



Martedì 22 settembre 2020

IL CASO DEL GIORNO

“Sconto” del saldo IRAP 2019 alle prese con gli acconti eccedenti

/ Luca FORNERO

Nella circ. n. 25/2020 (§ 1.1.4), l'Agenzia delle Entrate ha affermato che, nel calcolo del **saldo IRAP 2019** escluso dal versamento ex art. 24 del DL 34/2020, nessun rilievo assumono eventuali eccedenze risultanti dalla precedente [...]

PAGINA 2

IL PUNTO OPERAZIONI STRAORDINARIE

Sostitutiva per affrancare i maggiori valori da conferimento, fusione e scissione

/ Enrico ZANETTI

La società conferitaria di un conferimento d'azienda, incorporante o risultante da una fusione e beneficiaria di una scissione può optare per il regime dell'imposta **sostitutiva**, di cui all'art. 176 comma 2- [...]

PAGINA 8

FISCO

Il socio della società estinta agisce per l'intero credito IVA

Non si può sostenere che debba ricorrere solo in relazione alla propria quota

/ Alfio CISSELLO

La **cancellazione di una società**, sia essa di capitali o di persone, dal Registro delle imprese, è condizione necessaria e sufficiente per la sua estinzione.

Se, da bilancio finale di liquidazione, emergono crediti certi ed esigibili, questi spettano ai soci: in ambito fiscale, il caso classico si ha quando, cancellata la società, residua un **credito imposte** sui redditi o IVA da dichiarazione, che va rimborsato ai soci pro quota.

Ieri, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 19641, risolve un tema della massima importanza, inerente non tanto al soggetto legittimato a presentare la domanda, quanto piuttosto all'**oggetto della domanda** stessa.

Viene in primo luogo ribadito l'orientamento secondo cui non ha alcuna legittimazione l'ex liquidatore della società, in quanto l'ente è come detto estinto. Rammentiamo che per i rimborsi, secondo l'opinione maggiormente accreditata, non opera l'art. 28 comma 4 del DLgs. 175/2014, che, ai fini degli atti di li-

quidazione, di accertamento, di riscossione e del contenzioso, mantiene in vita la società per i **cinque anni successivi** alla richiesta di cancellazione.

Tanto detto, i giudici affermano che, estinta la società, i soci succedono nel credito in contitolarità o in comunione indivisa, e ciò esclude che tra di essi sussista dal punto di vista processuale un litisconsorzio necessario. Inoltre, ed è questo l'aspetto importante, “ciò comporta che il socio della società estinta può legittimamente agire per ottenere l'**intero credito** della suddetta società, sicché la pronuncia censurata non correttamente ha ritenuto di dovere limitare il diritto del socio al credito IVA in misura pari alla propria quota di partecipazione societaria”.

In tal modo, si afferma in modo espresso che se due soci partecipavano una società ormai cancellata al 50% ciascuno, se residua un credito IVA pari a 100.000 euro, ogni socio può presentare istanza di rimborso per 100.000 euro, e ricorrere (in nome proprio e non per conto dell' [...])

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Serve la copia del documento d'identità per l'adeguata verifica “in presenza”

Domande di rimborso dell'IVA assolta nel 2019 in altri Stati Ue entro il 30 settembre

I sindacati lavorano al “Manifesto” del nuovo Fisco

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

FISCO

Superbonus su immobili vincolati in cerca di chiarezza

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Ai sensi del comma 3 dell'art. 119 del DL 34/2020, il superbonus al 110% sugli interventi di riqualificazione energetica “trainanti” e “trainati” spetta a condizione che gli [...]

PAGINA 6

“Sconto” del saldo IRAP 2019 alle prese con gli acconti eccedenti

L'importo da non versare dovrebbe essere commisurato agli acconti dovuti per il 2019, anche se pagati in misura eccedente

/ Luca FORNERO

Nella circ. n. [25/2020](#) (§ 1.1.4), l'Agenzia delle Entrate ha affermato che, nel calcolo del **saldo IRAP 2019** escluso dal versamento ex [art. 24](#) del DL 34/2020, nessun rilievo assumono eventuali eccedenze risultanti dalla precedente dichiarazione (modello IRAP 2019), non ancora utilizzate in compensazione “esterna” (tramite modello F24) e/o “interna”).

Pertanto, l'eccedenza IRAP 2018 non utilizzata a riduzione del saldo IRAP 2019 può essere **recuperata** con la dichiarazione IRAP 2020 ed essere adoperata secondo le consuete modalità previste per le eccedenze d'imposta (compensazione, rimborso o riporto all'anno successivo). A tal fine, la quota dell'eccedenza IRAP 2018 utilizzata nella sezione II del quadro IR del modello IRAP 2020 a riduzione del saldo IRAP 2019 escluso dal versamento deve essere riportata nel rigo **IR28** (“Eccedenza di versamento a saldo”).

Si supponga che la dichiarazione IRAP 2020 riporti i seguenti dati:

- imposta dovuta per il 2019 (rigo IR21): 10.000 euro;
- eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione (rigo **IR23**): 500 euro;
- acconti dovuti e versati per lo stesso periodo 2019 (rigo IR25): 9.000 euro;
- saldo IRAP a debito (rigo IR26): 500 euro.

Secondo l'opinione dell'Agenzia, a fronte di tale situazione, il saldo IRAP 2019 escluso dal versamento risulta di **1.000** euro e non di 500 euro.

Nel rigo IR28 occorre indicare l'importo di 500, pari all'eccedenza IRAP 2018 utilizzata nella sezione II del quadro IR del modello IRAP 2020 a riduzione del saldo IRAP 2019 “figurativo”.

Analogo approccio, anche se l'aspetto non è affrontato nel documento di prassi, dovrebbe essere seguito nel caso in cui l'acconto 2019 sia stato versato in misura eccedente rispetto al dovuto.

Il tipico caso è quello dei **soggetti ISA**, per i quali l'acconto IRAP dovuto per il 2019 era pari al 90% (dell'IRAP

2018), sicché, di fatto, l'[art. 24](#) del DL 34/2020 riconosce a essi uno sconto sull'IRAP 2019 “aggiuntivo” rispetto a quanto previsto per la generalità dei contribuenti: il saldo IRAP 2019, in questo caso, è, infatti, pari alla differenza tra l'IRAP dovuta per il 2019 e il 90% (anziché 100%) dell'acconto relativo a tale annualità (cioè il 90% dell'IRAP 2018).

