

Edizione di giovedì 17 Dicembre 2020

EDITORIALI

Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 14 dicembre
di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino

AGEVOLAZIONI

Possibile la realizzazione dei soli interventi trainati sull'edificio vincolato
di Sergio Pellegrino

IMU E TRIBUTI LOCALI

Notifica Imu 2015 con “tempi supplementari”
di Fabio Garrini

RISCOSSIONE

Socio illimitatamente responsabile e beneficio della preventiva escussione
di Lucia Recchioni

IMPOSTE SUL REDDITO

Le sanzioni da omessa effettuazione di ritenute fiscali
di Stefano Rossetti

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Il valore economico degli studi legali
di Giangiacomo Buzzoni di MpO & Partners

EDITORIALI

Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 14 dicembre

di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino



La **23esima puntata** di **Euroconference In Diretta** si è aperta, come si consueva, con la **sessione “aggiornamento”**, nell’ambito della quale sono state analizzate **tutte le novità della scorsa settimana**, tra le quali assume sicuro rilievo il **provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate** con il quale è stata disposta la **proroga** di un **anno della validità delle deleghe** per l’utilizzo dei servizi di fatturazione elettronica la cui data di scadenza è compresa **fra 15 dicembre 2020 al 31 gennaio 2021**.

Successivamente l’attenzione si è quindi soffermata sul **versamento del secondo acconto Imu**, mentre, nel corso dello speciale **“agevolazioni edilizie”**, sono stati analizzati gli **interventi di efficientamento energetico** che possono essere **“trainati”** da quelli dell’[articolo 119, comma 1, D.L. 34/2020](#), beneficiando così del **superbonus**.

Numerosi sono stati quindi i **quesiti** ricevuti: le **risposte** verranno caricate, a partire da oggi, sulla **Community di Euroconference In Diretta** su *Facebook*, nonché nella sezione materiali di **Euroconference In Diretta** sulla piattaforma **Evolution**.

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

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

3. CASA EREDITATA E SUPERBONUS

2. SPESE 2020 E CESSIONE SUPERBONUS

1. CREDITO D’IMPOSTA LOCAZIONI E SOCIETÀ CON PIÙ SEDI OPERATIVE

Per aderire alla **Community** di **Euroconference** In **Diretta** ?
<https://www.facebook.com/groups/2730219390533531/>

10

Esonero Imu e “zona rossa” dichiarata con delibera della Provincia

In provincia di Trento 3 comuni sono stati dichiarati in zona rossa, con delibera della Provincia Autonoma di Trento, mentre la Provincia di Trento è considerata zona gialla. Gli immobili situati in tali comuni possono usufruire degli esoneri previsti?

T. N.

Ai sensi dell'articolo 5 D.L. 149/2020 “per l'anno 2020, non è dovuta la seconda rata dell'imposta municipale propria (IMU) di cui all'articolo 1, commi da 738 a 783, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, che deve essere versata entro il 16 dicembre 2020, concernente gli immobili e le relative pertinenze in cui si esercitano le attività riferite ai codici Ateco riportati nell'Allegato 2 al presente decreto, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate, ubicati nei comuni delle aree del territorio nazionale, caratterizzate da uno scenario di massima gravità e da un livello di rischio alto, individuate con ordinanze del Ministro della salute adottate ai sensi dell'articolo 3 del decreto del Presidente del

Consiglio dei Ministri del 3 novembre 2020 e dell'articolo 30 del presente decreto”.

In considerazione del tenore letterale della norma, dunque, deve ritenersi che assumano rilievo soltanto le situazioni individuate con ordinanza del Ministero della salute. Nel caso di specie, invece, non si ritiene spettante l'esonero.

9

Credito d'imposta beni strumentali e dicitura in fattura

Credito d'imposta sugli acquisti di beni strumentali nuovi dal 2020

Necessità dicitura in fattura

Risposte n. 438/2020 e 439/2020 a interpello

Casistica fatture elettroniche

Ultima pagina (per esempio interpello n. 438/2020)

Il beneficiario può:

- Stampare il documento di spesa apponendo la dicitura in maniera indelebile e custodirlo;***
- Realizzare un'integrazione elettronica e inviarla allo SDI (come un'autofattura)***

In relazione alla prima soluzione (la più semplice), la circolare recita "dovrà essere conservata ai sensi dell'art. 34, comma 6, del DPR 600/1973 (il quale rinvia al successivo articolo 39 del medesimo decreto IVA)".

Si osserva che:

- l'art. 34, comma 6, del DPR 600/1973 risulta abrogato dal 1991;***
- il riferimento al "medesimo decreto IVA" non ha senso visto che il DPR 600/1973 non è un decreto IVA. Quindi a quale articolo 39 ci si riferisce?***

Volevo sapere il Vostro punto di vista sulla questione (per esempio se la scelta di "Stampare il documento di spesa apponendo la dicitura in maniera indelebile e custodirlo" sia praticabile anche se i riferimenti sembrano errati).

