

Mercoledì 6 gennaio 2021

## IL CASO DEL GIORNO

## Le condotte extralavorative possono giustificare il recesso

/ Giada GIANOLA

Determinate condotte, poste in essere dal lavoratore al di fuori dello svolgimento dell'attività lavorativa, possono avere ripercussioni negative sulla prosecuzione del rapporto di lavoro, giustificando, a certe condizioni, l' [...]

PAGINA 2

IL PUNTO  
FISCALITÀ INTERNAZIONALE

## Comunicazioni DAC6 con focus sul tax gap

/ Gianluca ODETTO

In vista dei primi invii all'Agenzia delle Entrate dei dati delle operazioni internazionali **potenzialmente pericolose**, lo schema di circolare diramato dall'Agenzia stessa alla fine del mese di dicembre ha commentato alcuni aspetti peculiari della disciplina introdotta dalla direttiva 2018/822/Ue ("**DAC 6**"), [...]

PAGINA 9

## FISCO

## Per il bonus R&S e innovazione proroga al 2022 con modifiche

*Vengono apportate modifiche alla disciplina per precisare l'ambito applicativo*

/ Pamela ALBERTI

L'art. 1 comma 1064 lett. a)-h) della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021), nel prorogare al 2022, in misura **potenziata**, il credito d'imposta per ricerca, sviluppo e innovazione (si vedano "Confermati i bonus per la «Trasizione 4.0» fino al 2022" del 29 dicembre 2020 e "Credito d'imposta R&S e innovazione prorogato al 31 dicembre 2022" del 19 novembre 2020), apporta alcune **modifiche** in relazione alla disciplina di cui ai commi 199, 200, 201 e 202 dell'art. 1 della L. 160/2019, allo scopo di chiarire meglio l'ambito applicativo dell'agevolazione.

Con riferimento alle tipologie di imprese che possono beneficiare del credito d'imposta, l'agevolazione spetta a prescindere dal regime fiscale di determinazione del reddito dell'impresa. La lett. b) del comma 1064 dell'art. 1 della L. 178/2020 ha modificato l'art. 1 comma 199 della L. 160/2019, sostituendo il precedente riferimento al "reddito d'impresa" con il "reddito dell'impresa"; in tal modo, come evidenziato nel Dossier al Ddl. di bilancio, sarebbe superata

la questione interpretativa in merito all'esclusione delle **imprese agricole** che svolgono attività che rientrano nel reddito agrario, determinato ai sensi dell'art. 32 del TUIR.

Al comma 200 dell'art. 1 della L. 160/2019, contenente l'elenco dei costi di **ricerca e sviluppo** agevolabili, sono apportate modifiche alle lett. c), d) ed e).

In relazione all'art. 1 comma 200 lett. c) della L. 160/2019, relativo alle spese per contratti di ricerca extra-muros, viene precisato che il requisito della **territorialità** richiesto (residenza nell'Ue, See o Stati con scambio di informazioni ai sensi delle convenzioni) riguarda soltanto i contratti stipulati con soggetti esteri.

Quanto alla lett. d) del citato comma 200, viene precisato che le privative, ai fini dell'ammissione delle relative quote di ammortamento nella base di calcolo del credito d'imposta in ricerca e sviluppo, possono derivare da contratti di acquisto o licenza stipulati con **soggetti terzi** "residenti nel territorio dello Stato o" fiscalmente residenti o localizzati in [...]

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Irrelevanza fiscale dei premi del cashback

Lecito il risparmio fiscale da cessione di partecipazione previamente rivalutata

Assemblee e CdA di associazioni e fondazioni ancora in videoconferenza

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

## FISCO

## Ravvedimento con versamento minimo di 1,03 euro

/ Alfio CISSELLO e Massimo NEGRO

Dal 1° gennaio 2021, il tasso di interesse legale è stato ribassato dallo **0,05% allo 0,01%** in ragione del DM 11 dicembre 2020.

Ciò ha particolare [...]

PAGINA 4

# Le condotte extralavorative possono giustificare il recesso

È configurabile una rilevanza disciplinare in relazione a determinati reati commessi al di fuori del contesto lavorativo

/ Giada GIANOLA

Determinate condotte, poste in essere dal lavoratore al di fuori dello svolgimento dell'attività lavorativa, possono avere ripercussioni negative sulla prosecuzione del rapporto di lavoro, giustificando, a certe condizioni, l'estromissione dal contesto aziendale.

Ciò si verifica, in particolare, quando tali comportamenti integrino gli estremi di una **giusta causa** di licenziamento che, secondo l'[art. 2119](#) c.c., si identifica con una causa che non consenta la prosecuzione, anche provvisoria, del rapporto, essendo talmente grave da ledere irreversibilmente gli elementi essenziali del contratto, tra cui il vincolo di fiducia che caratterizza il rapporto di lavoro.

Possono fondare una giusta causa di recesso sia comportamenti tenuti dal prestatore nell'adempimento dei propri obblighi contrattuali, e quindi in occasione dello svolgimento dell'attività lavorativa, sia comportamenti tenuti al di fuori del contesto e dell'orario di lavoro, quando risultino idonei a ledere gli **interessi morali e patrimoniali** del datore di lavoro, oltre che il vincolo fiduciario che caratterizza il rapporto (*cf.* Cass. 9 marzo 2016 n. [4633](#)).

I comportamenti extralavorativi tenuti dal prestatore, per poter giustificare l'irrogazione della sanzione disciplinare più grave rappresentata dal provvedimento espulsivo, devono avere un'**oggettiva ripercussione** sullo svolgimento dell'attività o sull'affidamento che il datore di lavoro ha sull'esatto futuro adempimento della prestazione o, comunque, sull'immagine aziendale.

A tal proposito è stato affermato che le condotte extralavorative che rilevano ai fini dell'integrazione della giusta causa di licenziamento possono riguardare non solo la vita privata in senso stretto, ma **tutti gli ambiti** nei quali si espliciti la personalità del lavoratore; tali condotte, inoltre, non devono per forza essere state poste in essere dopo la conclusione del contratto né integrare un'ipotesi di reato, con la conseguenza che non è richiesta, a tali fini, la pronuncia di una sentenza passata in giudicato che abbia accertato la responsabilità penale del dipendente, ma devono comunque essere condotte di cui il datore di lavoro abbia preso conoscenza dopo l'instaurazione del rapporto di lavoro e

che risultino incompatibili con il grado di affidamento richiesto dalle mansioni assegnate al prestatore e dal ruolo lavorativo dallo stesso ricoperto (*cf.* Cass. 10 gennaio 2019 n. [428](#); Trib. Lecce 21 gennaio 2019 n. [3868](#)).

È il datore di lavoro a dover allegare l'incidenza – negativa e lesiva del vincolo fiduciario – del comportamento extralavorativo tenuto dal dipendente sul rapporto di lavoro, il quale viene assolto, come hanno specificato i giudici di legittimità, "con la **specifica deduzione** del fatto in sé, quando abbia un riflesso, anche soltanto potenziale ma oggettivo, sulla funzionalità del rapporto", di gravità tale da connotare la figura morale del lavoratore (*cf.* Cass. 24 novembre 2016 n. [24023](#)).

La citata sentenza n. 24023/2016, in particolare, riguardava il caso di un lavoratore, con mansioni di operatore di sportello bancario (e dunque di un dipendente con contatti con il pubblico) resosi responsabile di detenzione e spaccio di una rilevante quantità di **sostanze stupefacenti** (nello specifico, di marijuana), suddivisa in due buste di plastica, da cui erano ricavabili n. 3.212 dosi medie. Al momento dell'arresto erano stati anche rinvenuti una bilancia da cucina, con residui di marijuana, e 23.100 euro in contanti. In tal caso, la Corte di Cassazione aveva ritenuto assolto l'onere di allegazione da parte del datore di lavoro e il licenziamento era stato considerato legittimo, considerata la gravità della condotta extralavorativa del dipendente appena descritta, integrante un'ipotesi di reato.

Sempre con riguardo a licenziamenti di lavoratori per detenzione e uso o spaccio di stupefacenti, tra le sentenze più recenti in materia si ricorda poi la decisione n. [31531](#) del 3 dicembre 2019, con cui è stato ritenuto legittimo il licenziamento di un portalettere (quindi, anche in questo caso, di un lavoratore a contatto con il pubblico e con l'utenza) che deteneva un consistente quantitativo di sostanze stupefacenti, di diverse tipologie. In tale ipotesi i giudici avevano, inoltre, accertato un evidente pregiudizio per l'**immagine** dell'azienda, in considerazione del contesto ambientale in cui le mansioni venivano svolte.

# Per il bonus R&S e innovazione proroga al 2022 con modifiche

Vengono apportate modifiche alla disciplina per precisare l'ambito applicativo

/ Pamela ALBERTI

L'[art. 1](#) comma 1064 lett. a)-h) della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021), nel prorogare al 2022, in misura **potenziata**, il credito d'imposta per ricerca, sviluppo e innovazione (si vedano "[Confermati i bonus per la «Transizione 4.0» fino al 2022](#)" del 29 dicembre 2020 e "[Credito d'imposta R&S e innovazione prorogato al 31 dicembre 2022](#)" del 19 novembre 2020), apporta alcune **modifiche** in relazione alla disciplina di cui ai commi 199, 200, 201 e 202 dell'[art. 1](#) della L. 160/2019, allo scopo di chiarire meglio l'ambito applicativo dell'agevolazione. Con riferimento alle tipologie di imprese che possono beneficiare del credito d'imposta, l'agevolazione spetta a prescindere dal regime fiscale di determinazione del reddito dell'impresa. La lett. b) del comma 1064 dell'[art. 1](#) della L. 178/2020 ha modificato l'[art. 1](#) comma 199 della L. 160/2019, sostituendo il precedente riferimento al "reddito d'impresa" con il "reddito dell'impresa"; in tal modo, come evidenziato nel Dossier al Ddl. di bilancio, sarebbe superata la questione interpretativa in merito all'esclusione delle **imprese agricole** che svolgono attività che rientrano nel reddito agrario, determinato ai sensi dell'[art. 32](#) del TUIR.