Tuttavia, tenuto conto che l'[art. 58](#) del DL 124/2019, modificativo della misura delle rate d'acconto, è entrato in vigore il **27 ottobre 2019**, e che gli applicativi per aggiornare i calcoli sono stati rilasciati in ritardo, alcuni di questi contribuenti, posto che si trattava di un fenomeno meramente finanziario, per esigenze di semplificazione hanno comunque versato l'acconto in misura pari al 100%.

Per agevolare la comprensione di quanto riportato, si supponga che l'IRAP dovuta da un soggetto [ISA](#) per il 2018 (indicata nel rigo IR21 della dichiarazione IRAP 2019) sia risultata di 9.000 euro e che l'acconto 2019 sia stato versato in misura pari al 100% di tale imposta (quindi, in misura pari a 9.000 euro), anche se la somma da pagare era soltanto di **8.100** euro (vale a dire, il 90% di 9.000).

Se l'IRAP dovuta per il 2019 (rigo IR21 della dichiarazione IRAP 2020) ammonta a 10.000 euro, il saldo 2019 escluso dal versamento dovrebbe essere pari a **1.900** (10.000 - 8.100) euro e non a 1.000 (10.000 - 9.000) euro.

A favore di tale impostazione, si è pronunciata anche la circ. Assonime n. 12/2020 (§ 2.3), la quale osserva come tale lettura trovi fondamento, oltre che in ragioni di “buon senso”, anche nel testo dell'[art. 24](#) del DL 34/2020, ove si parla di “**acconto dovuto**” per il 2019.

Quanto alle modalità di recupero dell'eccedenza (nel nostro esempio, pari a 900 euro), l'Agenzia delle Entrate dovrebbe confermare la possibilità di indicarla nel rigo IR28 della dichiarazione IRAP 2020 (“Eccedenza di versamento a saldo”), analogamente a quanto chiarito con riferimento alle eccedenze pregresse.

Non si può sostenere che debba ricorrere solo in relazione alla propria quota

La **cancellazione di una società**, sia essa di capitali o di persone, dal Registro delle imprese, è condizione necessaria e sufficiente per la sua estinzione.

leri, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. [19641](#), risolve un tema della massima importanza, inerente non tanto al soggetto legittimato a presentare la domanda, quanto piuttosto all'**oggetto della domanda** stessa.

Viene in primo luogo ribadito l'orientamento secondo cui non ha alcuna legittimazione l'ex liquidatore della società, in quanto l'ente è come detto estinto. Rammentiamo che per i rimborsi, secondo l'opinione maggiormente accreditata, non opera l'[art. 28](#) comma 4 del DLgs. 175/2014, che, ai fini degli atti di liquidazione, di accertamento, di riscossione e del contenzioso, mantiene in vita la società per i **cinque anni successivi** alla richiesta di cancellazione.

Tanto detto, i giudici affermano che, estinta la società, i soci succedono nel credito in contitolarità o in comunione indivisa, e ciò esclude che tra di essi sussista dal punto di vista processuale un litisconsorzio necessario.

Inoltre, ed è questo l'aspetto importante, "ciò comporta che il socio della società estinta può legittimamente agire per ottenere l'**intero credito** della suddetta società, sicché la pronuncia censurata non correttamente ha ritenuto di dovere limitare il diritto del socio al credito IVA in misura pari alla propria quota di partecipazione societaria".

In tal modo, si afferma in modo espresso che se due soci partecipavano una società ormai cancellata al 50% ciascuno, se residua un credito IVA pari a 100.000 euro,

E, aggiungiamo noi, il socio che non ricorre e nemmeno presenta la previa istanza di rimborso non può incorrere in alcuna decadenza, considerato che un socio può agire per l'intero credito.

La ripartizione del credito tra soci sarà, nel momento dell'erogazione, un problema di natura **privatistica**.

Nulla vieta, naturalmente, che ogni socio agisca per la quota di spettanza, nonostante il tema non sia trattato in modo espresso nella sentenza.

Soluzione, questa, che, se verrà confermata dalla successiva giurisprudenza, risolverà non pochi problemi: specie nelle società con diversi soci, può essere molto difficile che tutti presentino domanda di rimborso, per non parlare delle complicazioni che discenderebbero da un vincolo di **litisconsorzio necessario** tra tutti i soci nel successivo processo.

In un certo senso, pare che, nell'intento, sia confermata la visione ufficiale, secondo la quale nelle società di capitali, visto il potenziale numero elevato dei soci, è opportuna una **delega alla riscossione** ad esempio ad uno dei soci (ris. Agenzia delle Entrate 27 luglio 2011 n. 77).

Si era ipotizzato, in dottrina, che la domanda avrebbe potuto essere proposta anche da un solo socio, munito di delega ad opera degli altri, applicando l'[art. 1106](#) del codice civile.

I giudici, nella motivazione della sentenza di ieri, non fanno però riferimento alla necessità di una **delega espressa** degli altri soci.

Serve la copia del documento d'identità per l'adeguata verifica "in presenza"

La conclusione risulta supportata, oltre che dall'art. 19 comma 1 lett. a) del DLgs. 231/2007, anche dalla Relazione illustrativa al DL 76/2020

/ Stefano DE ROSA e Annalisa DE VIVO

Le modifiche introdotte dal DL [76/2020](#) (c.d. decreto "Semplificazioni", convertito dalla L. [120/2020](#)), che hanno inciso su alcuni articoli del DLgs. [231/2007](#), eliminando la necessità di riscontrare il documento di identità e i suoi estremi in sede di identificazione, si riferiscono esclusivamente ai casi di adeguata verifica della clientela a distanza mentre **non risultano applicabili** ove tale procedura avvenga in presenza del cliente.

Tale conclusione risulta supportata, oltre che dalla previsione di cui all'[art. 19](#) comma 1 lett. a) del DLgs. 231/2007, come evidenziato in un precedente intervento su [Eutekne.info](#) (si veda "[Semplificata l'adeguata verifica della clientela a distanza](#)" del 16 settembre), anche dalla lettura della [Relazione illustrativa](#) al DL 76/2020.

