

Venerdì 29 gennaio 2021

## IL CASO DEL GIORNO

### Occorre valutare la professionalità per escludere il demansionamento

/ Giada GIANOLA

Il demansionamento del lavoratore può ritenersi configurabile, alla luce di una recente sentenza della Corte di Cassazione (Cass. n. 434/2021), anche quando allo stesso, sin dal suo inserimento in azienda, vengano affidati compiti [...]

PAGINA 2

## IL PUNTO TUTELA DEL PATRIMONIO

### Nelle successioni internazionali la pianificazione è d'obbligo

/ Gabriele GIARDINA

Le variegate previsioni nazionali sulla territorialità del tributo successorio, unitamente al **limitato numero** di Convenzioni contro le doppie imposizioni in materia di imposte sulle successioni stipulate [...]

PAGINA 12

## FISCO

### Bonus al 110% per gli immobili di unico proprietario con massimo quattro unità

*I limiti di spesa sono quelli previsti per i condomini*

/ Arianna ZENI

Nel corso di Telefisco, che si è tenuto ieri, 28 gennaio 2021, sono stati forniti chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, alcuni dei quali hanno riguardato il **superbonus del 110%** di cui all'art. 119 del DL 34/2020.

In una prima risposta viene confermato (si veda una Risposta Eutekne) che rientrano fra i soggetti beneficiari della detrazione, di cui al comma 9 dell'art. 119 in questione, le cooperative sociali iscritte nella "sezione cooperazione sociale" del registro prefettizio (L. 381/91) in quanto ONLUS di diritto.

Le altre risposte riguardano gli edifici composti da più unità immobiliari e possedute da un **unico proprietario** (persona fisica) che non rappresentano dei condomini secondo la disciplina civilistica prevista dagli artt. da 1117 a 1139 del codice civile.

La lett. a) del comma 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, come modificata dalla lett. n) dell'art. 1 comma 66 della L. 178/2020, infatti, comprende nell'ambito di applicazione del su-

perbonus al 110% gli interventi agevolati effettuati "dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, con riferimento agli interventi 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" (si veda anche "Ammessi al superbonus gli immobili di un solo proprietario" del 13 gennaio 2021).

Ne consegue che, se l'edificio interamente posseduto da un'unica persona fisica, o da più persone fisiche in comproprietà pro indiviso, è composto da 5 o più unità immobiliari distintamente accatastate, le spese sostenute per gli interventi agevolati effettuati sulle sue parti comuni non possono beneficiare del superbonus al 110% (a tal fine, è irrilevante che una o più unità immobiliari siano detenute in **regime di impresa**).

Nel caso vengano effettuati sulle parti comuni di detti immobili interventi "trainanti" di **isolamento** termico delle superfici opache dell'involucro dell'edificio, che interessa [...]

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Riportabile la quota del bonus investimenti non utilizzata

Confermato il cumulo giuridico per le sanzioni degli intermediari

L'ammortamento 2020 si recupera al termine del piano di ammortamento

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

## FISCO

### Esterometro in scadenza ancora con i vecchi codici

/ Emanuele GRECO

La comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere (c.d. "esterometro"), riferita al **quarto trimestre 2020**, può essere effettuata avvalendosi ancora del [...]

PAGINA 4

# Occorre valutare la professionalità per escludere il demansionamento

Le nuove mansioni assegnate al lavoratore devono essere conformi alle sue competenze e alla sua storia professionale

/ Giada GIANOLA

Il demansionamento del lavoratore può ritenersi configurabile, alla luce di una recente sentenza della Corte di Cassazione (Cass. n. [434/2021](#)), anche quando allo stesso, sin dal suo inserimento in azienda, vengano affidati compiti rilevanti quanto le mansioni indicate nella lettera di assunzione ma, in concreto, **estranei** alla sua professionalità specifica.

Nel caso oggetto della citata sentenza il lavoratore era stato assunto come "Responsabile del controllo di gestione". Sin da subito, però, gli erano stati assegnati degli incarichi, anche di responsabilità (come responsabile amministrativo, responsabile finanziario e responsabile dell'analisi dati e statistiche), per i quali il dipendente non possedeva alcuna **competenza specifica** né aveva ricevuto alcuna formazione. Dall'assegnazione di tali compiti lo stesso non aveva, quindi, conseguito alcuna nuova competenza, con la conseguenza che, per i giudici, ne era derivato un danno alla sua professionalità.

La pronuncia si riferisce alla formulazione dell'[art. 2103](#) c.c., che rappresenta il fondamento del potere di variazione delle mansioni (c.d. *ius variandi*) del datore di lavoro, anteriore alle modifiche introdotte dall'[art. 3](#) del DLgs. 81/2015, secondo cui il prestatore di lavoro deve essere adibito alle mansioni per le quali è stato assunto o a quelle corrispondenti alla categoria superiore che abbia successivamente acquisito o alle **mansioni equivalenti** alle ultime effettivamente svolte, senza alcuna diminuzione della retribuzione.

Nel nuovo art. 2103 c.c. non si rinviene più il riferimento alle mansioni equivalenti ma quello alle **mansioni riconducibili** allo stesso livello e categoria legale di inquadramento delle ultime effettivamente svolte.

I giudici di legittimità, in senso conforme a precedenti pronunce, hanno ritenuto che il giudizio sulla equivalenza delle mansioni debba svolgersi in concreto, valutando anche la compatibilità dei nuovi e diversi incarichi assegnati al lavoratore rispetto alla sua **storia professionale**.

Per la Cassazione risulta, così, irrilevante l'equivalenza formale delle nuove mansioni rispetto a quelle precedenti o a quelle, comunque, per le quali il dipendente sia stato assunto, in quanto ciò che conta è l'**equivalenza in concreto** delle stesse, vale a dire l'aderenza effettiva delle nuove mansioni assegnate in relazione alla competenza professionale specifica del dipendente al fine di salvaguardare il livello professionale acquisito e lo svolgimento e l'accrescimento delle sue capaci-

tà professionali (Cass. n. [18031/2017](#)).

Del resto, in linea con tale impostazione, è stato affermato che nemmeno il mantenimento dell'inquadramento contrattuale costituisce condizione sufficiente a escludere il demansionamento in caso di variazione *in peius*, dal punto di vista qualitativo, delle mansioni (cfr. Cass. n. [29114/2020](#)).

Come anticipato, la nuova formulazione dell'art. 2103 c.c. si riferisce alle mansioni riconducibili allo stesso livello e categoria legale di inquadramento delle ultime effettivamente svolte dal lavoratore ammettendo, inoltre, l'attribuzione di **mansioni inferiori** quando le stesse appartengano al livello di inquadramento inferiore in caso di una modifica degli assetti organizzativi aziendali che incida sulla posizione del lavoratore, oltre che in caso di previsione da parte della contrattazione collettiva.

Il potere di variazione delle mansioni in capo al datore di lavoro è stato pertanto **ampliato**. Per tale ragione, estendere il ragionamento condotto dai giudici in relazione al vecchio art. 2103 c.c. sembrerebbe più complesso, seppur potrebbe astrattamente configurarsi, anche in queste ipotesi, un demansionamento sostanziale quando, in concreto, le nuove mansioni, anche inferiori entro i predetti limiti, non risultino conformi alle competenze e alla professionalità specifica del lavoratore.

Quanto all'onere della prova, grava sul datore di lavoro l'onere di dimostrare l'esatto adempimento dell'obbligo derivante dall'art. 2103 c.c., provando la mancanza in concreto del demansionamento o il legittimo esercizio dei poteri imprenditoriali. Al prestatore spetta invece allegare e provare l'entità del **danno alla professionalità** subito, derivante dall'impoverimento della sua capacità professionale o dalla mancata acquisizione di maggiori capacità.

Tale danno, che non deriva automaticamente dall'inadempimento datoriale, è di natura patrimoniale e può essere determinato dal giudice anche in via equitativa sulla base di una serie di indici, come la qualità e la quantità della pregressa esperienza lavorativa, la professionalità del lavoratore e la durata del demansionamento (cfr. Cass. n. [19923/2019](#)). Diversa è invece la lesione dell'**immagine professionale**, da cui consegue un danno di natura non patrimoniale che, allo stesso modo, deve essere allegato e provato dal lavoratore unitamente al nesso di causalità rispetto all'inadempimento posto in essere dal datore di lavoro.

# Bonus al 110% per gli immobili di unico proprietario con massimo quattro unità

I limiti di spesa sono quelli previsti per i condomini

/ Arianna ZENI

Nel corso di Telefisco, che si è tenuto ieri, 28 gennaio 2021, sono stati forniti chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, alcuni dei quali hanno riguardato il **superbonus del 110%** di cui all'[art. 119](#) del DL 34/2020.

In una prima risposta viene confermato (si veda una [Risposta Eutekne](#)) che rientrano fra i soggetti beneficiari della detrazione, di cui al comma 9 dell'art. 119 in questione, le cooperative sociali iscritte nella "sezione cooperazione sociale" del registro prefettizio (L. [381/91](#)) in quanto ONLUS di diritto.

Le altre risposte riguardano gli edifici composti da più unità immobiliari e possedute da un **unico proprietario** (persona fisica) che non rappresentano dei condomini secondo la disciplina civilistica prevista dagli artt. da [1117](#) a [1139](#) del codice civile.