Come rilevato dal Collega, effettivamente le citate risposte alle istanze di interpello richiamano una norma ormai abrogata, ovvero l'articolo 34, comma 6, D.P.R. 600/1973.

La disposizione, tra l'altro, era dedicata alle certificazioni delle passività bancarie e prevedeva la possibilità, per gli Uffici, di richiedere la copia dei conti intrattenuti con l'ente creditore e un certificato dell'ente stesso nel caso in cui il contribuente avesse affermato l'esistenza, nei confronti degli istituti di credito, di componenti passive del proprio reddito imponibile.

Tra l'altro, il suddetto articolo 34 non rinviava all'articolo 39.

Leggendo con più attenzione quanto scritto dalle Entrate, si può tuttavia ritenere che vi sia stato un errore nell'indicazione del riferimento normativo.

Con la richiamata risposta all'istanza di interpello, infatti, viene precisato quanto segue: "articolo 34, comma 6, del d.P.R. n. 600 del 1973 (il quale rinvia al successivo articolo 39 del medesimo decreto IVA)".

Pare dunque abbastanza evidente che l'Agenzia delle entrate volesse rinviare al Decreto Iva (D.P.R. 633/1972) e non al D.P.R. 600/1973 (comunemente noto come "Testo Unico

sull'accertamento”).

Anche il richiamo all'articolo 34, che rinvia all'articolo 39, si ritiene possa essere letto come riferito alla specifica attività del contribuente, posto che la disposizione indicata è dedicata al regime speciale dei produttori agricoli.

Deve quindi ritenersi che le fatture elettroniche, stampate e con apposizione della dicitura indelebile, debbano essere conservate a norma dell'articolo 39 D.P.R. 633/1972 (Decreto Iva).

In forza della richiamata disposizione *“I registri, i bollettari, gli schedari e i tabulati, nonché le fatture, le bollette doganali e gli altri documenti previsti dal presente decreto devono essere conservati a norma dell'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600”* (ritroviamo quindi, di nuovo, effettivamente, il D.P.R. 600/1973, che impone la conservazione *“fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta”*).

Alla luce di quanto appena esposto, dunque, non riteniamo che il palesemente errato richiamo normativo da parte dell'Agenzia delle entrate possa pregiudicare ai contribuenti la possibilità di beneficiare della procedura semplificata.

8

Fotovoltaico e accumulo: limiti di spesa

Siamo sicuri che il limite per il fotovoltaico e accumulo sia doppio? La circolare 24 parla di 48 mila euro per i due.

P.V.

Il Collega correttamente richiama la circolare AdE 24/E/2020, dove troviamo scritto quanto segue: *“Il limite di 48.000 euro, stabilito cumulativamente per l'installazione degli impianti solari fotovoltaici e dei sistemi di accumulo integrati nei predetti impianti, è riferito alla singola unità immobiliare”*.

Tuttavia, successivamente, l'Agenzia delle entrate, recependo correttamente la formulazione normativa, con la risoluzione 60/E/2020 ha rivisto la sua interpretazione e ha chiarito che *“In merito ai limiti di spesa ammessi al Superbonus, nella citata circolare n. 24/E del 2020 è stato precisato che il predetto limite di spesa di 48.000 euro è stabilito cumulativamente per l'installazione degli impianti solari fotovoltaici e dei sistemi di accumulo integrati nei predetti impianti. Tale chiarimento è da intendersi superato a seguito del parere fornito dal Ministero dello Sviluppo economico che ha, invece, ritenuto che il predetto limite di spesa di 48.000 euro vada distintamente riferito agli interventi di installazione degli impianti solari fotovoltaici e dei sistemi di*

accumulo integrati nei predetti impianti”.

7

Cessione bonus ristrutturazioni

Ristrutturazioni- in caso di cessione del relativo credito d'imposta alla banca si chiede:

1) se il credito ceduto è pari alla detrazione (che verrebbe fruita nella propria dichiarazione dei redditi dalla parte cedente)

2) NO visto di conformità?

A. A.

A fronte dello sconto praticato, al fornitore è riconosciuto un credito d'imposta pari alla detrazione spettante.

Si conferma che, per gli interventi diversi da quelli riguardanti il superbonus, non è richiesto il visto di conformità.

6

D/2 in leasing: Imu non dovuta

Immobile D/2 in leasing. Il locatario è anche gestore dell'attività. Zona arancione poi gialla (mai rossa). Si può beneficiare dell'esonero dal versamento seconda rata Imu?

T.

Al fine di porre rimedio a situazioni come quelle prospettate dal Collega, il Decreto Ristori-quater è intervenuto per precisare che le disposizioni introdotte dall'articolo 177 Decreto Rilancio, dall'articolo 78 Decreto Agosto, dall'articolo 9 Decreto Ristori e dall'articolo 5 Decreto Ristori-bis si applicano anche a tutti i soggetti passivi Imu che siano anche gestori delle attività economiche.