Si ricorda, a tal proposito, che il decreto Semplificazioni è intervenuto, in materia di **antiriciclaggio**, innanzitutto sulla definizione di "documenti identificativi" contenuta nell'[art. 1](#) comma 2 lett. n) del DLgs. 231/2007, eliminando le parole "gli estremi del documento di identificazione". Pertanto, secondo la nuova versione della norma, rappresentano documenti identificativi "il nome e il cognome, il luogo e la data di nascita, la residenza anagrafica e il domicilio, ove diverso dalla residenza anagrafica e, ove assegnato, il codice fiscale o, nel caso di soggetti diversi da persona fisica, la denominazione, la sede legale e, ove assegnato, il codice fiscale".

Il riferimento al documento di identificazione (e ai documenti ad esso equipollenti) è stato soppresso anche al comma 1 lett. a) dell'[art. 18](#), contenente i criteri generali di adeguata verifica della clientela, con la conseguenza che, nella formulazione aggiornata della norma, l'identificazione del cliente e dell'esecutore avviene "sulla base di documenti, dati o informazioni ottenuti da una **fonte affidabile** e indipendente".

Le suddette modifiche potrebbero far sorgere il dubbio che il venir meno dell'obbligo di riscontrare il **documento di identificazione** riguardi sia le adeguate verifiche a distanza che quelle svolte in presenza del cliente. E in effetti, sotto un profilo di tecnica redazionale, è indubbio che l'eliminazione all'art. 1 dell'inciso relativo agli estremi del documento di identità possa indurre l'interprete a ritenere che la semplificazione abbia carattere generale e, conseguentemente, riguardi anche i casi di adeguata verifica in presenza fisica

del cliente.

Contro tale tesi, tuttavia, depone la lettera del comma 1 lett. a), primo periodo, del successivo art. 19, rimasto immutato, che per l'**adeguata verifica** in presenza impone l'obbligo di acquisire i "dati identificativi forniti dal cliente, previa esibizione di un documento d'identità in corso di validità o altro documento di riconoscimento equipollente ai sensi della normativa vigente, del quale viene acquisita copia in formato cartaceo o elettronico".

Ulteriori precisazioni in tal senso sono contenute nella relazione illustrativa del decreto Semplificazioni dove viene sottolineato come, in attesa di un più ampio e necessario **adeguamento** al diritto Ue della disciplina nazionale, l'obiettivo delle modifiche introdotte sia quello di semplificare e rendere meno oneroso l'adempimento degli obblighi di adeguata verifica dei clienti nel caso di instaurazione di rapporti contrattuali a distanza. Sul punto, la relazione spiega come la semplificazione consenta maggiore snellimento e sicurezza dei procedimenti di acquisizione dei clienti per ottenere strumenti di pagamento digitali, favorendo l'operatività a distanza, divenuta cruciale anche a seguito della recente **emergenza epidemiologica**, con contestuale rafforzamento dei relativi presidi di sicurezza e dei controlli antiriciclaggio.

Verifica dell'identità digitale con livello di sicurezza almeno significativo

In tal senso, si è proceduto ad eliminare la necessità di riscontrare in ogni caso il documento di identità e i suoi estremi, anche quando l'identificazione avvenga a distanza tramite gli strumenti di verifica dell'identità digitale con livello di sicurezza almeno **significativo**, previsti dal regolamento (Ue) n. [910/2014](#) per l'accesso ai servizi che presuppongono l'identificazione sicura del cliente.

Il passaggio dirimente della relazione è quello in cui si specifica che "naturalmente" tale semplificazione riguarda **esclusivamente** i casi di verifica della clientela a distanza, per come questa è già consentita dalla legge, mentre "è rimasta ferma e immutata la previsione dell'articolo 19, comma 1, primo periodo, del decreto legislativo n. 231 del 2007, che impone l'obbligo di riscontrare il documento di identità e i suoi estremi in tutti i casi di verifica in presenza del cliente".

Domande di rimborso dell'IVA assolta nel 2019 in altri Stati Ue entro il 30 settembre

I soggetti passivi stabiliti in Italia possono presentare l'istanza all'Agenzia delle Entrate

/ Mirco GAZZERA

Scade il 30 settembre 2020 il termine entro il quale i **soggetti passivi** stabiliti in Italia possono presentare l'istanza di rimborso per l'IVA assolta nel 2019 in altri Stati membri dell'Ue. Entro la stessa data, i soggetti passivi stabiliti in altri Stati membri o in Paesi extra Ue con i quali esistono accordi di reciprocità possono chiedere il rimborso dell'IVA pagata in Italia.

Ai sensi dell'[art. 3](#) della direttiva 2008/9/Ce, affinché spetti il **rimborso dell'IVA** assolta in un altro Stato membro è necessario che, nel periodo di riferimento, il soggetto passivo:

- non abbia avuto, nello Stato membro di rimborso, la sede della propria attività economica né una stabile organizzazione dalla quale siano "effettuate operazioni commerciali" (oppure, in mancanza di sede e stabile organizzazione, l'indirizzo permanente o la residenza abituale);
- non abbia effettuato operazioni territorialmente rilevanti nello Stato membro di rimborso, salvo che si tratti di prestazioni di trasporto e relativi servizi accessori non imponibili IVA nonché di operazioni soggette ad IVA con il meccanismo del reverse charge.

Il diritto al rimborso dell'IVA non è precluso dalla circostanza che il **soggetto passivo**:

- possieda nello Stato membro di rimborso una stabile organizzazione, qualora tramite la stessa non siano effettivamente realizzate operazioni imponibili (*cfr.* Corte di Giustizia cause riunite [C-318/11](#) e [C-319/11](#));
- abbia nominato un rappresentante fiscale ai fini IVA nel predetto Stato (*cfr.* Corte di Giustizia causa [C-323/12](#)), oppure, si sia ivi identificato ai predetti fini o avrebbe dovuto farlo (*cfr.* causa [C-242/19](#)).

