

Mercoledì 13 gennaio 2021

## IL CASO DEL GIORNO

## Per le spese anticipate in nome e per conto del cliente si guarda ai documenti

/ Luca FORNERO

Talvolta gli organi verificatori riprendono a tassazione le spese anticipate dal professionista in nome e per conto del cliente, fondando le loro pretese sulla presunta **assenza** della relativa documentazione. Si ricorda che i rimborsi [...]

PAGINA 2

IL PUNTO  
FISCALITÀ INTERNAZIONALE

## Regime degli impatriati "a geometria variabile"

/ Giorgio INFRANCA e Pietro SEMERARO

La circolare n. 33/2020 in tema di lavoratori **impatriati**, con cui l'Agenzia delle Entrate ha fornito la propria interpretazione dell'art. 16 del DLgs. 147/2015 nella sua versione applicabile dopo le modifiche apportate dal DL 34/2019, fornisce l'occasione per mettere ordine in [...]

PAGINA 12

## FISCO

## Ammessi al superbonus gli immobili di un solo proprietario

*Pertinenze fuori dal computo del limite di quattro unità immobiliari per gli interventi su edifici interamente posseduti da persone fisiche*

/ Enrico ZANETTI

A seguito delle modifiche introdotte all'art. 119 del DL 34/2020 dall'art. 1 comma 66 lett. n) della L. 178/2020, la disciplina del superbonus al 110% può trovare applicazione sugli interventi agevolati effettuati dalle persone fisiche:

- "su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche" (comma 9 lett. a);
- "su unità immobiliari" (comma 9 lett. b).

Gli interventi di cui alla lett. a) del comma 9 sono quelli che riguardano le parti comuni degli **"edifici composti da due a quattro unità immobiliari"**.

Gli interventi di cui alla lett. b) del comma 9 sono invece quelli che riguardano singole unità immobiliari, intendendosi per tali sia quelle che coincidono con l'edificio (c.d. "edifici unifamiliari"), sia quelle site in edifici composti da più unità im-

mobiliari.

La possibilità per le persone fisiche di beneficiare del superbonus sugli interventi agevolati effettuati sulle parti comuni di un edificio composto da più unità immobiliari, relativamente alle quali non sussiste una proprietà di tipo condominiale, è dunque limitata ai casi in cui:

- dal punto di vista **oggettivo**, l'edificio risulti composto da un numero **massimo di quattro unità immobiliari**;
- dal punto di vista **soggettivo**, l'edificio risulti posseduto da un unico proprietario **persona fisica** o da più comproprietari persone fisiche.

In mancanza di uno o di entrambi questi presupposti, la possibilità per le persone fisiche di beneficiare del superbonus al 110% sugli interventi agevolati effettuati sulle parti comuni di un edificio composto da più unità immobiliari, relativamente alle quali non sussiste una proprietà di tipo condominiale, rimane preclusa.

In attesa di conferme [...]

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Smart working semplificato fino al termine dello stato di emergenza

La proroga per la prima casa non opera per l'immobile in costruzione

Escheri: "È il momento di iniziare a parlare di idee"

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

## PROFESSIONI

## Norme per i collegi sindacali con valenza legale-professionale

/ Roberto FRASCINELLI e Maurizio RIVERDITI

Le "Norme di comportamento del Collegio sindacale di società non quotate" del CNDCEC in vigore dal 1° gennaio 2021 sono, anzitutto, [...]

PAGINA 4

# Per le spese anticipate in nome e per conto del cliente si guarda ai documenti

Esclusa la natura di corrispettivo trattandosi di somme spettanti originariamente al committente

/ Luca FORNERO

Talvolta gli organi verificatori riprendono a tassazione le [spese anticipate](#) dal professionista in nome e per conto del cliente, fondando le loro pretese sulla presunta **assenza** della relativa documentazione.

Si ricorda che i rimborsi di tali oneri non concorrono alla formazione della [base imponibile IVA](#) (ex [art. 15](#) comma 1 n. 3) del DPR 633/72), né del reddito di lavoro autonomo (circ. Agenzia Entrate n. [58/2001](#), § 2.2), a condizione che, sotto l'aspetto sostanziale, si tratti di costi che non costituiscono il mezzo per assolvere l'incarico, bensì l'oggetto del mandato stesso (es.: pagamento per conto del cliente di imposte o altre somme, adempimento di formalità in nome e per conto del cliente, ecc.).

Inoltre, sotto l'aspetto formale, deve trattarsi di spese sostenute "in nome e per conto", in forza di specifico incarico professionale. In pratica (C.M. n. [1/1973](#) e studio Consiglio Nazionale Notariato n. [37-2003/T](#)):

- la spesa deve essere documentata e intestata al cliente;

- la documentazione deve essere allegata o comunque trovarsi in atti depositati presso pubblici uffici.

Specularmente, tali oneri sono **indeducibili** dal reddito professionale.

Invece, i rimborsi delle spese che non presentano tali caratteristiche e che sono, in pratica, sostenute per lo **svolgimento** della professione (es. viaggio, vitto e alloggio) sono assimilati ai compensi, con obbligo di fatturazione e assoggettamento a ritenuta (cfr. circ. Agenzia Entrate n. [58/2001](#), § 2.2; tale impostazione è stata, peraltro, criticata dalla circ. CNDCEC n. [37/IR/2014](#)).

Ciò posto, in ordine alle spese anticipate in nome e per conto del cliente, occorre domandarsi se le richieste dell'Amministrazione finanziaria siano, o meno, fondate.

Di certo, l'avvenuta **conservazione** dei documenti giustificativi consente di controllare prontamente che gli importi richiesti a rimborso siano risultati pari alle an-

ticipazioni fatte. Diversamente, ove l'importo addebitato in fattura fosse **superiore** a quanto effettivamente sostenuto, l'eccedenza non potrebbe che assumere la natura di corrispettivo (tra le altre, R.M. n. [102/96](#) e ris. Agenzia Entrate n. [180/2001](#)).

Peraltro, laddove tale documentazione non sia più rinvenibile, sembra possibile sostenere che la conservazione non sia sempre indispensabile, come nel caso, ad esempio, delle somme anticipate dal professionista (es. commercialista, notaio) per pagare imposte e contributi.

Si tratta, infatti, di spese che, essendo poste a carico del cliente in base a una previsione di legge, sono caratterizzate dalla diretta insorgenza nella **sfera patrimoniale** di quest'ultimo: come tali, essendo una mera partita di giro, non assumono rilievo ai fini IRPEF e IVA (cfr., tra le altre, R.M. n. [364698/1977](#)).

D'altra parte, i predetti oneri sono regolarmente accertabili, oltre che presso lo studio del professionista, anche presso i **pubblici uffici**. In ogni caso, dall'esame dell'atto, del repertorio notarile e della pratica sono ritraibili tutti gli elementi necessari per quantificare le somme anticipate in nome e per conto del cliente.

Inoltre, se dal mandato professionale risulta che le parti hanno concordato che determinati oneri siano posti **a carico** del committente, i rimborsi di detti oneri non hanno natura giuridica di corrispettivo.

In altre parole, "vanno **escluse** dalla base imponibile [dell'IVA e delle imposte sui redditi, ndr] le somme poste contrattualmente a carico del committente, le quali, quindi, proprio in base alle «condizioni contrattuali» non sono corrispettivo, né possono dirsi «accollate» al committente stesso, perché a quest'ultimo spettanti originariamente" (così Studio Consiglio Nazionale del Notariato n. [37-2003/T](#)).

Si ritiene, dunque, che eventuali rilievi degli organi di controllo in ordine all'assenza o all'insufficienza della documentazione delle suddette somme siano **contrastabili** nei termini sopra esposti.

# Ammessi al superbonus gli immobili di un solo proprietario

Pertinenze fuori dal computo del limite di quattro unità immobiliari per gli interventi su edifici interamente posseduti da persone fisiche

/ Enrico ZANETTI

A seguito delle modifiche introdotte all'[art. 119](#) del DL 34/2020 dall'[art. 1](#) comma 66 lett. n) della L. 178/2020, la disciplina del superbonus al 110% può trovare applicazione sugli interventi agevolati effettuati dalle persone fisiche:

- "su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche" (comma 9 lett. a);
- "su unità immobiliari" (comma 9 lett. b).

Gli interventi di cui alla lett. a) del comma 9 sono quelli che riguardano le parti comuni degli **"edifici composti da due a quattro unità immobiliari"**.

Gli interventi di cui alla lett. b) del comma 9 sono invece quelli che riguardano singole unità immobiliari, intendendosi per tali sia quelle che coincidono con l'edificio (c.d. "edifici unifamiliari"), sia quelle site in edifici composti da più unità immobiliari.

