIR).

Il dubbio si pone perché, se è vero che, pagando il soggetto non residente l'IMU su quell'immobile a disposizione, esso non risulta produttivo di **reddito fondiario**, ai sensi dell'[art. 8](#) comma 1 del DLgs. 23/2011, è però vero che la stessa norma afferma che l'IMU "sostituisce, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari".

La questione interessa anche i cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'AIRE, per i quali, a partire dal 2020, non sono più previste, ai fini IMU, **forme di assimilazione** all'abitazione principale dell'unità immobiliare posseduta in Italia.

Se dovesse valere la logica per cui la condizione di titolarità di redditi imponibili si considera soddisfatta anche con riguardo ai redditi imponibili non assoggettati ad IRPEF/IRES, perché assoggettati a regimi di imposizione sostitutiva su base opzionale, si dovrebbe forse concludere nel senso della **non rilevanza** dell'effetto sostitutivo dell'IMU, posto che trattasi di regime sostitutivo non discrezionale, come ad esempio quelli che riguardano i redditi da capitale e taluni redditi diversi.

Il punto meriterebbe però un chiarimento espresso.

Anche i bilanci al 30 giugno ai 180 giorni

Resta però qualche incertezza in ragione della vigenza dell'art. 71 comma 1 del DL 104/2020 convertito

/ Maurizio MEOLI

L'art. 106 del DL 18/2020 convertito ha riconosciuto, in estrema sintesi, la possibilità di:

- convocare l'assemblea per approvare i bilanci **entro 180 giorni** dalla chiusura dell'esercizio in deroga a quanto previsto dagli [artt. 2364](#) comma 2 e [2478-bis](#) c.c. o alle diverse disposizioni statutarie (comma 1);
- prevedere, nelle spa, nelle sapa, nelle srl, nelle società cooperative e nelle mutue assicuratrici, anche in deroga alle diverse disposizioni statutarie, l'espressione del voto in via elettronica o per corrispondenza e l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione (comma 2); svolgere le assemblee anche esclusivamente mediante **mezzi di telecomunicazione** (comma 2);
- consentire, nelle srl, anche in deroga a quanto previsto dall'[art. 2479](#) comma 4 c.c. e alle diverse disposizioni statutarie, che l'espressione del voto avvenga mediante consultazione scritta o per consenso espresso per iscritto (comma 3);
- obbligare, in talune società (ad esempio, quelle quotate), alla partecipazione all'assemblea tramite il **Rappresentante designato** (commi 4, 5 e 6).

Ai sensi del comma 7 di tale articolo, poi, le relative disposizioni "si applicano alle assemblee convocate entro il **31 luglio 2020** ovvero entro la data, se successiva, fino alla quale è in vigore lo **stato di emergenza** sul territorio nazionale relativo al rischio sanitario connesso all'insorgenza della epidemia da COVID-19".

Il DL 83/2020 aveva disposto il prolungamento dello stato di emergenza al 15 ottobre 2020 e, contestualmente, la proroga a tale data dei "termini previsti dalle disposizioni legislative di cui all'allegato 1" al decreto medesimo ([art. 1](#) comma 3).

Tra le disposizioni di cui al citato [allegato 1](#) non si ritrovava l'art. 106 del DL 18/2020, ma l'[art. 73](#) del medesimo DL, il cui comma 4 stabilisce che associazioni non riconosciute, fondazioni, "nonché le società, comprese le società cooperative ed i consorzi", che non abbiano regolamentato lo svolgimento delle sedute in videoconferenza, possono riunirsi secondo tali modalità. Tale dato normativo ha comportato l'insorgere di differenti interpretazioni, rispetto alle quali, **dal 15 agosto 2020**, si è posto l'[art. 71](#) comma 1 del DL 104/2020 (c.d. DL "Agosto"), ai sensi del quale, "alle assemblee delle società per azioni, delle società in accomandita per azioni, delle società a responsabilità limitata, delle società cooperative e delle mutue assicuratrici **convocate entro il 15 ottobre 2020** continuano ad applicarsi le disposizioni dei commi da 2 a 6 dell'[articolo 106](#) del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. [27](#)".

In questo, già complesso, contesto normativo, inoltre, si è venuto a collocare l'[art. 1](#) del DL 125/2020, in vigore **dall'8 ottobre 2020**. In particolare: il comma 1 dell'art. 1 del DL 125/2020 ha prolungato lo stato di emergenza al 31 gennaio 2020; il comma 3 lett. a) del medesimo articolo ha stabilito che i termini previsti dalle disposizioni legislative di cui all'allegato 1 del DL 83/2020 sono prorogati al **31 dicembre 2020**; il comma 3 lett. b) n. 3 ha inserito anche l'art. 106 del DL 18/2020 tra le disposizioni presenti nel suddetto allegato 1.

La proroga dei termini anche in relazione all'art. 106 del DL 18/2020 presenta importanti ricadute per taluni **bilanci infrannuali**. In particolare, rientrerebbero nel relativo ambito di applicabilità le società con esercizi sociali che chiudono:

- al 30 aprile 2020, potendo convocare l'assemblea di approvazione del bilancio entro la fine di ottobre 2020;
- al 31 maggio 2020, potendo convocare l'assemblea di approvazione del bilancio entro la fine di novembre 2020;
- al **30 giugno 2020**, potendo convocare l'assemblea di approvazione del bilancio entro la fine di dicembre 2020.