Al comma 200 dell'[art. 1](#) della L. 160/2019, contenente l'elenco dei costi di **ricerca e sviluppo** agevolabili, sono apportate modifiche alle lett. c), d) ed e).

In relazione all'[art. 1](#) comma 200 lett. c) della L. 160/2019, relativo alle spese per contratti di ricerca extra-muros, viene precisato che il requisito della **territorialità** richiesto (residenza nell'Ue, See o Stati con scambio di informazioni ai sensi delle convenzioni) riguarda soltanto i contratti stipulati con soggetti esteri. Quanto alla lett. d) del citato comma 200, viene precisato che le privative, ai fini dell'ammissione delle relative quote di ammortamento nella base di calcolo del credito d'imposta in ricerca e sviluppo, possono derivare da contratti di acquisto o licenza stipulati con **soggetti terzi** "residenti nel territorio dello Stato o" fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti al See o in Stati compresi nell'elenco.

Una modifica più che altro formale riguarda la lett. e) del comma 200, in base al quale le spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti inerenti alle attività di ricerca e sviluppo sono ammissibili al credito d'imposta nel limite massimo complessivo pari al 20% delle

spese di personale ammissibili ovvero delle **spese** per i contratti **extra-muros** ammissibili (senza tenere conto della maggiorazione ivi prevista; non già come in passato, delle "maggiorazioni").

Al comma 201 dell'[art. 1](#) della L. 160/2019, contenente l'elenco dei costi di **innovazione tecnologica** agevolabili, sono apportate modifiche alle lett. c) e d).

In relazione all'[art. 1](#) comma 201 lett. c) della L. 160/2019, relativo alle spese per contratti aventi a oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di innovazione, viene precisato che il requisito della territorialità richiesto riguarda soltanto i contratti stipulati con soggetti esteri.

Quanto alla lett. d), relativa ai servizi di consulenza, la legge di bilancio 2021 ha specificato che il limite del **20%** è rapportato alle spese di personale ovvero alle spese per contratti aventi a oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario dei progetti relativi alle attività di innovazione tecnologica, indicate alla lett. c).

Viene inoltre modificato il comma 202, lett. b) dell'[art. 1](#) della L. 160/2019, il quale considera ammissibili ai fini della determinazione della base di calcolo del credito d'imposta per le attività di **design** e ideazione estetica, entro dati limiti, le quote di ammortamento, i canoni di locazione finanziaria o di locazione semplice e le altre spese relative ai beni materiali mobili utilizzati nelle attività di design e innovazione estetica ammissibili al credito d'imposta. La modifica apportata dalla legge di bilancio 2021 è finalizzata a includere anche le spese relative ai **software**.

In relazione al comma 202 lett. c), relativamente ai contratti aventi a oggetto il diretto svolgimento dell'attività da parte del commissionario, e lett. d), relativa ai servizi per consulenza, viene precisato che la condizione di residenza deve sussistere qualora si tratti di contratti stipulati con soggetti esteri.

## Relazione tecnica asseverata

Quanto agli adempimenti documentali, la legge di bilancio 2021 introduce l'obbligo di **asseverare** la relazione tecnica che le imprese beneficiarie del credito d'imposta sono tenute, a norma dell'[art. 1](#) comma 206 della L. 160/2019, a redigere e conservare.

# Ravvedimento con versamento minimo di 1,03 euro

Le istruzioni al modello REDDITI 2020 confermano quanto esposto

/ **Alfio CISSELLO e Massimo NEGRO**

Dal 1° gennaio 2021, il tasso di interesse legale è stato ribassato dallo **0,05% allo 0,01%** in ragione del DM 11 dicembre 2020.

Ciò ha particolare rilevanza ai fini del **ravvedimento operoso**, considerato che oltre all'imposta e alle sanzioni ridotte bisogna pagare gli interessi al tasso legale.

Il tasso legale da applicare è quello in vigore nei singoli periodi, secondo un criterio di *pro rata temporis*, ed è, pertanto, pari allo 0,05% fino al 31 dicembre 2020 e allo 0,01% dal 1° gennaio 2021 fino al giorno di versamento compreso.

Il ravvedimento operoso, di conseguenza, diviene meno costoso ma, nel contempo, si implementano i casi in cui può essere necessario effettuare, a titolo di interesse, un versamento **minimo di 1,03 euro**.

Ciò in tutte le ipotesi in cui l'interesse legale deve essere versato utilizzando un apposito codice tributo, il che avviene per imposte sui redditi, IVA e IRAP. Discorso diverso per le ritenute, in quanto gli interessi sono versati cumulativamente alla ritenuta stessa (ris. Agenzia delle Entrate 22 maggio 2007 n. [109](#)).

Il "vecchio" [art. 2](#) della L. 935 del 1977 così prevedeva: "Qualora la somma da versare, da rimborsare o da riportare a credito non superi le mille lire, non si fa luogo al versamento, al rimborso o al riporto del credito".

Però, secondo la circolare ministeriale n. [125](#) del 1998, § 13, espressasi in relazione all'allora neointrodotta si-

stema dei **versamenti unitari**, "vigendo ai sensi della legge 23 dicembre 1977, n. 935, ([articolo 2](#), secondo comma) il limite minimo di versamento pari a lire 1000 ed essendo, sempre ai sensi della stessa legge gli importi da versare all'erario per ciascuna imposta soggetti all'arrotondamento alle 1000 lire, l'importo minimo da indicare nel modello di versamento F24 relativamente ad ogni singolo codice tributo è, fatte salve le particolari previsioni relative a specifici tributi (es. legge n. [121/1986](#) ovvero [articolo 27](#), comma 2, D.P.R. 633/1972 per l'IVA), pari a lire 2000".

## Il nuovo tasso rende più attuale il problema

In pratica, il limite minimo di 1.000 lire viene elevato a 2.000 lire senza base legislativa.

Da ciò deriva la "necessità" di pagare il minimo indicato, di 1,03 euro.

Si vedano le istruzioni alla compilazione del modello REDDITI PF 2020, fascicolo 1, p. 8: "l'importo minimo da indicare nel modello relativamente ad **ogni singolo codice tributo** è pari a euro 1,03. Tuttavia, non va eseguito alcun versamento se l'importo risultante dalla dichiarazione, riferito alla singola imposta o addizionale, è inferiore o uguale a 12 euro per le somme dovute a titolo di IRPEF e addizionali regionali e comunali".

# Irrilevanza fiscale dei premi del cashback

La legge di bilancio 2021 stabilisce che i rimborsi erogati non concorrono a formare il reddito del percipiente

/ Emanuele GRECO

Terminata la fase sperimentale "natalizia", dal 1° gennaio 2021 ha preso il via il vero e proprio programma di "cashback" che consente, su **base semestrale**, ai privati che effettuano transazioni con pagamenti elettronici di ricevere un rimborso monetario sul proprio conto corrente.

Per il primo semestre 2021, il rimborso sarà erogato (entro il 29 agosto 2021) a coloro che, nel semestre di riferimento, effettueranno **almeno 50 transazioni** regolate con strumenti di pagamento elettronici. Il rimborso sarà pari al **10%** di ogni transazione e, come già avvenuto nel periodo sperimentale, si tiene conto dei soli importi non superiori a 150 euro.

Una significativa novità alla disciplina è giunta con l'[art. 1](#) comma 1097 lett. a) della legge di bilancio 2021 (L. 178/2020), il quale stabilisce che i rimborsi attribuiti nell'ambito del programma del cashback **"non concorrono"** a formare il reddito del percipiente per l'intero ammontare corrisposto nel periodo d'imposta e non sono assoggettati ad alcun prelievo erariale".

Si tratta di una previsione del tutto analoga a quanto disposto per i premi attribuiti nell'ambito della c.d. **"lotteria degli scontrini"** ([art. 1](#) comma 540 della L. 232/2016), il cui debutto è, però, stato differito (si veda ["Slitta ancora la lotteria degli scontrini"](#) del 2 gennaio 2021).

Per quanto concerne l'irrelevanza, ai fini reddituali, delle somme conseguite con il programma del cashback, la disposizione di riferimento non ha un ambito temporale determinato. La relazione illustrativa alla legge di bilancio 2021 afferma che la norma ha "natura **interpretativa**".

Tanto premesso, essendo la L. [178/2020](#) in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2021, l'esclusione dalla determinazione del reddito del percipiente dovrebbe applicarsi anche ai rimborsi che dovranno essere erogati entro il 1° marzo 2021 in relazione al **periodo sperimentale** del cashback (8 dicembre 2020-31 dicembre 2020).

Tra i profili di possibile **criticità** emersi con riferimen-

to alla disciplina del cashback, si segnalano i dubbi per gli acquisti ammessi al rimborso che configurano, altresì, oneri detraibili in capo al privato acquirente, considerato che, tra i presupposti stabiliti dall'[art. 15](#) del TUIR, vi è l'effettivo sostenimento della spesa.

Si pensi agli acquisti per spese sanitarie o spese veterinarie, per le quali peraltro dal 2020 vige l'obbligo di avvalersi di mezzi di pagamento tracciabili ([art. 1](#) comma 679 della L. 160/2019).

