

MERCOLEDÌ 20 GENNAIO 2021

## DAL QUOTIDIANO OGGI

## FISCO

- Mini-proroghe per accertamento e riscossione: cosa devono fare i contribuenti - pag. 2
- Sequestro preventivo penale, carenze probatorie non colmabili da presunzioni tributarie - pag. 5
- Enti no profit: perdita della qualifica e doppio bilancio, il vademecum della Cassazione - pag. 7
- PIR alternativi costituiti dal 1° gennaio 2021: le regole del nuovo credito d'imposta - pag. 9
- Credito d'imposta prima casa: è utilizzabile sugli atti successivi solo per intero - pag. 15

## LAVORO E PREVIDENZA

- Impatriati e rientro dal distacco: criteri più restrittivi per l'ammissione al beneficio fiscale - pag. 20
- Donne disoccupate e prive di impiego: esonero totale solo per le assunzioni stabili - pag. 22
- Imprese agricole: esonero contributivo dal 1° gennaio al 30 giugno 2020 - pag. 26
- Comunicazione del medico competente-INAIL: sospesi i termini per l'invio dei dati - pag. 26
- Pensione opzione donna: la proroga nella Manovra 2021 - pag. 27

## IMPRESA

- RUNTS: cosa fare per non perdere le agevolazioni fiscali - pag. 28
- Per le imprese UE sarà più facile investire in Cina (e con memo limitazioni) - pag. 31

## IN EVIDENZA

## Mini-proroghe per accertamento e riscossione: cosa devono fare i contribuenti

di Pierluigi Antonini - Avvocato, Dottore di ricerca in diritto tributario

Sono sospesi i pagamenti in scadenza dall'8 marzo 2020 (21 febbraio per i soggetti con residenza, sede legale o operativa nei comuni della prima zona rossa) al 31 gennaio 2021. Le somme dovute dovranno essere versate entro il 1° marzo 2021 (il 28 febbraio cade di domenica), ma non necessariamente in un'unica soluzione: è infatti possibile richiedere una rateizzazione; presentare la domanda entro il 28 febbraio eviterà l'attivazione di procedure di recupero. Lo ha ricordato l'Agenzia delle Entrate-Riscossione nelle FAQ aggiornate alla luce del D.L. n. 3/2021. Fino al 31 gennaio, non saranno attivate nuove procedure cautelari o esecutive; fino alla stessa data restano sospese anche le verifiche di inadempienza che le PA devono effettuare prima di disporre pagamenti di importo superiore a 5.000 euro.

L'Agenzia delle Entrate-Riscossione ha **aggiornato le FAQ** molto utile per i contribuenti e i professionisti che, altrimenti, rischiavano di perdersi nel mare di piccole e grandi novità che sono state introdotte negli ultimi mesi. L'ultimo intervento



## Donne disoccupate e prive di impiego: esonero totale solo per le assunzioni stabili

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

La legge di Bilancio 2021 riconosce ai datori di lavoro che assumono donne disoccupate o prive di impiego uno sgravio sui contributi previdenziali e sui premi INAIL nella misura del 100% e nel limite massimo di importo di 6.000 euro annui. Il beneficio, come evidenzia la Fondazione Studi dei Consulenti del lavoro nell'approfondimento del 19 gennaio 2021, spetta solo in caso di assunzione con contratto di lavoro a tempo indeterminato, nonché per le trasformazioni a tempo indeterminato di contratto di lavoro dipendente a tempo determinato. Per le assunzioni con contratto a tempo determinato è invece applicabile la riduzione al 50% senza la previsione di un tetto massimo annuale.

**Imprese e professionisti** che assumono **donne disoccupate o prive di impiego** possono fruire di sgravi su **contributi previdenziali e premi INAIL** pari al **100%** nel rispetto della soglia massima di 6.000 euro annui. Lo prevede la legge di Bilancio 2021, all'art. 1 commi da 16 a 19 (legge n. 178/2020), che rilanciano, potenziandolo, l'incentivo contributivo strutturale previsto dalla legge Fornero. L'analisi delle norme fa emergere, però, un quadro applicativo



## Fisco

Aggiornate le FAQ

## Mini-proroghe per accertamento e riscossione: cosa devono fare i contribuenti

di Pierluigi Antonini - Avvocato, Dottore di ricerca in diritto tributario

Sono sospesi i pagamenti in scadenza dall'8 marzo 2020 (21 febbraio per i soggetti con residenza, sede legale o operativa nei comuni della prima zona rossa) al 31 gennaio 2021. Le somme dovute dovranno essere versate entro il 1° marzo 2021 (il 28 febbraio cade di domenica), ma non necessariamente in un'unica soluzione: è infatti possibile richiedere una rateizzazione; presentare la domanda entro il 28 febbraio eviterà l'attivazione di procedure di recupero. Lo ha ricordato l'Agenzia delle Entrate-Riscossione nelle FAQ aggiornate alla luce del D.L. n. 3/2021. Fino al 31 gennaio, non saranno attivate nuove procedure cautelari o esecutive; fino alla stessa data restano sospese anche le verifiche di inadempienza che le PA devono effettuare prima di disporre pagamenti di importo superiore a 5.000 euro.

L'Agenzia delle Entrate-Riscossione ha **aggiornato le FAQ** sulle misure introdotte in materia di riscossione dai decreti Covid. Le risposte fornite dall'ente rappresentano uno strumento operativo molto utile per i contribuenti e i professionisti che, altrimenti, rischiano di perdersi nel mare di piccole e grandi novità che sono state introdotte negli ultimi mesi.

L'ultimo intervento legislativo a richiedere un ulteriore aggiornamento della sezione delle FAQ è stato il D.L. 15 gennaio 2021, n. 3, entrato in vigore in pari data e contenente misure urgenti in materia di accertamento, riscossione, nonché adempimenti e versamenti tributari.

Anche se non direttamente attinenti al comparto della riscossione - e quindi non riportate sul sito dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione - il decreto contiene anche importanti previsioni sul fronte dell'accertamento che avranno un **impatto operativo** rilevante.

### Notifica degli atti di accertamento

La prima disposizione del D.L. n. 3/2021 incide su un tema di estrema rilevanza, vale a dire quello dei **termini di notifica** di alcuni atti tributari. La tematica continua a rappresentare una vera e propria polveriera ed è fonte di notevoli incertezze operative fortemente stigmatizzate dagli operatori del settore.

In estrema sintesi, il problema nacque in piena emergenza Coronavirus allorquando comparvero alcune disposizioni nel D.L. n. 18/2020 (si tratta in particolare dell'art. 67, comma 4 del decreto Cura Italia) che, nella loro iniziale formulazione, attribuivano sostanzialmente all'Agenzia delle Entrate **due anni in più** di tempo per notificare gli accertamenti.

A seguito delle proteste di chi riteneva eccessiva una proroga di due anni a fronte di sospensioni a favore dei contribuenti ben più ridotte, venne adottata una soluzione di **"compromesso"** con la creazione di un meccanismo di **scissione** tra l'**emissione** e la **notifica**

degli atti di accertamento contenuto nell'art. 157 del D.L. n. 34/2020.

### Leggi anche

- Accertamenti: il distanziamento tributario tra l'emissione dell'atto e la sua notifica

- Decreto Rilancio: accertamenti a struttura bifasica tra vecchi e nuovi termini di decadenza

Proprio su tale norma incide il D.L. n. 3/2021, modificandone l'ambito temporale di applicazione. Per effetto delle modifiche apportate dal recente decreto, quindi, è ora previsto che gli **atti** di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti di imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione, per i quali i **termini di decadenza "naturali"** (calcolati cioè senza tener conto del periodo di sospensione di cui all'art. 67, comma 1, D.L. n. 18/2020), scadono tra l'8 marzo 2020 e il 31 dicembre 2020, sono **emessi entro il 31 dicembre 2020** e sono **notificati nel periodo compreso tra il 1° febbraio 2021 e il 31 gennaio 2022**. Prima di tali modifiche, invece, la notifica degli atti - già emessi "internamente" entro la fine del 2020 - doveva avvenire tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021.

A livello pratico, quindi, si assisterà alla notifica, nel corso del 2021 e addirittura del 2022, di atti che scadevano nel 2020 (si pensi ad esempio ad un avviso di accertamento relativo alla dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta 2015, presentata nel 2016).

Tale meccanismo di scissione, lo si ricorda, **non vale per le entrate degli enti territoriali** per i quali, invece, la questione in sospeso resta quella se possa o meno applicarsi la proroga di 85 giorni prevista dall'articolo 67 del Decreto Cura Italia. Ma su questo il D.L. n. 3/2021 non interviene.

**Leggi anche** Notifica degli accertamenti con termini diversi per Entrate ed enti locali

---

Le FAQ dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione

**Agenzia delle entrate-Riscossione può notificarmi nuove cartelle nel periodo di sospensione (dall'8 marzo 2020 al 31 gennaio 2021)?**

No. Nel periodo di sospensione - dall'8 marzo 2020 al **31 gennaio 2021** - Agenzia delle Entrate-Riscossione non effettuerà la notifica delle cartelle di pagamento, nemmeno tramite posta elettronica certificata (PEC).

### Sospensione dei versamenti

Il primo e più importante intervento sul fronte della riscossione attiene alla **sospensione dei termini di versamento** dei carichi affidati all'agente della riscossione.

Tale disciplina è contenuta nell'art. 68, D.L. n. 34/2020 ed è stata oggetto di numerosi interventi legislativi che, pur lasciando impregiudicata la data iniziale della sospensione all'8 marzo 2020, hanno prorogato il termine finale inizialmente fissato al 31 maggio 2020. Viene dunque ora previsto che la sospensione opera non più fino al 31 dicembre 2020, ma **fino al 31 gennaio 2021**.

Pertanto, considerando che i versamenti sospesi devono essere **effettuati in un'unica soluzione** entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione, le somme dovranno essere pagate **entro il 28 febbraio 2021** e non più entro il 31 gennaio 2021.

#### Le FAQ dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione

##### **Fino a quando sono sospesi i pagamenti delle cartelle di Agenzia delle Entrate-Riscossione?**

I provvedimenti legislativi emanati nel periodo di emergenza Covid-19 hanno differito al **31 gennaio 2021** il termine "finale" di sospensione del versamento di tutte le entrate tributarie e non tributarie derivanti da cartelle di pagamento, avvisi di addebito e avvisi di accertamento affidati all'Agente della riscossione. Pertanto, i pagamenti sospesi sono quelli in scadenza dall'8 marzo 2020 [TG:sup](\*)/[TG:sup] al 31 gennaio 2021. [TG:sup](\*)/[TG:sup] Per i soggetti con residenza, sede legale o la sede operativa nei comuni della c.d. "zona rossa" (allegato 1 del DPCM 1° marzo 2020), la sospensione decorre dal 21 febbraio 2020.

##### **Ho una cartella, che mi è stata notificata tempo fa, scaduta dopo l'8 marzo 2020. Devo pagarla per evitare le procedure di recupero ovvero i termini per il pagamento sono sospesi?**

I termini per il pagamento sono sospesi fino al 31 gennaio 2021. Il versamento delle somme dovute dovrà essere effettuato entro il 28 febbraio 2021.

##### **I pagamenti oggetto di sospensione, che dovranno essere eseguiti entro il 28 febbraio 2021, vanno effettuati in unica soluzione?**

Non necessariamente. Per le cartelle di pagamento in scadenza nel periodo di sospensione puoi anche richiedere una **rateizzazione**. Al fine di evitare l'attivazione di procedure di recupero da parte di Agenzia delle Entrate-Riscossione, è opportuno presentare la domanda entro il 28 febbraio 2021.

##### **Ho un piano di rateizzazione in corso con rate che scadono nel periodo di sospensione. Per queste rate devo rispettare le scadenze di pagamento?**

Il pagamento delle rate in scadenza è sospeso dall'8 marzo 2020 al 31 gennaio 2021. Queste rate devono essere versate comunque **entro il 28 febbraio 2021**.

##### **Con la fine del periodo di sospensione, fissato al 31 gennaio 2021, qual è il termine per pagare le rate dei piani di rateizzazione?**

Il pagamento delle rate sospese, ossia quelle che avevano scadenza compresa tra l'8 marzo 2020 e il 31 gennaio 2021, dovrà essere effettuato entro il prossimo 28 febbraio.

### Avvisi bonari, comunicazioni di irregolarità e altri accertamenti

Sempre agendo sull'art. 157, D.L. n. 34/2020, il D.L. n. 3/2021 sposta in avanti, per lo stesso periodo sopra indicato (e cioè **dal 1° febbraio 2021 al 31 gennaio 2022**, anziché dal 1° gennaio 2021 al 31 gennaio 2021), i termini per la notifica o messa a disposizione dei seguenti atti:

- comunicazioni di cui agli articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. n. 600/1973;
- comunicazioni di cui all'art. 54-bis, D.P.R. n. 633/1972;
- inviti all'adempimento di cui all'art. 21-bis, D.L. n. 78/2010;

- atti di accertamento dell'addizionale erariale della tassa automobilistica, di cui all'art. 23, comma 21, D.L. n. 98/2011;

- atti di accertamento delle tasse automobilistiche di cui al T.U. 5 febbraio 1953 n. 39 e all'art. 5, D.L. n. 953/1982, limitatamente alle Regioni Friuli Venezia Giulia e Sardegna ai sensi dell'art. 17, comma 10, legge n. 449/1997;

- atti di accertamento per omesso o tardivo versamento della tassa sulle concessioni governative per l'utilizzo di telefoni cellulari di cui alla Tariffa art. 21, D.P.R. n. 641/1972.

Questi atti, che prima avrebbero dovuto essere **notificati** o messi a disposizione tra il 1° gennaio e il 31

dicembre 2021, ora dovranno esserlo **tra il 1° febbraio 2021 e il 31 gennaio 2022**.

Ulteriore proroga per la notifica delle cartelle di pagamento

Anche la **proroga** dei termini per la **notifica** delle **cartelle** di pagamento passa **da 12 a 13 mesi**.

