

Sabato 5 settembre 2020

IL CASO DEL GIORNO

Estinzione dell'obbligazione diversa dal pagamento con effetti IVA

/ Emanuele GRECO

L'art. 6 comma 3 del DPR 633/72 stabilisce che le prestazioni di servizi, soggette ad IVA, si considerano effettuate all'atto del **pagamento del corrispettivo**.

La giurisprudenza di legittimità ha ritenuto verificato il momento di effettuazione, ai fini IVA, per le prestazioni di servizi anche al ricorrere di forme di estinzione dell'obbligazione di natura soddisfattiva diverse dal pagamento, con conseguente obbligo di emissione della fattura una volta verificatasi l'estinzione del credito.

Oltre all'adempimento (nella più parte dei casi realizzato mediante pagamento del corrispettivo), le altre **forme soddisfatti** di estinzione delle obbligazioni sono rappresentate dalla compensazione, dalla confusione e dalla prestazione in luogo dell'adempimento.

In riferimento al caso di una prestazione adempiuta mediante l'istituto della **compensazione**, avente effetti estintivi dell'obbligazione [...]

PAGINA 2

FISCO

Riporto a nuovo del credito da omessa dichiarazione solo per l'IVA

La Cassazione lo nega invece per le imposte sui redditi, con motivazione discutibile

/ Alfio CISSELLO

Sembrava consolidato il principio secondo cui il contribuente può sia **compensare sia riportare a nuovo** il credito d'imposta derivante da una dichiarazione omessa, tanto per l'IVA quanto per le imposte sui redditi.

In effetti, se il credito esiste ed è documentato, l'omissione dichiarativa può essere **sanzionata** come tale, ma non compromette di sicuro l'esistenza del credito.

Affermare che il credito non viene perso in quanto permane il diritto al rimborso rasenta l'assurdo: da un lato, il contribuente paga la cartella di pagamento che scaturisce dal riporto a nuovo del credito; non appena ha pagato, chiede il rimborso di quelle stesse somme in quanto comunque il credito non è perso.

Ma non è finita qui, perché se all'istanza di rimborso seguisse la **relativa erogazione**, il contribuente tutto sommato potrebbe "gioire". La controparte opporrà, o nel diniego espresso oppure in giudizio nel pro-

cesso contro il silenzio-rifiuto, la tardività della domanda di rimborso, in quanto a suo dire i relativi termini sarebbero spirati, decorrendo dagli originari pagamenti indebiti ad esempio del saldo, e non dal pagamento della cartella.

E si aprono, di conseguenza, le vie di un ulteriore contenzioso.

Questa è la ragione per cui le Sezioni Unite (8 settembre 2016 n. 17757), in tema di IVA, avevano affermato senza mezzi termini che è ammesso il riporto a nuovo, essendo **irrilevante l'omissione** dichiarativa.

Lo stesso deve dirsi per le imposte sui redditi e per l'IRAP (Cass. 9 ottobre 2019 n. 25288, Cass. 12 maggio 2017 n. 11828).

Ieri, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 18393, ha confermato quanto esposto per l'IVA ma non per le dirette, in base sostanzialmente a due argomentazioni.

In primo luogo, per le dirette non sussiste l'esigenza di **preservare la neutralità** dell'imposta ([...])

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Entro il 7 settembre comunicazione delle spese per il bonus sanificazione

Confermata l'esclusione dagli appalti per irregolarità non definitive

L'Agenzia conferma che il fabbricato da demolire non è area edificabile

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

IMPRESA

Il decreto Semplificazioni passa l'esame del Senato e approda alla Camera

/ REDAZIONE

Con 157 voti favorevoli, 82 contrari e una astensione, il Senato ha approvato ieri l'emendamento interamente sostitutivo del Ddl. di conversione del DL [...]

PAGINA 5

Estinzione dell'obbligazione diversa dal pagamento con effetti IVA

La Cassazione ha affermato l'obbligo di fatturazione in caso di forme soddisfattive di estinzione

/ Emanuele GRECO

L'art. 6 comma 3 del DPR 633/72 stabilisce che le prestazioni di servizi, soggette ad IVA, si considerano effettuate all'atto del **pagamento del corrispettivo**.

La giurisprudenza di legittimità ha ritenuto verificato il momento di effettuazione, ai fini IVA, per le prestazioni di servizi anche al ricorrere di forme di estinzione dell'obbligazione di natura soddisfattiva diverse dal pagamento, con conseguente obbligo di emissione della fattura una volta verificatasi l'estinzione del credito. Oltre all'adempimento (nella più parte dei casi realizzato mediante pagamento del corrispettivo), le altre **forme soddisfattive** di estinzione delle obbligazioni sono rappresentate dalla compensazione, dalla confusione e dalla prestazione in luogo dell'adempimento.

In riferimento al caso di una prestazione adempiuta mediante l'istituto della **compensazione**, avente effetti estintivi dell'obbligazione a norma dell'[art. 1241](#) c.c., si è pronunciata la Cassazione del 13 marzo 2009 n. [6120](#). Nella fattispecie, l'importo dovuto per una prestazione nell'ambito di un appalto di servizi (per la realizzazione di lavori edilizi su un immobile) veniva compensato con il residuo di prezzo dovuto dal committente per l'acquisto di un ramo d'azienda.

La Cassazione precisa che, se i rapporti tra le parti sono stati definiti mediante compensazione, il momento impositivo si verifica alla data in cui, per effetto dell'accordo raggiunto dalle parti, avviene l'**estinzione del credito**.

Verificatosi il momento di effettuazione, in virtù della normativa attualmente vigente, la [fattura](#) deve essere emessa entro il dodicesimo giorno successivo ([art. 21](#) comma 4 del DPR 633/72).

In un'ulteriore pronuncia, la Cassazione del 30 giugno 2010 n. [15441](#) ha confermato l'insorgenza del momento impositivo ([art. 6](#) comma 3 del DPR 633/72) e il conseguente obbligo di fatturazione ([art. 21](#) del DPR 633/72) in presenza di forme di rapporti dare/avere definiti mediante compensazione.

Sul piano probatorio, la Corte ritiene necessario **dimostrare** la contemporanea **esistenza dei crediti** reciproci. Nello specifico, affinché la compensazione legale determini il citato effetto estintivo, ciò che rileva è l'omogeneità delle obbligazioni, la liquidità e l'esigibilità dei crediti e l'esistenza per ciascun credito di un ti-

tolo diverso, prescindendosi da eventuali accordi intervenuti tra le parti.

Parimenti, la giurisprudenza penale (Cass. 4 febbraio 2020 n. [4693](#)) ha confermato il principio tale per cui, dovendo essere emessa la fattura qualora l'obbligazione si sia estinta mediante un accordo relativo ad una compensazione, anche l'imposta emergente da tale operazione (in quanto IVA esigibile) è da considerare ai fini del **superamento** della soglia di punibilità per la fattispecie di omessa dichiarazione.

Nel diverso caso in cui l'obbligazione si estingue per effetto di una prestazione eseguita in luogo dell'adempimento ([art. 1197](#) c.c.), si realizza un'**operazione permutativa**, con insorgenza di obblighi IVA come disciplinato ai sensi dell'[art. 11](#) del DPR 633/72 (cfr. Cass. 11 agosto 2020 n. [16902](#)).

In questo senso sembra essersi espressa la ris. Agenzia delle Entrate n. [349/2008](#), ove la cessione a titolo traslativo della proprietà di un immobile viene effettuata al fine di estinguere una precedente obbligazione, configurando un rapporto di natura sinallagmatica e, dunque, assumendo rilevanza agli effetti dell'IVA.