Le norme di riferimento in materia di cashback (l'[art. 1](#) comma 288 della L. 160/2019 e il DM [24 novembre 2020](#)) non pongono limiti rispetto alla fruizione della **detrazione IRPEF** per gli acquisti che già beneficiano del rimborso (come nel caso delle già citate spese sanitarie o veterinarie).

È possibile concludere, pertanto, che gli acquisti che saranno oggetto di rimborso mediante cashback siano comunque pienamente computati ai fini della spettanza della detrazione IRPEF. Non sembrerebbe ragionevole che la quota parte ammessa al rimborso possa essere decurtata dall'ammontare su cui applicare la detrazione.

Sul punto, peraltro, non si rinvergono specifici chiarimenti nemmeno nelle [FAQ](#), pubblicate sul sito web della AppIO (<https://io.italia.it/cashback/faq/>), oltre che nella App stessa.

## AmMESSO il pagamento di sanzioni amministrative o tributi

Tra i chiarimenti delle FAQ appena menzionate, invece, si segnala la possibilità di far concorrere tra le spese ammesse al rimborso mediante cashback quelle per il pagamento di **sanzioni amministrative o tributi**, se effettuate mediante gli strumenti accreditati al programma. Nel caso di issuer convenzionati, reperibili sul mercato, appare possibile anche il pagamento di bollettini postali, MAV, RAV, Avvisi PagoPa o del bollo auto.



# Lecito il risparmio fiscale da cessione di partecipazione previamente rivalutata

L'Agenzia conferma che questa condotta rientra a pieno titolo nella libertà di scelta del contribuente

/ Enrico ZANETTI

Se una persona fisica cede una partecipazione di cui ha **precedentemente rivalutato** il costo fiscale ai sensi dell'[art. 5](#) della L. 448/2001 (i cui termini sono stati riaperti, per l'ennesima volta, anche dalla L. [178/2020](#)), non sussistono dubbi di sorta circa la **liceità** del risparmio fiscale che consegue.

La risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate n. [4](#), diramata ieri, conferma come questa condotta rientri a pieno titolo nella libertà di scelta del contribuente (rafforzata, in quanto esplicitata, dall'[art. 10-bis](#) comma 4 della L. 212/2000) per la soluzione fiscalmente meno onerosa tra quelle che l'ordinamento mette a sua disposizione.

Lo specifico caso oggetto della risposta riguarda due soci persone fisiche, ciascuno titolare del **20%** della società partecipata, che rivalutano e cedono le proprie partecipazioni ad altro socio persona giuridica (una srl) la cui partecipazione al capitale sociale della società partecipata sale così dal 9% al **49%** (il restante 51% è di altro socio persona giuridica).

Il "via libera" dell'Agenzia si fonda anzitutto sulla constatazione della natura effettivamente **realizzativa** della cessione, nel senso che "sulla base di quanto assunto dagli istanti, con la cessione delle quote verrà meno qualunque partecipazione diretta o indiretta nelle società del gruppo e gli stessi non avranno alcun ruolo formale o de facto nella gestione o nelle decisioni" della società di cui cedono le partecipazioni previamente rivalutate.

Quando invece la cessione non realizza un effettivo **disinvestimento**, perché le persone fisiche continuano a possedere la partecipazione ceduta per il tramite di una partecipazione nella società cessionaria, si realizza un'operazione circolare di "cessione indiretta a sé stessi" che, in modo in verità condivisibile, è già stata censurata come schema abusivo ex [art. 10-bis](#) della L. 212/2000 dalla prassi dell'Agenzia (risposta a interpello n. [537/2019](#)).

La risposta a interpello n. [4/2021](#), pur condivisibile nelle conclusioni, evidenzia comunque il persistere di alcuni errori concettuali da parte dell'Agenzia delle Entrate con riguardo alla questione della c.d. "trasformazione del **recesso tipico** in recesso **atipico**", laddove afferma che "in relazione alla fattispecie prospettata, costituisce libera scelta dei soci uscenti recedere dalla società mediante la cessione delle rispettive partecipazioni previamente rivalutate a uno dei soci della società ceduta".

Oltre che nei casi di operazioni circolari di "cessione indiretta a se stessi", la liceità fiscale della cessione di

partecipazioni previamente rivalutate da parte della persona fisica può essere messa in discussione nei casi in cui la cessione abbia luogo nei confronti di soggetti terzi, ma risulti inserita in un **più ampio contesto** operativo volto a trasformare artificiosamente quelli che sarebbero redditi di capitali ex [art. 47](#) del TUIR derivanti dal recesso "tipico" del socio, mediante liquidazione della partecipazione da parte della società, in plusvalenze imponibili come redditi diversi ex [art. 67](#) comma 1 lett. c) e c-*bis*) del TUIR derivanti dal recesso "atipico" del socio.

Ciò si può verificare quando viene posto in essere il seguente **schema operativo**:

- uno o più soci persone fisiche cedono la propria partecipazione previamente rivalutata a società partecipata non da essi medesimi, ma da altri soci della società la cui partecipazione è oggetto di cessione;
- dopodiché la società degli altri soci che ha acquisito la partecipazione viene incorporata mediante fusione inversa nella società di cui ha acquisito la partecipazione.

L'Agenzia delle Entrate, nelle risposte a interpello nn. [341/2019](#) e [242/2020](#), ha bocciato in modo secco il predetto schema, dal punto di vista della sua liceità fiscale, contestando ovviamente non l'assenza di sostanza economica dell'operazione in sé stessa (trattandosi di operazione non circolare), ma l'artificialità di uno schema giuridico che comporta "un **numero superfluo** di negozi giuridici, il cui perfezionamento non è coerente con le normali logiche di mercato, ma appare idoneo unicamente a far conseguire un vantaggio fiscale indebito ai soci che non intendono proseguire l'attività d'impresa".

L'orientamento dell'Agenzia non merita censura in quanto tale, ma pare giustificato solo con riguardo a un ristretto novero di **casi specifici** relativamente ai quali:

- sussista "a monte" il presupposto giuridico che consente ai soci di esercitare il diritto di recesso, posto che, ove ciò non sia, non esiste in partenza alcuna scelta alternativa tra "recesso tipico" e "cessione delle partecipazioni con successiva fusione";
- sussista "a valle" il presupposto economico della identità di risultato tra le due condotte, posto che, ove ciò non sia, la comparazione di "linearità e ragionevolezza delle forme giuridiche utilizzate" non può avere luogo *sic et simpliciter* tra "cessione delle partecipazioni con successiva fusione" e "recesso tipico", bensì tra "cessione delle partecipazioni con successiva fusione" e "recesso tipico ed ulteriori operazioni necessarie a pervenire al medesimo risultato economico".

# Assemblee e CdA di associazioni e fondazioni ancora in videoconferenza

Per effetto del DL 183/2020, termine prorogato al 31 gennaio, con possibilità di estensione fino al 31 marzo 2021

/ Luciano DE ANGELIS

Tutte le assemblee relative alle associazioni, riconosciute e non, potranno essere tenute fino al **31 gennaio** in videoconferenza, con possibilità di estensione fino al **31 marzo**.

La novità per il mondo associativo e fondazionale è prevista dal DL n. [183/2020](#) (c.d. decreto Milleproroghe).

Da ciò consegue che il termine, previsto dall'[art. 1](#), comma 3 lett. a) del DL 125/2020, al 31 dicembre 2020 è prorogato al 31 gennaio 2021. Qualora poi (come assai probabile) venisse spostato in avanti di qualche mese il termine per la cessazione dello stato emergenziale, sarà **automaticamente procrastinato** anche quello per la tenuta delle assemblee con strumenti telematici al 31 marzo 2021 sulla base della citata previsione del Milleproroghe.

L'art. 19 del decreto stabilisce, infatti, che i termini previsti dalle disposizioni legislative di cui all'allegato 1 sono prorogati "Fino alla data di cessazione dello stato di emergenza epidemiologica da COVID-19 e comunque non oltre il 31 marzo 2021".

Nell'allegato 1 sono contemplati anche i termini di cui all'[art. 73](#), comma 4 del DL n. 18/2020 conv. L. n. [27/2020](#). Tale articolo stabilisce che "le associazioni private anche non riconosciute e le fondazioni e consorzi, che non abbiano regolamentato modalità di svolgimento delle sedute in **videoconferenza**, possono riunirsi secondo tali modalità, nel rispetto di criteri di trasparenza e tracciabilità previamente fissati, purché siano individuati sistemi che consentano di identificare con certezza i partecipanti nonché adeguata pubblicità delle sedute, ove previsto, secondo le modalità individuate da ciascun ente".

L'art. 73, comma 4, in verità, oltre alle associazioni e fondazioni e consorzi estende la possibilità della videoconferenza anche alle società e alle cooperative, previsione questa, ad avviso di chi scrive, sostanzialmente pleonastica, visto che della riapertura delle assemblee con modalità telematiche per le **società e le cooperative** già si occupa l'[art. 3](#), comma 6 del DL 183/2020, il quale, peraltro, a differenza del più volte citato art. 73, comma 4, facendo riferimento all'[art. 106](#) del DL 18/2020 ammette oltre alla video anche l'**audioconferenza**.

Tornando al mondo associativo e fondazionale la nor-

ma introdotta nel Milleproroghe consente a **tutte le tipologie di associazioni e fondazioni** appartenenti o meno al comparto del Terzo settore di diritto (le APS, le ODV e le Onlus) di organizzare le loro assemblee e le sedute dei CdA (ma lo strumento è evidentemente utilizzabile anche dal collegio sindacale) attraverso lo strumento della videoconferenza, anche quando tale possibilità non fosse contemplata dai relativi statuti, dopo il 31 dicembre 2020 e quindi attualmente fino al 31 gennaio 2021, con probabile estensione al 31 marzo 2021.