La lett. a) del comma 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, come modificata dalla lett. n) dell'[art. 1](#) comma 66 della L. 178/2020, infatti, comprende nell'ambito di applicazione del superbonus al 110% gli interventi agevolati effettuati "dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, con riferimento agli interventi 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" (si veda anche "[Ammessi al superbonus gli immobili di un solo proprietario](#)" del 13 gennaio 2021).

Ne consegue che, se l'edificio interamente posseduto da un'unica persona fisica, o da più persone fisiche in comproprietà pro indiviso, è composto da 5 o più unità immobiliari distintamente accatastate, le spese sostenute per gli interventi agevolati effettuati sulle sue parti comuni non possono beneficiare del superbonus al 110% (a tal fine, è irrilevante che una o più unità immobiliari siano detenute in **regime di impresa**).

Nel caso vengano effettuati sulle parti comuni di detti immobili interventi "trainanti" di **isolamento** termico delle superfici opache dell'involucro dell'edificio, che interessa più del 25% della superficie disperdente lorda, il limite di spesa su cui calcolare la detrazione è pari a 40.000 euro moltiplicato per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio. Se le unità immobiliari sono quattro, il limite di spesa per questi interventi è di 160.000 euro (40.000 x 4).

Ove l'intervento "trainante" consista nella sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale, invece, il tetto massimo delle spese ammesse è di 20.000 moltiplicato per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio (nel caso di specie 80.000, il risultato di 20.000 x 4).

Anche per questa tipologia di immobili, si applicano le considerazioni dell'Agenzia delle Entrate contenute nella circ. n. [24/2020](#) in ordine al concetto di destinazione **residenziale** prevalente dell'edificio. Per potere beneficiare del superbonus del 110%, quindi, la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza ricomprese nell'edificio deve essere superiore al 50%.

Infine, nel caso di una villetta bifamiliare composta da due unità abitative funzionalmente indipendenti e dotate di accesso autonomo dall'esterno, la **verifica** della sussistenza dei requisiti richiesti ai fini del superbonus va effettuata su ciascuna delle due unità immobiliari residenziali.

Di conseguenza, nel caso venga effettuato un intervento che riguarda entrambe le unità (viene ad esempio coibentato il tetto) è necessario richiedere all'impresa che esegue i lavori di emettere **distinte fatture** per ciascun proprietario in relazione alla spesa sostenuta per interventi realizzati sulla propria unità immobiliare.

# Esterometro in scadenza ancora con i vecchi codici

L'Agenzia chiarisce che è possibile la presentazione entro il 1° febbraio 2021 con le precedenti specifiche tecniche

/ Emanuele GRECO

La comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere (c.d. "esterometro"), riferita al **quarto trimestre 2020**, può essere effettuata avvalendosi ancora del formato XML valido sino al 2020 e, in particolare, dei relativi "codici natura".

Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate in una delle risposte rese ieri nel corso di Telefisco.

Il termine per presentare l'esterometro dell'ultimo trimestre 2020 è il **1° febbraio 2021**, essendo il 31 gennaio una domenica.

Poiché la comunicazione in argomento è ancora riferita al 2020, non sarà obbligatorio compilare il tracciato con le nuove e più dettagliate codifiche, in vigore dal 2021 (provv. Agenzia delle Entrate nn. [99922/2020](#) e [166579/2020](#)).

Secondo quanto emerge dalla lettura dell'Allegato A al provv. n. 166579/2020, i **nuovi "codici natura"**, contenuti nelle ultime specifiche tecniche (versione 1.6 e successive) per la trasmissione di fatture elettroniche via Sistema di Interscambio, interessano anche la presentazione trimestrale dell'esterometro (si veda "[Nuovi codici natura anche per l'esterometro](#)" del 25 agosto 2020).

Tuttavia, essendo l'utilizzo delle **precedenti** specifiche tecniche (versione 1.5) consentito sino al 31 dicembre 2020, l'Agenzia delle Entrate ha confermato l'utilizzo delle stesse per trasmettere l'esterometro avente a oggetto le fatture emesse e ricevute nel quarto trimestre 2020, entro la predetta data del 1° febbraio 2021.

Resta fermo che la comunicazione **non è dovuta** in tutti i casi in cui le operazioni con soggetti non stabiliti in Italia siano state documentate mediante l'emissione o la ricezione di fatture elettroniche via Sistema di Interscambio (provv. Agenzia delle Entrate n. [89757/2018](#), § 9.2).

Peraltro, il chiarimento fornito ieri in relazione all'esterometro è coerente con una precedente FAQ dell'Agenzia delle Entrate in tema di [fattura elettronica](#). Con la FAQ n. [149](#) del 15 ottobre 2020, infatti, era stato reso noto che le **fatture elettroniche** aventi data anteriore al 31 dicembre 2020, trasmesse al Sistema di Interscambio nei primi giorni di gennaio del 2021, non sarebbero state scartate anche se predisposte con il tracciato basato sulle specifiche tecniche non più valide nel nuovo anno (si veda "[L'e-fattura di fine anno passa i controlli nel 2021 anche col vecchio tracciato](#)" del 17 ottobre 2020).

Si rammenta, per completezza, che l'introduzione dei nuovi "codici natura" ha comportato l'adozione di **ulte-**

**riori** tipologie di **controlli**.

Dal 1° gennaio 2021, nonché dal primo "esterometro" riferito al 2021, saranno scartati i documenti che riportino la codifica generica "N2", "N3" o "N6", in luogo delle codifiche più dettagliate. Ad esempio, per le operazioni non imponibili, è necessario **distinguere** tra: esportazioni (N3.1), cessioni intracomunitarie (N3.2), cessioni verso San Marino (N3.3), operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione (N3.4), operazioni non imponibili a seguito di dichiarazione d'intento (N3.5), altre operazioni non imponibili che non concorrono alla formazione del plafond (N3.6).

Tra gli altri chiarimenti resi nel corso di Telefisco, è stato indicato che il codice natura **"N6.9 – inversione contabile"** non è utilizzabile per gli acquisti di beni o di servizi da un fornitore Ue.

In tale circostanza, è sufficiente riportare l'imponibile indicato dal fornitore estero e l'aliquota e imposta applicate dal cessionario o committente italiano tenuto alla presentazione del c.d. "esterometro". Ad analoghe conclusioni si può pervenire per gli acquisti da un soggetto extra Ue, documentate mediante [autofattura](#) emessa dall'acquirente italiano.

Il campo "Natura" dell'operazione è, difatti, da compilare solamente nel caso di acquisti senza applicazione dell'IVA, vale a dire gli acquisti non imponibili o esenti.

## Novità per la presentazione dal 2022

A decorrere **dal 1° gennaio 2022**, i dati relativi alle operazioni con soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato dovranno essere "trasmessi telematicamente utilizzando il Sistema di interscambio". Lo ha previsto l'art. 1 comma 1103 della legge di bilancio 2021 (L. [178/2020](#)).

Con riferimento agli **acquisti**, la norma appena richiamata precisa che tale trasmissione "è effettuata entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di ricevimento del documento comprovante l'operazione o di effettuazione dell'operazione".

Nel corso di Telefisco 2021, l'Agenzia delle Entrate si è espressa in merito a come determinare la **data di ricezione** del documento di acquisto per le fatture ricevute da soggetti non stabiliti in Italia. Nel caso di documenti analogici, il momento di ricezione è comunque da individuare nella consegna del documento al cessionario o committente, il quale ne ottiene la disponibilità.

# Riportabile la quota del bonus investimenti non utilizzata

L'eccedenza si somma alla quota del periodo successivo

/ Pamela ALBERTI

In caso di **mancato utilizzo** per incapacienza di parte della quota di 1/3 del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali ex [art. 1](#) comma 1051 ss. della L. 178/2020, l'eccedenza può essere utilizzata l'anno successivo sommandosi alla quota. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate nel corso di Telefisco 2021, rispondendo ad uno specifico quesito sulla tematica.

A norma dell'[art. 1](#) comma 1059 della L. 178/2020, il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione nel modello F24 ai sensi dell'[art. 17](#) del DLgs. 241/97 e, in linea generale, spetta per i beni materiali e immateriali (sia "ordinari" che "4.0") in **tre quote annuali** di pari importo, a decorrere dall'anno di entrata in funzione, ovvero di avvenuta interconnessione per i beni "4.0".

Ai fini dell'utilizzo in compensazione del credito in esame, la ris. Agenzia delle Entrate n. [3/2021](#) ha istituito i codici tributo "6935", "6936", "6937" relativi al nuovo credito d'imposta ex L. [178/2020](#), rispettivamente, per investimenti in beni materiali e immateriali "ordinari", materiali "4.0" e immateriali "4.0" (si veda "[Al via la compensazione del bonus investimenti con i codici tributo ad hoc](#)" del 14 gennaio 2021).

In merito al mancato utilizzo della quota di credito d'imposta, la circ. Agenzia delle Entrate n. [5/2015](#) (§ 5), ancorché con riferimento al credito d'imposta investimenti ex DL [91/2014](#), ha chiarito che laddove, per motivi di incapacienza, la **quota annuale** (o parte di essa) non possa essere utilizzata, la stessa potrà essere fruita:

- nel successivo periodo di imposta;
- secondo le ordinarie modalità di utilizzo del credito;
- andando, così, a sommarsi alla quota fruibile a partire dal medesimo periodo d'imposta.