La possibilità per le persone fisiche di beneficiare del superbonus sugli interventi agevolati effettuati sulle parti comuni di un edificio composto da più unità immobiliari, relativamente alle quali non sussiste una proprietà di tipo condominiale, è dunque limitata ai casi in cui:

- dal punto di vista **oggettivo**, l'edificio risulti composto da un numero **massimo di quattro unità immobiliari**;
- dal punto di vista **soggettivo**, l'edificio risulti posseduto da un unico proprietario **persona fisica** o da più comproprietari persone fisiche.

In mancanza di uno o di entrambi questi presupposti, la possibilità per le persone fisiche di beneficiare del superbonus al 110% sugli interventi agevolati effettuati sulle parti comuni di un edificio composto da più unità immobiliari, relativamente alle quali non sussiste una proprietà di tipo condominiale, rimane preclusa.

In attesa di conferme da parte della prassi ufficiale, pare peraltro corretto ritenere che il **limite** di quattro unità immobiliari distintamente accatastate vada calcolato senza tenere conto delle unità immobiliari che hanno destinazione meramente **pertinenziale** a quelle principali.

Ciò sarebbe **coerente** a quanto a suo tempo affermato

dalla ris. Agenzia delle Entrate 12 luglio 2007 n. [167](#) (§ 2), in ordine al fatto che, in relazione a un edificio composto da un'unica unità immobiliare a destinazione abitativa e da altre unità immobiliari separatamente accatastate, ma aventi natura pertinenziale dell'unica unità "principale", non è possibile parlare di "parti comuni" dell'edificio (che si configura pertanto quale "edificio unifamiliare").

Nelle more delle novità introdotte dall'[art. 1](#) comma 66 lett. n) della L. 178/2020, la risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate 10 settembre 2020 n. [329](#) aveva affermato l'**inapplicabilità** del superbonus al 110% con riguardo agli interventi effettuati su un edificio composto da **5 unità** immobiliari (tre appartamenti, un magazzino e un garage) interamente posseduto, in comproprietà, da due coniugi e i propri figli minori.

Questa risposta dell'Agenzia aveva confermato, sulla base del quadro normativo all'epoca vigente, che gli interventi effettuati da persone fisiche su parti comuni di edifici, sulle quali non insiste una proprietà di tipo condominiale, erano **esclusi a priori** dall'ambito di applicazione del superbonus (esclusione che, come evidenziato, persiste tuttora ove l'edificio risulti composto da cinque o più unità immobiliari).

Alla luce delle novità introdotte dall'[art. 1](#) comma 66 lett. n) della L. 178/2020 e tenuto conto delle considerazioni svolte in ordine alla irrilevanza delle unità immobiliari meramente pertinentziali, ai fini del computo del tetto massimo di quattro unità immobiliari, di cui alla lett. a) del comma 9 dell'[art. 119](#) del DL 34/2020, è evidente che le conclusioni cui perviene la risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. 329/2020 siano da aggiornare nel senso di ritenere **potenzialmente applicabile** il superbonus al 110%, in quanto oggetto dell'istanza è un edificio composto da tre unità immobiliari "principali", più due unità pertinentziali.

L'**esclusione** persisterebbe infatti solo laddove, contrariamente a quanto ritenuto corretto, si argomentasse a favore del conteggio delle unità immobiliari meramente pertinentziali nel limite di quattro unità immobiliari, di cui alla lett. a) del comma 9 dell'[art. 119](#) del DL 34/2020.

# Norme per i collegi sindacali con valenza legale-professionale

Guidano nella selezione degli elementi di contesto da cui trarre le mosse per orientare il comportamento in linea con i canoni di diligenza richiesti

/ Roberto FRASCINELLI e Maurizio RIVERDITI

Le [“Norme di comportamento del Collegio sindacale di società non quotate”](#) del CNDCEC in vigore dal 1° gennaio 2021 sono, anzitutto, Norme **deontologiche** rivolte a tutti gli iscritti all'Albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili. In quanto tali, esse condividono la natura di “norme **secondarie**” che, come riconosciuto anche dalla sentenza della Cassazione a Sezioni Unite 20 dicembre 2007 n. [26810](#), costituiscono l'esplicitazione dei principi generali contenuti nella legge professionale di riferimento, contribuendo a chiarirne il significato e l'ambito operativo, secondo i canoni ermeneutici indicati dall'art. 12 delle preleggi (collocate pertanto gerarchicamente tra le fonti integrative della legge).

A tal proposito giova ricordare che l'[art. 8.6](#) del vigente Codice deontologico per gli iscritti all'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili sancisce che “Il professionista, nell'erogare le proprie prestazioni, deve agire in modo **diligente**, secondo quanto richiesto dalla prassi professionale e dai principi di comportamento approvati dal Consiglio Nazionale”. Di conseguenza, in sintonia con i principi enunciati dalla Corte di Cassazione, le Norme di comportamento approvate dal CNDCEC e in vigore dal 1° gennaio 2021 entrano a pieno titolo nel novero delle disposizioni che regolano la valutazione rimessa al Consiglio nazionale circa la **violazione del Codice deontologico** ([art. 49](#) del DLgs. 139/2005).

Inoltre, le Norme di comportamento, proprio perché sono funzionali a delineare i criteri generali che regolano l'attività degli iscritti all'Albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili, individuano i criteri di comportamento propri della diligenza professionale richiesta dall'[art. 1176](#) c.c., contribuendo così a definire il comportamento con cui è possibile confrontarsi per valutare la **correttezza** del loro **operato** in caso di contestazione in sede giudiziaria.

Le Norme di comportamento possono, dunque, assumere un ruolo decisivo sia per delineare il contenuto dell'attività di **vigilanza** svolta dall'organo di controllo (sia esso collegio sindacale di spa o sindaco unico di srl), sia per suggerire regole per un suo **efficiente** funzionamento, sia anche per individuare quando tale attività e tale funzionamento siano esercitati in modo da garantire che l'organo di controllo adempia ai propri doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico (*cf.* [art. 2407](#) c.c.).

In tal senso dette Norme costituiscono una funzione di

supporto agli iscritti all'Ordine dei dottori commercialisti ed esperti contabili, ma nel contempo non rappresentano l'unica e inderogabile interpretazione legale dei doveri di cui all'[art. 2403](#) c.c. Infatti possono sussistere **comportamenti alternativi** rispetto alle predette Norme, che devono però essere adeguati a garantire la qualità della vigilanza così da assicurare il richiesto grado di diligenza professionale nell'espletamento della funzione di sindaco. A questo riguardo, le relazioni, i verbali delle riunioni del Collegio e, più in generale, le carte di lavoro che ne documentano l'operato possono costituire un utile e proficuo strumento per dar conto delle ragioni che hanno indotto l'organo di controllo ad aderire alle indicazioni delle Norme piuttosto che a una soluzione diversa e (ritenuta) più idonea rispetto al caso concreto.

Tenuto conto che dette Norme non possono quindi essere considerate cogenti e né assumere la natura di interpretazione autentica delle norme civilistiche relative ai doveri del collegio sindacale, esse non possono essere imposte, ma costituiscono riflessioni di carattere tecnico-giuridico, **linee guida** con una articolata funzione di indirizzo operativo per gli iscritti, qualificandosi come **“modelli”** di comportamento uniforme con valenza legale-professionale, in quanto sono originate dalla interpretazione della specifica normativa e si basano sulla esperienza professionale della Categoria (come ora anche espressamente riconosciuta dall'[art. 14](#) del DLgs. 14/2019).

Così intese, le Norme costituiscono uno strumento particolarmente indicato (insieme ai principi e alle disposizioni di settore) per guidare il professionista nella **selezione** degli **elementi di contesto** da cui trarre le mosse per orientare il proprio comportamento in linea con i canoni di diligenza richiesti nel caso specifico; e a posteriori, di fronte al giudice penale, tale (argomentato) punto di vista potrebbe rappresentare un valido punto d'appoggio non solo per escluderne la valenza dolosa, ma anche quella colposa.

In conclusione, è doveroso ancora osservare che, quando sull'attività dei sindaci insiste la vigilanza di un'**Autorità pubblica**, le Norme di comportamento vengono ritualmente condivise con tali Autorità. Il pensiero corre al precedente rappresentato dalle [“Norme di comportamento del collegio sindacale di società quotate”](#) di aprile 2018, per la redazione e pubblicazione delle quali il CNDCEC ha intrapreso una costante e proficua interlocuzione con Consob.