Esito differente nel caso di estinzione per prescrizione

Le obbligazioni si estinguono, altresì, per **prescrizione** ([art. 2934](#) c.c.) o a seguito di remissione del debito ([art. 1236](#) c.c.).

Per tali fattispecie, trattandosi di modalità di estinzione dell'obbligazione diverse dall'**adempimento**, non configuranti tuttavia forme di estinzione di natura soddisfattiva (Cass. 9 giugno 2014 n. [12913](#)), è possibile sostenere che non vi sia l'insorgenza del momento di effettuazione ai fini IVA (all'atto dell'intervenuta prescrizione ovvero all'atto della rimessione del debito alla controparte) e del conseguente obbligo di emissione della fattura.

Sebbene il fatto generatore dell'imposta (la cessione di beni o la prestazione di servizi) possa essersi già verificato, è solamente con il "pagamento del corrispettivo" (ossia, nel caso di specie, con l'estinzione dell'obbligazione) che il tributo diviene **esigibile**, secondo gli insegnamenti impartiti dalla Cassazione a Sezioni Unite 21 aprile 2016 n. [8059](#).

Riporto a nuovo del credito da omessa dichiarazione solo per l'IVA

La Cassazione lo nega invece per le imposte sui redditi, con motivazione discutibile

/ Alfio CISSELLO

Sembrava consolidato il principio secondo cui il contribuente può sia **compensare sia riportare a nuovo** il credito d'imposta derivante da una dichiarazione omessa, tanto per l'IVA quanto per le imposte sui redditi.

In effetti, se il credito esiste ed è documentato, l'omissione dichiarativa può essere **sanzionata** come tale, ma non compromette di sicuro l'esistenza del credito.

Affermare che il credito non viene perso in quanto permane il diritto al rimborso rasenta l'assurdo: da un lato, il contribuente paga la cartella di pagamento che scaturisce dal riporto a nuovo del credito; non appena ha pagato, chiede il rimborso di quelle stesse somme in quanto comunque il credito non è perso.

Ma non è finita qui, perché se all'istanza di rimborso seguisse la **relativa erogazione**, il contribuente tutto sommato potrebbe "gioire". La controparte opporrà, o nel diniego espresso oppure in giudizio nel processo contro il silenzio-rifiuto, la tardività della domanda di rimborso, in quanto a suo dire i relativi termini sarebbero spirati, decorrendo dagli originari pagamenti indebiti ad esempio del saldo, e non dal pagamento della cartella.

E si aprono, di conseguenza, le vie di un ulteriore contenzioso.

Questa è la ragione per cui le Sezioni Unite (8 settembre 2016 n. [17757](#)), in tema di IVA, avevano affermato senza mezzi termini che è ammesso il riporto a nuovo, essendo **irrilevante l'omissione** dichiarativa.

Lo stesso deve dirsi per le imposte sui redditi e per l'IRAP (Cass. 9 ottobre 2019 n. [25288](#), Cass. 12 maggio 2017 n. [11828](#)).

Ieri, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. [18393](#), ha confermato quanto esposto per l'IVA ma non per le dirette, in base sostanzialmente a due argomentazioni.

In primo luogo, per le dirette non sussiste l'esigenza di **preservare la neutralità** dell'imposta (principio comunitario), e su ciò non si può che concordare.

Poi, per le dirette non sarebbe agevole, a differenza di quanto può dirsi per l'IVA, dimostrare l'esistenza contabile del credito. Ciò "richiederebbe un'indagine estesa a tutta la pluralità di elementi eterogenei che, fondendosi tra loro, possono (o no) causare una tale eccedenza: da un lato, a tutti gli elementi dai quali dipende la determinazione dell'imposta dovuta, mai liquidata dal contribuente (come può invece accadere, ed è richiesto, per l'IVA, almeno in sede periodica); dall'altro, agli elementi (crediti d'imposta, ritenute alla fonte a ti-

tolo di acconto, versamenti in acconto) da questa scomputabili ([artt. 80](#), comma 1, e 22, comma 2, del DPR 22 dicembre 1986, n. 917); la latitudine di tale indagine – soprattutto, di quella relativa agli elementi dai quali dipende la determinazione dell'imposta dovuta – in quanto potenzialmente estesa alla ricostruzione dell'intero rapporto tributario d'imposizione diretta, orienta anch'essa nel senso di una soluzione, quale quella della necessità della domanda di rimborso del contribuente, che richieda il previo svolgimento della funzione amministrativa **procedimentalizzata** (del cui esercizio la stessa domanda costituisce l'atto di impulso)".

Il virgolettato davvero non coglie nel segno.

Il credito da dichiarazione deriva, sostanzialmente, o da acconti pagati in misura superiore al saldo o da ritenute subite in eccesso, e la sua esistenza contabile è addirittura più facile da dimostrare rispetto all'IVA, in cui ci sono fatture e registri: basta produrre i modelli F24 e le **certificazioni del sostituto** d'imposta.

Se, poi il credito, a monte, deriva dalla dichiarazione di costi non inerenti, o, estremizzando, inesistenti, o dalla mancata dichiarazione di ricavi, si tratta di questioni che postulano un accertamento dell'Ufficio e non una liquidazione automatica men che meno una istanza di rimborso. Tanto in caso di dichiarazione omessa quanto in caso di dichiarazione presentata.

Inoltre, se così fosse sarebbe lo stesso per l'IVA, dunque viene a cadere **la diversità tra imposte** paventata dalla Corte.

Economia processuale fortemente compromessa

Se il contribuente indica in dichiarazione costi non inerenti, li deduce ai fini delle dirette e detrae l'IVA, diminuisce il carico fiscale per le prime con effetto a cascata sui saldi da versare, e genera una posizione creditoria per la seconda.

In entrambi i casi occorrerebbe una **visione di insieme** di tutte le poste della dichiarazione.

Rimane comunque fermo il diritto al rimborso, ma questo, come anticipato, oltre a non essere appagante crea una situazione grottesca.

Peraltro, la possibilità di riconoscere il credito imposte sui redditi riportato a nuovo dopo una dichiarazione omessa è stata riconosciuta addirittura dalle Entrate, nell'ambito degli **istituti deflativi** del contenzioso (circ. Agenzia Entrate 6 agosto 2012 n. [34](#)).

Entro il 7 settembre comunicazione delle spese per il bonus sanificazione

Vanno indicate anche le spese previste fino al 31 dicembre 2020

/ Pamela ALBERTI

Scade lunedì **7 settembre** il termine per presentare la comunicazione delle spese ammissibili al credito d'imposta per la sanificazione degli ambienti di lavoro e l'acquisto di dispositivi di protezione di cui all'[art. 125](#) del DL 34/2020.

In estrema sintesi, il credito d'imposta è pari al **60%** delle spese ammissibili sostenute dal 1° gennaio al 31 dicembre 2020 e la norma dispone che tale credito d'imposta non può superare la misura di 60.000 euro per ciascun beneficiario, nel limite complessivo di 200 milioni di euro per l'anno 2020. Con la circolare delle Entrate n. [20/2020](#) sono stati forniti i primi chiarimenti sull'agevolazione, integrati poi con la circolare n. [25/2020](#) (si vedano "[Bonus sanificazione e adeguamento ambienti di lavoro con regole precise](#)" dell'11 luglio e "[Pulizia ordinaria dell'impianto di condizionamento fuori dal credito sanificazione](#)" del 21 agosto).