Da segnalare che con l'[art. 1](#), commi 4-*novies* e 4-*decies* del DL 125/2020, conv. L. [159/2020](#), è stato riaperto fino al **31 marzo 2021** il termine concesso per l'**adeguamento statutario** alle norme del Codice del Terzo settore attraverso maggioranze semplici. Si tratta della (ennesima) riapertura dei termini previsti dall'[art. 101](#), comma 2 del DLgs. 117/2017, che prevede che Onlus, organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale possano "modificare i loro statuti con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria al fine di adeguarli alle nuove disposizioni inderogabili o di introdurre clausole che escludano l'applicazione di nuove disposizioni derogabili mediante specifica clausola statutaria".

Per le imprese sociali una disposizione analoga è prevista nell'[art. 17](#), comma 3 del DLgs. 112/2017.

## Al 31 marzo anche gli adeguamenti statutari semplificati

A questo punto il riferimento al 31 marzo determinerebbe una **coincidenza di termini** per adeguamenti semplificati e utilizzo della videoconferenza e quindi potrebbe costituire un utile ausilio per le modifiche statutarie degli enti che non vi hanno ancora provveduto utilizzando lo strumento agile (e meno rischioso per l'incolumità personale) della convocazione assembleare e della tenuta della stessa in videoconferenza.

Semmai è da chiedersi, visto che le assemblee di approvazione del bilancio si terranno nella maggior parte dei casi fra aprile e giugno, se non fosse stato opportuno prevedere fin d'ora la possibilità di utilizzare le riunioni virtuali **almeno fino al 30 giugno 2021**.

# Successione o donazione di quote di società semplice con valutazione automatica

L'istituto si può applicare nel caso di società semplice titolare di immobili che non abbia redatto bilancio né inventario

/ Anita MAURO

In caso di successione o donazione avente a oggetto le quote di una **società semplice** titolare di **immobili**, che non abbia redatto né bilancio né inventario, trova applicazione la valutazione automatica nella definizione del valore degli immobili sociali (diversi dai terreni edificabili), definizione che è necessaria per determinare il valore dei beni o diritti appartenenti alla società, che a loro volta consentono di definire il valore delle quote sociali ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta sulle successioni e donazioni. Lo chiarisce l'Agenzia delle Entrate nella risposta a un interpellato n. [5](#), pubblicata ieri.

La risposta consente di ricapitolare i principi applicabili nella definizione della **base imponibile dell'imposta di successione o donazione** nel caso di trasferimento di quote di società semplice.

In primo luogo, va rammentato che l'[art. 16](#) comma 1 del DLgs. 346/90 definisce **due diversi criteri** per calcolare il valore delle quote di società non azionarie (tra le quali rientrano anche le quote di società semplice):

- in presenza di bilancio o inventario regolarmente redatti, "il valore della quota deve essere individuato nel valore proporzionalmente corrispondente a quello del patrimonio netto dell'ente o della società da essi risultante, tenendo conto dei mutamenti sopravvenuti";
- in assenza di bilancio o inventario, il valore della quota deve essere calcolato in proporzione "al valore complessivo dei beni e dei diritti appartenenti all'ente o alla società al netto delle passività risultanti a norma degli articoli da 21 a 23, escludendo i beni indicati alle lettere h) e i) dell'[art. 12](#)" del DLgs. 346/90, sicché bisogna procedere a una valutazione analitica del valore complessivo dell'azienda, attraverso la quantificazione del valore effettivo attribuibile a ciascun bene e diritto di cui la società è titolare, secondo i criteri indicati dagli [artt. 14](#) e ss. del DLgs. 346/90.

Nel caso di specie, quindi, dato che erano **assenti sia il bilancio che l'inventario**, il valore della quota della società semplice andava calcolato in proporzione al valore dei beni appartenenti alla società, tra i quali vi erano anche alcuni immobili.

Nel determinare il valore di tali immobili, l'istante si chiedeva se potesse trovare applicazione la valutazione automatica, tenendo conto che, nell'ambito dell'imposta sulle successioni e donazioni, a norma dell'[art. 34](#) comma 5 del DLgs. 346/90, trova tuttora applicazione il limite ai poteri di accertamento ove il valore degli immobili sia dichiarato dai contribuenti in misura non

inferiore al **valore catastale** (che si ottiene moltiplicando la rendita catastale per i moltiplicatori indicati dalla norma).

Come rilevato dall'Agenzia delle Entrate, mentre, nell'ambito dell'imposta di registro, l'istituto della **valutazione automatica** è stato molto ridimensionato dall'[art. 52](#) comma 5-bis del DPR 131/86, nell'ambito dell'imposta sulle successioni e donazioni esso continua a operare, con la sola eccezione dei "terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria" per i quali è precluso.

Pertanto, sebbene, a norma dell'[art. 14](#) del DLgs. 346/90, il valore degli immobili, ai fini della base imponibile dell'imposta sulle successioni e donazioni, corrisponda al valore venale degli immobili in comune commercio, l'[art. 34](#) comma 5 del DLgs. 346/90 preclude all'Agenzia delle Entrate la rettifica di valore ove il valore dichiarato degli immobili sia almeno pari al c.d. "valore tabellare".

Quanto fin qui affermato opera anche nel caso di specie, in cui era trasferita la sola **nuda proprietà delle quote** di società semplice, atteso che, a norma dell'[art. 14](#) del DLgs. 346/90, in tal caso occorre individuare il valore del diritto di usufrutto della quota in oggetto, applicando i coefficienti indicati nell'[art. 17](#) del DPR 346/90 (recentemente aggiornati dal DM [18 dicembre 2020](#)), e, successivamente, determinare, il valore della nuda proprietà della quota donata o trasmessa *mortis causa*, per differenza rispetto al valore della piena proprietà della quota stessa.

## Fanno eccezione i terreni edificabili

Infine, quindi, l'Agenzia conclude che il criterio della c.d. "valutazione automatica" possa trovare applicazione anche al valore dichiarato, nell'atto di **donazione o nella dichiarazione di successione** avente a oggetto una quota di società semplice che non abbia redatto né bilancio né inventario, con riguardo agli immobili compresi nel patrimonio di tale società, fatta eccezione per i terreni edificabili.

In tal senso – aggiunge l'Amministrazione – si era già espressa l'Agenzia delle Entrate, nella ris. n. [105/1998](#), con riferimento al trasferimento gratuito di aziende, in relazione ai beni immobili facenti parte del patrimonio di aziende oggetto di donazione ovvero di successione.



# Comunicazioni DAC6 con focus sul tax gap

Screening obbligato dei flussi transnazionali per verificare gli obblighi di reporting all'Agenzia delle Entrate delle operazioni "pericolose"

/ Gianluca ODETTO

In vista dei primi invii all'Agenzia delle Entrate dei dati delle operazioni internazionali **potenzialmente pericolose**, lo [schema](#) di circolare diramato dall'Agenzia stessa alla fine del mese di dicembre ha commentato alcuni aspetti peculiari della disciplina introdotta dalla direttiva [2018/822/UE](#) ("**DAC 6**"), recepita in Italia dal DLgs. [100/2020](#) e attuata prima con il DM [17 novembre 2020](#) e poi con il provv. Agenzia delle Entrate n. [364425/2020](#).

In questa sede si concentra l'attenzione sugli **elementi distintivi** (*Hallmark*) **di tipo B** (Elementi distintivi specifici collegati al criterio del vantaggio principale). Si deve preliminarmente dare atto che, ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, posto che l'[art. 6](#) del DM attuativo indica che gli elementi distintivi in questione rilevano solo se suscettibili di determinare una **riduzione** delle imposte dovute da un contribuente in uno Stato dell'Unione europea o in altri Stati con cui è in vigore un accordo per lo scambio dei dati delle operazioni "pericolose" (che al momento non sussistono), la riduzione d'imposta va verificata con riferimento agli Stati comunitari; in caso di riduzione dell'imposta in Italia, gli obblighi sussistono anche se il percipiente estero è residente in uno Stato non comunitario.

Le imposte da valutare non sono solo quelle sui redditi, ma anche quelle **indirette** (registro, successione, donazione, ecc.), con **esclusione** invece di IVA, dazi e accise. Venendo alle operazioni potenzialmente oggetto di **comunicazione**, il primo gruppo ha come "obiettivo" l'utilizzo distorto delle perdite fiscali, in particolar modo attraverso lo "spostamento" della giurisdizione in cui esse sono utilizzate o l'accelerazione del relativo utilizzo.

Rientrano nel primo caso, ad esempio, le operazioni di acquisizione del controllo di una società italiana che opera in uno Stato estero con una stabile organizzazione in **perdita**, con successiva incorporazione della società acquisita, interruzione dell'attività esercitata dalla stessa ed utilizzo delle perdite sin qui riportate.

Non sono invece soggette all'obbligo di comunicazione, ad esempio, le operazioni con cui si acquisisce una società estera in perdita che poi effettua operazioni **sovrafatturate** nei confronti della propria controllante, compensando il maggior reddito con le perdite pregresse: in tali casi, infatti, i requisiti previsti per gli *Hallmark* di tipo B non si considerano soddisfatti, in quanto manca l'elemento dell'interruzione o del mutamento dell'attività principale dell'entità acquisita.