# Smart working semplificato fino al termine dello stato di emergenza

Senza una proroga dal 1° febbraio 2021 occorrerà riprendere a seguire la disciplina ordinaria dettata dagli artt. 18-23 della L. 81/2017

/ Elisa TOMBARI

L'eventuale proroga del termine dello stato di emergenza, attualmente fissato al **31 gennaio 2021**, si riflette anche sulla modalità di gestione del rapporto di lavoro subordinato, che in quest'ultimo anno ha visto un massiccio ricorso allo smart working per far fronte alla situazione di emergenza sanitaria da COVID-19.

In particolar modo, in caso di proroga dello stato di emergenza sarà possibile continuare ad attivare la modalità di lavoro agile utilizzando la **procedura semplificata**, ma in caso contrario dal 1° febbraio 2021 occorrerà riprendere a seguire la disciplina ordinaria dettata dagli [artt. 18-23](#) della L. 81/2017.

La procedura semplificata consente di attivare lo **smart working**, o definirne le modalità di gestione, anche senza sottoscrivere l'accordo individuale con il lavoratore, e di comunicare "massivamente" sul portale Cliclavoro i dati anagrafici dei lavoratori in smart working, con le relative date di inizio e termine di tale modalità, attraverso l'invio di un unico file excel.

L'**informativa** scritta nella quale si individuano i rischi generali e specifici connessi alla particolare modalità di svolgimento della prestazione ([art. 22](#) della L. 81/2017) può inoltre essere resa ai lavoratori anche tramite e-mail, utilizzando la documentazione messa a disposizione sul sito dell'INAIL.

Il ricorso al lavoro agile, lo si ricorda, pur essendo **fortemente raccomandato** a più riprese nei DPCM susseguiti nel tempo, non è un obbligo da parte del datore di lavoro e il lavoratore non può dunque pretendere l'attivazione, se non negli specifici casi in cui ne abbia diritto per effetto di una espressa disposizione normativa, e comunque a condizione che le mansioni possano essere svolte anche da remoto. È il caso, ad esempio, dei **lavoratori fragili**, per i quali l'[art. 1](#), commi 481 e 482 della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021), modificando l'[art. 26](#) del DL 18/2020 convertito, proroga il di-

ritto allo smart working fino al 28 febbraio 2021.

Come anticipato, qualora lo stato di emergenza terminasse il 31 gennaio 2021 (ipotesi alquanto remota, considerato l'andamento ancora critico dei contagi), i datori di lavoro intenzionati a mantenere in smart working i propri lavoratori dovrebbero applicare la **disciplina "ordinaria"** dell'istituto dettata negli artt. da [18](#) a [23](#) della L. 81/2017, che consente lo svolgimento della prestazione lavorativa in modalità agile soltanto previa specifica regolamentazione per mezzo di un accordo scritto, stipulabile a tempo determinato o indeterminato contestualmente all'atto di assunzione oppure successivamente ad essa, che definisca le modalità di esecuzione della prestazione lavorativa all'esterno dei locali aziendali.

## Nella disciplina ordinaria l'accordo individuale è fondamentale

In un contesto non emergenziale, l'**accordo** assume rilevanza centrale nell'esecuzione dell'attività lavorativa in modalità agile, in quanto finalizzato a regolare le modalità di svolgimento della prestazione lavorativa al di fuori dei locali aziendali, che può essere resa senza precisi vincoli di orario – purché entro i limiti di durata massima dell'orario di lavoro giornaliero e settimanale – o di luogo di lavoro e organizzata per fasi, cicli e obiettivi.

Tramite l'accordo individuale trovano regolamentazione anche l'esercizio del potere direttivo da parte del datore di lavoro, l'utilizzo degli strumenti di lavoro messi a disposizione del dipendente, nonché il tempo di riposo del lavoratore e le misure necessarie a garantirne il **diritto alla disconnessione** dalle strumentazioni di lavoro.



# La proroga per la prima casa non opera per l'immobile in costruzione

L'immobile deve essere ultimato entro il termine di 3 anni per consentire all'Agenzia di verificarne la natura

/ Anita MAURO

La proroga dei termini in materia di agevolazione prima casa, prevista dall'[art. 24](#) del DL 23/2020 non sposta il **termine di 3 anni** per l'ultimazione dell'edificio, in caso di acquisto di immobile in costruzione. Lo afferma l'Agenzia delle Entrate, nella risposta n. [39](#), pubblicata ieri.

L'interpello riguardava un caso di acquisto di immobile in corso di costruzione per effetto di una donazione. Pertanto, in primo luogo, l'Agenzia ricorda che le agevolazioni per l'acquisto della prima casa trovano applicazione, limitatamente alle imposte ipotecaria e catastale, in caso di acquisto di immobili per **successione o donazione**, a norma dell'[art. 69](#) comma 3 e 4 della L. 342/2000.

In secondo luogo, l'Agenzia rammenta che le agevolazioni per l'acquisto della prima casa riguardano anche immobili che, al momento dell'acquisto siano ancora in corso di costruzione.

In particolare, nella circ. 12 agosto 2005 n. [38](#), § 3.3, l'Amministrazione ha chiarito che le agevolazioni per l'acquisto della "prima casa" spettano anche per il trasferimento di immobili in **corso di costruzione**, purché, dopo l'ultimazione il fabbricato rispetti le condizioni richieste dalla norma, ovvero si tratti di un immobile abitativo, non riconducibile alle categorie catastali A/1, A/8, A/9.

Tuttavia, nel medesimo documento di prassi (circ. n. [38/2005](#), § 5.1), l'Amministrazione aveva aggiunto che, nel caso di acquisto agevolato di immobili in corso di costruzione, al fine di evitare una proroga *sine die* dei termini per l'accertamento della sussistenza delle condizioni agevolative, il contribuente deve **ultimare la costruzione** entro 3 anni dall'acquisto.

In breve, in assenza di un termine normativamente previsto per l'ultimazione della "prima casa", l'Amministrazione ha fatto coincidere tale termine con quello di decadenza per l'accertamento dell'imposta di registro di cui all'[art. 76](#) del TUR. Oltre il termine di tre anni, infatti, l'Agenzia delle Entrate non sarebbe più in grado di **verificare** l'avvenuta decadenza.

Alla luce di tale quadro interpretativo, quindi, con riferimento al caso di specie, atteso che l'immobile era

stato donato, in corso di costruzione, il 16 ottobre 2017, l'Agenzia conclude che, per poter conservare l'agevolazione (consistita nell'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa), i lavori avrebbero dovuto essere ultimati entro il 16 ottobre 2020.

## La proroga era stata introdotta per l'emergenza coronavirus

Secondo l'Amministrazione, quindi, nel caso di specie il termine di 3 anni per l'ultimazione della prima casa **deve ritenersi spirato**, in quanto esso non è riconducibile a quelli prorogati dall'[art. 24](#) del DL 23/2020.

Si ricorda, in proposito, che la norma poco sopra citata ha sospeso, nel periodo compreso tra il 23 febbraio 2020 e il 31 dicembre 2020, i termini previsti dalla Nota II-*bis* all'[art. 1](#) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, in tema di agevolazione prima casa.

Tra i termini sospesi, tuttavia, secondo l'Agenzia non vi sarebbe anche il termine triennale per l'ultimazione dell'immobile in corso di costruzione, atteso che la sospensione riguarda solo (*cfr.* la circ. 13 aprile 2020, n. 9 § 8.1):

- il **termine di 18 mesi** per il trasferimento della residenza nel Comune in cui si trova l'immobile agevolato;
- il termine di un anno per l'alienazione della ex prima casa, decorrente dalla data del nuovo acquisto agevolato (*cfr.* la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 4 settembre 2020 n. [310](#));
- il termine di un anno per l'acquisto di un nuovo immobile da adibire ad abitazione principale, decorrente dal momento dell'alienazione infraquinquennale dell'abitazione agevolata.

L'interpretazione fornita dall'Agenzia appare restrittiva, in particolare se confrontata con altri recenti chiarimenti che, tenendo conto della **ratio delle norme emergenziali**, hanno (ad esempio con riferimento ai termini previsti dalla normativa in tema di detrazione degli interessi passivi sui mutui prima casa, *cfr.* da ultimo la risposta n. [6/2021](#)) trovato il modo di "salvare" i benefici.