Quanto alle società con esercizi sociali che chiudono al **31 luglio 2020**, la possibilità di convocare l'assemblea di approvazione del bilancio entro la fine di gennaio 2021 (ovvero a 180 giorni) appare condizionata al fatto di considerare operativa la seconda parte del comma 7 dell'art. 106, che applica le relative disposizioni "entro la data ... fino alla quale è in vigore lo stato di emergenza sul territorio nazionale relativo al rischio sanitario connesso all'insorgenza della epidemia da COVID-19". Così ragionando, ancora, le società con esercizio che chiude il 31 agosto 2020 sarebbero legittimate a convocare l'assemblea oltre i termini ordinari, ma comunque, al momento, entro il 31 gennaio 2021.

In tale contesto, infine, appare una **mera dimenticanza** il fatto che, in sede di conversione del DL 104/2020 nella L. [126/2020](#) (approvata in via definitiva il 12 ottobre e in vigore **dall'14 ottobre 2020**), sia stato lasciato invariato l'art. 71 comma 1, che continua a disporre che "alle assemblee delle società per azioni, delle società in accomandita per azioni, delle società a responsabilità limitata, delle società cooperative e delle mutue assicuratrici convocate entro il 15 ottobre 2020 continuano ad applicarsi le disposizioni dei **commi da 2 a 6** dell'articolo 106 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18" conv. L. 24 aprile 2020 n. 27. Situazione, peraltro, imposta dall'impossibilità di effettuare nei termini un nuovo passaggio parlamentare.

Tracciati i pagamenti con carta di credito del figlio

Il contribuente deve poter dimostrare l'utilizzo del mezzo di pagamento "tracciabile", mediante prova cartacea

/ Arianna ZENI

Al fine di poter beneficiare della **detrazione IRPEF** del 19% con riguardo alle spese per le quali sussiste l'obbligo di tracciabilità previsto dall'[art. 1](#) comma 679 della L. 160/2019, è possibile utilizzare la carta di credito intestata al figlio, a condizione che la spesa sia effettivamente sostenuta dal soggetto intestatario del documento di spesa. Lo precisa l'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. [484](#) di ieri, 19 ottobre 2020.

Dal 1° gennaio 2020, si ricorda, l'[art. 1](#) comma 679 della L. 160/2019 (legge di bilancio 2020) stabilisce che la detrazione IRPEF del 19% (sono escluse le detrazioni con percentuali diverse) degli oneri indicati nell'[art. 15](#) del TUIR e in altre disposizioni normative spetta soltanto se il pagamento è avvenuto con:

- bonifico bancario o postale;
- altri sistemi di pagamento, diversi dal pagamento in contante, previsti dall'[art. 23](#) del DLgs. 241/97 (es. carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari).

Per "altri mezzi di pagamento" si intendono quelli che "garantiscono la **tracciabilità** e l'identificazione del suo autore al fine di permettere efficaci controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria".

Tornando alle precisazioni fornite nella risposta n. 484/2020, quindi, il contribuente che richiede una prestazione medica da parte di una struttura sanitaria privata non in convenzione con il Ssn (per queste tipologie di prestazioni sussiste l'obbligo di tracciabilità) può pagare con il bancomat del figlio se lo stesso contribuente è intestatario della fattura relativa alla visita medica e non perde il diritto alla detrazione fiscale.

Alle stesse conclusioni era giunta l'Agenzia nella ri-

sposta a interpello 2 ottobre 2020 n. [431](#) ove era stato precisato che l'obbligo di tracciabilità risulta soddisfatto se per il pagamento delle spese detraibili viene utilizzata la carta di credito intestata al coniuge (in questo caso l'effettivo sostenimento delle spese da parte del soggetto intestatario della fattura era soddisfatto in quanto la carta di credito si appoggiava ad un conto corrente cointestato tra i coniugi; si veda "[Tracciati i pagamenti con carta di credito del coniuge](#)" del 3 ottobre 2020).

Non rileva l'esecutore materiale del pagamento

In aggiunta, nella risposta n. 484/2020 l'Amministrazione finanziaria ribadisce che l'onere si considera sostenuto dal **contribuente** al quale è intestato il documento di spesa (es. la fattura), non rilevando a tal fine l'esecutore materiale del pagamento.

In ogni caso, è necessario assicurare la corrispondenza tra la spesa detraibile per il contribuente ed il pagamento effettuato da un altro soggetto.

Il contribuente dovrà pertanto poter dimostrare l'utilizzo del mezzo di pagamento "tracciabile", mediante una **prova cartacea del pagamento** (ricevuta bancomat, estratto conto, copia bollettino postale o del MAV e dei pagamenti con PagoPA).

In assenza delle suddetta documentazione, il contribuente può chiedere al soggetto che effettua la prestazione di servizio l'**annotazione** della modalità di pagamento "tracciabile" utilizzata sulla fattura, sulla ricevuta fiscale o sul documento commerciale.

Proroga al 31 dicembre 2021 anche per il bonus facciate

Nel Documento programmatico di bilancio il differimento dell'agevolazione, oltre che di tutte le altre detrazioni edilizie in scadenza a fine anno

/ REDAZIONE

Proroga al **31 dicembre 2021** per il bonus facciate e per tutte le altre detrazioni "edilizie" in scadenza al 31 dicembre 2020.

