

Edizione di giovedì 6 Agosto 2020

EDITORIALI

Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 3 agosto
di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino

REDDITO IMPRESA E IRAP

Deducibilità delle spese di manutenzione: nuovi profili interpretativi
di Stefano Rossetti

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La fusione con incorporazione di una holding e gli adempimenti connessi all'anagrafe
di Ennio Vial

RISCOSSIONE

Prescrizione post cartella anche con impugnazione del diniego di sgravio
di Angelo Ginex

IMPOSTE SUL REDDITO

I corrispettivi del forfettario nei mercatini dell'usato
di Clara Pollet, Simone Dimitri

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Le S.T.P. multidisciplinari – problemi pratici
di Andrea Beltrachini di MpO & Partners

EDITORIALI

Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 3 agosto

di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino

Nel corso della **decima puntata** di Euroconference In Diretta sono state commentate, come di consueto, le **più rilevanti novità della settimana precedente**. La sessione **approfondimento** è stata poi dedicata, secondo le preferenze dei partecipanti, al **commercio elettronico diretto**, mentre, nel corso dell'analisi del **caso operativo**, sono stati analizzati gli effetti della **rivalutazione dei terreni**.

Da ultimo, la **sessione adempimenti e scadenze** ha visto approfondire alcuni esempi di **determinazione del saldo Irap e del primo acconto**, i quali, come noto, sono **esclusi dal versamento**.

Anche oggi, come le scorse settimane, pubblichiamo poi la **nostra top 10 dei quesiti** che abbiamo ritenuto **più interessanti**, con le **relative risposte**.

Sul **podio**, questa settimana, per noi ci sono:

3. SUPERBONUS PER IL SOGGETTO NON RESIDENTE

2. INTERVENTI SUL SINGOLO APPARTAMENTO

1. ECOBONUS 2017: POSSIBILITÀ DI CESSIONE

10

Spese asseverazioni detraibili

Le spese sostenute per le asseverazioni rientrano nel superbonus 110%?

V.D.M.

Sì, sono detraibili le spese sostenute per le asseverazioni e le attestazioni, nonché le spese sostenute per il rilascio del visto di conformità.

9

Asseverazioni e visto di conformità

Nell'apportare il visto di conformità sarà necessario verificare anche il rispetto del decreto nella predisposizione dell'asseverazione?

L.M.

Ancora non è stato emanato dall'Agenzia delle entrate l'atteso provvedimento che detterà le modalità attuative dell'opzione per la cessione e lo sconto in fattura.

Tuttavia deve essere sottolineato che la norma espressamente prevede quanto segue: *“Il soggetto che rilascia il visto di conformità di cui al comma 11 verifica la presenza delle asseverazioni e delle attestazioni rilasciate dai professionisti incaricati”*.

Pertanto deve ritenersi che i controlli dell'intermediario si esauriscano nella verifica della presenza delle attestazioni.

8

Corsi online di meditazione

Un contribuente in regime forfettario, durante il lockdown, ha predisposto dei corsi online di meditazione e una guida. Ora sono in vendita sul suo sito. Si tratta di commercio elettronico diretto? C'è l'esonero dall'obbligo di emissione della fattura?

V.F.P.

Sì, si tratta di un'ipotesi di commercio elettronico diretto.

Se le prestazioni sono rese nei confronti dei soggetti privati è previsto l'esonero dall'obbligo di emissione della fattura (salvo non sia richiesta dal cliente al momento di effettuazione dell'operazione). In questi casi è altresì previsto l'esonero dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi.

7

Superbonus per gli interventi già iniziati

In merito al superbonus 110% è possibile usufruirne, in riferimento alle spese sostenute a partire da luglio 2020, anche nel caso in cui ci sia un inizio lavori presentato in anni precedenti? Oppure occorre aprire un nuovo titolo edilizio?

A.S.

Alla luce della formulazione normativa deve ritenersi che la data di avvio degli interventi sia irrilevante ai fini del riconoscimento del c.d. "superbonus". Assume invece rilievo la data dell'effettivo pagamento per le persone fisiche, gli esercenti arti e professioni e per gli enti non commerciali. Con specifico riferimento, invece, alle imprese individuali, alle società e agli enti commerciali, la guida recentemente pubblicata dall'Agenzia delle entrate ha ricordato che va attribuita rilevanza, in forza del principio di competenza, alla data di ultimazione della prestazione, indipendentemente dalla data dei pagamenti.

6

Condominio con unico proprietario

Soggetto privato esegue interventi di ristrutturazione su intero stabile composto da n. 18 unità abitative. Trattandosi strutturalmente di "condominio" pur essendo di un unico proprietario, potrà usufruire dei crediti di imposta?

S.C.A.P.D.M.