# Escheri: “È il momento di iniziare a parlare di idee”

Per il Presidente dell'ODCEC di Palermo lo stallo elettorale, pur “doloroso”, offre l'opportunità di iniziare a fare una vera campagna elettorale

/ Savino GALLO

Modificare rapidamente il DLgs. [139/2005](#) per superare l'*impasse* elettorale. Nel corso dell'assemblea straordinaria che si è tenuta lunedì pomeriggio, il Presidente del CNDCEC, Massimo Miani, ha tracciato il **percorso** che, nelle sue intenzioni, dovrebbe consentire di risolvere in tempi brevi lo stallo. Le modifiche dovrebbero riguardare tre punti (quote di genere, attività degli Ordini in regime di *prorogatio*, specializzazioni) e verranno messe nero su bianco dal Consiglio nazionale in un documento che poi verrà sottoposto all'approvazione di tutti gli Ordini territoriali. Fatto questo passaggio, e proprio in forza del sostegno di tutti, ci si presenterà al Ministero della Giustizia chiedendo di modificare il 139 e procedere con le nuove elezioni, senza aspettare l'esito delle vicende giudiziarie.

Di questo scenario *Eutekne.info* ha parlato con il Presidente dell'ODCEC di Palermo, Fabrizio **Escheri**, convinto che l'unità interna debba essere un mantra a cui affidarsi non solo per superare l'attuale stallo, ma anche in vista della futura *governance* di categoria.

**Presidente, una compattezza che, per quanto invocata, al momento sembra ancora lontana, o no?**

“Il Presidente Miani ha sottolineato che la situazione in cui ci troviamo oggi è frutto di un malcostume, non esclusivo della categoria, per cui chi dissente, anche se rappresenta una sparuta minoranza, anziché accettare le decisioni della maggioranza, interviene tentando di modificare per vie traverse le scelte assunte. Questo è accaduto nella vicenda relativa all'emendamento Conzatti, dove c'è stato un intervento esterno al Consiglio nazionale, ma interno alla categoria, che ha portato a quelle che apparentemente potevano sembrare piccole modifiche rispetto alla versione originaria dell'emendamento (la non applicazione delle quote di genere alle elezioni in corso, *ndr*) ma che, a detta dei legali, hanno fatto crollare la tenuta del percorso individuato. Tale intervento ci ha esposto a una situazione in cui siamo tutti in *prorogatio*, con il rischio di poter operare solo nell'ordinaria amministrazione o di vederci commissariati”.

**A chi si riferiva Miani?**

“Non sono stati fatti i nomi, ma ha rivolto un invito ai diretti interessati di assumersi le proprie responsabilità, cosa che nel corso della riunione non è avvenuta. Mi ha colpito, però, il fatto che non ci siano state se non un paio di voci dissenzienti. Ovviamente, poi dovremo vedere cosa conterrà il documento, ma l'idea di questo percorso mi pare sia stata condivisa da tutti”.

**Anche lei è tra questi?**

“Io condivido pienamente. Sulle quote di genere, ad esempio, ho sempre ritenuto che l'apporto delle colle-

ghe fosse fondamentale. E sebbene, in astratto, sia contrario all'individuazione di un obbligo normativo, mi rendo che la cultura di tutela del genere sia talmente poco diffusa nella nostra categoria che imporre l'obbligo è necessario. Ma probabilmente ci sarebbero anche altre modifiche da fare alle nostre procedure elettorali”.

**Quali?**

“Oltre alle quote di genere, io sarei favorevole anche all'introduzione di una quota riservata agli under 35, perché credo che i problemi che stanno incontrando oggi i più giovani possano essere meglio interpretati e risolti attraverso il loro contributo. Più in generale, bisognerebbe dare più spazio agli iscritti. Oggi votano in pochi e spesso lo fanno non sulla base di programmi ma di rapporti interpersonali e poi non hanno alcuna possibilità di incidere sull'elezione dei nostri rappresentanti nazionali”.

**Pensa all'elezione diretta del Consiglio nazionale?**

“Potrebbe essere uno strumento, anche se si tratta di un modello elettorale che nella tradizione italiana non è ancora maturato. Però, certamente si potrebbero evitare quelle regole attuali che vincolano la composizione del Consiglio nazionale alla territorialità piuttosto che alle idee. A me che ci sia un siciliano o meno interessa pochissimo. Mi interessa molto di più che a Roma ci siano persone che difendono davvero gli interessi della categoria”.

**Dice che contano troppo accordi e alleanze?**

“Questo è fisiologico in ogni processo elettorale. L'Italia è il Paese delle “signorie”. Ci sono alcuni signori locali che portano il proprio territorio e quindi attraverso l'accordo tra tanti signori si decidono le alleanze. Fino a quando il sistema elettorale sarà questo è molto difficile che il percorso possa cambiare. Però, magari, se i protagonisti principali si affrancassero da questa logica e si confrontassero tra loro probabilmente scoprirebbero di non avere idee così divergenti e magari si potrebbe anche pensare a qualcosa di diverso”.

**Come ad esempio una lista unica all'insegna della ritrovata unità?**

“Perché no? In questo momento, sarebbe importante portare avanti progetti di condivisione. Ma più in generale, è importante che si torni a parlare di idee. Questo stallo elettorale è doloroso, perché arriva in periodo delicatissimo per la professione, e rischia di creare un grande danno, riducendo la capacità di programmare le cose che vanno fatte per tutelare i colleghi. Visto che siamo in questa situazione, però, cerchiamo di sfruttarla per iniziare a parlare di idee. Abbiamo vissuto alcuni mesi di avvio di campagna elettorale dove

non si è sentito parlare di programmi, di una visione di ciò che vogliamo per il futuro della nostra categoria e, soprattutto, per i più giovani. Ormai abbiamo pochissimi nuovi iscritti: è di questo che si deve occupare chi si candida alla guida della categoria, non tanto di accordi e alleanze finalizzate a vincere le elezioni”.

**Dice che fino a oggi la campagna elettorale è stata deficitaria?**

“No, credo che fino a oggi non ci sia stata campagna elettorale. Io ho grande stima per coloro che hanno intenzione di candidarsi, ma credo che entrambi gli schieramenti di fatto ancora non abbiano ancora messo sul piatto i contenuti, limitandosi a cercare alleanze. Ribadisco, è un fenomeno fisiologico ma è il momento di mettere giù i contenuti”.

**Quali dovrebbero essere secondo lei?**

“Io penso che la strada che hanno indicato in questi anni il Presidente Miani e il suo Consiglio rimanga una strada valida, che va aggiornata tenendo conto dello scenario attuale. In questa pandemia, mi pare sia stato conclamato che la nostra è una professione essenziale e allora valorizziamo questo aspetto e inseriamolo in un percorso che veda un riconoscimento di questa essenzialità”.

**Cosa intende per riconoscimento?**

“Innanzitutto un riconoscimento sociale, ma non solo. In Sicilia, ad esempio, siamo stati riconosciuti come attestatori della spesa delle imprese beneficiarie dei fondi Ue. Questo non solo serve alle imprese ma anche alle istituzioni, che non riuscivano a utilizzare quelle risorse in quanto le proprie strutture avevano difficoltà nell'accertare l'avvenuta spesa. Nel momento in cui entrano in campo i professionisti, questo nostro ruolo di collegamento tra istituzioni e imprese viene di fatto riconosciuto e acquisisce valore”.

**La famosa sussidiarietà di cui spesso ha parlato anche il Presidente Miani.**

“La Pubblica Amministrazione è in grande difficoltà: da tanti anni non c'è un ricambio generazionale che porti nuove energie e risorse adeguate alla sfida della digitalizzazione; poi la pandemia ha portato tutti in smart working. I commercialisti possono svolgere un ruolo di sostegno alle istituzioni e, di fatto, al sistema Paese”.

**E questo porterebbe anche nuovi sbocchi professionali.**

“Ecco, un altro tema centrale. Chi si candida a guidare la categoria, deve dirci non solo come intende tutelare le attività che già svolgiamo ma anche come vuole individuare nuovi ambiti di attività nei quali possiamo applicare le nostre competenze”.

**A proposito di competenze, il fatto di voler introdurre anche le specializzazioni, tema da sempre foriero di polemiche, non rischia di complicare il tutto nell'ottica di una rapida risoluzione dello stallo elettorale?**

“Io penso di no, anche perché si tratta di un percorso già avviato, che è arrivato qualche anno fa a pochi metri dal traguardo. Se si apre la possibilità di modificare il 139 è giusto cogliere l'opportunità per introdurre qualcosa che serve davvero alla categoria”.

**Sembra di capire che lei sia a favore.**

“Le ultime iniziative legislative hanno dimostrato che, laddove lasciamo spazio, gli altri tentano di occuparlo. Il progetto prevedeva una forma di accesso alle specializzazioni che riconosce l'esperienza e fornisce delle opportunità di formazione governate internamente alla categoria. Una formula equilibrata che va ripresa per evitare che accada il contrario, cioè che le specializzazioni diventino delle vere e proprie professioni alternative alla nostra e che i giovani che vogliono specializzarsi in alcuni ambiti scelgano di farlo senza passare per l'iscrizione all'Ordine”.

