

Martedì 8 settembre 2020

IL CASO DEL GIORNO

Omesso esame dei motivi di ricorso da censurare appellando

/ Alfio CISSELLO

La giurisprudenza è da tempo costante nel ritenere che il vizio di **omessa pronuncia** del giudice di primo grado debba essere fatto valere tramite un apposito motivo di appello (si veda, per tutte, Cass. 29 gennaio 2015 n. 1695, Cass. 20 luglio 2004 n. 13426) e che ciò rientra [...]

PAGINA 2

IL PUNTO OPERAZIONI STRAORDINARIE

Verifica della commercialità ai fini PEX per società nate da scorporo con dubbi

/ Enrico ZANETTI

Nel caso in cui la partecipata risulti costituita da un periodo inferiore al triennio, affinché possa applicarsi la *participation exemption* è sufficiente che il requisito della commercialità della partecipata, di [...]

PAGINA 10

FISCO

Bonus botteghe e negozi anche con contratto di concessione dell'immobile

Deve sussistere la medesima funzione economica del contratto di locazione "tipico"

/ Pamela ALBERTI

È possibile fruire del credito d'imposta per botteghe e negozi ex art. 65 del DL 18/2020 qualora la struttura contrattuale con cui viene concesso l'immobile presenti la medesima **funzione economica** del contratto di locazione "tipico", quindi anche in caso di contratto di concessione. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 318 di ieri.

Nel caso di specie, la società istante è conduttrice di un immobile classificato come C/1. Tale immobile utilizzato dall'istante è un bene pubblico e il contratto è stato stipulato nella forma di **concessione**, con un canone annuo soggetto a rivalutazione ISTAT e con la previsione dell'indennità al conduttore al momento del rilascio (in ipotesi di rinuncia o recesso da parte del concessionario). Viene, inoltre, precisato che l'attività svolta nell'immobile è ricompresa tra quelle soggette ad obbligo di chiusura ai sensi dei decreti succedutisi in materia di

emergenza sanitaria. Si chiede quindi se sia possibile beneficiare del credito d'imposta di cui all'art. 65 del DL 18/2020, posto che le disposizioni richiamate menzionano solo il canone di locazione senza alcuna ulteriore precisazione in merito ad altri eventuali rapporti contrattuali.

L'art. 65 del DL 18/2020 riconosce un credito d'imposta a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa pari al **60%** delle spese sostenute a marzo 2020 per canoni di locazione, purché relativi ad immobili rientranti nella categoria catastale C/1. Per poter beneficiare del credito d'imposta il locatario deve: essere titolare di un'attività economica, di vendita di beni e servizi al pubblico, oggetto di sospensione in quanto non rientrante tra quelle identificate come essenziali; essere intestatario di un contratto di locazione di immobile rientrante nella categoria catastale C/1.

Con la risoluzione n. 13/2020 e le circolari n. 8/2020 e n. 11/2020, l'Agenzia delle Entrate ha fornito [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Indennità Gestione separata INPS con criteri analitici per i forfetari

Rivalsa agenti deducibile nei limiti della quota imputabile a ogni esercizio

Nella prova del trasporto intra-Ue parti indipendenti complesse da identificare

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

FISCO

Adesione al servizio di consultazione verso una nuova proroga

/ Luca BILANCINI

Dopo che il 9 luglio scorso il Garante aveva espresso parere negativo in ordine allo schema di provvedimento presentato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate, che avrebbe [...]

PAGINA 4

Omesso esame dei motivi di ricorso da censurare appellando

Siamo al di fuori dell'onere di devoluzione dell'art. 56 del DLgs. 546/92

/ Alfio CISSELLO

La giurisprudenza è da tempo costante nel ritenere che il vizio di **omessa pronuncia** del giudice di primo grado debba essere fatto valere tramite un apposito motivo di appello (si veda, per tutte, Cass. 29 gennaio 2015 n. [1695](#), Cass. 20 luglio 2004 n. 13426) e che ciò rientra in quella che, usando una terminologia processuale, si definisce "conversione del vizio di nullità nel motivo di gravame".

Tale locuzione, calata nella pratica, si sostanzia in un principio molto semplice: il giudice di appello esamina il motivo che avrebbe dovuto esaminare il giudice di primo grado, e **non rimette la lite** al medesimo, posto che ciò non rientra in nessuna delle ipotesi previste dall'[art. 59](#) del DLgs. 546/92.

In ambito processuale tributario si tratta di un problema non raro, visto che spesso accade che il contribuente, in sede di ricorso contro un atto impositivo, censuri molti recuperi a tassazione.

Supponiamo che il contribuente riceva un avviso di **accertamento analitico** sul reddito d'impresa, in cui sono presenti rilievi su ammortamenti, accantonamenti, costi non documentati e sponsorizzazioni.

Il giudice accoglie i motivi su ammortamenti e accantonamenti, respinge sui costi non documentati e, in alcun modo, si pronuncia sulle sponsorizzazioni.

In sede di appello (non importa che questo sia principale o incidentale), il contribuente deve (ipotizzando non ci siano eccezioni pregiudiziali non accolte) formulare **due motivi**: uno sui costi non documentati dove si censura la ragione che ha indotto i giudici a confermare il recupero, uno sulle sponsorizzazioni, per violazione dell'[art. 112](#) del codice di procedura civile, che impone al giudice di pronunciarsi su tutta la domanda.

Ove il contribuente non formulasse un motivo sulle sponsorizzazioni, in relazione a detto recupero l'atto sarebbe definitivo.

I concetti esposti non vanno confusi con l'**onere di devoluzione** dell'[art. 56](#) del DLgs. 546/92, secondo cui "le questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza della Commissione tributaria provinciale, che non sono

specificamente riproposte in appello, s'intendono rinunciate".

Si tratta di un istituto processuale specificamente rivolto all'**appellato**, non all'appellante, principale o incidentale che sia (Cass. 27 marzo 2013 n. [7702](#) e Cass. 23 novembre 2018 n. [30332](#)).

Riguarda, tendenzialmente, il caso in cui il contribuente, da un lato, è risultato completamente vittorioso, dall'altro, è risultato nel contempo soccombente su una questione preliminare come la decadenza.

Va detto che, in ragione degli ultimi orientamenti giurisprudenziali, il confine tra appello incidentale e onere di riproposizione delle questioni è stato scalfito non di poco, considerato che quasi sempre occorre l'appello incidentale (vedasi "[Appello incidentale d'obbligo per le questioni respinte o non esaminate](#)" del 5 aprile 2016).

Tornando al vizio di omessa pronuncia, per appurare se esso sussiste non bisogna limitarsi al **solo dispositivo**, considerato che dispositivo e motivazione devono essere letti in modo congiunto.

Può altresì succedere che, in relazione ad un certo recupero, non sia chiaro se il giudice abbia o meno inteso accogliere o respingere il ricorso.

Appello sempre opportuno per prudenza

Nei casi dubbi, in appello è possibile far presente che, secondo l'appellante, il motivo è stato accolto, e che si formula comunque un **motivo di appello** sul medesimo per l'eventualità in cui il giudice lo ritenesse non esaminato in primo grado.

Il contribuente è in un certo senso "tra due fuochi": se il motivo si ritiene esaminato ed accolto, il motivo di appello sarebbe **inammissibile** per carenza di interesse. Di contro, se lo si ritiene non esaminato e non lo si ripropone, il recupero diverrebbe definitivo.

Se invece il dubbio emerge su un motivo che sembra potersi ritenere rigettato, è sempre bene formulare un **motivo di appello**.

Bonus botteghe e negozi anche con contratto di concessione dell'immobile

Deve sussistere la medesima funzione economica del contratto di locazione "tipico"

/ Pamela ALBERTI

È possibile fruire del credito d'imposta per botteghe e negozi ex [art. 65](#) del DL 18/2020 qualora la struttura contrattuale con cui viene concesso l'immobile presenti la medesima **funzione economica** del contratto di locazione "tipico", quindi anche in caso di contratto di concessione. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. [318](#) di ieri.