Pertanto, ad oggi, i **termini di decadenza** per la notificazione delle cartelle di pagamento sono **prorogati di 13 mesi** (non più 12) relativamente:

- alle dichiarazioni presentate nell'anno 2018, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dagli articoli 36-*bis*, D.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis*, D.P.R. n. 633/1972

#### Ad esempio

A) Dichiarazione anno d'imposta 2017; anno di presentazione 2018:

il termine per la notifica della cartella di pagamento *ex art. 36-bis* scade il 31 gennaio 2023.

B) Dichiarazione anno di imposta 2017; anno di presentazione 2018:

il termine per la notifica della cartella di pagamento *ex art. 36-ter* scade il 31 gennaio 2024.

- alle dichiarazioni dei sostituti d'imposta presentate

nell'anno 2017, per le somme che risultano dovute ai sensi degli articoli 19 e 20 TUIR;

- alle dichiarazioni presentate negli anni 2017 e 2018, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'art. 36-*ter*, D.P.R. n. 600/1973.

#### Sospensione dei pignoramenti

Modificando l'art. 152 del decreto Rilancio, il D.L. n. 3/2021 proroga il termine di sospensione dei pignoramenti dell'Agente della riscossione su stipendi e pensioni.

Pertanto, **fino al 31 gennaio 2021**, le somme oggetto di pignoramento **non devono essere sottoposte ad alcun vincolo di indisponibilità** e il soggetto terzo pignorato deve renderle fruibili al debitore; ciò anche in presenza di assegnazione già disposta dal giudice dell'esecuzione.

Cessati gli effetti della sospensione, e quindi a decorrere **dal 1° febbraio 2021**, riprenderanno ad operare gli obblighi imposti al soggetto terzo debitore (e quindi la necessità di rendere indisponibili le somme oggetto di pignoramento e di versamento all'Agente della riscossione fino alla concorrenza del debito).

#### Le FAQ dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione

**Ho una cartella i cui termini di versamento sono scaduti prima dell'8 marzo 2020. Agenzia delle Entrate-Riscossione può attivare procedure cautelari o esecutive durante il periodo di sospensione?**

No. Durante il periodo di sospensione, quindi **fino al 31 gennaio 2021**, Agenzia delle Entrate-Riscossione non attiverà alcuna nuova procedura cautelare (es. fermo amministrativo o ipoteca) o esecutiva (es. pignoramento).

**Ho subito il pignoramento dello stipendio prima dell'entrata in vigore del Decreto n. 34/2020. Il mio datore di lavoro continuerà ad effettuare la trattenuta nella misura prevista dalla legge?**

Fino al 31 gennaio 2021 sono sospesi gli obblighi derivanti dai pignoramenti presso terzi, effettuati dall'Agente della riscossione prima della data di entrata in vigore del D.L. n. 34/2020, se relativi a somme dovute a titolo di stipendio, salario, altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego nonché a titolo di pensione e trattamenti assimilati. Pertanto, il datore di lavoro, dall'entrata in vigore del "Decreto Rilancio" e fino al 31 gennaio 2021, non effettuerà le relative trattenute che riprenderanno, salvo l'eventuale pagamento del debito, a decorrere dal 1° febbraio 2021

#### Attività di verifica

**Fino al 31 gennaio 2021** sono sospese le verifiche di inadempienza che le Pubbliche Amministrazioni e le società a prevalente partecipazione pubblica devono effettuare, ai sensi dell'art. 48 *bis* del D.P.R. n. 602/1973, prima di disporre pagamenti - a qualunque titolo - di **importo superiore a 5.000 euro**.

#### Le FAQ dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione

**Devo ricevere il pagamento di una prestazione professionale da parte di una Pubblica Amministrazione ma ho una cartella di pagamento scaduta di importo superiore a 5 mila euro. La Pubblica Amministrazione farà le verifiche presso l'agente della riscossione e bloccherà il pagamento?**

No. Nel periodo di sospensione dall'8 marzo 2020 [TG:sup](\*)[TG:sup] al 31 gennaio 2021 le Pubbliche Amministrazioni non devono verificare la presenza di debiti non ancora pagati all'agente della riscossione (art. 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973). Le verifiche eventualmente già effettuate, anche prima dell'inizio della sospensione, che hanno fatto emergere una situazione di inadempienza ma per le quali l'agente della riscossione non ha ancora notificato l'atto di pignoramento, sono prive di qualunque effetto e le Amministrazioni Pubbliche procedono al pagamento a favore del beneficiario.

[TG:sup](\*)[TG:sup] per i soggetti con residenza, sede legale o la sede operativa nei comuni della c.d. "zona rossa" (allegato 1 del D.P.C.M. 1° marzo 2020), la sospensione decorre dal 21 febbraio 2020.



**Fisco**

Valore solo indiziario

## Sequestro preventivo penale, carenze probatorie non colmabili da presunzioni tributarie

di Beatrice Santoro - Legalitax Studio legale e tributario

L'impiego delle presunzioni tributarie non può essere finalizzato a colmare la grave carenza probatoria, seppur al livello indiziario, richiesta per l'applicazione del sequestro preventivo penale. Tali presunzioni possono soltanto affiancare le tangibili prove raccolte dalla Pubblica Accusa. È quanto ribadito dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 1083 del 13 gennaio 2021. La legittimità di un sequestro presuppone la presunzione in merito alla probabile commissione del reato. Il minore onere probatorio richiesto, rispetto alla colpevolezza, però, non può essere fondato e colmato dalle sole presunzioni desunte in ambito tributario in ordine alla consumazione di un reato fiscale, come la dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Un contribuente, in qualità di **amministratore unico** di una società operante nel settore dei rifiuti, veniva indagato per aver commesso il reato di **dichiarazione fraudolenta** mediante l'uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti, in violazione dell'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000.

L'indagato secondo gli inquirenti, al fine di evadere le imposte sui redditi, avrebbe utilizzato nelle dichiarazioni fiscali **fatture per operazioni inesistenti**, in quanto relative ad aziende prive di locali e mezzi idonei.

Nelle more, la Pubblica Accusa richiedeva l'applicazione del **sequestro preventivo** su una somma nella disponibilità dell'ente amministrato ed in subordine, sui beni di valore equivalente nella disponibilità dell'amministratore.

Il GIP, però, la respingeva con un'ordinanza che veniva impugnata innanzi al Tribunale per il Riesame il quale, a propria volta, confermava la decisione a causa della carenza della prova dell'asserita sovrapproduzione per le operazioni oggettivamente inesistenti.

Dall'informativa della Guardia di Finanza, infatti, emergevano solamente delle **presunzioni di natura tributaria** in ordine alla possibile commissione del reato.

Queste, però, non consentivano di individuare esattamente la parte delle fatture emesse riferibile alle operazioni criminose ed i reali soggetti, dai quali l'ente amministrato dall'indagato avrebbe acquistato i beni commercializzati, al fine di poter stabilire l'ammontare dell'evasione.

Pertanto, concludeva il Tribunale, anche se nel **processo cautelare** il **livello probatorio** richiesto per l'applicazione di una misura è minore rispetto a quello di merito, in quanto è sufficiente provare il *fumus commissi delicti*, la mancata dimostrazione dell'ipotesi investigativa determina il rigetto della richiesta.

Avverso la sentenza il Procuratore proponeva ricorso in Cassazione.

### La normativa

Il sequestro preventivo (art. 321 c.p.p.) trova applicazione quando vi sia il pericolo che la libera disponibilità di una cosa pertinente al reato possa aggravare o protrarre le conseguenze di esso, ovvero agevolare la commissione di altri reati.

Nel caso dei **delitti fiscali**, la misura (art. 12-bis, D.Lgs. n. 74/2000) viene applicata anche ai fini della **confisca obbligatoria** dei beni, che costituiscono il prezzo o il profitto del reato.

In entrambi i casi (*ex multis* Cass. n. 26089/2020) è richiesta la presenza di **prove** in merito alla sussistenza di meri indizi che attestino la presunta commissione del reato.

### Le presunzioni tributarie nel processo penale

I rapporti fra processo penale e tributario sono regolati dal principio del **doppio binario**, che ne sancisce la piena autonomia nell'ambito della valutazione del merito dei fatti ovvero dell'accertamento della responsabilità.

Ne consegue che le risultanze conseguite in sede tributaria non hanno valore in ambito penale.

Ciò in considerazione dei differenti principi che regolano i due procedimenti.

Entrambi sono finalizzati alla repressione di comportamenti che violano le norme poste a tutela dei beni giuridici, ma con modalità differenti.

Nel processo tributario l'accertamento dell'evasione, di fatto, **prescinde** dalla presenza dell'**elemento soggettivo** e può basarsi anche sul rinvenimento di prove presuntive che, se non confutate dal contribuente, sono ritenute idonee a supportare la pretesa fiscale.

Diversamente nel processo penale è richiesta, in primo luogo, la verifica della realizzazione di tutti gli

elementi (oggettivi e soggettivi) previsti dalla fattispecie considerata; in secondo luogo, l'applicazione della pena detentiva è legata talvolta al superamento della soglia penalmente rilevante.

In altre parole, è richiesta l'effettiva lesione o messa in pericolo del bene giuridico tutelato per far scattare la compressione dei diritti fondamentali del soggetto agente.

In quest'ultimo caso, come sancito nell'art. 533 c.p.p. il giudice pronuncia una sentenza di condanna, solo se l'imputato risulti colpevole del reato contestatogli al di là di ogni ragionevole dubbio, ossia nel rispetto del principio di legalità e del suo corollario.

Il **giudice penale**, quindi, **non può** far ricorso alle presunzioni tributarie semplici che oltre a non costituire gli elementi idonei a comprimere i diritti dell'indagato, determinano l'inversione dell'onere della prova sovvertendo così il principio della presunzione di innocenza.

Un'**eccezione** a tale regola può essere rinvenuta nel **processo cautelare reale penale**.

Ultimamente, i giudici di legittimità hanno ammesso l'impiego delle presunzioni tributarie, seppur adeguatamente circostanziato e supportato da ulteriori elementi, stante il minore livello probatorio richiesto.

### La decisione della Corte di Cassazione

La Cassazione con la citata pronuncia ha ribadito che le presunzioni tributarie, pur non potendo essere utilizzate in sede di accertamento della responsabilità penale in qualità di prove, stante la radicale differenza dei criteri di giudizio dei due processi, hanno un **valore indiziario sufficiente** ad integrare il *fumus commissi delicti*.

In assenza di elementi di segno contrario le presunzioni sono idonee a giustificare l'applicazione della misura cautelare reale, a prescindere da qualsiasi profilo riguardante la colpevolezza dell'autore. La ragione risiede proprio nel minore livello probatorio che caratterizza questo tipo di processo.

In materia di misure cautelari reali non è richiesto, infatti, un compendio indiziario che si configuri come

grave, nel senso della comprovata sussistenza della colpevolezza dell'indagato, ai sensi e per gli effetti dell'art. 273 c.p.p..

È sufficiente la sola esistenza del fumus del reato secondo la prospettazione della Pubblica Accusa, che però si basa sull'indicazione di dati fattuali desunti da un controllo non meramente cartolare, bensì fattuale e concreto del caso in esame.

Nel caso in esame, però, sia il Gip, sia il Giudice del Riesame, non hanno ritenuto dimostrata l'ipotesi indiziaria, ossia la presunta commissione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture false (art. 2, D.Lgs. n. 74/2000).

L'attività di indagine, infatti, non avrebbe fornito alcun elemento concreto da cui desumere l'inesistenza oggettiva di parte delle operazioni, non essendovi alcun principio di prova sufficiente a smentire la veridicità delle fatture in oggetto.

La Pubblica Accusa ha fondato la richiesta di applicazione della misura, solo sulla base di un generico richiamo dei calcoli effettuati dalla Guardia di Finanza, senza individuare nel concreto le operazioni di sovrapproduzione asseritamente realizzate.

L'assenza di prove, prosegue la Corte, non può essere colmata dalla mera presunzione della commissione del delitto desunta dall'incapacità dei microconferitori di vendere il quantitativo dei rifiuti oggetto delle fatture, nonché nell'inadeguatezza dei locali dei suddetti.

Questi elementi tutt'al più potevano supportare l'ipotesi dell'insussistenza soggettiva delle operazioni e non quella oggettiva, stante l'assenza dell'analisi delle scorte di magazzino e l'applicazione per il computo dell'imposta evasa di prezzi medi di vendita dei beni. Pertanto, concludono i giudici, l'impiego delle presunzioni tributarie **non può** essere finalizzato a **colmare** la grave **carenza probatoria**, seppur al livello indiziario, richiesta per l'applicazione del **sequestro preventivo**.

### Riferimenti normativi

Cassazione Penale, sez. II, sentenza 13/01/2021, n. 1083

## Fisco

Dopo la riforma del Terzo Settore

## Enti no profit: perdita della qualifica e doppio bilancio, il vademecum della Cassazione

di Laura Bellicini - Legalitax Studio legale e tributario

Non spetta al giudice tributario il disconoscimento della natura di ente ecclesiastico in caso di gestione di attività commerciali da parte di organizzazioni no profit. È quanto precisato dalla Corte di Cassazione, con la sentenza n. 526 del 14 gennaio 2021. I giudici di legittimità approfondiscono il concetto di “prevalenza” dell’attività commerciale e di “contabilità separata”, valevoli anche per tutti gli altri enti non commerciali. La decisione affronta così alcune questioni rilevanti anche con l’entrata in vigore della Riforma del Terzo Settore.

Il procedimento a base della pronuncia trae origine dalla contestazione dell’Agenzia delle Entrate nei confronti di un **ente ecclesiastico** in merito all’**imponibilità** ai fini **IRES** e **IRAP** di alcune **poste di bilancio** quale reddito di natura commerciale.

Nel contenzioso che ne è scaturito, le Commissioni Tributarie di primo e secondo grado avevano infatti rigettato il ricorso dell’ente, escludendone la natura di “ente ecclesiastico non economico”, ma lo avevano comunque ritenuto un “**ente non commerciale**” che aveva violato l’obbligo della **contabilità separata** per l’attività commerciale.