Per poter ottenere il rimborso, inoltre, occorre che il soggetto passivo effettui operazioni le quali conferiscono il diritto alla **detrazione** IVA nello Stato membro ove è stabilito ([art. 6](#), par. 1, della direttiva 2008/9/Ce).

Se sussistono le citate condizioni, i soggetti passivi stabiliti in Italia possono chiedere il rimborso dell'IVA assolta in un altro Stato membro presentando l'istanza all'Agenzia delle Entrate, tramite l'apposito portale elettronico ([art. 38-bis1](#) comma 1 del DPR 633/72). La **domanda** si compone di vari quadri (es. richiedente, rappresentante, conto corrente, attività, ecc.) che possono essere compilati con l'ausilio della guida operativa messa a disposizione dall'Agenzia delle Entrate. È disponibile, fra l'altro, una tabella che riassume i requisiti stabiliti da ciascuno Stato membro in ordine al contenuto della domanda di rimborso (es. l'ammontare minimo). L'Agenzia delle Entrate inoltra l'istanza allo Stato membro di rimborso, salvo nei casi in cui, nel

periodo di riferimento, il richiedente ([art. 38-bis1](#) comma 2 del DPR 633/72):

- non abbia svolto attività di impresa, arte o professione;
- abbia effettuato esclusivamente operazioni esenti o non soggette ad IVA che non conferiscono il diritto alla detrazione;
- si sia avvalso del previgente regime dei contribuenti "minimi" di cui all'[art. 1](#) commi 96-117 della L. 244/2007 (la disposizione dovrebbe ora riguardare i soggetti che adottano il regime forfetario per gli autonomi o il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile);
- si sia avvalso del regime speciale dei produttori agricoli.

L'inoltro non avviene anche se la domanda non supera i controlli previsti dall'allegato B del provv. Agenzia delle Entrate n. [53471/2010](#). L'IVA da rimborsare è determinata in base alla **normativa vigente** nello Stato membro di rimborso ([art. 5](#), par. 2, della direttiva 2008/9/Ce), tenendo conto delle eventuali limitazioni "oggettive" ivi previste.

Rimborso dell'IVA assolta in Italia da soggetti esteri

I **soggetti passivi** stabiliti in altri Stati membri Ue possono chiedere il rimborso dell'IVA detraibile assolta in Italia, alle condizioni previste dall'[art. 38-bis2](#) del DPR 633/72. Nella recente risposta a interpello n. [339/2020](#), l'Agenzia delle Entrate sembra aver superato la posizione, espressa nella FAQ n. 40 del [12 luglio 2010](#), secondo cui i soggetti identificati direttamente ai fini IVA in Italia (o che hanno ivi nominato un rappresentante fiscale) non possono chiedere il rimborso dell'imposta ai sensi della disposizione sopra citata (si veda "[Possibilità per il rimborso IVA «diretto» per i non residenti](#)" del 12 settembre 2020).

In modo speculare a quanto precedentemente descritto, il soggetto passivo Ue presenta l'istanza di rimborso all'Amministrazione finanziaria dello Stato membro ove è stabilito, la quale provvede a inoltrarla all'Agenzia delle Entrate. L'**ufficio competente** a gestire la richiesta è il Centro Operativo di Pescara.

In presenza dei requisiti stabiliti per i soggetti Ue e a condizioni di reciprocità, i soggetti passivi stabiliti in Israele, Norvegia e Svizzera possono chiedere il rimborso dell'IVA assolta in Italia per gli acquisti e le importazioni di beni mobili e gli acquisti di servizi inerenti la loro attività ([art. 38-ter](#) del DPR 633/72). La domanda è predisposta compilando il modello IVA 79 (provv. Agenzia delle Entrate n. [64109/2010](#)).

Superbonus su immobili vincolati in cerca di chiarezza

L'edificio deve essere sottoposto ad almeno uno dei vincoli previsti dal DLgs. 42/2004

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Ai sensi del comma 3 dell'art. 119 del DL 34/2020, il superbonus al 110% sugli interventi di riqualificazione energetica "trainanti" e "trainati" spetta a condizione che gli interventi (oltre a rispettare, ciascuno, i requisiti tecnici di cui al DM "Requisiti" [6 agosto 2020](#)) determinino, anche nel loro complesso, "il **miglioramento** di almeno due **classi energetiche** dell'edificio o delle unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari le quali siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi verso dall'esterno, ovvero, se ciò non sia possibile, il conseguimento della classe energetica più alta, da dimostrare mediante "produzione dell'attestato di prestazione energetica, rilasciato da un tecnico abilitato nella forma della dichiarazione asseverata, "prima e dopo l'intervento".

Nella circ. Agenzia delle Entrate 8 agosto 2020 n. [24](#), l'inciso "ovvero, se **ciò non sia possibile**, il conseguimento della classe energetica più alta" è stato affrontato con riguardo al caso che tutto sommato meno necessitava di chiarimenti, ossia quello dell'immobile già nella penultima classe A3 che può evidentemente salire al massimo di una classe (A4).

Questo inciso è però da considerarsi assai più pregnante e dovrebbe riferirsi ai casi in cui sussistano delle impossibilità oggettive, dal punto di vista edilizio, a effettuare sull'immobile un insieme di interventi che siano idonei a consentire il raggiungimento del significativo miglioramento di ben due classi energetiche.

È il caso ad esempio degli immobili "**vincolati**" ex DLgs. [42/2004](#), o di quelli che non possono essere oggetto degli interventi di riqualificazione energetica "trainanti" perché vietati da regolamenti edilizi, urbanistici e ambientali.

Relativamente a questi immobili (per i quali il comma 2 dell'art. 119 del DL 34/2020 prevede espressamente la possibilità di avvalersi del superbonus anche sugli interventi di riqualificazione energetica "trainati" che non vengono effettuati congiuntamente a quelli "trainanti"), è evidente che i vincoli e le restrizioni edilizie possono rendere in molti casi oggettivamente impossibile raggiungere l'obiettivo di un miglioramento di due classi energetiche.

Ecco che, in questi casi, il comma 3 dell'art. 119 prevede che ci si possa accontentare di aver effettuato il mi-

glioramento di efficienza energetica maggiore che, dati i vincoli e le restrizioni, era oggettivamente possibile far conseguire all'edificio.