L'Agenzia delle Entrate, nell'ambito dei quesiti posti nel corso di Telefisco 2021, ha affermato, con specifico riferimento al nuovo credito d'imposta per investimenti di cui alla L. [178/2020](#), che, analogamente a quanto chiarito in relazione ad altre agevolazioni:

- la quota corrispondente ad un terzo del credito di imposta maturato costituisce, per ciascuno dei tre periodi di imposta di utilizzo in compensazione, il **limite massimo** di fruibilità del credito;
- in caso di mancato utilizzo in tutto o in parte di tale importo nei predetti limiti, l'ammontare residuo potrà essere utilizzato nel corso dei periodi di imposta successivi, secondo le modalità proprie del credito.

Nel quesito veniva proposta la seguente **esemplificazione**:

- credito di imposta pari a 900, utilizzabile in tre quote

di 300 rispettivamente nel 2021, nel 2022 e nel 2023;

- nel 2021 l'impresa utilizza il credito limitatamente a 250 per carenza di debiti fiscali e contributivi.

Si chiedeva se l'eccedenza di 50 potesse essere compensata nel 2022 aggiungendola alla quota di 300 di competenza di tale anno (per un totale compensazioni di 350).

L'Agenzia delle Entrate, riprendendo l'esempio proposto, ha quindi confermato che il contribuente potrà utilizzare l'**eccedenza** di 50, non utilizzata per incapacienza nel 2021, aggiungendola alla quota di 300 di competenza del 2022.

Si ricorda che il credito d'imposta è invece utilizzabile in un'**unica quota** annuale per i soggetti con un volume di ricavi o compensi inferiori a 5 milioni di euro che hanno effettuato investimenti in beni materiali e immateriali "ordinari" dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021.

La norma non precisa a quale periodo d'imposta occorre fare riferimento per individuare tale ammontare.

## Dubbi sul limite di ricavi/compensi per l'utilizzo in un'unica quota

La formulazione della norma risulta quindi chiaramente incompleta e lascia aperto il dubbio su quale debba essere il periodo d'imposta rispetto al quale parametrare il richiamato limite dei **5 milioni di euro**.

Sul punto le relazioni alla legge di bilancio non forniscono indicazioni e l'Agenzia delle Entrate non ha fornito chiarimenti.

Può essere utile ricordare che la questione era stata risolta con una proposta di emendamento alla legge di bilancio 2021, nella quale si proponeva di considerare i ricavi/compensi relativi al periodo d'imposta anteriore a quello in corso al 31 dicembre 2020 (quindi **2019** per i soggetti "solari"). Tale emendamento, non approvato, aveva il pregio di fare chiarezza sulla questione, ancorando il limite ad un dato oramai cristallizzato.

La soluzione che sembra più plausibile è quella di applicare il limite ai ricavi o compensi relativi al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data del 16 novembre 2020, ovvero la data di decorrenza della nuova agevolazione.

Ulteriori dubbi **non affrontati** dall'Agenzia sono quelli legati ai profili temporali della nuova agevolazione, con particolare riferimento alla coesistenza con il credito d'imposta ex L. [160/2019](#), in merito al quale sarebbe auspicabile un'indicazione.



# Confermato il cumulo giuridico per le sanzioni degli intermediari

La Cassazione rigetta di nuovo la tesi delle Entrate

/ Alfio CISSELLO

Gli **intermediari abilitati** possono rispondere "in proprio" per violazioni nella tardiva oppure omessa trasmissione delle dichiarazioni dei redditi. Per effetto dell'[art. 7-bis](#) del DLgs. 241/97, infatti, l'intermediario è soggetto a una sanzione amministrativa da 516 euro a 5.164 euro.

Da sempre, sussiste dibattito sulla possibilità di applicare il **cumulo giuridico** per tali sanzioni.

Può infatti succedere che l'intermediario, con un unico file o con diversi file, trasmetta tardivamente le dichiarazioni per conto dei clienti.

L'[art. 12](#) comma 1 del DLgs. 472/97 prevede in questo caso che si applichi la sanzione prevista per la violazione più grave aumentata da un quarto al doppio, solo, però, quando si tratta di violazioni formali.

Allora, la sanzione, prendendo come riferimento i minimi edittali sia per la violazione che per il cumulo, potrebbe al massimo essere di 645 euro (516 aumentato di un quarto), a prescindere da **quante forniture** siano state inviate e da quante dichiarazioni siano contenute nelle forniture stesse.

Di contro, secondo l'Agenzia delle Entrate (circolare n. [52](#) del 2007, mai smentita nonostante le diverse sentenze della Cassazione di segno opposto), per le plurime violazioni *ex art. 7-bis* del DLgs. [241/97](#) opera il cumulo, ma, data la specificità di queste sanzioni, non quello dell'[art. 12](#) del DLgs. 472/97 (che prevede l'applicazione della sanzione per la violazione più grave aumentata **da un quarto al doppio**, per le plurime violazioni commesse mediante una sola o più azioni/omissioni), ma quello dell'[art. 8](#) della L. 689/81 (pena prevista per la violazione più grave aumentata sino al triplo,

contemplata, però, solo per il concorso formale, quindi ove l'intermediario con una azione/omissione abbia commesso più violazioni).

In termini pratici, si tratta di una soluzione assai **pregiudizievole** per il contribuente.

Se, come a nostro avviso corretto, opera l'[art. 12](#) del DLgs. 472/97, come visto il massimo può essere 645 euro, tra l'altro definibile al terzo ai sensi dell'[art. 16](#) del DLgs. 472/97.

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. [1892](#) depositata ieri, ribadisce il proprio costante orientamento, secondo cui anche per le sanzioni commesse in prima persona dagli intermediari abilitati opera il **cumulo giuridico** così come delineato dall'[art. 12](#) del DLgs. 472/97, e non quello (assai meno favorevole) dell'[art. 8](#) della L. 689/81. Si vedano, tra le tante, le pronunce della Cassazione 26 giugno 2015 n. [13238](#) e 24 marzo 2017 n. [7661](#).

## Urge davvero un ripensamento

Si confida in un mutamento di prassi a opera dell'Agenzia delle Entrate. In verità, davvero non si comprende la ragione per cui gli uffici continuino a sostenere la tesi esposta, generando un contenzioso sul quale esiste ormai una giurisprudenza consolidata.

Rammentiamo che, secondo alcune sentenze (*cfr.* la C.T. Reg. Milano 12 luglio 2019 n. [3087/18/19](#)), la condotta degli uffici addirittura può integrare gli estremi del **danno erariale**, con susseguente obbligo di segnalazione alla Corte dei Conti.

# L'ammortamento 2020 si recupera al termine del piano di ammortamento

Il recupero avviene mediante una variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi

/ Silvia LATORRACA

Tra le tematiche analizzate nel corso di Telefisco 2021, rientra anche la disposizione di cui all'[art. 60](#) commi 7-*bis*-7-*quinquies* del DL 104/2020 (conv. L. [126/2020](#)), che consente di **sospendere** gli ammortamenti nei bilanci relativi all'esercizio 2020.

Nel dettaglio, la norma stabilisce che i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, nell'esercizio in corso al 15 agosto 2020 (data di entrata in vigore del DL [104/2020](#)), possono, anche **in deroga** all'[art. 2426](#) comma 1 n. 2 c.c., non effettuare fino al 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato.

La quota di ammortamento non effettuata è imputata al Conto economico relativo all'esercizio successivo e con lo stesso criterio sono differite le quote successive, prolungando quindi per tale quota il piano di ammortamento originario di un anno (comma 7-*bis*).

I soggetti che si avvalgono di tale facoltà destinano a una **riserva indisponibile** utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata. In caso di utili di esercizio di importo inferiore a quello della suddetta quota di ammortamento, la riserva è integrata utilizzando riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili; in mancanza, la riserva è integrata, per la differenza, accantonando gli utili degli esercizi successivi (comma 7-*ter*).

Sono previsti, poi, specifici **obblighi informativi** in Nota integrativa (comma 7-*quater*).

Sotto il profilo fiscale, la norma stabilisce che, per i soggetti che si avvalgono della facoltà in esame, la deduzione della quota di ammortamento non effettuata è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli [artt. 102](#), [102-bis](#) e [103](#) del TUIR, **a prescindere dall'imputazione** a Conto economico.

Analogamente, ai fini della determinazione del valore della produzione netta di cui agli [artt. 5](#), [5-bis](#), [6](#) e [7](#) del DLgs. 446/97, la deduzione della quota di ammortamento non effettuata è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dai citati articoli, a prescindere dall'imputazione a Conto economico (comma 7-*quinquies*).

In questo contesto, è stato chiesto all'Agenzia delle Entrate di confermare che, nonostante il tenore letterale della norma, il recupero fiscale mediante variazione in aumento della quota non imputata al 2020 avvenga in coda al processo di ammortamento.

L'Amministrazione si è limitata ad affermare che l'[art.](#)

[60](#) comma 7-*quinquies* del DL 104/2020 convertito raccorda, da un punto di vista fiscale, la facoltà riconosciuta in sede contabile, prevedendo, in particolare, che la **mancata imputazione** a Conto economico nel 2020 della quota di ammortamento non influisce sulla deducibilità fiscale della stessa, la quale resta confermata a prescindere dall'imputazione a Conto economico.