Con la circolare AdE 19/E/2020, in merito alle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio, per misure antisismiche e bonus verde, è stato precisato che "Ai fini della detrazione, i chiarimenti forniti per i condomini valgono anche quando un intero edificio, composto da due o più unità immobiliari distintamente accatastate, è posseduto da un unico proprietario o da più comproprietari e siano in esso rinvenibili parti comuni alle predette unità immobiliari. Ciò in quanto per parti comuni devono intendersi quelle riferibili a più unità immobiliari funzionalmente autonome, a prescindere dall'esistenza di una pluralità di proprietari (Risoluzione 12.07.2007 n. 167). In altri termini, la locuzione "parti comuni di edificio residenziale" deve essere considerata in senso oggettivo e non soggettivo e va riferita, dunque, alle parti comuni a più unità immobiliari e non alle parti comuni a più possessori (Circolare 11.05.1998 n. 121, paragrafo 2.6). In tal caso, pertanto, l'unico proprietario (o i comproprietari) dell'intero edificio ha diritto alla detrazione per le spese relative agli interventi realizzati sulle suddette parti comuni".

Alla luce di quanto appena esposto, quindi, può ritenersi che sia comunque possibile beneficiare del c.d. "superbonus" del 110%, pur non potendosi parlare, in ambito civilistico, di "condominio".

La Faq n. 23 proposta sulla guida recentemente pubblicata dall'Agenzia delle entrate ha poi chiarito quanto segue: *“per interventi su edifici unifamiliari o sulle unità immobiliari site all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi e sulle singole unità immobiliari all'interno dell'edificio in condominio, è possibile accedere al Superbonus al massimo per due unità.*

Si ricorda tuttavia che è possibile fruire del Superbonus per le spese sostenute per gli interventi realizzati sulle unità immobiliari all'interno del condominio solo se tali interventi sono effettuati congiuntamente agli interventi effettuati sulle parti comuni del condominio che danno diritto al Superbonus.

Per tali ultimi interventi, tuttavia, il condomino avrà diritto a fruire del Superbonus con riferimento ai costi a lui imputati dal condominio indipendentemente dal numero delle unità immobiliari possedute all'interno del condominio”.

5

Acquisto software dall'estero

Ho acquistato un software dall'estero con download del file direttamente sul mio pc. Quali adempimenti sono previsti per chi riceve le fatture?

G.D.L.

Nel quesito non risulta essere specificato se il software è stato acquistato da un fornitore Ue o extra-Ue.

Nel primo caso si rende necessario applicare il meccanismo del *reverse charge* e trasmettere nei termini l'esterometro. Nell'esterometro dovrà essere indicato, nel campo “Tipo documento”, il valore “TD11” e, nel campo “Natura dell'operazione”, il codice “N6”.

Se il fornitore è un soggetto extra-Ue, invece, si rende necessario emettere l'autofattura ai sensi dell'articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972 e trasmettere l'esterometro (nell'esterometro, quindi, il codice da indicare è “TD01”).

4

Contribuenti forfettari e Moss

Un contribuente forfettario può aderire al regime del Moss?

G.L.

Con riferimento al quesito prospettato merita di essere richiamata la risoluzione 75/E/2015, con la quale è stato precisato che i contribuenti forfettari che rendono servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici nei confronti di consumatori comunitari privati, al fine di poter correttamente adempiere agli obblighi Iva, devono identificarsi in ciascuno degli Stati membri in cui prestano i loro servizi, o, in alternativa, possono avvalersi del regime del Moss.

Si conferma, quindi, la possibilità, anche per il contribuente forfettario, di aderire al regime del Moss.

3

Superbonus per il soggetto non residente

La cessione della detrazione del 110% può essere fatta anche da una persona fisica estera che possiede un immobile in Italia ma non ha redditi da tassare in Italia?

A.H.

Lo scorso 28 luglio, nel corso dell'interrogazione parlamentare n. 5-04433, l'Amministrazione finanziaria ha precisato quanto segue: *"Il comma 9, lettera b), dell'articolo 119 del decreto-legge n. 34 del 2020 individua, tra i destinatari del cosiddetto Superbonus, «le persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni». In assenza di ulteriori indicazioni, la predetta misura riguarda tutti i contribuenti, residenti e non residenti nel territorio dello Stato, che sostengano le spese per l'esecuzione degli interventi agevolati. Gli stessi, ai sensi del successivo articolo 121 del Decreto Rilancio, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, possono optare per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto o, in alternativa, per la cessione di un credito d'imposta di importo corrispondente alla detrazione ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari".*

È quindi riconosciuto il superbonus anche ai soggetti non residenti.

2

Interventi sul singolo appartamento

Un appartamento (inserito in un condominio) che autonomamente intende sostituire la propria caldaia con una a condensazione (intervento trainante) e gli infissi (intervento secondario

congiunto), può beneficiare del 110%?

A.G.S.

Nella sua guida, l'Agenzia delle entrate, alla domanda n. 16 (*"Se sostituisco la caldaia del mio appartamento in condominio posso beneficiare del Superbonus?"*) fornisce la seguente risposta: *"Sì, se l'intervento è effettuato congiuntamente ad uno degli interventi trainanti effettuati dal condominio, e la caldaia possiede le caratteristiche indicate nell'articolo 14 del decreto legge n. 63/2013"*.