Un **miglioramento** di efficienza energetica "**massimo possibile**" che dovrebbe potersi tradurre anche in una mera conferma della classe di efficienza energetica antecedente agli interventi, ma con un avvicinamento alle soglie che determinano il passaggio alla classe superiore.

Sta al tecnico abilitato a rilasciare gli **attestati** di prestazione energetica prima e dopo l'intervento, "nella forma di dichiarazione asseverata", dimostrare che gli interventi, nei casi in questione, pur non avendo determinato il miglioramento di due classi energetiche, hanno determinato il miglioramento "massimo possibile", dati i vincoli e le restrizioni.

Premesso che sul punto sarebbe auspicabile conoscere quanto prima l'orientamento che l'Agenzia delle Entrate riterrà di fare proprio, è appena il caso di sottolineare che qualsiasi diversa interpretazione, produrrebbe come risultato inevitabile la sostanziale **inapplicabilità** del superbonus al 110% alla generalità degli immobili "vincolati" o soggetti a "restrizioni edilizie", quando è del tutto palese che lo spirito della norma è quello di favorire l'applicabilità del superbonus anche con riguardo ad essi.

Nella circ. n. 24/2020 (§ 2.2) è precisato che l'edificio deve essere sottoposto ad **almeno uno** dei vincoli previsti dal DLgs. [42/2004](#).

Ai fini delle imposte sui redditi, ma anche ai fini dell'IMU/ICI, la Cassazione ha riconosciuto l'applicazione del regime agevolato dei fabbricati storici o artistici anche quando il vincolo interessa soltanto una parte dell'edificio (ad esempio, la facciata o il portale d'ingresso); (in tal senso, Cass. n. [4244/2016](#), Cass. n. [12024/2006](#) e Cass. n. [11794/2010](#)).

In considerazione del fatto che la norma contenuta nel comma 2 dell'art. 119 in esame non fa distinzione di sorta con riguardo al fatto che l'interesse derivi dall'intero immobile o da una sua porzione ed unitamente alla precisazione dell'Amministrazione finanziaria, il superbonus dovrebbe spettare anche agli **immobili vincolati** soltanto parzialmente, anche in assenza di interventi "trainanti" ed alle condizioni richieste dalla norma.

I sindacati lavorano al “Manifesto” del nuovo Fisco

ADC, AIDC e UNGDCEC provano a coinvolgere la base sulle proposte di riforma. Coordinamento spaccato dopo la revoca dello sciopero

/ Savino GALLO

Arrivare al tavolo sulla **riforma fiscale** con il Ministro Gualtieri con proposte il più possibile condivise con la base della categoria. Questo l'obiettivo di ADC, AIDC e UNGDCEC, che hanno intenzione di definire il “**Manife-sto**” del nuovo Fisco, in cui verranno affrontati tutti gli ambiti interessati dalla riforma: dalle scadenze al diritto tributario, passando per Codice della crisi d'impresa, finanza pubblica, Terzo settore e diritto del lavoro.

L'idea è quella di buttare giù una serie di proposte all'interno di un gruppo di lavoro composto anche da docenti di diritto tributario, economisti e statistici, per poi sottoporle prima al coordinamento sindacale e poi alla base, non solo attraverso le proprie sezioni locali ma anche con il coinvolgimento degli Ordini.

“Chiederemo ai colleghi – spiega Matteo De Lise, Presidente dell'Unione giovani – se sono interessati a partecipare alla stesura di questo documento. Spesso, per quanto riguarda l'attività sindacale, si pone la questione della rappresentanza. Qualcuno mette in dubbio che le scelte prese siano davvero quelle di cui hanno bisogno i commercialisti. Per questo, vogliamo che dietro questo manifesto ci siano tutti i commercialisti, anche per fare sì che le nostre **proposte** siano **più forti** agli occhi degli esponenti del Governo con cui andremo ad interloquire”.

“Vogliamo fare un adeguato lavoro preparatorio – aggiunge Andrea Ferrari, Presidente dell'AIDC – in vista dell'incontro del 7 ottobre e di tutto il percorso che verrà. Noi che abbiamo apertamente condiviso la **linea del dialogo** crediamo che questo possa essere un momento importante per tutta la categoria. Quelli che si sono sfilati, ma non abbastanza da proseguire lo sciopero, faranno quello che riterranno opportuno”.

Una stoccata, quella del presidente dell'AIDC, alle altre associazioni sindacali che, dopo la revoca dello **sciopero**, hanno voluto sottolineare di non aver condiviso quella scelta e di essersi adeguati solo perché la maggioranza aveva preso una decisione opposta.

Considerate anche le forti reazioni della base, probabil-

mente degli strascichi all'interno del coordinamento sindacale erano inevitabili.

A oggi, si procede un po' in **ordine sparso**, prova ne siano le ultime comunicazioni ufficiali, nessuna delle quali recante in calce la firma di tutte e nove le associazioni. Anche quest'ultima iniziativa nasce da sole tre associazioni, ma si proverà a **ricucire lo strappo**. “Spero che soprattutto l'ANC – questo l'auspicio di Maria Pia Nucera, Presidente dell'ADC – voglia condividere con noi questo percorso, apportando il suo grande contributo di idee”.

Proposte su temi diversi rispetto alla Commissione del CNDCEC

In ogni caso, a prescindere dalla partecipazione di tutte le sigle sindacali di categoria, il gruppo di lavoro che produrrà il Manifesto “non sarà un duplicato della Commissione appena messa in piedi dal CNDCEC. Lasciamo a loro – aggiunge Nucera – i temi di macroeconomia che hanno già individuato. Noi faremo delle proposte che riguardano temi diversi, focalizzandoci su alcune **nicchie** che stiamo già studiando”.

Un lavoro che, evidentemente, non potrà essere concluso entro il 7 ottobre, data del primo incontro con il Ministro Gualtieri. “Ma quello – conclude la Presidente dell'ADC – sarà molto probabilmente un incontro interlocutorio più che operativo. L'obiettivo è arrivarci con delle idee condivise quantomeno tra le nostre associazioni”.