Tanto premesso, il meccanismo della norma può essere illustrato prendendo ad esempio un bene materiale di valore pari a 10.000 euro acquistato a inizio 2019, con vita utile pari a 5 anni e aliquota di ammortamento fiscale pari al 20% (per semplicità si omette la riduzione dell'aliquota di ammortamento alla metà per il primo esercizio).

Ove la società scelga di applicare la norma derogatoria in esame, sospendendo l'intera quota di ammortamento, in sede di dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2020 occorre operare una **variazione in diminuzione** pari a 2.000 euro, cioè la quota di ammortamento non stanziata nel bilancio 2020.

Ipotizzando che il bene sia utilizzato dall'impresa per tutta la vita utile, negli esercizi 2021, 2022 e 2023, la società rileva a Conto economico e **deduce fiscalmente** una quota di ammortamento pari a 2.000 euro.

Ancorché la norma stabilisca che "la quota di ammortamento non effettuata ... è imputata al Conto economico relativo all'esercizio successivo e con lo stesso criterio sono differite le quote successive, prolungando quindi per tale quota il piano di ammortamento originario di un anno", di fatto il recupero della quota non imputata nel 2020 avviene **al termine del piano** di ammortamento.

Nel caso esaminato, nell'esercizio 2024, la società rileverà a Conto economico una quota di ammortamento pari a 2.000 euro.

Nella relativa dichiarazione dei redditi occorrerà operare una corrispondente **variazione in aumento** per sterilizzare fiscalmente il componente di reddito imputato in bilancio.

Ipotizzando, invece, che il bene sia ceduto, ad esempio, a fine 2022 ad un prezzo di 5.000 euro, la società rileverà a Conto economico una plusvalenza pari a 1.000 euro.

Posto che, dal punto di vista fiscale la plusvalenza è pari a 3.000 euro, nella relativa dichiarazione dei redditi occorrerà operare una **variazione in aumento** pari a 2.000 euro.

# Sindacati divisi sulle modifiche all'ordinamento dei commercialisti

Le associazioni hanno espresso posizioni diverse sui tre emendamenti, che riguardano quote di genere, proroga degli Ordini e specializzazioni

/ Savino GALLO

Nonostante l'appello del Presidente Miani alla compattezza attorno all'iniziativa, sulle tre proposte di **modifica** al DLgs. 139/2005 permangono all'interno della categoria sensibilità e posizioni differenti. Quelle, ad esempio, delle associazioni sindacali, che proprio ieri hanno comunicato al Consiglio nazionale la propria decisione in merito alla sottoscrizione del documento.

E se AIDC e Unione giovani hanno espresso "tre sì" sulle proposte di emendamento, seppur con motivazioni diverse, dall'ANC è arrivato il sostegno solo alle prime due, quote di genere e *prorogatio*, ma non sulle specializzazioni, mentre l'ADC si è detta contraria a tutte le proposte di modifica.

**Posizioni diverse** anche tra chi, alla fine, ha adottato la stessa scelta. Nella sua lettera, l'Unione giovani sottolinea che ha deciso di "votare turandosi il naso", nella convinzione che sbloccare le elezioni sia "il primario interesse per la categoria". L'associazione guidata da Matteo De Lise si dichiara a favore dei primi due emendamenti, criticando, però, la decisione di inserire anche il riconoscimento delle specializzazioni tra le proposte di modifica.

Secondo l'Unione, serviva una "vera condivisione" con tutta la categoria su questo tema, che invece non c'è stata. Di qui, la decisione di votare "solo per **senso di responsabilità**", a patto, però, che la base venga consultata nel prosieguo dell'iter che porterà a meglio declinare le specializzazioni".

Tre sì un po' più convinti, invece, quelli arrivati dall'AIDC, che pure ha inteso denunciare lo svilimento e la strumentalizzazione del tema relativo alle quote di genere, diventato "lo strumento nel quale nascondere obiettivi e motivazioni esclusivamente elettorali". Fatta tale premessa, secondo il sindacato presieduto da Andrea Ferrari andranno comunque apportati degli **accorgimenti**. Sulle quote di genere, ad esempio, per AIDC bisognerà fare chiarezza sull'impatto della nuova norma sulle procedure elettorali già iniziate.

Sulle **specializzazioni**, invece, viene riconosciuto che nel testo dell'emendamento sono state recepite diverse idee portate avanti proprio dall'AIDC. Questo giustifica il parere favorevole, seppur con una **postilla finale**: "Ciascuno – si legge nella lettera – dei temi sottoposti per tramite degli emendamenti necessita di un ulteriore percorso che non può prescindere dal contributo di quegli stessi soggetti, ordini locali, associazioni e casse di previdenza, ai quali oggi si chiede il consenso. Il

nostro assenso presuppone, dunque, la partecipazione a tale ulteriore percorso".

Riguardo a **quote di genere** e *prorogatio* anche nell'ANC, ha prevalso il "senso di responsabilità", essendo l'associazione "contraria" a riforme parziali e non organiche dell'ordinamento. Sulle specializzazioni, però, non si è riusciti a superare quella posizione critica espressa da tempo.

Le ragioni di tale contrarietà sono tante. Nella sua lettera, il sindacato guidato da Marco Cuchel ne elenca otto solo di merito, a cui se ne aggiunge una di carattere pratico: "Riteniamo – scrive l'ANC – che accorpare il testo sulle specializzazioni alle proposte 1 e 2, funzionali al ripristino di una situazione di legittimità che possa favorire il processo elettorale, non aiuti le stesse a trovare il positivo accoglimento da parte della politica, e risulti anzi di **intralcio** rispetto allo scopo che dovrebbe essere prioritario per la categoria". Per questo, viene chiesto al Consiglio nazionale di presentare solo i primi due, rimandando il tema delle specializzazioni alla prossima dirigenza di categoria.

Dissenso totale, invece, quello espresso dall'ADC. Innanzitutto nel **metodo**: "Il documento trasmesso – scrive il sindacato guidato da Maria Pia Nucera – è stato già presentato al Ministero della Giustizia senza che né i Consigli degli Ordini locali né le associazioni sindacali potessero fornire un proprio preventivo contributo".

Quanto al merito, pur dicendosi favorevole alle quote di genere, secondo l'associazione, l'emendamento non sarebbe risolutivo e "pone in essere un meccanismo elettorale inutilmente farraginoso". Non si condivide nemmeno la modifica sul regime di *prorogatio*, che porta alla **"permanenza sine die"** di tutte le attribuzioni previste dalle leggi vigenti a favore del Consiglio Nazionale e dei Consigli locali.

Sulle specializzazioni, la contrarietà è sia di merito che di metodo. "Non si riesce a comprendere – continua la lettera – il senso dell'inserimento delle stesse in un emendamento inerente alle problematiche elettorali di categoria". Peraltro si tratta di un tema su cui "non si è mai arrivati a una condivisione dei contenuti che conducesse a una visione univoca da parte della categoria intera". Per questo, secondo l'ADC la scelta di inserire anche le specializzazioni nel pacchetto di modifiche al DLgs. 139/2005 è stata **"assolutamente inopportuna"**.



# Ticket commisurato al reddito prodotto per estendere il regime dei “vecchi” impatriati

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia non rileva invece il reddito agevolato

/ Luisa CORSO e Gianluca ODETTO

Nel corso di Telefisco 2021 sono stati forniti chiarimenti circa la possibilità per i “vecchi” impatriati di optare, previo riscontro di determinati requisiti (legati alla presenza di figli minorenni o all'acquisto di un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia), per l'estensione di ulteriori **5 anni** del regime, dietro il pagamento di un “onere” a titolo di ingresso; nello specifico, secondo l'Agenzia, tale onere va commisurato sull'intero reddito complessivamente **prodotto** dalla persona e non solamente sul reddito agevolato.

La facoltà in parola è stata introdotta dall'[art. 1](#) comma 50 della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021), attraverso l'inserimento nell'[art. 5](#) del DL 34/2019 del comma 2-bis.

Tale norma dispone, anche per i “vecchi” impatriati, il beneficio dell'allungamento a 10 anni nel rispetto della condizione che i soggetti interessati:

- siano stati **iscritti all'AIRE** o, alternativamente, siano cittadini di Stati membri dell'Unione europea;
- abbiano trasferito la residenza prima del 2020;
- siano già beneficiari, alla data del **31 dicembre 2019**, delle agevolazioni per gli impatriati.

Come rilevato, l'estensione temporale del periodo agevolato non è gratuita, ma soggetta a un onere, quantificato dalla nuova norma:

- nel **10%** dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia “oggetto dell'agevolazione” relativi al “periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione”, se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha almeno **un figlio minorenne**, anche in affido preadottivo, o è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei 12 mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diviene proprietario entro 18 mesi dalla data di esercizio dell'opzione, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l'applicazione di sanzioni;
- nel **5%** dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia “oggetto dell'agevolazione” relativi al “periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione”, se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha almeno **tre figli minorenni**, anche in affido preadottivo, e diventa o è diventato pro-

prietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei 12 mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diviene proprietario entro 18 mesi dalla data di esercizio dell'opzione, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l'applicazione di sanzioni.

Si evidenzia che, se l'immobile viene acquistato dopo l'esercizio dell'opzione, l'estensione temporale dei benefici è subordinata al fatto che l'acquisto avvenga nei **18 mesi successivi**. Inoltre, l'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà.

