

MARTEDÌ 12 GENNAIO 2021

DAL QUOTIDIANO OGGI

FISCO

- Immobili strumentali: deduzione IMU ferma al 60% - pag. 2
- In arrivo la circolare DAC6. Il rebus degli intermediari - pag. 4

LAVORO E PREVIDENZA

- Cassa integrazione e altri ammortizzatori sociali COVID: cosa cambia per i datori di lavoro - pag. 22
- Assunzioni agevolate di donne, sportivi, agricoltori e al Sud tra novità e conferme - pag. 25

FINANZIAMENTI

- PAC: maggiori aiuti economici e finanziari anche per le imprese agricole italiane dal 2021 - pag. 32

IMPRESA

- Brexit: reintroduzione dei beni nell'UE senza applicazione di IVA e dazi. In quali casi - pag. 34
- Responsabilità 231: quando è rilevante il vantaggio fortuito e non prevedibile - pag. 36
- Virus Sars-Cov-2: ingresso controllato dal Regno Unito - pag. 38
- Crediti d'imposta: trattamento contabile e rappresentazione nel bilancio da parte degli acquirenti - pag. 38

IN EVIDENZA

Cassa integrazione e altri ammortizzatori sociali COVID: cosa cambia per i datori di lavoro

di Eufrazio Massi - Esperto di Diritto del Lavoro e Direttore del sito www.dottorinalavoro.it

12 settimane per tutte le integrazioni salariali COVID (CIGO, CIG in deroga e FIS), a partire dal 1° gennaio 2021, con una distinzione concernente l'arco temporale di riferimento. I datori di lavoro che rientrano nel campo di applicazione della CIGO debbono goderle entro il 31 marzo, mentre le aziende che accedono al FIS e alla CIG in deroga, hanno tempo per richiederle fino al 30 giugno. E' una delle novità della legge di Bilancio 2021, le cui norme si pongono in sostanziale continuità con le misure previste dalla precedente decretazione di urgenza. Cosa cambia (e cosa no) per i datori di lavoro?

La **legge di Bilancio 2021** (legge già delineati dalla precedente de- 30 dicembre 2020, n. 178), è in- cretazione di urgenza ma, per certi tervenuta, tra le altre cose, sugli versi, offrono lo spunto per **alcu-** **ammortizzatori sociali** legati alla **ne novità** le quali (mi riferisco, crisi pandemica: le norme, conte- essenzialmente, ai diversi limiti temporali di fruizione per la CIGO, 314 dell'art. 1, si pongono in una da un lato, e per il FIS e la Cassa **sostanziale continuità** con quelli in deroga, dall'altro) dovrebbero



Assunzioni agevolate di donne, sportivi, agricoltori e al Sud tra novità e conferme

di Riccardo Pallotta - Esperto di previdenza e di organizzazione della Pubblica Amministrazione

Donne disoccupate o vittime di violenza di genere. Giovani agricoltori e imprenditori agricoli professionali. Lavoratori sportivi (atleti, allenatori, istruttori, direttori tecnici, direttori sportivi, preparatori atletici e direttori di gara). Sono i destinatari delle assunzioni agevolate con nuovi bonus contributivi per i datori di lavoro che li assumono nel 2021. Riconfermata, ma con regole parzialmente diverse, la c.d. Decontribuzione Sud in favore di imprese e professionisti che impiegano (o impiegheranno) forza lavoro nelle regioni più svantaggiate: Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna, Sicilia.

Il 2021 si arricchisce di **nuovi** colpiti dalla crisi causata dalla pan- **bonus** introdotti dalla **legge di** demia o per le aree geografiche del **Bilancio 2021** (legge n. 178/2020) nostro Paese più svantaggiate.

e dal **decreto Ristori** (decreto-leg- **Leggi anche** HYPERLINK "ht- ge n. 137/2020 convertito con mo- tps://www.ipsoa.it/document- ificazioni in legge di conversione ts/lavoro-e-previdenza/am- n. 176/2020) per l'occupazione di ministrazione-del-personale/ quotidiano/2021/01/09/



Fisco

Non cambia la percentuale

Immobili strumentali: deduzione IMU ferma al 60%

di Giovanni Petruzzellis - Dottore commercialista in Roma

Anche per il 2021 la deducibilità dell'IMU assolta sugli immobili strumentali di imprese e professionisti resta ferma al 60%, come già nel 2020. La deduzione sarà integrale solo a decorrere dal 2022 (pur sempre con un anno di anticipo rispetto a quanto precedentemente previsto dal decreto Crescita 2019). Della deduzione possono beneficiare tutte le imprese, sia in forma individuale sia collettiva (società di persone, società di capitali, cooperative), nonché i lavoratori autonomi, anche se organizzati in associazioni professionali. A condizione che sia verificato il requisito dell'inerenza, ossia il collegamento dell'immobile rispetto alla sfera commerciale, anche in assenza di una correlazione diretta con i ricavi o i compensi conseguiti dal soggetto passivo.

Oltre ad introdurre la nuova imposta comunale che dal 2020 accorpa la TASI nell'IMU, la legge di Bilancio 2020 (legge n. 160/2019) ha modificato il **regime di deducibilità** dell'imposta assolta sugli **immobili strumentali di imprese e professionisti**.

In particolare, sostituendo l'art. 3 del D.L. n. 34/2019 (decreto Crescita), l'art. 1, comma 4 della legge ha confermato per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 (quindi il 2019 per i soggetti "solari") la deducibilità al 50%.

Il decreto Crescita, modificando l'art. 14, comma 1, D.Lgs. n. 23/2011, aveva previsto un graduale incremento della deducibilità dell'IMU nelle seguenti misure:

- 50% per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 (2019, per i soggetti "solari");
- 60% per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 e a quello in corso al 31 dicembre 2020 (2020 e 2021, per i soggetti "solari");
- 70% dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021 (2022, per i soggetti "solari");
- 100%, a regime, a partire dal 2023.

Nel ridefinire il sistema di tassazione comunale sugli immobili, con l'unificazione della disciplina di IMU e TASI, la legge di Bilancio 2020 ha modificato le soglie e ha anticipato di un anno (dal 2023 al **2022**) l'applicazione del **regime di piena deducibilità**.

Deducibilità al 60% anche per il 2021

La legge di Bilancio 2020 (art. 1, comma 773) ha stabilito che la deduzione opera nella **misura del 60%** per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2019 e al 31 dicembre 2020 (ossia per le **annualità 2020 e 2021**) per poi salire al 100%, a regime, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021 (2022 per i soggetti solari). La previsione non ha subito modifiche con la legge di Bilancio 2021: pertanto, la misura della deduzione

resta fissata al 60% anche per il 2021.

Chi può beneficiarne

L'impianto normativo non impone particolari limitazioni di carattere soggettivo.

Ne consegue che possono beneficiare della deduzione **tutte le imprese**, sia in forma individuale sia collettiva (società di persone, società di capitali, cooperative), nonché i **lavoratori autonomi**, anche se organizzati in **associazioni professionali**.

È bene evidenziare che, in conformità alle regole generali in materia di deduzione dei costi, deve sempre essere verificato il **requisito dell'inerenza**, ossia il collegamento dell'immobile rispetto alla sfera commerciale, anche in assenza di una correlazione diretta con i ricavi o i compensi conseguiti dal soggetto passivo.

Quando gli immobili sono "strumentali"

L'ambito oggettivo di applicazione della deduzione è limitato agli **immobili strumentali**. Tale requisito, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 10/E del 14 maggio 2014 (paragrafo 8.1), deve essere verificato secondo i criteri indicati all'art. 43 TUIR.

Ai fini delle imposte sui redditi si considerano "strumentali" gli immobili **utilizzati esclusivamente** per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore.

La norma, in particolare, definisce due concetti di **strumentalità**:

- per natura;

Rientrano in questa categoria gli immobili che, in ragione delle proprie caratteristiche, non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, anche se concessi in locazione o comodato, prescindendo dall'effettivo utilizzo. Sono tali gli immobili compresi nelle categorie catastali A/10, B, C, D, E.

- per destinazione.

Nella definizione degli immobili strumentali per destinazione, invece, rileva l'**utilizzo diretto ed esclusivo** del fabbricato nello svolgimento dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo, a prescindere dalla categoria catastale di appartenenza.

Per i lavoratori autonomi la natura strumentale dell'immobile (e la conseguente deducibilità dell'IMU)

consegue all'effettiva ed esclusiva destinazione del bene all'esercizio dell'attività.

Per espressa previsione di legge, disposizioni analoghe si applicano per l'IMI della Provincia autonoma di Bolzano e l'IMIS della Provincia autonoma di Trento.

Resta, invece, ferma l'integrale indeducibilità dell'IMU ai fini IRAP.

Fisco

Discrimine tra promotori e fornitori di servizi

In arrivo la circolare DAC6. Il rebus degli intermediari

di Christian Montinari, di Alberto Sandalo - DLA Piper Studio Legale Tributario Associato

È in consultazione fino al 15 gennaio la circolare con cui l'Agenzia delle Entrate commenta le disposizioni di recepimento e attuazione della direttiva DAC6. Il documento di prassi affronta il complesso sistema di regole adottando un approccio sistematico, ma restano molti punti aperti. In particolare, nonostante i chiarimenti resi e le opportune esemplificazioni, la (cruciale) definizione del ruolo degli "intermediari" e dei "contribuenti" tenuti alla comunicazione sembra ancorata, in ultima analisi, alla verifica delle circostanze di fatto, suscettibili di differenziarsi da caso a caso.

È in arrivo la **circolare DAC6**: l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato sul proprio sito istituzionale una prima versione provvisoria della circolare a commento della normativa di recepimento e attuazione della direttiva n. 2018/822/UE, nota come DAC6. La versione è pubblicata per **consultazione** - con osservazioni da inviare all'indirizzo dc.gc.settorecontrollo@agenziaentrate.it - aperta **sino al 15 gennaio 2021**.

Leggi anche DAC6, comunicazione dei meccanismi transfrontalieri: circolare in consultazione fino al 15 gennaio 2021

La bozza di circolare ha il pregio di affrontare con approccio sistematico il complesso *corpus* normativo rappresentato essenzialmente dal:

- D.Lgs. 30 luglio 2020, n. 100, di recepimento della DAC6, e
- D.M. attuativo del 17 novembre 2020.

Sebbene il D.Lgs. (art. 5, comma 2) attribuisca alla decretazione ministeriale il compito di dettare "senza modificazioni di natura sostanziale, le regole tecniche per l'applicazione del presente decreto, ivi compresa l'ulteriore specificazione degli elementi distintivi [...] nonché i criteri in base ai quali verificare quando i suddetti meccanismi sono diretti a ottenere un vantaggio fiscale", il D.M. sembra contenere disposizioni affatto innovative che affiancano - più che specificare - la normativa primaria.

A fronte di tale complesso *corpus* normativo, il risultato è un documento articolato che si snoda lungo 115 pagine. Se molti sono gli punti che la versione di bozza della circolare contribuisce a chiarire, per altri - come si vedrà - l'auspicio è che la versione finale intervenga con maggiore precisione a dissipare taluni dubbi. Il procedimento della consultazione pubblica appare al riguardo meritevole di particolare apprezzamento.

Gli obiettivi della DAC6

I paragrafi introduttivi della bozza di circolare non sono privi di rilevanza. L'Agenzia delle Entrate meritoriamente prende le mosse dall'inquadramento sistematico del nuovo obbligo di comunicazione, alla luce

degli obiettivi che la stessa DAC6 manifesta apertamente l'intenzione di perseguire.

L'obiettivo primario della normativa non è, infatti, il diretto contrasto dei fenomeni di evasione ed elusione. Seguendo l'impostazione dell'Agenzia, la DAC6 persegue una **duplice finalità**. Da un lato, un "**obiettivo di trasparenza**". La comunicazione obbligatoria dei meccanismi transfrontalieri deve mettere le Amministrazioni dei Paesi Ue nelle condizioni di recuperare il fisiologico "ritardo" rispetto all'evoluzione delle prassi di mercato (più o meno lecite). Le informazioni raccolte devono dotare l'Agenzia di un insieme di informazioni in grado, in primo luogo, di migliorare l'efficienza e l'efficacia della generale attività di controllo.

Dall'altro lato, la consapevolezza di poter incontrare l'"occhio" del Fisco dovrebbe portare al raggiungimento dell'**obiettivo di deterrenza** e costituire un più robusto mezzo di persuasione verso la c.d. compliance fiscale.

La definizione espressa di tali obiettivi ha il pregio di chiarire un punto fondamentale.

La normativa DAC6 non è mirata a "stanare gli evasori", ma può contemplare - viene da pensare che sarà la maggioranza dei casi - fattispecie pienamente lecite. Pertanto, se è vero che, come affermato dal D.Lgs., la mancata reazione dell'Amministrazione non implica un "silenzio assenso" circa la conformità del meccanismo alla normativa tributaria, è vero anche - e la bozza di circolare ha il pregio di affermarlo espressamente - che la **comunicazione "non costituisce di per sé ammissione di condotta evasiva o elusiva"**.

Chi comunica? La distinzione tra "promotori" e "fornitori di servizi"

La DAC6 e il D.Lgs. pongono l'obbligo di comunicazione in via principale in capo agli **intermediari**, un insieme "aperto" di soggetti che include chi elabora, commercializza, organizza e mette a disposizione i meccanismi transfrontalieri. In via subordinata - nei casi in cui non vi siano intermediari coinvolti oppure

tutti gli intermediari abbiamo comunicato la volontà d'invocare una delle possibili cause di esonero - l'obbligo ricade in capo ai **contribuenti**, vale a dire ai soggetti che attuano o si vedono mettere a disposizione il meccanismo transfrontaliero.

Gli intermediari vanno distinti tra **"promotori"** (promoter) e **"fornitori di servizi"** (service provider). Capire se in concreto si ricade in una o nell'altra categoria ha **conseguenze dirimenti**.

Se l'intermediario è un "fornitore di servizi" l'obbligo scatta solo se, nei fatti, è soddisfatto il c.d. standard di conoscenza dettato dal D.Lgs. e disciplinato dal D.M. 17 novembre 2020. Il fornitore di servizi comunica solo se le informazioni a lui "prontamente disponibili" in ragione dell'attività prestata gli conferiscono una **"conoscenza effettiva"** del meccanismo. Conoscenza che va parametrata al grado di "competenza necessaria" e al "livello di esperienza ordinariamente richiesto" per la prestazione di detti servizi.

Sul punto, nella bozza di circolare l'Agenzia specifica che la qualifica di "promotore" si collega all'esercizio di almeno una tra le seguenti attività.

- l'**elaborazione**, intesa come l'ideazione di una o più fasi del meccanismo;
- la **commercializzazione**, finalizzata a mettere il meccanismo nella "disponibilità" dell'utilizzatore, anche mediante "le attività di divulgazione, promozione e vendita dello stesso";
- l'**organizzazione**, intesa come la cura dell'attuazione del meccanismo sul piano concreto, comprese le attività di mero coordinamento e monitoraggio;

L'Agenzia vi fa rientrare, a titolo esemplificativo:

- la predisposizione di documentazione tecnica;
 - pareri circa le conseguenze tributarie del meccanismo (tax opinion);
 - la costituzione di veicoli societari;
 - la definizione delle tempistiche;
 - la ricerca di un "fornitore di servizi".
-

- la **messa a disposizione**, intesa come la comunicazione ai potenziali utilizzatori del meccanismo definita ormai in tutti i suoi elementi costitutivi;

- la **gestione in autonomia dell'intera attuazione** del meccanismo.

Il fornitore di servizi, secondo la definizione del D.Lgs., si limita a svolgere, con riferimento a una di tali fasi, attività di **"assistenza o consulenza"** che, quindi, "si sostanziano in attività di supporto al promotore" (così la bozza di circolare).

La necessità di una verifica in concreto

Nonostante lo sforzo di fornire soluzioni esemplificative appaia senz'altro apprezzabile, sembrano

permanere significativi **margini d'incertezza** in merito alla **distinzione tra le due categorie d'intermediari**. Si pensi al concetto di "organizzazione" del meccanismo transfrontaliero, nel cui ambito l'Agenzia fa ricadere la predisposizione delle cc.dd. tax opinion. Qui sarebbe forse auspicabile una precisazione idonea a rendere l'esemplificazione fornita meno netta.

Il **reale discrimine** tra "promotore" e "fornitore di servizi" non pare potersi esaurire solamente sotto il profilo oggettivo della tipologia di attività svolta, ma merita di essere apprezzato anche sotto il profilo "soggettivo" del grado di **coinvolgimento e consapevolezza** dell'intermediario degli elementi costitutivi del meccanismo. Tale secondo e decisivo profilo andrà necessariamente verificato alla luce delle **circostanze specifiche del caso concreto**.

In altri termini, la mera attività di predisposizione di pareri in ambito tributario o di costituzione di veicoli societari o di predisposizione di documentazione tecnica non pare di per sé sufficiente a qualificare l'intermediario come promotore. Un conto è l'elaborazione di una **tax opinion** che muova da una dettagliata rappresentazione fattuale degli elementi costitutivi del meccanismo e ne delinei il trattamento tributario. Altro conto è la predisposizione di un parere inerente a specifici profili tributari (ad esempio, trattamento a livello convenzionale di un determinato flusso di reddito) da parte di un intermediario che conosce solo una fase (magari marginale) del meccanismo oppure non lo conosce affatto. Nel secondo caso, l'intermediario potrebbe più convincentemente qualificarsi come "fornitore di servizi" e, quindi, tenuto a comunicare solo se in concreto supera il c.d. standard di conoscenza.

Si tratta di un punto particolarmente delicato sul quale un intervento nella versione definitiva della circolare sarebbe auspicabile.

Le attività "escluse"

Da salutare, invece, con favore la chiara precisazione secondo la quale restano, di fatto, al di fuori dall'ambito di applicazione della normativa le attività di assistenza e consulenza inerenti a meccanismi "già attuati" dal contribuente, salvo che ne costituiscano un aggiornamento o un miglioramento e abbiano, per così dire, una portata "innovativa".

Secondo l'Agenzia non assumono, pertanto, rilevanza:

- l'attività d'interpretazione delle norme fiscali;
- la ricognizione del meccanismo in occasione della revisione contabile;
- l'invio di dichiarazioni fiscali;
- l'assistenza durante le verifiche fiscali;
- l'assistenza nel contenzioso fiscale.

Quanto sopra a condizione che tali attività risultino

“effettuate in un momento temporalmente successivo a quello in cui lo schema è stato completamente attuato”.

In altre parole, secondo l'interpretazione fornita dalla bozza di circolare, il fatto che tali servizi intervengano “a cose fatte” comporta che il prestatore non possa ricadere nella definizione di “intermediario” potenzialmente tenuto all'obbligo di comunicazione. A ciò non osta la circostanza che, contestualmente alla prestazione del servizio, il meccanismo continui a produrre effetti fiscali.