Al fine di accedere all'agevolazione occorre presentare apposita **comunicazione** delle spese ammissibili dallo scorso 20 luglio ed entro il 7 settembre 2020, secondo quanto previsto dal provv. Agenzia delle Entrate n. [259854/2020](#). In tale periodo è inoltre possibile inviare una nuova comunicazione sostitutiva di quella precedentemente trasmessa o la rinuncia integrale al credito d'imposta precedentemente comunicato.

La comunicazione, redatta sulla base del modello approvato, va inviata, direttamente dal contribuente o tramite un intermediario abilitato, esclusivamente con modalità **telematiche**, mediante i canali dell'Agenzia delle Entrate o tramite il servizio web disponibile nell'area riservata del sito dell'Agenzia delle Entrate.

A seguito della presentazione della comunicazione è rilasciata una ricevuta che ne attesta la presa in carico, ovvero lo scarto, con l'indicazione delle relative motivazioni. La ricevuta viene messa a disposizione del soggetto che ha trasmesso la comunicazione, nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

Nel modello di comunicazione devono essere indicate le **spese** per la sanificazione e l'acquisto di DPI sostenute dal 1° gennaio 2020 fino al mese precedente la data di sottoscrizione della comunicazione, nonché separatamente quelle che si prevede di sostenere successivamente e fino al 31 dicembre 2020.

Il credito d'imposta "**teorico**", da indicare nel modello di comunicazione, è pari al 60% delle spese complessivamente comunicate, con un limite massimo per il credito d'imposta (non sulle spese agevolabili, come chiarito dalla circ. n. 20/2020, § 2.3) di 60.000 euro.

Al fine di garantire il rispetto del suddetto limite complessivo di spesa pari a 200 milioni di euro, dopo aver

ricevuto le comunicazioni delle spese ammissibili con l'indicazione del credito teorico, l'Agenzia delle Entrate determinerà la quota **percentuale** dei crediti effettivamente fruibili, in rapporto alle risorse disponibili.

Tale percentuale è ottenuta rapportando il limite complessivo di spesa all'ammontare complessivo dei crediti d'imposta richiesti. Nel caso in cui l'ammontare complessivo del credito d'imposta richiesto risulti inferiore al limite di spesa, la percentuale sarà pari al 100%.

L'ammontare massimo del credito d'imposta effettivamente fruibile è quindi pari al credito d'imposta richiesto moltiplicato per la percentuale che sarà resa nota con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate da emanare entro il **11 settembre 2020** (provv. Agenzia delle Entrate n. 259854/2020, § 5.4).

Utilizzo in F24 dopo il provvedimento

Il credito d'imposta potrà quindi essere utilizzato, in relazione alle spese effettivamente sostenute, in compensazione nel modello **F24** ai sensi dell'[art. 17](#) del DLgs. 241/97 (si attende il relativo codice tributo) a decorrere dal giorno lavorativo successivo alla pubblicazione del provvedimento che definisce l'ammontare massimo del credito fruibile (quindi teoricamente dal 12 settembre).

Il credito può essere utilizzato anche nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento delle spese.

In alternativa all'utilizzo diretto, entro il 31 dicembre 2021 il credito può essere ceduto, anche parzialmente, ad altri soggetti, compresi istituti di credito o altri intermediari finanziari ([art. 122](#) del DL 34/2020 e provv. Agenzia delle Entrate n. 259854/2020). La comunicazione della **cessione** del credito d'imposta per la sanificazione può avvenire, esclusivamente a cura del soggetto cedente con le funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito dell'Agenzia delle Entrate, a decorrere dal giorno lavorativo successivo alla pubblicazione del provvedimento che definisce l'ammontare massimo del credito d'imposta fruibile.

Secondo un orientamento **prudenziale**, si potrebbe attendere il 1° gennaio 2021 sia per l'utilizzo nel modello F24 sia per la cessione, posto che il credito utilizzato calcolato sulle spese previste potrebbe eccedere il credito effettivo risultante dalle spese effettivamente sostenute (si veda "[Bonus sanificazione e adeguamento con tempistiche diverse](#)" del 16 luglio).

Il decreto Semplificazioni passa l'esame del Senato e approda alla Camera

Approvate modifiche alle misure tese a favorire gli aumenti di capitale e sul domicilio digitale delle imprese

/ REDAZIONE

Con 157 voti favorevoli, 82 contrari e una astensione, il Senato ha approvato ieri l'emendamento interamente sostitutivo del Ddl. di conversione del DL [76/2020](#), (decreto "Semplificazioni") sul quale, nella stessa seduta, il Governo aveva posto la questione di **fiducia**. Il testo passa ora alla Camera: per la conversione definitiva c'è tempo fino al 14 settembre.

Visti i tempi ristretti, la formulazione del Ddl. approvata in Senato potrebbe essere quella definitiva. Il provvedimento reca semplificazioni in materia di contratti pubblici ed edilizia (procedure per incentivare gli investimenti pubblici in relazione all'aggiudicazione degli appalti sotto soglia e altre misure per la ricostruzione nelle aree colpite da eventi sismici), semplificazioni procedurali (disposizioni in materia di **controllo erariale**, enti locali e stato d'emergenza), misure di semplificazione per il sostegno e la diffusione dell'amministrazione digitale (disposizioni sulla cittadinanza digitale, lo sviluppo dei sistemi informatici della Pubblica Amministrazione, l'innovazione e la strategia di gestione del patrimonio informativo pubblico), semplificazioni in materia di attività di impresa, ambiente e green economy.

Per quanto riguarda le modifiche al DL 76/2020 rispetto al testo attualmente in vigore, novità sono previste con riguardo alle misure tese a favorire gli aumenti di capitale (art. 44).

L'agevolazione relativa ai **quorum richiesti** (quorum costitutivo pari ad almeno la metà del capitale sociale e quorum deliberativo pari alla maggioranza del capitale rappresentato in assemblea), infatti, sia per le deliberazioni di aumento che per quelle tese all'introduzione nello statuto della delega agli amministratori ad aumentare il capitale *ex art. 2443 c.c.*, non "scadrà" più il 30 aprile 2021 ma il 30 giugno 2021 e viene estesa anche agli aumenti di capitale nelle srl.

Sempre fino alla suddetta data (30 giugno 2021), le spa con azioni quotate in **mercati regolamentati** o negoziate in sistemi multilaterali di negoziazione possono deliberare aumenti del capitale sociale con nuovi conferimenti, con esclusione del diritto di opzione, ai sensi dell'[art. 2441](#) comma 4 secondo periodo c.c., anche in mancanza di espressa previsione statutaria, nei limiti del 20% (e non del 10%) del capitale sociale preesistente.

Si precisa, infine, che, se le azioni sono quotate in mercati **regolamentati** o negoziate in sistemi multilaterali di negoziazione, i diritti di opzione non esercitati devono essere offerti nel mercato regolamentato o nel sistema multilaterale di negoziazione dagli amministratori, per conto della società, entro il mese successivo alla scadenza del termine stabilito a norma del secondo comma, per almeno due (e non cinque) sedute, salvo che i diritti di opzione siano già stati integralmente venduti.

Si segnala, poi, che nel capo relativo alla "Cittadinanza digitale e accesso ai servizi digitali della pubblica amministrazione", è stata inserita una norma introduttiva che fissa il termine di adeguamento alle disposizioni dell'intero capo, per i Comuni sotto i **5.000 abitanti**, a partire dalla data prevista per la cessazione dello stato di emergenza.

È modificato anche l'art. 37, in tema di domicilio digitale di imprese e professionisti, prevedendo che il domicilio assegnato d'ufficio alle **imprese** che non l'hanno indicato (o il cui domicilio è stato cancellato) è erogato dal gestore del sistema informativo delle Camere di Commercio (non più acquisito tramite gara nazionale bandita da Consip) e attestato presso il Cassetto digitale dell'imprenditore, al fine di ricevere comunicazioni e notifiche.