Infatti, ai sensi dell'articolo 119, comma 1, lettera c, la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale (come intervento "trainante") è riconosciuta soltanto nel caso di *"interventi sugli edifici unifamiliari o sulle unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno"*.

La precedente lettera b), invece, riguarda esclusivamente gli interventi sulle parti comuni degli edifici.

1

Ecobonus 2017: possibilità di cessione

La cessione del credito dell'ecobonus riguarda solamente gli interventi 2020 oppure posso cedere anche il credito per lavori 2017?

C.F.

L'articolo 121, comma 1, espressamente limita le previste opzioni ai soggetti *"che sostengono, negli anni 2020 e 2021 spese per gli interventi elencati al comma 2"*.

Deve ritenersi, pertanto, che le nuove disposizioni non possano trovare applicazione a seguito di interventi effettuati (e pagati) nel 2017.

Per **aderire alla Community di Euroconference In Diretta**, gli interessati possono cercarci su Facebook o utilizzare il link <https://www.facebook.com/groups/2730219390533531/>



REDDITO IMPRESA E IRAP

Deducibilità delle spese di manutenzione: nuovi profili interpretativi

di **Stefano Rossetti**

Seminario di specializzazione

LA PROCEDURA DI TRASFORMAZIONE E LE ALTRE OPERAZIONI STRAORDINARIE DELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Il trattamento fiscale delle spese di manutenzione varia in ragione della natura della spesa sostenuta (**ordinaria o straordinaria**) e del titolo giuridico in base al quale si possiede il bene per cui sono state sostenute le spese (**beni propri o beni di terzi**).

I costi legati alle **manutenzioni straordinarie** (ampliamenti, ammodernamenti, sostituzioni che producono un aumento significativo e misurabile di capacità, di produttività o di sicurezza dei cespiti ovvero ne prolunghino la vita utile) se riferiti ad un bene:

- di **proprietà dell'impresa**, da un punto di vista contabile, devono essere capitalizzati sul bene ed ammortizzati lungo la sua vita utile (Oic n. 16, p. 49). Sotto il profilo fiscale tali costi, vengono dedotti per il tramite degli **ammortamenti** tenendo conto dei limiti imposti dall'[articolo 102, commi 1 e 2, Tuir](#) ([circolare 98/E/2000](#), [circolare 10/E/2005](#) e [circolare 27/E/2005](#));
- di cui **l'impresa non è proprietaria**, devono essere iscritti tra le immobilizzazioni immateriali (migliorie di beni di terzi) ed ammortizzati nel periodo minore tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello **residuo della locazione**, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo, se dipendente dal conduttore (Oic 24, p. 76). Dal punto di vista fiscale tali costi sono **deducibili ai sensi dell'articolo 108, comma 1, Tuir**, per la quota imputabile a ciascun esercizio ([risoluzione 400/1983](#), [circolare 27/E/2005](#), [risoluzione 383/E/2007](#) e [risoluzione 179/E/2005](#)).

Diversamente da quanto sopra, i costi relativi alle **manutenzioni ordinarie** (manutenzioni e riparazioni di natura ricorrente come ad esempio, pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate dall'usura, che vengono effettuate per **mantenere i cespiti in un buono stato di funzionamento per assicurarne la vita utile prevista, la capacità e la produttività originarie**):

- se riferiti ad un bene di **proprietà dell'impresa**, devono essere rilevati nel conto economico in cui sono sostenuti. Sotto il profilo fiscale si applica l'[articolo 102, comma 6, Tuir](#), in base al quale le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, che dal bilancio non risultino imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono **deducibili nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili** quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili. Le **spese eccedenti il plafond di deducibilità** sono deducibili **nei 5 periodi d'imposta successivi**. Occorre sottolineare che, in deroga alla regola generale sopra descritta, risultano deducibili nell'esercizio di competenza i **compensi periodici dovuti contrattualmente a terzi per la manutenzione di determinati beni** il cui costo, tra l'altro, non si deve tener conto nella **determinazione del plafond di deducibilità**;
- se riferiti ad un bene di cui **l'impresa non è proprietaria**, devono essere imputati nel conto economico di competenza e dedotti fiscalmente secondo i **criteri generali del reddito d'impresa**. Infatti a questi costi non si applica la regola [dell'articolo 102, comma 6 del Tuir](#) in quanto i beni oggetto di manutenzione, non essendo di proprietà dell'impresa, non sono iscritti nel registro dei cespiti ammortizzabili (**risoluzione 2980/1982 e Corte di Cassazione, sentenza n. 1834/2010**).

In un contesto giuridicamente consolidato come quello sopra descritto, si sta facendo largo un filone giurisprudenziale, ribadito recentemente dalla [Corte di Cassazione con la sentenza n. 7532/2020](#), secondo il quale **il disposto dell'articolo 102, comma 6, Tuir può essere applicato anche alle spese di manutenzione straordinaria**.