Ad oggi, quindi, tutte le richiamate norme riconoscono l'esenzione non solo al proprietario, ma anche al gestore dell'attività che risulti essere soggetto passivo Imu, come, ad esempio, il locatario nell'ambito dei contratti di leasing.

Si evidenzia, da ultimo, che l'esenzione riconosciuta dal Decreto Rilancio e dal Decreto Agosto (riguardante, appunto, gli immobili rientranti nella categoria catastale D/2) non è limitata alle sole "zone rosse", ma si estende a tutto il territorio nazionale.

5

Superbonus: prezzari alternativi

I criteri di determinazione dei prezzi previsti dal decreto requisiti sono alternativi?

A.B.

Come stabilito dal punto 13 dell'Allegato 1 al Decreto 06.08.2020 (cd. "Decreto Requisiti"), il tecnico abilitato che sottoscrivere l'asseverazione deve allegare il computo metrico e asseverare che siano rispettati i costi massimi per tipologia di intervento, nel rispetto dei seguenti criteri:

1) i costi per tipologia di intervento sono inferiori o uguali ai prezzi medi delle opere compiute riportati nei prezzari predisposti dalle regioni e dalle province autonome territorialmente competenti, di concerto con le articolazioni territoriali del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti relativi alla regione in cui è sito l'edificio oggetto dell'intervento. In alternativa ai suddetti prezzari, il tecnico abilitato può riferirsi ai prezzi riportati nelle guide sui "Prezzi informativi dell'edilizia" edite dalla casa editrice DEI – Tipografia del Genio Civile;

2) nel caso in cui i prezzari di cui alla lettera a) non riportino le voci relative agli interventi, o parte degli interventi da eseguire, il tecnico abilitato determina i nuovi prezzi per tali interventi in maniera analitica, secondo un procedimento che tenga conto di tutte le variabili che intervengono nella definizione dell'importo stesso. In tali casi, il tecnico può anche avvalersi dei prezzi indicati all'Allegato I allo stesso Decreto. La relazione firmata dal tecnico abilitato per la definizione dei nuovi prezzi è allegata all'asseverazione.

Con riferimento, dunque, ai prezzari indicati al punto 1, non esiste alcuna gerarchia, sicché il tecnico può riferirsi ai prezzari regionali/provinciali o a quelli delle guide edite dalla casa editrice DEI.

4

Sismabonus al 110% e impianto di riscaldamento

Nel caso in cui un fabbricato abitativo sia sprovvisto di impianto di riscaldamento, è possibile comunque di fruire del Sisma Bonus al 110%?

ST. ASS. B. & V.

Gli interventi di efficientamento energetico sono agevolabili a condizione che gli edifici oggetto degli interventi abbiano determinate caratteristiche tecniche e, in particolare, siano dotati di impianti di riscaldamento funzionanti.

Lo stesso requisito non è richiesto nel caso di interventi di riduzione del rischio sismico.

3

Casa ereditata e superbonus

Casa bifamiliare ereditata da due fratelli e ancora indivisa: ciascuno ha il 50% del totale e su una unità immobiliare grava il diritto di abitazione del coniuge superstite. È possibile effettuare lavori con bonus 110%?

A. S.

Al fine di rispondere al quesito prospettato è necessario comprendere se i due immobili configurano due unità immobiliari residenziali funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall'esterno, oppure no.

Nel primo caso, infatti, non si rinvergono ostacoli alla possibilità di beneficiare del superbonus (sussistendo, ovviamente, gli altri requisiti).

Se, invece, le due unità costituiscono un edificio con parti comuni, la circostanza che entrambe le unità siano degli stessi proprietari esclude che vi possa essere un "condominio", ragion per cui il beneficio non può ritenersi spettante.

Non rileva, da questo punto di vista, la circostanza che sia riconosciuto il diritto di abitazione del coniuge superstite: per stabilire, infatti, se vi è un condominio, rileva esclusivamente il diritto di proprietà.

2

Spese 2020 e cessione superbonus

Superbonus. Pagato studio di fattibilità all'ingegnere in ottobre 2020. Lavori tutti nel 2021 quindi Visto e Opzione entro 16 marzo 2022. Non c'è modo di fare sconto/cessione credito per spese studio fattibilità pagate nel 2020?

ST. ASS. P.- F.

L'opzione per la cessione o lo sconto in fattura può essere esercitata in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori.

Per gli interventi che possono beneficiare del superbonus, gli stati di avanzamento dei lavori non possono essere più di due per ciascun intervento complessivo e ciascuno stato di avanzamento deve riferirsi ad almeno il 30 per cento del medesimo intervento.

Si ritiene, dunque, che, nel caso di specie, non possa essere ceduto il credito d'imposta relativo al solo studio di fattibilità.

1

Credito d'imposta locazioni e società con più sedi operative

Una società di revisione ha la sede legale a Milano e due uffici a Verona e Roma. Nei tre uffici svolgono attività di revisione. Essendo Verona un comune colpito al 31.1 da evento calamitoso, la società può usufruire del bonus locazioni?