La figura della società “intermediario” nell'ambito del gruppo multinazionale

La bozza di circolare offre, infine, un chiarimento di estremo rilievo, invero già desumibile dalla lettera delle definizioni fornite dalla direttiva e dal D.Lgs.. Se è vero che la relazione illustrativa al D.Lgs. configura quali intermediari “tipici” le istituzioni finanziarie

e i professionisti soggetti agli obblighi di riciclaggio, la bozza di circolare conferma trattarsi di una **esemplificazione**. Quella degli intermediari è, infatti, una **categoria aperta** potenzialmente idonea a rilevare nell'ambito dei rapporti che coinvolgono società appartenenti al medesimo gruppo.

È, quindi, del tutto opportuna la precisazione per la quale agisce da “**promotore**”, potenzialmente soggetto all'obbligo di comunicazione, la **società** che elabora il meccanismo mettendolo a disposizione di altre società del gruppo e agisce invece da “**fornitore di servizi**” - obbligato alla comunicazione se soddisfa lo standard di conoscenza - la società del gruppo che presta assistenza o consulenza nel processo di attuazione. Si tratta di un ulteriore **profilo di complessità** che interessa la gestione della DAC6 nell'ambito dei gruppi multinazionali e che merita di essere attentamente considerato.

Fisco

In VI Commissione di Camera e Senato

Riforma dell'IRPEF, l'audizione di Ruffini: l'analisi sulle proposte

Per far fronte alle esigenze di semplificazione e trasparenza nel calcolo dell'IRPEF, in luogo delle detrazioni per tipo di lavoro e componenti familiari decrescenti al crescere del reddito, dell'ulteriore detrazione fiscale per redditi di lavoro dipendente e assimilati e degli assegni familiari, potrebbe essere riconosciuto a tutte le famiglie un reddito minimo esente, variabile in base alla composizione della famiglia, da coordinarsi con la progettata introduzione di un assegno unico per i figli. Si tratta di una delle osservazioni avanzate dal Direttore dell'Agenzia delle entrate, Avv. Ernesto Maria Ruffini, in audizione l'11 gennaio 2021 presso la VI Commissione Finanze della Camera dei Deputati e la VI Commissione Finanze e tesoro del Senato della Repubblica sulla riforma dell'IRPEF.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato un documento in data 11 gennaio 2021 riguardante **l'audizione** presso la VI Commissione Finanze della Camera dei Deputati e la VI Commissione Finanze e tesoro del Senato della Repubblica sulla **riforma dell'IRPEF** e su altri aspetti del sistema tributario.

L'auspicata riforma dell'IRPEF deve inquadrarsi razionalmente e coerentemente all'interno del sistema tributario complessivo e, più in generale, attese le funzioni che l'IRPEF può svolgere, del sistema di **welfare**.

Un primo vincolo è rappresentato dalle scelte già fatte in tema di bilancio per il 2021-2023: l'obiettivo che il Legislatore intende perseguire è l'attuazione di una profonda e organica revisione del **sistema fiscale** che migliori l'equità, l'efficienza e la trasparenza del sistema tributario, riducendo anche il carico fiscale sui redditi medi e bassi.

Si avverte, infatti, l'esigenza di limitare le disparità tra i cittadini e rendere più efficiente il sistema tributario, attraverso la riduzione del **cuneo fiscale sul lavoro**, la revisione complessiva della tassazione verso una maggiore equità ed efficienza e la lotta all'evasione fiscale. La riforma è parte integrante del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) e dei relativi obiettivi intermedi e va raccordata con l'introduzione **dell'assegno universale** per i figli.

L'attuale disciplina dell'IRPEF

L'attuale disciplina dell'IRPEF è particolarmente composita. In particolare:

-il suo presupposto è costituito dal possesso di redditi che rientrano in una delle categorie individuate dal Legislatore;

-è un'imposta progressiva, in quanto grava sul reddito con aliquote distinte per ciascun scaglione di reddito e aumenta più che proporzionalmente rispetto all'incremento del reddito del contribuente;

-il reddito imponibile e l'imposta da versare sono determinati, rispettivamente, al netto degli oneri deducibili e delle detrazioni per oneri.

L'esigenza di una riforma dell'IRPEF deriva dalla necessità di correggere alcune **criticità** che hanno allontanato tale imposta dai canoni costituzionali di equità e, sotto il profilo del tax design, da un modello chiaramente riconoscibile, generando numerosi problemi.

-**Trasparenza**, in quanto è previsto un sistema articolato di calcolo dell'imposta netta e, in particolare, dell'aliquota media e marginale effettiva;

-**Efficienza**, perché l'attuale sistema disincentiva l'offerta di lavoro da parte dei contribuenti a causa di: o aliquote marginali elevate sui redditi bassi; o detrazioni decrescenti al crescere del reddito, che provocano sui redditi medio-bassi (entro i 55.000 euro), il cosiddetto 'salto di aliquota', ossia uno scalino dell'aliquota marginale sui redditi aggiuntivi;

-**Equità**, sia in senso verticale che in senso orizzontale, in quanto è prevista una **progressività** molto elevata per livelli bassi di reddito imponibile (entro i 40.000 euro), cui corrisponde un'imposta più alta da versare; progressività che si riduce molto per i livelli elevati di reddito. Inoltre, le attuali detrazioni e deduzioni, comprese quelli per carichi familiari, e il ricorso all'imposizione sostitutiva per talune tipologie di reddito (dipendente, lavoro autonomo) non assicurano la medesima imposta a parità di reddito individuale per effetto dell'erosione della base imponibile. Tale fenomeno, infatti, ha raggiunto livelli molto significativi, con una parte consistente di redditi che non concorrono alla formazione del reddito complessivo, minando l'**"universalità" dell'IRPEF**. Infine, come si vedrà più avanti, sull'equità incide ancor di più l'evasione fiscale.

Infatti, un altro aspetto critico dell'attuale sistema dell'IRPEF e, più in generale, del nostro sistema tributario è rappresentato dall'evasione fiscale e dal **tax gap**.

La riduzione del tax gap contribuisce ad assicurare una **maggiore equità** del prelievo fiscale, sia nella prospettiva di attuazione del principio costituzionale secondo cui tutti debbono concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva sia per tutelare

la concorrenza tra le imprese.

Le proposte di riforma

Nel corso degli anni nel nostro Paese si è registrata una sempre più marcata **frammentazione** della legislazione tributaria, da cui è derivato un sistema fiscale così articolato e complesso da rappresentare un freno per gli investimenti, anche dall'estero.

Uno dei problemi legati all'**IRPEF** riguarda proprio il **moltiplicarsi** di disposizioni normative che disciplinano le imposte sui redditi, ma che non sono contenute nel TUIR, come ad esempio, le norme concernenti le detrazioni per ristrutturazione/riqualificazione energetica, la cedolare secca sugli affitti, le locazioni brevi, la tassazione dei redditi di capitale, le addizionali comunali, provinciali e regionali, i crediti di imposta commissioni POS e, più in generale, a tutte le agevolazioni inserite in testi normativi che si aggiungono, in quanto norme speciali o comunque complementari, al TUIR. Sarebbe quindi molto utile avere a disposizione un'opera di raccolta e razionalizzazione della legislazione fiscale, mediante la definizione di un effettivo testo unico, integrato e coordinato con le disposizioni normative speciali, da far a sua volta confluire in un unico **Codice tributario**.

Così si realizzerebbero misure volte a favorire la **semplificazione** del sistema e l'attuazione della certezza del diritto.

Il reddito minimo esente

Lo stesso tentativo di riordino potrebbe essere realizzato, più genericamente, per le **tax expenditures**, spesso introdotte come misure temporanee, ma poi, per effetto dei continui rinnovi o proroghe, trasformatesi in misure permanenti. La revisione delle spese fiscali costituisce uno dei passaggi ineludibili di ogni riforma fiscale. È essenziale che le forme di **tax expenditures** siano **razionalizzate** per concentrare le risorse sugli strumenti non solo più efficaci, ma anche di un'efficacia passibile di valutazione ex post.

A tal fine si potrebbe ipotizzare una **revisione** o comunque un riordino delle detrazioni d'imposta e delle deduzioni dal reddito complessivo anche per rendere possibile la totale gestione di tali agevolazioni nella dichiarazione precompilata.

Per far fronte alle esigenze di **semplificazione** e trasparenza nel calcolo dell'**IRPEF**, in luogo delle detrazioni per tipo di lavoro e componenti familiari decrescenti al crescere del reddito, dell'ulteriore detrazione fiscale per redditi di lavoro dipendente e assimilati e degli assegni familiari, potrebbe essere riconosciuto a tutte le famiglie un **reddito minimo esente**, variabile in base alla composizione della famiglia, sul modello

dell'**IRPEF** spagnola.

Allo stato tale proposta dovrebbe coordinarsi con la progettata introduzione di un **assegno unico per i figli**. Esso dovrebbe orientativamente essere ragguagliato al reddito minimo di sussistenza, rispondendo così all'esigenza di esentare, per tutti i contribuenti, quella parte di reddito necessaria a far fronte alle spese basilari.

La progressività sarebbe garantita esclusivamente da **aliquote** e scaglioni, di cui potrebbe essere conseguentemente necessaria una maggiore articolazione, al duplice scopo di contenere il costo della riforma e di compensare, almeno in parte, il vantaggio riconosciuto anche ai possessori di redditi elevati. In cambio, se ne dovrebbe avere un andamento più regolare e quindi trasparente.

Tale soluzione potrebbe avere due sviluppi:

-da un lato, il **reddito minimo esente** potrebbe essere incrementato dall'importo di alcune spese particolarmente rilevanti sotto forma di deduzione dal reddito imponibile, operata a partire dallo scaglione d'imposta più basso per evitare che la deduzione avvantaggi i redditi più alti;

-dall'altro, il reddito minimo esente potrebbe aprire la strada all'introduzione di un'**imposta negativa** analoga all'earned income tax credit del sistema USA: essa sarebbe rivolta a soggetti attivi ma titolari di redditi modesti e, quindi, potrebbe essere complementare ad altre forme di sostegno per soggetti privi di reddito.

Ciò richiederebbe una decisa riduzione dell'**evasione fiscale**, una specifica disciplina per i casi di splitting (suddivisione del reddito tra più soggetti, come imprese di famiglia e società a base familiare) e una base imponibile il più possibile omnicomprensiva. A quest'ultimo riguardo, si potrebbe considerare la possibilità di includere nella base imponibile **IRPEF** anche i redditi da investimento, mobiliare e immobiliare.

Flat tax

La sua adozione in **forma parziale**, come quella già avvenuta con il regime forfetario finisce con il segmentare ancora di più l'**IRPEF** fra diverse forme sostitutive di prelievo per tipo di reddito. In tali vesti essa rischia di non contribuire al necessario riordino dell'**IRPEF**, oltre all'ulteriore rischio di violare il principio economico di equità orizzontale e quello costituzionale di eguaglianza.

Per converso, una flat tax potrebbe essere una soluzione di estrema **trasparenza** e semplicità se abbracciasse **tutti i redditi** su una base imponibile il più possibile ampia e riconducesse gran parte delle deduzioni, detrazioni, crediti e bonus a un solo minimo esente, come quello sopra ipotizzato; essa, inoltre, risolverebbe il problema dei redditi d'impresa e societari, se

l'aliquota fosse fissata allo stesso livello dell'IRES. Altri effetti, invece, dipenderebbero dall'ammontare del minimo e dal livello dell'aliquota unica.

Sulla questione della **progressività** si dovrebbe tener presente che, stanti le disposizioni costituzionali, tale caratteristica non deve soltanto sussistere in termini semplicemente qualitativi, ma deve anche avere anche un suo quantum di dimensioni tali da improntare di sé tutto il sistema tributario.

Sistema ad aliquota continua

E' un sistema ispirato al meccanismo applicato in Germania e prevede che l'imposta lorda sia calcolata per ogni livello di reddito in base a una **formula matematica**.

In particolare, la proposta si basa:

- non su diverse aliquote d'imposta applicabili ai diversi scaglioni di reddito, come nell'attuale sistema;
- ma su un algoritmo - che calcola una serie continua di aliquote che garantiscono la progressività dell'imposta, senza scalini o salti di aliquota - che si applica sull'ammontare della base imponibile non suddivisa per scaglioni (come avviene nell'attuale IRPEF) e permette di conoscere subito la aliquota applicabile al caso concreto e l'imposta da versare.

Tassazione per cassa

Per le imprese sarebbe opportuno vagliare la possibilità di consentire l'immediata deducibilità degli investimenti, in luogo di quella rateizzata mediante gli ammortamenti. Sarebbe questo il secondo passo, verso l'adozione di un sistema di **tassazione per cassa**, dopo la legge di bilancio per il 2017, che ha introdotto, per le imprese minori, un regime "misto" di cassa e competenza. Tale processo potrebbe continuare, risalendo gradualmente la scala dimensionale d'impresa: alcuni operatori con strutture di impresa elementari potrebbero vedere convergere le basi imponibili IVA e IRPEF, con la cancellazione anche delle restanti poste calcolate per competenza e l'introduzione di un meccanismo che segnali automaticamente pagamento e incasso delle fatture; un adeguato sfruttamento dei dati derivanti da altri adempimenti (ad esempio, quelli di sostituto d'imposta per il costo del lavoro) o di altre banche dati (ad esempio, per gli interessi bancari passivi) potrebbe consentire di saldare le due basi anche per operatori con strutture più articolate.

L'Agenzia con le informazioni disponibili nelle proprie banche dati, soprattutto con un sistema di tassazione per cassa, sarebbe in grado di predisporre una bozza di **dichiarazione dei redditi precompilata** anche per i soggetti titolari di partita IVA

Sempre in tema di dichiarazione precompilata, in via

sperimentale, già con riferimento all'anno d'imposta 2021, l'Agenzia delle entrate rende disponibili ai soggetti passivi dell'IVA con la liquidazione trimestrale dell'imposta, residenti e stabiliti in Italia, in un'apposita area riservata del sito internet dell'Agenzia, le bozze dei seguenti documenti:

- i registri relativi alle **fatture emesse** e ricevute, nonché alle bollette doganali per i beni e i servizi acquistati o importati;

- la **liquidazione periodica** dell'IVA;

- la **dichiarazione annuale** dell'IVA

Tra l'altro, per i soggetti che convalidano i **registri IVA**, viene meno l'obbligo di tenuta degli stessi registri, con una significativa semplificazione degli adempimenti contabili.

Riscossione coattiva

E' necessaria una profonda revisione con riferimento:

- all'attuale consistenza del **"magazzino" della riscossione**, che contiene cartelle di pagamento riferite a ruoli affidati dagli enti creditori dal 2000 al 2020

- alla determinazione **dell'aggio**;

- alla determinazione degli **interessi** dovuti dai cittadini e dalle imprese nel caso di tardività nel pagamento dei debiti verso la Pubblica Amministrazione;

- alla disciplina attuale delle diverse forme di rateizzazione.

Conclusioni

La quotidiana amministrazione dell'imposta sarebbe facilitata da uno stile normativo che sia, come da definizione di "norma", caratterizzata da **astrattezza** e **generalità**; regole che riducano al minimo indispensabile le eccezioni al principio di imposizione generalizzata, non possono che facilitare l'applicazione di un tributo. Perché la pretesa impositiva si materializzi occorre, poi, un'attività integrativa e interpretativa delle norme emanate.

Pertanto, ordine e chiarezza delle stesse sono un'esigenza non solo del contribuente ma anche dell'Amministrazione.

Oltre alla **semplificazione**, è necessario che le nuove regole dell'IRPEF abbiano una certa **stabilità** nel tempo, per evitare che gli operatori del settore (ivi compresa l'Amministrazione finanziaria) debbano continuamente adattarsi a mutate cornici normative.

Analoghi corollari amministrativi della riforma dell'IRPEF dovrebbero essere quelli relativi **all'esecuzione** della pretesa impositiva. Al riguardo, è auspicabile una **riforma della giustizia tributaria**, per orientarne l'organizzazione e l'attività non solo alla risoluzione delle numerose liti, ma anche alla prevenzione delle stesse mediante una giurisprudenza

qualificata, omogenea e costante, che potrebbe essere favorita anche dalla “**professionalizzazione**” dei giudici tributari.

Inoltre un’Amministrazione fiscale che voglia continuare a basarsi sul modello delle **agenzie fiscali** deve riconoscere alle agenzie un certo grado di **autonomia** nella definizione della propria struttura e dei propri processi organizzativi e nella selezione e allocazione delle proprie risorse umane ad alta specializzazione e materiali.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate- Riscossione, documento 11/01/2021.

Fisco

Dall’Agenzia delle Entrate

Bonus adeguamento ambienti di lavoro: istituito il nuovo codice tributo

Per consentire ai beneficiari e agli eventuali cessionari l’utilizzo in compensazione del credito d’imposta per l’adeguamento degli ambienti di lavoro tramite il modello F24, è istituito il codice tributo “6918” denominato “CREDITO D’IMPOSTA PER L’ADEGUAMENTO DEGLI AMBIENTI DI LAVORO - articolo 120 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34”. Lo ha previsto l’Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 2 dell’11 gennaio 2021, con cui ha ricordato che i soggetti aventi i requisiti per accedere al credito d’imposta comunicano all’Agenzia delle entrate l’ammontare delle spese ammissibili, entro il 31 maggio 2021.

Con la risoluzione n. 2 dell’11 gennaio 2021, l’Agenzia delle Entrate ha istituito il codice tributo per l’utilizzo in compensazione, tramite modello F24, del credito d’imposta per l’adeguamento degli ambienti di lavoro.

L’articolo 120 del DL n. 34 del 2020 riconosce a determinati soggetti un credito d’imposta pari al **60 per cento** delle spese sostenute nel 2020 per l’adeguamento degli **ambienti di lavoro**, fino a un massimo di 80.000 euro, alle condizioni indicate dal medesimo articolo 120.

Con il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 10 luglio 2020, come modificato dal provvedimento dell’8 gennaio 2021, sono stati definiti i criteri, le modalità e i termini di applicazione, fruizione e cessione del credito d’imposta, prevedendo, in particolare, che:

-i soggetti aventi i requisiti per accedere al credito d’imposta comunicano all’Agenzia delle entrate l’ammontare delle spese ammissibili, entro il 31 maggio 2021;

-per ciascun beneficiario, il credito d’imposta è pari al 60 per cento delle spese complessive risultanti dall’ultima comunicazione validamente presentata, in assenza di successiva rinuncia. L’ammontare massimo delle spese ammissibili non può eccedere il limite di 80.000 euro;

-il credito d’imposta, in relazione alle spese effettivamente sostenute, può essere utilizzato esclusivamente in compensazione dal giorno lavorativo successivo alla corretta ricezione della relativa comunicazione e in ogni caso dal 1° gennaio al 30 giugno 2021;

-ai sensi dell’articolo 122 del citato decreto Rilancio, in alternativa all’utilizzo diretto i beneficiari possono cedere il credito a soggetti terzi, con facoltà di successiva cessione. I cessionari utilizzano il credito d’imposta esclusivamente in compensazione;

-ai fini dell’utilizzo in compensazione, il **modello F24** è presentato esclusivamente attraverso i servizi telematici resi disponibili dall’Agenzia delle entrate, pena il rifiuto dell’operazione di versamento.