### La pronuncia

La Suprema Corte chiarisce, innanzitutto, che la **natura di ente ecclesiastico** discende da norme canoniche, efficaci nell’ordinamento italiano per effetto dei patti concordatari.

Di conseguenza cassa la sentenza della CTR che aveva disconosciuto al ricorrente la qualifica di ente ecclesiastico.

Per altro verso ricorda che, ai sensi dell’art. 7 della legge n. 121/1985, agli effetti tributari le **attività diverse** da quelle di **religione** e di **culto** svolte dagli enti ecclesiastici sono soggette alle leggi dello Stato, compresa la tenuta delle **scritture contabili**.

Pertanto, nell’andare ad analizzare la qualifica di ente non commerciale del ricorrente, non disconosciuta dai giudici di merito, ricorda come gli enti ecclesiastici rientrino nella disciplina dell’art. 143 TUIR in forza del quale il **reddito complessivo**, è, come noto, formato dalla sommatoria dei redditi fondiari, di capitale di impresa e diversi.

La particolarità degli enti ecclesiastici semmai risiede nelle specifiche disposizioni contenute dall’art. 149 TUIR, con riguardo alla **perdita della qualifica** di ente non commerciale prevista dal primo comma, indipendentemente dalle previsioni statutarie, nel caso in cui l’ente “eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo di imposta”.

Infatti, i ben noti **parametri** in merito alla **prevalenza delle attività** commerciali rispetto a quelli istituzionali, (che rimarranno validi anche in futuro per tutte le Organizzazioni Non Profit -ONP- che decideranno di non - o non avranno le caratteristiche per - acquisire la qualifica di ETS) di cui al successivo secondo comma dell’art. 149 TUIR, riguardanti le immobilizzazioni, i ricavi, i redditi, le componenti negative, rilevano per la perdita della qualifica già a partire dal primo anno in cui sussista tale prevalenza dell’attività commerciale.

Tuttavia, per gli enti ecclesiastici, il comma 4 dell’art. 149 TUIR stabilisce che “le disposizioni di cui ai commi uno e due non si applicano per gli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili ed alle associazioni sportive dilettantistiche”.

Ciò significherebbe che gli enti non ecclesiastici **non perdono mai** la qualifica di ente non commerciale.

Tale tesi, tuttavia, non ha convinto la Suprema Corte che ha ritenuto, come prospettato peraltro dalla ricorrente, più prudentemente che detti enti possano sì perdere la qualifica, ma non se la prevalenza di attività commerciali sia riscontrabile in un solo singolo esercizio.

In altre parole, non potrebbe perdere la qualifica di non commerciale l’ente ecclesiastico che, *occasionalmente*, abbia “sforato” i parametri di cui al comma 2, bensì solo quello che *stabilmente* abbia una prevalenza di attività commerciale su quella istituzionale.

### Alcune riflessioni

La prudente interpretazione della Suprema Corte (probabilmente anche concretamente frutto dell’assenza di rilievi nelle altre annualità oggetto di verifica da parte dell’Agenzia dell’Entrate) non deve indurre, di contro, a ritenere che lo “**sforamento occasionale**” di uno o più dei **parametri** di cui al comma 2, da parte di un qualsiasi altro ente, comporti l’immediata riqualficazione dello stesso tra gli enti commerciali.

Una interpretazione così rigida non appare ragionevole. Da una parte la stessa Circolare Ministeriale del 12

maggio 1998, n. 124/E ha precisato che i parametri sopra indicati vanno considerati come degli **indizi di commercialità** i quali non comportano automaticamente la perdita della qualifica di ente non commerciale, ma sono particolarmente significativi e inducono ad un giudizio complessivo sull'attività effettivamente esercitata.

Peraltro, la stessa norma, nell'elencare i parametri in parola, utilizza la locuzione "anche", a significare come occorra un'**indagine complessiva**, da cui ne derivi un giudizio di effettivo radicale cambiamento dell'operatività dell'ente.

D'altra parte, come ad esempio non tener conto delle attività istituzionali che non danno vita a movimentazioni monetarie (es. attività gratuite realizzate grazie al lavoro dei volontari)? Diversamente la pena di una irreversibile perdita della qualifica di ente non commerciale per gli enti ordinari apparirebbe veramente eccessiva.

#### La contabilità separata

La Suprema Corte ha anche analizzato le **modalità di tenuta della contabilità separata** per l'attività commerciale eventualmente esercitata da ente non commerciale (comma 2 art. 144 TUIR). Richiamando anche altra decisione (Cass. n. 17454/2017) ha ricordato come nella contabilità separata vadano rilevati i "fatti

amministrativi", relativi all'**attività istituzionale, distintamente** dai fatti relativi all'**attività commerciale** e quindi **non è richiesta** la predisposizione di **due bilanci** completi di conto economico e patrimoniale.

Peraltro, l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 86/E del 2002 aveva affermato che non sia di ostacolo all'eventuale attività di controllo da parte degli organi competenti, la tenuta di un **unico impianto contabile** e di un **unico piano dei conti**, purché strutturato in modo da poter individuare in ogni momento le voci destinate all'attività commerciale.

Dunque, il bilancio può essere redatto con **qualsiasi schema**, tanto è vero che solo con la **Riforma del Terzo settore** di cui al D.Lgs. n. 117/2017 è stato normativamente previsto, dall'art. 13, che il bilancio di esercizio sia formato, per gli enti non piccoli, dallo stato patrimoniale, rendiconto gestionale, e dalla relazione di missione, secondo schemi stabiliti da apposito decreto.

Ma ciò vale esclusivamente per gli **Enti del Terzo Settore**, rimanendo, per le **altre ONP** che continueranno ad essere disciplinate dal TUIR, la forma del bilancio adottata, come detto, libera.

#### Riferimenti normativi

Corte di Cassazione, sez. trib., sentenza 14/01/2021, n. 526



## Fisco

Pubblica consultazione fino al 16 febbraio

## PIR alternativi costituiti dal 1° gennaio 2021: le regole del nuovo credito d'imposta

di Maria Antonietta Caracciolo - Avvocato tributarista in Reggio Calabria

Con riferimento ai PIR alternativi costituiti dal 1° gennaio 2021, non concorrono alla determinazione del credito d'imposta previsto dalla legge di Bilancio 2021 eventuali minusvalenze derivanti dalla cessione di strumenti che sono detenuti a seguito di reinvestimenti di somme derivanti da strumenti rimborsati, entro il quinquennio. Si tratta di uno dei chiarimenti forniti dall'Agenzia dell'Entrate nella bozza di circolare riguardante la disciplina fiscale dei piani di risparmio a lungo termine - PIR. La circolare è in consultazione pubblica sino al 16 febbraio 2021.

L'Agenzia delle Entrate ha aperto una **consultazione pubblica** sull'abozza di circolare che fornisce chiarimenti sulle novità apportate alla disciplina fiscale dei **piani di risparmio a lungo termine - PIR** ad opera del D.L. n. 124/2019, del decreto Rilancio e della legge di Bilancio 2021.

Fino al **16 febbraio 2021** è possibile inviare proposte di modifica o integrazione all'indirizzo [dc.pflaenc.settoreconsulenza@agenziaentrate.it](mailto:dc.pflaenc.settoreconsulenza@agenziaentrate.it).

### Cosa sono i PIR

La disciplina fiscale dei PIR è stata introdotta dalla legge di Bilancio 2017 e prevede un regime di **non imponibilità** delle imposte sui redditi dei proventi di natura finanziaria, redditi di capitale e redditi diversi, derivanti dagli investimenti operati tramite i piani individuali di risparmio a lungo termine che rispettino le caratteristiche espressamente previste, nonché un regime di non imponibilità ai fini dell'imposta di successione, per il trasferimento *mortis causa* degli strumenti finanziari detenuti nel piano.

La disciplina ha subito già diverse modifiche. Con la legge di Bilancio 2019 furono introdotti specifici vincoli nella composizione degli investimenti ammissibili nel PIR che, di fatto, ne hanno limitato l'operatività e reso necessario prevederne a fine 2019 la relativa soppressione ad opera del D.L. n. 124/2019. Questo decreto ha previsto "**nuovi**" criteri per l'ammissibilità degli investimenti qualificati per i PIR costituiti a decorrere dal 1° gennaio 2020, nonché regole specifiche per le Casse di previdenza e i Fondi pensione.

Per rendere ancora più efficace l'incentivo, il decreto Rilancio ha introdotto i **PIR alternativi** ovvero misure strutturali volte a incentivare l'afflusso di risorse alle imprese, non solo in **capitale di rischio** ma anche in **capitale di debito**, potenziando le capacità dei PIR di convogliare il risparmio privato verso il mondo delle imprese, in particolare delle imprese diverse da quelle di dimensioni più rilevanti.

Il decreto Agosto, inoltre, ha **innalzato i**

**limiti quantitativi (plafond)** degli investimenti in PIR alternativi.

Infine, la **legge di Bilancio 2021**, in relazione ai PIR alternativi costituiti dal 1° gennaio 2021 ha introdotto un **credito d'imposta** pari alle eventuali minusvalenze derivanti dagli investimenti qualificati effettuati entro il 31 dicembre 2021, a condizione che gli stessi siano detenuti per almeno 5 anni.

**Leggi anche** [PIR: credito d'imposta più favorevole per investire \(anche nelle PMI\)](#)

Di conseguenza, è possibile individuare **diverse tipologie di PIR** in funzione della normativa fiscale applicabile coincidente con quella vigente al momento dell'apertura del piano:

- **PIR 1.0**, piani costituiti a partire dal 1° gennaio 2017 e fino al 31 dicembre 2018, a cui si applicano le regole previste dalla legge di Bilancio 2017;
- **PIR 2.0**, piani costituiti a partire dal 1° gennaio 2019 e fino al 31 dicembre 2019, a cui si applicano le regole previste dalla legge di Bilancio 2017, come modificate dalla legge di Bilancio 2019;
- **PIR 3.0**, piani costituiti a partire dal 1° gennaio 2020, i cui investimenti siano costituiti per almeno il 70% in strumenti finanziari di cui al comma 2 dell'art. 13-bis, D.L. n. 124/2019, cui si applicano le disposizioni previste dalla legge di Bilancio 2017 e dalla legge di Bilancio 2019, in quanto compatibili;
- **PIR alternativi**, piani costituiti a partire dal 19 maggio 2020, i cui investimenti siano costituiti per almeno il 70% in strumenti finanziari.

### Gli elementi costitutivi dei PIR

Secondo la legge di Bilancio 2017, la **costituzione del PIR** può avvenire attraverso:

- un rapporto di custodia o di amministrazione, anche fiduciaria, esercitando l'opzione per l'applicazione del risparmio amministrato;
- un rapporto di gestione di portafoglio esercitando l'opzione per l'applicazione del regime del risparmio amministrato;

- altro “stabile rapporto” con un intermediario abilitato esercitando l’opzione per l’applicazione del regime del risparmio amministrato;

- la stipula di un contratto di assicurazione sulla vita o di capitalizzazione che rispetti i requisiti di investimento richiesti dalle norme, in tal caso non è richiesta l’opzione per il regime del risparmio amministrato, non essendo le imprese di assicurazioni tra i soggetti abilitati all’applicazione di detto regime fiscale.

Quanto all’**importo investito** nel PIR, questo non può superare complessivamente il valore di 150.000 euro (**plafond complessivo**), con un limite, per ciascun anno solare, di 30.000 euro, che rappresenta il **plafond annuo**.

Invece, non è previsto un arco temporale prefissato per il raggiungimento del “tetto” massimo complessivo.

Un **plafond complessivo** di 1.500.000 euro, con un limite, per ciascun anno solare di 300.000 euro è previsto per soli PIR alternativi.

Il titolare può fruire dell’**esenzione dalla tassazione** per i redditi finanziari derivanti dagli investimenti inseriti nel piano a condizione che questi ultimi siano detenuti per almeno cinque anni (cd. minimum holding period), però, il mancato rispetto di tale requisito temporale comporta il recupero (**recapture**) delle imposte dovute sui redditi percepiti (anche medio tempore) in regime di esenzione, salvo il reinvestimento entro 90 giorni delle somme derivanti dal rimborso degli strumenti finanziari oggetto di investimento.

Gli investimenti che compongono il PIR devono rispettare determinate caratteristiche, specifici vincoli di composizione e limiti, ossia soglie massime di concentrazione e liquidità.

In particolare, vi è un **limite di composizione** in base al quale, per almeno i due terzi dell’anno, almeno il 70% delle somme o valori destinati al PIR deve essere costituito da determinati investimenti che si definiscono “qualificati”, la **quota obbligatoria**. La composizione della quota obbligatoria varia in base alla tipologia di PIR costituito.

Invece, il restante 30% costituisce la quota libera e può essere investito in investimenti non qualificati o in liquidità. Nello specifico, non più del 10% delle somme o valori investiti nel piano può essere detenuto in depositi nonché in conti correnti, bancari e postali, **limite alla liquidità**.

È previsto, inoltre, un limite di concentrazione in base al quale non più del 10% delle somme o valori destinati nel piano può essere investito in **strumenti finanziari** emessi o stipulati con lo stesso soggetto o con altra società appartenente al medesimo gruppo. Questo limite di concentrazione del 10% del valore

complessivo del PIR deve intendersi riferito sia agli investimenti qualificati che a quelli non qualificati che possono essere effettuati nel limite massimo della quota libera del 30% del valore complessivo del piano. Solo per i **PIR alternativi** il limite di concentrazione è elevato al 20%.

Le **partecipazioni qualificate** e gli strumenti finanziari i cui redditi concorrono alla **formazione del reddito** complessivo dell’investitore non possono essere oggetto di investimento nel PIR, compresi i PIR alternativi, neppure per la quota libera.

Questo divieto rileva nel solo caso di **investimenti “diretti”** effettuati dall’investitore titolare del piano e non quando sono effettuati per il tramite di OICR o di una polizza assicurativa.

Un altro assoluto divieto, operante anche nel caso di PIR alternativi, è di includere tra gli investimenti del PIR strumenti finanziari emessi o stipulati con soggetti residenti in Stati o territori diversi da quelli che consentono un adeguato **scambio di informazioni**.