C. A.

Come noto, in occasione della conversione in Legge del Decreto Rilancio, è stato introdotto il seguente periodo al comma 5 dell'articolo 28: *"Il credito d'imposta spetta anche in assenza dei requisiti di cui al periodo precedente ai soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019 nonché ai soggetti che, a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso, hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni colpiti dai predetti eventi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza da Covid-19"*.

Si conferma, dunque, il riconoscimento del credito d'imposta locazioni, indipendentemente dall'intervenuta riduzione del fatturato, nel caso in cui il comune sia stato colpito da un evento calamitoso.

Dopo il Decreto Agosto, che ha previsto una prima estensione dei mesi con riferimento ai quali è possibile beneficiare del credito d'imposta locazioni, sono intervenuti il Decreto Ristori (articolo 8) e il Decreto Ristori bis (articolo 4), i quali hanno previsto il riconoscimento del credito d'imposta anche per i mesi di ottobre, novembre e dicembre.

L'articolo 8 del Decreto Ristori riconosce il credito d'imposta alle imprese che svolgono le attività caratterizzate dai codici Ateco di cui all'allegato 1 allo stesso Decreto, indipendentemente dal volume di ricavi del periodo d'imposta precedente.

Il Decreto Ristori-bis, invece, è riservato alle imprese che operano nei settori individuati dai codici Ateco di cui all'allegato 2 al Decreto, nonché alle imprese che svolgono le attività di cui ai codici Ateco 78.1, 79.11 e 79.12: queste imprese, però, possono beneficiare del credito d'imposta soltanto se hanno la sede operativa nella "zone rosse".

Sia le norme del Decreto Ristori che quelle del Ristori-bis richiedono l'intervenuta riduzione del 50% del fatturato nei mesi di riferimento dell'anno 2020; quest'ultimo requisito non è però richiesto ai soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 2019, oppure ai soggetti con domicilio fiscale o sede operativa nel territorio di comuni colpiti dai predetti eventi (sul punto si rinvia al documento della Fondazione Nazionale dei Dottori Commercialisti, aggiornato lo scorso 9 dicembre, dal titolo *"Il credito d'imposta sulle locazioni e i comuni in stato di emergenza"*).

Alla luce di quanto appena esposto, dunque, pur non essendo stati forniti chiarimenti ufficiali sul punto, si ritiene che la società possa aver diritto al credito d'imposta, indipendentemente dalla riduzione del fatturato, ma soltanto con riferimento ad una sede operativa.

Non sono stati forniti chiarimenti ufficiali in merito al credito d'imposta spettante nel caso in cui la società presenti più sedi operative: si può ritenere, tuttavia, che, nel caso in cui non vi sia stata una riduzione del fatturato (da verificare a livello complessivo) il credito d'imposta possa essere riconosciuto solo con riferimento alla sede interessata dall'evento calamitoso.

Si rende infine necessario verificare se sono rispettati i richiamati requisiti previsti dal Decreto Ristori e Ristori bis per poter beneficiare del credito d'imposta per i mesi di ottobre, novembre e dicembre (ad una prima analisi, infatti, parrebbe non spettante).

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



AGEVOLAZIONI

Possibile la realizzazione dei soli interventi trainati sull'edificio vincolato

di **Sergio Pellegrino**



Nella giornata di ieri l'Agenzia delle Entrate ha rilasciato una **nuova risposta ad un'istanza di interpello** in materia di **superbonus**.

La [risposta n. 595](#) è interessante perché affronta il caso di un intervento programmato su **unità immobiliari** facenti parte di un **condominio tutelato ai sensi del Codice dei beni culturali e del paesaggio**.

L'istante è **proprietario di due unità immobiliari** che fanno parte del **condominio sottoposto a vincolo**, sul quale **non possono essere realizzati gli interventi "trainanti"** previsti dal **primo comma dell'articolo 119 del decreto Rilancio**.

Il contribuente sarebbe però intenzionato ad effettuare degli **interventi "trainati" di efficientamento energetico**, come ad esempio la **sostituzione degli infissi**, sulle **due singole unità immobiliari di sua proprietà**, beneficiando del **superbonus** del 110% per le spese sostenute.

Nella risposta l'Agenzia precisa come su un **edificio**, che sia **sottoposto ai vincoli previsti dal Codice dei beni culturali e del paesaggio** oppure **non possa essere isolato da un punto di vista termico per effetto di regolamenti edilizi, urbanistici o ambientali che lo vietino**, possono essere **realizzati gli interventi** previsti dalla disciplina dell'**ecobonus**, con il **potenziamento della detrazione al 110%**, purché venga comunque **conseguito**, come previsto dal [comma 3 dell'articolo 119](#), il **miglioramento di almeno due classi energetiche** oppure, **ove non possibile, il conseguimento della classe energetica più alta**.