Il credito d’imposta utilizzato in **compensazione** non può eccedere l’importo disponibile, tenuto conto delle fruizioni già avvenute o in corso e delle eventuali cessioni del credito a soggetti terzi, pena lo scarto del modello F24.

Pertanto, per consentire ai beneficiari e agli eventuali cessionari l’utilizzo in compensazione del credito d’imposta in argomento tramite il modello F24, è istituito il codice tributo:

“6918” denominato “CREDITO D’IMPOSTA PER L’ADEGUAMENTO DEGLI AMBIENTI DI LAVORO - articolo 120 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34”.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risoluzione 11/01/2021, n. 2

Fisco

Dall’Agenzia delle Entrate

Cassa Forense: istituite le causali per il versamento dei contributi

Sono state istituite le causali per il versamento,

tramite

il modello "F24", dei contributi di spettanza della Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza Forense. Lo ha previsto l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 1 dell'11 gennaio 2021 con cui sono state istituite le causali di seguito indicate: "E100" denominato "CASSA FORENSE - contributo soggettivo minimo"; "E101" denominato "CASSA FORENSE - contributo di maternità"; "E102" denominato "CASSA FORENSE - contributo soggettivo autoliquidazione (Mod. 5)"; "E103" denominato "CASSA FORENSE - contributo integrativo autoliquidazione (Mod. 5)". Queste causali sono operativamente efficaci a decorrere dal 25 gennaio 2021.

Con la risoluzione n. 1 dell'11 gennaio 2021, l'Agenzia delle Entrate ha istituito delle causali per il versamento, tramite il modello "F24", dei **contributi** di spettanza della **Cassa** Nazionale di Previdenza ed Assistenza Forense.

Il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 10 gennaio 2014, emanato di concerto con il Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali, ha stabilito che il sistema dei versamenti unitari e la compensazione previsti dall'articolo 17 del D. Lgs. n. 241 del 1997, si applicano, tra gli altri, anche alla Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza Forense (**CASSA FORENSE**).

Con la convenzione del 26 novembre 2020 stipulata tra l'Agenzia delle Entrate e Cassa Forense, è stato regolato il servizio di riscossione, mediante il modello F24, dei contributi previdenziali e assistenziali dovuti dagli iscritti alla citata Cassa.

Pertanto, per consentire il versamento dei suddetti contributi tramite il modello F24, sono state istituite le causali di seguito indicate:

- "E100" denominato "CASSA FORENSE - contributo soggettivo minimo";
- "E101" denominato "CASSA FORENSE - contributo di maternità";
- "E102" denominato "CASSA FORENSE - contributo soggettivo autoliquidazione (Mod. 5)";
- "E103" denominato "CASSA FORENSE - contributo integrativo autoliquidazione (Mod. 5)".

In sede di **compilazione** del modello F24, le causali sono espone nella sezione "Altri enti previdenziali e assicurativi" (secondo riquadro), nel campo "causale contributo", esclusivamente in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a debito versati", riportando:

- nel campo "codice ente", il codice "0013";
- nel campo "codice sede", nessun valore;
- nel campo "codice posizione", nessun valore;
- nel campo "periodo di riferimento: da mm/aaaa a

mm/aaaa", il mese e l'anno di competenza del contributo da versare, nel formato "MM/AAAA".

Queste causali sono operativamente efficaci a decorrere dal **25 gennaio 2021**.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risoluzione 11/01/2021, n. 1

Fisco

Dal CNDCEC

Esame di stato, possibilità di definizione di forme semplificate sino al 31 dicembre 2021

A causa dell'emergenza sanitaria da Coronavirus, il decreto legge c.d. "milleproroghe" ha prorogato al 31 dicembre 2021 le disposizioni che prevedono la possibilità da parte del Ministero dell'Università e della Ricerca di definire modalità di svolgimento dell'esame di Stato in deroga alle vigenti disposizioni normative, come già avvenuto per gli esami di Stato 2020. Lo ha ricordato il CNDCEC con l'informativa n. 3 dell'11 gennaio 2021. Inoltre, è stata prorogata al 31.12.2021 la possibilità, come già disposto nel corso del 2020, di prevedere per il tirocinio modalità di svolgimento diverse da quelle ordinarie, comprese le modalità a distanza.

Il CNDCEC ha pubblicato l'informativa n. 3 dell'11 gennaio 2021 riguardante la proroga al 31.12.2021 della possibilità di definizione di forme semplificate per lo svolgimento dell'esame.

In particolare, in merito all'esame di abilitazione all'esercizio della professione, il CNDCEC ha evidenziato che il decreto legge c.d. "milleproroghe" (d.l. n. 183/2020, pubblicato in GU, serie Generale, n. 323 del 31 dicembre 2020) ha prorogato al 31 dicembre 2021 le disposizioni di cui all'articolo 6, commi 1 e 2, del d.l. n. 22/2020 (convertito, con modificazioni, dalla legge n. 41/2020) che prevedono la possibilità da parte del Ministero dell'Università e della Ricerca di definire modalità di **svolgimento dell'esame di Stato** in deroga alle vigenti disposizioni normative, come già avvenuto per gli esami di Stato 2020.

Inoltre, è stata prorogata al 31.12.2021 la possibilità, come già disposto nel corso del 2020, di prevedere per il tirocinio modalità di svolgimento diverse da quelle ordinarie, comprese le **modalità a distanza**.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

CNDCEC, informativa 11/01/2021, n. 3

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

PEX e commercialità: criterio formale necessario ma non sufficiente

Con riferimento alla disciplina della participation exemption, il criterio formale di qualifica del reddito di cui all'articolo 55 del TUIR costituisce condizione necessaria ma non sufficiente ad individuare il requisito della "commercialità", che va definito sulla base di un criterio sostanziale, secondo il quale non tutti i redditi prodotti nell'esercizio di impresa sono riferibili ad un'attività commerciale. Lo ha evidenziato l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 33 dell'11 gennaio 2021, con cui ha specificato che l'adesione al principio di effettività consente di escludere che si abbia esercizio di un'attività d'impresa in relazione a mere intenzioni ovvero in relazione all'assolvimento di meri adempimenti formali.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 33 dell'11 gennaio 2021 riguardante la possibilità di assoggettare o meno la partecipazione detenuta in una società al regime della participation exemption previsto dall'articolo 87 del TUIR, con specifico riferimento alla verifica della ricorrenza del requisito della "commercialità".

In relazione al comparto dell'IRES/IRAP, è stato evidenziato che, in linea di principio, la disciplina della **participation exemption**, contenuta nell'articolo 87 del TUIR, prevede l'**esenzione** da IRES delle plusvalenze derivanti dalla cessione di azioni o quote di partecipazioni in società aventi i seguenti requisiti:

- ininterrotto possesso dal primo giorno del dodicesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione considerando cedute per prime le azioni o quote acquisite in data più recente;
- classificazione nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso;
- residenza fiscale della società partecipata in uno Stato o territorio diverso da quelli a regime fiscale privilegiato;
- esercizio da parte della società partecipata di un'impresa commerciale.

La mancanza del suddetto requisito della "commercialità" comporterebbe la deducibilità della minusvalenza

derivante dalla cessione della partecipazione, secondo quanto previsto dall'articolo 101, comma 1, TUIR, ai sensi del quale le minusvalenze dei beni relativi all'impresa sono deducibili a condizione che siano diverse da quelle derivanti dal realizzo di partecipazioni che beneficino del regime della participation exemption. Ciò posto, il requisito della "commercialità" è individuato dall'articolo 87, comma 1, lettera d), del TUIR quale esercizio da parte della società partecipata di un'impresa commerciale secondo la definizione di cui all'articolo 55. Senza possibilità di prova contraria si presume che questo requisito non sussista relativamente alle partecipazioni in società il cui valore del patrimonio è prevalentemente costituito da beni immobili diversi dagli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività dell'impresa, dagli impianti e dai fabbricati utilizzati direttamente nell'esercizio d'impresa.

Tale requisito, ai sensi del comma 2 del citato articolo 87, deve sussistere ininterrottamente, al momento del realizzo, almeno dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore al realizzo stesso.

Tuttavia, il criterio formale di qualifica del reddito di cui al citato articolo 55 del TUIR costituisce condizione necessaria ma non sufficiente ad individuare il requisito della "commercialità", che va definito sulla base di un criterio sostanziale, secondo il quale non tutti i redditi prodotti nell'esercizio di impresa sono riferibili ad un'attività commerciale nel senso richiesto dalla disciplina in esame.

Occorre precisare, altresì, che la verifica del suddetto requisito non può essere basata esclusivamente sul contenuto dell'oggetto sociale e sulla qualifica formale attribuita all'attività esercitata.

In buona sostanza, l'oggetto sociale rileva ai fini della sussistenza del requisito della "commercialità" nella misura in cui trovi, di fatto, rispondenza nelle attività, in concreto, poste in essere dal soggetto partecipato.

In ordine ai presupposti applicativi della participation exemption, inoltre, l'articolo 87, comma 5, del TUIR prevede che per le partecipazioni in società la cui attività consiste in via esclusiva o prevalente nell'assunzione di partecipazioni, gli ultimi due requisiti si riferiscono alle società indirettamente partecipate e si verificano quando tali requisiti sussistono nei confronti delle partecipate che rappresentano la maggior parte del valore del patrimonio sociale della partecipante. La disposizione in esame si riferisce, in particolare, alle cessioni di partecipazioni nelle società holding, intendendo per tali le società la cui attività consiste in via esclusiva o prevalente nell'assunzione di partecipazioni.

Occorre dunque evidenziare che l'impresa commerciale, al cui esercizio è subordinata l'applicazione della participation exemption, è individuata sulla base dei criteri di cui all'articolo 55 del TUIR, con la conseguenza che nel contesto delle disposizioni recate dall'articolo 87 in esame essa coincide con le attività che danno luogo a reddito di impresa e, quindi, rileva secondo una definizione più ampia rispetto a quella civilistica.

Il concetto di impresa commerciale «secondo la definizione di cui all'articolo 55» ricomprende, infatti, non solo le attività indicate nell'articolo 2195 del codice civile, ma anche le attività di cui al successivo comma 2 del medesimo articolo 55, che reca una elencazione aggiuntiva (rispetto a quella civilistica) di fattispecie di reddito d'impresa, più che una definizione di impresa commerciale.

Con riguardo al sopra esposto principio, in base al quale il requisito della commercialità deve essere considerato in maniera sostanziale, attribuendo rilievo alle specifiche caratteristiche della società partecipata, e non limitandosi ad un esame meramente formale dell'oggetto sociale, l'attività va riscontrata laddove esista una «struttura operativa idonea alla produzione e/o alla commercializzazione di beni o servizi potenzialmente produttivi di ricavi».

L'adesione al principio di effettività consente, di contro, di escludere che si abbia esercizio di un'attività d'impresa in relazione a mere intenzioni ovvero in relazione all'assolvimento di meri adempimenti formali.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 11/01/2021, n. 33](#)

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

PEX, esenzione IRES per plusvalenze da partecipazioni: quali requisiti

La disciplina della participation exemption prevede l'esenzione da IRES delle plusvalenze derivanti dalla cessione di azioni o quote di partecipazioni in società aventi alcuni requisiti di carattere soggettivo e oggettivo: ininterrotto possesso dal primo giorno del dodicesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione considerando cedute per prime le azioni o quote acquisite in data più recente; classificazione nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il

periodo di possesso; residenza fiscale della società partecipata in uno Stato o territorio diverso da quelli a regime fiscale privilegiato; esercizio da parte della società partecipata di un'impresa commerciale. Lo ha ricordato l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 32 dell'11 gennaio 2021.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 32 dell'11 gennaio 2021 riguardante la valutazione antiabuso di operazioni su **titoli partecipativi**. In relazione al comparto dell'IRES/IRAP, è stato evidenziato che, in linea di principio, la disciplina della **participation exemption**, contenuta nell'articolo 87 del TUIR, prevede l'**esenzione** da IRES delle plusvalenze derivanti dalla cessione di azioni o quote di partecipazioni in società aventi i seguenti requisiti:

- ininterrotto possesso dal primo giorno del dodicesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione considerando cedute per prime le azioni o quote acquisite in data più recente;
- classificazione nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso;
- residenza fiscale della società partecipata in uno Stato o territorio diverso da quelli a regime fiscale privilegiato;
- esercizio da parte della società partecipata di un'impresa commerciale.

Sul punto è stato evidenziato con la circolare n. 36/E del 4 agosto 2004 che mentre i primi due requisiti definirsi "**soggettivi**", poiché vanno verificati in capo al partecipante, gli altri due possono essere qualificati come "**oggettivi**", in quanto attengono a caratteristiche proprie della società partecipata.

Nell'ipotesi di una plusvalenza esente, in quanto dotata dei requisiti pex ed una minusvalenza deducibile, in quanto priva dei requisiti pex, queste operazioni di cessione e riacquisto descritte, non comportino il conseguimento di alcun vantaggio fiscale "indebito", costituito da benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario, poiché non è rinvenibile alcun vantaggio fiscale in quanto la cessione e riacquisto determinano effetti legati all'ordinaria applicazione delle disposizioni di cui agli articoli 86, 87 e 101 del TUIR.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 11/01/2021, n. 32](#)

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Bonus affitti anche per indennità di occupazione sine titolo

È possibile fruire del bonus affitti in assenza di un contratto di locazione vigente per l'occupazione "sine titolo" di un immobile ad uso non abitativo a seguito della cessazione di un contratto di locazione che ha espletato i suoi effetti sino al 2019, con riferimento alla quota di "indennità" imputabile ai mesi di marzo, aprile, maggio e giugno 2020, e corrisposta. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 34 dell'11 gennaio 2021. In tal caso l'occupazione sine titolo da cui scaturisce l'obbligo di pagamento dell'indennità può essere assimilato ai contratti di locazione.

Con la risposta a interpello n. 34 dell'11 gennaio 2021 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di bonus affitti e indennità di occupazione sine titolo.

Il **Decreto Rilancio** all'art. 28 ha previsto che al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19, ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, con ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto, spetta un credito d'imposta nella misura del 60 per cento dell'ammontare mensile in relazione ai canoni:

- di locazione, di leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo;

- dei contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo destinato allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo

Il comma 5 del citato articolo 28, come da ultimo modificato dall'articolo 77 del DL n. 104 del 2020 prevede che il **credito d'imposta** è commisurato all'importo versato nel periodo d'imposta 2020 con riferimento a ciascuno dei mesi di marzo, aprile, maggio e giugno e per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale con riferimento a ciascuno dei mesi di aprile, maggio, giugno e luglio.

Ai soggetti locatari esercenti attività economica, il credito d'imposta spetta a condizione che abbiano

subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento di almeno il cinquanta per cento rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente.

Inoltre è stato esteso il credito d'imposta in esame in relazione ai **canoni locazione** degli immobili a uso non abitativo e di affitto d'azienda dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020, indipendentemente dal volume di ricavi e compensi registrati nel periodo d'imposta precedente, alle sole imprese operanti nei settori indicati all'allegato 1 annesso al citato decreto legge.

Con riferimento all'**ambito oggettivo** di applicazione della norma, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che i canoni agevolabili devono essere relativi a un contratto di locazione, così come identificato dagli articoli 1571 e seguenti, del codice civile.

In proposito, è stato se, ai fini della fruizione dell'agevolazione, sussista la possibilità di "assimilare" l'indennità di **occupazione "sine titolo"**, corrisposta a seguito di un contratto di locazione cessato nel 2019 al canone di locazione di cui all'articolo 1571 e seguenti del codice civile.

Ai fini dell'agevolazione di cui si tratta, i canoni agevolabili devono essere relativi a un contratto di locazione così come identificato dagli articoli 1571 e seguenti del codice civile e la cui disciplina è regolata dalla legge 27 luglio 1978, n. 392. A tale fattispecie, sono assimilabili alcuni ulteriori contratti finalizzati al godimento degli immobili aventi la medesima funzione economica del contratto locazione "tipico".

Inoltre occorre considerare che la **finalità dell'agevolazione** di cui all'articolo 28 del decreto Rilancio è quella di contenere gli effetti economici negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19 che hanno determinato una riduzione dei ricavi o dei compensi delle attività economiche a fronte dell'incidenza dei costi fissi quali, ad esempio, il canone di locazione, di leasing o di concessione di immobili delle piccole attività economiche.

Pertanto, ai soli fini dell'agevolazione qui in commento, è stato evidenziato che l'occupazione sine titolo da cui scaturisce l'obbligo di pagamento dell'indennità può essere assimilato ai **contratti di locazione**, di leasing o di concessione di immobili di cui all'articolo 28 del decreto Rilancio.

Di conseguenza, è possibile fruire del credito d'imposta, con riferimento alla quota di "indennità" imputabile ai mesi di marzo, aprile, maggio e giugno 2020, e corrisposta, in assenza di un contratto di locazione vigente per l'occupazione "**sine titolo**" di un immobile

ad uso non abitativo a seguito della cessazione di un contratto di locazione che ha espletato i suoi effetti sino al 2019.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 11/01/2021, n. 34

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Credito da trasformazione di attività per imposte anticipate: compensazione dall'efficacia giuridica della cessione

In tema di credito d'imposta da trasformazione di attività per imposte anticipate, questo credito di imposta può essere utilizzato in compensazione mediante modello F24 dalla data di efficacia giuridica della cessione dei crediti deteriorati, indipendentemente dalla data di esercizio della suddetta opzione o del versamento del relativo canone. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 35 dell'11 gennaio 2021. La norma è volta a incentivare la cessione di crediti deteriorati che le imprese hanno accumulato negli ultimi anni, anche per effetto della crisi finanziaria, con l'obiettivo di sostenerle sotto il profilo della liquidità nel fronteggiare l'attuale contesto di incertezza economica.

Con la risposta n. 35 dell'11 gennaio 2021 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di credito d'imposta da trasformazione di attività per **imposte anticipate**.

L'articolo 44-bis del Decreto Crescita del 2019, come da ultimo modificato dall'articolo 72, comma 1-ter, del DL n. 104 del 2020, Decreto Agosto, dispone che qualora una società **ceda a titolo oneroso**, entro il 31 dicembre 2020, crediti pecuniari vantati nei confronti di **debitori inadempienti** (mancato pagamento oltre 90 giorni), può trasformare in crediti d'imposta le attività per imposte anticipate riferite ai componenti: perdite fiscali non ancora computate in diminuzione del reddito imponibile ai sensi dell'articolo 84 del testo unico delle imposte sui redditi alla data della cessione; importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, non ancora dedotto né trasformato in credito d'imposta alla data

della cessione.

Ai sensi del medesimo articolo si dispone che la **trasformazione** in credito d'imposta avviene alla data di efficacia della cessione dei crediti e che a decorrere dalla data di efficacia della cessione dei crediti, per il cedente si sterilizzano i reversal delle attività per imposte anticipate complessivamente trasformate in credito d'imposta relativi ai predetti componenti.

Inoltre, si dispone che a decorrere dalla data di efficacia giuridica della cessione essi possono essere utilizzati, senza limiti di importo, in compensazione, ovvero possono essere ceduti ovvero possono essere chiesti a rimborso.