Nel caso di specie, la società istante è conduttrice di un immobile classificato come C/1. Tale immobile utilizzato dall'istante è un bene pubblico e il contratto è stato stipulato nella forma di **concessione**, con un canone annuo soggetto a rivalutazione ISTAT e con la previsione dell'indennità al conduttore al momento del rilascio (in ipotesi di rinuncia o recesso da parte del concessionario). Viene, inoltre, precisato che l'attività svolta nell'immobile è ricompresa tra quelle soggette ad obbligo di chiusura ai sensi dei decreti succedutisi in materia di emergenza sanitaria. Si chiede quindi se sia possibile beneficiare del credito d'imposta di cui all'art. 65 del DL 18/2020, posto che le disposizioni richiamate menzionano solo il canone di locazione senza alcuna ulteriore precisazione in merito ad altri eventuali rapporti contrattuali.

L'art. 65 del DL 18/2020 riconosce un credito d'imposta a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa pari al **60%** delle spese sostenute a marzo 2020 per canoni di locazione, purché relativi ad immobili rientranti nella categoria catastale C/1. Per poter beneficiare del credito d'imposta il locatario deve: essere titolare di un'attività economica, di vendita di beni e servizi al pubblico, oggetto di sospensione in quanto non rientrante tra quelle identificate come essenziali; essere intestatario di un contratto di locazione di immobile rientrante nella categoria catastale C/1.

Con la risoluzione n. [13/2020](#) e le circolari n. [8/2020](#) e n. [11/2020](#), l'Agenzia delle Entrate ha fornito le prime istruzioni in relazione al c.d. credito per **negozi e botteghe**.

Con la circolare n. [14/2020](#), inoltre, sono stati forniti i primi chiarimenti in relazione al credito avente la medesima finalità disciplinato con l'[art. 28](#) del DL 34/2020. In tale documento di prassi è stato precisato che "i predetti canoni devono essere relativi a un contratto di locazione così come identificato dagli [articoli 1571](#) e seguenti del codice civile e la cui disciplina è regolata dalla legge 27 luglio 1978, n. [392](#), ovvero relativi alle ipotesi in cui il godimento degli immobili (...) avviene a seguito di un provvedimento amministrativo

di **concessione** cui, solitamente, accede una convenzione di stampo privatistico che disciplina i rapporti tra le parti".

Nel medesimo documento di prassi, inoltre, è stato precisato che il legislatore ha assimilato alla locazione anche l'ipotesi in cui il bene è condotto sulla base di un contratto di **leasing** operativo, poiché "questo tipo di contratto ha la medesima funzione economica del contratto locazione tipico".

L'Agenzia delle Entrate ritiene che i chiarimenti forniti in relazione al credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili ad uso non abitativo di cui all'[articolo 28](#) del DL 34/2020, in quanto **compatibili**, siano riportabili anche in relazione al credito locazione botteghe e negozi.

Nel caso di specie, quindi, a prescindere dalla qualificazione del contratto in essere con il Comune, tenuto conto che la struttura contrattuale presenta la **medesima funzione** economica del contratto di locazione "tipico" (cfr. circolare n. 14/2020), l'Agenzia ritiene che l'istante possa fruire del credito d'imposta pari al 60% dei canoni versati relativi al mese di marzo 2020 previsti dal contratto di concessione stipulato col Comune, ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti previsti per la fruizione del c.d. credito d'imposta per negozi e botteghe.

Divieto di cumulo con bonus immobili ad uso non abitativo

Si ricorda altresì che, al fine di evitare la sovrapposizione in capo ai medesimi soggetti e per le medesime spese, il comma 8 dell'[art. 28](#) del DL 34/2020 prevede espressamente il **divieto di cumulo** del credito d'imposta sui canoni di locazione degli immobili ad uso non abitativo con il credito d'imposta per botteghe e negozi previsto dall'[art. 65](#) del DL 18/2020 in relazione ai canoni di locazione pagati relativi al mese di marzo (cfr. circ. Agenzia Entrate n. 14/2020, § 8).

L'Agenzia ha comunque evidenziato che non sono oggetto della risposta in commento né la corretta individuazione dello **schema contrattuale** utilizzabile nel caso di specie, in relazione alla natura del bene oggetto del contratto (l'immobile risulta accatastato come C/1, ma sottoposto a vincolo ai sensi del DLgs. n. [42](#) del 2004), né gli effetti giuridici e fiscali derivanti dalla stipula dell'atto di subentro all'originaria concessione allegato all'istanza.

Adesione al servizio di consultazione verso una nuova proroga

Il Garante della Privacy accoglie le istanze dell'Agenzia di differimento del termine al 1° marzo 2021

/ Luca BILANCINI

Dopo che il 9 luglio scorso il Garante aveva espresso parere negativo in ordine allo schema di provvedimento presentato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate, che avrebbe dovuto aggiornare le regole per l'emissione e la ricezione delle fatture elettroniche al fine di tener conto delle disposizioni in tema di **memorizzazione integrale** dei file XML, era prevedibile il possibile, ennesimo, slittamento del termine per l'adesione al servizio di consultazione delle fatture elettroniche (si veda "[Parere negativo del Garante sulla memorizzazione integrale delle e-fatture](#)" dell'11 luglio 2020).

Con un provvedimento pubblicato ieri sul proprio sito, l'Autorità per la protezione dei dati personali il 7 agosto 2020 ha preso atto di alcune note in cui l'Agenzia delle Entrate ha rappresentato, da un lato, l'intenzione di trasmettere una **nuova bozza** di provvedimento di attuazione dell'[art. 14](#) del DL 124/2019 – che sostituisca quella "bocciata" il 9 luglio scorso dal Garante – e, dall'altro il proposito di prorogare al **1° marzo 2021** o, eventualmente, alla successiva data di definizione del nuovo provvedimento direttoriale, il termine per l'adesione al servizio di consultazione delle e-fatture.

È opportuno ricordare che l'[art. 14](#) del DL 124/2019, ha modificato l'[art. 1](#) del DLgs. 127/2015, disponendo che i file delle fatture elettroniche trasmessi mediante Sistema di Interscambio siano **"memorizzati"** fino al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione di riferimento ovvero fino alla definizione di eventuali giudizi, per essere utilizzati:

- dalla Guardia di Finanza nell'assolvimento delle proprie funzioni di polizia economica e finanziaria;
- dalla stessa Guardia di finanza e dall'Agenzia delle Entrate per le attività di analisi del rischio e di controllo a fini fiscali.

La medesima norma prevede, inoltre, che, sentito il parere del Garante per la privacy, siano adottate "idonee misure di garanzia a tutela dei diritti e delle libertà degli interessati, attraverso la previsione di apposite misure di sicurezza".

Proprio a tal fine il Direttore dell'Agenzia aveva richiesto all'Autorità un preventivo **parere** su uno schema di provvedimento che avrebbe dovuto dare attuazione alla succitata norma, introducendo elementi di novità, fra i quali, ad esempio, la memorizzazione dei c.d. "dati fattura integrati", contenenti informazioni, di natura

descrittiva, inerenti la natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi oggetto dell'operazione (ulteriori rispetto a quelle dei c.d. "dati fattura"), che sarebbero stati trattati esclusivamente "dal personale delle strutture centrali dell'Agenzia per lo svolgimento delle attività di analisi del rischio e di promozione dell'adempimento spontaneo (...) e di controllo ai fini fiscali".

Il Garante, tuttavia, aveva ritenuto sussistenti gli elementi di **criticità** già segnalati in passato. La memorizzazione indistinta dei dati presenti nel file delle fatture elettroniche poteva, infatti, comprendere tipologie di dati suscettibili di rendere conoscibile "l'eventuale sottoposizione dell'interessato a procedimenti penali, come per le fatture relative a prestazioni in ambito forense" o altre informazioni meritevoli di tutela.

L'Autorità aveva rimarcato, nel parere del 9 luglio scorso, il fatto che l'archiviazione integrale dei dati prevista dall'[art. 14](#) del DL 124/2020, sarebbe comunque risultata **"sproporzionata"** rispetto al "perseguimento del legittimo obiettivo di interesse pubblico di contrasto all'evasione fiscale perseguito".

Con provvedimento n. 151 del 7 agosto scorso il Garante, pur accogliendo l'istanza di **proroga** del termine di adesione al servizio di consultazione da parte dell'Agenzia, sottolinea come sia necessario individuare un preciso e certo *dies ad quem* entro il quale dovrà avvenire la cancellazione dei file nell'ipotesi in cui l'operatore decida di non aderire. Ciò anche in ragione di quanto disposto dall'[art. 5](#) par. 1 lett. e) del Regolamento (Ue) 27 aprile 2016 n. [679](#), che prevede, fra l'altro, che i dati siano conservati "per un arco di tempo non superiore al conseguimento delle finalità per le quali sono trattati" e che i dati personali possano restare memorizzati per periodi più lunghi "a condizione che siano trattati esclusivamente a fini di archiviazione nel pubblico interesse (...), fatta salva l'attuazione di misure tecniche e organizzative adeguate (...) a tutela dei diritti e delle libertà dell'interessato".