In particolare, la Suprema Corte ha affermato che:

- *“in tema di determinazione del reddito d'impresa, le spese sostenute per la manutenzione, riparazione, trasformazione ed ammodernamento di beni strumentali, sono deducibili nel limite del 5 per cento del costo complessivo degli stessi, ex articolo 102, comma 6, del Tuir, non assumendo rilevanza, a tal fine, il carattere eccezionale di dette spese”;*
- *“è principio giurisprudenziale consolidato quello secondo cui la citata disposizione normativa «consente all'imprenditore di esercitare l'opzione tra la capitalizzazione delle spese incrementative, quale aumento del costo del bene ammortizzabile, ovvero la loro deduzione immediata entro i limiti quantitativi prefissati (deduzione di importo non superiore al 5% del costo complessivo dei beni ammortizzabili; deduzione dell'eccedenza per quote costanti nei cinque esercizi successivi)»”;*
- *“risulta ... errata l'interpretazione adottata dall'Agenzia delle Entrate, secondo cui le spese di manutenzione sostenute nella specie dalla società contribuente, in quanto **straordinarie** e come tali di natura incrementativa del valore dei beni immobili interessati, dovevano **obbligatoriamente essere imputate ad aumento dei costi** dei beni ammortizzabili e dedotti con il meccanismo previsto dall'articolo 102, comma 2, del Tuir e dal D.M. 31.12.1988”.*

Quindi, contrariamente a quanto sostenuto dall'Amministrazione finanziaria (vedasi la [circolare 98/E/2000](#) [circolare 10/E/2005](#) e [circolare 27/E/2005](#)), secondo la Corte di

Cassazione il disposto dell'[articolo 102, comma 6, Tuir](#) sembrerebbe applicabile:

- ai costi legati alle manutenzioni ordinarie **in via obbligatoria**;
- ai costi legati alle manutenzioni straordinarie **in via opzionale**. Infatti, in alternativa, l'impresa potrebbe decidere di **capitalizzare i costi sul bene e dedurli per il tramite degli ammortamenti**.

A parere di chi scrive, tuttavia, non appare chiaro come si possa coniugare la posizione espressa dalla Suprema Corte con i **principi generali del nostro ordinamento** e, segnatamente, con il **principio di derivazione rafforzata ex [articolo 83 Tuir](#)** e di **previa imputazione al conto economico ex [articolo 109, comma 4, Tuir](#)**.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La fusione con incorporazione di una holding e gli adempimenti connessi all'anagrafe

di **Ennio Vial**



Nel presente contributo si commentano gli **adempimenti connessi alla comunicazione all'anagrafe dei rapporti**, che deve mettere in atto una **holding** che viene incorporata in un'altra.

Ci dobbiamo, infatti, chiedere cosa accade se una **holding industriale**, che durante il 2019 ha correttamente adempiuto agli obblighi **all'anagrafe tributaria accreditandosi al REI e al SID**, e comunicando all'anagrafe tributaria i propri rapporti (ad esempio due partecipazioni in società operative Alfa e Beta), alla data del 31/12/2019 viene **incorporata da un'altra holding**.

Sorgono, infatti, degli **adempimenti necessari sia in capo all'incorporata che in capo all'incorporante**.

Per quanto concerne, in *primis*, il **soggetto che si estingue a seguito dell'incorporazione**, questo **dovrà comunicare la cancellazione dal registro pec nel REI per le Indagini Finanziarie** della pec, in modo da consentire all'Agenzia di **eseguire correttamente la confluenza anche ai fini delle indagini finanziarie**. La comunicazione di cessazione pec vale anche a fini **amministrativi** e, pertanto, non occorre ulteriore comunicazione all'Ufficio. In tal senso si veda la **Faq AdE 17.03.2016**.

Il [provvedimento prot. n. 18269/2015 del 10.02.2015](#) precisa altresì, al punto 3, che “*Nei casi di cessazione dell'attività finanziaria con confluenza in altro soggetto obbligato, l'operatore la cui attività è cessata a seguito di fusione, (...) trasferisce, entro 60 giorni dall'evento, il proprio Archivio dei rapporti, incluse le chiavi identificative dei rapporti finanziari, all'intermediario incorporante (...) il quale garantisce la **conservazione delle informazioni ricevute e la integrazione delle stesse con le proprie rilevazioni ed archivi***”.

Nella **comunicazione ai fini REI**, infatti, si deve indicare il **codice fiscale del soggetto incorporante, se trattasi appunto di un'altra holding industriale**, al fine di trasmettere l'informazione circa il soggetto che subentra nei rapporti in essere.

Per quanto concerne, invece, il **soggetto incorporante**, la questione è un po' più complessa.

Se, infatti, l'incorporante è un soggetto che svolge attività finanziaria, pertanto ha già comunicato la propria pec al RED, ed è già in possesso dell'accreditamento al SID e dei certificati, è necessario procedere con la **comunicazione all'anagrafe del subentro dei rapporti già precedentemente in essere** in capo alla incorporata: stiamo parlando delle **due partecipazioni in Alfa e Beta**.