**Nel merito, come potrebbero giovare all'attività quotidiana degli iscritti?**

“Noi siamo quei professionisti capaci di trattare, leggere e interpretare i numeri. Questa peculiarità ce l'abbiamo solo noi e dobbiamo valorizzare questa competenza. Ovviamente non possiamo ledere il diritto di un giurista di iscriversi all'albo dei curatori o dei revisori legali. Ma quando io potrò dire che non sono solo un revisore o un amministratore giudiziario, ma un commercialista revisore e amministratore, cioè quando potrà mettere prima il mio titolo generale e poi quello specialistico per definire la mia qualifica, il mio interlocutore potrà comprendere meglio la differenza che c'è tra me e un altro specialista che non ha la mia stessa matrice culturale”.



# Dividendi provenienti dalla Svizzera alla prova della maturazione dell'utile

Rileva se nel periodo di "formazione" dell'utile la società partecipata beneficia di un regime fiscale privilegiato

/ Salvatore SANNA

Con la risposta n. [38/2021](#), l'Agenzia delle Entrate è intervenuta sul trattamento fiscale previsto dall'[art. 47](#) del TUIR per i dividendi provenienti da una società controllata e residente in Svizzera, valutando se sono stati prodotti in base a un regime fiscale privilegiato.

In quest'ultimo caso, i dividendi concorrono **integralmente** alla formazione del reddito imponibile del socio residente in Italia e scontano una ritenuta alla fonte a **titolo d'acconto** ex [art. 27](#) del DPR 600/73 se derivano da partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati.

Per l'individuazione del regime fiscale dei dividendi che saranno distribuiti attingendo dalle riserve pregresse di utili, quindi, è necessario comprendere, con riferimento a ciascun periodo d'imposta, se gli utili (formati in capo alla società estera) siano qualificabili come provenienti da un Paese a **fiscalità privilegiata**.

A partire dal 2019, l'[art. 47-bis](#) del TUIR prevede **due nozioni** di "regimi fiscali privilegiati" a seconda che la società partecipata sia sottoposta o meno al controllo da parte del socio italiano.

Premesso che non sono mai considerati regimi privilegiati quelli di Stati o territori appartenenti all'Ue o allo See, si considerano residenti in Paradisi fiscali le partecipate:

- il cui livello di **tassazione effettiva** è inferiore al 50% di quello italiano, per le partecipazioni di controllo;
- il cui livello di tassazione **nominale** è **inferiore al 50%** di quello italiano, per le partecipazioni che non integrano il requisito di controllo. A tali fini, tuttavia, si deve tenere conto anche di **regimi speciali** che non siano applicabili strutturalmente alla generalità dei soggetti svolgenti analoga attività dell'impresa o dell'ente partecipato, che risultino fruibili soltanto in funzione delle specifiche caratteristiche soggettive o temporali del beneficiario e che, pur non incidendo direttamente sull'aliquota, prevedano esenzioni o altre riduzioni della base imponibile idonee a ridurre il prelievo nominale al di sotto del predetto limite e sempreché, nel caso in cui il regime speciale riguardi solo particolari aspetti dell'attività economica complessivamente svolta dal soggetto estero, l'attività ricompresa nell'ambito di applicazione del regime speciale risulti prevalente, in termini di ricavi ordinari, rispetto alle altre attività svolte dal citato soggetto.

Occorre considerare, poi, che la disciplina di riferimento per individuare i Paesi che rientrano nel novero di quelli a fiscalità privilegiata è stata oggetto di **numero-se modifiche** normative.

Pertanto, per gli utili maturati in determinati periodi di imposta, ma **corrisposti** in **annualità successive**, è possibile che si verifichi la mancata coincidenza dei criteri di riferimento per individuare i Paesi a fiscalità privilegiata in vigore alla data di maturazione degli utili in oggetto rispetto a quelli in vigore alla data di distribuzione degli stessi.

Per questo motivo, è stato introdotto l'[art. 1](#) comma 1007 della L. 205/2017, per il quale **non** si considerano provenienti da un **paradiso fiscale** i dividendi distribuiti da una società a fiscalità privilegiata che corrispondono a utili **"formati"** in annualità in cui la società estera era considerata a fiscalità ordinaria, secondo le regole vigenti nel medesimo periodo di "formazione" dell'utile.

Da un punto di vista operativo, quindi, si deve verificare se nel periodo di "formazione" dell'utile la società partecipata risulta residente in uno Stato a fiscalità ordinaria secondo le regole vigenti nelle **rispettive annualità di imposta**.

In caso positivo, i dividendi ricevuti dal socio residente in Italia non si considerano provenienti da un paradiso fiscale e non scontano la tassazione integrale.

## Dividendi "non privilegiati" senza credito di imposta

In aggiunta, si segnala che la risposta in commento ha preso posizione su un aspetto significativo riguardante gli utili di fonte estera provenienti da società che non applicano un regime fiscale privilegiato.

Dal 1° gennaio 2018, è stata **equiparata** la tassazione dei dividendi derivanti da partecipazioni qualificate a quelle non qualificate (detenute da persone fisiche al di fuori dell'esercizio di impresa), prevedendo l'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta del 26%.

Tale equiparazione si applica anche agli utili e ai proventi equiparati di **fonte estera** derivanti da soggetti residenti in Paesi che non sono considerati a regime fiscale privilegiato.

Qualora tali utili non siano assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta da parte di un sostituto o di un intermediario, gli stessi dovranno essere indicati dal percipiente persona fisica nel quadro RM del modello RED-DITI PF ed essere assoggettati a imposta sostitutiva nella misura del 26%. In merito, l'Agenzia afferma che, non concorrendo tali redditi alla determinazione del reddito complessivo della persona fisica residente, **non è previsto** il riconoscimento del **credito d'imposta** sulle imposte pagate all'estero in via definitiva.

# Fusione tra ENC prima della riforma del Terzo settore con registro al 3%

Vale l'art. 9 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86, per gli atti diversi da quelli altrove indicati con oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale

/ Anita MAURO

L'atto di fusione tra enti non commerciali, realizzato nel 2014, sconta l'imposta di registro in misura proporzionale con l'**aliquota del 3%**. Lo afferma la Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 242, depositata ieri.

La pronuncia conferma il precedente orientamento, già accolto dalla pronuncia della Cassazione del 7 febbraio 2009 n. 4763, secondo cui, a norma dell'art. 4 comma 1 lett. b) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR [131/86](#), solo le operazioni di **fusione** tra società o tra enti "aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale o agricola" scontano l'imposta di registro in misura fissa (200 euro).

La medesima impostazione è accolta anche dall'Agenzia delle Entrate che, nella circolare del 18 maggio 2013 n. [18](#), § 6.31, aveva distinto il regime impositivo indiretto della fusione a seconda della natura degli enti coinvolti. In breve, secondo questa interpretazione:

- la fusione tra società o tra enti aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale o agricola sconta l'imposta di registro **fissa**, a norma dell'art. 4 comma 1 lett. b) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR [131/86](#);

- la fusione tra enti non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale o agricola, esulando dall'art. 4 su citato ricadrebbe nella disposizione residuale dettata dall'art. 9 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR [131/86](#) e sconterebbe, quindi, l'imposta di registro proporzionale del 3% (in tal senso, si veda anche la ris. Agenzia delle Entrate n. [2/2019](#)).

In dottrina, alcuni hanno, però, rilevato che l'esclusione dell'applicazione dell'art. 4 della Tariffa non basta per sostenere l'applicabilità dell'imposta di registro del 3% agli atti di fusione degli enti non commerciali; invece, tenendo conto delle più recenti tesi sulla natura della fusione, secondo le quali essa non avrebbe effetti

successori, ma solo **modificativi** degli enti coinvolti (Cass. SS.UU. 2637/2009), l'atto di fusione tra enti non commerciali potrebbe essere qualificato come atto non avente ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, da assoggettare ad imposta di registro fissa ex art. [11](#) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR [131/86](#).

Tuttavia, la Cassazione non condivide questa ultima tesi ed afferma, invece, che l'atto di fusione tra enti non commerciali, operato nel 2014, non potendo usufruire dell'imposta fissa (riservata dall'art. 4 della Tariffa alle fusioni tra enti commerciali), sconta l'imposta di registro del 3%, prevista dall'art. 9 della Tariffa, parte I, allegata al DPR [131/86](#), per gli "**atti diversi** da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale".