Per questo motivo l'Autorità richiede che il differimento del termine per l'adesione al servizio di consultazione delle e-fatture, proposto dall'Agenzia sino alla data di definizione del nuovo provvedimento attuativo delle disposizioni di cui all'[art. 14](#) del DL 124 del 2019 (sostitutivo del precedente su cui il Garante ha espresso parere negativo), non sia successivo alla data del **1° marzo 2021**.

Per la Fondazione Studi Consulenti del Lavoro rideterminare il reddito con criteri diversi da quelli ai fini fiscali servirebbe solo con transito nel 2020

Sull'indennità di 1.000 euro per gli iscritti alla Gestione separata, non è condivisibile l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate con la circ. n. [25/2020](#) in merito all'applicazione dei **criteri analitici** di determinazione del reddito comparabile da parte dei lavoratori autonomi che applicano il regime forfetario (ex L. [190/2014](#)). La presa di posizione arriva dalla Fondazione Studi Consulenti del Lavoro la quale, nell'approfondimento di ieri, 7 settembre, sostiene che l'interpretazione fornita, basata sul dato letterale dell'[art. 84](#) comma 2 del DL 34/2020, non considera, in un'ottica **sistemica**, la relazione tra la predetta disposizione e la disciplina speciale del regime agevolato.

Si ricorda che, in base alla norma citata, i **lavoratori autonomi** titolari di partita IVA attiva alla data del 19 maggio 2020, iscritti alla Gestione separata, non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie, potevano presentare all'INPS apposita domanda per l'erogazione di un'indennità pari a 1.000 euro per il mese di maggio 2020. Il termine per la presentazione delle domande è scaduto lo scorso 31 agosto ([art. 9](#) comma 8 del DL 104/2020).

Tale indennità è riconosciuta a condizione che si sia verificata una riduzione di almeno il **33%** del reddito del secondo bimestre 2020, rispetto al reddito del secondo bimestre 2019. La norma dispone che il reddito è individuato secondo il principio di cassa come differenza tra i ricavi e i compensi percepiti e le spese effettivamente sostenute nel periodo interessato e nell'esercizio dell'attività, comprese le eventuali quote di ammortamento.

Nonostante il DL “Rilancio” sia entrato in vigore il 19 maggio scorso e a dispetto della necessità di chiarimenti segnalata dalla dottrina occupatasi della tematica, solo una decina di giorni prima della scadenza del termine di presentazione delle domande, l'Agenzia delle Entrate, nella circ. 20 agosto 2020 n. 25 (§ 2.1.1), ha precisato che i criteri di determinazione del reddito definiti dalla norma trovano applicazione **a prescindere** “dal regime contabile adottato dal professionista (sia esso regime ordinario o regime forfetario)”.

L'utilizzo del regime forfetario rileverebbe sotto un diverso profilo, ossia ai fini della determinazione dell'**imposta** dovuta dal professionista e delle semplificazioni contabili previste ai fini delle imposte dirette, e non quale criterio di determinazione del reddito comparabile per l'ottenimento dell'indennità erogabile dall'INPS.

ne del reddito tra i periodi indicati, il reddito dei lavoratori autonomi in regime forfetario andava determinato secondo i criteri analitici definiti dalla norma, senza applicazione del **coefficiente** di redditività ordinarmente utilizzato ai fini reddituali.

Il chiarimento è specificamente riferito all'indennità per gli autonomi iscritti alla Gestione separata; tuttavia, non è da escludersi una sua **estensione** anche all'indennità per i professionisti iscritti a Casse private per i quali, ove il reddito 2018 sia compreso tra 35.000 e 50.000 euro, l'accesso al bonus presuppone la cessazione dell'attività, oppure la riduzione del 33% del reddito del primo trimestre 2020 rispetto a quello del primo trimestre 2019, calcolati per cassa come differenza tra compensi percepiti e spese sostenute.

Dopo aver riepilogato i criteri di determinazione del reddito per i professionisti in regime forfetario e ordinario e le difficoltà generate dall'interpretazione dell'Agenzia, la Fondazione Studi dei Consulenti del Lavoro osserva che l'unico caso in cui potrebbe delinarsi la necessità di **uniformare** la metodologia di determinazione del reddito rispetto al regime di provenienza, obbligando così il contribuente forfetario a rideterminare in modo analitico un reddito già correttamente calcolato in base ad una normativa speciale, riguarderebbe l'ipotesi in cui, nel 2019, il contribuente adottava il regime ordinario passando nel 2020 a quello agevolato.

È inevitabile che l'applicazione del chiarimento potrebbe determinare la rinuncia della domanda già presentata, oppure la restituzione dell'indennità già erogata laddove, con l'utilizzo dei criteri analitici, la riduzione di reddito non risulti soddisfatta. A tal proposito si segnala che la **rinuncia della domanda**, prima che sia disposto il pagamento, è possibile utilizzando lo stesso programma sul sito dell'INPS utilizzato per la sua presentazione (messaggio INPS n. [2263/2020](#), § 5; messaggio INPS n. [3088/2020](#), § 6).

Inoltre, con riferimento alle indennità INPS per il mese di marzo, l'INPS aveva precisato che, nel caso si intendeva rinunciare al bonus per il quale sia stato già disposto il pagamento, il rinunciatario può **restituire la somma**, dando disposizioni al gestore del suo conto di eseguire lo storno del bonifico verso la Banca d'Italia (Banca emittente il bonifico) sull'IBAN IT42E0100003235000000000INPS con la necessaria specificazione del CRO dell'originario bonifico, dando comunicazione degli esiti alla Struttura territoriale competente (messaggio INPS n. [2263/2020](#), § 5).

Rivalsa agenti deducibile nei limiti della quota imputabile a ogni esercizio

Secondo l'Agenzia, non si tratta né di avviamento, né di diritto di brevetto

/ Luca FORNERO

Con la risposta a interpello n. [317](#) di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha esaminato il trattamento fiscale della c.d. "rivalsa agenti", vale a dire la somma corrisposta dall'agente subentrante alla compagnia assicurativa (banca) per l'acquisizione del portafoglio polizze (clienti) in precedenza gestito dall'agente uscente.

Nel caso di specie, un consulente finanziario ha accettato di assistere un certo numero di clienti della banca mandante, precedentemente gestiti da altri consulenti finanziari, e ha contestualmente assunto l'impegno a corrispondere alla banca stessa un importo in rivalsa pari all'ammontare che la stessa corrisponderà, come **indennità di clientela**, al consulente finanziario che ha "ceduto" il cliente.

In particolare, le somme versate a titolo di rivalsa costituiscono il prezzo per l'acquisizione della gestione di una parte del pacchetto di clientela facente capo ad un promotore finanziario che si trova in una delle seguenti condizioni:

- in caso di cessazione del rapporto di agenzia;
- in **costanza** di rapporto di agenzia, in caso di assegnazione in tutto o parte del portafoglio clienti ad uno o più private banker subentranti;
- in caso di decesso del private banker o nel caso di cessazione del rapporto dovuta a invalidità permanente e totale del private banker stesso.

Pertanto, attraverso la cessione in esame, non è trasferita la clientela del promotore finanziario "uscente", ma solo una sorta di "diritto allo sfruttamento" della stessa, assimilabile alla "licenza" di utilizzazione di un dato bene. I clienti, infatti, sono (e restano) clienti della banca mandante, per conto e nell'interesse della quale i promotori concludono contratti.

Alla luce delle considerazioni sopra formulate, ad avviso dell'Agenzia, la rivalsa dovuta dall'agente subentrante è deducibile nei limiti della quota imputabile a ciascun esercizio, ai sensi dell'[art. 108](#) comma 1 del TUIR.

Non può trovare, invece, accoglimento la soluzione proposta dal contribuente istante, secondo il quale tale onere avrebbe dovuto essere:

- contabilmente, rilevato nella voce **B.I.3** dell'attivo dello Stato patrimoniale ("Diritti di [brevetto](#) industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno");
- conseguentemente, ai fini del reddito d'impresa, de-

dotto sotto forma di quote di ammortamento in misura non superiore al 50% del costo (ex [art. 103](#) comma 1 del TUIR).