Anche perché, almeno nelle intenzioni dei commercialisti, quella riunione rappresenterà “l'avvio di una nuova stagione che ci porterà finalmente a essere interlocutori privilegiati del Ministero dell'Economia e dell'Agenzia delle Entrate. Una stagione – si legge nella nota stampa diffusa ieri dalle tre associazioni – che condurrà a una **riforma ponderata** ed efficace del nostro sistema fiscale e che sarà concepita, sin dalla genesi, in un clima di dialogo costruttivo”.

Sostitutiva per affrancare i maggiori valori da conferimento, fusione e scissione

Le aliquote del 12, 14 e 16% si applicano secondo la logica progressiva propria degli scaglioni di imposta

/ Enrico ZANETTI

La società conferitaria di un conferimento d'azienda, incorporante o risultante da una fusione e beneficiaria di una scissione può optare per il regime dell'imposta **sostitutiva**, di cui all'[art. 176](#) comma 2-ter del TUIR, per ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori emersi sul piano contabile per effetto dell'operazione straordinaria fiscalmente neutrale.

L'**opzione** può essere esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel corso del quale l'operazione è stata posta in essere oppure, al più tardi, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta successivo. Il **disallineamento** che può essere oggetto di affrancamento è quello che risulta alla data di chiusura del periodo di imposta nella cui dichiarazione viene esercitata l'opzione.

L'opzione implica il versamento di una imposta sostitutiva, sui maggiori valori contabili di cui si intende ottenere il riconoscimento sul piano fiscale, in misura pari al:

- **12%** dei maggiori valori di cui si intende ottenere il riconoscimento fiscale, per la parte di detti maggiori valori fino a 5 milioni di euro;
- **14%** dei maggiori valori di cui si intende ottenere il riconoscimento fiscale, per la parte di detti maggiori valori compresi tra 5 milioni di euro e 10 milioni di euro;
- **16%** dei maggiori valori di cui si intende ottenere il riconoscimento fiscale, per la parte di detti maggiori valori oltre 10 milioni di euro.

Le aliquote che precedono trovano applicazione secondo la logica progressiva propria degli **scaglioni di imposta**.

In altre parole, prendendo ad esempio il caso di maggiori valori da affrancare per complessivi 8 milioni di euro, l'imposta sostitutiva trova applicazione non già sull'intero ammontare con l'aliquota del 14%, bensì con l'aliquota del 12% sui primi 5 milioni di euro e con l'aliquota del 14% soltanto sugli ulteriori 3 milioni di euro. Nel caso in cui, in relazione alla medesima operazione, l'opzione per la sostitutiva sia esercitata in entrambi i periodi, ai fini della determinazione dell'aliquota applicabile nel secondo periodo è necessario considerare anche i valori affrancati nell'esercizio **precedente** ([art. 1](#) comma 5 del DM 25 luglio 2008).

Ai fini della determinazione dell'aliquota applicabile, la circ. Agenzia delle Entrate n. [57/2008](#) (§ 3.3.5) ha chiarito che "rileva l'**ammontare complessivo** dei maggiori valori, anche relativi a più operazioni di conferimento, che l'impresa conferitaria intende affrancare nel periodo d'imposta". In altri termini, ove uno stesso soggetto

sia il beneficiario di più operazioni di riagggregazione aziendale, ai fini dell'aliquota applicabile occorre considerare la totalità dei maggiori valori che si intendono affrancare nel medesimo periodo d'imposta.

Assonime si era espressa, nella circ. n. 51/2008 (§ 3.2.9) in senso contrario, affermando che l'imposta sostitutiva avrebbe dovuto riferirsi all'affrancamento dei disallineamenti relativi a ciascuna operazione.

Come detto, se, in relazione alla stessa operazione, l'opzione per la sostitutiva è esercitata in entrambi i periodi, per determinare l'aliquota applicabile nel secondo periodo è necessario considerare anche i valori affrancati nell'esercizio precedente. Al riguardo, l'Agenzia (circ. n. 57/2008, § 3.3.5) ha precisato che, sulla base di tale disposizione, "assumono rilevanza anche le differenze di valore assoggettate complessivamente a imposta sostitutiva nel **primo periodo**".

L'ultimo periodo del comma 47 dell'[art. 1](#) della L. 244/2007 stabilisce che l'imposta sostitutiva di cui al comma 2-ter dell'[art. 176](#) del TUIR deve essere versata in **tre rate annuali** (con scadenza coincidente a quella del versamento del saldo delle imposte sui redditi e dell'IRAP): **30%** dell'importo complessivamente dovuto, in occasione della prima rata; **40%** dell'importo complessivamente dovuto, in occasione della seconda rata; **30%** dell'importo complessivamente dovuto, in occasione della terza rata.

Sugli importi versati con le rate successive alla prima, risultano dovuti gli interessi nella misura del **2,5%** (il punto 16 della Relazione illustrativa al DM [25 luglio 2008](#) precisa che la misura degli interessi è individuata dalla L. [244/2007](#) in modo autonomo e non attraverso il rinvio formale alla misura del saggio legale).

L'[art. 1](#) comma 4 del DM 25 luglio 2008 stabilisce che l'opzione per il riconoscimento fiscale dei maggiori valori contabili "si considera perfezionata con il versamento della **prima delle tre rate** dell'imposta dovuta". Ne consegue che le eventuali omissioni di versamento delle rate successive alla prima non inficiano la validità dell'opzione (e il conseguente riconoscimento fiscale dei maggiori valori contabili), fermo restando il diritto dell'Erario di riscuotere con le ordinarie procedure le relative somme non versate, comminando le relative sanzioni.

Viceversa, l'eventuale versamento della rata in misura **insufficiente** rispetto all'importo dovuto (versamento non omesso, ma carente) impedisce il perfezionamento dell'opzione al pari dell'ipotesi del mancato versamento (circ. Agenzia delle Entrate n. 57/2008, § 3.3.4).

STP con crediti privilegiati e fuori dal fallimento

CNDCEC e FNC analizzano la disciplina civile, fiscale e previdenziale delle società tra professionisti

/ Maurizio MEOLI

Nell'ambito delle società tra professionisti (STP) il riconoscimento del **privilegio generale** ex [art. 2751-bis](#) n. 2 c.c. non dovrebbe essere negato quando si provi che il credito per la prestazione professionale sia sostanzialmente correlato all'attività professionale svolta in via esclusiva dal professionista socio.