Si ricorda che le imprese costituite in forma societaria diverse da quelle di nuova costituzione e le imprese individuali attive e non soggette a procedura concorsuale che non vi hanno già provveduto devono comunicare il proprio domicilio digitale al Registro Imprese entro il 1° ottobre 2020; in caso di mancata ottemperanza, oltre all'assegnazione d'ufficio un nuovo domicilio digitale, è prevista una **sanzione** pari al doppio di quella prevista dall'[art. 2603 c.c.](#) (da 103 euro a 1.032 euro) per le società e, per le imprese individuali, previa diffida ad adempiere entro 30 giorni, il triplo della sanzione di cui all'[art. 2194 c.c.](#) (da 10 a 516 euro).

Non rientrano tra le modifiche approvate, invece, quelle pur proposte durante i lavori a Palazzo Madama che avrebbero limitato gli effetti dell'esclusione dagli appalti per irregolarità non definitivamente accertate. Il testo conserva dunque tutte le originarie preclusioni (si veda ["Confermata l'esclusione dagli appalti per irregolarità non definitive"](#) di oggi).

Confermata l'esclusione dagli appalti per irregolarità non definitive

Il nuovo testo dell'art. 80 del Codice appalti è stato licenziato dal Senato senza alcuna modifica

/ Giorgio INFRANCA e Pietro SEMERARO

Nessuno degli emendamenti proposti da maggioranza e opposizione al Ddl. di conversione del decreto "Semplificazioni" – tutti volti a circoscrivere gli effetti della nuova disciplina prevista dal DL [76/2020](#) in materia di esclusione dagli [appalti](#) per irregolarità non definitivamente accertate – è stato accolto.

Si ricorda che il decreto "Semplificazioni" (si veda "[Ri-proposta l'esclusione dagli appalti per irregolarità tributarie non definitive](#)" dell'11 luglio 2020), ha (nuovamente) introdotto la facoltà per le stazioni appaltanti di escludere dalle gare le imprese per **irregolarità tributarie e contributive** gravi, quand'anche non definitive.

Gli emendamenti proposti in Senato in sede di conversione in legge miravano tutti a circoscrivere gli effetti della nuova disciplina, perseguendo un duplice obiettivo: da un lato, riparametrare la **soglia di "gravità"** delle violazioni in considerazione del valore dell'appalto e, comunque, mai al di sotto di 50.000 euro; dall'altro, ricondurre a unità rispetto al sistema tributario l'esclusione per irregolarità non definitive, dando esclusivamente rilevanza ai debiti effettivamente esigibili dall'Amministrazione finanziaria (escludendo, ad esempio, le poste oggetto di sospensione giudiziaria o amministrativa, o quelle rateizzate).

Ciò detto però, le proposte emendative sono state tutte rigettate e il testo del nuovo comma 4 dell'art. [80](#) del Codice degli Appalti, è rimasto **invariato** (il disegno di legge di conversione, approvato ieri dal Senato con fiducia adesso passerà alla Camera per l'approvazione definitiva, ma sembrano oggettivamente remote le possibilità di ulteriori modifiche).

La disposizione, come riformata, prevede, come detto, che un operatore economico possa essere escluso dalla partecipazione a una procedura d'appalto se la stazione appaltante è a conoscenza e può adeguatamente dimostrare che lo stesso non ha ottemperato agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse o dei contributi previdenziali non definitivamente accertati, fatta salva l'ipotesi dell'**impegno vincolante** al pagamento delle imposte dovute.

La disposizione, come diverse volte rilevato, presta al fianco a numerose critiche di legittimità costituzionale, stante la potenziale lesione del diritto di difesa ex [art. 24](#) Cost.

È infatti verosimile che un operatore economico sarà costretto a **rinunciare alla difesa** contro un atto impositivo (magari illegittimo) al solo ed esclusivo fine di accedere ad una gara d'appalto, altrimenti preclusa; il tutto, peraltro, in un settore – quello degli appalti pub-

blici – in cui vige il principio del *favor participationis*, ovvero l'interesse della stazione appaltante ad avere una platea quanto più ampia possibile di operatori iscritti alla gara, a tutela dell'efficienza e della concorrenza.

Un elemento che rende poi perfettamente l'idea degli effetti pericolosi di tale disposizione sulle imprese italiane attiene alla **soglia di rilevanza** delle violazioni tributarie (non definitivamente accertate) che consentono alla stazione appaltante di escludere un operatore economico.

In assenza dell'approvazione degli emendamenti proposti, assumono infatti rilevanza le violazioni non definitive di carattere tributario di importo superiore a **5.000 euro**; soglia oggettivamente risibile, all'interno della quale, peraltro, secondo una certa giurisprudenza amministrativa, vanno computate anche le sanzioni (almeno quelle collegate alle imposte non versate; si veda "[Gravità delle violazioni negli appalti al netto di sanzioni e interessi](#)" del 10 agosto 2020).

Perplessità che porteranno all'aumento del contenzioso amministrativo

Stando al tenore della disposizione, nell'**ambito applicativo** della norma, rientrano sicuramente le violazioni contenute in atti impositivi (ovvero avvisi di accertamento, avvisi di rettifica e/o liquidazione, avvisi bonari, [cartelle di pagamento](#)) appena notificati o in ogni caso soggetti al sindacato giurisdizionale, oppure in sentenze del giudice tributario non ancora definitive.

Teoricamente, potrebbero addirittura rientrare nel novero degli atti da cui origina una pretesa impositiva non definitiva anche i **processi verbali di constatazione**, almeno nei casi in cui si ritenga che la stazione appaltante possa ritenere adeguatamente dimostrata una violazione sulla base del verbale conclusivo della verifica fiscale redatto dalla Guardia di Finanza o dalla stessa Agenzia delle Entrate.

Guardando infine la disposizione in questione dalla prospettiva delle **stazioni appaltanti**, non si può non rilevare l'enorme e accresciuto margine di discrezionalità in capo alle stesse, il che porterà inevitabilmente ad un incremento del contenzioso amministrativo.

In conclusione, le **problematiche** (anche di natura strettamente operativa) derivanti da questa nuova disciplina saranno molteplici.

In un periodo, come quello attuale, fortemente compromesso dalla situazione emergenziale in corso, non è certo qualcosa di cui si sentiva il bisogno.

L'Agenzia conferma che il fabbricato da demolire non è area edificabile

Se l'immobile è stato acquistato o costruito da oltre cinque anni, l'eventuale plusvalenza risulterà non imponibile in capo ai soggetti non imprenditori

/ Stefano SPINA

La vendita, da parte di un privato, di un **fabbricato** sul quale sia in corso di rilascio oppure sia già stato rilasciato, pur senza aver iniziato i lavori, un permesso di costruire per la sua demolizione e la costruzione di un nuovo immobile è stata, fino a poco tempo fa, oggetto di lunghi contenziosi con l'Agenzia delle Entrate.

La questione riguarda la corretta identificazione dell'**oggetto della cessione**, ovvero viene venduto un fabbricato, la cui plusvalenza viene tassata, in base all'[art. 67](#) comma 1 lett. b) del TUIR, solamente se l'immobile è stato acquistato o costruito da non più di cinque anni, oppure se viene trasferito un terreno edificabile, di cui il fabbricato rappresenta una mera "pertinenza", la cui plusvalenza è invece sempre tassata a prescindere dalla data di acquisto.