Con specifico riferimento ai PIR alternativi, che possono avere ad oggetto investimenti anche in prestiti e crediti di imprese, anche se la legge di Bilancio 2017 fa esplicito riferimento solo agli investimenti in “strumenti finanziari”, l’Agenzia delle Entrate ha evidenziato che il divieto di investimento in **Paesi “non collaborativi”** si applichi anche con riferimento a prestiti e crediti di imprese di tali Paesi.

Tra l’altro opera anche un principio di unicità della titolarità del Piano nel caso di persone fisiche, che, quindi, possono detenere un “solo” PIR “ordinario” (PIR 1.0, 2.0 o 3.0) ed un PIR alternativo.

In considerazione delle modifiche intervenute, è possibile adeguare ai nuovi **limiti di investimento** previsti dal PIR 3.0, i PIR “ordinari” costituiti prima del 1° gennaio 2020, o ai limiti previsti per i PIR alternativi, i PIR “ordinari” costituiti prima del 19 maggio 2020, mantenendo l’holding period.

L’eventuale adeguamento ai nuovi criteri di investimento per i PIR costituiti prima del 1° gennaio 2020 o prima del 19 maggio 2020 comporta, comunque, il rispetto, nel corso delle precedenti annualità del piano, dei vincoli di investimento previsti dalle normative in vigore al momento dell’apertura del PIR.

#### I PIR alternativi

L’obiettivo dei PIR alternativi, previsti dal decreto Rilancio, è quello di utilizzare il risparmio come risorsa finanziaria della **collettività** indirizzandolo su **investimenti illiquidi** al fine di assicurare risorse, in termini di capitali, all’imprenditoria italiana delle piccole e medie imprese. In tal senso, è una misura che vuole incentivare gli investimenti, sia in capitale di rischio

sia in capitale di debito, nell'economia reale e, in particolare, nel mondo delle società non quotate, potenziando la capacità dei PIR di convogliare risparmio privato verso il mondo delle piccole e medie imprese. È quindi un nuovo piano, alternativo, "specializzato" in imprese di minori dimensioni con un oggetto di investimento rivolto principalmente al finanziamento di progetti dell'economia reale.

Con l'evidente fine di incoraggiare gli investimenti, viene infatti concessa agli investitori persone fisiche la possibilità di detenere **contemporaneamente un PIR ordinario e PIR alternativo**.

Pertanto, posto che ogni PIR non potrà avere più di un titolare, una persona fisica potrà sottoscrivere un PIR ordinario e un PIR alternativo avente i seguenti vincoli di investimento:

- per almeno i 2/3 dell'anno solare di durata del piano, almeno il 70% del valore complessivo del PIR deve essere investito, direttamente o indirettamente, in strumenti finanziari, anche non negoziati in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione;
- gli strumenti finanziari dovranno essere emessi o stipulati con imprese fiscalmente residenti in Italia, con imprese residenti in Stati membri UE o in Stati SEE. Sia le imprese residenti nell'UE che quelle residenti in Stati SEE devono avere una stabile organizzazione in Italia;
- le imprese, oggetto degli investimenti, devono essere diverse da quelle inserite negli indici FTSE MIB e FTSE Mid Cap della Borsa italiana o in indici equivalenti di altri mercati regolamentati;
- gli investimenti possono essere rappresentati anche da prestiti erogati alle predette imprese nonché in crediti delle medesime, che devono essere considerati in base al costo al momento della sottoscrizione o dell'acquisto da parte del PIR.

Nel caso di investimenti diretti da parte di persone fisiche, questa disposizione si applica solo in un numero ristretto di casi perché nel PIR possono essere inclusi solo investimenti i cui redditi siano assoggettati ordinariamente a tassazione definitiva nei confronti di persone fisiche tramite ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o imposta sostitutiva, non possono invece essere compresi nel PIR gli investimenti che producono redditi che confluiscono nel reddito complessivo come accade nel caso di interessi dovuti a persone fisiche per prestiti.

L'**esenzione** si applica anche nel caso di investimento diretti da parte di persone fisiche ai proventi derivanti da **prestiti erogati** da finanziatori non professionali attraverso piattaforme di Peer to Peer Lending, per i quali la ritenuta è applicata a titolo d'imposta. Quindi,

visto che per tali PIR è prevista la possibilità di detenere come investimenti qualificati prestiti e crediti che non costituiscono strumenti finanziari, si ritengono ammissibili in tale categoria di investimento, in generale, le partecipazioni in quote di società a responsabilità limitata.

Come già evidenziato per i PIR alternativi, il limite di concentrazione è elevato al 20%.

Quanto alla **liquidità**, non costituendo un investimento qualificato ma essendo collocabile solo nella quota libera, non potrà, comunque, superare complessivamente il 30% del patrimonio del PIR.

Il decreto Rilancio ha stabilito che, nel caso di **PIR alternativi**, l'investimento massimo previsto è pari a 150.000 euro annui fino a un valore complessivo di 1.500.000 di euro. Successivamente, il decreto Agosto ha innalzato il plafond per i PIR alternativi a 300.000 euro annui mentre l'importo complessivo degli investimenti rimane fissato a 1.500.000 euro.

Anche nel caso di PIR alternativi, gli investimenti possono essere operati direttamente dal detentore del PIR oppure indirettamente, tramite **OICR** o PIR assicurativi.

#### OICR PIR compliant

Oltre agli investimenti diretti, costituiscono **investimenti qualificati** quelli effettuati indirettamente attraverso **OICR PIR compliant**.

Affinché siano rispettati i vincoli e divieti di investimento in capo agli OICR PIR compliant facenti parte del PIR o dell'unico OICR che costituisce il PIR, l'Amministrazione finanziaria ha evidenziato che si possa far riferimento alla politica di investimento indicata nel relativo **regolamento di gestione** dell'OICR italiano ovvero, nel caso di OICR estero, alla documentazione d'offerta.

Di conseguenza, nel regolamento o nella documentazione di offerta dell'OICR devono essere specificatamente indicati i **vincoli di investimento**, ivi compreso il divieto di investimento in Paesi non collaborativi, e il rispetto del limite di concentrazione previsti dalla normativa fiscale sui PIR.

Occorre evidenziare che nel caso di investimenti qualificati negli OICR PIR compliant, i vincoli di investimento dei PIR 3.0 e PIR alternativi possono anche essere raggiunti in un **momento successivo all'avvio del fondo** ma non oltre la data stabilita nel regolamento o nei documenti costitutivi del fondo stesso, senza che ciò infici la qualificazione del fondo come **PIR compliant** sin dall'inizio.

Infatti, il requisito temporale per l'investitore nel fondo inizia a decorrere dalla **data di sottoscrizione** delle quote o azioni, anche prima del momento indicato

nel regolamento o nella documentazione di offerta del fondo per il raggiungimento dei vincoli di investimento ivi indicati.

Per gli OICR PIR alternativi costituiti nella forma chiusa (**FIA chiusi riservati** e non), i vincoli di investimento e il limite di concentrazione si calcolano facendo riferimento al capitale sottoscritto dagli investitori e non all'attivo dell'OICR.

Per i fondi aperti, per i quali non vi è un obbligo di indicare nel regolamento una data entro la quale rispettare i vincoli di investimento, vale la previsione regolamentare, per cui ferma restando l'esigenza di assicurare un'adeguata ripartizione dei rischi, un OICVM, per un periodo **massimo di 6 mesi** dalla data di inizio operatività può derogare ai limiti di investimento.

Quanto al regime fiscale, poiché nella prassi, i capitali raccolti dai fondi possono derivare dalla sottoscrizione da parte degli investitori di classi diverse di quote, l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato che il regime fiscale di esenzione da tassazione per i redditi derivanti da fondi spetti per l'investimento nell'OICR PIR alternativo nel suo complesso, a prescindere dalla tipologia di quote sottoscritte.

Nel caso di investimenti in un OICR PIR compliant anche il vincolo di concentrazione deve ritenersi soddisfatto. Diversamente, nel caso in cui l'OICR investa in OICR NON PIR compliant al fine di stabilire se l'investimento nel primo OICR rispetti i vincoli di composizione (e dunque possa essere considerato PIR compliant) rilevano le singole attività in cui è investito il patrimonio dell'OICR sottostante. Rimane, comunque, fermo che il limite alla concentrazione deve ritenersi pienamente operante nel caso di investimenti qualificati in strumenti finanziari o in OICR NON PIR compliant effettuati **direttamente da persone fisiche**.

### I Fondi di Investimento Alternativi (FIA)

I Fondi di Investimento Alternativi (FIA) si qualificano come PIR alternativi. Per i FIA "riservati" per i quali gli investitori si impegnano, all'inizio della vita del fondo, a sottoscrivere una determinata somma il cui **versamento effettivo** avviene in più fasi successive mediante il meccanismo del "richiamo" degli impegni da parte del gestore in base alla necessità della liquidità per effettuare gli investimenti, si ritiene che **l'impegno all'investimento** possa assumere rilevanza ai fini dell'holding period.

Per la verifica del plafond, si può far riferimento all'importo versato al momento di ciascun **richiamo**, inoltre, il regolamento del FIA può prevedere un **meccanismo di "equalizzazione"**, per allineare la posizione finanziaria dei singoli investitori, indipendentemente dalle date di sottoscrizione.

In tal caso, tenuto conto che gli investitori sono "trattati" come se avessero **sottoscritto "tutti"** alla data del primo closing, in deroga al criterio generale che considera la data di sottoscrizione delle quote o azioni, per tali investimenti l'holding period decorre dalla data del **primo closing**.

Per quanto concerne l'importo versato dagli investitori successivi, in occasione del primo richiamo dei loro impegni di sottoscrizione (esclusi gli interessi), questo importo non rileva per intero ai fini della soglia di 300 mila euro di ammontare massimo di investimento nell'anno in cui è materialmente versato ma deve essere considerato come se fosse stato versato a **partire dal primo closing**, in maniera proporzionale agli impegni sottoscritti e richiamati di volta in volta dal FIA. Nell'ipotesi di acquisto sul **mercato secondario** delle quote o azioni del FIA che si qualifichi come PIR alternativo, l'investitore subentra in una posizione già consolidata a partire dalla data in cui si perfeziona l'acquisto delle quote del FIA. Ne consegue che **l'holding period** decorre dalla data in cui il cessionario delle quote/azioni diviene investitore, non rilevando l'eventuale holding period maturato in capo al cedente.

Per quanto concerne la **soglia di investimento** massimo agevolabile, il costo d'acquisto delle quote/azioni del FIA sostenuto dal cessionario sul mercato secondario rileverà per intero nel limite di investimento annuo nel periodo in cui viene corrisposto al cedente, concorrendo altresì alla determinazione della soglia massima dell'importo agevolabile.

Con riferimento ai rimborsi "pro-quota", per l'investitore non comportano l'annullamento delle quote o azioni detenute ma ne **riducono** semplicemente il relativo **valore unitario** e, pertanto, non costituiscono "disinvestimenti" ai fini della normativa PIR né incidono sull'ammontare del plafond utilizzato.

### Agevolazioni start-up e PMI innovative

Il decreto Rilancio ha aumentato anche le detrazioni previste per gli investimenti in start-up e in PMI innovative, portando dal 30% al 50% la misura delle detrazioni previste per gli investimenti da parte di persone fisiche, fino a 100.000 euro in start-up innovative e fino a 300.000 in PMI innovative.

Le misure riguardano investitori soggetti IRPEF e in particolare le **persone fisiche**. Anche in questo caso l'investimento può essere effettuato **direttamente** dall'investitore oppure per il tramite di organismi di investimento collettivo del risparmio che investano prevalentemente in start-up innovative.

Se l'investimento è effettuato mediante l'utilizzo di **più livelli di OICR** occorre verificare se l'effetto demoltiplicativo dell'investimento effettuato dagli investitori



nell'OICR a loro più prossimo li renda, comunque, potenzialmente in possesso dei requisiti richiesti ai fini dell'applicazione della agevolazione fiscale.

Nel caso di investimenti in OICR che si qualificano come PIR compliant e che nello stesso tempo siano in possesso dei requisiti previsti dalla normativa per incentivare gli investimenti in una o più start-up innovative, gli investitori potranno usufruire del **regime di esenzione** previsto per i redditi derivanti da PIR e delle **detrazioni** previste per gli investimenti in start-up innovative o in PMI innovative.

Anche nel caso dei cosiddetti PIR "fai da te" possono trovare applicazione entrambi i regimi agevolativi.

### Casse di previdenza e Fondi gestione: gli investimenti agevolati

Per i redditi derivanti da **investimenti qualificati** effettuati dalle Casse di previdenza e dai Fondi pensione è previsto, a decorrere dal 1° gennaio 2017, un regime di non imponibilità.

In questo modo si vogliono indirizzare le risorse finanziarie dei predetti soggetti verso l'economia reale nel lungo periodo, incentivando l'investimento da parte degli enti di previdenza obbligatoria e delle forme di previdenza complementare in azioni o quote di imprese residenti nel **territorio dello Stato**, o in Stati membri UE o in Stati SEE, con stabile organizzazione in Italia, nonché in quote o azioni di OICR, residenti nel territorio dello Stato o in Stati membri UE o in Stati SEE che investono prevalentemente in tali azioni o quote.

Per le Casse di previdenza e per i Fondi pensione non si applica il principio di "unicità" del PIR, quindi, possono detenere più PIR. In questo caso è stabilita la **detassazione dei redditi** derivanti dagli investimenti nei PIR, sempreché siano rispettati i vincoli di investimento delle risorse destinate agli investimenti qualificati e gli investimenti siano detenuti per almeno **cinque anni**.

Non si applicano i limiti all'entità (plafond) dell'investimento annuo e quello complessivo, per le Casse di previdenza e per i Fondi pensione è previsto, invece, il limite quantitativo del 10% **dell'attivo patrimoniale** risultante dal rendiconto dell'esercizio precedente.