Il **provvedimento già citato del 10.02.2015** prevede che l'incorporante **dovrà comunicare entro 60 giorni** dalla predetta acquisizione nell'Archivio **la presa in carico dei rapporti e delle operazioni fuori conto dell'operatore la cui attività è cessata**, utilizzando il **tipo di comunicazione n. 8**.

Si tratta del **Tipo di comunicazione c.d. di "Presa in Carico di rapporti"**.

La **Faq del 17.03.2016** dell'Agenzia delle Entrate fornisce **precise indicazioni circa tale tipologia di comunicazione ed in relazione al tipo di comunicazione n. 7 "Cambio ID rapporto"**.

Occorre, infatti, distinguere il caso in cui l'operazione straordinaria comporti una **confluenza totale oppure parziale dei rapporti finanziari detenuti dalla holding incorporata**:

- le vicende societarie che comportano la **confluenza totale di un operatore finanziario in un altro** (come in caso oggetto di commento) sono gestite con la **tipologia di comunicazione di tipo 8 = Presa in carico di rapporti**;
- le vicende societarie che comportano la **confluenza parziale sono, invece, gestite con la tipologia di comunicazione di tipo 7 = Cambio ID rapporto**. L'invio della comunicazione tipo 7 deve essere sempre preceduto da una **comunicazione amministrativa** da inviare all'indirizzo dc.ti.datientiesterni@agenziaentrate.it nella quale si descrive sinteticamente l'operazione e i codici fiscali degli operatori interessati. **A seguito del nulla osta da parte del competente Ufficio** è possibile inviare il flusso di tipo 7.

A questo punto, futuri adempimenti connessi ai rapporti che in passato risultavano in capo al soggetto estinto, ad esempio la **dismissione di un rapporto**, saranno posti in essere dall'incorporante. Quest'ultimo è tenuto anche **gestire gli esiti che dovesse eventualmente ricevere successivamente, ancorché relativi a rapporti comunicati quando non era ancora stata implementata la fusione**.

Da ultimo segnaliamo anche la **Faq AdE del 17.05.2018**, che commenta il caso di **fusione tra operatori finanziari con incorporazione del soggetto che cessa l'attività finanziaria** descrivendo la responsabilità **dell'incorporante** nel caso di rapporti cessati prima della fusione ma non

ancora chiusi dall'incorporato. In caso di fusione vi è la **responsabilità integrale del soggetto incorporante** per tutti gli adempimenti connessi al subentro nella **posizione del soggetto incorporato**.

Con la **fusione** infatti, l'incorporante diviene intestatario, attraverso la comunicazione di c.d. **"Presa in carico"** (comunicazione di tipo 8), di **tutti i rapporti riferiti al soggetto incorporato nell'Archivio dei Rapporti Finanziari**. Tra questi possono esservi anche **rapporti in essere e poi cessati in periodi antecedenti alla data dell'operazione societaria** che, normalmente, dovrebbero essere stati oggetto di comunicazione di chiusura da parte del soggetto incorporato.

Qualora però, la cessazione contabile e amministrativa dei suddetti rapporti non abbia trovato corrispondenza nella **comunicazione di chiusura all'Archivio dei Rapporti Finanziari**, accade che gli stessi rapporti rimangano attivi e vengano, dalla data di acquisizione della "Presa in carico", riferiti al **soggetto risultante dalla fusione**.

RISCOSSIONE

Prescrizione post cartella anche con impugnazione del diniego di sgravio

di **Angelo Ginex**



Nella ipotesi in cui il contribuente sia stato destinatario di una o più **cartelle di pagamento** (**non impugnate** nel termine di 60 giorni e relative a crediti tributari), alle quali però non abbia fatto seguito l'attività di esecuzione forzata nel termine di legge, né tantomeno un atto interruttivo della **prescrizione**, è possibile vagliare alcune diverse **strategie difensive**, che presentano risvolti differenti.

Innanzitutto, è d'uopo rammentare che, a seguito dell'intervento delle **Sezioni Unite** con [sentenza n. 23397/2016](#), si è affermato che la **scadenza** del **termine perentorio** sancito per opporsi o impugnare un atto di riscossione mediante ruolo, o comunque di riscossione coattiva, produce soltanto l'effetto sostanziale della **irretrattabilità del credito**, ma **non** anche la c.d. "**conversione**" del termine di **prescrizione breve** eventualmente previsto in quello ordinario decennale, ai sensi dell'[articolo 2953 cod.civ.](#)

Tale principio si applica con riguardo a **tutti gli atti** – in ogni modo denominati – **di riscossione mediante ruolo** o comunque di **riscossione coattiva** di crediti degli enti previdenziali, ovvero di crediti relativi ad entrate dello Stato, tributarie ed extra-tributarie, nonché di crediti delle Regioni, delle Province, dei Comuni e degli altri Enti locali, nonché delle sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie o amministrative e così via. Pertanto, ove per i relativi crediti sia prevista una **prescrizione** (sostanziale) **più breve** di quella ordinaria, la sola scadenza del termine concesso al debitore per proporre l'opposizione, non consente di fare applicazione del citato [articolo 2953](#), tranne che in presenza di un **titolo giudiziale** divenuto **definitivo**.