Si segnala – e la Suprema Corte non manca di ricordarlo – che la riforma del Terzo settore ha innovato la disciplina in oggetto. Infatti, a norma dell'[art. 82](#) comma 3 del DLgs. 117/2017, le operazioni di fusione poste in essere da enti del Terzo settore comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società scontano le imposte di registro, ipotecaria e catastale in **misura fissa**.

Tale disciplina, nelle more dell'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, a norma dell'[art. 104](#) del DLgs. 117/2017 trova **applicazione**, in via provvisoria, dal 1° gennaio 2018, alle ONLUS di cui all'[art. 10](#) del DLgs. 4 dicembre 1997 n. 460 iscritte negli appositi registri, alle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui alla L. 11 agosto 1991 n. [266](#) ed alle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionali, regionali e delle Province autonome di Trento e Bolzano previsti dall'art. 7 della L. 7 dicembre 2000 n. 83.

# Onere della prova all'Erario se il socio eccepisce la preventiva escussione

Se si tratta di società semplice prova in capo al contribuente

/ Alfio CISSELLO e Antonio NICOTRA

Le Sezioni Unite, con la sentenza del 16 dicembre 2020 n. [28709](#), hanno, tra l'altro, sancito che il socio di società di persone può, nel ricorso contro la cartella di pagamento o l'accertamento esecutivo, eccepire il beneficio di **preventiva escussione**.

Per effetto dell'[art. 2304](#) c.c., "i creditori sociali, anche se la società è in liquidazione, non possono pretendere il pagamento dai singoli soci, se non dopo l'escussione del patrimonio sociale".

Particolare rilevanza, sotto questo aspetto, viene attribuita al tema **dell'onere della prova**.

I giudici affermano che, se si tratta di snc o di sas, l'amministrazione creditrice deve provare l'incapienza, totale o parziale, del patrimonio sociale e, in caso contrario, il ricorso deve essere accolto sulla base delle comuni regole sull'onere della prova. Invece, se l'incapienza fosse parziale, il ricorso sarà oggetto di **accoglimento parziale**.

Questa affermazione, a un primo esame, sembra difficile da attuare, dipendendo da una valutazione sulla parziale capienza del patrimonio sociale.

Sembra quasi che il giudice tributario debba effettuare una sorta di "**prognosi incidentale**" sul realizzo di una ipotetica espropriazione nei confronti della società.

Ipotizziamo che la cartella di pagamento che riscuote debiti tributari sociali valga 100, e che la società possieda beni aggredibili il cui valore non può essere determinato secondo parametri univoci. In base a che parametri il giudice potrebbe disporre l'accoglimento parziale del ricorso se, per fare un'ipotesi, viene dimostrato che la società dispone di un certo quantitativo di **preziosi**?

Certo, se si tratta di disponibilità liquide, tutto sarebbe più semplice, ma non sempre è così.

Nella pronuncia le Sezioni Unite evidenziano poi che se l'amministrazione creditrice, ove onerata, non fornisce alcuna prova, il ricorso andrà accolto sulla base della c.d. **regola di giudizio**.

Emergono in questo caso due problemi.

In primo luogo, se si tratta di accertamento esecutivo,

la prova dovrà essere fornita dall'ente impositore, unico soggetto che, in questo stadio procedimentale, entra in gioco. Se, invece, si tratta di cartella di pagamento, bisogna domandarsi se la valutazione sulla preventiva escussione spetti all'Agente della riscossione oppure all'ente creditore.

Premettendo che l'argomento necessiterebbe di approfondimenti ulteriori, laddove l'Agente della riscossione ritenesse di non essere il soggetto deputato a fornire la prova, dovrebbe **chiamare in causa l'ente creditore** ai sensi dell'[art. 39](#) del DLgs. 112/99.

Il secondo aspetto riguarda il contenuto dell'onere della prova.

Se la società non possiede beni aggredibili, per assolvere l'onere probatorio potrebbe ritenersi sufficiente la produzione, in giudizio, dei dati negativi risultanti dalle **banche dati fiscali** (salvo sia certo tale fatto, come per la società ormai cancellata dal Registro delle imprese).

## Perplessità emergono per l'accoglimento del ricorso parziale

Ma se la società possiede beni, il discorso potrebbe essere **complesso**.

Tralasciando il discorso sul valore dei beni, se si tratta di diritti immobiliari un elemento di prova potrà essere la visura catastale o ipotecaria, mentre per le disponibilità liquide potrebbero non essere sufficienti le risultanze dell'Anagrafe tributaria dei **rapporti finanziari**, che contengono informazioni aggregate, come i saldi iniziali e finali dei conti correnti.

Un altro elemento di prova può consistere nel bilancio della società, ad esempio fornito in sede di verifica fiscale.

Il **tema probatorio** è comunque un aspetto che gli enti impositori, alla luce di quanto sancito dalle Sezioni Unite, dovranno tenere in debita considerazione.

Il mancato assolvimento dell'onere della prova potrebbe infatti condurre all'accoglimento del ricorso.

# Regime degli impatriati "a geometria variabile"

Misura della detassazione e durata dei benefici divergono a seconda della data del trasferimento della persona in Italia

/ **Giorgio INFRANCA e Pietro SEMERARO**

La circolare n. [33/2020](#) in tema di lavoratori **impatriati**, con cui l'Agenzia delle Entrate ha fornito la propria interpretazione dell'[art. 16](#) del DLgs. 147/2015 nella sua versione applicabile dopo le modifiche apportate dal DL [34/2019](#), fornisce l'occasione per mettere ordine in una disciplina sempre più **stratificata**. Il DL 34/2019 (decreto "crescita"), infatti, è intervenuto sull'art. 16 citato, già in vigore dall'anno 2016, rafforzando l'agevolazione e semplificandone i requisiti d'accesso.

In particolare, il decreto ha stabilito che, per i trasferimenti effettuati **dal 30 aprile 2019**, il beneficio è concesso ai lavoratori che si trasferiscono in Italia e che:

- non siano stati residenti in Italia nei 2 anni precedenti;

- si impegnino a risiedere in Italia per almeno 2 anni;

- prestano attività lavorativa prevalentemente in Italia.

Al soddisfacimento delle condizioni, il reddito prodotto in Italia concorre alla formazione del reddito complessivo in misura pari al **30%** (con esenzione, quindi, del 70%).

La circolare n. 33/2020 ha però chiarito che l'esenzione del 70% è applicabile, a oggi, solo ai lavoratori trasferitisi a partire **dal 3 luglio 2019**, per coloro che si sono trasferiti fra il 30 aprile 2019 e il 2 luglio 2019, invece, l'esenzione del 70% è subordinata all'emanazione del **decreto attuativo** del "Fondo controesodo", restando, nelle more, la possibilità di applicare l'esenzione nella misura del 50%. L'esenzione, inoltre, si estende al 90% per i lavoratori che si siano trasferiti in una delle regioni del Sud Italia.

Per gli **sportivi professionisti**, invece, vale un discorso a parte, poiché – sempre stando alla circolare – l'esenzione del 50% non sarebbe applicabile in assenza del decreto attuativo relativo al contributo straordinario dello 0,5%.

Il DL 34/2019, poi, sempre per i trasferimenti effettuati dal 30 aprile 2019, ha previsto la possibilità di ottenere l'estensione dell'agevolazione per **ulteriori 5 anni** (con riduzione del beneficio al 50%, rispetto al 70% ordinario) a condizione che i lavoratori acquistino un immobile residenziale in Italia o abbiano un figlio minore a carico (in caso di lavoratori con almeno 3 figli minori la percentuale di esenzione è del 90%).

Sul punto, peraltro, è di recente intervenuta la legge di bilancio 2021 ([art. 1](#) comma 50 della L. 178/2020), che ha esteso la possibilità di prolungare l'agevolazione anche ai lavoratori (diversi dagli sportivi professionisti) già beneficiari del regime al **31 dicembre 2019**, previo esercizio di opzione e versamento di una somma pari:

- al **10%** del reddito relativo al periodo d'imposta anteriore a quello di esercizio dell'opzione, per i soggetti

che abbiano almeno un figlio minorenni o abbiano acquistato un immobile residenziale in Italia;

- al **5%** del reddito relativo al periodo d'imposta anteriore a quello di esercizio dell'opzione, per i soggetti che abbiano almeno 3 figli minorenni e abbiano acquistato un immobile residenziale in Italia.

Le modalità attuative dell'opzione saranno oggetto di specifico provvedimento.