Ed è questo l'**aspetto delicato da un punto di vista "tecnico"**.

Il **miglioramento di almeno due classi energetiche** per effetto degli interventi che si intende

agevolare deve essere accertato da parte di un **tecnico abilitato**, attraverso la predisposizione di un **APE ante-lavori** e di un **APE post-lavori**, dal cui **confronto** emerga un risultato di questo tipo.

Molto difficilmente la **sostituzione degli infissi**, citata nell'ambito dell'istanza di interpello, **da sola sarebbe sufficiente** per conseguire un **così significativo miglioramento della classificazione energetica** delle due unità immobiliari.

Laddove l'agevolazione gli spettasse effettivamente, **in alternativa alla detrazione**, il contribuente potrebbe **optare per una delle altre due modalità di fruizione** previste dall'[articolo 121 del decreto Rilancio](#), vale a dire lo **sconto in fattura** da parte del fornitore ovvero la **cessione del credito** ad un soggetto terzo: in questo caso, oltre all'**asseverazione da parte del tecnico abilitato**, sarà necessaria la **trasmissione dell'apposita comunicazione telematica** all'Agenzia delle Entrate con l'**apposizione del visto di conformità**.

Trattandosi di **interventi di efficientamento energetico**, vale comunque la pena ricordare come si renda applicabile il **limite previsto dal comma 10 dell'articolo 119**, che consente di **beneficiare del superbonus "energetico"** limitatamente a due unità immobiliari: **a dire che, con l'intervento programmato, l'istante esaurirebbe il proprio "bonus"** (mentre la disposizione non prevede alcuna limitazione per gli interventi sulle parti comuni ovvero per quelli di miglioramento sismico).

IMU E TRIBUTI LOCALI

Notifica Imu 2015 con “tempi supplementari”

di **Fabio Garrini**



La disciplina **Covid-19** ha impattato anche sui termini di **notifica degli atti impositivi**: malgrado la proroga contenuta nell'[articolo 157 D.L. 34/2020](#) non trovi applicazione per i **tributi locali**, deve considerarsi applicabile il **differimento di 85 giorni** previsto dall'[articolo 67 D.L. 18/2020](#).

Pertanto, a differenza da quanto affermato da una parte della dottrina, gli atti con i quali i Comuni contestano le **irregolarità Imu** relative all'annualità **2015** possono essere validamente notificati sino al prossimo **26 marzo 2021**.

La notifica dell'annualità 2015

L'[articolo 67, comma 1, D.L. 18/2020](#) ha disposto, per il periodo compreso tra l'**8 marzo e il 31 maggio 2020**, la **sospensione dei termini** relativi alle **attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso**, da parte degli uffici degli enti impositori, ivi compresi quelli degli **enti locali**.

Come chiarito dalla [risoluzione 6/DF/20](#), tale norma non sospende l'attività degli enti impositori ma prevede esclusivamente la **sospensione dei termini di prescrizione e decadenza** delle predette attività nel periodo individuato; l'effetto della disposizione in commento, pertanto, è quello di **spostare in avanti il decorso dei suddetti termini** per la stessa durata della sospensione.

Il **Decreto Rilancio (D.L. 34/2020)** ha apportato importanti modifiche inerenti in tema di **termini di notifica degli atti impositivi**: le previsioni contenute **nell'articolo 157** sono dirette a prorogarne i termini per la loro notificazione, operando di fatto una **“scissione” tra la data di emissione e quella di notifica degli atti stessi**.

Tale disposizione ha sancito che gli **atti di accertamento** per cui i **termini di decadenza**

(calcolati senza tenere conto del periodo di sospensione) **scadono nel periodo compreso fra l'8 marzo ed il 31 dicembre 2020** vengono **emessi entro il 31 dicembre** dell'anno 2020 e **notificati fra il 1° gennaio ed il 31 dicembre 2021**.

L'intento è quello di **consentire una più equa e meno gravosa distribuzione nel tempo della notifica degli atti impositivi**, consentendo di fatto la loro **notificazione a tutto il 2021**; tale intento già era evidente dalla lettura della rubrica della norma *"proroga dei termini al fine di favorire la graduale ripresa delle attività economiche e sociali"*.

Nel **comma 7-bis** del richiamato [articolo 157](#) (introdotto in sede di conversione, ma in tale senso si interpretava anche in precedenza) è però stabilito che *"Le disposizioni contenute nel presente articolo non si applicano alle entrate degli enti territoriali"*; quindi, tale disposizione non trova applicazione per la notifica degli **accertamenti Imu**.

Questo però non significa che **si debbano considerare i termini ordinari di decadenza**.

Per il **richiamo operato dall'articolo 67, comma 4, D.L. 18/2020** (tutt'oggi vigente) **all'articolo 12, comma 1, D.Lgs. 159/2015** (riguardante la sospensione dei termini per eventi eccezionali), lo spostamento in avanti del decorso dei termini di decadenza per un periodo pari alla sospensione (ossia la **sospensione di 85 giorni** dall'8 marzo 2020 al 31 maggio 2020), comporta un periodo **ulteriore pari a 85 giorni**, che gli enti potranno utilizzare per espletare le attività considerate dalla norma (sul punto si veda anche la **posizione espressa dall'Ifel nel documento del 22 giugno 2020**).