La formulazione normativa impiegata, in base alla quale, l'onere del 10% o del 5% si calcola sui redditi “**oggetto dell'agevolazione**” nel periodo precedente a quello in cui è effettuata l'opzione, lasciava il dubbio circa le modalità di computo del ticket di ingresso, ovvero se con la locuzione sopra evidenziata si intendesse il reddito di lavoro dipendente o autonomo complessivamente prodotto dalla persona, poi ridotto al 50% per effetto dell'agevolazione, o il 50% dello stesso.

Valorizzando il dato letterale della disposizione, nel corso di Telefisco 2021, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, ai fini dell'estensione in parola, l'onere del 10% o del 5% dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti dai lavoratori rientrati in Italia prima del 30 aprile 2019, nel periodo di imposta precedente a quello in cui si esercita l'opzione, deve essere calcolato sull'**intero reddito** complessivamente prodotto dalla persona (e non sul 50% dello stesso).

Ne risulta quindi che l'onere di ingresso assume una certa significatività, con la conseguenza che anche tale parametro dovrà essere tenuto in considerazione nelle valutazioni di convenienza circa il prolungamento del regime. A tal fine, va rilevato che se ricorrono le condizioni di cui sopra, nell'ulteriore quinquennio agevolato il reddito si computa nella misura del **50%** (10% in caso di almeno 3 figli minorenni o a carico).

Le modalità di esercizio dell'opzione verranno definite con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, da emanare entro 60 giorni a decorrere dal 1° gennaio 2021.

# Superbonus per gli immobili a uso promiscuo ridotto al 50%

L'Amministrazione finanziaria ritorna sul tema. Lo stesso principio non si estende alle spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica

## / REDAZIONE

Con la risposta n. [65](#) pubblicata ieri, l'Amministrazione finanziaria ha ribadito che il superbonus del 110% di cui all'[art. 119](#) del DL 34/2020 è applicabile anche per gli interventi che hanno per oggetto immobili utilizzati dal soggetto beneficiario, che sostiene le relative spese detraibili, **promiscuamente** per l'abitazione e l'esercizio dell'attività imprenditoriale, artistica o professionale (in tal senso la risposta a interpello n. [570/2020](#). Si veda "[Interventi su immobili a uso promiscuo con accesso al superbonus](#)" del 10 dicembre 2020).

Lo specifico caso oggetto di risposta concerne l'applicabilità del superbonus sulle spese sostenute per interventi di efficienza energetica su un edificio utilizzato dal possessore promiscuamente per l'abitazione e l'esercizio dell'attività di **B&B** (occasionale o abituale). Secondo l'Agenzia delle Entrate, inoltre, nel caso di interventi antisismici di cui ai commi da 1-*bis* a 1-*septies* dell'[art. 16](#) del DL 63/2013 la detrazione del 110% spetterebbe in **misura ridotta del 50%**. Nel dettaglio l'Agenzia afferma che "con la risoluzione 24 gennaio 2008 n. [18/E](#) è stato chiarito che la detrazione va ridotta al 50 per cento anche nell'ipotesi specifica di interventi che interessino unità immobiliari residenziali adibite promiscuamente anche all'attività di Bed and Breakfast (occasionale o abituale). Tale principio si applica anche qualora sulla unità immobiliare residen-

ziale adibita promiscuamente anche all'esercizio di attività commerciale di Bed and Breakfast (occasionale o abituale) siano realizzati interventi antisismici di cui all'[articolo 16](#), commi da 1-*bis* a 1-*septies*, del decreto legge n. 63 del 2013 (c.d. sismabonus)".

Lo stesso principio non si estende alle spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica (c.d. "**ecobonus**" ordinario) che danno diritto alla detrazione di cui all'[art. 14](#) del DL 63/2013 (la detrazione, quindi, non deve essere ridotta del 50%).

## Sostanziale simmetria tra le agevolazioni

Per gli immobili residenziali adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o della professione, ovvero all'esercizio dell'attività commerciale, tuttavia, sempre con riguardo agli interventi di **risparmio energetico**, la detrazione del **110%** deve essere **ridotta al 50%** in quanto, secondo l'Amministrazione finanziaria "danno diritto al Superbonus le spese per interventi di riqualificazione energetica realizzati su edifici "residenziali", e stante la sostanziale simmetria tra le agevolazioni spettanti per interventi di riqualificazione energetica e di recupero del patrimonio edilizio (ivi inclusi gli interventi antisismici)".

# Alle Sezioni Unite la definizione delle liti sul 36-bis

Esistono tre orientamenti sul punto, che è della massima importanza

/ **Alfio CISSELLO**

Le **definizioni delle liti fiscali** che si sono succedute nel corso degli anni, con alcune eccezioni hanno un elemento comune: la lite si ritiene passibile di definizione solo nella misura in cui riguardi un atto impositivo nel senso proprio del termine, e non solo liquidatorio.

Così è stato per l'[art. 16](#) della L. 289/2002, per l'[art. 39](#) comma 12 del DL 98/2011 e, da ultimo, per l'[art. 6](#) del DL 119/2018.

In giurisprudenza è molto dibattuta la possibilità di definire la lite vertente sull'impugnazione di una **cartella di pagamento** che scaturisce da liquidazione automatica della dichiarazione, in sostanza quando il contribuente dichiara gli importi ma poi non li versa. Può comunque trattarsi anche di fattispecie più complicate sempre emergenti dalla liquidazione automatica, come l'indebita compensazione o la mancata indicazione di crediti nel quadro RU.

Ieri, la Corte di Cassazione, mediante l'ordinanza interlocutoria n. 1913, ha demandato la questione, ritenuta della massima importanza, al Primo Presidente, per l'eventuale devoluzione alle **Sezioni Unite**.

Esistono sul punto almeno tre orientamenti.

Alcune sentenze ritengono la lite definibile, in quanto la cartella di pagamento, quand'anche risultante da liquidazione automatica, è il primo atto impositivo notificato al contribuente, non potendosi ritenere solo **liquidatorio** (Cass. 17 gennaio 2019 n. [1158](#), Cass. 26 gennaio 2021 n. [1590](#)).

Per altre pronunce, la cartella di pagamento, nell'ipotesi in esame, è per definizione un atto liquidatorio non definibile, e ciò altresì in merito alle sanzioni da omes-

so versamento in essa contenute (Cass. 13 gennaio 2021 n. [321](#)).

Un terzo orientamento, per così dire intermedio, è dell'avviso che la lite sia definibile nella misura in cui, concretamente, è effettiva (Cass. 3 maggio 2019 n. [11623](#)). Questo accade ove il contribuente non si sia limitato a censurare la cartella di pagamento per **vizi propri**, ma abbia censurato il merito della pretesa, in altri termini abbia impugnato il ruolo. In tal frangente, non ha rilevanza il fatto che i vizi di merito sollevati siano o meno fondati.

La Cassazione, nell'ordinanza di ieri, rammenta come, ai fini della decisione, sia assolutamente privo di rilevanza il fatto che l'Agenzia delle Entrate, con le circolari emanate a commento delle diverse definizioni delle liti, abbia sempre sostenuto la tesi dell'impossibilità di definire (per esempio, si veda la circ. 1 aprile 2019 n. [6](#)). Si tratta di direttive che nei confronti del giudice non hanno rilievo, non essendo **fonti del diritto**.

---

## Smentita la valenza delle circolari

---

I giudici, sia pure rimettendo la questione al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite, dichiarano di condividere il primo orientamento, che, senza mezzi termini, ritiene la lite sulla cartella di pagamento sempre definibile.

Soluzione, questa, compatibile con la *ratio* alla base del condono, che è quella di deflazionare il contenzioso, dunque è altamente censurabile l'adozione di un'interpretazione restrittiva del concetto di **atto impositivo**.

# Nelle successioni internazionali la pianificazione è d'obbligo

Sono sempre più diffusi i casi di frammentazione di patrimoni in più Stati

/ Gabriele GIARDINA

Le variegate previsioni nazionali sulla territorialità del tributo successorio, unitamente al **limitato numero** di Convenzioni contro le doppie imposizioni in materia di imposte sulle successioni stipulate dai Paesi industrializzati, possono ingenerare fenomeni di **plurimo prelievo**, non sempre risolto ricorrendo al meccanismo del credito di imposta.

Si pensi che tali difformità possono condurre non solo a fenomeni di doppia ma, in taluni casi, anche di tripla imposizione.

Valga il seguente esempio.

Tizio risiede in Italia, ha un figlio residente anch'egli nel nostro Paese e un altro che vive e lavora in Germania; Tizio possiede un immobile in Italia e una seconda casa in Belgio. Con testamento, egli dispone di attribuire l'immobile italiano al figlio che risiede nel nostro Paese e l'abitazione belga al figlio residente in Germania. Per il combinato disposto delle rispettive discipline nazionali, al decesso di Tizio:

- l'Italia tassa tutto il patrimonio caduto in successione, stante la **residenza italiana** del *de cuius*;
- il Belgio tassa il bene **immobile** situato nel proprio territorio;
- la Germania assoggetta a imposta il patrimonio attribuito al figlio erede ivi residente.

L'immobile belga, pertanto, risulterà attratto a tassazione successoriale in tutti e tre gli Stati.