Il chiarimento dell'Amministrazione finanziaria è di assoluto rilievo, atteso che la questione in oggetto non appare pacifica.

In passato, parte della dottrina ha sostenuto che la rivalsa rappresentava, per l'agente stesso, un **bene immateriale** deducibile secondo le disposizioni dell'[art. 103](#) del TUIR. In particolare:

- se il mandato concesso all'agente subentrante era a tempo determinato, la rivalsa avrebbe dovuto rientrare tra i diritti di concessione e gli altri diritti iscritti nell'attivo del bilancio ([art. 103](#) comma 2 del TUIR) e, quindi, essere deducibile in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto;
- per i mandati a tempo indeterminato, invece, mancando una vera e propria durata contrattuale, la rivalsa sarebbe stata equiparabile all'avviamento ([art. 103](#) comma 3 del TUIR), con conseguente deduzione per diciottesimi.

Più di recente, la giurisprudenza di merito (C.T. Prov. Novara n. [199/1/17](#), C.T. Reg. Torino n. [1428/5/2016](#), quest'ultima in materia di imposta di registro) ha escluso che la rivalsa abbia **valore di avviamento**, atteso che non si concretizza una **cessione d'azienda**, ma solo il trasferimento della gestione del portafoglio clienti della compagnia di assicurazione (banca).

Altra giurisprudenza ha sostenuto che la rivalsa sarebbe un onere interamente deducibile nell'anno del relativo sostenimento (C.T. Reg. Torino n. [391/24/15](#)).

Quale ulteriore spunto di riflessione, si osserva che, essendo trasferito – secondo la risposta n. [317/2020](#) – un "diritto allo sfruttamento" della clientela, assimilabile alla "licenza" di utilizzazione di un dato bene, in linea di principio la rivalsa potrebbe anche rientrare tra i diritti di concessione e gli altri diritti iscritti nella voce **B.I.4** dell'attivo dello Stato patrimoniale.

In tale ipotesi, ai fini della deducibilità del costo, nulla sembrerebbe mutare, posto che, secondo quanto sopra riportato, la rivalsa sarebbe deducibile in misura corrispondente alla **durata di utilizzazione** prevista dal contratto (e, quindi, di fatto, in base alla quota di ammortamento imputata in bilancio in ogni esercizio).

Nella prova del trasporto intra-Ue parti indipendenti complesse da identificare

Necessario un pronunciamento ufficiale sui documenti atti a dimostrare l'indipendenza

/ Simonetta LA GRUTTA

L'art. 45-bis del Regolamento Ue 282/2011, applicabile dal 1° gennaio 2020, ha stabilito **regole armonizzate** in materia di prova del trasporto negli scambi intra-unionali di beni. Tali regole sono valide esclusivamente nel caso in cui la movimentazione delle merci avvenga con intervento di terze parti rispetto a cedente e cessionario. I mezzi di prova sono differenti a seconda che la spedizione o il trasporto siano posti a carico del cedente o del cessionario; in entrambi i casi, tuttavia, è richiesto che i documenti siano rilasciati da due parti che siano indipendenti tra loro, dal venditore e dall'acquirente.

È, dunque, necessario comprendere secondo quali **parametri** è possibile valutare la sussistenza della anzidetta indipendenza.

Seguendo la gerarchia delle fonti, un primo utile riferimento si rinviene nell'[art. 80](#) della direttiva 2006/112/Ce, secondo il quale le parti tra cui "sussistono legami familiari o altri stretti vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici" non possono essere considerate indipendenti l'una dall'altra.

I principi di cui al richiamato art. 80 sono stati trasposti dal legislatore nazionale nell'[art. 13](#) comma 3 del DPR 633/72 che, derogando alle regole ordinarie di determinazione della **base imponibile IVA**, dispone l'applicazione del valore normale in determinate operazioni poste in essere nei confronti di un soggetto con specifiche caratteristiche da parte di società che direttamente o indirettamente controllano tale soggetto, sono controllate da tale soggetto o sono controllate dalla stessa società che controlla tale soggetto.

È qui utile riportare che Assonime, commentando l'introduzione del richiamato comma 3 dell'art. 13 (circ. Assonime 15 ottobre 2009 n. 42), aveva sottolineato come tale norma si pone **in correlazione** con le disposizioni dell'[art. 110](#), comma 7 TUIR il quale, secondo l'Associazione, prefiggendosi di "impedire la «canalizzazione» di componenti positivi di reddito nelle operazioni transfrontaliere fra società del gruppo" dispone l'applicazione del criterio del valore normale letteralmente ai "componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa".

Assonime, nella stessa sede, ebbe a ricordare, inoltre, che l'Agenzia delle Entrate ha fornito un'interpretazione particolarmente **estensiva** delle disposizioni di cui al richiamato art. 110 comma 7 del TUIR, secondo la

quale il concetto di controllo è più ampio rispetto a quello che emerge dall'art. 2359 c.c. (C.M. 22 settembre 1980 n. 32, ris. 15 febbraio 2005 n. 18).

Proseguendo nell'analisi per l'individuazione dei soggetti terzi (rispetto al fornitore e all'acquirente) che possono fornire prova dell'avvenuto trasporto intra-Ue di beni, alcune indicazioni emergono dalle Note esplicative "soluzioni rapide 2020" della Commissione Ue, pubblicate nel dicembre 2019, le quali, a tal proposito, recependo gli orientamenti elaborati nel corso della 113° riunione del Comitato IVA del 3 giugno 2019, evidenziano che due parti non sono considerate **"indipendenti"** se hanno la stessa personalità giuridica.

Nel medesimo solco si è posta l'Agenzia delle Entrate, con la circolare 12 maggio 2020 n. 12, che, esemplificando, ritiene non siano parti "indipendenti":

- la **casa madre** e la sua stabile organizzazione, in quanto fanno parte dello stesso soggetto giuridico;
- l'amministratore delegato e la società amministrata, poiché sussiste un vincolo gestionale, se non anche proprietario o finanziario;
- le società legate da rapporti di controllo ai sensi dell'[art. 2359](#) c.c.

Quanto finora esposto fornisce delle prime valide interpretazioni, le quali tuttavia non possono dirsi esauritive. È esperienza condivisa che la **casistica**, nella realtà dei fatti, si presenti ampia e variegata e ponga spesso interrogativi di non immediata soluzione.

La casistica pone spesso interrogativi di non immediata soluzione

Si ritiene opportuna un'ultima considerazione. L'art. 45-bis, par. 1 del regolamento stabilisce che, qualora gli operatori economici coinvolti nell'operazione si adeguino alle prescrizioni, si presume che il requisito della movimentazione dei beni tra due Stati all'interno della Ue sia soddisfatto. Ciò ai fini della **qualificazione** dell'operazione quale cessione intra-Ue di beni, non imponibile nello Stato membro di origine e soggetta ad IVA nello Stato membro di destinazione.

Si tratta, tuttavia, di una presunzione relativa, posto che, a norma del successivo par. 2, essa è refutabile dall'autorità fiscale.

In considerazione di quanto sopra, sarebbe necessario fosse chiarito se è posto a carico dei **soggetti passivi** interessati l'obbligo di conservare, ed in caso di verifica di consegnare, anche evidenza della circostanza che i soggetti terzi i quali forniscono i documenti richiesti dall'art. 45-bis siano "parti indipendenti" o se

sarà l'Amministrazione finanziaria a procedere direttamente alla verifica. Nella prima ipotesi sarebbe proficuo identificare quale documentazione può ritenersi utile in tal senso.

A titolo esemplificativo, potrebbero considerarsi validi

un certificato camerale, il perimetro del Gruppo IVA o altra documentazione generalmente ritenuta valida per l'individuazione del **beneficiario effettivo** ai fini delle norme sull'antiriciclaggio, etc. ovvero eventualmente un'autodichiarazione da parte del trasportatore.