In altri termini, **per tutte annualità accertabili nel 2020** (di norma le annualità dal 2015 al 2019) i termini **non scadono al 31 dicembre** del quinto anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione (ai sensi dell'[articolo 1, comma 161, L. 296/2006](#), applicabile in forza del rinvio operato dall'[articolo 1, comma 776, L. 160/2019](#)), ma **85 giorni dopo**. Il periodo d'imposta 2015 (ovvero il periodo d'imposta 2014 nel caso di omessa presentazione della dichiarazione, ove dovuta) sarà quindi accertabile entro il **26 marzo 2021**.

RISCOSSIONE

Socio illimitatamente responsabile e beneficio della preventiva escussione

di Lucia Recchioni

Seminario di specializzazione

LA RIMOZIONE DELL'ERRORE FISCALE: LE DICHIARAZIONI INTEGRATIVE E IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Con la **sentenza n. 28709**, depositata ieri, **16 dicembre**, le **Sezioni Unite della Corte di Cassazione** si sono pronunciate sulla **possibilità**, per il **socio illimitatamente responsabile**, di far valere il **beneficio della preventiva escussione** a seguito della **notifica della cartella di pagamento**.

Il caso riguarda il socio di una **S.n.c.** raggiunta da un **avviso di accertamento Irap e Iva**. L'avviso di accertamento **non veniva impugnato** e ai soci **veniva successivamente notificata cartella di pagamento**.

Un socio **impugnava la cartella di pagamento** lamentando la **violazione del principio della sussidiarietà**: il socio risultava però soccombente sia in primo che in secondo grado, ritenendo i Giudici che il **beneficio della preventiva escussione** potesse essere invocato dal socio soltanto nella **fase esecutiva**, e non al momento della **notifica della cartella di pagamento**, che costituisce un **atto prodromico**.

La questione, essendo particolarmente rilevante, veniva rimessa alle **Sezioni Unite della Corte di Cassazione**.

Le **Sezioni Unite** affrontano, in un primo momento, la **tematica relativa all'Irap**, per poi concentrarsi sull'**Iva**.

Con riferimento, appunto, all'**Irap**, le **Sezioni Unite escludono l'alterità della società rispetto ai soci**, e, dunque, viene ritenuto **non operante il beneficio della preventiva escussione**. La società di persone, infatti, è **trasparente**, ovvero costituisce soltanto "**lo schermo dietro il quale i soci esercitano collettivamente l'attività economica**".

Per quanto riguarda, invece, l'**Iva**, la problematica in esame (afferente, appunto, al **socio**

illimitatamente responsabile) viene **accomunata a quella del cessionario o conferitario d'azienda** o del ramo d'azienda, **coobbligato in via sussidiaria** perché gode del beneficio della preventiva escussione del cedente.

Secondo l'**orientamento maggioritario**, la cartella di pagamento non è un atto esecutivo, in quanto si limita a preannunciare l'azione esecutiva. Per questo motivo, dunque, **non può trovare applicazione il beneficio della preventiva escussione** (sul punto si veda, per tutte, [Corte di Cassazione, n. 1996 del 24.01.2019](#)).

Un **orientamento minoritario**, invece, riconosce la **possibilità**, per il **socio illimitatamente responsabile**, di far valere il **beneficio della preventiva escussione**.

Alla luce di questi opposti orientamenti, le **Sezioni Unite** analizzano la posizione del **socio illimitatamente responsabile**, ricordando che, nei confronti dell'ente creditore, quest'ultimo è obbligato per i **debiti sociali in via sussidiaria**, ma **al pari della società**, anche se è **receduto dalla società stessa** (salvo ovviamente il caso in cui il recesso sia avvenuto prima del sorgere del debito d'imposta).

Purtuttavia, **subordinare la possibilità di far valere il beneficio della preventiva escussione all'inizio dell'azione esecutiva** è da ritenersi **lesivo** per i diritti del socio illimitatamente responsabile, che è in questo modo comunque **costretto a subire gli effetti negativi dell'azione esecutiva stessa**: deve essere quindi data la possibilità di **"paralizzare" subito l'azione esecutiva**, eccependo la **sussidiarietà della propria obbligazione**.

Il **socio**, dunque, **può impugnare la cartella di pagamento**, ma non necessariamente, potendo infatti attendere l'**inizio dell'azione esecutiva**.

Se intende impugnare la cartella di pagamento deve farlo non dinanzi al giudice ordinario, ma davanti a quello **tributario**: la **giurisdizione del giudice tributario**, infatti, si estende **fino all'inizio della fase dell'esecuzione forzata**, ragion per cui sono **sottratte** alla sua giurisdizione soltanto le controversie riguardanti la **fase dell'esecuzione forzata**.