Per scongiurare l'eventualità che la STP venga attratta nell'ambito applicativo dello statuto dell'imprenditore commerciale, con conseguente **rischio di fallimento**, inoltre, occorre evitare che l'attività professionale costituisca elemento di un'attività organizzata da altri secondo logiche di impresa o che si svolgano attività economiche di natura imprenditoriale accanto a quella professionale.

Sono queste talune delle precisazioni fornite da CNDCEC e FNC nel documento ["La disciplina delle società tra professionisti. Aspetti civilistici, fiscali e previdenziali"](#), reso pubblico ieri e teso ad analizzare un modello societario che ha progressivamente confermato tutte le contraddizioni evidenziate fin dalla sua emanazione, avvenuta con la L. [183/2011](#) (legge di bilancio 2012).

Quanto al primo profilo rilevato in premessa, si ricorda come, ad un orientamento giurisprudenziale che riconosce il privilegio ex [art. 2751-bis](#) n. 2 c.c. solo al professionista persona fisica (e non all'associazione professionale), in quanto personalmente impegnato nell'esecuzione della prestazione professionale di cui resta responsabile a pieno titolo, la Cassazione n. [20890/2019](#) abbia risposto che "il privilegio generale sui beni mobili del debitore, previsto dall'[art. 2751-bis](#) c.c. per le retribuzioni dei professionisti, trova applicazione anche nel caso in cui il creditore sia inserito in un'**associazione professionale**, costituita con altri professionisti per dividere le spese e gestire congiuntamente i proventi della propria attività, a condizione però che il rapporto di prestazione d'opera si instauri tra il singolo professionista ed il cliente, soltanto in tal caso potendosi ritenere che il credito abbia per oggetto prevalente la remunerazione di un'attività lavorativa, ancorché comprensiva delle spese organizzative essenziali al suo autonomo svolgimento".

A fronte di ciò si evidenzia come, con riferimento ai soci di STP, diversamente dalle associazioni professionali, non dovrebbe essere necessaria la ricerca, o la prova rigorosa, della **personalità della prestazione** resa, dal momento che tutto l'impianto normativo su cui si basa la disciplina enfatizza il rapporto personalistico con il cliente in modo più accentuato di quanto accade nelle associazioni professionali. Ad ogni modo, in un'ottica *de jure condendo*, si propone una modifica della L. [183/2011](#) tesa a riconoscere espressamente ai

soci della STP (così come ai professionisti associati di un'associazione professionale) il privilegio per i crediti professionali ex [art. 2751-bis](#) n. 2 c.c.

Quanto al secondo profilo, si ricorda come la L. 183/2011 non contenga alcuna previsione sulla crisi della STP, né escluda espressamente la STP dal **fallimento**.

Peraltro, facendo leva sulle clausole dell'atto costitutivo relative all'esclusività dell'oggetto sociale, che non può ricomprendere attività economiche di natura imprenditoriale (*cfr.* [l'art. 2249](#) comma 2 c.c.), si tende ad escludere, in via interpretativa, la soggezione della STP alla legge fallimentare (RD [267/1942](#)). A tale conclusione è pervenuto anche l'unico **precedente** giurisprudenziale reso sull'argomento (Trib. Forlì [25 maggio 2017](#)).

La decisione del Tribunale di Forlì, afferma il documento di CNDCEC e FNC, dal momento che rimarca la ontologica diversità tra attività professionale, anche svolta per il tramite dell'organizzazione societaria, e attività di impresa commerciale, sembrerebbe confermare quella ricostruzione della problematica che, alla luce della vigente normativa, reputa la STP assoggettabile agli istituti di composizione della **crisi da sovraindebitamento** e di liquidazione del patrimonio di cui alla L. [3/2012](#).

Tale soluzione dovrebbe trovare conferma, pur in assenza di espresse (ed opportune) indicazioni normative, anche in esito all'entrata in vigore del Codice della crisi (DLgs. [14/2019](#)). In particolare, essendo la liquidazione giudiziale riservata agli imprenditori commerciali, che non siano imprese minori, e che si trovino in stato di insolvenza, in forza delle considerazioni effettuate con riferimento alla natura non imprenditoriale dell'attività della società, le STP anche in futuro dovrebbero aver accesso alle procedure di composizione della crisi da sovraindebitamento o, previo deposito della relativa domanda, alla **liquidazione controllata**.

Tuttavia, dal momento che la L. [183/2011](#) consente alla STP l'apertura al capitale e all'investimento da parte di soci non professionisti, per scongiurare il rischio che venga attratta nell'ambito applicativo dello statuto dell'imprenditore commerciale, occorre evitare che l'attività professionale costituisca elemento di un'**attività organizzata** da altri secondo logiche di impresa – stante il disposto dell'[art. 2238](#) c.c. – o che si svolgano attività economiche di natura imprenditoriale accanto a quella professionale.

In tale prospettiva, quindi, oltre alla limitazione dell'oggetto sociale all'esercizio dell'attività professionale per cui la STP è stata costituita, si suggerisce, seppure non in via risolutiva, di riservare la gestione della STP ai **soci professionisti**.

Obbligo di comunicare la modifica della modalità di pagamento dei premi INAIL

L'Istituto ha fornito i numeri di riferimento da indicare nel modello F24 alla ripresa dei versamenti con nuove avvertenze per i datori di lavoro

/ Fabrizio VAZIO

La circolare INAIL n. [35/2020](#), riguardante le disposizioni del DL 14 agosto 2020 n. [104](#) (c.d. decreto "Agosto") in materia di ulteriore rateizzazione dei versamenti dei premi per l'assicurazione obbligatoria sospesi e di proroga della riscossione coattiva, ha interessato molto gli operatori, in quanto ha fornito indicazioni circa le modalità di versamento dei **premi sospesi** come modificate dal decreto legge citato.

In particolare, molta attenzione ha suscitato l'indicazione dei numeri di riferimento da indicare nel **modello F24** per le ulteriori rateizzazioni previste dalla normativa in esame.