La holding a controllo totalitario consente il realizzo controllato

È requisito indispensabile per beneficiare di tale regime per il conferimento di una partecipazione non di controllo

/ Salvatore SANNA

Con le risposte interpello nn. [314](#) e [315](#), l'Agenzia delle Entrate è tornata sull'ambito di applicazione del regime previsto dall'[art. 177](#), comma 2-*bis* del TUIR che per il conferimento di partecipazioni non di controllo consente di beneficiare del c.d. **"realizzo controllato"** in presenza delle seguenti condizioni:

- le partecipazioni conferite rappresentano, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20% ovvero una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 5 o al 25%, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni;
- le partecipazioni sono conferite in società, esistenti o di nuova costituzione, interamente partecipate dal conferente.

Ai fini della determinazione del reddito del conferente, il c.d. "realizzo controllato" consiste nella valutazione delle azioni o delle quote ricevute a seguito di conferimenti in società in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento. Rileva, quindi, **l'iscrizione in contabilità** delle partecipazioni ricevute dal soggetto conferitario per individuare la plusvalenza del conferente.

Attraverso i documenti di prassi in commento, è stato precisato che non è possibile applicare l'[art. 177](#), comma 2-*bis* del TUIR per il conferimento delle partecipazioni "qualificate" detenute da ciascun conferente in una società Alfa se la conferitaria non risulta interamente partecipata da un **unico soggetto**.

Non rileva nemmeno che la compagine sociale della newco conferitaria risulti interamente partecipata dai conferenti in misura proporzionale alla quote possedute da ciascun socio nella società Alfa (le cui quote sono oggetto di conferimento).

Il comma 2-*bis* dell'[art. 177](#) del TUIR **estende** il regime del c.d. "realizzo controllato" anche ai casi in cui le partecipazioni non integrano o non accrescano il requisito del controllo sulla società conferita purché il conferimento abbia comunque ad oggetto partecipazioni che superano determinate soglie di qualificazione.

L'Agenzia delle Entrate osserva che l'obiettivo di questa disciplina è quello di consentire l'utilizzo di un **criterio alternativo** a quello del valore normale per la determinazione del valore di realizzo delle partecipazioni anche nel caso in cui la riallocazione delle stesse:

- venga effettuata in società interamente partecipate dal conferente;

- e le stesse rappresentano una percentuale di diritti di voto o di partecipazione al capitale o al patrimonio almeno superiore a quelle soglie utilizzate per distinguere le partecipazioni qualificate da quelle non qualificate secondo l'[art. 67](#) del TUIR.

In merito, si richiama il riferimento della norma al "conferente", ossia un elemento che porta l'Amministrazione finanziaria a ritenere che la volontà del legislatore sia quella di favorire la costituzione di holding **esclusivamente unipersonali** per la detenzione di partecipazioni qualificate.

Le risposte in commento, quindi, confermano quanto già indicato nella risposta n. [229/2020](#) che ha escluso dall'ambito di applicazione del regime del c.d. "realizzo controllato" di cui all'[art. 177](#), comma 2-*bis* del TUIR il conferimento "plurimo" in una newco delle partecipazioni in una società detenute da due coniugi.

Sono esclusi, quindi, i conferimenti plurimi

L'Agenzia delle Entrate ritiene anche che la medesima impostazione debba essere applicata alla seconda ipotesi contemplata dalla lett. b) del comma 2-*bis* dell'[art. 177](#) del TUIR, avente ad oggetto il conferimento di partecipazioni detenute in una holding. Anche per questa fattispecie, si precisa che "la determinazione delle percentuali di partecipazioni conferite ai fini dell'ingresso nel regime ha luogo – tenendo conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena partecipativa – «relativamente al conferente», con **esclusione** dei conferimenti plurimi".

In questo modo, il regime in commento sostanzialmente si concretizza nella **"conversione"** di una partecipazione qualificata diretta in una analoga partecipazione qualificata indiretta detenuta attraverso il controllo totalitario della conferitaria.

Si afferma, infatti, che l'obiettivo del comma 2-*bis* dell'[art. 177](#) del TUIR è quello di favorire operazioni di riorganizzazione o ricambio generazionale in fattispecie che resterebbero altrimenti escluse dal realizzo controllato previsto dal comma 2 dell'[art. 177](#) per la insufficiente misura della partecipazione detenuta, purché ciò avvenga attraverso la creazione di una holding unipersonale riconducibile al **singolo conferente**.

Verifica della commercialità ai fini PEX per società nate da scorporo con dubbi

L'orientamento dell'Agenzia delle Entrate non trova unanime condivisione in dottrina

/ Enrico ZANETTI

Nel caso in cui la partecipata risulti costituita da un periodo inferiore al triennio, affinché possa applicarsi la *participation exemption* è sufficiente che il requisito della commercialità della partecipata, di cui alla lett. d) dell'[art. 87](#) comma 1 del TUIR, risulti soddisfatto a decorrere dalla data di costituzione, ancorché ciò implichi inevitabilmente un **periodo di riferimento** inferiore a quello stabilito dal secondo periodo del comma 2 dell'[art. 87](#) del TUIR.

Con la circolare n. [36/2004](#) (§ 2.3.6.4) e la risoluzione n. [227/2009](#), l'Agenzia delle Entrate ha però chiarito che, quando la partecipata è nata per effetto di una operazione **fiscalmente neutrale** che implica la traslazione in capo ad essa dei requisiti dell'ininterrotto possesso e della prima classificazione in bilancio della partecipazione, quali risultavano ante operazione in capo al dante causa, il requisito oggettivo della "commercialità" della partecipata deve essere valutata su base triennale anche se la "nuova partecipata" risulta costituita da meno tempo, a tal fine valutando la sussistenza del requisito anche in capo ai soggetti preesistenti all'operazione fiscalmente neutrale.

L'orientamento dell'Agenzia delle Entrate non trova però unanime condivisione in dottrina.

In particolare, la circ. Assonime n. 38/2005 afferma che, nei casi di scissione o conferimento d'azienda, non sarebbe necessario verificare la **sussistenza** del requisito della commercialità, di cui alla lett. d) dell'[art. 87](#) comma 1 del TUIR, anche in capo alla società dante causa (rispettivamente, società scissa e soggetto conferente), quando la cessione della partecipazione nella società avente causa (rispettivamente società beneficiaria e conferitaria) avvenga prima del compimento del triennio dalla data di costituzione della società avente causa medesima.

Questa linea interpretativa appare nella sostanza condivisibile e non è un caso che Assonime faccia riferimento al solo requisito della "**commercialità**", di cui alla lett. d) dell'[art. 87](#) comma 1 del TUIR, mentre nulla dica in merito a quello della residenza fiscale, di cui alla precedente lett. c) dell'[art. 87](#) comma 1 del TUIR, lasciando dunque intendere che, relativamente a questo secondo requisito, vi sia una maggiore identità di vedute con l'Agenzia delle Entrate in ordine al fatto che, in presenza di operazioni caratterizzate da un regime di neutralità fiscale, la verifica di detto requisito debba comunque essere effettuata a ritroso sino al primo pe-

riodo di possesso della partecipazione, ivi compreso il caso in cui ciò comporti la necessità di verificarlo per un determinato arco temporale in capo alle società danti causa dell'operazione fiscalmente neutrale, oltre che in capo alla newco di cui si cedono le partecipazioni.

Se infatti il requisito della **residenza fiscale** è principalmente legato a contrastare fenomeni elusivi "di flusso" (allocazione di redditi in Paesi a fiscalità privilegiata), quello della commercialità è viceversa riconducibile a fenomeni elusivi "di stock" (trasformazione di plusvalenze imponibili su patrimoni immobiliari in plusvalenze esenti su partecipazioni), ragione per cui non appare fuorviante dare una diversa interpretazione del vincolo di ininterrotta sussistenza pregressa di entrambi i requisiti previsto dal comma 2 dell'[art. 87](#) del TUIR.

Il vincolo di sussistenza sin dal primo periodo di possesso, previsto in relazione al requisito della residenza fiscale serve a "proteggere" il sistema da **strumentali cambi di residenza** dell'ultimo minuto, ivi compresi quelli realizzati sotto forma di incorporazione (fusioni) o scorporo (scissioni o conferimenti) di patrimoni di soggetti esteri in soggetti residenti.

Il vincolo di sussistenza triennale, previsto in relazione al requisito della "commercialità", serve invece a "proteggere" il sistema da strumentali modificazioni dell'ultimo minuto della **struttura patrimoniale** della società "immobiliare" di cui vengono alienate le partecipazioni, ma attenua sensibilmente il proprio significato se oggetto di cessione sono invece le partecipazioni in altro soggetto (la newco) che non ha ereditato la componente immobiliare "prevalente" della scissa o conferente.