Le **Sezioni Unite** hanno poi **concluso** statuendo il **seguente principio di diritto**: *"In tema di riscossione ed esecuzione a mezzo ruolo di tributi il cui presupposto impositivo sia stato realizzato dalla **società** e la cui debenza risulta da un avviso di accertamento notificato alla società e da questa non impugnato, **il socio può impugnare la cartella notificatagli eccependo (tra l'altro) la violazione del beneficio di preventiva escussione del patrimonio sociale. In tal caso, se si tratta di società semplice (o irregolare) incombe sul socio l'onere di provare che il creditore possa soddisfarsi in tutto o in parte sul patrimonio sociale; se si tratta, invece, di società in nome collettivo, in accomandita semplice o per azioni, è l'amministrazione creditrice a dover provare l'insufficienza totale o parziale del patrimonio sociale (a meno che non risulti aliunde dimostrata in modo certo l'insufficienza del patrimonio sociale per la realizzazione anche parziale del credito, come, ad esempio, in caso in cui la società sia cancellata).***

*Ne consegue che, se l'amministrazione prova la **totale incapienza patrimoniale**, il ricorso andrà **respinto**; se, invece, il **coobbligato beneficiario** prova la **sufficienza del patrimonio**, il ricorso andrà **accolto**.*

*Se la **prova della capienza è parziale**, il ricorso andrà accolto negli stessi limiti.*

*Se **nessuna prova si riesce a dare**, l'applicazione della regola suppletiva prevista dall'articolo 2697 cod. civ. comporterà che **il ricorso sarà accolto o respinto, a seconda che l'onere della prova gravi sul creditore, oppure sul coobbligato sussidiario**”.*

IMPOSTE SUL REDDITO

Le sanzioni da omessa effettuazione di ritenute fiscali

di **Stefano Rossetti**

Seminario di specializzazione

LA RIMOZIONE DELL'ERRORE FISCALE: LE DICHIARAZIONI INTEGRATIVE E IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

L'ordinamento tributario prevede, tra le varie modalità di attuazione del prelievo fiscale, il **meccanismo della sostituzione d'imposta**.

Il soggetto deputato ad operare e versare all'erario le **ritenute**, secondo le modalità e le tempistiche previste dalle singole leggi d'imposta, è il **sostituto d'imposta** come definito dall'[articolo 64 D.P.R. 600/1973](#).

In linea generale, i sostituti d'imposta operano le ritenute (sia a titolo d'imposta sia a titolo d'acconto) **all'atto della corresponsione della somma avente natura reddituale** (c.d. criterio di cassa). Tuttavia, tale regola, prevede delle **deroghe**. Infatti:

- il secondo periodo del **comma 4 dell'articolo 25-bis D.P.R. 600/1973**, in tema di **provvigioni trattenute dall'intermediario**, prevede una *fiction iuris* secondo cui la ritenuta si intende operata nel mese successivo in cui le provvigioni sono trattenute dai percipienti;
- [l'articolo 3, comma 2, lettera d\), D.P.R. 602/1973](#) prevede un criterio di competenza (in luogo di quello di cassa) per l'applicazione delle ritenute relative ai **redditi di capitale derivanti da obbligazioni, titoli simili e cambiali finanziarie**. In particolare, viene previsto che la ritenuta debba essere operata su tali redditi **all'atto della maturazione anche in assenza della corresponsione**.

Le **ritenute operate** (a titolo di acconto o d'imposta), ai sensi del combinato disposto dell'[articolo 8, comma 1, n. 1, D.P.R. 602/1973](#) e dell'[articolo 18 D.Lgs. 241/1997](#), devono essere versate, da parte dei sostituti d'imposta, **entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui vengono operate**.

In deroga alla regola generale, [l'articolo 8, comma 1, n. 5, D.P.R. 602/1973](#) prevede che le ritenute operate sui dividendi devono essere versate **entro il giorno 16 del mese successivo al trimestre in cui la ritenuta è operata** (16 aprile in relazione al primo trimestre, 16 luglio in

relazione al secondo trimestre, 16 ottobre in relazione al terzo trimestre, 16 gennaio in relazione al quarto trimestre).

Ai sensi dell'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#) i sostituti d'imposta effettuano i versamenti delle ritenute, **anche mediante l'istituto della compensazione**, mediante modello F24.

Sotto il **profilo sanzionatorio** chi non esegue, in tutto o in parte, le ritenute alla fonte è soggetto alla **sanzione amministrativa pari al venti per cento dell'ammontare non trattenuto** ([articolo 14 D.Lgs. 471/1997](#)).

La condotta che viene punita con tale fattispecie sanzionatoria è di **tipo omissivo**, ovvero viene punito con la sanzione amministrativa chi non opera una ritenuta alla fonte (sia essa a titolo d'imposta o di acconto).