Ciò detto, valutata l'intervenuta **prescrizione post notifica** della **cartella**, il contribuente potrà decidere o di **procedere giudizialmente**, impugnando la cartella di pagamento dinanzi al giudice ordinario, o di tentare *in primis* la **via stragiudiziale**, instando per lo **sgravio del ruolo**, al fine di giungere, in entrambi i casi, all'**annullamento del debito ormai prescritto**.

Per quanto concerne la **prima ipotesi** si evidenzia che le **Sezioni Unite**, con [sentenza n. 34447/2019](#), hanno affermato che detta opposizione debba essere proposta dinanzi al **giudice ordinario**, osservando che: «*ove, in sede di ammissione al passivo fallimentare, sia eccepita dal curatore la **prescrizione del credito tributario maturata successivamente alla notifica della cartella di pagamento**, che segna il consolidamento della pretesa fiscale e l'esaurimento del potere impositivo, viene in considerazione un fatto estintivo dell'obbligazione tributaria di cui **deve conoscere il giudice delegato** in sede di verifica dei crediti e il tribunale in sede di opposizione allo stato passivo e di insinuazione tardiva, e non il giudice tributario*».

Nel **secondo caso**, invece, il contribuente presenterà all'ente impositore, innanzitutto, **istanza di sgravio** del ruolo per **intervenuta prescrizione** del credito da esso portato successivamente alla notifica della cartella, e, poi, in caso di diniego, **impugnazione** dello stesso dinanzi al **giudice tributario**.

A tal proposito, con la recente [sentenza n. 8719 dell'11.05.2020](#), la **Corte di Cassazione** ha affermato che è **possibile** far valere la **prescrizione** del credito tributario mediante l'**impugnazione del diniego di sgravio in autotutela del ruolo**, quale atto comunque incidente sul rapporto tributario tra Amministrazione finanziaria e contribuente, in grado di incidere negativamente sulla **posizione giuridica di quest'ultimo**.

Infatti, si legge testualmente che: «*essendo strutturato il processo tributario come **processo impugnatorio**, l'**impugnazione del divieto di sgravio** di ruoli portanti crediti prescritti è il **modo tipico** per innestare, in tale tipo di processo, la **domanda di accertamento** dell'avvenuto compimento della **prescrizione dei crediti** il cui recupero sia stato affidato all'agente della riscossione*».

Peraltro, è evidente come il contribuente, con l'**impugnazione del diniego di sgravio**, **non** intende far valere **vizi propri** della cartella o del procedimento impositivo, ma deduce semplicemente che sarebbe **maturata** la **prescrizione** per l'inerzia dell'agente della riscossione nel recupero di tali crediti.

Quanto poi all'individuazione del soggetto **legittimato passivo** dell'azione di annullamento, questo è solo l'**ente impositore** e non anche l'agente della riscossione, essendo l'atto impugnato un **diniego di sgravio** del ruolo, chiesto per l'avvenuta **prescrizione** del credito da esso portato (prima ancora che dalla cartella di pagamento emessa sulla base di quel ruolo).

Sul punto, infatti, nella medesima pronuncia si è precisato che **non** è sostenibile che l'ente impositore verrebbe a trovarsi in una situazione di **minorata difesa**, essendo eventuali **atti interruttivi** della prescrizione nella disponibilità dell'**agente della riscossione**.

Premesso che l'agente della riscossione è una sorta di **mandatario senza rappresentanza**, per cui l'ente impositore potrebbe sempre richiedere gli atti necessari per difendersi in giudizio, si è evidenziato che l'**ente impositore**, in virtù di quanto disposto dall'[articolo 23, comma 3, D.Lgs. 546/1992](#), può sempre chiedere di **chiamare in giudizio l'agente della riscossione**.

In definitiva, quindi, ove vi sia stata **notifica** della **cartella non impugnata** nel termine di legge, in caso di intervenuta prescrizione della stessa, sarà possibile, prima, presentare **istanza di sgravio** del ruolo e, successivamente, **impugnare l'eventuale diniego** al fine di ottenere l'annullamento del debito.

IMPOSTE SUL REDDITO

I corrispettivi del forfettario nei mercatini dell'usato

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**



L'Agenzia delle entrate si è occupata, con una **risposta ad interpello**, della certificazione dei corrispettivi da parte di un **rivenditore in regime forfettario**, in occasione delle vendite nei mercatini dell'usato. Si tratta di un'attività nella quale il rivenditore trattiene nel caso specifico il 50% del ricavato e riversa l'altro 50% al proprietario del bene venduto.

Non possono avvalersi del regime forfettario (di cui all'[articolo 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014](#)) le persone fisiche che si avvalgono di **regimi speciali ai fini Iva** o di regimi forfettari di determinazione del reddito ([circolare 9/E/2019](#)).