Per quanto riguarda le modalità di detenzione del PIR, tenuto conto che le Casse di previdenza sono enti non commerciali, le stesse potranno porre in essere un PIR attraverso l'apertura di un rapporto di custodia o amministrazione o di **gestione di portafogli** o altro stabile rapporto con esercizio dell'opzione per l'applicazione del regime del risparmio o la stipula di un contratto di **assicurazione di capitalizzazione**.

Quindi, il PIR sarà **gestito dall'intermediario finanziario**.

I Fondi pensione, invece, non potendo esercitare l'opzione per il regime del risparmio amministrato, saranno **responsabili in proprio** della gestione fiscale del PIR. Anche i Fondi pensione potranno usufruire del regime previsto per i PIR, attraverso la stipula di un contratto di assicurazione di capitalizzazione.

### Le novità della legge di Bilancio 2021

Con riferimento ai PIR alternativi costituiti dal 1° gennaio 2021, la legge di Bilancio 2021 ha introdotto un **credito d'imposta** pari alle eventuali **minusvalenze** derivanti dagli investimenti qualificati effettuati entro il 31 dicembre 2021, a condizione che gli stessi siano detenuti per almeno cinque anni.

Il requisito temporale deve essere rispettato in relazione alla attività finanziaria relativamente alla quale si realizza la **minusvalenza**. Pertanto, non concorrono alla determinazione del credito d'imposta eventuali minusvalenze derivanti dalla cessione di strumenti che sono detenuti a seguito di **reinvestimenti di somme** derivanti da strumenti rimborsati, entro il quinquennio. Il credito d'imposta non può eccedere il 20% dell'intera somma investita negli investimenti qualificati, fino al momento di realizzazione della minusvalenza ed è utilizzabile, in 10 quote annuali di pari importo, nelle dichiarazioni dei redditi a partire da quella relativa al periodo d'imposta in cui le minusvalenze, perdite e differenziali negativi si considerano realizzati ovvero in compensazione mediante il modello F24.

Qualora in un periodo d'imposta non vi sia capienza nell'imposta lorda per l'utilizzo del credito d'imposta la quota non può essere utilizzata in periodi d'imposta successivi e inoltre non si applica il limite annuale di 250.000 euro.

Il credito d'imposta deve essere indicato nel **quadro CR della dichiarazione dei redditi** e non è applicabile il vincolo di compensabilità dei crediti d'imposta utilizzabili annualmente di euro 700.000.

Il credito d'imposta **non concorre alla formazione del reddito complessivo** dell'investitore e le minusvalenze, le perdite o i differenziali negativi oggetto del credito d'imposta non possono essere utilizzati o riportati in deduzione.

Qualora, all'interno di un **PIR alternativo**, il contribuente detenga strumenti finanziari appartenenti a una medesima categoria omogenea, ai fini della determinazione del credito d'imposta e della sua spettanza, si considerano ceduti per primi i titoli acquistati per primi (**metodo FIFO**) e si considera come costo quello medio ponderato.



**Fisco**

Dall'Agenzia delle Entrate

## Ritenuta alla fonte per la cassa integrazione in deroga agli ex dipendenti

Sulle somme da erogare agli ex dipendenti a titolo di cassa integrazione in deroga, la società, datore di lavoro, è tenuta ad effettuare le ritenute a titolo di acconto IRPEF e, conseguentemente, ad assolvere gli obblighi di versamento delle ritenute e certificazione degli emolumenti e presentazione del modello di dichiarazione dei sostituti d'imposta e degli intermediari (modello 770). Lo ha reso noto l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 47 del 19 gennaio 2021, con cui ha chiarito quali siano gli obblighi del sostituto d'imposta.

Con la risposta a interpello n. 47 del 19 gennaio 2021 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di **redditi di lavoro dipendente** e obblighi di sostituzione d'imposta.

L'articolo 23 del DPR n. 600 del 1973 individua, tra l'altro, i soggetti che, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, assumono la veste di **sostituti d'imposta**, ovvero di coloro che in forza di disposizioni di legge sono obbligati al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili.

Il citato articolo 23, mediante l'espresso richiamo all'articolo 5 del Tuir, annovera nell'alveo dei soggetti qualificabili quali sostituti d'imposta, tra l'altro, le società in nome collettivo, forma societaria della società istante.

Il medesimo articolo 23 statuisce, inoltre, che i sostituti d'imposta che corrispondono somme e valori di cui all'articolo 51 dello stesso testo unico, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa.

In base a tale disposto, l'obbligo di effettuare la ritenuta sussiste in capo al soggetto erogante/sostituto d'imposta ogni qual volta la corresponsione riguardi somme e valori di cui all'articolo 51 del Tuir e, quindi, somme e valori in qualunque modo riconducibili al rapporto di lavoro, ancorché siano corrisposti in favore di soggetti che non siano propri dipendenti.

A tale proposito, in più occasioni è stato precisato che costituiscono reddito di lavoro dipendente tutte le somme e i valori che sono percepiti, a qualunque titolo, in relazione al rapporto di lavoro e, conseguentemente tutte le erogazioni che siano in qualche modo riconducibili al rapporto di lavoro, a prescindere dalla esistenza di un attuale vincolo sinallagmatico con la

prestazione lavorativa.

In altri termini, vi rientrano a pieno titolo quelle elargizioni che trovano la loro origine e giustificazione nel rapporto di **lavoro dipendente**, ancorché la materiale corresponsione avvenga successivamente alla cessazione del rapporto medesimo.

Tali principi sono stati ribaditi con circolare n. 34 del 2013, in relazione ai premi erogati dagli **sponsor** ai membri della squadra (giocatori, allenatori, ecc.). In tale documento di prassi è stato, tra l'altro, affermato che, in assenza di un accordo con il datore di lavoro, i premi, in quanto obiettivamente riconducibili fra i redditi di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 51 del Tuir, devono essere assoggettati dallo sponsor stesso alla ritenuta alla fonte a titolo di acconto di cui all'articolo 23 del DPR n. 600 del 1973.

In tale ipotesi, quindi, è stato ritenuto che ancorché le somme siano **corrisposte da un soggetto terzo** debbano essere assoggettate a ritenuta in quanto riconducibili al rapporto di lavoro.

Di conseguenza, la società è tenuta ad effettuare le ritenute a titolo di acconto IRPEF sulle somme da erogarsi ai suoi ex dipendenti a titolo di cassa integrazione in deroga e, conseguentemente, ad assolvere gli obblighi di:

- versamento delle ritenute; e
- certificazione degli emolumenti e presentazione del modello di dichiarazione dei sostituti d'imposta e degli intermediari (modello 770), così come previsto dall'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.

*A cura della Redazione*

**Riferimenti normativi**

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 19/01/2021, n. 47](#)

**Fisco**

Dall'Agenzia delle Entrate

## Niente nota di variazione in diminuzione in caso di esercizio di rivalsa a seguito di accertamento

Non è ammissibile l'emissione di una nota di variazione in diminuzione dell'IVA, allorché successivamente all'esercizio della rivalsa a seguito di accertamento, il credito del contribuente non sia stato soddisfatto all'esito di una procedura esecutiva rivelatasi infruttuosa. Lo ha reso noto l'Agenzia

delle Entrate con la risposta a interpello n. 49 del 19 gennaio 2021. La rivalsa operata ai sensi dell'articolo 60 decreto IVA ha natura di istituto privatistico, e, quindi, in caso di mancato pagamento dell'Iva da parte del cessionario o committente, l'unica possibilità consentita al fornitore per il recupero dell'Iva pagata all'Erario, addebitata in rivalsa e non incassata, è quella di adire l'ordinaria giurisdizione civilistica, non potendosi invocare altri istituti contemplati dalla disciplina Iva (nel caso specifico la nota di variazione in diminuzione).

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 49 in data 19 gennaio 2021, riguardante la **nota di variazione**.

L'articolo 60, ultimo comma, del decreto IVA prevede che il contribuente ha diritto di **rivalersi** dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del **pagamento dell'imposta** o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi.

In tal caso, il cessionario o il committente può esercitare il **diritto alla detrazione**, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione.

Come già più volte chiarito dalla prassi, l'articolo 60, ultimo comma, è volto a ripristinare la neutralità garantita dal meccanismo della **rivalsa** (esercitabile dal fornitore soggetto passivo a condizione che il medesimo abbia definitivamente corrisposto le somme dovute all'erario a titolo di imposta, interessi e sanzioni) e dal diritto di detrazione (esercitabile dal cliente soggetto passivo a condizione che il medesimo abbia corrisposto quanto addebitatogli a titolo di rivalsa), consentendo il normale funzionamento dell'imposta, la quale deve, per sua natura, colpire i consumatori finali e non gli operatori economici.

Sul punto, è stato chiarito che la **rivalsa a seguito di accertamento** si differenzia da quella ordinariamente prevista in quanto ha carattere facoltativo, si colloca temporalmente in epoca successiva all'effettuazione dell'operazione e presuppone l'avvenuto versamento definitivo della maggiore IVA accertata da parte del cedente/prestatore.

Ne deriva che anche in presenza di tutte le condizioni necessarie a rendere il diritto potenzialmente esistente la rivalsa operata ai sensi dell'articolo 60 ha natura di istituto privatistico, inerendo non al rapporto tributario ma ai rapporti interni **fra i contribuenti** e, quindi, in caso di mancato pagamento dell'Iva da

parte del cessionario o committente, l'unica possibilità consentita al fornitore per il recupero dell'Iva pagata all'Erario, addebitata in rivalsa e non incassata, è quella di adire l'ordinaria **giurisdizione civilistica**, non potendosi invocare altri istituti contemplati dalla disciplina Iva (nel caso specifico la nota di variazione in diminuzione).

Pertanto, non è possibile l'emissione di una **nota di variazione** in diminuzione dell'IVA, allorché successivamente all'esercizio della rivalsa ai sensi dell'articolo 60, ultimo comma, del decreto IVA, il credito dell'istante non sia stato soddisfatto all'esito di una procedura esecutiva rivelatasi infruttuosa.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 19/01/2021, n. 49

#### Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

## Credito d'imposta prima casa: è utilizzabile sugli atti successivi solo per intero

Il credito d'imposta prima casa può essere portato in diminuzione dall'imposta di registro dovuta sull'atto di acquisto agevolato che lo determina, ovvero, per l'intero importo, dalle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni dovute sugli atti e sulle denunce presentati dopo la data di acquisizione del credito, ovvero può essere utilizzato in diminuzione delle imposte sui redditi delle persone fisiche dovute in base alla dichiarazione da presentare successivamente alla data del nuovo acquisto; può altresì essere utilizzato in compensazione. Lo ha ricordato l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 48 del 19 gennaio 2021.

Con la risposta a interpello n. 48 del 19 gennaio 2021 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di utilizzo del credito d'imposta 'prima casa', ai sensi dell'articolo 7 della L. n. 448 del 1998.

Tale articolo dispone che ai contribuenti che provvedono ad acquisire, a qualsiasi titolo, entro un anno dall'alienazione dell'immobile per il quale si è fruito dell'aliquota agevolata prevista ai fini dell'imposta di registro e dell'imposta sul valore aggiunto per la prima casa, un'altra casa di abitazione non di lusso, in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis all'articolo 1 della tariffa, parte I, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, è

attribuito

un credito d'imposta fino a concorrenza dell'imposta di registro o dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta in relazione al precedente acquisto agevolato.

L'ammontare del credito non può essere superiore, in ogni caso, all'imposta di registro o all'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'acquisto agevolato della nuova casa di abitazione non di lusso.

Il credito d'imposta può essere portato in diminuzione dall'imposta di registro dovuta sull'atto di acquisto agevolato che lo determina, ovvero, per l'intero importo, dalle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni dovute sugli atti e sulle denunce presentati dopo la data di acquisizione del credito, ovvero può essere utilizzato in diminuzione delle imposte sui redditi delle persone fisiche dovute in base alla dichiarazione da presentare successivamente alla data del nuovo acquisto; può altresì essere utilizzato in compensazione. Il credito d'imposta in ogni caso non dà luogo a rimborsi.

Sul punto con la circolare n. 17 del 24 aprile 2015 è stato chiarito, tra l'altro, che nel caso in cui il credito di imposta sia stato utilizzato solo parzialmente per il pagamento dell'imposta di registro dovuta per l'atto in cui il credito stesso è maturato, l'importo residuo potrà essere utilizzato dal contribuente in diminuzione dalle imposte sui redditi delle persone fisiche ovvero in compensazione delle somme dovute ai sensi del decreto legislativo n. 241 del 1997.

Detto importo residuo non potrà, invece, essere utilizzato in diminuzione delle imposte di registro, ipotecaria, catastale, e dell'imposta sulle successioni e donazioni per gli atti presentati successivamente alla data di acquisizione del credito.

Infatti, in relazione alle imposte dovute per tali atti e denunce, il credito deve essere utilizzato per l'intero importo.

Si ritiene, pertanto, che, il contribuente non può beneficiare del credito d'imposta residuo in diminuzione delle imposte di registro, ipotecaria, catastale dovute per l'acquisto per l'acquisto agevolato della pertinenza, ma possa utilizzarlo sia in diminuzione delle imposte sui redditi delle persone fisiche, sia in compensazione ai sensi del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

In relazione all'ipotesi di utilizzo del credito residuo in diminuzione delle imposte sui redditi delle persone fisiche, si rammenta, infine, che con circolare 20 aprile 2005, n. 15 è stato chiarito che il credito di imposta, se utilizzato in diminuzione delle imposte sui redditi, può essere fatto valere in sede di presentazione della prima dichiarazione dei redditi successiva al riacquisto,

ovvero della dichiarazione relativa al periodo di imposta in cui è stato effettuato il riacquisto stesso.