Questa impostazione della dottrina non sembra tuttavia trovare la giusta considerazione da parte della giurisprudenza della Suprema Corte, la quale sembra allo stato condividere invece l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate, laddove afferma, con riguardo ad un caso di conferimento d'azienda ex [art. 176](#) del TUIR e successiva cessione delle partecipazioni ricevute dall'impresa conferente nella **società conferitaria**, che "si deve tenere conto della effettiva attività commerciale svolta o dalla conferitaria per tre anni oppure, se questa ha operato per un periodo di tempo minore, aggiungendo l'attività commerciale svolta dalla conferente" (Cass. n. [12138/2019](#)).

Tassazione italiana per le stock option maturate nel periodo di lavoro in Italia

Rileva lo Stato in cui è stata svolta l'attività lavorativa durante il "vesting period"

/ Massimo NEGRO

Ai fini della tassazione del reddito di lavoro dipendente derivante dalle azioni assegnate ad un dirigente a seguito di stock option, occorre considerare lo Stato in cui è stata svolta l'attività lavorativa nel c.d. "**vesting period**", ossia nel periodo di maturazione del diritto ad esercitare le opzioni ricevute; se in tale periodo l'attività di lavoro dipendente è stata svolta in Italia, il relativo reddito sarà fiscalmente rilevante in Italia. È questa la conclusione cui perviene l'Agenzia delle Entrate, nell'ambito della risposta a interpello n. [316](#), pubblicata ieri, 7 settembre 2020.

I piani di **stock option** conferiscono ai lavoratori dipendenti il diritto di acquisire, al termine di un periodo prefissato, un numero di azioni ad un prezzo stabilito. Il diritto di opzione del lavoratore è scadenzato secondo i seguenti momenti predefiniti:

- *grant date*: data di concessione del diritto di opzione;
- *vesting date*: momento a partire dal quale il lavoratore può esercitare tale diritto;
- *exercise date*: data in cui il dipendente esercita effettivamente l'opzione;
- *expiration date*: data entro la quale occorre esercitare l'opzione.

Nel caso oggetto dell'interpello il piano di stock option riguardava un dirigente di un Gruppo multinazionale che ha svolto l'**attività lavorativa** sia in Italia che in Svizzera, Stato in cui afferma di aver poi trasferito la propria residenza fiscale.

Più precisamente, sulla base di quanto rappresentato nell'**istanza**, risulta che:

- le stock option sono state attribuite al dirigente dal proprio datore di lavoro, a titolo gratuito, il 26 febbraio 2010;
- le stock option assegnate prevedevano un vesting period di 3 anni (a partire dal 26 febbraio 2013);
- a settembre 2016, il dirigente è stato trasferito in Svizzera, Stato in cui ha trasferito anche la propria famiglia, iscrivendosi all'AIRE il 29 agosto 2016;
- l'esercizio delle stock option ricevute è avvenuto il 19 e il 31 agosto 2019, con conseguente assegnazione delle azioni.

Sulla base del presupposto che il soggetto in esame sia effettivamente fiscalmente **residente in Svizzera** (anche ai fini della presunzione relativa di residenza in Italia ai sensi dell'[art. 2](#) comma 2-*bis* del TUIR), occorre quindi stabilire se il reddito di lavoro dipendente, derivante dalle azioni assegnate ad agosto 2019, sia tassabile o meno in Italia.

In base alla normativa interna, l'[art. 23](#), comma 1, lett. c) del TUIR stabilisce che, nei confronti dei non resi-

denti, si considerano **prodotti** in Italia i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato.

La disciplina nazionale deve però essere coordinata con le disposizioni contenute in **accordi internazionali** conclusi dall'Italia con gli Stati esteri, nel caso di specie la Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e la Svizzera, firmata a Roma il 9 marzo 1976 e ratificata con la L. 23 dicembre 1978 n. [943](#).

L'art. 15 della Convenzione, conformemente al modello OCSE, prevede la regola della **tassazione concorrente** in relazione ai salari, agli stipendi e alle altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente.

Come precisato dal **Commentario** all'[art. 15](#) del Modello OCSE (versione 2017):

- rientrano nella disciplina in esame anche i redditi in natura, tra cui vengono collocate le stock option;
- la potestà impositiva dello Stato della fonte è subordinata alla condizione che tali compensi in natura derivino da un'attività di lavoro dipendente svolta in detto Stato, **non rilevando** l'eventuale diverso momento in cui il reddito è corrisposto e la circostanza che la tassazione avvenga in un periodo d'imposta successivo, in cui il dipendente non lavora più in detto Stato;
- stabilire se, e in che misura, una stock option sia ricollegabile ad attività di lavoro dipendente svolta in un dato Stato implica una valutazione che deve essere effettuata in ciascun caso esaminando tutti gli elementi rilevanti, comprese le condizioni contrattuali del piano, correlati alla suddetta attività lavorativa.

Non rileva la residenza estera al momento dell'assegnazione delle azioni

Sulla base di tali criteri, secondo l'Agenzia delle Entrate il collegamento con il territorio italiano si considera sussistente se nel **vesting period**, ossia nel periodo di maturazione del diritto all'esercizio delle stock option, il dipendente ha svolto attività di lavoro nel nostro Paese. Qualora sussista tale collegamento, il relativo reddito rileverà fiscalmente in Italia.

Nel caso esaminato, poiché il dirigente ha svolto la propria attività lavorativa presso la **sede italiana** del Gruppo multinazionale per l'intera durata del vesting period, il reddito di lavoro dipendente derivante dall'assegnazione delle azioni è soggetto a tassazione in Italia, anche se al momento dell'assegnazione (agosto 2019) il contribuente è fiscalmente residente in Svizzera.

Validi gli estratti di ruolo per lo stato di insolvenza

Per la dichiarazione di fallimento trovano applicazione i principi sull'insinuazione al passivo fallimentare dell'estratto di ruolo

/ Antonio NICOTRA

Gli estratti di ruolo, anche in assenza di notifica delle cartelle di pagamento, sono idonei a fornire la prova dello stato di **insolvenza** del debitore ai fini della dichiarazione di fallimento.

Con tali conclusioni la Cassazione, con l'ordinanza n. [18531](#) depositata ieri, ritorna sul tema della validità **probatoria** degli estratti di ruolo.

Nel caso di specie, in particolare, la vertenza impatta sulla prova della (in)sussistenza dei limiti dimensionali necessari ai fini della dichiarazione di **fallimento** dell'imprenditore.

La Suprema Corte rammenta, in primo luogo, l'orientamento secondo cui, in tema di dichiarazione di fallimento, ai fini della prova dei requisiti di non fallibilità di cui all'[art. 1](#) comma 2 del RD 267/42, i bilanci degli ultimi **tre esercizi** che l'imprenditore è tenuto a depositare ([art. 15](#) comma 4 del RD 267/42) sono quelli approvati e depositati nel Registro delle Imprese ex [art. 2435](#) c.c. (Cass. n. [24138/2019](#)). In mancanza di tali requisiti, il giudice può non considerare i bilanci prodotti dal debitore, gravando sull'imprenditore l'onere di provare la sussistenza dei requisiti di non fallibilità (Cass. n. [13746/2017](#)).

L'[art. 1](#) comma 2 del RD 267/42, aderendo al principio di "**prossimità** della prova", pone a carico del debitore l'onere di provare di essere esente dal fallimento, dimostrando il mancato superamento congiunto dei parametri dimensionali (Cass. n. [1075/2020](#), Cass. n. [24721/2015](#) e Cass. n. [13086/2010](#)).

Con la sentenza in commento, inoltre, i giudici di legittimità affrontano l'ulteriore questione dell'idoneità degli estratti di ruolo a fornire **adeguata** prova della posizione debitoria in capo al fallendo.

L'estratto di ruolo è un documento contenente gli elementi della cartella di pagamento, che, a sua volta, rappresenta un atto impositivo formato dal concessionario (Cass. SS. UU. n. [19704/2015](#)).

Tale estratto di ruolo rappresenta la **fedele** riproduzione della parte di ruolo relativa alla pretesa o alle prete-

se creditorie azionate verso il debitore con le cartelle esattoriali, contenente tutti gli elementi essenziali per **identificare** la persona del debitore, la causa e l'ammontare della pretesa (Cass. n. [11943/2018](#) e Cass. n. [11141/2015](#)).