Altre operazioni "pericolose" sono quelle che hanno l'effetto di **convertire** il **reddito** in capitale, conferimenti o apporti, o di mutarne la categoria di modo tale che

quella "di arrivo" sia tassata a un livello **inferiore**, o sia **esente** da imposta. Un esempio posto dall'Agenzia delle Entrate è quello delle operazioni commerciali tra la controllante italiana e la propria controllata estera non effettuate a valore di mercato, le quali danno origine a un maggior reddito in capo alla controllata, poi distribuito alla controllante sotto forma di dividendi: queste operazioni hanno l'effetto di trasformare il reddito d'impresa, assoggettato a tassazione in via ordinaria, in un dividendo tassato sul solo 5% del relativo importo. Si tratta, peraltro, di operazioni potenzialmente **numerosissime** per cui, se l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate verrà confermato, risulterà d'obbligo verificare tutte le transazioni infragruppo seguite dalla distribuzione dei dividendi (con l'interrogativo, poi, di come correttamente associare, anche sotto il profilo temporale, i dividendi ricevuti alle operazioni non a valore di mercato).

## Particolare attenzione ai prezzi di trasferimento

Un ulteriore esempio è quello degli **strumenti finanziari** emessi da società italiane, trattati dall'ordinamento italiano come strumenti di debito e sottoscritti da società estere il cui ordinamento li equipara invece a strumenti di *equity*. In questa situazione, in cui di fatto alla deducibilità dell'interesse passivo in Italia si accompagnerebbe l'esenzione del provento nello Stato del percipiente, l'effetto è quello di convertire il flusso in una tipologia reddituale esente da imposta.

Altre operazioni "pericolose" di tipo B sono quelle **circolari**, in cui sono utilizzate entità interposte che non svolgono in sostanza alcuna attività commerciale o si è in presenza di flussi che si compensano o si annullano reciprocamente.

Un **esempio** posto dall'Agenzia delle Entrate nello schema di circolare è quello di un conferimento in denaro da una società italiana alla società estera A, la quale riversa il conferimento alla società B, residente nello stesso Stato. B può retrocedere i fondi sotto forma di finanziamento infruttifero ad A, la quale beneficia di una deduzione nozionale di interessi passivi garantita da un *ruling* unilaterale. A può, a sua volta, retrocedere i fondi sotto forma di finanziamento oneroso alla società italiana, la quale è quindi titolata a dedurre gli interessi passivi; l'effetto sarebbe quello di una deduzione (quella della società italiana) non accompagnata da alcuna forma di tassazione (A compensa, infatti, interessi attivi e passivi), alimentata solamente dal giro di fondi a diverso titolo tra le varie società.

# Asvisio: "I commercialisti non sono utili, ma indispensabili per il Paese"

Secondo il Presidente dell'ODCEC di Torino è necessario superare al più presto lo stallo elettorale: "Ne va della nostra credibilità"

/ Savino GALLO

"La professione ha tenuto duro, diventando un riferimento non solo professionale, ma anche psicologico, per tante persone. Ora è importante consolidare questo ruolo. Non possiamo perdere questa occasione". Inizia così la chiacchierata che *Eutekne.info* ha fatto con Luca Asvisio, Presidente dell'Ordine di Torino, preoccupato che lo stallo nelle procedure elettorali, sospese in via cautelare dal Consiglio di Stato, possa minare ulteriormente la credibilità della professione nei confronti della politica.

**Presidente Asvisio, perché la politica fa fatica a comprendere la centralità dei commercialisti?**

"Perché noi risolviamo problemi e ci lamentiamo poco e, in questi casi, non si è mai tenuti veramente in considerazione. Forse, a livello locale, dove c'è più continuità tra le istituzioni, la situazione è diversa, ma a livello nazionale esiste ancora questo deficit, che può essere colmato solo con una lobby forte da parte della categoria. Mi auguro che il prossimo Consiglio nazionale sia particolarmente attento su questo punto".

**Quale deve essere l'obiettivo?**

"Non per forza le esclusive, ma difendere quello abbiamo già grazie al nostro bagaglio di competenze. Non ne faccio un discorso corporativistico, ma se pensiamo, ad esempio, alla recente proposta di legge che prevede per noi nuovi esami di abilitazione in ambiti in cui operiamo da sempre sembra quasi folle. Non si può accettare di essere sistematicamente saltati da soggetti che non hanno le nostre competenze ma magari i giusti appoggi politici. Serve che ci sia un riconoscimento anche per noi, che poi si tratti di specializzazioni, esclusive o altro, è un problema che lascio alla politica".

**Intanto, le procedure elettorali sono bloccate. Come sta vivendo questo stallo?**

"Torino è un'isola felice, nel senso che le cose funzionano grazie a una struttura che da anni è stata costruita e lavora bene. Dal punto di vista pratico non cambia nulla. Da quello formale, invece, il fatto di rinviare le elezioni ha delle ripercussioni soprattutto agli occhi di chi ci vede da fuori. Continuiamo a sembrare una categoria fin troppo impegnata a litigare".

**Nel merito del ricorso che ha portato allo stallo, è d'accordo con le quote di genere?**

"Sono favorevole, ma non all'obbligo di legge. Ho sempre pensato che a rappresentare la categoria debbano esserci persone in gamba, siano esse uomini o donne. Mi sembra tutto un po' un teatrino che ci delegittima ulteriormente. Poi se dobbiamo introdurre le quote di

genere le metteremo, posto che se bisogna parlare di riforma del DLgs. [139/2005](#), dovevamo farlo a suo tempo, non sotto le elezioni".

**Quindi, a prescindere dal fondamento della questione, crede sia stato proprio inopportuno il ricorso?**

"I ricorsi uno può anche presentarli, il problema è che poi vengono strumentalizzati e bloccano una macchina che in questo momento avrebbe bisogno di essere forte per portare avanti la difesa di questa categoria. La professione sta soffrendo, perché stanno soffrendo i nostri clienti, gli adempimenti sono sempre più ampi e la gente comincia a pensare che non sia più una professione da consigliare ai propri figli. Questa è una sconfitta. Sempre più spesso gli iscritti mi chiedono quale sia il valore aggiunto di essere iscritto all'Ordine. Di fronte a questa situazione dobbiamo dare segnali forti che in questi anni non ci sono stati".

**Una critica all'attuale governance?**

"Non voglio criticare nessuno. Però, bisogna alzare i toni e far capire che i commercialisti sono fondamentali per questo Paese. Non utili, come diceva il famoso slogan lanciato dal Consiglio nazionale, ma indispensabili, perché alla fine chiunque ha bisogno di noi".

**In una recente intervista il Presidente Miani ha detto che le contrapposizioni interne hanno inciso molto sulla mancanza di risultati. Pensa anche lei che sia necessario fare quadrato?**

"Sicuramente bisogna fare quadrato, ma penso anche che le critiche vadano accettate se sono costruttive. Non necessariamente si deve avere un'unica lista se ci sono più anime, anzi è giusto che tutti abbiano la possibilità di portare avanti le proprie istanze. Poi è corretto lavare i panni sporchi in casa, ma se lo scopo non è quello di coltivare gli interessi personali si può e si deve anche essere critici. Sta al Consiglio nazionale cercare di fare sintesi e capisco che non è un lavoro semplice. In generale, riconosco che essere un rappresentante nazionale comporta un grosso sacrificio, perché si dedica tanto tempo alla causa della categoria".

**In tempo di populismo dilagante, qualcuno farebbe notare che tale impegno è anche ben retribuito.**

"Ma se si facessero le cose che devono esser fatte, per me potrebbero anche guadagnare di più, l'importante è che non ci siano sovrastrutture. Noi versiamo al Consiglio nazionale circa 15 milioni di euro all'anno e con quella cifra son tante le cose che si possono fare".

**Lei si è candidato nuovamente come Presidente dell'Ordine di Torino. Ma il fatto che i tempi si stiano allungando potrebbe permettere un rimescolamento**

**degli schieramenti o la definizione di nuovi progetti?**

“Non sono in grado di dirlo, ma non penso che sia un problema di schieramenti. Gli aspetti fondamentali sono i programmi e le idee. Poi magari potrà anche venir fuori qualcosa di nuovo e si potrà provare a fare una sintesi, ma è importante che non si stia lì con il manuale Cencelli per definire chi deve entrarci e chi no. Preferisco perdere e non essere rappresentato se devo esserlo in una maniera non adeguata”.

**Magari potrebbe anche esserci la possibilità che sia direttamente lei il rappresentante e non il rappresentato.**

“Mi è stato chiesto in alcuni casi anche di guidare un progetto nazionale e, ovviamente, mi ha fatto piacere, ma bisogna essere consapevoli di cosa si può mettere a disposizione. In questo momento, non credo che riuscirei a conciliare l'impegno che richiede un incarico a livello nazionale con le mie esigenze professionali e familiari e non potrei dedicare a questo ruolo tutto il tempo che serve”.

**Intanto, per l'11 gennaio è prevista un'assemblea straordinaria dei Presidenti, in cui verrà fatto il punto della situazione sulle questioni elettorali. Crede ci sia il rischio commissariamento?**

“Ne abbiamo vissuto uno qualche anno fa e credo che averne un altro sarebbe devastante. Spero che si cerchi di arrivare a delle soluzioni. Mi auguro che chi ha fatto i ricorsi possa anche metterci un po' di testa e che non l'abbia fatto solo per arrivare al rinvio delle elezioni. Bisogna trovare una soluzione che possa andar bene a tutti. Se dobbiamo cambiare il 139 e metter dentro le quote di genere, facciamolo, purché non si ri-

manga in questa situazione a lungo”.

**E se invece ci fosse una proroga dell'attuale mandato?**

“Credo che anche in questo caso, alla lunga, il Consiglio nazionale perderebbe forza. Abbiamo davanti 4 anni fondamentali e bisogna investire da subito in una programmazione seria, rappresentandoci con le forze politiche in maniera da ottenere qualcosa”.