L'ufficialità, di una decisione che dovrà comunque tradursi in norme, deriva dal Documento programmatico di bilancio, **trasmesso** ieri alla Commissione Ue.

Il documento, come ricordato dal MEF nel comunicato che ha annunciato l'invio a Bruxelles, riporta le valutazioni macroeconomiche e le azioni prioritarie del Governo, l'aggiornamento sullo stato di avanzamento del Programma nazionale di riforma – con particolare riferimento al livello di risposta alle raccomandazioni specifiche della Commissione europea – e la manovra di finanza pubblica per il 2021 articolata per tipologia di intervento con relativo impatto finanziario (in percentuale del PIL).

In particolare, nella Tabella III.1.12 riportata a pagina 25 del documento, si legge chiaramente che nella manovra complessiva che verrà varata dal Governo con la legge di bilancio, dalla quale deriverà sul 2021 un peggioramento del deficit pari a 1,4 punti di PIL, uno spazio finanziario è riservato alla proroga al 31 dicembre 2021:

- della detrazione IRPEF/IRES con aliquota del 90% delle spese sostenute per le opere di rifacimento delle facciate degli edifici (c.d. **"bonus facciate"**);
- della maggiore detrazione IRPEF al **50%** (in luogo di quella al 36%) delle spese sostenute per interventi di recupero del patrimonio edilizio;
- delle detrazioni IRPEF/IRES spettanti nelle misura del 50% e 65% delle spese sostenute per interventi di efficienza energetica (c.d. **"ecobonus"**);
- della detrazione IRPEF al 50% delle spese sostenute per l'arredo di immobili ristrutturati (c.d. **"bonus mobili"**);
- della detrazione IRPEF al 36% delle spese sostenute per le opere di sistemazione a verde, coperture a verde e giardini pensili (c.d. **"bonus verde"**).

La proroga per tutte le altre "agevolazioni edilizie" in scadenza al 31 dicembre 2020 era considerata abbastanza pacifica, trattandosi di proroghe che si reiterano di anno in anno ormai da molto tempo, ma quella specificamente relativa al "bonus facciate", introdotto per la prima volta dalla **scorsa legge di bilancio** solo per le spese sostenute nel 2020, presentava alcuni

margini di incertezza.

Margini di incertezza definitivamente fugati dal Documento programmatico di bilancio.

La proroga del superbonus dovrebbe arrivare col Recovery fund

Con riguardo, invece, all'ipotizzata proroga del **superbonus oltre il 2021**, anche se la misura non è oggetto della prossima legge di bilancio, resta intenzione del Governo procedere in questa direzione. Stando a fonti dell'Esecutivo e del MEF, infatti, la proroga sarebbe stata decisa e non compare nelle tabelle del Documento programmatico di bilancio, base per la manovra, perché arriverà con il Recovery fund. A ribadire la volontà del Governo, ieri in serata, è poi stato il Sottosegretario di Stato alla Presidenza del Consiglio dei Ministri Riccardo Fraccaro.

Sempre ieri, nel pomeriggio, il Premier Conte e il Ministro dell'Economia Gualtieri hanno illustrato in conferenza stampa i punti salienti del Ddl. di bilancio approvato nell'ultima riunione notturna del Consiglio dei Ministri. "Si tratta di una manovra importante e ambiziosa" ha spiegato Gualtieri, che ammonta a **oltre 39 miliardi** di euro e "offre un forte impulso per la ripresa economica puntando su investimenti, istruzione, welfare, sanità e lavoro", con l'abolizione delle **clausole di salvaguardia** dell'aumento dell'**IVA** per 19 miliardi e 12 miliardi a sostegno di alcuni degli interventi lanciati quest'anno e che proseguiranno il prossimo, come "il **piano cashless**, pronto a partire a dicembre, con un primo rimborso a febbraio sulle spese di Natale".

Sul fronte degli **investimenti**, ha aggiunto il Ministro, "rafforziamo il piano «Transizione 4.0», che sarà finanziato col Next Generation Eu, rifinanziamo la «nuova Sabatini», stanziando un miliardo di euro per la proroga anche per il 2021 del credito d'imposta per gli investimenti al Sud e 1,5 miliardi per l'internazionalizzazione delle imprese, oltre a prorogare il credito d'imposta per incentivare le quotazioni in borsa. Inoltre, a complemento degli investimenti del Recovery Plan, stanziando 50 miliardi aggiuntivi di investimenti pubblici fino al 2035, ripartendoli direttamente tra le varie amministrazioni per evitare le lungaggini burocratiche del passato".

Per gli scambi di azioni qualificate la conferitaria deve essere unipersonale

Non si può ragionare in termini di entità della partecipazione acquisita complessivamente dalla società conferitaria con più conferimenti congiunti

/ Enrico ZANETTI

Il regime fiscale di **realizzo controllato**, di cui al comma 2-*bis* dell'[art. 177](#) del TUIR, può trovare applicazione solo con riguardo a singoli conferimenti che abbiano per oggetto partecipazioni con i requisiti di "qualificazione" richiesti dalla norma a favore di società che, post conferimento, risultino interamente partecipate dal singolo conferente.