Tra nessuno dei tre Paesi coinvolti intercorre, oltretutto, un Trattato contro le doppie imposizioni in materia successoriale e, pertanto, occorrerà rifarsi esclusivamente alle **discipline domestiche** per limitare il concorrente prelievo. Nel caso dell'Italia, a mente dell'[art. 26](#), comma 1 lett. b) del DLgs. n. 346/90, potranno detrarsi le imposte pagate a uno Stato estero, in dipendenza della stessa successione e in relazione a beni esistenti in tale Stato, fino a concorrenza della parte dell'imposta di successione proporzionale al valore dei beni stessi, salva l'applicazione di trattati o accordi internazionali.

Tornando all'esempio proposto sarà pertanto possibile detrarre, dal tributo italiano, l'imposta belga (Paese nel quale si trova il bene immobile) ma non quella tedesca, e il recupero sarà **parziale**, tenuto conto che il prelievo belga in materia di successioni è, ordinariamente, maggiore di quello italiano.

La suddetta esemplificazione non rappresenta un caso isolato e, tenuto conto dei livelli di prelievo esistenti in molti Paesi esteri (nei Paesi anglosassoni, e in

molti Stati europei, le aliquote di tassazione si elevano fino al 40% e, in taluni casi, anche fino al 70%), una **pianificazione** è d'obbligo per evitare un depauperamento sostanziale del patrimonio caduto in successione.

La favorevole **tassazione successoriale**, presente ormai da tempo nel nostro Paese (basse aliquote combinate a elevate franchigie, unitamente a convenienti meccanismi di valorizzazione dei beni), ha obiettivamente limitato la necessità di ricorrere ad articolate pianificazioni per ragioni fiscali, tenuto altresì conto dell'esistenza, nel nostro ordinamento giuridico, di strumenti che con relativa semplicità consentono il passaggio generazionale su casistiche ricorrenti: valga, come esempio, l'attribuzione della **nuda proprietà** ai propri discendenti, soprattutto in campo immobiliare.

Muovendo però la prospettiva in chiave internazionale, schemi consolidati nel nostro sistema possono mostrare dei limiti.

Sempre rimanendo nel **comparto immobiliare**, si può ad esempio affermare che la menzionata attribuzione della nuda proprietà a un discendente mantiene la propria efficacia laddove la futura successione sia del tutto **domestica** (*de cuius*, immobili ed eredi italiani), ovvero se coinvolge Paesi ove i diritti reali sono similmente disciplinati dal punto di vista sia giuridico che tributario (ad esempio, Francia e Spagna), ma altrettanto non può concludersi nel caso in cui una o più delle variabili da considerare dovesse collocarsi in ordinamenti di **Common law** (quali gli Stati Uniti e il Regno Unito) dove i diritti reali non sono normati, venendo di regola assimilati a fattispecie rilevanti dal punto di vista delle imposte sulle successioni.

## Possano tornare utili trust e società

Guardando, ancora una volta, a Paesi che prevedono una imposizione sulle successioni molto elevata, l'acquisto immobiliare da parte di persone fisiche potrà così essere diversamente pianificato attraverso opportuni e legittimi schemi societari, o ancora ricorrendo all'**istituzione di trust**, in grado di mitigare l'impatto successorio non tanto ai fini italiani, bensì nella prospettiva **estera**: in contesti potenzialmente sfavorevoli è pertanto necessario il coinvolgimento in loco di professionisti esperti nella fiscalità successoriale internazionale, capaci di indirizzare verso le più opportune scelte già nella fase di investimento immobiliare.

# Nelle fondazioni ONLUS revisione legale se specificata nello statuto

Deve essere evidente la volontà dell'organo competente di conferire al professionista un incarico di revisione legale ex DLgs. 39/2010

/ Stefano DE ROSA

Il CNDCEC ha pubblicato ieri due Pronto Ordini, entrambi datati 18 gennaio 2021, in materia di revisione contabile di enti **no profit**.

Con il P.O. [110/2020](#) si risponde alla richiesta di un parere in merito alle regole ed alle norme di comportamento a cui il revisore dei conti di una fondazione ONLUS (nello specifico una residenza sanitaria assistenziale) deve attenersi nello svolgimento della sua attività e nella predisposizione della sua relazione sul bilancio d'esercizio, con particolare riferimento all'utilizzo dei **principi di revisione** di cui all'[art. 11](#) del DLgs. 39/2010.

A titolo di premessa, si ricorda che nella FAQ n. 20 del MEF, disponibile nel portale istituzionale della revisione legale, si legge che "devono essere comunicati al Registro esclusivamente gli incarichi di revisione legale dei conti condotti ai sensi del decreto legislativo del DLgs. [39/2010](#), svolti cioè con lo scopo di fornire un giudizio professionale in ordine all'attendibilità del bilancio nel rispetto delle procedure e degli **standard** professionali applicabili (ISA Italia)".

Inoltre, nella nota n. 33802/U del 28 febbraio 2017, con riferimento alla revisione negli enti associativi con personalità giuridica, si evidenzia che "tale tipologia di controllo non coincide necessariamente con la revisione legale, essendo possibile ed anzi frequente il conferimento di incarichi di certificazione dei bilanci o della contabilità che non configurano incarichi di revisione legale", precisando come sia possibile, comunque, conferire incarichi volontari di revisione legale. Gli incarichi di controllo, prosegue la nota, sono fatti **coincidere** con incarichi di revisione legale nel caso in cui sia ravveduta "...una evidente volontà dell'organo competente di conferire un incarico di revisione legale".

Ciò premesso, nel caso esaminato nel documento del CNDCEC, non sembra che le previsioni statutarie diano evidenza della volontà di affidare un incarico di revisione legale ex DLgs. 39/2010, non solo in quanto non includono lo specifico riferimento normativo ma anche perché il richiamo alle **forme di controllo** da svolgere è piuttosto generico, come solitamente avviene negli enti no profit, e non sembra evocare la previsione di un controllo contabile da effettuarsi con le norme professionali di cui ai principi di revisione ISA Italia.

In conclusione, si legge nel P.O.:

- l'incarico previsto dalla fondazione ONLUS risulta sprovvisto dei crismi per poter essere inquadrato nell'ambito della revisione legale prevista dal DLgs. 39/2010, nonostante che l'incarico configuri un controllo **qualificato**, in quanto effettuato dal revisore legale;

- discorso diverso si avrebbe se l'ente avesse concordato nello statuto o nel proprio verbale di assegnazione dell'incarico o nel contratto dell'incarico lo svolgimento della "revisione legale dei conti".

Viene, infine, osservato che, laddove in futuro la fondazione ONLUS opti per iscriversi nel costituendo Registro unico nazionale del Terzo settore, avrà *ex lege* l'obbligo di nominare un organo di controllo ex [art. 30](#) del Codice del Terzo settore (CTS) e potrà includere nel proprio statuto l'obbligo o la facoltà, anche non superati i limiti che rendono la stessa **obbligatoria**, di una revisione legale di cui all'[art. 31](#) del CTS.

Il secondo parere (P.O. n. [102/2020](#)) riguarda la sussistenza o meno del requisito di **indipendenza** nella circostanza in cui un revisore contabile abbia assunto un incarico a titolo gratuito presso una Fondazione ed abbia, al tempo stesso, un rapporto di collaborazione con un consigliere di minoranza, senza delega di gestione, della stessa Fondazione e che svolga anch'egli il proprio incarico a titolo gratuito.

In assenza di elementi utili per poter contestualizzare nel dettaglio l'attività svolta dal revisore nel caso di specie, nel documento viene evidenziato che qualora si giungesse alla conclusione che l'incarico configuri un incarico di revisione legale dei conti ai sensi del DLgs. 39/2010, il revisore e l'ente dovrebbero chiedersi se il **rapporto** tra il soggetto a cui è affidata la revisione legale e il collega sia inquadrabile nel concetto di "rete", definita dall'art. 1 del citato decreto. Da tenere, inoltre presente, che non si potrebbe, ai sensi dell'[art. 10](#) comma 10 del DLgs. 39/2010, in ogni caso, configurare un incarico a titolo gratuito.

Laddove, invece, l'incarico non configurasse, come sembra probabile nel caso di specie, un incarico di revisione legale ai sensi del DLgs. 39/2010, spetterebbe al revisore contabile stabilire le **minacce** alla propria indipendenza. È certo, conclude la nota, che "l'assunzione a titolo gratuito di un incarico di natura professionale, al di là dello specifico rapporto in essere, pone dubbi sull'indipendenza dell'incarico assunto".



# Per i “vecchi” inadempimenti nel leasing si guarda al codice civile

Ai contratti di leasing traslativo risolti prima della entrata in vigore della L. 124/2017 si applica in via analogica la disciplina di cui all'art. 1526 c.c.

/ **Simona BORIA**

La L. [124/2017](#) ([art. 1](#) commi 136-140) non ha effetti retroattivi e si applica ai contratti di leasing finanziario in cui i presupposti della risoluzione per l'inadempimento dell'utilizzatore (previsti dal comma 137) non si siano ancora verificati al momento della sua entrata in vigore. Dunque, “per i contratti risolti in precedenza e rispetto ai quali sia intervenuto il fallimento dell'utilizzatore soltanto successivamente alla risoluzione contrattuale, rimane valida la **distinzione** tra leasing di godimento e leasing traslativo, dovendo per quest'ultimo social-tipo negoziale applicarsi, in via analogica, la disciplina di cui all'[art. 1526](#) c.c. e non quella dettata dall'[art. 72-quater](#) del RD 267/42, rispetto alla quale non possono ravvisarsi, nella specie, le condizioni per il ricorso all'analogia legis, né essendo altrimenti consentito giungere in via interpretativa ad una applicazione retroattiva della L. [124/2017](#)”. È questo il principio di diritto affermato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza n. [2061/2021](#), depositata ieri.