L'interpretazione **letterale** del rogito di trasferimento, che identifica il fabbricato stesso e contiene, a pena di nullità, tutte le dichiarazioni e certificazioni proprie dei fabbricati (dichiarazioni urbanistiche, conformità catastale, attestato di prestazione energetica ecc.) fa propendere per la prima ipotesi.

Di diverso avviso è stata invece l'Agenzia delle Entrate la quale, nella risoluzione 22 ottobre 2008 n. [395](#), ha affermato che la cessione di un fabbricato oggetto di un intervento di recupero dovesse essere tassata come trasferimento di area fabbricabile in presenza di **elementi certi** desumibili dalle seguenti situazioni:

- la presenza di un permesso di demolizione e ricostruzione già rilasciato o l'esistenza di un piano urbanistico di recupero o riqualificazione dell'area su cui sorge il fabbricato;
- la cessione dell'immobile ad un'impresa di costruzioni che, sulla base di concessione edilizia già esistente o in corso di ottenimento, demolisca successivamente all'acquisto il fabbricato e ne costruisca un altro avente caratteristiche diverse dal fabbricato preesistente;
- il prezzo di cessione del fabbricato, qualora superiore al valore venale dello stesso ed in linea con il prezzo di mercato delle aree edificabili.

La giurisprudenza ha, invece, assunto una posizione contraria, orientandosi più sul dato "**fattuale**" per cui la presenza di un fabbricato sul sedime oggetto di cessione impedisce di considerare imponibile l'operazione secondo il regime proprio delle aree edificabili con conseguente irrilevanza del periodo di possesso.

In più interventi (in ultimo, Cass. 6 settembre 2019 n.

[22409](#) e 21 giugno 2019 n. [16718](#)) la Suprema Corte ha infatti affermato l'impossibilità di estendere il regime fiscale delle aree edificabili a quelle **già edificate**, anche se il terreno, a seguito della demolizione del fabbricato esistente, assuma una maggiore potenzialità edificatoria.

In particolar modo la sentenza della Cassazione 21 febbraio 2019 n. [5088](#) ha precisato che la cessione di un edificio non può essere riqualificata come cessione del terreno edificabile sottostante neppure se l'edificio non assorbe integralmente la **capacità edificatoria** del lotto su cui insiste essendo inibita all'Ufficio, in sede di liquidazione dell'atto, la possibilità di superare il diverso regime fiscale che il legislatore ha previsto tassativamente per la cessione di fabbricati e dei terreni edificabili.

Inoltre la pattuizione, indicata nell'atto di trasferimento, di voler demolire e ricostruire l'edificio esistente, anche con un incremento della volumetria, non può mai essere motivo per **riqualificare** la compravendita come cessione di un terreno edificabile.

A fronte di tale pensiero oramai univoco della suprema corte, l'Agenzia delle Entrate, con la recente circolare n. [23](#) del 29 luglio 2020, (si veda "[I fabbricati da demolire non sono più aree edificabili](#)" del 30 luglio 2020) ha rivisto il proprio orientamento, **accettando in toto** il pensiero della giurisprudenza confermando quindi che, se oggetto del trasferimento è un fabbricato, detta compravendita non potrà mai essere riqualificata come cessione di un'area edificabile, nemmeno quando l'edificio stesso risulta destinato alla demolizione e ricostruzione oppure quando lo stesso non assorbe integralmente la capacità edificatore del lotto su cui insiste.

In linea con tale pensiero, la risposta ad interpello n. 312 di ieri conclude che la cessione di un fabbricato con annessa **area pertinenziale** a favore di una società operante nel campo immobiliare che, sulla base di un permesso di costruire in corso di ottenimento provvederà alla demolizione e successiva ricostruzione dell'immobile non può mai essere tassata come cessione di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria.

Pertanto, se l'immobile è stato acquistato o costruito da oltre cinque anni, l'eventuale plusvalenza risulterà non imponibile in capo ai soggetti non imprenditori.

L'ente territoriale applica la nuova disciplina delle ritenute negli appalti

L'obbligo riguarda però solo l'attività svolta di natura "commerciale", in base alla disciplina delle imposte dirette

/ Caterina MONTELEONE e Massimo NEGRO

Con la risposta a interpello n. [313](#) pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che anche i soggetti pubblici, quali ad esempio gli **enti territoriali** (il quesito era stato posto da un Comune), devono applicare la disciplina contenuta nell'[art. 17-bis](#) del DLgs. 241/97 in materia di versamento delle ritenute, nel caso in cui sussista la "natura commerciale dell'attività svolta, diversa da quella istituzionale, in base alle regole previste ai fini delle imposte dirette, a nulla rilevando la natura commerciale ai fini dell'Imposta sul Valore Aggiunto".

L'[art. 17-bis](#) del DLgs. 241/97 è stato introdotto con l'[art. 4](#) del DL 124/2019, conv. L. [157/2019](#), al fine di arginare il fenomeno dell'omesso versamento delle **ritenute fiscali**, relative ai redditi di lavoro dipendente e assimilati, da parte di imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici che eseguono opere o servizi e si applica ai committenti sostituiti d'imposta che affidano ad un'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice l'esecuzione di una o più opere o di uno o più servizi per un importo complessivo annuo superiore a 200.000 euro, attraverso "contratti di [appalto](#), subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati dal prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma".

La norma prevede che il versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati sia eseguito dall'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice e che il **committente** abbia l'obbligo di richiedere all'impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici, che devono rilasciarla, copia dei modelli F24 utilizzati per il versamento delle ritenute, al fine di verificare l'ammontare complessivo degli importi da queste versati.

Il **Comune** istante riteneva che gli enti locali non potessero essere considerati "committenti" secondo la disciplina dell'[art. 17-bis](#) del DLgs. 241/97, in considera-

zione del chiarimento fornito con la circ. Agenzia delle Entrate 12 febbraio 2020 n. [1](#), la quale ha precisato che "sono da escludersi dall'ambito di applicazione del comma 1 dell'articolo 17-*bis* gli enti non commerciali (enti pubblici, associazioni, trust ecc.) limitatamente all'attività istituzionale di natura non commerciale svolta".

Rileva la nozione di "comercialità" ai fini IRES

Secondo l'interpretazione proposta dal Comune l'esclusione era giustificata dal fatto che la nozione di **attività "commerciale"** deve essere individuata facendo riferimento alla nozione valida ai fini delle imposte dirette ([artt. 73 e 74](#) del TUIR) anziché a quella valida ai fini IVA ([art. 4](#) comma 4 del DPR 633/72).

L'Agenzia delle Entrate ha **respinto** l'interpretazione fornita dal Comune precisando che l'[art. 17-bis](#) del DLgs. 241/97 si applica ai committenti che affidano il compimento di una o più opere o di uno o più servizi e che siano "soggetti passivi residenti ai fini delle imposte sui redditi nel territorio dello Stato".

Pertanto, considerato che gli enti pubblici territoriali sono **soggetti passivi IRES** secondo quanto disposto dall'[art. 73](#) comma 1 lett. a) e b) del TUIR e che solo l'esercizio dell'attività istituzionale non è soggetta ad IRES ([art. 74](#) del TUIR), si deve ritenere che la disciplina introdotta con l'[art. 17-bis](#) del DLgs. 241/97 possa applicarsi anche agli enti territoriali in relazione all'attività "commerciale" svolta dai medesimi.