La disposizione è volta a incentivare la **cessione di crediti** deteriorati che le imprese hanno accumulato negli ultimi anni, anche per effetto della crisi finanziaria, con l'obiettivo di sostenerle sotto il profilo della liquidità nel fronteggiare l'attuale contesto di incertezza economica.

Sul punto è stato evidenziato che il credito di imposta può essere utilizzato in compensazione mediante **modello F24** dalla data di efficacia giuridica della cessione dei crediti deteriorati, indipendentemente dalla data di esercizio della suddetta opzione o del versamento del relativo canone.

Inoltre, fermo restando che, ai sensi del comma 6 dell'articolo 44-bis la disciplina non si applica alle cessioni di crediti tra società che sono tra loro legate da rapporti di controllo ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile e alle società controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto, si ritiene che, ai fini del beneficio di cui si tratta, detti crediti possono essere ceduti anche a soggetti diversi da quelli iscritti in albi o elenchi disciplinati dal Testo Unico Bancario.

Infine, ai fini della compensazione tramite modello F24 dei crediti d'imposta di cui trattasi è utilizzato il codice tributo "6834".

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 11/01/2021, n. 35

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Sistema "progressivo" di determinazione del prezzo: come emettere le note di variazione

Riguardo alle note di variazione, allorché il contratto di compravendita di un complesso di beni contempla nel proprio articolato un sistema "progressivo" di determinazione del prezzo, che consente alle parti, se in disaccordo rispetto al valore dei beni come risultante dalla perizia effettuata per consentire l'esecuzione del contratto, di rimettere la valutazione finale dei medesimi ad un soggetto terzo/revisore, il presupposto per la variazione dell'importo già fatturato è da individuarsi nella determinazione definitiva del prezzo dei beni secondo il procedimento contrattualmente previsto. Lo ha evidenziato l'Agenzia delle Entrate con il principio di diritto n. 1 dell'11 gennaio 2021.

Con il principio di diritto n. 1 dell'11 gennaio 2021, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di limiti all'emissione della **nota di variazione**.

Sul punto, è stato chiarito che quando il **contratto di compravendita** di un complesso di beni contempla nel proprio articolato un sistema "progressivo" di determinazione del prezzo, che consente alle parti, se in disaccordo rispetto al valore dei beni come risultante dalla perizia effettuata per consentire l'esecuzione del contratto, di rimettere la valutazione finale dei medesimi ad un soggetto terzo/revisore, le eventuali note di variazione emesse, per recuperare le somme già fatturate in misura superiore a quanto definitivamente dovuto, non sono riconducibili all'ipotesi del sopravvenuto accordo tra le parti, cui si applica il limite temporale dell'anno.

Tanto più se l'operazione si realizza nell'ambito di una procedura di Amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato d'insolvenza, dove l'autonomia negoziale delle parti è subordinata ad interessi di matrice spiccatamente pubblicistica, ovvero sia la rispondenza del **programma di risanamento** e della conservazione dell'impresa con gli indirizzi di politica industriale del Governo, nonché la conservazione nel tessuto industriale ed economico della grande impresa in stato d'insolvenza.

Pertanto, in queste ipotesi, il presupposto per la variazione dell'importo già fatturato è da individuarsi nella determinazione definitiva del prezzo dei beni secondo il procedimento contrattualmente previsto.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, principio di diritto 11/01/2021, n. 1

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Copyright Wolters Kluwer Italia © Riproduzione riservata

Società in nome collettivo in liquidazione: come determinare il reddito

Per la società in nome collettivo, l'attribuzione ai soci e agli altri eredi dei redditi derivanti dalla liquidazione non determina l'emersione di alcun componente negativo qualificabile come "differenza da recesso", trattandosi di un'ordinaria procedura liquidatoria. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 28 dell'11 gennaio 2021, con cui ha specificato che sono redditi di partecipazione e, pertanto, redditi d'impresa, i redditi compresi nelle somme attribuite o nel valore normale dei beni assegnati ai soci delle società di persone o ai loro eredi in caso di liquidazione.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 28 in data 11 gennaio 2021, riguardante la determinazione del reddito prodotto da una **società in nome collettivo** nel periodo di liquidazione.

L'art. 182 c. 2 del TUIR prevede che per le società in nome collettivo il **reddito di impresa** relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione è determinato in base al bilancio finale, che deve essere redatto anche nei casi di cui all'articolo 66. Se la liquidazione si protrae oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio, il reddito relativo alla residua frazione di tale esercizio e a ciascun successivo esercizio intermedio è determinato in via provvisoria in base al rispettivo bilancio, ovvero a norma dell'articolo 66 se ne ricorrono i presupposti, salvo conguaglio in base al bilancio finale. Se la liquidazione si protrae per più di tre esercizi, compreso quello in cui ha avuto inizio, nonché in caso di omessa presentazione del bilancio finale, i redditi così determinati, ancorché già tassati separatamente a norma degli articoli 17 e 21, si considerano definitivi e ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche concorrono a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei familiari partecipanti all'impresa o dei soci per i periodi di imposta di competenza.

Pertanto, se la liquidazione si protrae **oltre l'esercizio** in cui ha avuto inizio e fino a tre esercizi, l'intera procedura è considerata, ai fini fiscali, come un **unico periodo d'imposta** ed il reddito d'impresa relativo alla residua frazione di tale esercizio e a ciascun esercizio intermedio è determinato in via provvisoria in base al rispettivo bilancio, salvo conguaglio in base al bilancio finale.

Se la liquidazione si protrae **per più di tre esercizi**, il reddito d'impresa relativo a ciascun periodo d'imposta

compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione è determinato in via definitiva.

Questo reddito deve essere **imputato a ciascun socio**, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.

Occorre evidenziare che se varia la compagine sociale delle società di persone, il reddito prodotto deve essere riferito esclusivamente ai soci che rivestono questa qualifica alla **chiusura del periodo d'imposta**.

In particolare, nell'ipotesi di **decesso del socio**, l'accettazione dell'eredità comporta solo il diritto alla liquidazione della proporzionale quota del capitale sociale spettante agli eredi; questi ultimi, in mancanza di un consenso espresso, non rientrano nel rapporto sociale ma acquisiscono la posizione di creditori aventi un diritto di natura patrimoniale alla liquidazione della quota del socio defunto alla data del decesso.

Di conseguenza, l'acquisizione della qualità di socio da parte dell'erede non opera iure successionis, ma in virtù di un atto *inter vivos* che non richiede necessariamente la forma scritta e può risultare anche da fatti concludenti.

L'art. 20 bis del TUIR qualifica quali **redditi di partecipazione** e, pertanto, redditi d'impresa, i redditi compresi nelle "somme attribuite o nel valore normale dei beni assegnati ai soci" delle società di persone o ai loro eredi in caso di **liquidazione**, rinviando nel contempo, ai soli fini della determinazione del reddito da assoggettare a tassazione, alle regole dettate dal legislatore per gli utili derivanti dalla partecipazione in società di capitali di cui all'art. 47 comma 7 del TUIR, disposizione che definisce le modalità da seguire per determinare l'importo da assoggettare a tassazione in capo al socio.

La determinazione di detti redditi avverrà in base alla differenza positiva tra le somme o il valore normale dei beni riconosciuti ai soci ed a ciascun erede ed il costo fiscalmente riconosciuto della rispettiva quota di partecipazione. La tassazione avrà riguardo a redditi compresi nelle somme liquidate che non hanno già formato oggetto di tassazione mediante imputazione ai soci.

Dal lato della società, l'attribuzione ai soci e agli altri eredi dei redditi derivanti dalla liquidazione non determina l'emersione di alcun componente negativo qualificabile come "differenza da recesso", trattandosi di un'ordinaria **procedura liquidatoria**.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 11/01/2021, n. 28

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Niente imposta di bollo per istanze per ottenimento di sussidi Covid 19

La domanda per ottenere dei contributi a fondo perduto, erogati da una Regione, destinati a particolari categorie di soggetti che si trovano in una situazione di particolare difficoltà economica poiché danneggiati a seguito dell'epidemia da Covid19, è esente dall'imposta di bollo. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 37 dell'11 gennaio 2021. Il termine 'sussidio', richiamato dalla normativa, ai fini dell'esenzione, sarebbe potenzialmente suscettibile di ricomprendere non solo l'ipotesi di erogazione in aiuto di persone bisognose, ma anche fattispecie di più ampia portata relative a sovvenzioni in denaro e finanziamenti agevolati in favore di qualsiasi soggetto.

Con la risposta n. 37 dell'11 gennaio 2021 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di imposta di bollo su istanze per ottenimento sussidi erogati da una Regione per i soggetti danneggiati nell'ambito del **Covid 19**.

La previsione è disciplinata dal d.P.R. n. 642 del 1972 che si compone anche di due allegati, Allegato A e B. Nell'Allegato A sono elencati gli atti, documenti e registri che scontano l'imposta di bollo, mentre nell'Allegato B, denominato Tabella, sono indicate le **esenzioni**.

Sul punto, occorre far riferimento all'articolo 8, comma 3, della Tabella che stabilisce **l'esenzione dal bollo** per le domande dirette ad ottenere sussidi, o per l'ammissione in istituti di beneficenza.

Il Consiglio di Stato ha fatto luce sull'interpretazione del termine "**sussidi**" richiamato nell'articolo 8, comma 3 della tabella degli atti, documenti e registri esenti in modo assoluto dall'imposta di bollo. In quella occasione il Consiglio di Stato ha, tra l'altro, precisato che "il termine 'sussidio', per la sua genericità, sarebbe potenzialmente suscettibile di ricomprendere non solo l'ipotesi di erogazione in aiuto di persone bisognose, ma anche fattispecie di più ampia portata relative a sovvenzioni in denaro e finanziamenti agevolati in favore di qualsiasi soggetto.

Pertanto, per stabilire se anche la domanda di aiuto riguardante contributi erogati da una Regione rientri nell'ambito applicativo della citata disposizione agevolativa, occorre esaminare il contesto normativo e regolamentare nel quale inserire tale domanda.

In particolare, nell'ipotesi di contributi a fondo perduto destinati a particolari categorie di soggetti che si trovano in una situazione di particolare difficoltà economica poiché danneggiati a seguito dell'epidemia da Covid19, la domanda per ottenere tali contributi può rientrare nel campo di applicazione dell'articolo 8 della Tabella -allegato B - al d.P.R. n. 642 del 1972 ed in particolare tra le "domande per il conseguimento di sussidi" di cui all'articolo 8, comma 3, della Tabella allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 642. Tale domanda, dunque, potrà essere esente dall'imposta di bollo.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 11/01/2021, n. 37

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Contributo Covid 19: non è attività neo costituita la società che prosegue in capo al socio superstite

Con riferimento al contributo Covid 19, se nel periodo tra il 1° gennaio 2019 ed il 30 aprile 2020, l'attività esercitata da una società di persone prosegue in capo all'unico socio superstite come impresa individuale la riduzione del fatturato è determinato tenendo in considerazione l'ammontare relativo al 2019 della società di persone esistente prima dell'operazione di riorganizzazione, considerato che sul piano sostanziale non si è in presenza di un'attività neo costituita. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 29 dell'11 gennaio 2021.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 29 dell'11 gennaio 2021 in tema di contributo Covid 19.

Il Decreto Rilancio riconosce un **contributo a fondo perduto**, a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa, a condizione:

- che si tratti di soggetti con **ricavi** di cui all'articolo 85, "TUIR" non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto ossia, per i soggetti aventi il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, nell'anno 2019;

- che **l'ammontare del fatturato** e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 sia inferiore ai due terzi dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di

aprile 2019.

Inoltre la norma specifica che il contributo a fondo perduto non spetta ai soggetti la cui attività risulti cessata alla data di presentazione dell'istanza.

Con il provvedimento del 10 giugno 2020, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che la trasmissione può essere fatta dal 15 giugno 2020 e non oltre il 13 agosto 2020. Nell'ipotesi di **erede** che continua l'attività per conto del deceduto, l'istanza può essere poteva essere trasmessa dal 25 giugno fino al 24 agosto 2020.

Sul punto è stato precisato che in considerazione della circostanza che la formulazione del contributo prevede che il requisito relativo alla riduzione del fatturato e dei corrispettivi si determini in relazione al mese di aprile 2020 (rispetto al mese di aprile 2019), possono rientrare nell'ambito di applicazione del contributo Covid 19 i soggetti costituiti fino al 30 aprile 2020.

Inoltre, è stato chiarito che nell'ipotesi in cui nel periodo tra il 1° gennaio 2019 ed il 30 aprile 2020, l'attività esercitata da una **società di persone** prosegue in capo all'unico socio superstite come impresa individuale la riduzione del fatturato è determinato tenendo in considerazione l'ammontare relativo al 2019 della società di persone esistente prima **dell'operazione di riorganizzazione**, considerato che sul piano sostanziale non si è in presenza di un'attività neo costituita.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 11/01/2021, n. 29

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Sisma bonus acquisti case antisismiche per interventi con procedure di autorizzazione avviate dal 1° gennaio 2017

Nell'ambito del sisma bonus acquisti case antisismiche, l'agevolazione spetta in relazione a interventi le cui procedure di autorizzazione risultino avviate dalle imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare a partire dal 1° gennaio 2017, restando esclusi quelli realizzati a seguito di procedure avviate in precedenza. Lo ha reso noto l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 30 dell'11 gennaio 2021, con cui ha specificato che questa agevolazione in commento è inserita nel

contesto delle disposizioni che disciplinano il c.d. "sismabonus"

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 30 dell'11 gennaio 2021 riguardante il sisma bonus acquisti.

Il DL n. 63 del 2013 al comma 1-septies dell'articolo 16, inserito dal DL n. 50 del 2017, modificato dall'art. 8, comma 1, D.L. n. 34 del 2019, prevede che qualora gli interventi di cui al comma 1-quater del medesimo articolo 16 siano realizzati nei comuni ricadenti nelle zone classificate a **rischio sismico 1,2 e 3** mediante demolizione e ricostruzione di interi edifici, allo scopo di ridurre il rischio sismico, anche con variazione volumetrica rispetto all'edificio preesistente, ove le norme urbanistiche vigenti consentano tale aumento, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare che provvedano, entro diciotto mesi dalla data di conclusione dei lavori, alla successiva alienazione dell'immobile, le **detrazioni** dall'imposta spettano **all'acquirente** delle unità immobiliari, rispettivamente nella misura del 75 per cento e dell'85 per cento del prezzo della singola unità immobiliare, risultante nell'atto pubblico di compravendita e comunque, entro un ammontare massimo di spesa pari a 96 mila euro per ciascuna unità immobiliare.

La norma in commento è inserita nel contesto delle disposizioni che disciplinano il c.d. "sismabonus" e si riferisce espressamente agli interventi di cui al comma 1-quater che, a sua volta, richiama gli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera i), del TUIR, eseguiti mediante demolizione e ricostruzione di **interi fabbricati**, anche con variazione volumetrica rispetto all'edificio preesistente, nei limiti consentiti dalle disposizioni normative urbanistiche, e che determinino il passaggio a una o a due classi inferiori di **rischio sismico**.

L'agevolazione spetta in relazione a interventi le cui procedure di autorizzazione risultino avviate dalle imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare a partire dal **1° gennaio 2017**, restando esclusi quelli realizzati a seguito di procedure avviate in precedenza.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 11/01/2021, n. 31](#)

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Acquisto degli immobili entro il 31 dicembre 2021 per Sisma bonus acquisti case antisismiche

Nell'ambito del sisma bonus acquisti case antisismiche, affinché gli acquirenti delle unità immobiliari possano beneficiare della detrazione è necessario che l'atto di acquisto relativo agli immobili oggetto dei lavori sia stipulato entro il 31 dicembre 2021. Lo ha reso noto l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 30 dell'11 gennaio 2021, con cui ha fornito una serie di chiarimenti sul "sisma bonus acquisti", con cui ha specificato che, tra l'altro, il Superbonus si applica anche alle spese sostenute dagli acquirenti delle cd. case antisismiche.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 30 dell'11 gennaio 2021 riguardante il sisma bonus acquisti.

Il DL n. 63 del 2013 al comma 1-septies dell'articolo 16, inserito dal DL n. 50 del 2017, modificato dall'art. 8, comma 1, D.L. n. 34 del 2019, prevede che qualora gli interventi di cui al comma 1-quater del medesimo articolo 16 siano realizzati nei comuni ricadenti nelle zone classificate a **rischio sismico 1,2 e 3** mediante demolizione e ricostruzione di interi edifici, allo scopo di ridurre il rischio sismico, anche con variazione volumetrica rispetto all'edificio preesistente, ove le norme urbanistiche vigenti consentano tale aumento, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare che provvedano, entro diciotto mesi dalla data di conclusione dei lavori, alla successiva alienazione dell'immobile, le **detrazioni** dall'imposta spettano **all'acquirente** delle unità immobiliari, rispettivamente nella misura del 75 per cento e dell'85 per cento del prezzo della singola unità immobiliare, risultante nell'atto pubblico di compravendita e comunque, entro un ammontare massimo di spesa pari a 96 mila euro per ciascuna unità immobiliare.

La norma in commento è inserita nel contesto delle disposizioni che disciplinano il c.d. "sismabonus" e si riferisce espressamente agli interventi di cui al comma 1-quater che, a sua volta, richiama gli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera i), del TUIR, eseguiti mediante demolizione e ricostruzione di **interi fabbricati**, anche con variazione volumetrica rispetto all'edificio preesistente, nei limiti consentiti dalle disposizioni normative urbanistiche, e che determinino il passaggio a una o a due classi inferiori di **rischio sismico**.

Superbonus e cessione del credito

L'articolo 119 del decreto Rilancio ha introdotto nuove disposizioni che disciplinano la detrazione delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021 a fronte di specifici interventi finalizzati alla efficienza energetica (ivi inclusa la installazione di impianti fotovoltaici e delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici) nonché al consolidamento statico o alla riduzione del rischio sismico degli edifici (cd. **Superbonus**).

La detrazione, spettante nella misura del 110 per cento delle spese sostenute, è ripartita in **5 quote annuali** di pari importo. Le nuove disposizioni si affiancano a quelle già vigenti che disciplinano le detrazioni spettanti per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici (cd. **ecobonus**) nonché per quelli di recupero del patrimonio edilizio, inclusi quelli antisismici (cd. **sismabonus**), attualmente disciplinate, rispettivamente, dagli articoli 14 e 16, del DL n. 63 del 2013.

Le tipologie e i requisiti tecnici degli interventi oggetto del **Superbonus** sono indicati nei commi da 1 a 8 del citato articolo 119 del decreto Rilancio, mentre l'ambito soggettivo di applicazione del beneficio fiscale è delineato nei successivi commi 9 e 10.