La questione riguarda l'individuazione della norma applicabile al caso di inadempimento dell'utilizzatore nel contratto di leasing concluso prima dell'introduzione di apposita disciplina per mezzo della L. [124/2017](#): se si tratti dell'[art. 1526](#) c.c. in tema di vendita con riserva della proprietà o dell'[art. 72-quater](#) del RD 267/42 in tema di scioglimento del contratto di locazione finanziaria per fallimento dell'utilizzatore.

L'ordinanza interlocutoria n. [5022](#) del 25 febbraio 2020 della Cassazione, dunque, aveva posto il seguente quesito: se, accertata la possibilità di applicare **in via analogica** una norma non ancora esistente al momento in cui si è verificata la fattispecie concreta non prevista dall'ordinamento, possa applicarsi analogicamente l'[art. 72-quater](#) del RD 267/42 (in luogo dell'[art. 1526](#) c.c.) in caso di scioglimento del contratto per i fatti avvenuti prima dell'entrata in vigore della L. [124/2017](#) (si veda “[Alle Sezioni Unite la disciplina dell'inadempimento nel leasing](#)” del 6 marzo 2020).

Le Sezioni Unite hanno affermato che ai contratti di

leasing traslativo risolti prima della entrata in vigore della L. [124/2017](#) si applica in via analogica la disciplina di cui all'[art. 1526](#) c.c. sulla base delle seguenti considerazioni:

- la L. [124/2017](#) non può avere effetti retroattivi poiché **manca** una disposizione in tal senso da parte del legislatore e in quanto la stessa è intervenuta per colmare una lacuna dell'ordinamento e non già per fornire una interpretazione autentica di un precedente “assetto legislativo”;

- l'[art. 72-quater](#) del RD 267/42 è norma **eccezionale**, che presuppone lo scioglimento del contratto per volontà del curatore e quale conseguenza del fallimento. Non può, quindi, trovare applicazione analogica per la risoluzione del contratto di leasing per inadempimento dell'utilizzatore, poiché quest'ultimo rappresenta istituto del tutto differente, anche con riferimento alla tutela accordata (restitutoria e non anche risarcitoria nell'ipotesi di scioglimento del contratto ex [art. 72-quater](#) del RD 267/42);

- l'orientamento che ritiene applicabile in **via analogica** l'[art. 1526](#) c.c. nell'ipotesi di risoluzione per inadempimento del leasing traslativo, appare condivisibile poiché si rinviene la medesima *ratio*, che si sostanzia nella tutela dell'equilibrio delle posizioni delle parti contrattuali; da un lato, infatti, si pone un freno ad eventuali abusi a danno del compratore/utilizzatore, dall'altro, si fornisce una garanzia anche al venditore/concedente attraverso la previsione di un equo compenso (che potrà essere ridotto, qualora eccessivo, proprio ad evitare ingiustificati arricchimenti) e del risarcimento del danno.

## Le Sezioni Unite pongono fine al dibattito giurisprudenziale

Le Sezioni Unite pongono in tal modo fine al dibattito giurisprudenziale sul punto.

# Più opzioni per le comunicazioni sugli albi professionali all'Anagrafe tributaria

Entro il 30 giugno di ogni anno gli Ordini territoriali devono trasmettere i dati su iscrizioni, variazioni e cancellazioni in albi, registri ed elenchi

## / REDAZIONE

Con il provvedimento n. [26004](#) del 27 gennaio, pubblicato ieri, l'Agenzia delle Entrate ha fissato modalità e termini delle comunicazioni all'Anagrafe tributaria delle **iscrizioni**, **variazioni** e **cancellazioni** negli albi, registri ed elenchi tenuti da **Ordini** professionali, enti e uffici preposti, previsti dall'[art. 7](#), comma 3 del DPR 605/73.

L'Amministrazione finanziaria ricorda che l'[art. 1](#) del DM 17 settembre 1999 dispone in capo a tutti gli enti e uffici, anche diversi dagli Ordini professionali, quale che sia la loro natura, l'obbligo di comunicare iscrizioni, variazioni e cancellazioni dagli albi ed elenchi alla tenuta dei quali sono preposti.

Considerato quanto stabilito dall'[art. 15](#), commi 1 e 2 del DLgs. 82/2005 (Codice dell'amministrazione digitale o CAD), si prevede quindi di **estendere** l'uso delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione con lo scopo di razionalizzare e semplificare le attività gestionali connesse all'adempimento dell'obbligo di comunicazione.

Il provv. pubblicato ieri stabilisce che sono oggetto di comunicazione i dati e le notizie relativi a iscrizioni, variazioni e cancellazioni in albi, registri ed elenchi istituiti per l'esercizio di **attività professionali** e di **lavoro autonomo**.

Per garantire la consistenza e coerenza del relativo archivio, oltre all'efficace monitoraggio dell'adempimento, la comunicazione **annuale** ha a oggetto, per tutti i soggetti che siano risultati iscritti almeno un giorno per l'anno di riferimento della comunicazione, i dati di iscrizioni, variazioni e cancellazioni, nonché quelli dei periodi di sospensione.

Il termine per la trasmissione delle comunicazioni è fissato al **30 giugno** di ciascun anno con riferimento ai dati relativi all'anno precedente e gli effetti del provvedimento decorrono dai dati dell'anno 2020.

Gli Ordini professionali territoriali e gli altri enti e uffici, obbligati alle comunicazioni, le effettuano utilizzan-

do i **servizi telematici** dell'Agenzia delle Entrate, con la possibilità di usare i prodotti software di controllo e di predisposizione dei file resi disponibili gratuitamente dall'Agenzia.

Le modalità sono descritte nei **tre allegati** al provvedimento, concernenti:

- il tracciato record da utilizzare per la comunicazione (allegato 1);
- le istruzioni per la compilazione del tracciato, la trasmissione della comunicazione e la successiva gestione degli esiti della trasmissione (allegato 2);
- il tracciato record dell'allegato alla ricevuta telematica (allegato 3).

Gli Ordini possono adempiere all'obbligo anche tramite il proprio **Consiglio nazionale**, con l'invio delle informazioni confluite nell'Albo unico nazionale.

## Possibile l'invio anche tramite i Consigli nazionali

Data l'eterogeneità dei soggetti obbligati, per garantire la massima qualità del dato, l'Agenzia prevede tre modalità alternative per l'invio:

- **direttamente o** per il tramite di un **intermediario** qualificato di cui all'[art. 3](#), comma 3 del DPR 322/98, attraverso i servizi telematici dell'Agenzia;
- per il tramite dei Consigli nazionali, che abbiano ricevuto indicazioni in tal senso dagli Ordini, attraverso i servizi telematici dell'Agenzia;
- per il tramite dei Consigli nazionali nell'ambito di **specifiche convenzioni** per lo scambio di dati con l'Agenzia.

L'obbligo di comunicazione resta sempre in capo agli **Ordini** territoriali, anche nel caso in cui abbiano trasmesso i dati al Consiglio ma quest'ultimo per qualunque motivo non abbia inviato i dati all'Agenzia delle Entrate, nonché in ogni altro caso di comunicazione non trasmessa.

# Nuovi codici tributo per il versamento delle ritenute dopo il conguaglio

Istituiti dalla ris. n. 6, dovranno essere utilizzati nel modello F24 ovvero nel modello F24 "enti pubblici"

## / REDAZIONE

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. [6](#) pubblicata ieri, ha provveduto a istituire nuovi **codici tributo** per il versamento, tramite i modelli F24 e F24 "enti pubblici" (F24 EP), delle ritenute sui trattamenti pensionistici e redditi di lavoro dipendente e assimilati operate dai sostituti d'imposta dopo il conguaglio di fine anno, fornendo al tempo stesso le istruzioni per la compilazione.

L'Agenzia ricorda innanzitutto che l'[art. 23](#) comma 3, secondo periodo del DPR 600/73 prevede che, in caso di incapienza delle retribuzioni a subire il prelievo delle imposte dovute in sede di conguaglio di fine anno, il sostituto abbia la possibilità di **autorizzare il sostituto** a effettuare il prelievo sulle retribuzioni relative ai periodi di paga successivi al secondo dello stesso periodo d'imposta.

Con riguardo ai redditi di pensione ex [art. 49](#) comma 2 lett. a) del TUIR, non superiori a 18.000 euro, l'[art. 38](#) comma 7 del DL 78/2010 prevede invece che le imposte dovute in sede di conguaglio di fine anno, per importi complessivamente superiori a 100 euro, siano prelevate, in un numero massimo di **11 rate**, senza applicazione di interessi, a partire dal mese successivo a quello in cui è effettuato il conguaglio e non oltre quello relativamente al quale le ritenute sono versate nel mese di dicembre.

Infine, l'[art. 2](#) comma 3 del DL 3/2020 stabilisce che il sostituto d'imposta, in sede di conguaglio, deve provvedere al **recupero** dell'ulteriore detrazione fiscale non spettante (in 8 rate se l'importo risulti maggiore di 60 euro).