In questo caso l'incompatibilità con il regime forfettario è in *re ipsa*, ogni qualvolta il regime speciale Iva o di determinazione dei redditi sia un **regime obbligatorio ex lege**.

Come già specificato con [circolare 10/E/2016](#), paragrafo 2.3, **non sono compatibili** con il regime in esame i regimi speciali Iva e imposte sui redditi riguardanti ad esempio **l'attività di rivendita di beni usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione** ([articolo 36 D.L. 41/1995](#)).

L'esercizio di un'attività esclusa dal regime forfettario, in quanto soggetta a un **regime speciale Iva** o espressiva, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, di un reddito d'impresa o di lavoro autonomo determinato con modalità forfettarie, **preclude l'applicazione della disciplina agevolata per tutte le altre attività anche se non soggette a un regime speciale**.

L'attività svolta, nel caso della [risposta n. 232 del 31.07.2020](#), è di **agenzia di affari** – consistente nella **rivendita di beni terzi usati di proprietà di soggetti privati**. Detta attività è **soggetta a vigilanza**, ai sensi [l'articolo 115 R.D. 773/1931](#) (testo unico delle leggi di pubblica sicurezza, di seguito **Tulps**), sicché l'esercente ha l'obbligo di tenere un **"registro giornale degli affari"** in cui sono annotate le generalità dei proprietari, i beni in vendita, il prezzo pattuito, nonché di **"tenere permanentemente affissa nei locali dell'agenzia, in modo visibile, la tabella delle operazioni alle quali attendono, con la tariffa delle relative mercedi."** (cfr. **articolo 120 Tulps**).

È noto a chi acquista che i c.d. “**mercatini dell’usato**” commerciano i beni di soggetti terzi, cui è possibile risalire attraverso il controllo incrociato tra il **numero seriale indicato sul cartellino del bene ed il numero di registrazione indicato nel registro degli affari**. L’attività in argomento può essere ricondotta ad una **cessione di beni di terzi** secondo le regole del **mandato con rappresentanza** di cui all’[articolo 1704 cod. civ.](#)

Premesso che Il mandato con rappresentanza **è affidato da soggetti privi di partita Iva**, la cessione di un bene al cliente finale **non è rilevante ai fini Iva** e, quindi, può essere documentata dall’istante mediante una semplice quietanza. Delle somme incassate e custodite per conto terzi ne va tenuta traccia in appositi **registri**.

Ugualmente può essere documentato con una **semplice quietanza il riversamento dell’importo pattuito al committente**, da quest’ultimo sottoscritta.

È, invece, rilevante ai fini Iva il **compenso spettante all’agente di affari** (50% del prezzo di vendita) – sebbene, nel caso di specie, non soggetto alla rivalsa, secondo quanto previsto dal regime forfetario di cui all’[articolo 1, comma 58, L. 190/2014](#) – e va dunque **documentato con fattura, ordinaria o semplificata**, in formato analogico oppure, facoltativamente, elettronico ([articolo 1, comma 3, D.Lgs. 157/2015](#)).

Diverso comportamento è da adottare nell’ipotesi in cui il bene da rivendere sia come da accordi tra le parti (mancata vendita e ritiro dopo un certo numero di giorni) trattenuto come omaggio: la successiva cessione **dovrà essere certificata ordinariamente**.

L’agente in affari deve dotarsi in questo caso del **registratore telematico**, oppure in alternativa, utilizzare la procedura web “**documento commerciale online**” – regolamentata dal provvedimento del **direttore dell’Agenzia delle entrate** [prot. n. 182017 del 28.10.2016](#), al fine di **memorizzare e trasmettere telematicamente i corrispettivi** ed emettere il documento commerciale. Vi è la facoltà – ovvero l’obbligo, a richiesta del cliente – di **emettere fattura, ordinaria o semplificata**, in formato analogico oppure, facoltativamente, elettronico.

L’Agenzia delle entrate risponde anche al quesito ai fini dell’**imposizione diretta**, circa l’assoggettamento ad imposta dell’intera somma incassata rispetto alla somma trattenuta.

Nel regime forfetario la base imponibile su cui applicare l’imposta sostitutiva è determinata, conformemente a quanto disposto dall’[articolo 1, comma 64, L. 190/2014](#), applicando ai ricavi del periodo d’imposta – pari alle **sole provvigioni concordate** con i proprietari dei beni, ovvero **all’intero corrispettivo incassato per la cessione dei beni acquisiti gratuitamente in proprietà** – il coefficiente predefinito dal legislatore in considerazione della redditività di ciascuna attività.

Le spese sostenute rilevano, dunque, in base alla percentuale di **redditività attribuita, in via presuntiva, all’attività effettivamente esercitata** ([circolare n. 9/E/2019](#), paragrafo 4.3).