In punto di prova dello stato di insolvenza ai fini della dichiarazione di fallimento, la Cassazione riconosce valenza anche all'esposizione debitoria che emerge dagli estratti di ruolo, pur in assenza di **notifica** delle cartelle di pagamento.

Valenza probatoria anche senza notifica delle cartelle di pagamento

A sostegno di tale assunto si osserva come, secondo la giurisprudenza di legittimità, gli estratti di ruolo siano idonei a fornire la prova dei debiti tributari anche ai fini dell'**insinuazione** al passivo fallimentare (senza che occorra, in difetto di espressa norma di legge, la previa notifica della cartella di pagamento), salva la necessità, in caso di contestazioni del curatore, per i crediti tributari di provvedere all'ammissione con riserva, e per i crediti previdenziali, in quanto assoggettati alla giurisdizione del giudice ordinario, dell'integrazione della prova da parte del concessionario mediante altri documenti giustificativi in possesso dell'ente previdenziale (Cass. n. [2732/2019](#)).

In linea con tale indirizzo, inoltre, la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto che anche il mancato pagamento di somme dovute dall'Amministrazione finanziaria per IVA ed iscritte a ruolo può considerarsi atto sintomatico di una situazione di fallimento ai fini della dichiarazione di fallimento, senza che rilevi, in contrario, la circostanza dell'avvenuta impugnazione del ruolo stesso, che ha natura di titolo **esecutivo**, salvo che il debitore dimostri che l'esecutività dell'atto impugnato è stata sospesa (Cass. n. [15407/2001](#); *cfr.*, inoltre, Cass. n. [646/2019](#)).

Lavoratori fragili individuati in base a patologie preesistenti

La circolare dei Ministeri della Salute e del Lavoro sulla sorveglianza sanitaria chiarisce i parametri per definirli e gli obblighi dei datori di lavoro

/ Fabrizio VAZIO

La circolare congiunta del Ministero del Lavoro e di quello della Salute n. [13/2020](#) relativa alla **sorveglianza sanitaria** in rapporto al rischio di contrarre il COVID-19 fornisce indicazioni molto importanti *in primis* con riguardo alla questione relativa al personale scolastico e alle eventuali richieste dei lavoratori di essere sottoposti a visita da parte del medico competente per attestare la condizione di "fragilità" (si veda "[Il Ministero del Lavoro individua i lavoratori «fragili» COVID-19](#)" del 5 settembre 2020).

La circolare in esame, recante "Aggiornamenti e chiarimenti con particolare riguardo ai lavoratori e alle lavoratrici fragili", nel confermare il ruolo del medico competente, chiarisce che il concetto di **fragilità** va individuato "in quelle condizioni dello stato di salute del lavoratore/lavoratrice rispetto alle patologie preesistenti che potrebbero determinare, in caso di infezione, un esito più grave". Non è dunque solo l'età ad integrare la condizione di fragilità, ma occorre la presenza di ulteriori patologie che possono causare una condizione di maggior rischio.

A ben vedere, tale concetto non è nuovo; infatti, nel recente [documento tecnico](#) INAIL "Indicazioni operative per la gestione di casi e focolai di SARS-CoV-2 nelle scuole e nei servizi educativi dell'infanzia", si legge che "il concetto di fragilità va individuato nelle condizioni dello stato di salute del lavoratore rispetto alle patologie preesistenti (due o più patologie) che potrebbero determinare, in caso di infezione, un esito più grave o infausto, anche rispetto al rischio di esposizione a contagio".

La circolare ricorda che ai lavoratori è assicurata la possibilità di richiedere al datore di lavoro l'attivazione di adeguate misure di sorveglianza sanitaria in ragione dell'esposizione al rischio di coronavirus ove siano affetti da patologie con scarso compenso clinico. Pertanto, ove il soggetto richieda la visita, dovrà **corredare** tale richiesta con la documentazione medica relativa alla patologia diagnosticata.

I datori di lavoro che, ai sensi del DLgs. [81/2008](#), non sono tenuti alla nomina del **medico competente** (come ad esempio gli istituti scolastici) potranno rivolgersi all'INAIL, alle Asl o ai dipartimenti di Medicina legale e di Medicina del lavoro delle università, che peraltro effettueranno la valutazione relativa alla fragilità secondo i parametri definiti nella circolare in esame.

Particolare rilievo ha, per i datori di lavoro, l'obbligo di fornire al medico incaricato "una **dettagliata descrizione** della mansione svolta dal lavoratore o dalla lavora-

trice e della postazione/ambiente di lavoro dove presta l'attività". Il datore di lavoro dovrà altresì fornire le informazioni relative all'integrazione del documento di valutazione del rischio, in particolare con riferimento alle misure di prevenzione e protezione adottate per mitigare il rischio da SARS-CoV-2, secondo quanto indicato nel Protocollo condiviso del 24 aprile 2020 ed ulteriormente specificato, con specifico riguardo ai compiti del medico competente, nella circolare ministeriale del 29 aprile 2020 n. [14915](#).

Si tratta di un'indicazione particolarmente importante, perché la valutazione circa la fragilità non solo non può prescindere dalle patologie da cui il lavoratore è affetto, ma non può prescindere anche dalla **tipologia di mansione** svolta, al fine di valutare il rischio in rapporto al coronavirus.

Nell'esprimere il proprio giudizio di idoneità, il medico competente "fornirà in via prioritaria indicazioni per l'adozione di soluzioni maggiormente cautelative per fronteggiare il rischio di coronavirus" e "il giudizio di non idoneità temporanea dovrà essere riservato solo ai casi che non consentano soluzioni alternative".

La circolare ricorda infine che, benché l'[art. 83](#) del DL 34/2020 avesse introdotto, fino al termine dello stato di emergenza (**31 luglio 2020**), la "sorveglianza sanitaria eccezionale" per particolari tipologie di lavoratori, il DL 30 luglio 2020 n. [83](#) non ha prorogato tale disposizione sino al nuovo termine previsto per la cessazione dello stato di emergenza (15 ottobre 2020).

La sorveglianza sanitaria eccezionale non è stata prorogata

Compatibilmente con la **mancata proroga** della sorveglianza sanitaria eccezionale, l'INAIL dal 1° agosto 2020 ha chiuso l'apposito applicativo per la richiesta di visita medica per sorveglianza sanitaria eccezionale (comunicato INAIL di ieri, [7 settembre 2020](#)); le visite mediche richieste dai lavoratori fino al 31 luglio di quest'anno saranno comunque svolte sulla base delle indicazioni operative illustrate nella circolare in esame.

In ultimo, va segnalato che la circolare prevede la ripresa graduale delle visite mediche previste dal DLgs. [81/2008](#); possono tuttavia "essere **differibili**", anche alla luce del contesto epidemiologico e previa valutazione del medico, la visita medica periodica e quella alla cessazione del rapporto, ove prevista.

Tassi in calo in attesa della riunione della Bce di giovedì

Alla base del rientro le preoccupazioni per l'andamento epidemiologico e alcuni dati inferiori alle attese sul fronte europeo

/ Stefano PIGNATELLI

Dopo il **rialzo dei tassi** Usa a medio lungo termine a seguito delle dichiarazioni di Powell a Jackson Hole l'ultima settimana di agosto, che hanno ridefinito la politica monetaria della Fed, i tassi americani, in quella appena trascorsa, si sono stabilizzati e quelli europei che erano saliti al traino di quelli Usa registrano invece un calo. Il Bund 10 scende a -0,47% da -0,40% e l'Irs 10 a -0,20% da -0,13%. Il calo riguarda più o meno con la stessa intensità tutte le scadenze: il titolo tedesco a 2 anni è a -0,71% da -0,65% e l'Irs 2 anni a -0,47% da -0,43%.

Coerentemente con il calo dei tassi Irs, si sposta verso il basso la curva dei tassi **Future Euribor 3 mesi** che vede un minimo a -0,53% tra giugno 2021 e giugno 2022, un Euribor medio per il prossimo anno a -0,53% (attuale fixing -0,49%). Fino a giugno 2023 resterà sotto -0,50% e un rialzo sopra -0,40% è atteso solo da settembre 2024.

Alla base del rientro dei tassi le preoccupazioni per l'andamento epidemiologico e alcuni dati inferiori alle attese sul fronte europeo.