Infine, viene chiarito che l'individuazione dalla natura "commerciale" dell'attività svolta deve essere verificata considerando le **regole applicabili** ai fini delle imposte dirette, in quanto "l'[art. 17-bis](#) in commento opera nell'ambito delle disposizioni che disciplinano gli obblighi di sostituzione d'imposta nel reddito di lavoro dipendente e in quello ad esso assimilato, nonché in relazione alle correlate addizionali regionali e comunali".

Niente conferimenti “plurimi” per gli scambi di partecipazioni qualificate

La condivisibile statuizione di principio è contenuta nella risposta a interpello n. 309 di ieri

/ Enrico ZANETTI

Il regime fiscale di **realizzo controllato**, di cui al comma 2-*bis* dell'[art. 177](#) del TUIR, può trovare applicazione sui conferimenti di partecipazioni effettuati da persone fisiche solo se oggetto del conferimento sono partecipazioni qualificate in quanto tali e non anche se le soglie di qualificazione vengono raggiunte in capo alla società conferitaria, sommando l'entità delle partecipazioni conferite da singoli conferenti che effettuano “congiuntamente” i singoli conferimenti.

Questa la condivisibile statuizione di principio cui perviene la risposta a interpello n. [309](#) di ieri, con cui l'Agenzia delle Entrate ha affrontato uno specifico caso relativamente al quale gli istanti avevano chiesto se l'operazione che intendevano porre in essere potesse rientrare nell'**ambito di applicazione** del comma 2-*bis* dell'[art. 177](#) del TUIR (inserito dall'[art. 11-bis](#) comma 1 del DL 34/2019, convertito con modificazioni dalla L. n. [58/2019](#)), ai sensi del quale, “la disposizione di cui al comma 2” del medesimo [art. 177](#) si applica anche “quando la società conferitaria non acquisisce il controllo di una società, ai sensi dell'[articolo 2359](#), primo comma, numero 1), del codice civile, né incrementa, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, la percentuale di controllo” se le partecipazioni oggetto di conferimento “rappresentano, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20 per cento ovvero una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 5 o 25 per cento, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni” e se, al tempo stesso, la società conferitaria, newco o pre-esistente, sia interamente partecipata dal conferente.

Con riguardo agli scambi di partecipazioni mediante permuta e conferimento ex [art. 177](#) commi 1 e 2, la prassi dell'Agenzia delle Entrate aveva già avuto modo di chiarire che, ai fini della verifica dell'**effetto acquisitivo** del controllo rilevante in tali ambiti, è possibile considerare l'entità complessiva delle partecipazioni conferite mediante una pluralità di conferimenti tra loro collegati da parte di conferenti diversi a favore di una medesima società conferitaria.

Tale circostanza ha indotto parte della dottrina ad auspicare che analogo approccio interpretativo possa essere fatto valere anche con riguardo all'[art. 177](#) comma 2-*bis* del TUIR.

A ben vedere, questo auspicio pareva non tenere in adeguato conto il fatto che la lett. b) del primo periodo del comma 2-*bis* dell'[art. 177](#) del TUIR subordina l'applicazione dello speciale regime fiscale al fatto che la

società conferitaria, esistente o di nuova costituzione, sia **interamente partecipata** dal conferente; circostanza già di per sé idonea ad escludere che possano rientrarvi più conferimenti collegati da parte di conferenti diversi (posto che nessuno di essi, singolarmente considerato, realizzerebbe post conferimento la condizione di partecipare interamente la società conferitaria), a meno di voler considerare la lettera della norma declinabile anche al plurale (nel senso che la società conferitaria deve in tal caso essere interamente partecipata dai “conferenti collegati”).

Al netto della perigliosità di una siffatta “declinazione al plurale” della lettera della norma, pare comunque corretto ritenere che la questione sia risolta **a monte** dalla diversa impostazione di fondo dell'ambito oggettivo del comma 2-*bis* dell'[art. 177](#) del TUIR (basata sulla verifica della natura qualificata della partecipazione da effettuare esclusivamente con riguardo alla partecipazione oggetto di conferimento), rispetto a quella del comma 2 (basata invece sull'effetto acquisitivo del controllo da verificare in capo alla società conferitaria).

È infatti già questa diversa impostazione di fondo che sembra non consentire di avallare **equiparazioni interpretative** e imporre, nell'ambito del comma 2-*bis*, di considerare l'oggetto del singolo conferimento anche in presenza di una pluralità di conferimenti tra loro collegati e finanche contestuali.

In senso conforme a questa impostazione interpretativa, si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate in occasione della citata risposta a interpello 4 settembre 2020 n. 309.

Nello specifico, il caso affrontato dall'Agenzia delle Entrate riguardava una società interamente partecipata da un elevato numero di persone fisiche appartenenti a quattro distinti **gruppi familiari**, intenzionate a raggruppare le partecipazioni in quattro holding familiari, tre delle quali, sommando i conferimenti dei singoli componenti della famiglia conferenti, avrebbero acquisito nel complesso una partecipazione superiore alle soglie di qualificazione indicate dal comma 2-*bis* dell'[art. 177](#) del TUIR.

Sulla base di considerazioni allineate a quelle di cui sopra, l'Agenzia delle Entrate ha però negato, anche relativamente ai conferimenti “congiunti” effettuati in quelle tre holding, la possibilità applicare il regime di realizzo controllato ex [art. 177](#) comma 2-*bis* del TUIR, in alternativa al naturale regime del realizzo al valore normale delle partecipazioni conferite.

Contributi repertoriali dei notai deducibili dalla base imponibile IRAP

Ai fini IRPEF, infatti, sono spese deducibili dal reddito professionale e non da quello complessivo

/ Luca FORNERO

Con l'ordinanza n. [18395](#), depositata ieri, la Cassazione ha affermato che i contributi repertoriali versati dai notai alla Cassa previdenziale di categoria sono **deducibili** dalla [base imponibile IRAP](#).

Infatti, ai sensi dell'[art. 8](#) del DLgs. 446/97, per gli esercenti arti e professioni, il valore della produzione netta è dato dalla **differenza** fra:

- l'ammontare dei compensi percepiti;
- l'ammontare dei costi sostenuti inerenti l'attività esercitata, compreso l'ammortamento dei beni materiali e immateriali ed esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente (fatta salva l'applicazione delle deduzioni previste dall'[art. 11](#) del DLgs. 446/97, come, ad esempio, la deducibilità integrale dei costi dei dipendenti a tempo indeterminato).

I compensi, i costi e gli altri componenti si assumono così come **rilevanti** ai fini IRPEF.

Secondo i giudici di legittimità, la deducibilità in ambito IRAP discende dalla circostanza che i componenti negativi in esame siano deducibili dal reddito professionale (ex [art. 54](#) del TUIR) e non dal **reddito complessivo** del contribuente (ex [art. 10](#) comma 1 lett. e) del TUIR): si veda la pronuncia della Cassazione n. [321/2018](#).

Ciò in quanto, nella determinazione del [reddito di lavoro autonomo](#), anche le spese che rappresentano un'immediata derivazione del reddito prodotto (e non solo quelle necessarie per la produzione del reddito) costituiscono un costo **inerente** l'esercizio dell'arte o della professione (nello stesso senso, già Cass. nn. [1939/2009](#) e [2781/2001](#)).

Di diverso avviso la ris. Agenzia delle Entrate n. [79/2002](#), la quale ha sostenuto che i contributi in esame possono essere dedotti **esclusivamente** dal reddito complessivo, in quanto i costi deducibili per un professionista sono solo quelli che hanno una "connessione funzionale" con i compensi che ne derivano.