L'articolo 121 del decreto Rilancio, stabilisce che i soggetti che sostengono, negli anni 2020 e 2021, spese per interventi di riqualificazione energetica degli edifici, per taluni interventi di recupero del patrimonio edilizio (compresi quelli antisismici), ivi inclusi quelli che accedono al Superbonus, nonché per gli interventi che accedono al bonus facciate possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della **detrazione**, per un contributo, sotto forma di **sconto** sul corrispettivo dovuto fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e da quest'ultimo recuperato sotto forma di credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari (cd. sconto in fattura). In alternativa, i contribuenti possono, altresì, optare per la cessione di un **credito d'imposta** di importo corrispondente alla **detrazione** ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari con facoltà di successiva cessione.

Con riferimento alla applicazione delle agevolazioni, sono stati forniti chiarimenti con la circolare 8 agosto 2020, n. 24/E.

Il **Superbonus** si applica anche alle spese sostenute dagli acquirenti delle cd. **case antisismiche**, vale a dire delle unità immobiliari facenti parte di edifici ubicati in zone classificate a rischio sismico 1, 2 e 3 oggetto di interventi antisismici effettuati mediante

demolizione e ricostruzione dell'immobile da parte di imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare che, entro 18 mesi dal termine dei lavori, provvedano alla successiva rivendita.

In particolare, per effetto di quanto disposto dal citato articolo 119 del decreto Rilancio, la detrazione prevista dall'articolo 16, comma 1-septies è elevata al 110 per cento delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021.

Pertanto, affinché gli acquirenti delle unità immobiliari possano beneficiare della detrazione prevista dall'articolo 16, comma 1-septies del DL 63 del 2013, così come integrata dagli articoli 119 e 121 del decreto legge n. 34 del 2019 e nel rispetto delle relative prescrizioni peculiari, è necessario che l'atto di acquisto relativo agli immobili oggetto dei lavori sia stipulato entro il **31 dicembre 2021**.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 11/01/2021, n. 30

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Niente sismabonus se le procedure autorizzative sono iniziate prima del 1° gennaio 2017

Nell'ipotesi di procedure autorizzative iniziate in data antecedente al 1° gennaio 2017, non è possibile fruire del Sismabonus o dell'ecosismabonus. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 36 dell'11 gennaio 2021, con cui ha specificato che a partire dal 1° gennaio 2017, la fruizione delle detrazioni di cui all'articolo 14, commi 1, 2, 2-bis e 2-quater, 2-quater e articolo 16, commi da 1-bis a 1-sexies del Decreto Legge n. 63 del 2013 riguarda le spese sostenute per interventi le cui procedure autorizzatorie sono iniziate dopo la predetta data.

Con la risposta n. 36 dell'11 gennaio 2021 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di detrazioni per riqualificazione del patrimonio immobiliare, con riguardo all'articolo 14, commi 1, 2, 2-bis e 2-quater, 2-quater e articolo 16, commi da 1-bis a 1-sexies del Decreto Legge n. 63 del 2013.

Sul punto, con circolare del 31 maggio 2019 n. 13/E, è stato ribadito che, a partire dal 1° gennaio 2017, la fruizione delle detrazioni richiamate riguarda le spese

sostenute per interventi le cui procedure autorizzatorie sono iniziate dopo la predetta data.

Nell'ipotesi di procedure autorizzative iniziate in data antecedente al 1° gennaio 2017, non è possibile fruire del **Sismabonus** o dell'**ecosismabonus**.

Occorre evidenziare, però, che questa **conclusione** non ha validità qualora la **dichiarazione del contribuente** in merito alla circostanza che inizialmente gli interventi finalizzati alla riduzione del rischio sismico non erano previsti nel **progetto** e, pertanto, non erano stati oggetto di alcuna autorizzazione in sede di istruttoria del permesso di costruire richiesto nel 2016, e che solo successivamente, poiché divenuti obbligatori a seguito dell'adeguamento della disciplina urbanistica, sono stati preventivati e rientrano tra le opere soggette alla SCIA, possa essere documentata a seguito di un parere dell'Ufficio tecnico del Comune che attesti una diversa e successiva (rispetto all'originario titolo abilitativo urbanistico) data di inizio del **procedimento autorizzatorio** (successiva al 1° gennaio 2017) ovvero in presenza dell'avvio di una nuova procedura.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 11/01/2021, n. 36

Lavoro e Previdenza

Legge di Bilancio 2021

Cassa integrazione e altri ammortizzatori sociali COVID: cosa cambia per i datori di lavoro

di Eufrazio Massi - Esperto di Diritto del Lavoro e Direttore del sito www.dottrinalavoro.it

12 settimane per tutte le integrazioni salariali COVID (CIGO, CIG in deroga e FIS), a partire dal 1° gennaio 2021, con una distinzione concernente l'arco temporale di riferimento. I datori di lavoro che rientrano nel campo di applicazione della CIGO debbono goderle entro il 31 marzo, mentre le aziende che accedono al FIS e alla CIG in deroga, hanno tempo per richiederle fino al 30 giugno. E' una delle novità della legge di Bilancio 2021, le cui norme si pongono in sostanziale continuità con le misure previste dalla precedente decretazione di urgenza. Cosa cambia (e cosa no) per i datori di lavoro?

La **legge di Bilancio 2021** (legge 30 dicembre 2020, n. 178), è intervenuta, tra le altre cose, sugli **ammortizzatori sociali** legati alla crisi pandemica: le norme, contenute nei commi compresi tra 299 e 314 dell'art. 1, si pongono in una **sostanziale continuità** con quelli già delineati dalla precedente decretazione di urgenza ma, per certi versi, offrono lo spunto per **alcune novità** le quali (mi riferisco, essenzialmente, ai diversi limiti temporali di fruizione per la CIGO, da un lato, e per il FIS e la Cassa in deroga, dall'altro) dovrebbero essere seguite **da altri interventi protettivi** di diverso contenuto, se pensiamo alla data del 31 marzo 2021, dopo la quale riprenderanno i licenziamenti per giustificato motivo oggettivo.

La riflessione che segue, in attesa dei prevedibili chiarimenti amministrativi dell'INPS, cercherà di focalizzare l'attenzione sia sulle norme che rappresentano una sorta di "cesura" con quelle del recente passato prossimo, che su quelle che si pongono in continuità.

Cosa è cambiato

Campo di applicazione

Cominciamo dal campo di applicazione.

Possono fruire degli ammortizzatori sociali previsti dai commi da 299 a 314 dell'art. 1 della legge n. 178, i **lavoratori assunti dopo il 25 marzo 2020** e in ogni caso **in forza alla data del 1° gennaio 2021**.

In attesa degli opportuni chiarimenti dell'INPS, ritengo che il riferimento ai lavoratori assunti dopo il 25 marzo (c'è un richiamo implicito agli articoli 19, comma 8 e 22, comma 3, del D.L. n. 18/2020), tenda a superare una serie di questioni legate alle coperture economiche degli ultimi Decreti.

Durata massima

Con la seconda questione, quella relativa alla durata massima della integrazione salariale, si entra nel campo di future possibili novità. Infatti, per la prima volta il Legislatore, pur assicurando una fruizione pari a **12 settimane per tutte le integrazioni salariali COVID**, a partire dal 1° gennaio 2021, fa una distinzione

concernente l'arco temporale di riferimento. I datori di lavoro che rientrano nel campo di applicazione della **CIGO** debbono "goderle" **entro il 31 marzo**, mentre quelli che si rivolgono al **FIS** e della **CIG in deroga**, hanno tempo per richiederle **fino al 30 giugno**.

Perché c'è questa differenziazione? A mio avviso, ciò è la conseguenza della **fine della sospensione dei licenziamenti** per giustificato motivo oggettivo che terminerà il 31 marzo p.v. In questo periodo non è stato possibile procedere a risoluzione dei rapporti con tale motivazione (fatte salve alcune specifiche eccezioni richiamate anche nel comma 311 dell'art. 1). Ora, si tratta di **guidare l'uscita** e il Legislatore sa bene che le imprese che rientrano nel campo di **applicazione della CIGO** hanno a disposizione, per attenuare i prevedibili disagi, anche gli ammortizzatori previsti dal D.L.vo n. 148/2015. Questi ultimi hanno **tempistiche, procedure e costi diversi**. Per alcune di esse, se hanno terminato il periodo disponibile del quinquennio mobile o del biennio mobile per la sola CIGO (ma le integrazioni COVID fruite non rientrano nel computo), potrebbe essere abbastanza lungo, atteso che, quello precedente è iniziato il 24 settembre 2015, se, in quel momento, avevano integrazioni salariali in corso.

Diverso si presenta, invece, il discorso per quelle imprese che si avvalgono della **Cassa in Deroga** e del **FIS** (penso, ad esempio, al settore turistico-alberghiero, ai pubblici esercizi ed al piccolo commercio) ove le 12 settimane sono "diluite" nell'arco temporale di 6 mesi. E' abbastanza evidente come queste, soprattutto se la crisi pandemica non abbasserà la virulenza, non siano sufficienti. Ciò, a mio avviso, comporterà la necessità di **un ulteriore intervento** che, magari, potrebbe essere correlato ad una ripresa parziale dell'attività, in una misura percentuale da definire, con un possibile "slittamento" della facoltà di recesso per giustificato motivo oggettivo, in caso di utilizzo delle integrazioni salariali COVID.

Leggi anche [Blocco dei licenziamenti e CIG Covid-19:](#)

cosa c'è all'orizzonte di questo 2021?

CISOA per gli operai agricoli

La terza notazione riguarda l'integrazione salariale per gli **operai agricoli**: in deroga ai limiti di fruizione riferiti ad ogni singolo lavoratore ed al numero delle giornate lavorative da svolgere presso la stessa azienda, come prevede l'art. 8 della legge n. 457/1972, il comma 304 riconosce l'ammortizzatore CISOA per un massimo di **90 giornate** da fruire **tra il 1° gennaio ed il 30 giugno 2021**.

Per le sole integrazioni salariali legate alla pandemia, il Legislatore ha cambiato le modalità di esame e di approvazione, sostituendo l'apposita commissione provinciale presieduta dal Dirigente dell'Ispettorato territoriale del Lavoro, con il Direttore della sede dell'INPS che decide monocraticamente. I termini di decadenza per la presentazione dell'istanza sono sempre gli stessi già presenti in precedenti provvedimenti (entro la fine del mese successivo a quello in cui ha avuto inizio la sospensione o la riduzione di orario) e le giornate di ammortizzatore "fruite" sono considerate utili al raggiungimento delle 181 giornate che qualificano l'operaio come lavoratore a tempo indeterminato.

Contributo addizionale

Un'altra novità, a mio avviso, non secondaria riguarda il contributo addizionale: la legge di Bilancio 2021 **non contempla il pagamento** del contributo addizionale già previsto dal decreto Agosto (D.L. n. 104/2020) e dal decreto Ristori (D.L. n. 137/2020) per le aziende che, nel confronto tra il fatturato del primo semestre del 2019 e quello dello stesso periodo del 2020, avevano subito un **calo fino al 20%** o non avevano subito cali di fatturato. Tale disposizione non trovava applicazione nei confronti dei datori di lavoro che avevano **iniziato l'attività dopo il 1° gennaio 2019** (contava la data di inizio attività riportata negli Albi delle Camere di Commercio) o che avevano chiuso o ridotto l'attività a seguito dei provvedimenti amministrativi del Presidente del Consiglio e del Ministro della Salute emanati a partire dal 26 ottobre 2020. Nella sostanza, tenuto conto della emergenza sanitaria, il Legislatore sia tornato sui suoi passi ed abbia convenuto di **assicurare le integrazioni salariali gratuite** a tutti gli operatori, tornando ai principi contenuti nei Decreti Legge n. 18 e n. 34.

Esonero contributivo alternativo alla CIG

Anche l'esonero contributivo già trattato, come eccezionale, dai decreti Agosto e Ristori, trova spazio nella legge di Bilancio 2021: infatti ne parlano i commi 306, 307 e 308 dell'art. 1.

Ai datori di lavoro privati, con la sola esclusione di

quelli del settore agricolo, che non fruiscono degli ammortizzatori COVID previsti dal comma 300 (12 settimane), ferma restando l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche, viene riconosciuto l'esonero dal versamento dei contributi previdenziali a loro carico di cui ha già parlato l'art. 3 del D.L. n. 104, per un **periodo massimo di 8 settimane**, da fruire **entro il 31 marzo 2021**, nei limiti delle ore di integrazione già fruite nei mesi di maggio e giugno 2020, con esclusione dei premi e contributi INAIL: il tutto riparametrato ed applicato su base mensile.

Il comma 307, riferendosi ai datori di lavoro che hanno richiesto l'esonero dal versamento dei contributi previdenziali ex art. 12, comma 14, del D.L. n. 137 (per il quale, ad oggi, **non è ancora pervenuto il "via libera" della Commissione Europea** ai sensi dell'art. 108 del Trattato dell'Unione), possono rinunciare per la frazione di esonero richiesto e non goduto, qualora abbiano necessità di accedere ai trattamenti integrativi previsti dalla legge di Bilancio 2021.

Per quel che concerne le condizioni "amministrative" che l'INPS è solita emettere, credo che occorra attendere la predetta autorizzazione di Bruxelles. Per il resto, penso che possano valere, da subito, una serie di spunti già contenuti nella circolare INPS n. 105/2020 e nel messaggio n. 4254/2020: in particolare quelli che, oltre al premio INAIL, considerano dovuti (e, quindi, non calcolabili ai fini dell'esonero) i c.d. **contributi minori** come ad esempio, quello al Fondo TFR presso l'INPS, quello per i Fondi previsti nella seconda parte del D.L.vo n. 148/2015, quello per i Fondi interprofessionali per la Formazione continua e quello, se dovuto, per il settore del trasporto aereo e dei servizi aeroportuali. Va, poi, ricordato che, ai fini del riconoscimento dell'esonero, i datori di lavoro devono essere **in regola con gli obblighi di contribuzione** previdenziale (DURC), non debbono aver violato norme fondamentali a tutela delle condizioni di lavoro (sono quelle contenute nell'allegato al D.M. sul DURC) e debbono aver rispettato gli altri obblighi di legge e debbono rispettare gli accordi e contratti collettivi nazionali, e, se presenti, quelli territoriali ed aziendali, sottoscritti dalle Organizzazioni sindacali dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente più rappresentative a livello nazionale.

Principio di "erosione"

Passando ad altri argomenti ritengo opportuno focalizzare l'attenzione su un punto importante: quello relativo al principio di "erosione": il comma 300 della legge di Bilancio 2021 si riconnette ad una prassi normativa già instauratasi con il decreto Agosto e decreto Ristori. Si tratta della "elisione" dal pacchetto complessivo

degli ammortizzatori dei **periodi di “accavallamento”** tra i provvedimenti integrativi previsti da provvedimenti diversi e successivi. Il decreto Ristori prevede 6 settimane da fruire nel periodo compreso tra il 16 novembre 2020 ed il 31 gennaio 2021. Ebbene, il Legislatore afferma che i periodi di integrazione salariale precedentemente richiesti ed autorizzati ai sensi dell'art. 12 del decreto Ristori, collocati, anche parzialmente, dopo il 1° gennaio 2021, sono **imputati alle 12 settimane** complessive previste dalla legge n. 178.

Un esempio

Se un datore di lavoro ha chiesto **3 settimane** nel mese di gennaio ai sensi della normativa precedente, avrà ancora a disposizione soltanto 9 settimane del nuovo pacchetto.

Cosa non è cambiato

Nulla è cambiato in ordine ai **termini decadenziali** previsti sia per l'inoltro delle **istanze di integrazione salariale** che della documentazione relativa al pagamento diretto: tutte le richieste di ammortizzatore COVID-19, a pena di decadenza (comma 301), vanno presentate entro la fine del mese successivo a quello nel quale ha avuto inizio la sospensione o la riduzione di orario. In fase di prima applicazione, le domande vanno presentate **entro il 28 febbraio 2021**.

Per quel che concerne il **pagamento diretto**, il comma 302 afferma che se ne ricorrano gli estremi, il datore di lavoro deve inviare all'INPS tutti i dati (SR 41) necessari per l'erogazione delle somme, anche per il saldo, entro la fine del mese successivo a quello al quale si riferisce il periodo integrativo o, se posteriore, entro trenta giorni dall'adozione del provvedimento concessorio. In sede di prima applicazione i termini sono rinviati al trentesimo giorno successivo alla data di entrata in vigore della legge n. 178 (31 gennaio 2021) se tale data risulta posteriore rispetto a quella sopra ricordata. La disposizione termina ricordando, come in passato, la **responsabilità datoriale** per il pagamento delle prestazioni e degli oneri connessi in presenza di un comportamento inadempiente.

Nulla è cambiato anche per i **Fondi bilaterali alternativi** previsti dall'art. 27 del D.L.vo n. 148/2015 tra i quali spiccano, per importanza, quello delle aziende artigiane e quello della Agenzie di somministrazione: essi debbono garantire (comma 303) l'erogazione dell'assegno ordinario con le stesse modalità previste per gli altri ammortizzatori, per una durata massima di dodici settimane tra gennaio e giugno 2021.

Le coperture economiche sono assicurate dallo Stato attraverso un importo di 900 milioni di euro che saranno ripartiti con le consuete modalità attraverso più Decreti “concertati” tra i Ministri del Lavoro e dell'Economia.

Lavoro e Previdenza

Legge di Bilancio 2021 e decreto Ristori

Assunzioni agevolate di donne, sportivi, agricoltori e al Sud tra novità e conferme

di Riccardo Pallotta - Esperto di previdenza e di organizzazione della Pubblica Amministrazione

Donne disoccupate o vittime di violenza di genere. Giovani agricoltori e imprenditori agricoli professionali. Lavoratori sportivi (atleti, allenatori, istruttori, direttori tecnici, direttori sportivi, preparatori atletici e direttori di gara). Sono i destinatari delle assunzioni agevolate con nuovi bonus contributivi per i datori di lavoro che li assumono nel 2021. Riconfermata, ma con regole parzialmente diverse, la c.d. Decontribuzione Sud in favore di imprese e professionisti che impiegano (o impiegheranno) forza lavoro nelle regioni più svantaggiate: Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna, Sicilia.

Il 2021 si arricchisce di **nuovi bonus** introdotti dalla **legge di Bilancio 2021** ([legge n. 178/2020](#)) e dal **decreto Ristori** (decreto-legge n. 137/2020 convertito con modificazioni in [legge di conversione n. 176/2020](#)) per l'occupazione di lavoratori (e settori) gravemente colpiti dalla crisi causata dalla pandemia o per le aree geografiche del nostro Paese più svantaggiate.

Leggi anche [HYPERLINK "https://www.ipsoa.it/documents/lavoro-e-previdenza/amministrazione-del-personale/quotidiano/2021/01/09/incentivi-contributivi-assunzioni-opportunita-limiti"](https://www.ipsoa.it/documents/lavoro-e-previdenza/amministrazione-del-personale/quotidiano/2021/01/09/incentivi-contributivi-assunzioni-opportunita-limiti)

Incentivi contributivi alle assunzioni tra opportunità e limiti

Donne

In via sperimentale, viene elevato al **100%** nel **limite massimo** di importo pari a **6.000 euro annui** (in luogo del 50% senza soglia massima annuale), lo sgravio dei contributi a carico del datore di lavoro, compresi i premi INAIL, per le assunzioni di:

- **donne lavoratrici over 50** disoccupate da oltre 12 mesi;
- **donne prive di un lavoro** regolarmente retribuito **da almeno 6 mesi**, se residenti in Regioni ammissibili al finanziamento nell'ambito dei Fondi strutturali o, in alternativa, assunte per una professione o in un settore economico caratterizzato da una forte disparità occupazionale di genere (per il 2021 i settori sono quelli individuati dal [D.M. n. 234 del 16 ottobre 2020](#));
- **donne prive di un lavoro** regolarmente retribuito **da almeno 24 mesi**, ovunque residenti.