*A cura della Redazione*

### Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 19/01/2021, n. 48](#)

## Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

# Contributi erogati per sostenere il settore della cultura: non sono imponibili nei confronti dei percettori

I contributi per il sostegno degli autori, degli artisti interpreti ed esecutori, e dei lavoratori autonomi che svolgono attività di riscossione dei diritti d'autore, erogati ai sensi dell'articolo 90 del decreto "Cura Italia", in fase di erogazione non sono da assoggettare a ritenuta alla fonte a titolo di acconto Irpef e, conseguentemente, non sono imponibili nei confronti dei percettori. Lo ha reso noto l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 46 del 19 gennaio 2021, con cui ha analizzato il regime fiscale di questi contributi.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 46 in data 19 gennaio 2021, riguardante il regime fiscale dei contributi erogati per sostenere il **settore della cultura**, a seguito dell'emergenza epidemiologica da covid-19.

L'articolo 90 del decreto "Cura Italia" prevede, tra l'altro, che al fine di far fronte alle ricadute economiche negative a seguito delle misure DL n. 6 del 2020, la quota di cui all'articolo 71-octies, comma 3-bis, della legge 22 aprile 1941, n. 633, dei compensi incassati nell'anno 2019, ai sensi dell'articolo 71-septies della medesima legge, per la riproduzione privata di fonogrammi e videogrammi, è destinata al **sostegno degli autori**, degli artisti interpreti ed esecutori, e dei lavoratori autonomi che svolgono attività di riscossione dei diritti d'autore in base ad un contratto di mandato con rappresentanza con gli organismi di gestione collettiva.

L'articolo 71-octies, comma 3-bis, della legge n. 633 del 1941 destina la quota pari al 10 per cento dei compensi annualmente incassati per la riproduzione privata di fonogrammi e videogrammi (cd. "**copia privata**") a finanziare progetti elaborati da giovani artisti e dalle scuole, sulla base di un atto di indirizzo del Ministro per i beni e le attività culturali e per il turismo.

Tenuto conto che per quest'anno sarebbe stato inverosimile procedere all'assegnazione di tali somme con le modalità ordinarie, l'articolo 90 del decreto "Cura Italia" ha previsto che le stesse fossero destinate agli autori, agli artisti interpreti ed esecutori, nonché ai lavoratori autonomi che svolgono **attività di riscossione** dei diritti d'autore in base ad un contratto di mandato con rappresentanza con gli organismi di gestione collettiva.

Il comma 2 del citato articolo 90 ha rinviato ad un decreto del Ministro per i beni e le attività culturali e per il turismo, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, emanato il 30 aprile 2020, la definizione dei requisiti per l'accesso al beneficio, in ragione anche del reddito dei destinatari.

Quindi il decreto dispone, tra l'altro, che la quota pari al 10 per cento dei compensi incassati per la cd. "**copia privata**", è così ripartita:

- il 50 %, pari a euro 6.768.000, è destinato agli autori;
- il 45 %, pari a euro 6.091.200, è destinato agli artisti interpreti ed esecutori;

- il 5%, pari a euro 676.800, è destinato ai lavoratori autonomi che svolgono attività di riscossione dei diritti d'autore in base ad un contratto di mandato con rappresentanza con gli organismi di gestione collettiva (di seguito "mandatari")».

I successivi articoli 3 («Risorse destinate agli autori») e 4 («Risorse destinate agli artisti interpreti ed esecutori») del medesimo decreto dispongono rispettivamente che il **beneficio economico** è riconosciuto, previa presentazione di apposita domanda, agli autori che abbiano raggiunto la maggiore età, siano residenti in Italia alla data del presente decreto e percettori di reddito soggetto a tassazione in Italia, nonché in possesso di determinati requisiti, riferiti al periodo d'imposta 2018.

In relazione al regime fiscale applicabile al beneficio economico in esame, si fa presente che il comma 1 dell'articolo 10-bis, rubricato **detassazione di contributi**, di indennità e di ogni altra misura a favore di imprese e lavoratori autonomi, relativi all'emergenza COVID-19, del decreto Ristori ha previsto che i contributi e le indennità di qualsiasi natura erogati in via eccezionale a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 e diversi da quelli esistenti prima della medesima emergenza, da chiunque erogati e indipendentemente dalle modalità di fruizione e contabilizzazione, spettanti ai soggetti esercenti impresa, arte o professione, nonché ai lavoratori autonomi, non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione

ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) e non rilevano ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi.

Con tale disposizione, pertanto, il legislatore ha voluto riconoscere a tutti i contributi erogati per l'emergenza epidemiologica Covid-19, il **regime esentativo** previsto espressamente per talune tipologie di aiuti economici (di cui all'articolo 27 del decreto "Cura Italia" e all'articolo 25 decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, decreto Rilancio).

Di conseguenza in applicazione del riportato articolo 10-bis del decreto Ristori, si è dell'avviso che i contributi per il **sostegno degli autori**, degli artisti interpreti ed esecutori, e dei lavoratori autonomi che svolgono attività di riscossione dei diritti d'autore, erogati ai sensi dell'articolo 90 del decreto "Cura Italia", in fase di erogazione non siano da assoggettare a ritenuta alla fonte a titolo di acconto Irpef e, conseguentemente, non siano imponibili nei confronti dei percettori.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 19/01/2021, n. 46](#)

#### Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

## Operazioni con organismi internazionali: chi vista il certificato di esenzione Iva

Nell'ambito delle prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli organismi internazionali riconosciuti, sono le autorità competenti dello Stato membro che ospita l'organismo internazionale a dover valutare la spettanza delle esenzioni IVA previste dalla normativa nazionale in conformità alla Direttiva IVA e, se del caso, vistare il certificato di esenzione, ovvero concedere la dispensa da detto visto in conformità al Regolamento n. 282/2011. Lo ha reso noto l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 45 del 19 gennaio 2021.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 45 in data 19 gennaio 2021, riguardante le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli **organismi internazionali** riconosciuti. L'articolo 72, comma 1, lett. f) del DPR n. 633 del 1972 prevede un **regime di non imponibilità**, e di equiparazione alle operazioni di cui agli articoli 8, 8-bis e 9 del Decreto IVA, per le cessioni di beni e le



prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli organismi internazionali riconosciuti, diversi da quelli di cui alla lettera c), nonché dei membri di tali organismi, alle condizioni e nei limiti fissati dalle convenzioni internazionali che istituiscono tali organismi o dagli accordi di sede.

La norma nazionale trova la sua matrice nell'articolo 151, paragrafo 1, lettera b), della Direttiva 2006/112/CE (**Direttiva IVA**) ai sensi del quale gli Stati membri esentano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi destinate alle organizzazioni internazionali riconosciute come tali dalle autorità pubbliche dello Stato membro ospitante e ai membri di tali organizzazioni, alle condizioni e nei limiti fissati dalle convenzioni internazionali che istituiscono tali organizzazioni o dagli accordi di sede.

Con riferimento al **certificato di esenzione** dall'IVA, l'articolo 51 del Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011 stabilisce che se colui che riceve la cessione di beni o la prestazione di servizi è stabilito nella Comunità, ma non nello Stato membro in cui ha luogo la cessione o la prestazione, il certificato di esenzione dall'IVA e/o dalle accise funge da conferma che l'operazione può beneficiare dell'esenzione a norma dell'articolo 151 della direttiva 2006/112/CE.

Nell'usare tale certificato, lo Stato membro in cui è stabilito colui che riceve la **cessione di beni** o la prestazione di servizi può decidere se utilizzare un certificato comune IVA e accise ovvero due certificati distinti.

Il certificato è vistato dalle **autorità competenti** dello Stato membro ospitante. Tuttavia, se i beni o i servizi sono destinati ad un uso ufficiale, gli Stati membri possono esonerare il destinatario, alle condizioni che essi stabiliscono, dall'obbligo di far vistare il certificato.

Tale esonero può essere **revocato** in caso di abuso.

Gli Stati membri comunicano alla Commissione la denominazione del punto di contatto designato per identificare gli uffici incaricati di vistare il certificato e in quale misura hanno concesso un esonero dall'obbligo di farlo vistare. La Commissione ne informa gli altri Stati membri.

Di conseguenza, l'Amministrazione finanziaria ha evidenziato che il contribuente debba munirsi del predetto **certificato di esenzione** con riferimento al regime di non imponibilità di cui all'articolo 151 della direttiva 2006/112/CE.

Inoltre, con riferimento alla richiesta di essere dispensati dall'obbligo di vistare detto certificato è stato evidenziato che tale esonero debba essere richiesto allo Stato membro ospitante l'organismo internazionale.

Sono le autorità competenti dello Stato membro ospitante l'organismo internazionale a dover valutare la spettanza delle esenzioni IVA previste dalla normativa nazionale in conformità alla Direttiva IVA e, se del caso, **vistare il certificato di esenzione**, ovvero concedere la dispensa da detto visto in conformità al Regolamento n. 282/2011.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 19/01/2021, n. 45

#### Fisco

In G.U.

## Contributo unificato per i ricorsi dinanzi al giudice amministrativo anche con pagoPA

In tema di modalità di versamento del contributo unificato per i ricorsi dinanzi al giudice amministrativo, per i ricorsi straordinari al Presidente della Repubblica e per i ricorsi straordinari al Presidente della Regione siciliana, il sistema informatico della giustizia amministrativa può garantire, quale ulteriore modalità di versamento del contributo unificato, anche quella resa possibile dal sistema di pagamenti elettronici denominato 'pagoPA'. Lo ha previsto il decreto del Mef del 7 gennaio 2021 pubblicato nella G.U. n. 14 del 19 gennaio 2021.

È stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 14 del 19 gennaio 2021 il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze con cui sono state previste modifiche al decreto 27 giugno 2017, in materia di modalità di **versamento del contributo unificato** per i ricorsi dinanzi al **giudice amministrativo**, per i ricorsi straordinari al Presidente della Repubblica e per i ricorsi straordinari al Presidente della Regione siciliana.

Il nuovo decreto prevede la modifica del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 27 giugno 2017 all'art. 1 mediante l'abrogazione del comma 2 che prevedeva che nelle more **dell'adeguamento infrastrutturale** dei sistemi informativi, continuano a trovare applicazione le modalità di versamento del contributo unificato previste dall'art. 192, comma 1, del DPR n. 115 del 2002.

Inoltre si introduce sempre all'art. 1 citato il comma 3-bis, per cui il **sistema informatico** della giustizia amministrativa può garantire, quale ulteriore modalità di versamento del contributo unificato, anche quella



resa possibile dal sistema di pagamenti elettronici denominato 'pagoPA'.

Inoltre, dopo l'art. 2 del Ministro dell'economia e delle finanze 27 giugno 2017 è inserito l'art. 2-bis, per cui il segretario generale della giustizia amministrativa può adottare le determinazioni occorrenti per dare piena attuazione al decreto, anche approvando la necessaria modulistica.

Quanto all'entrata in vigore si prevede che il nuovo decreto entra in vigore il primo giorno del secondo mese successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

Ministero dell'Economia e delle Finanze 07/01/2021, n. 3 G.U. 19/01/2021, n. 14

### Fisco

La circolare n. 3/D

## Contributo CONOU: la trasmissione telematica dei dati di liquidazione

A decorrere dal 1° aprile 2021, i soggetti obbligati del settore degli oli lubrificanti saranno tenuti ad indicare l'importo liquidato del contributo CONOU, per ogni singola estrazione di oli lubrificanti assoggettata al contributo, valorizzando il campo 29 del tipo record B del tracciato "OLLUDA". Lo ha previsto l'Agenzia delle Dogane con la circolare n. 3 del 19 gennaio 2021 con cui ha specificato che in caso di importazione definitiva, resta fermo che l'importo del contributo CONOU liquidato, dovrà essere indicato dall'importatore nella casella 47 del DAU con il codice tributo 931.

L'Agenzia delle Dogane ha pubblicato la circolare n. 3 del 19 gennaio 2021 riguardante la vigilanza sul contributo al consorzio obbligatorio **degli oli usati**.

Secondo l'art.2 del Decreto del Ministero delle Finanze 17 febbraio 1993, gli esercenti impianti di produzione o di deposito fiscale di oli lubrificanti nazionali, estratti per l'immissione in consumo e l'importatore, per gli oli lubrificanti di provenienza estera, dichiarati per l'importazione definitiva, sono obbligati al pagamento del **contributo** dovuto al Consorzio obbligatorio degli oli usati (**CONOU**).

Inoltre questi esercenti **impianti di produzione** o di deposito fiscale di oli lubrificanti nazionali sono, altresì, obbligati, ai sensi dell'art.1, comma 1, lettera a) del D.L. n. 262 del 2006 e della determinazione

direttoriale 1494 del 26 settembre 2006 all'invio dei dati della contabilità in forma telematica, attraverso il tracciato informatico "OLLUDA".

Il tipo record "B - Movimentazione prodotti energetici" di tale tracciato sarà modificato prevedendo la possibilità di inserirvi, al campo 29 - "Importo contributo **CONOU a debito**", i dati relativi alla liquidazione del predetto contributo CONOU.

Quindi a decorrere dal 1° aprile 2021, i soggetti obbligati del settore degli **oli lubrificanti** saranno tenuti ad indicare l'importo liquidato del contributo CONOU, per ogni singola estrazione di oli lubrificanti assoggettata al contributo, valorizzando il predetto campo 29 del tipo record B del tracciato "OLLUDA".

In caso di **importazione definitiva**, resta fermo che l'importo del contributo CONOU liquidato, dovrà essere indicato dall'importatore nella casella 47 del DAU con il codice tributo 931.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

Agenzia delle dogane, circolare 19/01/2021, n. 3

## Lavoro e Previdenza

Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

## Impatriati e rientro dal distacco: criteri più restrittivi per l'ammissione al beneficio fiscale

di Giuseppe Marianetti - Studio Tributario e Societario - Deloitte

I lavoratori in regime di distacco all'estero possono beneficiare di un trattamento fiscale di favore al loro rientro in Italia la cui fruizione è subordinata a determinate condizioni. Gli impatriati sono infatti ammessi al regime agevolato solo in caso di un nuovo contratto di lavoro, diverso dal contratto in essere in Italia prima del distacco e a patto che assumano un ruolo aziendale differente rispetto a quello originario. E' quanto chiarisce la circolare n. 33/2020 dell'Agenzia delle Entrate che, di fatto, finisce per escludere dal beneficio tutti i casi di rientro dal distacco che presuppongono il mantenimento dell'originario rapporto di lavoro.