**Anche perché, stando all'ultimo rapporto sulla professione, la categoria continua a perdere appeal, con numeri di nuovi iscritti sempre più bassi.**

“I numeri, a Torino, non sono così brutti. Certo, non crescono più come prima ma una piccolissima crescita rimane. Poi, è vero che c'è un sentimento generale per cui la professione è considerata talmente impegnativa che la gente non la sceglie. Magari c'è anche la paura che non ci sia più lavoro per tutti. Ma bisogna lavorare per dare nuovi sbocchi. Proviamo a correre su ambiti che fanno parte già delle nostre competenze ma che magari fino ad oggi abbiamo lasciato più marginali. Le specializzazioni, che poi sono state attaccate o cavalcate, sono un elemento che abbiamo già di fatto. Se poi abbiamo anche un riconoscimento di diritto ben venga, ma l'importante è che pensiamo anche noi di sviluppare quelle competenze”.

**Insomma, non passa tutto dalla riforma del 139?**

“Lo possiamo anche riformare, ma ci rendiamo conto di quante sono le nostre potenzialità e di quanto poco riusciamo a metterle a terra? Questo è il punto. Proviamo tutti insieme a lavorare per ottenere qualche cosa a favore di tutti. Ma bisogna anche darsi da fare per essere noi gli attori protagonisti e non solo succubi delle scelte altrui”.

# I rimborsi ai lavoratori per oneri sostenuti volontariamente formano reddito

La concorrenza al reddito di lavoro dipendente è prevista perché tali oneri non sono sostenuti dal datore di lavoro in sostituzione del dipendente

## / REDAZIONE

Con la risposta a interpello n. 3 pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in ordine al corretto trattamento fiscale delle somme che vengono rimborsate dal datore di lavoro al lavoratore che a sua volta ha versato i **contributi volontari** all'INPS.

In particolare, nella fattispecie in esame, il contratto collettivo provinciale prevede, in favore dei lavoratori a cui non manchino più di due anni alla maturazione dei requisiti di pensione, la possibilità di beneficiare di una riduzione di orario di lavoro, previa valutazione delle esigenze organizzative e di funzionamento dell'ente.

Al fine di incentivare il ricorso a tale strumento, l'istante ha stanziato delle **risorse** a livello contrattuale da destinare al rimborso della contribuzione volontaria.

In sostanza, da un lato i dipendenti possono volontariamente versare i contributi all'INPS per il periodo mancante alla maturazione dei requisiti di pensione, mentre dall'altro il datore di lavoro **rimborsa**, al dipendente, attraverso il cedolino, l'**onere** dallo stesso sostenuto per la contribuzione volontaria, previa presentazione della documentazione che attesti tali versamenti.

Premesso ciò, l'Agenzia ricorda che, in base al principio di **onnicomprensività**, tutte le somme corrisposte al lavoratore, anche a titolo di rimborso spese, costituiscono reddito di lavoro dipendente, fatta eccezione per quanto previsto dall'[art. 51](#) comma 2 ss. del TUIR.

Quest'ultimo specifica precise deroghe, elencando opere, servizi, prestazioni e rimborsi spesa che **non concorrono** a formare la base imponibile o vi concorrono solo in parte. Tali deroghe al principio di onnicomprensività non sono estendibili a fattispecie non espressamente previste dalla norma.

In particolare, l'[art. 51](#) comma 2 lett. h) stabilisce la non concorrenza alla formazione del reddito delle **somme trattenute** al dipendente per oneri di cui all'[art. 10](#) del TUIR (ad esempio contributi previdenziali e assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge, nonché quelli versati facoltativamente alla gestione della forma pensionistica obbligatoria di appartenenza, compresi quelli per la ricongiunzione di periodi assicurativi).

## Il lavoratore può comunque dedurre gli oneri

Tuttavia, nel caso di specie, gli emolumenti corrisposti periodicamente dal datore di lavoro al dipendente a titolo di rimborso per gli oneri sostenuti volontariamente non possono rientrare nell'ambito applicativo di cui alla citata lett. h), **non essendo** gli stessi sostenuti dal datore in **sostituzione** del dipendente. Di conseguenza, tali emolumenti concorrono alla formazione del reddito di lavoro del dipendente.

Il lavoratore potrà comunque **dedurre** tali oneri ai sensi dell'[art. 10](#) comma 1 lett. e) del TUIR.

Infine, l'Agenzia **non condivide** la soluzione prospettata dall'istante secondo cui tale fattispecie possa essere riconducibile all'[art. 51](#) comma 2 lett. f) del TUIR, in quanto ai fini della non concorrenza al reddito di lavoro dipendente le opere e i servizi devono essere messi a disposizione della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti e devono inoltre perseguire specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto.

Inoltre, tale esenzione, riferendosi alle sole erogazioni in natura, non comprende le **somme di denaro** erogate ai dipendenti a titolo di rimborsi di spese, anche se documentate.

# La pluralità di ruoli infragruppo incastra i sindaci

In presenza di incarichi in più società del medesimo gruppo è più difficile difendersi da accuse di bancarotta fraudolenta per distrazione

/ Maurizio MEOLI

Rispondono di concorso in **bancarotta fraudolenta** per distrazione i sindaci di una srl poi fallita (e, contestualmente, sindaci della società unica socia della srl) che, in caso di operazioni degli amministratori tese ad azzerare il patrimonio sociale, in favore di altre società del gruppo, per il tramite cessione di beni **ingiustificatamente svalutati**, si limitino all'adozione di blande iniziative nei confronti degli amministratori.

Ad affermarlo è la Cassazione, nella sentenza n. [156](#), depositata ieri.

Il caso di specie riguardava una società lussemburghese che controllava la Alfa spa che, a sua volta, era socia unica della Beta srl poi fallita. Nel corso del 2009, quest'ultima società, già in situazione di difficoltà economico-finanziaria, decideva di cedere il proprio patrimonio immobiliare ad altra società del gruppo a un valore **sensibilmente inferiore** al suo valore effettivo (non meno di 20 milioni di euro), ricevendo in cambio una partecipazione nella società cessionaria, destinata alla quotazione, per circa 13 milioni di euro. Tale partecipazione, inoltre, veniva immediatamente acquisita dalla società capogruppo utilizzando crediti (risultati poi **inesistenti**) che la stessa vantava nei confronti della Beta srl anche grazie alla cessione di crediti verso la Beta srl operata dalla Alfa spa. Di lì a poco, poi, la Beta srl presentava un bilancio in perdita che la conduceva verso il fallimento. Nel processo che si apriva per bancarotta fraudolenta per distrazione erano chiamati in causa anche i tre professionisti che risultavano essere contemporaneamente, **sindaci/revisori** (almeno così sembrerebbe) della Beta srl, e sindaci della Alfa spa, nonché di altre società del gruppo. Soggetti che, nel corso dei giudizi di merito, venivano condannati per concorso nella fattispecie di cui agli [artt. 216](#) comma 1 n. 1 e [223](#) comma 1 del RD 267/1942.

Nei ricorsi per Cassazione, gli stessi eccepivano, tra l'altro, come, a fronte di scritture contabili che il consulente del Pubblico Ministero aveva trovato formalmente "ineccepibili", da nessun documento emergesse il fatto che fossero a conoscenza del pagamento delle partecipazioni **tramite compensazioni** di debiti della Beta srl con crediti della capogruppo. Si osservava, inoltre, come non si potesse loro contestare l'omessa **denuncia al Tribunale** ex [art. 2409](#) c.c., dal momento che, al tempo, tale previsione normativa era ritenuta non applicabile nel contesto delle srl (*cf.* Cass. n. [403/2010](#)).

I ricorsi sono giudicati inammissibili dalla Suprema Corte, stante l'emersione di plurimi e conclamati **segnali d'allarme** ai quali i sindaci, pur potendo, non avevano debitamente reagito, limitandosi a semplici ri-

chieste di chiarimenti agli amministratori. I poteri-doveri dei sindaci, infatti, non si esauriscono nella mera verifica contabile della documentazione messa a disposizione dagli amministratori, ma, pur non investendo in forma diretta le scelte imprenditoriali, si estendono al contenuto della **gestione sociale**, comprendendo il riscontro tra la realtà effettiva e la sua rappresentazione contabile (*cf.* Cass. nn. [12186/2019](#) e [14045/2016](#)).

Gli imputati, in particolare, avrebbero dovuto attivarsi non solo con il potere di denuncia al Tribunale (da utilizzare in ipotesi di fondato sospetto di gravi irregolarità compiute dagli amministratori nella gestione della società suscettibili di arrecare danno alla società stessa), ma, ancor prima, con gli altri **poteri d'intervento** previsti dalla legge, quali, oltre alla operata richiesta di informazioni agli amministratori, il compimento di atti di ispezione e controllo e la convocazione dell'assemblea (Cass. n. [44107/2018](#)).

Peraltro, come sottolineato anche dalla giurisprudenza civile di legittimità, per la configurabilità della responsabilità dei sindaci ex [art. 2407](#) comma 2 c.c. – per i fatti o le omissioni degli amministratori, quando il danno non si sarebbe prodotto se essi avessero vigilato in conformità degli obblighi della loro carica – non è richiesta l'individuazione di specifici comportamenti che si pongano espressamente in contrasto con tali doveri, ma è sufficiente che essi non abbiano rilevato una **macroscopica violazione** o, comunque, non abbiano in alcun modo reagito di fronte ad atti di dubbia legittimità e regolarità, così da non svolgere l'incarico con diligenza, correttezza e buona fede, eventualmente anche segnalando all'assemblea le irregolarità di gestione riscontrate o denunciando i fatti al Tribunale per consentirgli di provvedere ai sensi dell'[art. 2409](#) c.c. Ciò in quanto può ragionevolmente presumersi che il ricorso a tali rimedi, o la minaccia di farlo, avrebbe potuto evitare (o, quanto meno, ridurre) le conseguenze dannose della condotta gestoria (*cf.* Cass. nn. [16314/2017](#) e [13517/2014](#)).