Premesso ciò, allo scopo di tenere **distinti i versamenti** delle ritenute operate a decorrere dal 2021, ai sensi delle richiamate disposizioni, dopo le operazioni di conguaglio relative all'anno d'imposta precedente, sono istituiti i seguenti codici tributo da utilizzare nel modello

F24:

- **"1066"** denominato "Ritenute sui trattamenti pensionistici e redditi da lavoro dipendente e assimilati, operate dopo il relativo conguaglio di fine anno";
- **"4934"** denominato "Ritenute sui trattamenti pensionistici e redditi da lavoro dipendente e assimilati, operate dopo il relativo conguaglio di fine anno, maturate in Valle d'Aosta e versate fuori dalla regione stessa";
- **"4935"** denominato "Ritenute sui trattamenti pensionistici e redditi da lavoro dipendente e assimilati, operate dopo il relativo conguaglio di fine anno, versate nella regione Valle d'Aosta e maturate fuori dalla regione stessa".

Per la compilazione della sezione "Erario" del modello F24, è necessario indicare il **mese** per cui si effettua il pagamento della ritenuta, nel campo "Rateazione/regione/prov./mese rif.", e l'**anno** d'imposta cui si riferisce la ritenuta stessa, nel campo "Anno di riferimento". Per il versamento tramite modello **F24 EP**, l'Agenzia ha invece istituito i seguenti codici:

- **"103E"** denominato "Ritenute sui trattamenti pensionistici e redditi da lavoro dipendente e assimilati, operate dopo il relativo conguaglio di fine anno";
- **"193E"** denominato "Ritenute sui trattamenti pensionistici e redditi da lavoro dipendente e assimilati, operate dopo il relativo conguaglio di fine anno, maturate in Valle d'Aosta e versate fuori dalla regione stessa";
- **"194E"** denominato "Ritenute sui trattamenti pensionistici e redditi da lavoro dipendente e assimilati, operate dopo il relativo conguaglio di fine anno, versate nella regione Valle d'Aosta e maturate fuori dalla regione stessa".

Nel dettaglio, nel campo "riferimento A" deve essere indicato il **mese** per cui si effettua il pagamento della ritenuta mentre, nel campo "riferimento B", l'**anno** d'imposta cui si riferisce la ritenuta.

# Dolo necessario per il reato d'impiego di lavoratori senza permesso di soggiorno

L'elemento soggettivo è determinante anche in caso di sussistenza dell'elemento oggettivo del reato

/ Mario PAGANO

Per la punibilità del reato previsto per l'impiego di lavoratori privi di valido permesso di soggiorno, è necessario il **dolo** del datore di lavoro, ossia la piena consapevolezza da parte di quest'ultimo dello status di illegalità del lavoratore impiegato. Questo è quanto emerge dalla recente sentenza n. [675/2020](#) del Tribunale di Rovigo, che focalizza un profilo, quello soggettivo, tutt'altro che irrilevante per la responsabilità penale, derivante da tale delicata fattispecie.

Secondo l'[art. 22](#) comma 12 del DLgs. 286/98, il datore di lavoro che occupa alle proprie dipendenze lavoratori stranieri privi del permesso di soggiorno, rilasciato per motivi di lavoro, ai sensi dello stesso art. 22, ovvero il cui permesso sia **scaduto** e del quale non sia stato chiesto, nei termini di legge, il rinnovo, o con permesso revocato o annullato, è punito con la reclusione da sei mesi a tre anni e con la multa di 5.000 euro per ogni lavoratore impiegato.

A norma dell'[art. 5](#) del medesimo DLgs. 286/98, il permesso di soggiorno per motivi di lavoro può essere di varie tipologie: per lavoro subordinato; per lavoro stagionale; per lavoro stagionale pluriennale; per lavoro autonomo.

Accanto ai tipi ordinari di permesso di soggiorno per motivi di lavoro ne esistono, tuttavia, altri che, pur fondati su differenti ragioni di ingresso nel territorio italiano, a certe condizioni consentono, comunque, l'esercizio di **attività lavorativa**.

L'[art. 6](#) comma 1 del DLgs. 286/98 chiarisce, in linea generale, che il permesso di soggiorno rilasciato per motivi di lavoro subordinato, lavoro autonomo e familiari, può essere utilizzato anche per le altre attività consentite. L'[art. 14](#) comma 1 lett. c) del DPR 394/99, invece, specifica che il permesso di soggiorno per **ricongiungimento familiare** o per ingresso al seguito del lavoratore ovvero per integrazione minore nei confronti dei minori che si trovino nelle condizioni di cui all'art. 32 commi 1-bis e 1-ter del Testo unico e per i quali il Comitato per i minori stranieri ha espresso parere favorevole, consente l'esercizio del lavoro subordinato e del lavoro autonomo a determinate condizioni, fissate alle lettere a) e b).

Allo stesso modo il comma 4 del medesimo art. 14 sottolinea che il permesso di soggiorno per motivi di studio o formazione consente, per il periodo di validità dello stesso, l'esercizio di attività lavorative subordinate per un tempo non superiore a **20 ore settimanali**, anche cumulabili per 52 settimane, fermo restando il li-

mite annuale di 1.040 ore. Il successivo comma 6 aggiunge che il permesso di soggiorno per motivi di studio può essere **convertito**, prima della scadenza, in permesso di soggiorno per motivo di lavoro, nei limiti delle quote fissate a norma dell'art. 3 del Testo unico.

Inoltre, come chiarito dal Ministero del Lavoro con il parere n. [14751/2016](#), può svolgere attività lavorativa anche il **richiedente asilo** in possesso di permesso di soggiorno provvisorio e sempre che siano trascorsi almeno 60 giorni dalla richiesta.

Nel caso di specie, affrontato dal Tribunale di Rovigo, un imprenditore artigiano edile ha impiegato presso un cantiere un soggetto di nazionalità marocchina, con permesso di soggiorno scaduto, in un'attività lavorativa consistente nel carico di un camion con attrezzi da lavoro.

La valutazione del giudice nella verifica della sussumibilità della condotta in questione nell'alveo dell'art. 22 comma 12 del DLgs. 286/98 opera su due profili.

## La valutazione del giudice opera su due profili

Il primo è quello della **condotta**, dal punto di vista oggettivo. Più in particolare, il giudice sottolinea come, ai fini della configurabilità del reato in questione, non conti l'inserimento organico del lavoratore all'interno di un'azienda, quanto, piuttosto, l'esercizio di una mansione lavorativa alle **dipendenze** e sotto la **direzione** di chiunque lo retribuisca per il lavoro svolto. Tali indici vengono riscontrati dal Tribunale che ha ritenuto provato l'impiego, seppur occasionale, del lavoratore extracomunitario, essendo lo stesso incaricato di svolgere alle dipendenze dell'imprenditore artigiano mansioni lavorative, così ponendo in essere la condotta richiesta dall'art. 22 comma 12.

A questo punto il giudice passa a valutare il **piano soggettivo**, alla fine decisivo per l'assoluzione dell'imputato.

Secondo la sentenza in commento, infatti, la condotta non è stata posta in essere con dolo. L'imputato ha omesso di appurare la regolarità del permesso di soggiorno del lavoratore manifestando un comportamento sicuramente negligente. Tuttavia, l'organo di accusa non ha dato prova della sussistenza dell'elemento soggettivo, ovvero della dolo dell'imputato circa il fatto di aver impiegato per mansioni occasionali un immigrato irregolare, non essendo sufficiente, ad avviso del giudice, la mera condotta colposa.

## Modello “SR41” in caso di pagamento diretto dell’assegno del Fondo di solidarietà del credito

Con il messaggio n. [376](#), pubblicato ieri, l’INPS detta le istruzioni operative per il **pagamento diretto** dell’assegno ordinario a carico del Fondo di solidarietà per la riconversione e riqualificazione professionale, per il sostegno dell’occupazione e del reddito del personale del credito, del Fondo di solidarietà per il sostegno del reddito dell’occupazione e della riconversione e riqualificazione professionale del personale addetto al servizio della riscossione dei tributi erariali e del Fondo di solidarietà bilaterale degli ormeggiatori e barcaioli dei porti italiani.

Sotto il profilo operativo, al fine di permettere l’istruttoria e il pagamento diretto della prestazione al lavoratore, l’Istituto sottolinea che le aziende, una volta inoltrata la domanda alla Struttura territorialmente competente, sono tenute a trasmettere, per ciascun lavoratore interessato, raggruppandoli in file aziendali con periodicità mensile, anche il **modello “SR41”** (nella versione semplificata di cui al messaggio n.

[1508/2020](#)).

A tal fine, l’azienda deve collegarsi al sito [www.inps.it](http://www.inps.it) e procedere per l’**apposito servizio**, raggiungibile attraverso il seguente percorso: “Prestazioni e servizi”, “Servizi”, “Servizi per le aziende e consulenti”, “CIG e Fondi di Solidarietà”, “Invio richieste pag. dir SR41”. L’invio del modello “SR41” potrà essere effettuato successivamente al provvedimento di concessione e al rilascio dell’autorizzazione da parte della Struttura.

L’INPS ricorda inoltre che, limitatamente al Fondo di solidarietà del personale del credito e per quello addetto al servizio della riscossione dei tributi erariali, le aziende devono indicare nel modello “SR41” le ore di riduzione/sospensione applicando il **fattore correttivo**, come illustrato nelle circ. nn. [1/2020](#) e [54/2020](#).

Infine, è a carico del datore di lavoro un **contributo addizionale** pari all’1,5% calcolato sulle retribuzioni imponibili ai fini previdenziali perse dai lavoratori interessati alla prestazione.