Il rimbalzo dalla più profonda recessione economica di sempre ha registrato una battuta d'arresto ad agosto, secondo i dati pubblicati la scorsa settimana, con alcuni Paesi del blocco che soffrono più di altri. La crescita complessiva del settore dei **servizi** – che è stato colpito più duramente rispetto a quello manifatturiero – si è quasi arrestata, suggerendo che la lunga strada verso la ripresa sarà difficile. Con l'aumento del numero di contagi, sono state reintrodotte alcune restrizioni e gli indici di fiducia stanno tornando ad indebolirsi: l'indice finale Pmi, visto come un buon indicatore della salute dell'economia, ha suggerito che permangono le difficoltà; è infatti sceso a 51,9 il mese scorso dal 54,9 di luglio, vicino al limite di 50 punti che separa la cresci-

ta dalla contrazione.

La ripresa sembra quindi stia già **rallentando** un po' ed è molto disomogenea tra i Paesi. La produzione industriale tedesca (+1,2%) è aumentata molto meno del previsto (4,7%) a luglio, suggerendo che la più grande economia europea si trova ad affrontare un lento ritorno ai livelli di produzione che hanno preceduto la crisi scatenata dalla pandemia di coronavirus. Secondo l'ufficio statistico tedesco per tornare a livelli di produzione pre COVID saranno necessari circa due anni.

Questi dati unitamente alla **debole inflazione** (tendenziale agosto negativo a -0,2%) e alla forza dell'euro hanno indotto il capoeconomista Bce a rilasciare un'insolita (non rientro nei compiti Bce il controllo del cambio) dichiarazione di fastidio per un euro che è andato a rivalutarsi significativamente negli ultimi mesi. Oltre all'impatto negativo sulla crescita, su cui tra l'altro il beneficio in termini di importazioni sarebbe ridotto vista la debolezza della domanda interna, preoccupa soprattutto quello sull'inflazione (contribuisce ad abbassarla per effetto dell'inflazione importata).

Potrebbe essere deciso un aumento dell'importo Pepp

Quindi la possibilità che giovedì la Bce possa prendere qualche **contromisura concreta** o anche solo dialettica è diventata un'opzione che fino a qualche giorno fa era scarsamente considerata. Potrebbe essere deciso un aumento dell'importo Pepp giustificando la mossa come precauzionale visto che è attesa una fase di aumento della volatilità. Difficile ipotizzare altre misure in questa fase. Tuttavia non è da escludere un riferimento ad una possibile riconsiderazione dell'obiettivo di inflazione (2%) che sta diventando irrealizzabile (7 anni che non viene raggiunto).

Codice "4050" per versare le ritenute d'acconto non operate dagli autonomi

Nella compilazione necessario indicare le informazioni relative all'eventuale rateazione del pagamento

/ REDAZIONE

Con la risoluzione n. 50 pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate, per il versamento con modello F24, da parte dei lavoratori autonomi, delle ritenute d'acconto non operate dai sostituti d'imposta ai sensi dell'[art. 19](#), comma 1 del DL 23/2020, ha istituito il **codice tributo "4050"**.

Si ricorda che il decreto "liquidità" ha previsto, all'art. 19, che per i soggetti con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nel territorio dello Stato con ricavi o compensi non superiori a **400.000 euro** nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla data del 17 marzo 2020, i ricavi e i compensi percepiti nel periodo compreso tra il 17 marzo 2020 e il 31 maggio 2020 non fossero assoggettati alle ritenute d'acconto di cui agli [artt. 25 e 25-bis](#) del DPR 600/73 da parte del sostituto d'imposta, a condizione che nel mese precedente non avessero sostenuto spese per prestazioni di lavoro dipendente o assimilato.

Per l'opzione il contribuente doveva rilasciare un'**apposita dichiarazione** dalla quale risultasse che i ricavi e compensi non erano soggetti a ritenuta ai sensi del decreto e provvedere a versare l'ammontare delle ritenute d'acconto non operate dal sostituto in un'unica soluzione entro il 31 luglio 2020 o mediante rateizzazione fino a un massimo di cinque rate mensili di pari importo a decorrere dal mese di luglio 2020, senza applicazione di sanzioni e interessi.

La ripresa dei versamenti di tali ritenute sospese è stata più volte oggetto di **proroga**.

Dapprima l'[art. 26](#), comma 2 del DL 34/2020 ha previsto che tali versamenti potessero essere effettuati in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020, oppure mediante rateizzazione, fino a un massimo di quattro rate mensili di pari importo, con il versamento della prima rata entro il 16 settembre 2020, senza applicazione di sanzioni e interessi.

Infine, l'[art. 97](#) del DL 104/2020 al comma 1 ha stabilito

che "I versamenti di cui agli [articoli 126 e 127](#) del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. [77](#), possono essere effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi, per un importo pari al **50 per cento** delle somme oggetto di sospensione, in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020, o, mediante rateizzazione, fino ad un massimo di quattro rate mensili di pari importo, con il versamento della prima rata entro il 16 settembre 2020. Il versamento del restante 50 per cento delle somme dovute può essere effettuato, senza applicazione di sanzioni e interessi, mediante rateizzazione, fino ad un massimo di ventiquattro rate mensili di pari importo, con il versamento della prima rata entro il 16 gennaio 2021".

Con l'approssimarsi della scadenza l'Agenzia delle Entrate ha dunque istituito il citato codice "4050" denominato "Ritenute d'acconto non operate versate dai lavoratori autonomi – [art. 19](#), comma 1, D.L. 8 aprile 2020, n. 23".

Nel modello F24 anche l'anno d'imposta cui si riferisce la ritenuta

In sede di compilazione del **modello F24** tale codice tributo è esposto nella sezione "Erario", esclusivamente in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "Importi a debito versati", indicando nel campo "Anno di riferimento" l'anno d'imposta cui si riferisce la ritenuta, nel formato "AAAA".

Nel campo **"Rateazione/regione/prov./mese rif."** sono indicate le informazioni relative all'eventuale rateazione del pagamento, nel formato "NNRR", dove "NN" rappresenta il numero della rata in pagamento e "RR" indica il numero complessivo delle rate; in caso di pagamento in un'unica soluzione, il suddetto campo è valorizzato con "0101".

Oggi i commercialisti a colloquio con il Sottosegretario Villarosa

/ REDAZIONE

Dopo gli incontri della settimana scorsa con la Consulta dei parlamentari commercialisti e il Presidente della Commissione Finanze del Senato D'Alfonso, Consiglio nazionale e sindacati di categoria saranno ricevuti dal Sottosegretario al MEF, Alessio Villarosa.

Al centro della **riunione**, in programma nella mattinata di oggi a via XX Settembre, le richieste che ormai da tempo i commercialisti avanzano alla politica. Su tutte, quella di introdurre una **moratoria** sulle sanzioni in favore dei contribuenti che non sono riusciti a pagare le imposte derivanti dalle dichiarazioni dei redditi entro i termini ordinari del 20 luglio e 20 agosto (con la maggiorazione dello 0,40%).

Se la moratoria venisse concessa, i tanti che non hanno versato potrebbero avere, questa la richiesta dei commercialisti, la possibilità di farlo fino al 30 settembre, **senza sanzioni** ma con l'applicazione di un interesse leggermente più alto rispetto allo 0,40.

Altro tema molto sentito dai rappresentanti di catego-

ria l'**interlocuzione** sulle riforme che l'Esecutivo ha messo in cantiere in ambito fiscale. I commercialisti vogliono essere ascoltati e poter dire la loro sulla definizione di norme che, per primi, saranno poi chiamati ad applicare. Per questo, a Villarosa si chiederà l'istituzione di un tavolo in cui poter discutere di tutti gli aspetti della riforma, dal calendario delle scadenze agli adempimenti.

A proposito di riforme, all'esponente del MEF verrà ricordato della **disparità di trattamento** tra professionisti e altre partite IVA perpetrata con i provvedimenti emanati in questo periodo emergenziale. I commercialisti non sono più disposti ad accettare discriminazioni, prova ne sia la decisione di impugnare davanti al TAR l'art. 25 del decreto "Rilancio", che li ha esclusi (assieme a tutti gli altri professionisti ordinistici) dai contributi a fondo perduto. Anche questo tema sarà sottoposto all'attenzione di Villarosa, nella speranza che all'incontro di oggi possano poi seguire atti concreti.