Con riferimento, invece, ai trasferimenti effettuati **prima del 30 aprile 2019** (per cui l'opzione di accesso può essere esercitata con il modello REDDITI 2020, anche tardivo, purché inviato entro il 10 marzo 2021), l'art. 16 del DLgs. 147/2015 prevedeva requisiti diversificati e più stringenti, distinguendo fra impatriati manager e lavoratori con elevata qualificazione (definiti dalla circ. Agenzia delle Entrate n. [17/2017](#) come i lavoratori collocati in area dirigenziali o aventi funzioni direttive), impatriati in possesso di laurea e lavoratori autonomi impatriati.

Per gli impatriati **manager**, l'esenzione del 50% (per il solo anno 2016, l'esenzione è stata del 30%) era subordinata al possesso dei seguenti requisiti:

- residenza all'estero nei 5 anni precedenti e impegno a restare in Italia per almeno 2 anni;

- svolgimento di attività lavorativa prevalentemente nel territorio dello Stato e alle dipendenze di un'impresa residente.

Per gli impatriati **laureati**, invece, era necessario aver trascorso all'estero un periodo di studio o di lavoro di almeno 24 mesi.

In estrema sintesi, quindi, il regime dei lavoratori impatriati rimane, a oggi, un regime "a geometria variabile" dove criteri di accesso e misura dell'agevolazione differiscono a seconda della **data del trasferimento**, e così, ad esempio:

- in caso di trasferimento **prima del 30 aprile 2019**, occorre considerare i requisiti d'accesso dell'art. 16 del DLgs. 147/2015 ante decreto "crescita", distinguendo fra "impatriati manager", "impatriati laureati" o "lavoratori autonomi", fermo restando l'esenzione al 50% (al 30% per il solo 2016). L'eventuale estensione per ulteriori 5 anni è soggetta ad opzione "a pagamento";

- in caso di trasferimento **fra il 30 aprile 2019 e il 2 luglio 2019**, i requisiti d'accesso da considerare sono quelli del DL 34/2019 e l'esenzione resta al 50% (prorogabile in caso di figli minori o acquisto di immobili), in attesa dell'implementazione del "Fondo controesodo";

- in caso di trasferimento **dal 3 luglio 2019**, fermi restando i requisiti d'accesso del DL 34/2019, l'esenzione è pari al 70% (prorogabile, con riduzione al 50%, salvo casi particolari, nel secondo quinquennio).

# Per la tredicesima decontribuzione Sud solo sui ratei di ottobre, novembre e dicembre

Nell'ambito della somministrazione di manodopera, ai fini del diritto all'esonero del 30% rileva la sede di lavoro dell'agenzia e non dell'utilizzatore

/ Daniele SILVESTRO

Con il messaggio n. 72, l'INPS ha fornito chiarimenti sull'agevolazione prevista dall'[art. 27](#) del DL 104/2020 (DL "Agosto"), con riguardo, in particolare, alla possibilità di riconoscere o meno la c.d. "**decontribuzione Sud**" ai rapporti in somministrazione, ai lavoratori marittimi, nonché per la tredicesima mensilità.

Si ricorda che il citato [art. 27](#) comma 1 riconosce in favore dei datori di lavoro privati (esclusi quelli del settore agricolo e i contratti di lavoro domestico) un **esonero del 30%** dal versamento dei contributi previdenziali dovuti dai medesimi, con esclusione dei premi INAIL.

L'accesso al beneficio è consentito in riferimento ai **rapporti di lavoro dipendente**, instaurati e instaurandi, la cui sede di lavoro sia situata in Regioni che nel 2018 presentavano: un PIL pro capite inferiore al 75% della media EU27 o comunque compreso tra il 75% e il 90%; un tasso di occupazione inferiore alla media nazionale. L'INPS, con la circ. n. [122/2020](#), nel dettare le istruzioni operative, ha definito gli ambiti territoriali, individuando le seguenti Regioni come destinatarie dello sgravio: Abruzzo; Basilicata; Calabria; Campania; Molise; Puglia; Sardegna; Sicilia.

L'agevolazione è limitata al periodo compreso dal 1° ottobre al **31 dicembre 2020**.

Premesso ciò, l'INPS, con il messaggio in commento, precisa che l'esonero del 30% **non è riconoscibile** nell'ipotesi in cui il lavoratore in somministrazione, pur svolgendo la propria attività lavorativa in unità operative dell'azienda utilizzatrice ubicate in una delle predette Regioni, sia formalmente incardinato presso un'agenzia di somministrazione situata in una Regione che, invece, non è ammessa allo sgravio. Ciò in quanto, per il diritto alla fruizione dell'esonero, rileva la sede di lavoro del **datore di lavoro** e non dell'utilizzatore.

Infatti, l'INPS sottolinea che nella somministrazione di manodopera si instaurano due tipologie di rapporti: il contratto di lavoro, tra l'agenzia e il lavoratore; il contratto di somministrazione, tra l'agenzia e l'utilizzatore. In sostanza, il lavoratore viene **assunto** dall'agenzia di somministrazione, che si configura come datore di lavoro e su cui gravano tutti gli adempimenti retributivi e previdenziali. Invece, l'utilizzatore, con il contratto di somministrazione di lavoro, si assume l'obbligo di **rimborsare** al somministratore gli oneri retributivi e previdenziali sostenuti e viene coinvolto come responsabile in solido, salvo il diritto di rivalsa ai sensi dell'[art. 35](#) comma 2 del DLgs. 81/2015.

Un secondo chiarimento riguarda poi le imprese arma-

toriali e i **lavoratori marittimi**, categoria della gente di mare ai sensi dell'[art. 115](#) del RD 327/42 (Codice della navigazione), tenuti a svolgere la propria attività lavorativa a bordo delle **navi**, le quali rappresentano la sede di lavoro.

## Chiarimenti anche sui lavoratori marittimi

Secondo l'Istituto, l'esonero del 30% può trovare applicazione nei confronti delle imprese armatoriali per i marittimi imbarcati su navi che risultano iscritte, alla data del 1° ottobre 2020, nei **compartimenti marittimi** ubicati in una delle Regioni ammesse all'agevolazione. L'elemento da tenere in considerazione per collegare la nave – sede di lavoro del marittimo – a uno specifico territorio e stabilire se la stessa possa beneficiare o meno dell'esonero è il compartimento marittimo d'iscrizione. Quest'ultimo rappresenta un criterio **formale, certo e oggettivo**, coerente con la *ratio* dell'[art. 27](#) del DL 104/2020, ovvero sia di sostenere le aziende che operano in Regioni poco sviluppate.

Sempre con riguardo al settore marittimo, l'INPS sottolinea che la "decontribuzione Sud" **non è cumulabile** con l'esonero totale dal versamento dei contributi obbligatori previdenziali e assistenziali previsti dagli [artt. 6 e 6-bis](#) del DL 457/97 e dall'[art. 88](#) del DL 104/2020.

Infine, l'INPS chiarisce che l'esonero del 30% di cui al citato [art. 27](#) si applica anche sulla contribuzione relativa alla **tredicesima mensilità** erogata a dicembre 2020, ma con esclusivo riferimento ai ratei maturati nel periodo compreso tra il 1° ottobre e il 31 dicembre 2020.

Nel caso in cui i datori di lavoro interessati avessero già calcolato ed esposto l'esonero in argomento sull'intera tredicesima mensilità, dovranno **rideterminare** l'importo spettante e **restituire**, nelle denunce di competenza gennaio 2021, la maggior somma riferita ai ratei dei mesi da gennaio a settembre. A tal fine, i datori di lavoro valorizzeranno all'interno di "DenunciaIndividuale", "DatiRetributivi", "AltreADebito": il nuovo codice causale "**M317**", nell'elemento "CausaleADebito"; l'importo da restituire, nell'elemento "ImportoADebito".

Sulla questione è intervenuta anche la Presidente del Consiglio nazionale dell'Ordine dei consulenti del lavoro, Marina Calderone, che, con una [lettera](#) indirizzata al Presidente INPS, Pasquale Tridico, invita l'Istituto a **rivedere** la propria posizione, seppur adottata in coerenza con gli orientamenti espressi dal Ministero del Lavoro.



## Crediti maturati nel 2020 dai revisori validi esclusivamente per l'obbligo formativo in tale anno

Con l'informativa n. [4/2021](#) diffusa ieri, il CNDCEC ricorda che l'[art. 3](#) comma 7 del DL 183/2020 (c.d. decreto "Milleproroghe"), pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale, Serie Generale n. 323 del 31 dicembre 2020, ha previsto la proroga al 31 dicembre 2022 del **termine ultimo** per l'acquisizione dei crediti formativi dei revisori legali dei conti relativi agli anni 2020 e 2021 (si veda "[Confermata la proroga a fine 2022 per la formazione 2020 e 2021 dei revisori](#)" del 2 gennaio 2021).