In una situazione di questo tipo, infine, sfuma anche il rilievo relativo alla prospettata, al tempo, inutilizzabilità nelle srl dell'[art. 2409](#) c.c. Soluzione che la decisione in commento non sembra condividere e rispetto alla quale – ai fini di un'eventuale **errore scusabile** con riguardo all'elemento intenzionale – sottolinea come le disposizioni del codice civile che disciplinano la funzione dei sindaci non abbiano natura di **norma extrapenale**, poiché delineano il quadro di poteri e doveri che, a certe condizioni, concorrono a delinearne la responsabilità penale.



# Sospesi i versamenti di gennaio e febbraio per gli enti sportivi

La sospensione riguarda anche gli adempimenti e i versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi INAIL

/ **Daniele SILVESTRO**

Tra le diverse novità introdotte con la legge di bilancio 2021 rientrano anche misure di **sostegno** in favore di specifiche categorie di soggetti, allo scopo di fronteggiare la crisi economica derivante dalla diffusione del virus COVID-19 e alle conseguenti misure restrittive adottate dal Governo per limitarne la diffusione.

Tra queste si evidenzia la **sospensione** dei versamenti previdenziali e fiscali degli enti sportivi per i mesi di gennaio e febbraio 2021.

In modo particolare, l'[art. 1](#) commi 36 e 37 della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021) prevede, in favore delle federazioni sportive nazionali, degli enti di promozione sportiva e delle associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche, la possibilità di sospendere i versamenti in scadenza nei mesi di **gennaio e febbraio 2021**.

Tale misura non ha carattere generale, bensì è riconosciuta solo ai suddetti soggetti che si trovano nelle seguenti **condizioni**: hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato; operano nell'ambito di competizioni sportive in corso di svolgimento ai sensi del DPCM del [24 ottobre 2020](#) (che dispone ulteriori misure per fronteggiare l'emergenza da COVID-19).

Nel dettaglio, ai sensi dell'[art. 1](#) comma 36, per i menzionati soggetti sono sospesi:

- i termini relativi ai versamenti delle **ritenute alla fonte** sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, di cui agli [artt. 23 e 24](#) del DPR 600/1973, che i predetti soggetti operano in qualità di sostituti d'imposta, dal 1° gennaio 2021 al 28 febbraio 2021;

- i termini relativi agli adempimenti e ai versamenti dei **contributi previdenziali** e assistenziali e dei **premi** per l'assicurazione obbligatoria, dal 1° gennaio 2021 al 28 febbraio 2021;

- i termini dei versamenti relativi all'**imposta sul valore aggiunto** in scadenza nei mesi di gennaio e febbra-

io 2021;

- i termini relativi ai versamenti delle **imposte sui redditi** in scadenza dal 1° gennaio 2021 al 28 febbraio 2021.

Il successivo comma 37 dell'[art. 1](#) descrive inoltre le modalità di ripresa dei versamenti sospesi, i quali possono essere effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi, in un'unica soluzione entro il **30 maggio 2021** ovvero mediante rateizzazione fino a un massimo di **24 rate** mensili di pari importo, con il versamento della prima rata entro il 30 maggio 2021.

## Versamento in unica soluzione o della prima rata entro il 30 maggio 2021

La disposizione specifica inoltre che i versamenti relativi ai mesi di dicembre degli anni 2021 e 2022 devono essere effettuati entro il **giorno 16** di detti mesi.

Come previsto per le sospensioni disposte durante il periodo emergenziale (ad esempio dal DL [18/2020](#), c.d. "Cura Italia", ovvero dal DL [23/2020](#) c.d. DL "liquidità") **non** è previsto il **rimborso** di quanto già versato.

Con specifico riguardo agli adempimenti e ai versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria, sospesi ai sensi della disposizione in argomento, sarà necessario attendere le **istruzioni operative** dei due Istituti, vale a dire INPS e INAIL.

Proprio quest'ultimo, con le [istruzioni operative](#) dello scorso 31 dicembre 2020, nel dettare le indicazioni per l'autoliquidazione 2020/2021, ha già annunciato l'uscita di una **specificata nota** con la quale verranno fornite le indicazioni operative ai fini dell'applicazione della sospensione prevista dai commi 36 e 37 dell'[art. 1](#) della legge di bilancio 2021 (si veda "[Per l'autoliquidazione INAIL primi adempimenti il 16 febbraio 2021](#)" del 2 gennaio 2021).

# Il promotore finanziario abusivo può rispondere di bancarotta fraudolenta

Per la Cassazione, ciò può verificarsi se l'attività imprenditoriale del soggetto è dichiarata fallita

/ Stefano COMELLINI

Il promotore finanziario abusivo che raccolga denaro dai clienti e lo utilizzi diversamente da quanto a essi prospettato, oltre al delitto di cui all'[art. 166](#) del TUF, può altresì rispondere del reato di truffa e, qualora la sua attività imprenditoriale sia dichiarata **fallita**, anche di **bancarotta fraudolenta** patrimoniale e documentale.

Questa la conclusione a cui è giunta la Cassazione con la sentenza n. 155, depositata ieri, concernente un soggetto, condannato in entrambi i gradi di merito, che aveva abusivamente erogato, nell'esercizio di un'attività di impresa individuale poi dichiarata fallita, servizi di investimento finanziari, inducendo i clienti a versargli somme di denaro che egli non aveva utilizzato come prospettato, appropriandosene in vario modo.

La Corte ha confermato la responsabilità del ricorrente per tutti i reati contestati, *in primis* per il delitto di cui all'art. 166 DLgs. n. 58/1998 ("**Abusivismo**") che sanziona la raccolta di denaro presso privati risparmiatori senza autorizzazione amministrativa e iscrizione nell'apposito albo (Cass. n. [40056/2019](#)), a fronte della conclusione di contratti aventi a oggetto operazioni su strumenti finanziari per conto dei clienti sottoscrittori, sempre che l'attività, anche se in concreto realizzata per una cerchia ristretta di destinatari, sia rivolta a un numero potenzialmente illimitato di soggetti e che sia svolta in modo professionale, vale a dire **continuativo** e non occasionale (Cass. n. [18317/2016](#)).

Non rileva a tali fini che il promotore abusivo abbia effettivamente impiegato quanto versato dal cliente nello strumento finanziario prospettato, posto che questo costituisce un *post factum* estraneo alla struttura del delitto (Cass. n. [28157/2015](#)). Si tratta, infatti, di un **reato di pericolo**, con la conseguenza, una volta che i risparmi dell'altro contraente siano immessi nel mercato mobiliare dal soggetto non abilitato – e, quindi, da soggetto idoneo a ledere l'interesse dell'investitore, del complessivo interesse del mercato mobiliare e dei singoli operatori – che non ha rilevanza in quale modo, fedele o infedele, sia avvenuta la gestione della provvista (Cass. n. [22597/2012](#)).

Nel caso di specie, la condotta del ricorrente ha consentito di confermare anche la responsabilità per il reato di **truffa**, configurabile **in concorso** con il reato di abusivismo: infatti, mentre quest'ultimo, come si è visto, è reato di pericolo, la truffa è reato di **danno** che, per la sua esistenza, richiede la concreta lesione del patrimonio del cliente per effetto di artifici e raggiri e di una preordinata volontà di gestire il risparmio altrui in modo infedele (Cass. n. [22597/2012](#)). Sul punto, la

Corte evidenzia la condotta ingannatoria del ricorrente, realizzata mediante l'artificio dell'allestimento di un'attività professionale, in apparenza lecita, cui i clienti si erano affidati in piena fiducia.

Tuttavia, era poi sopravvenuto il **fallimento**, da cui la conseguente contestazione dei reati di bancarotta fraudolenta patrimoniale e documentale.

Anche sotto questo diverso profilo, richiamando i suoi consolidati orientamenti, nessun dubbio per la Corte circa la sussistenza dei reati fallimentari in imputazione.

Da un lato, infatti, contrariamente a quanto sostenuto dal ricorrente, risulta integrato il reato di **bancarotta fraudolenta documentale**, non solo quando la ricostruzione del patrimonio si renda impossibile per il modo in cui le scritture contabili sono state tenute, ma anche quando gli accertamenti, da parte degli organi fallimentari, siano stati ostacolati da difficoltà superabili solo con particolare diligenza (Cass. n. [21588/2010](#)).

D'altro canto, è parimenti consolidato il principio per cui la distrazione penalmente rilevante può avere a oggetto anche quanto **non di proprietà** del fallito, venendo in considerazione tutti quei beni che fanno parte della sfera di disponibilità del suo patrimonio, indipendentemente dalla proprietà e dal modo del loro acquisto.

Vi rientrano, pertanto, anche i beni ottenuti con **sistemi illeciti** quali – come nel caso in esame – la truffa, in quanto l'iter criminoso di quest'ultima si esaurisce con l'acquisizione dei beni al patrimonio dell'imprenditore decotto mentre la distrazione degli stessi da quest'ultimo è condotta autonoma e successiva, con la conseguenza che i due reati possono concorrere (Cass. n. [8373/2013](#)).

In particolare, ricorda la Corte, il patrimonio di un'impresa fiduciaria è distinguibile dai titoli dati in gestione dai fiduciari solo qualora la fiduciaria non abbia ottenuto anche la facoltà di servirsene; facoltà implicita nel possesso dei beni gestiti dall'imprenditore, in qualsiasi modo da lui ottenuto, e perciò attribuiti al patrimonio dell'impresa fallita. Pertanto, conseguita per causa lecita o illecita da un imprenditore, poi fallito, la disponibilità dei titoli e valori conferiti dai fiduciari, essi al pari di ogni altro bene patrimoniale si considerano oggetto di bancarotta fraudolenta, in quanto a seguito di fallimento si attribuiscono al patrimonio d'impresa, oltre ai diritti nascenti da rapporti suscettibili di valutazione economica, **tutti i beni** che hanno fatto capo all'imprenditore nella gestione della sua attività e di cui ha, pertanto, avuto il **possesso** (Cass. n. [20108/2016](#)).