Per avere diritto all'esonero contributivo totale il datore di lavoro deve assumere la lavoratrice con **contratto di lavoro a tempo indeterminato** o trasformare a tempo indeterminato un precedente contratto di lavoro a tempo determinato. In questo caso, la durata massima di fruizione dello sgravio è di 18 mesi (considerati complessivamente in caso di trasformazione del rapporto).

In caso di assunzione con **contratto a termine** resta

invece invariata la riduzione al 50% fino a 12 mesi.

Sono ammesse allo sgravio anche le assunzioni a scopo di somministrazione.

Le assunzioni devono comportare un **incremento occupazionale netto** calcolato sulla base della differenza tra il numero dei lavoratori occupati rilevato in ciascun mese e il numero dei lavoratori mediamente occupati nei 12 mesi precedenti, riparametrato per i dipendenti con contratto di lavoro a tempo parziale e al netto delle diminuzioni del numero degli occupati verificatesi in società controllate o collegate.

L'efficacia delle disposizioni del presente articolo è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del TFUE, all'**autorizzazione della Commissione europea**.

Donne vittime di violenza

Esteso alle nuove assunzioni con **contratto di lavoro a tempo indeterminato** a decorrere dal 1° gennaio 2021 e non oltre il 31 dicembre 2021, per un periodo massimo di 12 mesi (in luogo dei precedenti 36 mesi) lo sgravio si cui all'articolo 1, comma 220, della legge di Bilancio 2018 (legge 27 dicembre 2017, n. 205).

In particolare, entro il limite di spesa di 1 milione di euro per l'anno 2021, viene riconosciuto alle **cooperative sociali** di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381 un contributo a titolo di sgravio delle aliquote per l'assicurazione obbligatoria previdenziale e assistenziale dovute relativamente alle lavoratrici assunte e vittime di violenza di genere **inserite in percorsi di protezione**, debitamente certificati dai servizi sociali del comune di residenza o dai centri anti-violenza o dalle case rifugio di cui all'articolo 5-bis del decreto-legge 14 agosto 2013, n. 93, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 ottobre 2013, n. 119.

Il decreto 11 maggio 2018 del Ministro del Lavoro e delle politiche sociali di concerto con il Ministro dell'Interno ha fissato in **350 euro mensili** l'importo massimo di sgravio della contribuzione previdenziale a carico del datore di lavoro, con esclusione dei premi

e contributi dovuti all'INAIL (11,29 euro per ogni giorno di fruizione dell'agevolazione contributiva).

Sud

Rinnovata, con regole parzialmente diverse, la c.d. **Decontribuzione Sud** operativa nel 2020.

Si ricorda che, come evidenziato anche dall'INPS, la Decontribuzione Sud **non è un incentivo all'occupazione** in quanto spetta in relazione a tutti i rapporti di lavoro subordinato, instaurati sia e da instaurare.

Per il **periodo 2021-2029** è previsto un **esonero contributivo parziale** in favore dei datori di lavoro del settore privato, anche non imprenditori, per la forza lavoro impiegata nelle seguenti regioni: **Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna, Sicilia**.

L'esonero contributivo, non applicabile al settore agricolo e ai datori di lavoro che stipulino contratti di lavoro domestico, è modulato come segue:

- a) in misura pari al **30%** dei **complessivi contributi previdenziali** da versare **fino al 31 dicembre 2025**;
- b) in misura pari al **20%** dei complessivi contributi previdenziali da versare per gli **anni 2026 e 2027**;
- c) in misura pari al **10%** dei complessivi contributi previdenziali da versare per gli **anni 2028 e 2029**.

Non è previsto nessun tetto massimo mensile.

A differenza di quanto previsto per il 2020, l'agevolazione contributiva **non si applica**: agli **enti pubblici economici**; agli istituti autonomi case popolari trasformati in enti pubblici economici ai sensi della legislazione regionale; agli enti trasformati in società di capitali, ancorché a capitale interamente pubblico, per effetto di procedimenti di privatizzazione; alle ex istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza trasformate in associazioni o fondazioni di diritto privato, in quanto prive dei requisiti per la trasformazione in aziende di servizi alla persona (ASP), e iscritte nel registro delle persone giuridiche; alle aziende speciali costituite anche in consorzio ai sensi degli articoli 31 e 114 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali; ai consorzi di bonifica; ai consorzi industriali; agli enti morali; agli enti ecclesiastici.

Per il periodo dal 1° gennaio 2021 al 30 giugno 2021 l'agevolazione è concessa in conformità alla comunicazione della Commissione europea C(2020) 1863 final, del 19 marzo 2020, recante un « Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19 ». mentre, per il periodo successivo (1° luglio 2021-31 dicembre 2029), l'efficacia del beneficio è subordinata all'**autorizzazione della Commissione europea**.

Leggi anche Decontribuzione Sud 2020 all'ultimo

miglio. Ma la legge di Bilancio 2021 riapre la corsa

Settore sportivo dilettantistico

La legge di Bilancio 2021 istituisce un fondo, con dotazione di **50 milioni di euro** per ciascuno degli anni 2021 e 2022, per il riconoscimento - nel rispetto dei limiti di spesa - di un esonero, anche parziale, dalla contribuzione previdenziale relativa ai rapporti di lavoro sportivo, instaurati da parte delle **federazioni sportive nazionali, discipline sportive associate**, enti di promozione sportiva, associazioni e società sportive dilettantistiche con atleti, allenatori, istruttori, direttori tecnici, direttori sportivi, preparatori atletici e direttori di gara.

Lo sgravio concerne la contribuzione a carico dei suddetti enti, associazioni e società. Dall'ambito del beneficio sono **esclusi i premi e i contributi dovuti all'INAIL**. Si consente il cumulo con gli esoneri o le riduzioni delle aliquote previdenziali previsti da altre norme, nei limiti della contribuzione previdenziale dovuta.

E' stato invece **abrogato** dal decreto Agosto (D.L. 14 agosto 2020, n. 104, convertito con modificazioni dalla l. 13 ottobre 2020, n. 126) l'esonero dal versamento del **100% dei contributi previdenziali e assistenziali** (con esclusione dei premi per l'assicurazione obbligatoria infortunistica) entro il limite massimo di 8.000 euro su base annua riconosciuto, per gli anni 2020, 2021 e 2022, dalla legge di Bilancio 2020 alle **società sportive femminili** che stipulano con le atlete contratti di lavoro sportivo.

Giovani agricoltori

La legge di Bilancio 2021 rinnova, per il 2021, l'analoga disposizione prevista per il 2020 dalla relativa legge di Bilancio 2020 prevedendo l'esonero dal versamento del 100% dell'accredito contributivo presso l'assicurazione generale obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti in favore dei **coltivatori diretti** e degli **imprenditori agricoli professionali** di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, con **età inferiore a 40 anni** ferma restando l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche.

Lo sgravio è concesso per un periodo di 24 mesi, con riferimento alle nuove iscrizioni nella previdenza agricola effettuate tra il 1° gennaio 2021 e il 31 dicembre 2021.

L'esonero **non è cumulabile** con altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente e deve sottostare al massimale previsto per gli aiuti di stato (c.d. «de minimis»).

Quadro riepilogativo

Incentivi contributivi all'assunzione per il 2021	Misura, durata e importo massimo	Riferimenti normativi
Assunzione di donne	<ul style="list-style-type: none"> · misura 100% · assunzione di donne disoccupate over 50 o prive di impiego · nel limite di 6.000 euro annui · per 18 mesi in caso di assunzione o trasformazione a tempo indeterminato · misura 50% · assunzione di donne disoccupate over 50 o prive di impiego · senza tetto annuo · per 12 mesi in caso di assunzione con contratto a tempo determinato 	Articolo 1, commi 16-19 della legge 30 dicembre 2020, n. 178, Legge di Bilancio 2021
Donne vittime di violenza	<ul style="list-style-type: none"> · fino a 350 euro mensili · per le cooperative sociali · assunzione con contratto di lavoro a tempo indeterminato di donne vittime di violenza di genere inserite in percorsi di protezione · per 12 mesi 	Art. 12, comma 16-bis del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137 convertito con modificazioni in legge di conversione 18 dicembre 2020, n. 176 - decreto Ristori
Decontribuzione Sud	<ul style="list-style-type: none"> - misura 30% - datori di lavoro del settore privato (esclusi gli enti pubblici economici e altri enti), per la forza lavoro impiegata nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna, Sicilia. - nessun tetto massimo di fruizione 	Articolo 1, Commi 161-169 della legge 30 dicembre 2020, n. 178, Legge di Bilancio 2021
Settore sportivo dilettantistico	<ul style="list-style-type: none"> · esonero, anche parziale, · rapporti di lavoro sportivo, instaurati da parte delle federazioni sportive nazionali, discipline sportive associate, enti di promozione sportiva, associazioni e società sportive dilettantistiche con atleti, allenatori, istruttori, direttori tecnici, direttori sportivi, preparatori atletici e direttori di gara 	Articolo 1, commi 34-35 della legge 30 dicembre 2020, n. 178, Legge di Bilancio 2021
Giovani agricoltori	<ul style="list-style-type: none"> · misura 100% · per coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali under 40 neo iscritti · per 24 mesi 	Articolo 1, comma 33 della legge 30 dicembre 2020, n. 178, Legge di Bilancio 2021

Lavoro e Previdenza

Messaggio INPS

Decontribuzione Sud applicabile alla tredicesima mensilità

Nel messaggio n.72 del 2021, l' INPS esamina l'istituto della decontribuzione Sud e i riflessi della disciplina emergenziale di esonero nel regime della somministrazione di lavoro e del lavoro marittimo. Il documento di prassi si sofferma anche sull'applicabilità dell'esonero alle tredicesime mensilità e sul recupero del bebeficio spettante per le precedenti mensilità.

L'INPS, con il messaggio n. 72 dell'11 gennaio 2021, interviene riguardo l'esonero contributivo previsto, nella misura del 30%, in favore dei datori di lavoro privati, dalla normativa d'emergenza Covid-19 (c.d. **decontribuzione Sud**).

Somministrazione di lavoro

Nell'ambito della somministrazione di manodopera, il rapporto di lavoro viene instaurato tra il lavoratore e l'Agenzia di somministrazione. Gli obblighi derivanti dallo svolgimento del rapporto, tra i quali gli adempimenti retributivi e previdenziali, gravano sull'Agenzia che effettua l'assunzione.

Il beneficio in esame non è dunque riconoscibile allorquando il lavoratore in somministrazione, pur svolgendo la propria attività lavorativa in unità operative dell'azienda utilizzatrice ubicate nelle aree svantaggiate, sia formalmente incardinato presso un'Agenzia di somministrazione situata in una regione diversa da quelle ammesse ad usufruire dello sgravio, in quanto, ai fini del legittimo riconoscimento della decontribuzione, rileva la **sede di lavoro del datore di lavoro e non dell'utilizzatore**.

Lavoratori marittimi

Le imprese armatoriali possono beneficiare dell'esonero contributivo in argomento per i lavoratori marittimi che siano imbarcati su navi iscritte nei compartimenti marittimi ricadenti nelle regioni del Mezzogiorno. Infatti, dall'iscrizione della nave e dalla connessa abilitazione alla navigazione, scaturiscono una serie di attività gestionali, sovente collegate con la località d'iscrizione, quali, ad esempio, richieste di servizi vari (amministrativi, portuali, cantieristici) e di altre prestazioni connesse con l'esercizio della nave, a cominciare dal lavoro marittimo.

Tredicesima mensilità

La decontribuzione può trovare applicazione anche

sulla contribuzione relativa alla tredicesima mensilità erogata a dicembre 2020, ma

La maggior somma, riferita ai ratei dei mesi da gennaio a settembre, potrà essere restituita nelle denunce di competenza gennaio 2021, valorizzando: - tal fine, i datori di lavoro valorizzeranno all'interno di "DenunciaIndividuale", "DatiRetributivi", "AltreADebito", i seguenti elementi:

- nell'elemento "CausaleADebito" dovrà essere inserito il nuovo codice causale: "M317" che assume il significato di "Restituzione quota eccedente esonero art.27 D.L. 104/2020;

- nell'elemento "ImportoADebito", indicheranno l'importo da restituire.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

INPS, messaggio 11/01/2021, n. 72

Lavoro e Previdenza

Messaggio INPS

Braccianti agricoli: soppressione elenchi nominativi

L'INPS, con il messaggio n.71 del 2021, informa che è effettiva la cessazione pubblicazione elenchi nominativi trimestrali di variazione degli operai agricoli a tempo determinato. L'Istituto specifica anche le modalità di notifica delle variazioni di giornate lavorative intervenute dopo la compilazione e la pubblicazione dell'elenco nominativo annuale.

Nel messaggio n. 71 dell'11 gennaio 2021, l'INPS interviene riguardo la soppressione degli elenchi nominativi trimestrali degli **operai agricoli a tempo determinato**. In caso di riconoscimento o di disconoscimento di giornate lavorative intervenute dopo la compilazione e la pubblicazione dell'elenco nominativo annuale, l'Istituto stesso provvede alla notifica ai lavoratori interessati mediante comunicazione individuale a mezzo raccomandata, posta elettronica certificata o altra modalità idonea a garantire la piena conoscibilità.

Nel caso di riconoscimento o disconoscimento di giornate lavorative, intervenute dopo la pubblicazione dell'elenco nominativo annuale, la notifica ai lavoratori interessati deve essere effettuata mediante comunicazione individuale a mezzo raccomandata, posta elettronica certificata o altra modalità idonea a garantire la piena conoscibilità.

Le Strutture territoriali provvederanno a notificare con

raccomandata o posta elettronica certificata le variazioni delle giornate intervenute dopo la predisposizione e la pubblicazione del primo elenco di variazione 2020.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

INPS, messaggio 11/01/2021, n. 71

Lavoro e Previdenza

Fondazione Studi

Conversione decreto Ristori: l'analisi dei Consulenti del Lavoro

La Fondazione Studi dei Consulenti del Lavoro, con la circolare n. 2 del 2020, interviene a commento del testo di conversione in legge n. 176/2020, del decreto Ristori, D.L. n. 137/2020. Le misure esaminate riguardano, tra l'altro, i contributi a fondo perduto per gli operatori Iva o per determinati locatori d'immobili; il riconoscimento, anche alle imprese sociali, della possibilità di stipulare convenzioni quadro al fine di favorire l'inserimento lavorativo di lavoratori svantaggiati o disabili; l'anticipazione di alcune disposizioni contenute nel Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza; la sospensione delle procedure di sequestro o pignoramento nei territori colpiti dal sisma del Centro Italia; le misure di sostegno a favore degli operatori turistici o per quelli dello spettacolo; l'estensione del credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo; l'individuazione dei soggetti esenti dal versamento dell'IMU; la detassazione di contributi e indennità concessi a seguito dell'emergenza epidemiologica da Covid.

Nella circolare n. 2 dell'11 gennaio 2021, la Fondazione Studi dei **Consulenti del Lavoro** prende in esame le novità introdotte con la conversione in legge del decreto Ristori (D.L. 28 ottobre 2020, n. 137 convertito in L. n. 176/2020), esaminando in particolare:

- il contributo a fondo perduto per gli operatori Iva dei settori interessati dalle misure restrittive introdotte con i DPCM 24 ottobre 2020 e 3 novembre 2020;
- il riconoscimento, anche alle imprese sociali, della possibilità di stipulare convenzioni quadro al fine di favorire l'inserimento lavorativo di lavoratori svantaggiati e lavoratori disabili;
- l'anticipazione di alcune disposizioni contenute nel Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (D.Lgs. n. 14/2019), la cui entrata in vigore, in via generale, è differita al 1° settembre 2021;
- la sospensione delle procedure di sequestro o

pignoramento nei territori colpiti dal sisma del Centro Italia;

- l'incremento delle risorse destinate alle misure di sostegno a favore degli operatori turistici;
- le novità riguardanti il tax credit vacanze, con l'estensione del beneficio al periodo d'imposta 2021, ma solo per le domande presentate entro il 31 dicembre 2020;
- l'ampliamento dell'ambito di applicazione del credito d'imposta per musica e spettacoli dal vivo;
- l'estensione del credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda ai mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020;
- l'individuazione dei soggetti esenti dal versamento dell'IMU, per l'anno 2020, e le disposizioni per il sostegno delle imprese di pubblico esercizio;
- il riconoscimento di un contributo a fondo perduto per i locatori d'immobili residenziali ubicati nei comuni ad alta tensione abitativa, utilizzati quale abitazione principale del locatario, qualora riconoscano al conduttore la riduzione del canone contrattuale;
- la detassazione di contributi e indennità concessi a seguito dell'emergenza epidemiologica da **Covid-19**;
- le modifiche strutturali e temporanee alla disciplina della rateizzazione delle somme iscritte a ruolo.

Inserimento lavoratori svantaggiati

E' possibile stipulare convenzioni quadro, al fine di favorire l'inserimento lavorativo di lavoratori svantaggiati e lavoratori disabili, anche per le **imprese sociali** di cui al D.Lgs. 112/2017, che esercitano in via stabile e principale un'attività di impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività?. La convenzione disciplina i seguenti aspetti:

- a) le modalità di adesione da parte delle imprese interessate;
- b) i criteri di individuazione dei lavoratori svantaggiati da inserire al lavoro in cooperativa e nell'impresa sociale;
- c) le modalità di attestazione del valore complessivo del lavoro annualmente conferito da ciascuna impresa e la correlazione con il numero dei lavoratori svantaggiati inseriti al lavoro in cooperativa e nell'impresa sociale;
- d) la determinazione del coefficiente di calcolo del valore unitario delle commesse, ai fini del computo del numero delle coperture delle quote di riserva per ciascuna impresa, che è dato dall'ammontare annuo delle

commesse dalla stessa conferite diviso per il suddetto coefficiente;

Inserimento lavorativo dei lavoratori disabili

L'inserimento lavorativo di soggetti disabili, realizzato attraverso la convenzione quadro, è subordinato all'adempimento degli obblighi di assunzione di lavoratori disabili ai fini della copertura della restante quota d'obbligo a carico delle imprese conferenti, ovvero:

- a) 7% dei lavoratori occupati, se occupano più di 50 dipendenti;
- b) due lavoratori, se occupano da 36 a 50 dipendenti;
- c) un lavoratore, se occupano da 15 a 35 dipendenti.