Tale differente orientamento, se privo di effetti pratici ai fini IRPEF, trattandosi comunque di contributi interamente deducibili (vuoi dal reddito professionale, vuoi da quello complessivo), rileva, invece, ai fini IRAP, poiché, soltanto se sono qualificabili come **costi ine-**

renti all'attività professionale, detti contributi possono concorrere (in diminuzione) alla formazione del valore della produzione netta.

In ogni caso, la deducibilità riguarda il c.d. "contributo **soggettivo**" e non, di regola, il c.d. "contributo integrativo" (4% per i commercialisti) addebitato in fattura, in quanto onere a carico del cliente, ancorché versato dal professionista.

Sul punto, si ricorda che, con la sentenza n. 20784/2016, la stessa Suprema Corte aveva affermato che il contributo integrativo non può essere dedotto dal reddito complessivo del professionista nemmeno quando abbia provveduto al pagamento senza riscuoterlo dai propri clienti come previsto dalla norma istitutiva, anche in presenza di situazioni particolari che non hanno consentito di esercitare la rivalsa (nello stesso senso, anche ris. Agenzia delle Entrate n. [69/2006](#)).

Da accertare preventivamente l'esistenza di autonoma organizzazione

Infine, occorre notare che, per i professionisti individuali, il presupposto impositivo IRAP potrebbe **difettare** a monte per l'insussistenza di un'attività autonomamente organizzata, requisito da accertare in base alle condizioni definite nel corso degli anni dalla giurisprudenza e dalla prassi.

In proposito, si ricorda che, ad avviso della Cassazione n. [16855/2009](#), il ricorso strutturale all'attività di dipendenti e all'uso di beni strumentali configura un'autonoma organizzazione con conseguente assoggettamento ad IRAP del contribuente (anche qui, si tratta di un notaio).

A nulla rileva il fatto che l'esercizio delle **pubbliche funzioni** attribuite dal legislatore al notaio di fatto imponga:

- il collegamento telematico con vari enti pubblici e banche dati;
- l'utilizzo di personale in grado di assicurare il lavoro di segreteria necessario al corretto svolgimento degli incarichi.

Per essere compatibili i congedi COVID-19 ad ore non devono sovrapporsi

Sussiste invece incompatibilità con la fruizione giornaliera del congedo COVID-19 da parte dell'altro genitore per lo stesso minore

/ Giada GIANOLA

L'INPS, con la circolare n. [99/2020](#), facendo seguito alla circolare n. [81/2020](#) (si veda "[Congedo COVID-19 dimezzato se si è fruito del bonus baby sitting di 600 euro](#)" del 9 luglio 2020), ha fornito, con qualche ritardo, ulteriori **istruzioni amministrative** in merito alla fruizione del c.d. congedo COVID-19 e dei permessi di cui alla L. [104/92](#) ai sensi, rispettivamente, degli [artt. 23 e 24](#) del DL 18/2020, come modificati dal DL [34/2020](#) e dalla relativa legge di conversione (L. [77/2020](#)).

Si ricorda che l'[art. 73](#) del DL 34/2020, modificando l'art. 24 del DL 18/2020, ha incrementato il numero di giorni di permesso retribuiti di cui all'[art. 33](#), commi 3 e 6 della L. 104/92 di ulteriori complessive 12 giornate da fruire complessivamente nei mesi di maggio e giugno 2020 oltre ai **tre giorni** mensili già previsti da tale legge.

La legge di conversione del DL 34/2020, quanto al congedo speciale, ha invece esteso il periodo in cui i dipendenti privati, i lavoratori iscritti alla Gestione separata INPS e quelli autonomi iscritti all'INPS possono fruire del congedo COVID-19, per la cura dei minori durante il periodo di sospensione dei servizi educativi per l'infanzia e delle attività didattiche, fino al **31 agosto 2020** per un periodo massimo (individuale e di coppia) di 30 giorni, prevedendo inoltre la possibilità di fruire del suddetto congedo in modalità oraria.

L'Istituto, con la circolare in commento, chiarendo che la conversione/trasformazione d'ufficio delle domande di congedo parentale e di prolungamento di congedo parentale in congedo COVID-19, a seguito dell'ampliamento del periodo di fruizione, interessa le domande aventi ad oggetto periodi compresi tra il 5 marzo ed il 31 agosto 2020, si è maggiormente concentrato sulla suddetta modalità di fruizione **ad ore**, in relazione alla quale, con il precedente messaggio n. [3105/2020](#), aveva provveduto a indicare la modalità attraverso la quale le relative domande avrebbero dovuto essere presentate (si veda "[Domanda di congedo COVID-19 orario in modalità telematica](#)" del 12 agosto 2020).

L'INPS ha così ribadito che la fruizione in modalità oraria del congedo COVID-19 è consentita solamente ai **lavoratori dipendenti**, con esclusione dunque dei lavoratori iscritti alla Gestione separata e dei lavoratori autonomi, e limitatamente al periodo compreso tra il 19 luglio 2020 e il 31 agosto 2020 (le domande possono riguardare periodi di fruizione antecedenti la presentazione delle stesse, a condizione che tali periodi ricada-

no all'interno del suddetto arco temporale). Il congedo, anche se fruito ad ore, rimane comunque indennizzato su **base giornaliera**.

Considerato che il congedo COVID-19 deve essere fruito in **modalità alternata** tra i genitori lavoratori conviventi, per un periodo massimo di 30 giorni, per la cura di tutti i figli e non per ciascun figlio, viene chiarito che qualora il lavoratore opti per la modalità oraria sussiste incompatibilità con la fruizione nello stesso giorno, da parte dell'altro genitore, del congedo COVID-19 giornaliero, così come sussiste incompatibilità con la fruizione del congedo parentale giornaliero da parte dell'altro genitore per lo stesso minore.

Qualora, invece, entrambi i genitori fruiscano della modalità oraria, le richieste sono **compatibili** nella misura in cui le ore di fruizione, all'interno della stessa giornata, non si sovrappongano.

L'Istituto evidenzia quindi i casi in cui la fruizione del congedo COVID-19 in modalità oraria risulta invece compatibile rispetto al godimento di altri istituti. In particolare, sussiste **compatibilità** con la fruizione:

- da parte dell'altro genitore e per lo stesso minore del congedo parentale in modalità oraria, a condizione che le ore all'interno della stessa giornata non si sovrappongano;
- da parte del soggetto richiedente, e nello stesso giorno, del congedo parentale ad ore;
- da parte del richiedente o dell'altro genitore e nella stessa giornata dei riposi giornalieri della madre e del padre;
- da parte dell'altro genitore, per lo stesso figlio e nelle stesse giornate, dei permessi di cui all'art. 33, commi 3 e 6, della L. 104/92, del prolungamento del congedo parentale ([art. 33](#) del DLgs. 151/2001) o del congedo straordinario di cui all'[art. 42](#), comma 5, del DLgs. 151/2001, trattandosi di istituti volti a tutelare situazioni differenti.

Salvo le suddette precisazioni, rimangono fermi i casi di compatibilità e di incompatibilità indicati nel messaggio n. [1621/2020](#).

Con la circolare n. 99/2020 l'INPS detta infine le istruzioni per la compilazione delle **denunce contributive** per i datori di lavoro privati e per il relativo conguaglio, chiarendo che le modifiche introdotte dalla L. [77/2020](#) in materia di congedi non comportano adeguamenti al vigente piano dei conti.