Dopo aver già espresso questi principi in occasione della risposta a interpello del 4 settembre 2020 n. [309](#), l'Agenzia delle Entrate li ribadisce nella risposta n. [483](#) diffusa ieri.

Questa volta, il caso sottoposto all'Agenzia delle Entrate riguarda una società holding partecipata da due coppie di padri e figli, ciascuna coppia con un 50% suddiviso tra un 2% al padre e un 48% al figlio.

La finalità degli istanti è quella di creare due **holding di famiglia** che possiedano ciascuna il 50% della holding "comune".

Nell'impossibilità di attuare questo obiettivo tramite uno scambio di partecipazioni mediante conferimento in regime di realizzo controllato ex art. 177 comma 2 del TUIR (**impossibilità** determinata dal fatto che entrambe le coppie di padre-figlio possiedono il 50% della società scambiata, con conseguente mancata integrazione del requisito dell'acquisto di una partecipazione di controllo di diritto, pari al 50% + 1, da parte della società conferitaria), gli istanti provano la via del comma 2-*bis* dell'[art. 177](#) del TUIR, ai sensi quale, "la disposizione di cui al comma 2" del medesimo art. 177 si applica anche "quando la società conferitaria non acquisisce il controllo di una società, ai sensi dell'[articolo 2359](#), primo comma, numero 1), del codice civile, né incrementa, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, la percentuale di controllo" se le partecipazioni oggetto di conferimento "rappresentano, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20 per cento ovvero una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 5 o 25 per cento, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni" e se, al tempo stesso, la società conferitaria, *newco* o pre-esistente, sia interamente partecipata dal conferente.

L'Agenzia delle Entrate stoppa però questa aspirazione, ribadendo che, nell'ambito della disciplina di cui al comma 2-*bis* dell'[art. 177](#), non è possibile ragionare in termini di **entità della partecipazione** che viene complessivamente acquisita dalla società conferitaria per effetto di più conferimenti "congiunti", come è invece possibile fare nell'ambito della disciplina del comma 2 dell'[art. 177](#).

Il comma 2-*bis*, a differenza del comma 2, è impostato in funzione dell'oggetto del conferimento (che deve essere una partecipazione "qualificata"), non in funzione del risultato del conferimento (che, nel caso del comma 2, è l'**acquisizione** di una partecipazione di controllo di diritto nella società scambiata da parte della società conferitaria).

Da questo punto di vista, il comma 2-*bis* dell'[art. 177](#) del TUIR è comparabile al modo in cui funziona l'[art. 175](#) del TUIR con riguardo ai conferimenti di partecipazioni di collegamento.

Nell'ambito dell'[art. 175](#) del TUIR, infatti, mentre le partecipazioni che non sono di controllo, ma consentono alla società conferitaria di **integrare il controllo** (sommándole a quelle già possedute), possono rientrare nel relativo regime, le partecipazioni che consentono alla società conferitaria di integrare solo il collegamento rientrano nel relativo regime solo se l'oggetto stesso del conferimento è già di per sé una partecipazione di collegamento.

Quanto precede, **preclude** la possibilità di applicare il comma 2-*bis* dell'[art. 177](#) del TUIR ai conferimenti effettuati dai due padri, in quanto aventi per oggetto partecipazioni "non qualificate".

Potrebbero avvalersi del regime di cui al comma 2-*bis* dell'[art. 177](#) del TUIR i due figli, per i rispettivi conferimenti di partecipazioni nella società scambiata pari al 48%, ma anche per loro la possibilità viene meno nell'istante in cui procedano al conferimento in società preesistenti che hanno altri soci diversi dal conferente, oppure in società *newco* che però si costituiscono non già con socio unico il conferente ex comma 2-*bis*, ma con una compagine sociale formata anche da altri conferenti.

Contabilizzazione della fiscalità differita se dalla fusione emerge un disavanzo

Maggiori valori iscritti a incremento del valore di specifici beni o diritti che la società risultante o incorporante "eredita" dalla fusa o incorporata

/ Enrico ZANETTI

Se la società incorporante o risultante dalla fusione redige il proprio bilancio secondo principi contabili nazionali, essa procede alla rilevazione delle attività e delle passività, "trasferite" dalla società fusa o incorporata, secondo il principio della **continuità** dei valori contabili e della rilevazione delle **differenze di fusione** (avanzi e disavanzi) previsto dall'[art. 2504-bis](#) c.c., anziché secondo il "metodo del costo al fair value" previsto dal principio contabile internazionale IFRS 3.

L'[art. 2504-bis](#) c.c. stabilisce che, se per effetto della fusione emerge un **disavanzo**, la società risultante o incorporante deve imputarlo, ove possibile, agli elementi dell'attivo e del passivo delle società partecipanti alla fusione e, per differenza e nel rispetto delle condizioni previste dal n. 6 dell'[art. 2426](#) c.c., ad avviamento.

L'imputazione del disavanzo di fusione (sia esso da annullamento o da concambio) a incremento del valore contabile dell'attivo della società fusa o incorporata è suscettibile di generare un **disallineamento** tra i valori contabili e i valori riconosciuti ai fini fiscali per quel dato elemento patrimoniale.