Pertanto, **il momento consumativo di tale violazione è individuabile nel mancato trattenimento della somma a titolo di ritenuta all'atto del pagamento dell'importo redditualmente rilevante** (vedasi anche la [risoluzione AdE 165/E/2007](#)). Tale illecito è rimuovibile mediante ricorso all'istituto del ravvedimento operoso ([articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#)).

Secondo la formulazione dell'[articolo 14 D.Lgs. 471/1997](#) (come modificata dal **D.Lgs. 158/2015**) **l'omessa effettuazione della ritenuta è punita con una sanzione pari al 20% della somma non trattenuta senza che tale violazione sia punita anche a titolo di omesso versamento ai sensi dell'articolo 13 D.Lgs. 471/1997**.

La disposizione in commento è stata modificata ad opera del **D.Lgs. 158/2015**, il quale ha eliminato il riferimento alla **sanzione di omesso versamento ex articolo 13 D.Lgs. 471/1997**.

Prima della modifica, l'**omissione dell'effettuazione della ritenuta**, che rappresenta una violazione inevitabilmente prodromica all'omesso versamento della stessa, comportava l'applicazione di una **duplice sanzione**:

- **quella prevista dall'articolo 13 D.Lgs. 471/1997 in misura pari al 30% della ritenuta non versata;**
- **quella prevista dall'articolo 14 D.Lgs. 471/1997 in misura pari al 20% della ritenuta non operata.**

La relazione illustrativa al **D.Lgs. 158/2015**, sul punto afferma che *“il comma 1, lett. p) modifica l'articolo 14 del d.lgs. n. 471 del 1997, che prevede l'applicazione di una **sanzione amministrativa pari al 20 per cento dell'ammontare non trattenuto** nei confronti dei soggetti che violano l'obbligo di esecuzione, in tutto o in parte, delle ritenute alla fonte. La disposizione elimina, rispetto alla previgente formulazione, il riferimento all'applicazione delle disposizioni dell'articolo 13 per il caso di omesso versamento. **In virtù dell'intervento normativo il contribuente non potrà essere sanzionato per omesso versamento in caso di accertamento di ritenute non dichiarate e non operate**”*.

La formulazione attuale, dunque, secondo le intenzioni del legislatore dovrebbe **evitare che ad una condotta che comporta inevitabilmente una duplice violazione degli obblighi in materia di ritenute venga applicato un doppio trattamento sanzionatorio**.

Questa lettura è confermata dalle sentenze della **CTR Toscana (sentenza n. 2227/2017)** e della **CTR Piemonte (sentenza n. 1614/2017)** ad avviso delle quali per le violazioni antecedenti all'entrata in vigore della versione dell'[articolo 14 D.Lgs. 471/1997](#) attualmente vigente **si deve applicare il principio del *favor rei***.

Da ultimo si segnala che, in caso di **mancata effettuazione della ritenuta** con conseguente omesso versamento, per ragioni di prudenza, **sarebbe opportuno che la regolarizzazione mediante ravvedimento operoso avvenga sia in relazione alla violazione di omessa effettuazione di ritenute ex [articolo 14 D.Lgs. 471/1997](#) sia alla violazione di omesso versamento ex [articolo 13 D.Lgs. 471/1997](#)**.

Infatti, a tutt'oggi la posizione dell'Amministrazione finanziaria (**circolare 98/E/2000**) in materia di violazioni prodromiche e indotte è quella secondo cui ***“trattandosi di fattispecie distinte, ..., in linea di principio il ravvedimento relativo ad una violazione non dipende necessariamente dal ravvedimento relativo alle altre, fermo restando il potere dell'Amministrazione di sanzionare le violazioni non regolarizzate”***.

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Il valore economico degli studi legali

di **Giangiaco Buzzoni 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.*

L'attività forense non è un'attività capital intensive, ovvero basata su ingenti investimenti di capitale. Gli avvocati investono invece tempo, conoscenza, competenza e cura nella gestione e nello sviluppo dei rapporti, in modo tale da:

- **costruire un portafoglio clienti** quanto più possibile fidelizzato
- **creare relazioni** con altri avvocati, professionisti ed enti, al fine di ampliare e rinnovare il proprio portafoglio clienti
- **sviluppare attorno a sé un'organizzazione** che permetta l'esercizio della professione in condizioni di efficacia ed efficienza.

Questi sono gli elementi che rappresentano il valore economico di uno studio legale, e maggiori sono le probabilità di riuscire a trasferirli al collega acquirente, maggiore sarà tale valore. **Obiettivo dell'acquirente è infatti proseguire l'attività mantenendo la rete di contatti già avviata e fidelizzata dal professionista cedente, al fine ultimo di trarne un flusso continuo di reddito.**

La trasferibilità del rapporto fiduciario che lega il professionista e la sua rete di contatti è quindi l'elemento più importante, ma anche quello più difficilmente valutabile in quanto di natura soggettiva e personale.

[CONTINUA A LEGGERE...](#)