Con la recente **circolare n. 33/E/2020**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito una serie di articolati commenti al regime fiscale previsto dall'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015 per i c.d. **lavoratori impatriati**.

Nel corso degli anni la norma è stata interessata da numerose modifiche che hanno generato importanti dubbi interpretativi. In questa sede si intende focalizzare l'attenzione sull'applicabilità dell'incentivo ai lavoratori rientrati in Italia dopo un periodo di lavoro all'estero in **regime di distacco**.

Il tema era stato già affrontato in passato dall'Amministrazione, la novità sembra essere la posizione di estrema chiusura assunta nella circolare in commento.

**Leggi anche** [Lavoratori impatriati: chi può accedere al regime speciale](#)

### Precedente prassi amministrativa

Nella circolare n. 17/E/2017, l'Amministrazione aveva concluso che "il beneficio non compete ai soggetti che rientrano in Italia dopo essere stati in distacco all'estero ed aver acquisito la residenza estera per il periodo di permanenza richiesto dalla norma".

Tuttavia, la successiva prassi amministrativa aveva, per certi versi, attenuato questa iniziale rigidità. Ad esempio, con la risposta a interpello n. 45/E/2018 è stato specificato che, quanto dedotto nella circolare n. 17/E/2017, non preclude la possibilità di valutare specifiche ipotesi in cui il rientro in Italia non sia conseguenza della naturale scadenza del distacco, ma sia determinato da altri elementi funzionali alla ratio della norma agevolativa.

Secondo tale prassi, ciò può verificarsi, ad esempio, ove:

- il distacco sia **più volte prorogato** e la sua durata nel tempo determini, quindi, un affievolimento dei legami con il territorio italiano ed un effettivo radicamento del dipendente nel territorio estero;
- il rientro in Italia **non si ponga in continuità** con la precedente posizione lavorativa in Italia; il dipendente, pertanto, al rientro assuma un ruolo aziendale

differente rispetto a quello originario in ragione delle maggiori competenze ed esperienze professionali maturate all'estero.

Anche con la risoluzione n. 76/E/2018 e con la risposta a interpello n. 904-1251/2018 (che non ha formato oggetto di pubblicazione), l'Agenzia delle entrate aveva **confermato l'applicabilità** del regime di favore allorché il **rientro** non si pone in una sostanziale continuità con la precedente posizione lavorativa.

Va in ogni caso evidenziato che sul tema in questione sussistevano notevoli dubbi che, come ovvio, avevano alimentato molte istanze di interpello.

### Condizioni

Come accennato, la circolare n. 33/E torna ad occuparsi del distacco, questa volta in modo sistematico.

Partendo dalla citazione della precedente prassi, l'Agenzia ritiene che non spetti il beneficio fiscale in esame nell'ipotesi di distacco all'estero con successivo rientro, in presenza del **medesimo contratto** e presso il **medesimo datore di lavoro**.

Il regime di favore, pertanto, può essere richiesto solo ove l'attività lavorativa svolta dall'impatriato costituisca una **nuova attività lavorativa**, in virtù della sottoscrizione di un nuovo contratto di lavoro, diverso dal contratto in essere in Italia prima del distacco, e quindi l'impatriato assuma un **ruolo aziendale differente** rispetto a quello originario.

### Eccezione

Viene altresì negato il beneficio in caso di nuovo contratto ove il lavoratore rientri in una **situazione di continuità** con la precedente posizione lavorativa svolta nel territorio dello Stato prima dell'espatrio.

### Cosa indica l'esistenza di una "sostanziale continuità"?

Secondo l'Amministrazione, quanto sopra si verifica se i termini e le condizioni contrattuali rimangono di fatto immutati al rientro presso il datore di lavoro.

L'Agenzia delle Entrate elenca, in via esemplificativa,

alcuni indicatori della situazione di sostanziale continuità, in particolare:

- il riconoscimento di **ferie maturate** prima del nuovo accordo contrattuale;
- il riconoscimento dell'**anzianità** dalla data di prima assunzione;
- l'**assenza** del periodo di prova;
- **clausole** volte a non liquidare i ratei di tredicesima (ed eventuale quattordicesima) maturati nonché il trattamento di fine rapporto al momento della sottoscrizione del nuovo accordo;
- clausole in cui si prevede che alla fine del distacco il lavoratore sia reinserito nell'ambito dell'organizzazione della Società distaccante e tornino ad applicarsi i termini e le condizioni di lavoro in vigore presso la Società di appartenenza prima del distacco.

#### Cosa vuol dire "nuovo" contratto di lavoro?

Ad avviso di chi scrive, nel commentare i chiarimenti forniti dalla circolare n. 33/E occorre partire da una considerazione, per certi versi banale: il **contratto di distacco** è un **accordo integrativo** rispetto al contratto di assunzione che disciplina il rapporto di lavoro per il periodo (temporaneo) nel quale la prestazione è resa dal dipendente presso un differente datore di lavoro (nel caso che ci interessa, all'estero).

Va da sé, pertanto, che il **contratto italiano** non viene in alcun modo **interrotto** o **sospeso** ed il lavoratore è "destinato" a rientrare in Italia una volta cessato il periodo di lavoro all'estero.

Naturalmente, tale ultima considerazione non può essere data per scontata in quanto vi possono essere tutta una serie di fattori che alterano lo schema tipico sopra

riportato; ad esempio, in caso di cessazione anticipata a fronte di una differente opportunità lavorativa in patria ovvero di prosecuzione del lavoro all'estero per un lunghissimo periodo.

Da questo punto di vista, la precedente prassi amministrativa lasciava spazio proprio a valutazioni di questo tipo, per consentire di comprendere se la concessione del beneficio in oggetto fosse o meno in linea con la ratio della norma.

---

Tornando alla circolare n. 33/E/2020, invece, deve evidenziarsi che fare riferimento ad un "**nuovo**" **contratto di lavoro** vuol dire, di fondo, **escludere** il beneficio in tutti i casi di rientro dal distacco che, come detto, presuppongono il **mantenimento** dell'originario rapporto.

---

In altri termini, non avrebbe senso offrire un nuovo contratto (con cessazione di quello precedente) al dipendente rientrato, anche ove allo stesso venisse proposto un differente ruolo. Si segnala che la conclusione raggiunta dalla circolare n. 33/E/2020 è stata già confermata e rafforzata dall'**interpello n. 42/2021**.

Basterebbe, difatti, redigere un semplice addendum al contratto originario (ad esempio con un passaggio di inquadramento, di mansioni, di livello retributivo ecc.).

Da ultimo, deve in ogni caso essere rilevato che tale preclusione non trova alcuna specifica nella normativa di riferimento, che condiziona il beneficio fiscale unicamente al trasferimento della residenza in Italia dopo almeno **due periodi d'imposta** di residenza estera e alla circostanza che l'attività venga svolta prevalentemente nel nostro Paese.

## Lavoro e Previdenza

Per i datori di lavoro

## Donne disoccupate e prive di impiego: esonero totale solo per le assunzioni stabili

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

La legge di Bilancio 2021 riconosce ai datori di lavoro che assumono donne disoccupate o prive di impiego uno sgravio sui contributi previdenziali e sui premi INAIL nella misura del 100% e nel limite massimo di importo di 6.000 euro annui. Il beneficio, come evidenzia la Fondazione Studi dei Consulenti del lavoro nell'approfondimento del 19 gennaio 2021, spetta solo in caso di assunzione con contratto di lavoro a tempo indeterminato, nonché per le trasformazioni a tempo indeterminato di contratto di lavoro dipendente a tempo determinato. Per le assunzioni con contratto a tempo determinato è invece applicabile la riduzione al 50% senza la previsione di un tetto massimo annuale.

**Imprese e professionisti** che assumono **donne disoccupate o prive di impiego** possono fruire di sgravi su **contributi previdenziali e premi INAIL** pari al **100%** nel rispetto della soglia massima di 6.000 euro annui. Lo prevede la legge di Bilancio 2021, all'art. 1 commi da 16 a 19 ([legge n. 178/2020](#)), che rilanciano, potenziandolo, l'incentivo contributivo strutturale previsto dalla legge Fornero.

L'analisi delle norme fa emergere, però, un quadro applicativo che potrebbe attenuare di gran lunga l'appello dello sgravio rivisitato.

Vediamo di cosa si tratta, partendo dall'esame della norma, avvalorato dalle conclusioni a cui giunge anche l'[approfondimento](#) della Fondazione Studi dei Consulenti del lavoro del 19 gennaio 2021.

**Leggi anche** [Assunzioni agevolate di donne, sportivi, agricoltori e al Sud tra novità e conferme](#)

### Sgravio donne nella legge di Bilancio 2021

Il comma 16 dell'art. 1 della legge di Bilancio 2021 dispone che: "Per le assunzioni di donne lavoratrici effettuate nel biennio 2021-2022, in via sperimentale, l'esonero contributivo di cui all'articolo 4, commi da 9 a 11, della legge 28 giugno 2012, n. 92, è riconosciuto nella misura del 100 per cento nel limite massimo di

importo pari a 6.000 euro annui".

In pratica, il legislatore eleva al 100% nel limite massimo di 6.000 euro annui (in luogo del 50% senza soglia massima annuale) la misura dello sgravio dei contributi a carico del datore di lavoro e dei premi INAIL per le assunzioni a tempo indeterminato (o trasformazione di rapporto a termine) 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. 16 ottobre 2020, n. 234](#));

- **donne prive di un lavoro regolarmente retribuito** da almeno 24 mesi, ovunque residenti.

La **durata complessiva** di fruizione dello sgravio è di 18 mesi.

Non cambia invece la **riduzione al 50%** e fino a 12 mesi per le **assunzioni con contratto a termine**.

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

### In sintesi

Categorie	Riduzione contributi e premi INAIL	Durata massima
<b>Donne over 50 disoccupate da oltre 12 mesi</b>		
Contratto a termine anche in somministrazione	50% (1)	12 mesi
Trasformazione a tempo indeterminato	100% (2)	Complessivi 18 mesi
Assunzione a tempo indeterminato	100% (2)	18 mesi
<b>Donne prive di un impiego da 6 o 24 mesi</b>		
Contratto a termine anche in somministrazione	50% (1)	12 mesi
Trasformazione a tempo indeterminato	100% (2)	Complessivi 18 mesi

Assunzione a tempo indeterminato	100% (2)	18 mesi
----------------------------------	----------	---------

- (1) Non è prevista una soglia massima annuale  
(2) Nel limite massimo di 6.000 euro annui

### Definizioni

Si ricorda che è “**privo di impiego regolarmente retribuito**” chi, nei 6 mesi precedenti la data dell’evento agevolato, non ha prestato attività lavorativa riconducibile ad un rapporto di lavoro subordinato della durata di almeno 6 mesi, ovvero non ha svolto attività di lavoro autonomo o parasubordinato dalla quale sia derivato un reddito che corrisponde a un’imposta lorda superiore alla misura delle detrazioni spettanti ai sensi dell’articolo 13 del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Nel caso del **lavoro dipendente**, il reddito è quantificabile in € **8.145 annui**. In caso di attività di **lavoro autonomo**, il limite esente da imposizione fiscale è, nella generalità dei casi, quantificabile in € **4.800 annui**. Fanno tuttavia eccezione i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo che, ai sensi dell’articolo 50, comma 1, del T.U.I.R. sono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, per i quali il limite ai fini della conservazione dello stato di disoccupazione è di € 8.145 annui.

La situazione di “priva di impiego regolarmente retribuito” prescinde dall’eventuale stato di disoccupazione. Sono in “**stato di disoccupazione**”, i soggetti che rilasciano la dichiarazione di immediata disponibilità (DID) e che, alternativamente, soddisfano uno dei seguenti requisiti:

- non svolgono attività lavorativa subordinata o autonoma;
- sono lavoratori il cui reddito da lavoro dipendente o autonomo corrisponde a un’imposta lorda pari o inferiore alle detrazioni spettanti ai sensi dell’articolo 13 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al D.P.R. n. 917/1986. (ANPAL, circolare 23/07/2019, n. 1).

### Incremento occupazionale netto

Le assunzioni devono comportare un incremento occupazionale netto, da calcolarsi 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.

Per i dipendenti con contratto di lavoro a tempo parziale, il calcolo è ponderato in base al rapporto tra il numero delle ore pattuite e il numero delle ore che costituiscono l’orario normale di lavoro dei lavoratori a tempo pieno.

L’incremento della base occupazionale è considerato

al netto delle diminuzioni del numero degli occupati verificatesi in **società controllate o collegate** ai sensi dell’articolo 2359 del codice civile o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto. L’incentivo è comunque applicabile, qualora l’incremento non avvenga per:

- **dimissioni volontarie** del lavoratore;
- **invalidità** sopravvenuta o decesso del lavoratore;
- **pensionamento** per raggiunti limiti di età;
- **riduzione** volontaria dell’**orario di lavoro**;
- **licenziamento** per giusta causa o giustificato motivo soggettivo.

### Altre condizioni

Oltre all’incremento occupazionale netto, i datori di lavoro che soddisfare i seguenti requisiti:

- **regolarità** negli adempimenti contributivi;
- osservanza delle norme poste a tutela delle **condizioni di lavoro**;
- rispetto degli **accordi e contratti collettivi** nazionali, regionali e aziendali stipulati con le organizzazioni sindacali più rappresentative sul piano nazionale;
- l’assunzione non riguardi l’attuazione di un **obbligo preesistente**;
- l’assunzione non violi il **diritto di precedenza** alla riassunzione di un altro lavoratore;
- il datore di lavoro non abbia in atto **sospensioni dal lavoro** per crisi o riorganizzazione aziendale, salvo il caso che l’assunzione sia finalizzata all’acquisizione di professionalità sostanzialmente diverse da quelle dei lavoratori sospesi.

### Compatibilità con la disciplina degli aiuti di Stato

L’efficacia dell’incentivo contributivo previsto dall’art. 1, commi da 16 a 19 è subordinata all’**autorizzazione della Commissione europea**.