L'[art. 172](#) del TUIR statuisce infatti la **perfetta neutralità** dell'operazione di fusione e la conseguente irrilevanza, sul piano fiscale, dei maggiori valori contabili iscritti dalla società risultante o incorporante per effetto dell'imputazione dell'eventuale avanzo di fusione (i maggiori valori contabili iscritti dalla società incorporante o risultante dalla fusione possono però trovare riconoscimento sul piano fiscale, in tutto o in parte, se la società incorporante o risultante dalla fusione si avvale di uno dei regimi di imposizione **sostitutiva** previsti, rispettivamente, dall'[art. 176](#) comma 2-ter del TUIR e dall'[art. 15](#) comma 10 e seguenti del DL 185/2008).

Pertanto, anche nell'ambito della prassi contabile nazionale (principio contabile OIC [25](#), § 77) rimane valido il distinguo operato dalla prassi contabile internazionale, per quel che concerne la necessità di procedere all'iscrizione della **fiscalità differita** correlata ai soli disallineamenti temporanei generati dall'imputazione del disavanzo a incremento del valore contabile di specifici beni o diritti, senza invece procedere a tale iscrizione con riferimento al disallineamento temporaneo generato dall'imputazione "separata" del disavanzo ad avviamento.

In conclusione, dunque, l'iscrizione della fiscalità diffe-

rita, da parte di una società incorporante o risultante da una fusione che contabilizza l'operazione secondo quanto previsto dalla normativa e dalla prassi contabile nazionale, trova il proprio presupposto nel contestuale verificarsi dei seguenti eventi:

- dalla fusione emerge un **disavanzo**;
- i maggiori valori contabili sono iscritti a **incremento** del valore di specifici beni o diritti che la società risultante o incorporante "eredita" dalla società fusa o incorporata (e, quindi, non separatamente contabilizzati ad avviamento).

Quando si opera in un contesto di principi contabili internazionali, si è visto come lo IAS [12](#) sia perentorio nel prevedere che lo stanziamento delle imposte differite abbia luogo mediante un **pari** incremento dell'avviamento iscritto nell'attivo patrimoniale, ovvero un pari decremento dell'eventuale disavviamento iscritto nel passivo (si veda il precedente § 4.2).

Nel contesto di principi contabili nazionali indicazioni dall'OIC 25

Quando si opera invece in un contesto di principi contabili nazionali, il principio contabile OIC 25 statuisce che:

- "le eventuali imposte differite relative a operazioni che hanno interessato direttamente il **patrimonio netto** non sono rilevate a conto economico, ma contabilizzate inizialmente nella **voce B2** «fondi per imposte, anche differite» tramite riduzione della corrispondente posta di patrimonio netto" (§ 56);
- "le imposte differite che non hanno interessato direttamente il patrimonio netto (ad esempio, la fusione per incorporazione in assenza di un avanzo da concambio), non transitano né dal conto economico né dal patrimonio netto. Le imposte differite sono calcolate sul **plusvalore** attribuito al valore contabile delle attività, in sede di allocazione della differenza di fusione, nei limiti del valore corrente dell'attività stessa. Il plusvalore attribuito è pari alla differenza tra il valore corrente dell'attività e il suo valore contabile ante operazione. La passività per imposte differite è iscritta nella voce B2 «fondi per imposte, anche differite» del passivo" (§ 57).

Anche la concessionaria del parcheggio per il Comune è soggetto passivo IVA

La concessionaria opera non come *longa manus* dell'ente, ma in forza di un rapporto contrattuale

/ Francesco BRANDI

È tenuta ad applicare l'**IVA** la società privata che esercita l'attività di un ente pubblico per **concessione**, contratto di servizio o delega, mentre non è soggetta all'imposta l'attività esercitata da Stato, enti territoriali e locali nonché da altre amministrazioni. Risulta dunque soggetto passivo dell'imposta anche la cooperativa che gestisce i parcheggi per conto del Comune: opera infatti non come *longa manus* dell'ente, ma in forza di un **rapporto contrattuale**. La risposta fornita dall'Amministrazione finanziaria nell'interpello è vincolante soltanto nella questione che riguarda il richiedente non potendo essere invocata da altro contribuente.

È quanto emerge dall'ordinanza n. [22046](#) del 13 ottobre 2020, con cui la Cassazione ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate confermando la legittimità di una cartella di pagamento relativa, fra l'altro, all'IVA. È stato così ribaltato l'esito della C.T. Reg., secondo cui doveva essere **esclusa** l'assoggettabilità a IVA delle operazioni svolte dalla società in quanto la stessa esercitava un'attività implicante l'uso di poteri propri della Pubblica Amministrazione e, pertanto, non sussisteva la soggettività passiva in materia di IVA.

Nell'accogliere il ricorso del Fisco, la Cassazione precisa che la cooperativa a responsabilità limitata, nel momento in cui acquista la **personalità giuridica**, assume la qualità di soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto ex [art. 4](#) del DPR 633/72. Le operazioni compiute dalla società hanno dunque natura **imponibile** a prescindere dal fatto che siano rese per concessione o per contratto dall'ente locale e si riferiscano al servizio di parcheggio a pagamento che può rientrare nei compiti dell'amministrazione. Ciò in particolare in relazione alle somme che la società incassa dagli utenti per la fruizione del servizio di parcheggio, mentre per il corrispettivo versato all'ente territoriale per la dazione delle aree la Corte di Giustizia ne ha escluso l'assoggettabilità all'imposta (cfr. Corte di Giustizia 14 dicembre 2000, causa [C-446/98](#)).