L'Istituto ha peraltro precisato che l'eventuale indicazione nei modelli F24 dei numeri di riferimento precedentemente comunicati con la circolare n. [23/2020](#) non ha effetti rispetto al corretto adempimento degli obblighi di pagamento da parte delle imprese e degli altri soggetti assicuranti, poiché sarà l'INAIL con operazione centralizzata ad **abbinare** i pagamenti alle singole posizioni territoriali.

Le sedi INAIL effettueranno in ogni caso un **controllo** circa la compatibilità tra il codice indicato (sia esso quello precedente o quello riportato all'interno della circolare n. 35/2020) e la tipologia di azienda interessata, poiché i numeri di riferimento sono correlati ai **codici di sospensione** che individuano, per ogni posizione assicurativa territoriale, sia il titolo giuridico della sospensione (cioè la norma che dispone la sospensione stessa), sia le diverse modalità di recupero delle somme sospese, previste dalle disposizioni di riferimento. Ad esempio, ove si indichi il codice 999230 la posizione assicurativa sarà riferita a una federazione sportiva nazionale, a un ente di promozione sportiva o ad associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche.

Alla circolare in commento è poi allegato un vademecum che riassume i codici di riferimento, le sospensioni e la tempistica per la ripresa, ancor più necessario

stante la pluralità di soggetti interessati e la diversità delle disposizioni.

La circolare precisa, altresì, che vale sempre il principio indicato nella citata circolare n. 23/2020, ove si legge che "gli interessati dovranno **comunicare** all'INAIL con l'apposito servizio on line (nel frattempo divenuto operativo, *ndr*) di aver effettuato la sospensione dei versamenti, specificando la disposizione che hanno applicato e dichiarando altresì di essere in possesso delle condizioni previste dalla medesima disposizione per usufruire del beneficio, fermo restando i controlli successivi sull'effettiva sussistenza dei requisiti".

Il servizio on line dovrebbe essere aggiornato entro il mese di settembre

Il servizio on line è attualmente in corso di **aggiornamento** per recepire le nuove modifiche normative e consentirà anche a coloro che hanno già presentato la comunicazione di sospensione di modificare la modalità di pagamento precedentemente prescelta.

Allo stato, l'Istituto precisa che tale servizio dovrebbe essere aggiornato con le nuove disposizioni di cui al DL 14 agosto 2020 n. 104 entro il corrente **mese di settembre**.

Importanti sono anche le precisazioni relative alla **riscossione coattiva** che riprendono peraltro le indicazioni già fornite dalla Agenzia delle Entrate: in particolare, l'INAIL ricorda che sono sospesi i termini dei versamenti, scadenti nel periodo dall'8 marzo al 15 ottobre 2020, derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione e che tali versamenti devono essere effettuati in un'**unica soluzione** entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione, cioè entro il 30 novembre 2020. Sono inoltre sospese fino al **15 ottobre 2020** le attività di notifica di nuove cartelle e degli altri atti di riscossione.

Possibile annullare l'istanza di rateizzazione dei contributi INPS sospesi già protocollata

Con un [comunicato](#) pubblicato nella giornata di ieri, l'INPS ha reso noto che l'applicazione finalizzata alla rateizzazione dei contributi sospesi per l'emergenza sanitaria da COVID-19 è stata aggiornata con la funzione di **annullamento istanza** già protocollata.

Operativamente, l'interessato può effettuare la **cancellazione** di un'istanza compilata con dati errati secondo le modalità operative indicate nel manuale, disponibile all'interno del servizio on line "Rateazione Contributi sospesi emergenza epidemiologica COVID-19".

Come già indicato dall'Istituto, la domanda di rateizzazione dei contributi sospesi deve essere trasmessa esclusivamente **in via telematica**, tramite il suddetto servizio on line. Nella

domanda deve essere selezionata la disposizione che riconosce il diritto alla sospensione e devono essere compilati i campi relativi ai codici di sospensione di appartenenza, il periodo o i periodi interessati, il totale da rateizzare e il numero delle rate che si intende versare.

Si ricorda, infine, che l'INPS ha dettato le **istruzioni operative** per la ripresa dei versamenti sospesi con il messaggio [2871/2020](#) (si veda "[Le aziende con dipendenti devono versare i contributi sospesi con F24](#)" del 21 luglio 2020) e, in seguito alle novità apportate con l'[art. 97](#) del DL 104/2020 (DL "Agosto"), col messaggio [3274/2020](#) (si veda "[Entro il 16 settembre il versamento dei contributi INPS sospesi](#)" dell'11 settembre).

Da ottobre scatta l'obbligo di utilizzo dell'e-DAS per benzina e gasolio

A decorrere dal 1° ottobre 2020, ogni **singola movimentazione** nel territorio dello Stato di benzina e gasolio usato come carburante assoggettati ad accisa dovrà essere effettuata esclusivamente con la scorta dell'e-DAS (versione elettronica del documento di accompagnamento semplificato).

Nella circolare dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli n. [34/2020](#) è stato precisato che lo spediteore potrà essere autorizzato, per un periodo non superiore a 60 giorni, a emettere il documento su **formato cartaceo**, qualora siano riscontrate problematiche tecniche nella funzionalità del sistema elettronico del predetto soggetto.

Si ricorda che l'[art. 11](#) del DL 124/2019 ha previsto l'obbligo di utilizzo del **sistema informatizzato** per l'emissione e la compilazione del DAS limitatamente alla movimentazione, nel

territorio dello Stato, della benzina e del gasolio usato come carburante assoggettati ad accisa.

L'introduzione dell'obbligo è stata differita al 30 settembre 2020 dall'[art. 130](#) comma 1 lett. d) del DL 34/2020.

Entro la predetta data, dunque, ciascun esercente che estrae i citati prodotti assoggettati all'aliquota di accisa normale di cui all'Allegato I al DLgs. [504/95](#) (TUA) dovrà aver adeguato i propri **sistemi elettronici** e aver effettuato la comunicazione prevista dall'[art. 18](#) comma 1 della determinazione dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli n. 138764/2020.

Agli esercenti che ometteranno di adeguare i sistemi elettronici e di presentare la comunicazione sarà **vietato** utilizzare DAS cartacei in giacenza, per le spedizioni della benzina e del gasolio usato come carburante ad aliquota normale.