# Per il contratto intermittente è necessaria la valutazione dei rischi

DVR non incompleto senza la sezione dedicata ai lavoratori se l'esposizione a fattori di rischio non è correlata alla tipologia del lavoro a chiamata

/ Mario PAGANO

Il documento di valutazione dei rischi (c.d. "DVR") deve tenere in debita considerazione la presenza in azienda di particolari tipologie contrattuali diverse da quella "comune" di cui all'[art. 1](#) del DLgs. 81/2015, ciò al fine di **individuare** correttamente i **rischi** alle stesse pertinenti, presupposto necessario per poter prevedere, di conseguenza, un'adeguata formazione e informazione. Questo è quanto emerge dal parere n. [1148/2020](#) con il quale l'Ispettorato nazionale del lavoro (INL) ha esaminato i rapporti tra il documento di valutazione dei rischi e il contratto di lavoro intermittente, in ragione di quanto espressamente previsto dall'[art. 14](#) del citato DLgs. 81/2015.

Si ricorda infatti che il comma 1 lett. c) di tale disposizione **vieta** la stipula di contratti di lavoro intermittente ai datori di lavoro che non hanno effettuato la valutazione dei rischi in applicazione della normativa di tutela della salute e della sicurezza dei lavoratori, similmente a quanto accade anche per i contratti di lavoro a tempo determinato, ai sensi del successivo art. 20 del medesimo decreto.

L'assenza del DVR, per pacifico orientamento giurisprudenziale (*cfr.* Trib. Vicenza n. [343/2017](#); Trib. Milano nn. [1806/2017](#) e [1810/2017](#); Cass. n. [21683/2019](#)), ma anche alla luce delle numerose indicazioni di prassi provenienti dal Ministero del Lavoro (*cfr.* circ. n. [20/2012](#)) e dallo stesso INL (nota n. [49/2018](#)), comporta la **conversione** del lavoro a chiamata in un normale contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato.

Con il parere in commento l'INL si interroga sulla possibilità che tale effetto possa ricorrere non solo nei casi di totale **assenza** del DVR, ma anche qualora lo stesso, pur presente, risulti **carente** di una apposita sezione dedicata ai lavoratori a chiamata.

Occorre, infatti, ricordare che, ai sensi dell'[art. 28](#) del DLgs. 81/2008, la valutazione dei rischi, effettuata dal datore di lavoro, deve riguardare **tutti i rischi** per la sicurezza e la salute dei lavoratori, ivi compresi quelli connessi alla specifica tipologia contrattuale, attraverso cui viene resa la prestazione di lavoro.

Tale valutazione, ai sensi del successivo [art. 29](#) comma 3, deve essere **rielaborata** in occasione di modifiche del processo produttivo o della organizzazione del lavoro significative ai fini della salute e sicurezza dei lavoratori, come nell'ipotesi in cui vengano assunti lavoratori in forza di un contratto di lavoro intermittente, per i quali, in ragione della **discontinuità** del rappor-

to, si pongono specifiche problematiche di formazione e informazione.

A una valenza **sostanziale** e non semplicemente formale dei contenuti specifici del DVR, riferiti alle tipologie contrattuali presenti in azienda come, nel caso specifico, il lavoro intermittente, sembra aderire la stessa Cassazione n. [5241/2012](#), secondo cui "la specificità del precetto, alla stregua del quale la valutazione dei rischi assurge a presupposto di legittimità del contratto, trova la *ratio legis* nella più intensa protezione dei rapporti di lavoro sorti mediante l'utilizzo di contratti atipici, flessibili e a termine, ove incidono aspetti peculiari quali la **minore familiarità** del lavoratore e della lavoratrice sia con l'ambiente di lavoro sia con gli strumenti di lavoro a cagione della minore esperienza e della minore formazione, unite alla minore professionalità e ad un'attenuata motivazione, come con dovizia emerge dal rapporto OIL, del 28 aprile 2010, Rischi emergenti e nuove forme di prevenzione in un mondo del lavoro che cambia".

Del resto, lo stesso Ministero del Lavoro, nella citata circ. n. 20/2012, si era spinto nel sottolineare come la **valutazione** dei rischi dovesse risultare "**attuale**", strettamente correlata alle caratteristiche strutturali e organizzative del processo produttivo e, come tale, adeguatamente rielaborata in occasione di modifiche direttamente incidenti sulla salute e sicurezza dei lavoratori, anche in relazione al grado di evoluzione della prevenzione o protezione, in funzione di un esame sistematico dell'attività lavorativa.

In tal senso, pertanto, l'Ispettorato **conferma** tali orientamenti volti a richiedere che, di norma, il DVR contenga specifiche indicazioni in ordine alle tipologie contrattuali non ordinarie, anche solo per escludere i rischi alle stesse pertinenti e per individuare le correlate modalità per l'effettuazione dell'attività di formazione e informazione.

Tuttavia, il parere sottolinea nel contempo la necessità che vi sia, comunque, un **collegamento sostanziale** tra i rischi e la tipologia contrattuale.

Pertanto, conclude l'Ispettorato, laddove i rischi derivanti dalle specifiche mansioni, a cui tali lavoratori sono adibiti, siano stati mappati e l'esposizione a fattori potenzialmente dannosi **non risulti** in alcun modo **correlata** alla tipologia contrattuale, neanche sotto il profilo formativo, il DVR non potrà ritenersi incompleto solo in quanto privo di un dato formale, quale la specifica sezione dedicata ai lavoratori intermittenti.

## Nuove regole per gli spostamenti da domani al 15 gennaio

Da domani, 7 gennaio, e fino al 15 gennaio 2021, **cambiano ancora** le misure di contrasto alla diffusione del COVID-19 con effetto sugli spostamenti. Al termine del periodo delle festività natalizie, coperto con il DL [172/2020](#), il Governo ha infatti rivisto le regole sugli spostamenti con un nuovo decreto legge, approvato nel corso dell'ultimo CdM notturno e firmato ieri in serata dal Presidente della Repubblica. Al momento della chiusura del quotidiano non risulta ancora pubblicata la Gazzetta Ufficiale che dovrebbe contenere anche il nuovo DL. Come riportato nel comunicato di Palazzo Chigi, il decreto prevede:

- per il periodo compreso tra il 7 e il 15 gennaio 2021, il **divieto**, su tutto il territorio nazionale, di **spostarsi tra Regioni o Province autonome diverse**, tranne che per comprovate esigenze lavorative, situazioni di necessità o motivi di salute. È comunque consentito il rientro alla propria residenza, domicilio o abitazione, con esclusione degli spostamenti verso le seconde case ubicate in altra Regione o Provincia autonoma;
- nei giorni **9 e 10 gennaio** 2021, l'applicazione, su tutto il territorio nazionale, delle misure previste per la cosiddetta "**zona**

**arancione"** ([art. 2](#) del DPCM 3 dicembre 2020). Saranno comunque consentiti, negli stessi giorni, gli spostamenti dai Comuni con popolazione fino a 5.000 abitanti, entro 30 chilometri dai relativi confini, con esclusione degli spostamenti verso i capoluoghi di Provincia.

Inoltre, è previsto che dal 7 al 15 gennaio, nei territori inseriti nella cosiddetta "**zona rossa**", sia possibile spostarsi, una sola volta al giorno, in un massimo di due persone, verso una sola abitazione privata del proprio Comune. Alla persona o alle due persone che si spostano potranno accompagnarsi i figli minori di 14 anni (o altri minori di 14 anni sui quali le stesse persone esercitano la potestà genitoriale) e le persone disabili o non autosufficienti che con queste persone convivono.

Resta ferma, per tutto il periodo compreso tra il 7 e il 15 gennaio 2021, l'applicazione delle altre misure previste dal DPCM [3 dicembre 2020](#) e dalle successive ordinanze.

Il decreto **rivede** poi i **criteri** per l'individuazione degli scenari di rischio sulla base dei quali saranno applicate le misure previste per le zone "arancioni" e "rosse".

## Seconda proroga per l'accordo Italia-Francia sui frontalieri

Il Ministero dell'Economia e delle finanze ha dato atto, con apposito comunicato, che Italia e Francia hanno ulteriormente prorogato al **31 marzo 2021** gli effetti dell'accordo siglato a Parigi il 16 luglio 2020 e a Roma il 23 luglio 2020 a tutela dei lavoratori frontalieri.

La **nuova proroga**, formalizzata con un accordo firmato a Parigi il 2 dicembre 2020 e a Roma il 16 dicembre 2020, fa seguito a quella, fatta a Roma il 14 settembre 2020, che aveva esteso i benefici dal termine originario del 31 agosto 2020 sino a tutto il 31 dicembre 2020.

L'accordo consente alle persone interessate di mantenere lo status di **frontalieri** anche in assenza del requisito dello spostamento quotidiano nell'altro Stato per ragioni di lavoro a causa delle restrizioni eccezionali ai movimenti, a condizione che il lavoro venga comunque svolto dal proprio domicilio per conto di un datore di lavoro residente nell'altro Stato.

A queste condizioni, operano i principi sanciti dall'[art. 15](#), paragrafo 4 della Convenzione Italia-Francia, secondo cui i redditi dei lavoratori frontalieri sono tassati nel solo Stato di **residenza del percipiente**.