Sul punto è dirimente la Cassazione n. 5947/2015, secondo cui in tema di IVA sono soggetti passivi **tutti** gli **operatori economici privati**, anche se esercitano l'attività di un ente pubblico per concessione, contratto di servizio o delega, beneficiando della "esenzione", ove

non sia accertato un effetto distorsivo della concorrenza attuale o potenziale, solo lo Stato, le Regioni, le Province, i Comuni e gli altri organismi di diritto pubblico che operano quali pubbliche autorità.

È stata esclusa, infine, la violazione dell'[art. 11](#) della L. 212/2000 in materia di interpello: è infatti un altro soggetto (nel caso di specie un Comune) che interpella l'Agenzia delle Entrate e l'ufficio replica che la gestione dei parcheggi affidata alla cooperativa non è soggetta all'IVA.

Esclusa la violazione dell'art. 11 della L. 212/2000 in materia di interpello

La risposta vincola però l'amministrazione soltanto rispetto all'ente locale e, quale che sia la sua portata, resta **estranea** al concreto rapporto tributario con il gestore in quanto contribuente non interpellante.

Quanto al profilo soggettivo si segnala l'orientamento **restrittivo** dell'Agenzia delle Entrate anche relativamente alle società in house che pure rappresentano una *longa manus* dei soggetti pubblici e che, in tema di appalti, non vengono sostanzialmente considerati come soggetti autonomi tanto da giustificare una deroga alle norme di tema di procedure a evidenza pubblica.

Infatti, secondo la ris. n. [56/2014](#), le società che effettuano l'attività di riscossione dei tributi, ancorché a capitale interamente pubblico e partecipate dagli enti locali impositori per conto dei quali svolgono il servizio, in quanto costituite nella forma giuridica di società di capitali, sono soggetti **giuridicamente distinti** dagli enti che le controllano. Ne consegue che detta attività rientra nell'ambito di applicazione dell'IVA, non rilevando per tali soggetti la disposizione di cui all'[art. 4](#) comma 5 del DPR 633/72, secondo la quale non si considerano attività commerciali "le operazioni effettuate dallo Stato, dalle regioni, dalle province, dai comuni e dagli altri enti di diritto pubblico nell'ambito di attività di pubblica autorità".

In altri termini quindi la questione, di carattere **strettamente tributario**, non può essere mutuata dal diritto pubblico e in particolare dalla normativa e dalla giurisprudenza riguardanti gli appalti, che equiparano, in certi casi, queste società agli enti pubblici.

La formazione del lavoratore deve essere sempre aggiornata

L'assegnazione al lavoratore di mansioni diverse rende ancora più rigorosa l'esigenza di assicurare un'idonea formazione sui rischi connessi all'attività

/ Mario PAGANO

Adibire un dipendente a mansioni ulteriori o differenti rispetto a quelle previste dal contratto modifica i rischi connessi alla sicurezza e comporta l'esigenza di aggiornare e formare nuovamente il lavoratore, secondo quanto previsto in materia di salute e sicurezza nei luoghi di lavoro. Questo quanto emerge dalla recente sentenza n. [26813/2020](#), con la quale la Corte di Cassazione ha confermato la condanna per un datore di lavoro che aveva **omesso** di assicurare a una propria dipendente una formazione adeguata in materia di sicurezza con riferimento alle mansioni svolte.

La sentenza in commento offre diversi spunti sia per quanto concerne l'ampiezza dell'obbligo formativo in materia di salute e sicurezza, sia per comprendere meglio il meccanismo di estinzione dei reati previsti dal DLgs. [81/2008](#) nel medesimo campo.

Più in particolare, nel caso di specie, la dipendente in questione era stata assunta per lo svolgimento delle mansioni di addetta al magazzino e carrellista, ricevendo formazione in tale ambito nel **2008**.

Da quel momento passano 6 anni fino a quando, in sede di controllo, il personale ispettivo dell'Azienda Sanitaria rileva una **carenza** di formazione e procede a sanzionare il datore di lavoro, applicando la procedura della prescrizione obbligatoria, disciplinata dagli [artt. 19](#) e seguenti del DLgs. 758/94.

Nello specifico al datore di lavoro viene contestata la violazione dell'[art. 37](#) comma 1 del DLgs. 81/2008, secondo il quale il datore di lavoro assicura che ciascun lavoratore riceva una **formazione sufficiente** e adeguata in materia di salute e sicurezza, anche rispetto alle conoscenze linguistiche, con particolare riferimento a concetti di rischio, danno, prevenzione, protezione, organizzazione della prevenzione aziendale, diritti e doveri dei vari soggetti aziendali, organi di vigilanza, controllo, assistenza, nonché ai rischi riferiti alle mansioni e ai possibili danni e alle conseguenti misure e procedure di prevenzione e protezione caratteristici del settore o comparto di appartenenza dell'azienda.