Domande di rateazione

Dalla data di presentazione della richiesta di dilazione e fino alla data dell'eventuale rigetto della stessa richiesta, ovvero dell'eventuale decadenza dalla rateazione:

- sono sospesi i termini di prescrizione e decadenza;
- non possono essere iscritti nuovi fermi amministrativi e ipoteche, fatti salvi quelli già iscritti alla data di presentazione;
- viene confermato il divieto di avviamento di nuove procedure esecutive.

Il pagamento della prima rata determina l'estinzione delle procedure esecutive precedentemente avviate, qualora:

- non si sia ancora tenuto l'incanto con esito positivo;
- non sia stata presentata istanza di assegnazione;
- il terzo non abbia reso dichiarazione positiva;
- non sia stato già emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati.

A cura della Redazione

Lavoro e Previdenza

Decreto pubblicato in G.U.

TRIS: istituito il Fondo di solidarietà bilaterale per il settore chimico e farmaceutico

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale il decreto del 4 dicembre 2020, con cui viene istituito il Fondo TRIS, il Fondo di solidarietà bilaterale per il sostegno del reddito del personale dei settori chimico e farmaceutico. Beneficiari sono i lavoratori dipendenti con qualsiasi qualifica e categoria legale, compresi i dirigenti, dei settori industriali chimico, farmaceutico, fibre chimiche, abrasivi, lubrificanti e

GPL, indipendentemente dal numero dei lavoratori occupati.

Con il decreto n. 5044 del 4 dicembre 2020, il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, istituito presso l'Istituto Nazionale della Previdenza Sociale (INPS), il Fondo TRIS - **Fondo di solidarietà bilaterale** per il sostegno del reddito del personale dei settori chimico e farmaceutico.

Finalità e beneficiari del Fondo

Destinatari degli interventi del Fondo sono i lavoratori dipendenti con qualsiasi qualifica e categoria legale, compresi i dirigenti, dei **settori industriali** chimico, farmaceutico, fibre chimiche, abrasivi, lubrificanti e GPL, indipendentemente dal numero dei lavoratori occupati.

Il Fondo ha le seguenti finalità:

- assicurare **assegni straordinari** di sostegno al reddito ai lavoratori cessati dal servizio che raggiungano i requisiti previsti per il pensionamento di vecchiaia o anticipata nei successivi cinque anni;
- favorire **percorsi di innovazione** delle organizzazioni aziendali, di ricambio generazionale e rinnovamento delle professionalità.

Compiti del comitato amministratore del Fondo

Il comitato assolve i seguenti compiti:

- a) predisporre, sulla base dei criteri stabiliti dal **Consiglio di indirizzo e vigilanza dell'INPS**, i bilanci annuali, preventivo e consuntivo, della gestione, corredati da una propria relazione, e deliberare sui bilanci tecnici relativi alla gestione stessa;
- b) deliberare in ordine alla concessione degli interventi e dei trattamenti e compiere ogni altro atto richiesto per la gestione delle prestazioni previste dal decreto istitutivo;
- c) fare proposte in materia di **contributi, interventi e trattamenti**;
- d) vigilare sull'affluenza dei contributi, sull'ammissione agli interventi e sull'erogazione dei trattamenti, nonché sull'andamento della gestione;
- e) decidere in unica istanza sui ricorsi in ordine alle materie di competenza;
- f) assolvere ogni altro compito ad esso demandato da leggi o regolamenti.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, decreto 04/12/2020 (G.U. 04/12/2020, n. 6)

Lavoro e Previdenza

Contrattazione collettiva

Scuole private religiose, accordo sullo svolgimento della didattica in emergenza Covid

Con verbale di accordo sindacale 9 dicembre 2020, la Commissione paritetica costituita da Agidae con Flc Cgil, Cisl Scuola, Uil Scuola, Snals Confsal e Sinasca ha regolamentato le attività didattiche e amministrative a distanza, il lavoro intermittente e il ricorso agli ammortizzatori sociali in relazione all'emergenza sanitaria da Covid 19.

In relazione all'emergenza sanitaria da Covid 19, la Commissione paritetica costituita da Agidae con Flc Cgil, Cisl Scuola, Uil Scuola, Snals Confsal e Sinasca ha regolamentato le attività didattiche e amministrative a distanza, il lavoro intermittente e il ricorso agli ammortizzatori sociali.

La regolamentazione di queste attività è confluita nel verbale di accordo sindacale 9 dicembre 2020.

Didattica a distanza

Con lo scopo di fornire uno strumento contrattuale di gestione della didattica a distanza (DAD) e del lavoro agile, è stabilito che, in caso di sospensione delle attività didattiche in presenza disposta a livello nazionale o locale, la **didattica a distanza sarà effettuata nella generalità delle scuole** e per le scuole di 2° grado potrà essere effettuata in forma complementare, ovvero mediante attività didattiche in parte in presenza e in parte a distanza (nel proprio domicilio o altro luogo idoneo).

L'orario contrattuale individuale del docente, comprensivo di prestazioni connesse all'esercizio della funzione docente, è garantito e retribuito normalmente. Per il personale ATA, il lavoro straordinario deve essere autorizzato dalla Direzione.

Il personale docente e amministrativo in modalità a distanza o lavoro agile mantiene tutti i **diritti derivanti dal CCNL e dalla contrattazione aziendale/regionale** (ad es.: malattia, maternità, permessi retribuiti, permessi ex L.104, permessi per visite mediche, corsi di aggiornamento, ferie, orario di lavoro, pause, PAP, POC, diritto alla salute e sicurezza).

Dal 1° gennaio 2021 al 30 giugno 2021, qualora l'istituto non fornisca gli strumenti e le attrezzature (es. connessione internet, cuffie, schermi, sedie ergonomiche ecc.), il personale dipendente percepisce un'indennità forfettaria di € **30,00** mensili.

Lavoro intermittente

Dal 9 dicembre 2020 e fino al termine dell'anno scolastico 2020-2021, il ricorso al lavoro intermittente (già ammesso per il personale non docente) è **esteso al personale educativo e docente** assunto per sostituzioni legate alla pandemia, e può essere stipulato senza limitazioni rispetto alle fasce di età.

Ammortizzatori sociali

L'accordo disciplina la corresponsione della **retribuzione**, nonché il calcolo della **13° mensilità e delle ferie**, in caso di ricorso all'assegno FIS o alla CIGD, anche nel caso in cui venga disposta la possibilità di ricorrere agli ammortizzatori sociali per **periodi successivi al 31 gennaio 2021**.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Accordo 9 dicembre 2020

Finanziamenti

Accordo transitorio UE 2021-22

PAC: maggiori aiuti economici e finanziari anche per le imprese agricole italiane dal 2021

di Claudio Bovino - Avvocato in Milano

Arriva dall'UE il definitivo via libera ai due anni di estensione dell'attuale Politica agricola comune - PAC. Da gennaio 2021, in aggiunta agli 8 miliardi di euro stanziati dall'UE a sostegno del settore, duramente colpito dalla pandemia da Covid-19, gli agricoltori europei possono beneficiare di ulteriori 2,6 miliardi derivanti da un anticipo dei fondi per lo sviluppo rurale. Nello specifico, il pacchetto di misure posto in campo dall'Europa a favore degli agricoltori vale più di 10 miliardi di euro, con una quota nazionale per l'Italia pari a 1.22 miliardi di euro che, grazie al co-finanziamento nazionale, potrà come minimo essere raddoppiata.

A Bruxelles, l'ultima plenaria del 2020 dell'Europarlamento approva definitivamente con un voto a larghissima maggioranza (653 a favore, 19 contro, 22 astenuti) la **proroga** delle attuali **norme della PAC** (Politica agricola comune) **fino al 31 dicembre 2022**, ivi compresa la parte agricola del **Next Generation Eu**.

La conferma del quadro attuale degli aiuti per i pagamenti diretti e lo sviluppo rurale mira a garantire la continuità del sostegno della PAC agli **agricoltori** e ai **produttori agroalimentari**, dando l'auspicata certezza di programmazione delle attività alle aziende agricole nell'ottica di un principio di continuità delle attuali norme della PAC.

Una decisione presa dopo settimane di attesa, grazie all'accordo raggiunto sul **bilancio europeo 2021-2027**, che renderà disponibili già a partire dal 1° gennaio 2021 oltre **8 miliardi di euro** a sostegno del settore, duramente colpito dalla pandemia da Covid-19.

Cosa prevede il regolamento transitorio

Il regolamento transitorio prevede che venga inserito un **periodo di due anni** (2021/2022) da frapponere tra la chiusura dell'attuale PAC e l'inizio prima della **nuova PAC riformata** che dovrà entrare in vigore per il periodo 2023/27.

Durante questo periodo transitorio di due anni (2021/2022), le dotazioni nazionali saranno quelle concordate per il **quadro finanziario pluriennale (QFP) 2021-2027**.

In sintesi, le disposizioni transitorie comprendono:

- **continuità** delle **attuali norme della PAC** per i pagamenti diretti agli agricoltori e dei Fondi per lo sviluppo rurale,
- mantenimento dell'attuale livello di sostegno per le regioni ultraperiferiche (POSEI) e le isole minori del Mar Egeo (SAI);
- **proroga** della **misura eccezionale di sviluppo rurale** adottata nel contesto della crisi del Coronavirus per sostenere il reddito delle aziende colpite dalla

pandemia (gli Stati Ue avranno sei mesi in più, a determinate condizioni, per presentare le domande ed effettuare i pagamenti: in altre parole, gli Stati membri potranno continuare a erogare i 7mila euro previsti per ogni agricoltore e i 50mila per le imprese di trasformazione).

Entriamo più nel dettaglio grazie alle delucidazioni fornite da **Paolo De Castro**, relatore per il Parlamento europeo della parte del **Recovery Fund** destinata allo sviluppo rurale, che già a latere dell'approvazione da parte della Commissione agricoltura (Comagri) del Parlamento del 1° dicembre 2020 aveva dichiarato come il voto positivo avesse "garantito ai nostri agricoltori la certezza giuridica necessaria, soprattutto in un momento così drammatico, per poter programmare le proprie scelte aziendali".

Pacchetto europeo da 8 miliardi di euro per l'agricoltura

L'accordo approvato e confermato dalla plenaria dell'Europarlamento non si limita a una semplice estensione dello status quo con la "conferma delle disposizioni chiave per l'erogazione dei pagamenti diretti agli agricoltori e dei Fondi per lo sviluppo rurale" ma prevede anche il **prolungamento** - ha spiegato De Castro - da 3 a 5 anni dei **nuovi progetti pluriennali** del secondo pilastro della PAC, incentrati su **agricoltura biologica** e misure a favore del **clima e dell'ambiente**, e del benessere degli animali.

Ciò comporta l'attivazione immediata dell'erogazione degli 8,07 miliardi di aiuti a livello Ue (di cui 925 milioni assegnati all'Italia) stanziati con il **Next Generation Eu** per i prossimi 2 anni. Tali fondi aggiuntivi sono così ripartiti:

- almeno il **37%** delle risorse dovrà essere investito per favorire l'**aumento delle superfici coltivate a biologico**, per azioni legate al miglioramento dell'ambiente e del clima, e al benessere degli animali (più in dettaglio, gli investimenti saranno destinati a

pratiche ad alto valore aggiunto ambientale, quali l'agricoltura biologica, la riduzione delle emissioni agricole di gas serra, la conservazione dei suoli, il miglioramento della gestione idrica e il benessere animale);

- almeno il **55%** delle risorse dovrà essere investito per il **sostegno dei giovani agricoltori** e allo sviluppo socio-economico delle zone rurali, per investimenti che contribuiscano ad accrescere la resilienza, la sostenibilità e la **digitalizzazione delle aziende agricole** e di trasformazione (ad es., investimenti in innovazione, agricoltura di precisione, maggiore sicurezza sul lavoro, energie rinnovabili ed economia circolare, filiere corte).

Accanto a questi fondi aggiuntivi, l'Europarlamento ha approvato anche:

- il **rafforzamento delle misure di gestione del rischio**, con l'abbassamento dal 30 al 20% delle soglie minime di perdita di reddito o produzione per poter attivare sia i fondi mutualistici tra agricoltori in caso di eventi climatici avversi, focolai di malattie degli animali o delle piante o infestazioni da parassiti (che mettono in ulteriore difficoltà l'economia delle aziende già provate dalla pandemia da Covid-19), sia il cosiddetto strumento di stabilizzazione del reddito settoriale.

- l'estensione della misura straordinaria di sostegno alla liquidità delle aziende agricole che potranno ricevere fino a 5mila euro di sostegno anche nel 2021, così come i programmi operativi per ortofrutta e apicoltura che dureranno fino al 31 dicembre 2022;

- nel **settore vitivinicolo**, il prolungamento della durata dei diritti di impianto, per consentire ai produttori di non perdere diverse migliaia di ettari di potenziale vitivinicolo;

- nel **mercato dell'olio d'oliva**, la possibilità per gli Stati membri dell'Ue di definire regole di commercializzazione per migliorarne il funzionamento.

In definitiva, se si somma la dotazione di questi 8.07 miliardi di euro agli ulteriori 2,6 miliardi derivanti dall'anticipo dei fondi per lo sviluppo rurale, il pacchetto di misure posto in campo dall'Europa a favore degli agricoltori del Vecchio Continente vale più di 10 miliardi di euro, con una quota nazionale per l'**Italia** pari a **1.22 miliardi di euro** che - ha spiegato De Castro - con il co-finanziamento nazionale, potrà come minimo essere raddoppiata: "Ora gli Stati membri dovranno rendere questi fondi disponibili il prima possibile tramite i Piani di sviluppo rurale, affinché possano davvero aprire la strada alla ripresa economica nel nome della resilienza, della sostenibilità e della digitalizzazione, e in linea con gli obiettivi delineati dal Green Deal".

Dagli accordi al voto definitivo sul regolamento

transitorio della PAC

La PAC è uno dei principali programmi di spesa del bilancio a lungo termine dell'UE o del quadro finanziario pluriennale (QFP). In vista della conclusione del ciclo di bilancio 2014-2020, già nel 2018 la Commissione europea aveva presentato la sua proposta per un nuovo quadro legislativo della PAC ma, a seguito dei lunghi negoziati interistituzionali sul QFP generale post-2020 e sulla PAC, a cui si è infine aggiunta anche la pandemia da Covid-19, è divenuta evidente l'impossibilità di rendere operativo entro la fine del 2020 il nuovo quadro. La Commissione ha pertanto deciso di presentare (il 31 ottobre 2019) una serie di **misure transitorie** dell'attuale PAC. Tale pacchetto legislativo conteneva una proposta di regolamento sulla flessibilità volto a prorogare alcune disposizioni tecniche fino al 2021 - attualmente in vigore con il regolamento (UE) 2020/127 - e una proposta di regolamento transitorio (inizialmente fissato per una estensione di un anno) per modificare le attuali norme sulla PAC per quanto riguarda le loro risorse e la loro applicazione dopo il 2020: ciò avrebbe potuto consentire di continuare a sostenere la PAC per gli agricoltori e le zone rurali dell'UE e di agevolare la transizione dal quadro attuale al futuro quadro della PAC, grazie a un periodo di estensione di un anno che con termine fissato per il 31 dicembre 2021. La proposta di adottare norme transitorie della PAC è stata fin da subito accolta favorevolmente dai ministri dell'Agricoltura dell'UE ma ci sono voluti comunque una serie di passaggi obbligati, tra cui in particolare:

- l'approvazione di un **primo accordo informale** da parte dei negoziatori del Consiglio e del Parlamento (il 30 giugno 2020 e poi il 27 novembre 2020) con l'inclusione dell'ulteriore proposta di utilizzare il regolamento transitorio per mettere a disposizione anche i fondi aggiuntivi per lo sviluppo rurale derivanti dallo strumento per la ripresa dalla crisi di coronavirus (Next Generation EU);

- l'approvazione dell'**accordo** da parte del **Comitato speciale Agricoltura (CSA)** del Consiglio il 30 novembre 2020;

- l'approvazione il **1° dicembre 2020** da parte della **Commissione per l'agricoltura** e lo sviluppo rurale (COMAGRI) del Parlamento Ue dell'accordo con il Consiglio, portando a due anni il periodo transitorio e includendo la proroga dei progetti pluriennali di sviluppo rurale incentrati sulle misure ambientali e climatiche e sull'agricoltura biologica;

- infine, il **16 dicembre 2020**, durante la plenaria di dicembre dell'Europarlamento, è giunto il **voto definitivo** sul **regolamento transitorio** della PAC.

Impresa

Dopo il 1° gennaio 2021

Brexit: reintroduzione dei beni nell'UE senza applicazione di IVA e dazi. In quali casi

di Silvia Confalonieri - Lawyer - Studio PC&A - P. Centore & Associati

Gli operatori economici che hanno spedito merci nel Regno Unito prima del 31 dicembre 2020 e intendono reintrodurli nel paese di partenza successivamente al recesso, possono considerare tali merci quali beni in reintroduzione in franchigia, senza il pagamento di IVA e dazi, a determinate condizioni. In particolare, se sono reintrodotti nell'UE dallo stesso soggetto che li aveva originariamente spediti in UK, si trovano nello stesso stato in cui erano stati spediti e si tratta di reimportazioni di beni che beneficiano di una franchigia doganale. E' necessario dare prova della spedizione temporanea ante recesso, che può fornita con un documento di trasporto o con qualsiasi altro documento che attesti il momento in cui i beni sono stati trasportati nel Regno Unito.

Dal 1° gennaio 2021 il commercio di beni tra l'UE e il Regno Unito costituisce traffico doganale soggetto al Codice Doganale dell'Unione (Reg. UE 952/2013) e norme collegate oltre alle previsioni dell'Accordo di Recesso e del Trade and Cooperation Agreement.

Leggi anche Brexit: import-export con oneri doganali limitati

Le **norme unionali** in materia di **IVA** (principalmente la Dir. 2006/112) **non sono più applicabili** nelle relazioni con il Regno Unito; tuttavia, l'art. 51, c. 2 dell'Accordo di recesso prevede che la direttiva 2006/112 continui ad applicarsi per cinque anni successivamente al 31 dicembre 2020 alle operazioni che presentino un **elemento transfrontaliero** tra il Regno Unito e uno Stato membro effettuate **prima della fine del periodo di transizione** e alle spedizioni effettuate "a cavallo" del 31 dicembre 2020.

Movimentazioni transfrontaliere di beni presenti nel Regno Unito

In relazione alle operazioni che comportano movimentazioni transfrontaliere di beni presenti nel Regno Unito al 31 dicembre 2020 occorre, quindi, distinguere tra:

a) **beni spediti successivamente al 1° gennaio 2021**: si tratta di operazioni soggette alla normativa doganale a tutti gli effetti e alle quali **non si applica la Direttiva IVA**;

b) **beni spediti prima del 31 dicembre 2020 e arrivati in UE dopo il 1° gennaio 2021**: si tratta di operazioni relative a beni che, al momento della partenza erano beni unionali e che, in virtù dell'art. 51 dell'Accordo di recesso, sono trattate quali **operazioni intraunionali**, applicando, così, il regime previsto al momento della partenza dei beni. La merce deve comunque essere presentata in dogana e deve essere fornita la **prova** che la spedizione sia iniziata **prima delle ore 11:00 del 31 dicembre 2020** (per inizio del trasporto

si può intendere il momento in cui i beni sono stati affidati al vettore o allo spedizioniere). In assenza di tali prove le merci sono considerate merci non unionali, quindi soggette ai **prelievi doganali** (dazi e IVA in primis). Devono comunque essere effettuati gli adempimenti previsti dalla Direttiva IVA quali gli elenchi riepilogativi;

c) **beni che erano stati temporaneamente inviati nel Regno Unito prima del 31 dicembre 2020** e che sono reintrodotti nell'UE successivamente **senza essere stati sottoposti** ad alcuna **lavorazione o manipolazione**. Si tratta ad esempio dei beni inviati per essere sottoposti a **perizia** o per essere temporaneamente utilizzati al fine della **prestazione di servizi**. In base all'art. 38, c. 5, lett. a) del D.L. n. 331/93, tali beni avrebbero potuto essere reintrodotti nel paese di partenza senza che il movimento costituisse acquisto intraunionale.