Rinuncia alle agevolazioni per i PUP congiunta da parte di tutti gli acquirenti

La ormai abrogata agevolazione per i [piani urbanistici partecolareggiati](#) ([art. 1](#) comma 25 della L. 24 dicembre 2007 n. 244) era condizionata all'ultimazione dell'intervento edificatorio entro 11 anni dall'acquisto. In caso di **mancata edificazione** entro il termine o di alienazione dell'immobile prima dell'ultimazione, si verifica (ris. Agenzia Entrate n. [37/2014](#)) la decadenza dall'agevolazione, che autorizza l'Agenzia delle Entrate a liquidare la maggiore imposta dovuta oltre agli interessi di mora, ma non consente di applicare alcuna sanzione, atteso che non vi è obbligo di denuncia [ex art. 19](#) del DPR 131/86. Con riferimento a tale agevolazione, nella risposta ad interpello n. [311](#), pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, ove l'immobile ricadente nel piano urbanistico particolareggiato sia stato acquistato da più acquirenti in comproprietà, non è possibile ipotizzare una **decadenza parziale**, per mancata edificazione, in capo solo ad alcuni degli acquirenti. Infatti, la decadenza è normativamente correlata ad un fatto oggettivo quale l'edificazione, sicché risulta incompatibile con una decadenza o una "rinuncia" parziale in capo solo ad

alcuni beneficiari.

Per questo motivo, non è possibile che uno solo degli acquirenti, rendendosi conto che non riuscirà a completare l'intervento edificatorio entro il termine legale, **rinunci pro quota** al beneficio chiedendo all'Agenzia delle Entrate di riliquidare l'imposta sull'atto di acquisto.

Invece, è possibile che entrambi gli acquirenti, ritenendo di non poter ottemperare all'obbligo, assunto nell'atto, di completare l'edificio entro 11 anni dall'acquisto, concordino di **rinunciare congiuntamente** al beneficio.

A tale scopo, secondo l'Amministrazione, essi possono "far rettificare l'atto di acquisto agevolato, con un nuovo atto integrativo in cui dichiarano di non poter assumere l'obbligo di completare la costruzione dell'immobile". La registrazione di tale atto integrativo comporta la **riliquidazione** dell'imposta di registro in misura ordinaria, da cui dovrà essere sottratta l'imposta agevolata pagata sull'atto originario ed a cui dovranno aggiungersi gli interessi.

Il Ministero del Lavoro individua i lavoratori "fragili" COVID-19

Con la circ. n. [13/2020](#), pubblicata ieri, il Ministero del Lavoro è intervenuto in tema di sorveglianza sanitaria, con particolare riferimento alle misure di contenimento del rischio da **COVID-19** rispetto alle realtà produttive.

Con l'occasione, è stata richiamata la disposizione di cui all'[art. 41](#) del DLgs. 81/2008, con cui vengono delineati gli strumenti di **sorveglianza sanitaria** fondamentali per il mantenimento delle misure di contenimento, integrando anche un valido sistema di verifica della presenza di condizioni di fragilità dei lavoratori, demandando al medico competente e ai servizi ispettivi l'accertamento dell'idoneità del lavoratore all'espletamento della mansione. Le situazioni di particolare fragilità, inoltre, sono state rilevate anche dal Protocollo condiviso del 24 aprile 2020, ponendo particolare attenzione per i soggetti collocati in fasce di età superiori ai 55 anni.

Sul punto, il Ministero precisa che il concetto di fragilità va individuato in quelle condizioni dello stato di salute del lavoratore rispetto alle **patologie** preesistenti che potrebbero determinare, in caso di infezione, un esito più grave o mortale.

Con specifico riferimento al fattore "**età anagrafica**", si chiarisce che tale parametro, da solo, anche sulla base di evidenze scientifiche, non costituisce elemento sufficiente per definire uno stato di fragilità nelle fasce di età lavorative.

Sotto il profilo operativo, si ricorda che ai lavoratori va assicurata la possibilità di richiedere al datore di lavoro l'attivazione di adeguate **misure** di sorveglianza sanitaria, in ragione dell'esposizione al rischio da COVID-19, in presenza di patologie con scarso compenso clinico (malattie cardiovascolari, polmonari, ecc.).

Tali misure di sorveglianza devono essere eventualmente attivate anche nei casi in cui il datore di lavoro non sia tenuto alla nomina del **medico competente**.

In quest'ultimo caso, il datore di lavoro, ferma restando la possibilità di nominare il medico competente, potrà inviare i lavoratori per un'apposita visita medica presso **Enti** pubblici specializzati, quali l'INAIL, le Aziende sanitarie locali, i dipartimenti di medicina legale e del lavoro delle Università.

Sospesi fino al 31 dicembre 2020 i termini per vendere la ex prima casa

Con la risposta ad interpello n. [310](#), pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha fatto applicazione dell'[art. 24](#) del DL 23/2020, affermando che i termini previsti in tema di agevolazione **prima casa** dalla Nota II-*bis* all'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al DPR [131/86](#) sono sospesi tra il 23 febbraio 2020 ed il 31 dicembre 2020.

Ne deriva che, con riferimento ad un acquisto immobiliare

agevolato effettuato il 29 aprile 2019, il termine di 1 anno per la vendita dell'ex prima casa (che sarebbe ordinariamente scaduto il 29 aprile 2020) resta **sospeso** dal 23 febbraio 2020 fino al 31 dicembre 2020. Il termine riprenderà a decorrere dal 1° gennaio 2021.

Si rammenta, infatti, che l'[art. 24](#) del DL 23/2020 sospende, dal 23 febbraio 2020 al 31 dicembre 2020, tutti i termini previ-

sti dalla Nota II-*bis* all'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR [131/86](#), in materia di agevolazione prima casa e dall'[art. 7](#) della L. 448/98, in tema di credito di imposta per il **riacquisto** della prima casa.

Risultano, quindi, sospesi, nello specifico:

- il termine di 18 mesi per il trasferimento della **residenza** nel Comune in cui si trova l'immobile acquistato, che decorre dal giorno dell'acquisto agevolato;
- il termine di un anno (decorrente dall'acquisto agevolato)

per l'**alienazione** della "vecchia" prima casa, nel caso in cui, al momento dell'acquisto, il contribuente fosse ancora titolare di diritti reali su una abitazione già acquistata con il beneficio;

- il termine di un anno per l'acquisto di un nuovo immobile da adibire ad abitazione principale, per evitare la decadenza dal beneficio goduto in relazione a un **immobile**, alienato prima di 5 anni (termine decorrente dalla data dell'alienazione infraquinquennale).

Rilasciato il modello di domanda per il prepensionamento dei poligrafici

Dopo la pubblicazione della circolare n. [93](#) riguardante il prepensionamento dei lavoratori poligrafici ex [art. 1](#), comma 500 della L. 160/2019 (legge di bilancio 2020), l'INPS, con il messaggio n. [3227](#) pubblicato ieri, comunica l'avvenuto rilascio del **modello di domanda** di prepensionamento, denominato "Pensione Anticipata Prepensionamento Editoria [art. 1](#) comma 500 legge 160/2019".

La domanda di prepensionamento può essere presentata **telematicamente**, utilizzando le apposite credenziali di accesso, sul sito istituzionale dell'INPS, nella sezione "Domande di Pensione", o rivolgendosi a Patronati e agli altri soggetti abili-

tati all'intermediazione.

Le domande presentate (nelle more del rilascio dello specifico prodotto) con **altri prodotti** di domanda, contenenti l'indicazione della volontà di avvalersi dei benefici ex [art. 1](#), comma 500 della L. 160/2019, dovranno essere ricaricate se conformi alle indicazioni fornite dal § 4 della circolare n. [93/2020](#).

L'accesso al prepensionamento è possibile secondo l'ordine di sottoscrizione del relativo accordo di procedura presso l'ente competente ed è soggetto al monitoraggio della capienza anche prospettica degli specifici **limiti di spesa**.