Va ricordato, secondo quanto afferma la Suprema Corte, che l'obbligo informativo e formativo, che grava sul datore di lavoro, non è un concetto statico ma assolutamente **dinamico**, nel senso che periodicamente il personale dipendente deve ricevere un aggiornamento circa i rischi connessi alle proprie mansioni e in merito a tutti gli aspetti citati dalla norma sopra richiamata. Principio normativamente fissato dal [comma 7](#) dello stesso art. 37, in ragione del quale, appunto, la

formazione dei lavoratori e dei loro rappresentanti deve essere periodicamente ripetuta in relazione all'**evoluzione del rischio**.

La periodicità di tali "rinnovi" della formazione deve tenere conto di quanto stabilito dall'accordo in sede di Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano. Più precisamente, come ricordato in sentenza, l'accordo tra Ministero del Lavoro, Ministero della Salute, Regioni e Province autonome del 21 dicembre 2011 stabilisce in **5 anni** il termine entro il quale procedere a un aggiornamento dell'obbligo formativo. Nel caso di specie, tale adempimento era stato omesso, atteso che l'ultima formazione ricevuta dalla dipendente, come detto, risaliva al 2008.

Ma nel ragionamento della Cassazione vi è di più. In sede di ricorso, infatti, il datore di lavoro aveva provato a eccepire che la propria dipendente non aveva mai avuto una stabile mansione all'interno dell'azienda, avendo manifestato in più circostanze problemi di salute, che non avevano consentito di individuare per lei una collocazione idonea, tanto più alla luce delle limitazioni allo svolgimento del lavoro per lei riscontrate.

Sul punto la Suprema Corte osserva che l'assegnazione di mansioni diverse alla dipendente, lungi dall'avere natura esimente, rendeva in realtà ancora **più stringente** l'esigenza di assicurare alla stessa un'attenta formazione sui rischi connessi all'attività svolta.

La violazione è punita dall'art. 55 comma 5 lett. c) del DLgs. 81/2008

Infine, va ricordato che la violazione in questione è punita dall'[art. 55](#) comma 5 lett. c) del DLgs. 81/2008 con la pena dell'arresto da due a quattro mesi o con l'ammenda da 1.474,21 a 6.388,23 euro, ragione per cui risulta perfettamente applicabile la procedura estintiva del reato mediante **prescrizione** a ripristinare l'irregolarità (nel caso di specie impartendo la formazione mancante). In caso di ottemperanza, nei termini assegnati in via perentoria dall'organo ispettivo, il contravventore potrà essere ammesso al pagamento, entro 30 giorni, di una somma pari al quarto del massimo, completando così l'iter di estinzione. Nel caso di specie la Corte di Cassazione ha rilevato la tardività dell'adempimento alla prescrizione e la mancata dimostrazione del pagamento.

Diverso il bollo sui conti correnti e sui conti deposito

A norma dell'art. 13 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 642/72, l'imposta di bollo sugli estratti conto deve essere applicata:

- nella misura fissa di **34,20 euro** (per il cliente persona fisica) o **100 euro** (per il cliente diverso dalla persona fisica), per i depositi che costituiscono la provvista di un rapporto di conto corrente (art. 13 comma 2-bis);
- nella misura proporzionale del **2 per mille** nel diverso caso di contratti giuridicamente distinti dal conto corrente ovvero di depositi in conto corrente la cui funzione principale non sia quella di fornire una provvista al conto (art. 13 comma 2-ter).

Lo ricorda l'Agenzia delle Entrate, nella risposta n. [487/2020](#),

distinguendo l'applicazione dell'imposta sulle comunicazioni alla clientela nel caso di conti correnti o di conti "deposito". Con riferimento ai **depositi in conto corrente**, l'Agenzia precisa che l'imposta deve essere applicata in via autonoma rispetto a quella applicata sul conto corrente, per le giacenze che risultano "vincolate", con ciò intendendosi le somme di cui il cliente perde la libera disponibilità, fintanto che permane il vincolo. Tali giacenze, inoltre, non devono essere conteggiate ai fini della verifica del limite di esenzione previsto dalla Nota 3-bis all'art. 13 citato, secondo cui "se il cliente è una persona fisica, l'imposta non è dovuta quando il valore medio di giacenza risultante dagli estratti e dai libretti è complessivamente non superiore a euro 5.000".

Accesso ai servizi INAIL tramite SPID, CIE e CNS dal 1° dicembre 2020

Con la circ. n. [36](#) pubblicata ieri, l'INAIL ha fornito le prime indicazioni con riguardo al piano di progressiva transizione per l'autenticazione e l'accesso ai servizi on line dell'Istituto esclusivamente tramite **SPID, CIE o CNS**.

In particolare, per rispettare la scadenza del 30 settembre 2021 (come disposto dall'art. 24 comma 4 del DL 76/2020) e dare comunque ai propri utenti il tempo necessario per procurarsi le credenziali previste dalla legge, l'INAIL ha messo a punto un piano per attuare **gradualmente** le nuove modalità di identificazione e accesso ai servizi in rete.

La prima fase riguarda gli Istituti di patronato e di assistenza sociale, di cui alla L. [152/2001](#), gli utenti legittimati ad accedere ai servizi INAIL ai sensi dell'art. 1 della L. 12/1979 e i soggetti registrati in specifici gruppi/profili (a titolo di esempio: avvocati, consulenti del lavoro, dottori commercialisti ed esperti contabili).