Come evidenziato sul sito istituzionale della revisione legale ([www.revisionelegale.mef.gov.it](http://www.revisionelegale.mef.gov.it)), la disposizione riguarda esclusivamente gli **obblighi di formazione** relativi al 2020 e al 2021 e, pertanto:

- il mancato assolvimento degli obblighi di formazione relativi al 2017, 2018 e 2019 non può essere compensato maturando i corrispondenti crediti in ragione dell'entrata in vigore del suddetto decreto legge (il MEF si riserva ulteriori comunicazioni sul punto);
- l'obbligo relativo al 2022 non può in ogni caso essere assolto anticipatamente, cioè anteriormente al 1° gennaio 2022;
- i crediti maturati nel corso del 2020 sono validi esclusivamente ai fini dell'assolvimento dell'obbligo in tale anno;
- il regime dell'accreditamento degli enti di formazione non è modificato.

## Chiusa la consultazione sul provvedimento dell'Agenzia sull'imposta sui servizi digitali

Con un comunicato stampa, l'Agenzia delle Entrate ha reso noto ieri che sono **più di 40** i contributi inviati da professionisti, associazioni di categoria e operatori relativi alla bozza di provvedimento attuativo dell'**imposta sui servizi digitali**, introdotta dalla legge di bilancio 2019 (si veda "[Imposta italiana sui servizi digitali in dirittura d'arrivo](#)" del 29 dicembre 2020). L'imposta – ricorda l'Amministrazione finanziaria – è pari al **3%** dei ricavi derivanti da determinati servizi digitali realizzati da imprese di rilevanti dimensioni. In particolare, l'imposta è dovuta da imprese, anche non residenti, con ricavi globali pari ad almeno 750 milioni di euro, a condizione che abbiano conseguito almeno 5,5 milioni di euro di ricavi derivanti da determinati servizi digitali realizzati in Italia. Il versamento dell'imposta avviene a partire **dal 2021** in relazione ai servizi digitali prestati nel 2020.

Nella bozza sottoposta a consultazione pubblica sono state definite le modalità di determinazione della **base imponibile** e dell'imposta, i **ricavi esclusi**, i criteri di collegamento con il

territorio dello Stato e gli obblighi contabili connessi all'imposta sui servizi digitali, oltre alle modalità per il relativo versamento e per l'invio della dichiarazione annuale.

Nel dettaglio, degli oltre 40 contributi, **circa la metà** proviene da **professionisti e studi professionali** con attività internazionale, circa un terzo dalle associazioni di categoria rappresentative degli operatori e dei settori economici maggiormente interessati dall'applicazione dell'imposta e la parte rimanente dagli stessi operatori.

In relazione ai prossimi passi, L'Agenzia ha reso noto di aver già iniziato a vagliare tutti i contributi pervenuti e li ha resi disponibili sul sito istituzionale, a eccezione di quelli per cui è stata espressamente richiesta la non pubblicazione. Infine, anche alla luce dei numerosi spunti ricevuti e nell'ottica di garantire la massima certezza applicativa, il provvedimento di attuazione sarà seguito da una **circolare** a cui verranno demandati i chiarimenti sugli aspetti più strettamente interpretativi che sono emersi.

## Documento sulla rendicontazione sociale del non profit dal Gruppo di studio per il bilancio sociale

Il Gruppo di studio per il bilancio sociale (GBS), associazione scientifica di carattere nazionale che può oggi contare su oltre cento soci, tra fondatori, sostenitori (tra cui il Consiglio nazionale dei **commercialisti**), ha pubblicato il documento di ricerca n. 17, "Rendicontazione sociale nel non profit e Riforma del Terzo settore".

Come si legge nel comunicato stampa, obiettivo del documento è quello di "delineare un **confronto** tra l'evoluzione normativa e lo stato dell'arte della rendicontazione sociale nel non profit e fornire indicazioni operative agli ETS per una efficace applicazione delle Linee guida ministeriali sulla rendicontazione sociale elaborate nell'ambito della Riforma".

Il documento è suddiviso in **due parti** distinte ma complementari:

- nella prima parte sono descritti e commentati i punti salienti della riforma del Terzo settore in relazione alla rendicontazione sociale, con un esame delle principali novità introdotte nel sistema normativo e alcune considerazioni sulle peculiarità della rendicontazione degli ETS e delle organizzazioni non profit in generale;
- nella seconda parte sono trattati argomenti specifici, "rivolti a modellare una forma di rendicontazione sociale per il settore non profit adeguata ai tempi e al ruolo che l'ordinamento giuridico attribuisce a queste organizzazioni".

## Per gli agricoltori, notifica delle variazioni delle giornate lavorative solo all'interessato

Con il messaggio n. [71](#), l'INPS ha provveduto a fornire le prime indicazioni in merito alle novità apportate dall'[art. 43](#) comma 7 del DL 76/2020 (DL "Semplificazioni"), il quale ha modificato l'[art. 38](#) comma 7 del DL 98/2011 con riguardo alle **modalità di notifica**, ai lavoratori agricoli a tempo determinato, delle variazioni di giornate lavorative intervenute dopo la compilazione e la pubblicazione dell'elenco nominativo annuale.

Pertanto, a decorrere dal 23 luglio 2020 – data di diffusione del comunicato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 184/2020, relativo proprio all'[art. 43](#) comma 7 del DL 76/2020 – nel caso di riconoscimento o disconoscimento di giornate lavorative, intervenuti dopo la pubblicazione dell'elenco nominativo annuale, la notifica ai lavoratori interessati deve essere effettuata mediante **comunicazione individuale** a mezzo raccomandata, posta elettronica certificata o altra modali-

tà idonea a garantire la piena conoscibilità.

Per effetto di tale modifica, l'Istituto sottolinea inoltre che la pubblicazione del secondo elenco di variazione dell'anno 2020, la cui compilazione era stata comunque definita in attesa della conversione del DL [76/2020](#), **non ha valore di notifica** nei confronti dei lavoratori interessati, in quanto avvenuta dopo l'entrata in vigore del citato [art. 43](#).

Ai sensi dell'[art. 38](#) comma 7, l'INPS **cessa** quindi tutte le attività collegate alla compilazione e pubblicazione degli elenchi nominativi trimestrali di variazione.

Le Strutture territoriali dovranno notificare con raccomandata o posta elettronica certificata le variazioni delle giornate intervenute dopo la predisposizione e la pubblicazione del primo elenco di variazione 2020, utilizzando un apposito **modello** che sarà messo a disposizione successivamente.

## Da oggi servizi telematici delle Entrate disponibili anche con autenticazione CIE

Dopo il via libera del Garante della Privacy l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato ieri il provvedimento n. [8160](#), con il quale rende, da oggi, fruibili i **servizi telematici** della propria area riservata anche agli utenti persone fisiche la cui identità digitale è autenticata tramite carta di identità elettronica (CIE). Per quanto riguarda gli **incaricati**, qualora l'utente risulti designato ad operare sui servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, "in nome e per conto" di un soggetto giuridico, una volta identificati e autenticati all'area riservata tramite CIE, possono scegliere di operare per quest'ultimo.

L'utilizzo dei servizi per i quali è necessario possedere **specifici requisiti** sarà consentito con l'autenticazione tramite CIE solo agli utenti (direttamente o tramite i loro incaricati) già registrati e che abbiano preventivamente ottenuto la specifica abilitazione (Entratel/Sister) secondo le procedure attualmente in essere.

Analogamente a quanto previsto per SPID, gli utenti già cen-

siti ai servizi telematici possono operare sulla base delle autorizzazioni connesse al tipo di utenza già registrata.

Una volta identificato con la CIE, l'utente ha accesso a **servizi** come la richiesta del codice fiscale e il duplicato della tessera sanitaria e comunicare l'Iban per avere i rimborsi. Sempre tramite CIE è possibile utilizzare i servizi relativi alla fatturazione elettronica o accedere alla dichiarazione precompilata. Sempre disponibile, inoltre, il "cassetto fiscale" dove è possibile verificare la propria posizione con il Fisco.

Con un comunicato diffuso in serata, l'Agenzia delle Entrate ha ricordato che la CIE è la carta di identità elettronica, il nuovo formato di carta di identità che progressivamente sta sostituendo quella cartacea, rilasciata con un **codice Pin** di 8 cifre che permette al cittadino di accedere ai servizi digitali della Pubblica amministrazione. La CIE può essere usata anche per accedere tramite smartphone ad IO, l'app dei servizi pubblici.