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Le S.T.P. multidisciplinari – problemi pratici

di **Andrea Beltrachini di MpO & Partners**



“Ho deciso di cedere il mio studio professionale con MpO”

*MpO è il partner autorevole, riservato e certificato nelle operazioni di cessione e aggregazione di studi professionali:
Commercialisti, Consulenti del lavoro, Avvocati, Dentisti e Farmacisti.*

Com'è noto, mediante la costituzione di una S.T.P. più professionisti, con l'eventuale apporto di soci non professionisti, possono organizzare ed esercitare la propria attività professionale in forma societaria (per una trattazione dei caratteri essenziali della S.T.P. si rinvia al precedente contributo <https://www.ecnews.it/s-t-p-e-operazioni-di-ma-e-di-aggregazioni-tra-studi/>).

L'[articolo 10, comma 8 L. 183/2011](#) permette la possibilità di costituire STP “anche per l'esercizio di più attività professionali” (c.d. **S.T.P. multidisciplinari**).

Con l'evidente duplice vantaggio da un lato di offrire al cliente il coinvolgimento immediato di più figure professionali, dall'altro di creare ottime sinergie professionali.

Fatta questa premessa, analizziamo ora, brevemente, alcune problematiche che possono insorgere quando si costituisce una S.T.P. multidisciplinare.

Il primo e più pressante problema è senza dubbio l'eventuale sussistenza di **divieti**, in capo ad alcune categorie professionali, di far parte di S.T.P. multidisciplinari.

Evidente è il caso dei **notai**, che addirittura **non possono proprio essere soci di S.T.P.**, nemmeno mono disciplinari, come precisato nella **Relazione al Decreto Min. Giustizia n. 34/2013** (nella quale infatti si legge che “*lo svolgimento di pubbliche funzioni, quale quella notarile, non può costituire oggetto di attività in forma societaria*”).

Ed ancora: gli **infermieri** possono esercitare la professione in forma associata solo tramite le **cooperative sociali ex L. 381/91**.

Fino a poco tempo fa, infine, si riteneva che gli **avvocati** non potessero far parte di una S.T.P. multidisciplinare, sul duplice rilievo che da un lato l'[articolo 10, comma 9 L. 183/2011](#) faceva salvi “*i diversi modelli societari già vigenti alla data di entrata in vigore della presente legge*” e che, dall'altro, appunto, era già previsto (dalla legge professionale forense) che la professione

forense potesse essere esercitata individualmente o mediante la partecipazione ad associazione composta unicamente da avvocati.

Tuttavia, anche in seguito all'intervenuta modifica della legge professionale forense, tale divieto è venuto meno, come definitivamente chiarito dalla [Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con sent. n. 19282 del 2018](#) (*"Dal 1.1.2018 l'esercizio in forma associata della professione forense è regolato dalla L. n. 247 del 2012, art. 4- bis che – sostituendo la previgente disciplina contenuta nel D.Lgs n. 96 del 2001, art. 16 e ss. – consente la costituzione di Società di persone, di capitali o cooperative i cui soci siano, per almeno due terzi del capitale sociale e di diritti di voto, avvocati iscritti all'albo, ovvero **avvocati iscritti all'albo e professionisti iscritti in albi di altre professioni**, società il cui organo di gestione deve essere costituito solo da soci e, nella sua maggioranza, da soci avvocati"*).

Non possono essere considerati professionisti, ovviamente, tutti quei **soggetti, non iscritti ad albi od ordini professionali**, che esercitano attività per le quali non è necessario il possesso di una determinata qualifica professionale. Non possono quindi essere computati nel calcolo dei 2/3 della compagine sociale riservata ai soci professionisti.

Va però considerato che gli stessi potrebbero comunque essere soci non professionisti di una S.T.P. (mono o multi disciplinare) e prestare comunque la propria attività per la società, ovviamente per prestazioni tecniche che possono essere eseguite liberamente, a prescindere dal possesso o meno di una determinata qualifica professionale.

Da ultimo si segnala una questione pratica che riguarda il momento costitutivo di una S.T.P. multidisciplinare.

Infatti, l'**articolo 8 del già citato D.M. n. 34/2013** stabilisce che *"la società multidisciplinare è iscritta presso l'albo o il registro dell'ordine o collegio professionale relativo all'attività individuata come prevalente nello statuto o nell'atto costitutivo"*.

Nulla quaestio quando effettivamente lo statuto o l'atto costitutivo contenga tale indicazione. Potrebbe però accadere che **non sia espressa alcuna indicazione** sulla prevalenza di un'attività professionale sulle altre.

Nel silenzio della normativa, l'opinione prevalente è quella che la S.T.P. in questione vada iscritta **presso tutti gli albi/ordini/collegi** professionali di riferimento.

Ed ancora: cosa succede se una S.T.P. multidisciplinare, **nel corso della sua vita**, si trova sostanzialmente ad esercitare in via prevalente una professione non indicata come tale nello statuto o nell'atto costitutivo?

Anche in questo caso il Legislatore nulla dice.

Sempre in via prudenziale, quindi, mi sento di consigliare di dare tempestiva evidenza di tale

situazione sopravvenuta, procedere alla conseguente modifica dello statuto o dell'atto costitutivo (modificando la precedente "indicazione di prevalenza") ed, infine, iscrivere la S.T.P. anche presso il "nuovo" albo/ordine/collegio.