Tale norma, non è più applicabile a partire dal 1° gennaio 2021, ma i beni possono **ugualmente** essere **reintrodotti** nello stato di partenza senza applicazione di IVA in base all'art. 143, paragrafo 1, lettera e) della Direttiva 112/2006 (che, come visto continua ad applicarsi per cinque anni alle operazioni effettuate prima del recesso del Regno Unito) - disposizione implementata dall'art. 68, c. 1 lett. d) del D.P.R. n. 633/72 che disciplina i casi di importazioni non soggette ad imposta. Di conseguenza, la reintroduzione di tali beni non è soggetta ad IVA se:

- sono reintrodotti nell'UE **dallo stesso soggetto** che li aveva originariamente spediti nel Regno Unito;
- si trovano nello stesso stato in cui erano stati spediti (quindi **senza aver subito lavorazioni**);
- si tratta di reimportazioni di beni che beneficiano di una **franchigia doganale** ai sensi dell'art. 203 del Codice doganale dell'Unione (Reg. 952/2013), ossia beni non unionali, inizialmente esportati in paesi terzi come beni unionali e reintrodotti nell'UE entro tre

anni nello stato originario (il termine di tre anni può essere superato in circostanze particolari, ma il recesso non rientra tra tali circostanze).

Quindi gli operatori che hanno spedito merci nel Regno Unito prima del 31 dicembre 2020 e intendono reintrodurli nel paese di partenza successivamente al recesso, possono considerare tali merci quali beni in reintroduzione in franchigia, **senza il pagamento di IVA e dazi** alle suddette condizioni.

Devono comunque essere espletate le formalità doganali e deve essere fornita la prova delle condizioni per beneficiare della franchigia. L'operatore dovrà fornire la prova della **spedizione temporanea** ante recesso, prova che può fornita con un **documento di trasporto** (es. CMR, polizza di carico, lettera di vettura aerea, ecc.) o con qualsiasi altro documento che attesti il momento in cui i beni sono stati trasportati nel Regno Unito. Potrà essere richiesta anche la prova della **ragione della spedizione** (ad es. contratto di perizia, contratto relativo al servizio prestato per il quale il bene che ora si vuole reintrodurre era utilizzato, quale un contratto di locazione o altro). Potrà altresì essere richiesta prova della **manca di lavorazioni** o manipolazioni, ossia del fatto che i beni ritornano nello stesso stato nel quale erano stati originariamente spediti.

In generale, le merci sono considerate reintrodotte nello stato originario se non hanno subito lavorazioni a parte quelle effettuate per modificarne unicamente la presentazione o necessarie per ripararle o per essere mantenute o riportate in buono stato di conservazione. d) beni che erano stati temporaneamente inviati nel

Regno Unito **prima del 31 dicembre 2020** per subire **operazioni di lavorazione** (incluse le riparazioni) e reintrodotti in UE dopo il 1° gennaio 2021: tali beni sono esclusi dalla possibilità di reintroduzione in franchigia in quanto non rientrano nello stato originario essendo stati oggetto di lavorazioni e sono soggetti alle normali procedure doganali.

Sono casi che, a partire dal 1° gennaio 2021 potranno essere gestiti mediante il **"perfezionamento passivo"** che consente l'invio di beni in paesi non EU per lavorazioni e il loro rientro in esonero totale o parziale da dazi.

Al momento dell'invio non è stata presentata alcuna dichiarazione doganale o adempiuta alcuna formalità relativa al perfezionamento passivo, dato che il Regno Unito era ancora parte della UE, tuttavia è auspicabile che venga riconosciuta la possibilità di effettuare la reimportazione senza includere nella base imponibile doganale il valore del bene al momento dell'invio prima della lavorazione. A questo fine l'operatore dovrà fornire le relative prove sia del momento dell'invio sia dello stato del bene inviato, della lavorazione subita e dei relativi valori.

Irlanda del Nord

Gli operatori dovranno tenere presente che le **norme unionali** continuano invece ad applicarsi nelle **relazioni transfrontaliere** con l'Irlanda del Nord, per cui le operazioni sopra indicate continuano ad essere disciplinate dalla **Direttiva IVA** con esclusione della qualifica doganale dei movimenti di beni tra l'Irlanda del Nord e gli altri paesi dell'UE.

Impresa

Dalla Corte di Cassazione

Responsabilità 231: quando è rilevante il vantaggio fortuito e non prevedibile

di Marco Moretti - Legalitax Studio legale e tributario

In materia di responsabilità amministrativa degli enti da reato la Suprema Corte torna sulla valutazione dei requisiti dell'interesse o del vantaggio, chiarendone la corretta interpretazione. In particolare, con la sentenza n. 37381 del 2020, viene precisato che il requisito dell'esclusivo interesse proprio o altrui perseguito dall'agente si integra, con conseguente applicazione della esclusione di responsabilità di cui secondo comma dell'art. 5 del D.Lgs. n. 231/2001, solo quando il vantaggio comunque determinatosi in capo all'ente sia del tutto fortuito e non prevedibile. Solo in tale ultimo caso, infatti, si può sostenere che l'agente abbia agito nell'esclusivo interesse proprio o di terzi e si sia quindi spezzato il rapporto di immedesimazione organica o comunque riconducibilità delle relative condotte tra soggetto agente e l'ente.

La Suprema Corte, con sentenza n. 37381/2020, torna su uno degli aspetti più dibattuti in materia di **responsabilità amministrativa degli enti** derivante da **reato** di cui al D.Lgs. n. 231/2001, ovvero i requisiti dell'interesse o del vantaggio, chiarendone meglio la rilevanza e la corretta interpretazione.

La vicenda

In particolare, due società condannate nei precedenti gradi di giudizio ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001 per il reato presupposto di **malversazione ai danni dello stato** ricorrevano alla Suprema Corte sostenendo l'insussistenza dell'interesse e del vantaggio e lamentando la non corretta applicazione del secondo comma dell'art. 5 del D.Lgs. n. 231/2001. La Corte di Cassazione conferma le condanne dando rilevanza alla **natura non fortuita** del vantaggio comunque conseguito dai ricorrenti.

Come noto, l'art. 5 del D.Lgs. n. 231/2001 indica, quale requisito per la individuazione della responsabilità dell'ente, tra l'altro, la circostanza che, rispetto al medesimo ente, il **reato presupposto** sia stato commesso, da una delle **persone fisiche** di cui al medesimo articolo (apicali o non apicali), "**nel suo interesse o a suo vantaggio**".

La formulazione letterale di tale primo comma dell'art. 5 non lascerebbe dubbi sulla natura alternativa dei due elementi, se non fosse per il successivo secondo comma che, in apparente contraddizione con quanto precede, prevede che "l'ente non risponde se le persone indicate nel comma 1 hanno agito nell'interesse esclusivo proprio o di terzi"; in tale parte della norma, infatti, sembrerebbe darsi rilevanza, ai fini della imputabilità dell'ente, al solo elemento dell'interesse e non anche al vantaggio che verrebbe di fatto in tal modo derubricato.

I differenti orientamenti

La norma in questione ha quindi dato vita ad accesi **dibattiti giurisprudenziali e dottrinali** in ordine a come dare coerenza ai due commi. Si sono in particolare confrontate **tesi diverse** che, arrivando anche a interessare il significato stesso di ognuno dei due elementi in parola, sostengono:

- a) in un caso, la circostanza che i due elementi dell'interesse e del vantaggio sarebbero **ontologicamente diversi**, esprimendo ognuno un autonomo significato;
- b) in un altro caso, la circostanza che il riferimento della norma al vantaggio sarebbe in realtà pleonastico, rilevando di fatto soltanto il **requisito dell'interesse**, quale unico criterio attributivo della responsabilità dell'ente;
- c) in un altro caso ancora, la circostanza che i due elementi sarebbero da intendersi in termini di "endiadi" ovvero quali termini che esprimono entrambi un medesimo concetto.

In tale quadro, la **giurisprudenza maggioritaria** ha da tempo dimostrato di sposare il primo dei predetti tre orientamenti, in primo luogo escludendo che si possa fornire il medesimo significato a due elementi sostanzialmente e formalmente diversi tra loro quali sono l'**interesse** (che ha una connotazione soggettiva e da valutare ex ante) e il **vantaggio** (che invece si presenta in termini oggettivi, con valutazione da effettuare ex post) ed in secondo luogo evidenziando la **autonoma rilevanza**, ai fini della **imputabilità dell'ente**, di ciascuno di essi.

In particolare, con sentenza n. 29512/2015, tra le altre, la seconda Sezione della Corte di Cassazione aveva già avuto modo di indicare come il secondo comma dell'art. 5 del D.Lgs. n. 231/2001 non escluda la rilevanza del vantaggio, riferendosi alla sola specifica ipotesi in cui la persona fisica abbia agito nell'esclusivo interesse proprio o di terzi; solo in tal caso la presenza o meno del vantaggio diverrebbe irrilevante, ma

non perché quest'ultimo non abbia una sua pari rilevanza e dignità ma per il fatto che l'agire nell'esclusivo interesse proprio o di terzi spezza quel **rapporto di immedesimazione organica** o comunque di **ric conducibilità** che determina la imputabilità dell'ente per una condotta di un suo rappresentante, preposto o altra persona fisica tra quelle indicate nel medesimo art. 5; venendo meno tale rapporto, l'ente non potrebbe essere comunque sanzionato, anche laddove dovesse aver ugualmente ricevuto un proprio vantaggio.

In tutti gli altri casi di **assenza** di un **perseguito interesse dell'ente** (senza però giungere alla fattispecie sopra commentata di un interesse esclusivo del soggetto agente o di terzi), la sussistenza di un vantaggio in capo al medesimo ente sarebbe sufficiente per la sua imputabilità; è questo il caso dei **reati presupposto di natura colposa** (come quelli in materia di sicurezza sul lavoro o ambientale) dove generalmente la violazione delle prescrizioni di legge avviene a titolo colposo e per negligenza, senza quindi la sussistenza di un vero e proprio interesse da parte dell'agente valutabile ex ante né in capo a sé né in capo a terzi o allo stesso ente e dove quindi sarà la presenza o meno dell'elemento del vantaggio in capo all'ente (da valutare necessariamente ex post e da intendersi anche in termini di minori costi sostenuti dall'ente a seguito della negligente violazione delle prescrizioni di legge)

a determinare o meno la sua imputabilità.

La sentenza della Cassazione n. 37381/2020

In tale contesto la sentenza della Cassazione, proseguendo e sviluppando i principi sopra esposti, ha il pregio di chiarire meglio un aspetto che riguarda la nozione da dare all'elemento del vantaggio.

In particolare, viene precisato che il requisito dell'**esclusivo interesse proprio o altrui** perseguito dall'agente si integra, con conseguente applicazione della **esclusione di responsabilità** di cui al predetto secondo comma dell'art. 5, **solo quando** il vantaggio comunque determinatosi in capo all'ente sia del tutto **fortuito e non prevedibile**; solo in tale ultimo caso, infatti, si può effettivamente sostenere che l'agente abbia agito nell'esclusivo interesse proprio o di terzi e si sia quindi spezzato il rapporto di immedesimazione organica o comunque riconducibilità delle relative condotte tra soggetto agente di cui al primo comma del medesimo art. 5 e l'ente.

Laddove invece, come nel caso giudicato dalla Suprema Corte, il vantaggio dell'ente **non fosse occasionale ed imprevedibile**, ciò impedisce di considerare spezzato il citato rapporto di immedesimazione e quindi di applicare l'esenzione da responsabilità prevista dal secondo comma dell'art. 5, dando quindi una connotazione più ampia ed anche oggettiva all'interesse stesso.

Impresa

In Gazzetta Ufficiale

Virus Sars-Cov-2: ingresso controllato dal Regno Unito

Pubblicata in Gazzetta Ufficiale l'ordinanza del Ministero della Salute che, ai fini del contenimento della diffusione del virus Sars-Cov-2, vieta l'ingresso e il transito nel territorio nazionale alle persone che nei quattordici giorni antecedenti hanno soggiornato o transitato nel Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del nord. L'ordinanza produce effetti fino al 15 gennaio 2021.

Pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 7 dell'11 gennaio 2021, l'ordinanza 9 gennaio 2021 emessa dal Ministero della Salute recante ulteriori misure urgenti in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19.

In particolare il decreto ai fini del contenimento della diffusione del **virus Sars-Cov-2**, vieta l'ingresso e il transito nel territorio nazionale alle persone che nei **quattordici giorni antecedenti** hanno soggiornato o transitato nel **Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del nord**.

Per lo stesso fine l'ingresso e il traffico aereo dal Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del nord sono consentiti a condizione che i soggetti:

- non manifestino sintomi da COVID-19,
- abbiano la residenza anagrafica in Italia da data anteriore al 23 dicembre 2020,
- abbiano un motivo di assoluta necessità.

In tali casi l'ingresso nel territorio nazionale e il traffico aereo dal Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del nord sono consentiti secondo la seguente disciplina:

- obbligo di presentazione al vettore all'atto dell'imbarco e a chiunque sia deputato ad effettuare i controlli, della certificazione di **essersi sottoposti, nelle 72 ore antecedenti all'ingresso** nel territorio nazionale, ad **un test molecolare o antigenico**, effettuato per mezzo di tampone e risultato negativo;
- obbligo di sottoporsi ad un **test molecolare o antigenico**, da effettuarsi per mezzo di tampone, **al momento dell'arrivo** in aeroporto, porto o luogo di confine, ove possibile, ovvero entro quarantotto ore dall'ingresso nel territorio nazionale presso l'azienda sanitaria locale di riferimento;
- obbligo di sottoporsi, a prescindere dall'esito del test alla sorveglianza sanitaria e **all'isolamento fiduciario per un periodo di quattordici giorni** presso l'abitazione o la dimora, previa comunicazione del proprio ingresso nel territorio nazionale al Dipartimento di prevenzione dell'azienda sanitaria competente per

territorio.

Validità

L'ordinanza produce effetti fino al **15 gennaio 2021**.

A cura della Redazione

Impresa

Dalla Banca d'Italia

Crediti d'imposta: trattamento contabile e rappresentazione nel bilancio da parte degli acquirenti

La Banca d'Italia ha pubblicato un documento con cui fornisce chiarimenti in merito al trattamento contabile e alla rappresentazione in bilancio dei crediti d'imposta ceduti, connessi sia con spese per investimenti sia per spese correnti, da parte dei soggetti che li acquistano. L'acquisto di questi crediti può essere di interesse per banche, compagnie assicurative e altri intermediari finanziari, e a tutti gli emittenti tenuti ad applicare i principi contabili internazionali, indipendentemente dal settore di operatività dell'impresa (industriale, bancario e altri). Il documento è rivolto quindi ai soggetti vigilati da Banca d'Italia, Consob e IVASS al fine di assicurare un'omogeneità di comportamento da parte degli operatori.

La Banca d'Italia comunica che dal "Tavolo di coordinamento fra Banca d'Italia, Consob ed Ivass in materia di applicazione degli IAS/IFRS", è stato pubblicato un documento con cui fornisce chiarimenti in merito al **trattamento contabile e alla rappresentazione in bilancio** dei crediti d'imposta ceduti, connessi sia con spese per investimenti sia per spese correnti, da parte dei soggetti che li acquistano.

Come noto, i Decreti Legge n. 18/2020, cosiddetto "Cura Italia", e n. 34/2020, cosiddetto "Rilancio", hanno introdotto **incentivi fiscali** connessi sia con spese per investimenti, ad esempio "eco" e "sismabonus", sia con spese correnti, ad esempio i canoni di locazione ad uso non abitativo, ed erogati a famiglie e imprese **sotto forma di crediti di imposta che possono essere ceduti dai beneficiari a terzi soggetti**.

Ovviamente l'acquisto di questi crediti può essere di interesse per banche, compagnie assicurative e altri intermediari finanziari, e a tutti gli emittenti tenuti ad applicare i principi contabili internazionali, indipendentemente dal settore di operatività dell'impresa (industriale, bancario e altri) e pertanto il documento è rivolto ai soggetti vigilati dalle tre Autorità.

Con il documento sono forniti chiarimenti su alcuni dubbi applicativi al fine di assicurare un'omogeneità di comportamento da parte degli operatori.

Presentazione in bilancio

In particolare, il documento nel chiarire che i crediti d'imposta acquistati non rappresentano, ai sensi dei principi contabili internazionali:

- attività fiscali,
- contributi pubblici,
- attività immateriali
- attività finanziarie,

la classificazione più appropriata degli stessi, ai fini della presentazione in bilancio, è:

- **per lo stato patrimoniale**, quella residuale delle “altre attività” (in linea con i paragrafi 54 e 55 dello IAS 1 “Presentazione del bilancio”);

- **per il prospetto di conto economico** e/o quello della redditività quella dei proventi e degli oneri derivanti dall'acquisto e utilizzo dei crediti d'imposta.

Inoltre la Banca d'Italia pone l'attenzione dei componenti gli organi di amministrazione e di controllo e dei dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili, sulla necessità di rappresentare, nell'ambito delle **rendicontazioni contabili periodiche** redatte in conformità ai principi contabili IAS/IFRS, una puntuale informativa in merito **all'accounting policy** adottata e alle relative motivazioni, in linea con quanto previsto dallo IAS 1 in tema di “Illustrazione dei principi contabili”, esponendo, per quanto compatibili, le informazioni integrative pertinenti alla policy applicata.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Banca d'Italia, Documento-9-Tavolo-IAS-IFRS

Wolters Kluwer Italia S.r.l. si impegna con scrupolosa attenzione nell'elaborazione e nel costante aggiornamento dei testi della presente opera. Resta comunque inteso che spetta al cliente controllare, verificare la correttezza e la completezza delle informazioni acquisite con la consultazione dell'opera ed il loro aggiornamento. Wolters Kluwer Italia S.r.l. non potrà, in ogni caso, essere ritenuta responsabile per danni di qualsiasi genere (ivi inclusi, a titolo esemplificativo e non esaustivo, sanzioni di qualunque natura, perdite di profitto e/o di produttività, danni all'immagine, richieste di danni a titolo di responsabilità professionale) che il cliente e/o terzi possano subire in ragione di e/o derivanti dai testi riprodotti all'interno della presente opera.