I suddetti utenti, a partire dal **1° dicembre 2020**, dovranno accedere ai servizi in rete e on line dell'INAIL esclusivamente tramite SPID, CIE e CNS. L'obbligo riguarderà sia coloro che richiederanno per la prima volta l'abilitazione, sia i soggetti già in possesso di credenziali (in quest'ultimo caso, le credenziali già emesse non permetteranno più, dalla data indicata, di operare con i ruoli elencati nella circolare).

Con riguardo ai consulenti del lavoro, l'Istituto, in virtù della convenzione siglata con il Consiglio nazionale dell'Ordine, accede direttamente ai dati in possesso del CNO e provvede all'**automatica abilitazione** del consulente nell'apposito gruppo, nel momento in cui il professionista effettua l'accesso al portale.

Infine, come si legge dalla circolare in commento, dal **28 febbraio 2021** non saranno più rilasciate nuove credenziali INAIL a nessuna categoria di utenti.

Già possibile richiedere l'aliquota più elevata sulle pensioni 2021

Con il messaggio n. [3772](#), pubblicato ieri, 19 ottobre 2020, l'INPS ha ricordato che i percettori di prestazioni previdenziali e pensionistiche, che intendono richiedere l'applicazione dell'aliquota **più elevata** degli scaglioni annui di reddito e/o il non riconoscimento, in misura totale o parziale, delle detrazioni d'imposta per reddito di cui all'art. 13 del TUIR, sono tenuti a darne comunicazione annuale al medesimo Istituto previdenziale.

In particolare, l'Istituto comunica che già a partire dal **15 ottobre 2020** è possibile acquisire le suddette richieste anche per il periodo d'imposta 2021.

Al riguardo, con il messaggio in questione si rende noto che le relative richieste possono essere inoltrate all'INPS compilando l'apposita dichiarazione **on line** accedendo al servizio dedicato "Detrazioni fiscali – domanda e gestione" disponibile sul sito www.inps.it.

In ogni caso, si precisa nel messaggio n. 3772/2020, resta fermo che in assenza di esplicita comunicazione, l'INPS, in qualità di **sostituto d'imposta**, procederà, ai sensi della normativa vigente, ad applicare le aliquote per scaglioni di reddito e a riconoscere le detrazioni d'imposta, di cui al predetto art. 13 del TUIR, sulla base del reddito erogato.

Contributi previdenziali volontari deducibili a prescindere dalla causa di versamento

Con risposta a interpello n. [482](#) di ieri, l'Agenzia delle Entrate si esprime in materia di **deducibilità** dei contributi previden-

ziali versati facoltativamente alla gestione della forma pensionistica obbligatoria di appartenenza, relativi al riscatto de-

gli anni di laurea ai fini di buonuscita.

In particolare, i chiarimenti richiesti dall'istante riguardano la corretta interpretazione dell'[art. 10](#) comma 1 lett. e) del TUIR, in relazione alla **recente ordinanza** della Corte di Cassazione n. [436](#) dell'11 gennaio 2017.

La citata disposizione prevede la deduzione dal reddito complessivo dei contributi previdenziali ed assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge, nonché quelli versati facoltativamente alla gestione della forma pensionistica obbligatoria di appartenenza, compresi quelli per la ricongiunzione di periodi assicurativi.

Con riferimento ai contributi volontari, è stato chiarito che gli

stessi sono deducibili **qualunque sia la causa** che origina il versamento, che può riguardare il riscatto, la prosecuzione volontaria, la ricongiunzione (ris. n. [25/2011](#); ris. n. [298/2002](#); circ. n. [19/2020](#)).

Pertanto, l'Agenzia, evidenziando che la citata ordinanza non riguarda l'interpretazione dell'[art. 10](#) comma 1 lett. e) del TUIR, bensì la determinazione dell'indennità di buonuscita ex [art. 19](#) comma 2-bis del TUIR, conferma che sono **deducibili** dal reddito complessivo i contributi previdenziali versati facoltativamente alla gestione della forma pensionistica obbligatoria di appartenenza, qualunque sia la causa che origina il versamento.

Niente credito d'imposta adeguamento per il "cash management"

Con la risposta a interpello n. [480](#) di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che non può beneficiare del credito d'imposta per l'adeguamento dei luoghi di lavoro di cui all'[art. 120](#) del DL 34/2020 l'acquisto di un macchinario di "**cashmanagement**", vale a dire un dispositivo automatico che sostituisce il cassetto manuale della cassa e che, su input della stessa (gestita dal personale addetto), consente al cliente di effettuare il pagamento in contanti, compresa la ricezione del resto, in completa autonomia.

Tale macchinario non è agevolabile in quanto si tratta di un

intervento non rientrante tra quelli **indispensabili** per garantire lo svolgimento in sicurezza dell'attività lavorativa.

Infatti, con riferimento agli investimenti agevolabili, la circolare Agenzia delle Entrate 10 luglio 2020 n. [20](#) ha precisato che, in merito alle nozioni di "innovazione" o "sviluppo", occorre fare riferimento agli **investimenti** che permettono di acquisire strumenti o tecnologie che possono garantire lo svolgimento in sicurezza dell'attività lavorativa da chiunque prestata (ad esempio: titolari, soci, dipendenti, collaboratori), siano essi sviluppati internamente o acquisiti esternamente.