Il beneficio è inoltre concesso nei limiti e alle condizioni stabiliti dalla Commissione UE con il Quadro temporaneo sugli aiuti di Stato, adottato il 19 marzo scorso, la cui durata è stata successivamente prorogata al 30 giugno 2021, che reca misure dirette a consentire agli Stati membri di avvalersi pienamente della flessibilità prevista dalle norme sugli aiuti di Stato al fine di sostenere l’economia nel contesto dell’epidemia di COVID-19.

In particolare, le disposizioni richiamate sono quelle contenute nella sezione 3.1 del Quadro temporaneo, che definisce le condizioni in presenza delle quali possono essere considerati compatibili con il mercato interno aiuti di importo limitato alle imprese che si



trovano di fronte ad un'improvvisa carenza o indisponibilità di liquidità.

Sulla base della richiamata sezione 3.1, perché l'aiuto sia compatibile con il mercato interno la Commissione richiede, in particolare:

- che l'importo complessivo dell'aiuto non superi **800.000 euro per impresa**;
- che l'aiuto sia concesso entro e **non oltre il 30 giugno 2021** e sulla base di un regime con budget previsionale;
- che l'aiuto non può essere concesso a **imprese che si trovavano già in difficoltà** il 31 dicembre 2019.

In deroga a quanto evidenziato in precedenza, gli aiuti possono essere concessi alle **microimprese** o alle **piccole imprese** che risultavano già in difficoltà al 31 dicembre 2019, purché non siano soggette a procedure

concorsuali per insolvenza ai sensi del diritto nazionale e non abbiano ricevuto aiuti per il salvataggio (oppure, in caso abbiano ricevuto aiuti per il salvataggio, abbiano rimborsato il prestito o abbiano revocato la garanzia al momento della concessione degli aiuti a titolo della presente comunicazione) o aiuti per la ristrutturazione (oppure, in caso abbiano ricevuto aiuti per la ristrutturazione, non siano più soggette a un piano di ristrutturazione al momento della concessione degli aiuti a titolo della presente comunicazione.» (Terza modifica del quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza della Covid-19 - Comunicazione 2020/C 218/03 in GUCE del 2 luglio 2020).

## Lavoro e Previdenza

Legge di Bilancio 2021

## Esonero contributivo per assunzioni di donne disoccupate: l'analisi dei Consulenti del Lavoro

La Fondazione Studi Consulenti del Lavoro, con l'approfondimento del 19 gennaio 2021, analizza quanto era già previsto dalla legge n. 178/2020, che ha stabilito l'esonero contributivo per l'assunzione di donne si applichi nella misura del 100% dei contributi a carico del datore di lavoro, nel limite massimo di importo pari a 6.000 euro annui. All'interno del documento anche un'attenta analisi delle casistiche possibili, sintetizzata in una tabella contenente le condizioni e i requisiti soggettivi per accedere all'agevolazione oltre ai relativi riferimenti normativi.

Arriva dalla Fondazione Studi dei **Consulenti del Lavoro** l'approfondimento del 19 gennaio 2021 sulla disciplina dell'incentivo all'**assunzione di donne**. La legge n. 178/2020 prevede che l'**esonero totale** si applichi esclusivamente alle assunzioni effettuate nel biennio 2021-2022. Pertanto, potrà essere attribuito ai **contratti a tempo indeterminato** stipulati dal 1° gennaio 2021 e fino al 31 dicembre 2022, nonché alle trasformazioni dei **contratti a tempo determinato**. L'esonero totale, dunque, non potrà essere applicato alle assunzioni con contratto a tempo determinato. In tal caso, comunque, i datori di lavoro potranno fruire dell'ordinaria **riduzione contributiva**, pari al 50% dei contributi a loro carico. La riduzione contributiva prevista dalla legge n. 178/2020 è pari al 100% dei contributi a carico del datore di lavoro, fino al limite massimo di importo pari a 6.000 euro annui. L'efficacia dell'esonero è subordinata all'autorizzazione della **Commissione europea**.

### Requisiti delle lavoratrici

Le destinatarie dell'agevolazione sono:

- donne con almeno cinquant'anni di età che siano disoccupate da oltre dodici mesi;
- donne di qualsiasi età residenti in una delle aree ammissibili ai finanziamenti nell'ambito dei fondi strutturali dell'**Unione europea** e prive di un impiego regolarmente retribuito da almeno sei mesi.
- donne di qualsiasi età con una professione o di un settore economico caratterizzati da un'accentuata disparità occupazionale di genere ed è necessario che la lavoratrice risulti priva di un impiego regolarmente retribuito da almeno sei mesi;

- donne di qualsiasi età, ovunque residenti e prive di un impiego regolarmente retribuito da almeno ventiquattro mesi.

*A cura della Redazione*

### Riferimenti normativi

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro,  
Approfondimento 19/01/2021

## Lavoro e Previdenza

Dal Ministero del Lavoro

## Sistema nazionale di certificazione delle competenze: le linee guida per enti pubblici

Con il Decreto del 5 gennaio 2021, pubblicato in Gazzetta Ufficiale del 18 gennaio 2021, il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha approvato le 'Linee Guida per l'interoperatività degli enti pubblici titolari nell'ambito del Sistema nazionale di certificazione delle competenze. Il riconoscimento e la certificazione delle competenze acquisite dall'individuo sono determinanti per favorire e sostenere un concreto incremento della partecipazione delle persone alla formazione, nonché una spendibilità delle competenze acquisite all'interno del mercato del lavoro.

Publicato sulla **Gazzetta Ufficiale** n. 13 del 18 gennaio 2021 il Decreto 5 gennaio 2021, del **Ministero del lavoro e delle Politiche Sociali**, di adozione delle Linee guida che rendono operativo il **Sistema nazionale di certificazione delle competenze**.

Le Linee guida rendono operativo il Sistema nazionale di certificazione delle competenze, inserendosi nell'ambito del più ampio processo nazionale per il **diritto individuale all'apprendimento** permanente. Il riconoscimento e la certificazione delle competenze, acquisite dall'individuo in contesti formali, non formali e informali, insieme alla realizzazione di reti territoriali e alla realizzazione della dorsale informativa unica mediante l'interoperabilità delle **banche dati** centrali e territoriali esistenti, sono determinanti per favorire e sostenere un concreto incremento della partecipazione delle persone alla **formazione**, nonché una spendibilità delle competenze acquisite anche in contesti informali e non formali all'interno del **mercato del lavoro**.

La messa a regime dei servizi di individuazione e validazione e certificazione delle competenze, negli

ordinamenti e nelle politiche, costituisce una leva strategica essenziale per l'innalzamento dei **livelli di qualificazione** e occupabilità, per la **competitività e produttività delle imprese** e delle **professioni** e per l'ammodernamento e l'efficacia dei servizi e delle misure di politica attiva del lavoro.

I servizi di individuazione e validazione e certificazione delle competenze saranno anche un importante fattore di innovazione dei **sistemi educativi** e formativi, favorendo la personalizzazione degli apprendimenti in contrasto all'insuccesso e alla dispersione e facilitando le transizioni dallo studio al lavoro attraverso una progettazione dell'offerta educativa e formativa arricchita e integrata dall'apporto di una più vasta compagine di soggetti, quali ad esempio le imprese e le associazioni professionali, gli enti espressione della bilateralità o le organizzazioni del volontariato e del **terzo settore**.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

G.U 18/01/2021, n. 13

### Lavoro e Previdenza

In Gazzetta Ufficiale

## Imprese agricole: esonero contributivo dal 1° gennaio al 30 giugno 2020

Con il decreto ministeriale del 10 dicembre 2020, il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha previsto l'esonero straordinario dal versamento dei contributi previdenziali e assistenziali, dovuti per il periodo dal 1° gennaio 2020 al 30 giugno 2020, a favore delle imprese appartenenti alle filiere agrituristiche, apistiche, brassicole, cerealicole, florovivaistiche e vitivinicole. L'agevolazione è riconosciuta dall'INPS in base alla presentazione delle domande da parte delle aziende beneficiarie. Resta ferma l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche.

E' stato pubblicato sulla **Gazzetta ufficiale** il decreto 10 settembre 2020 del **Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali** con cui si riconosce, a favore delle imprese appartenenti alle **filieri agrituristiche**, apistiche, brassicole, cerealicole, florovivaistiche e vitivinicole, l'**esonero straordinario dal versamento dei contributi previdenziali e assistenziali** a carico dei datori di lavoro, dovuti per il periodo dal 1° gennaio 2020 al 30 giugno 2020. L'agevolazione contributiva è riconosciuta dall'**INPS** in base alla presentazione delle domande da parte delle imprese. Resta ferma

l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche.

#### Versamenti o rimborsi

In attesa della messa a disposizione da parte dell'INPS del modello di **istanza di esonero**, i versamenti della contribuzione riferita ai periodi retributivi oggetto dell'esonero già scaduti e non ancora versati, ovvero in scadenza, sono sospesi per i destinatari dell'agevolazione fino alla data di definizione delle istanze. In caso di esito favorevole dell'istanza, la contribuzione riferita ai periodi retributivi dal 1° gennaio 2020 al 30 giugno 2020 già versata potrà essere compensata con la contribuzione in futuro dovuta dal datore di lavoro. In caso di esito favorevole dell'istanza, qualora l'esonero sia concesso in quota parte per il superamento del limite di spesa individuale, i contribuenti dovranno provvedere al versamento della quota risultata eccedente in un'unica soluzione entro trenta giorni dalla comunicazione degli esiti dell'istanza, senza applicazione di sanzioni e interessi. In caso di rigetto dell'istanza, il richiedente dovrà provvedere al versamento dei contributi sospesi, comprensivi di **sanzioni civili e interessi** calcolati a decorrere dalla data della scadenza ordinaria del versamento.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

G.U 19/01/2021, n. 14

### Lavoro e Previdenza

Per tutto il 2021

## Comunicazione del medico competente-INAIL: sospesi i termini per l'invio dei dati

Con nota prot. n. 1330 del 14 gennaio 2021, il Ministero della Salute ha sospeso per tutto il 2021 il termine, fissato entro il primo trimestre dell'anno, per l'invio tramite la piattaforma informatica INAIL "Comunicazione medico competente" dei dati aggregati sanitari e di rischio dei lavoratori sottoposti a sorveglianza sanitaria nell'anno 2020, obbligo previsto dall'art. 40 del d.lgs. 81/2008 - Allegato 3B. L'INAIL ha pubblicato l'avviso sul proprio sito istituzionale il 19 gennaio 2021.

Il **medico competente** ha l'obbligo di trasmettere entro il 31 marzo di ogni anno, ai servizi competenti per territorio, i dati aggregati sanitari e di rischio dei lavoratori sottoposti a **sorveglianza sanitaria**. Con la Circolare 1330 2021 del **Ministero della Salute** è stato sospeso l'invio dei dati per tutto il 2021. L'**INAIL**

ha pubblicato l'avviso sul sito istituzionale. La sospensione è concessa considerato il carico di lavoro dei medici competenti, delle difficoltà della situazione legata alla gestione della emergenza **Covid-19**, della peculiarità operativa della sorveglianza sanitaria periodica in questa fase pandemica.

Secondo l'art.40 del D.lgs. 81/2008 entro il primo trimestre dell'anno successivo all'anno di riferimento il medico competente trasmette, esclusivamente per via telematica, ai servizi competenti per territorio le informazioni, elaborate evidenziando le differenze di genere, relative ai dati collettivi aggregati sanitari e di **rischio dei lavoratori**, sottoposti a sorveglianza sanitaria secondo il modello in allegato 3B.

Pertanto l'invio dell'allegato, con i dati della sorveglianza sanitaria a cui i lavoratori sono sottoposti da parte del medico competente, sarebbe da effettuarsi entro il 31 marzo 2021.

L'invio dell'allegato 3B, quale adempimento amministrativo, riveste una notevole importanza per il monitoraggio della sorveglianza sanitaria a cui sono sottoposti i lavoratori, tanto che in seno alla scrivente Direzione Generale è stato istituito uno specifico gruppo tecnico, composto da istituzioni e società scientifiche, finalizzato al miglioramento dell'utilizzo dei dati e all'ottimizzazione della richiesta e della raccolta di informazioni da parte dei medici competenti. Intento del gruppo era quello di pubblicare questi dati entro la primavera del corrente anno. Tuttavia l'attuale situazione emergenziale non consente il **congruo invio dei dati** né una loro elaborazione critica e conseguente pubblicazione.

*A cura della Redazione*

## Lavoro e Previdenza

Messaggio INPS

# Pensione opzione donna: la proroga nella Manovra 2021

Nel messaggio n. 217 del 2021, l'INPS comunica la proroga dell'opzione donna, il trattamento che consente alle lavoratrici, sia autonome che subordinate, di andare in pensione in maniera anticipata rispetto ai trattamenti previdenziali ordinari. Possono conseguire il trattamento pensionistico, secondo le regole di calcolo del sistema contributivo, le lavoratrici che, entro il 31 dicembre 2020, abbiano maturato un'anzianità contributiva minima di 35 anni e un'età anagrafica minima di 58 anni se lavoratrici dipendenti e di 59 anni se lavoratrici autonome.

L'istituto per il **pensionamento anticipato** delle

donne, cd. **opzione donna**, è stato nuovamente prorogato dalla legge di bilancio per il 2021, assicurando la possibilità di accedere a chi consegue i requisiti entro il 31.12.2020. Possono conseguire il trattamento pensionistico, secondo le regole di calcolo del sistema contributivo, le lavoratrici che, entro il 31 dicembre 2020, abbiano maturato un'anzianità contributiva minima di 35 anni e un'età anagrafica minima di 58 anni se **lavoratrici dipendenti** e di 59 anni se **lavoratrici autonome**. Lo comunica l'INPS con il messaggio 217 del 2021.

La decorrenza del trattamento pensionistico non può essere anteriore al 1° febbraio 2021, per le lavoratrici dipendenti e autonome la cui pensione è liquidata a carico dell'assicurazione generale obbligatoria e delle forme sostitutive della medesima, e al 2 gennaio 2021, per le lavoratrici dipendenti la cui pensione è liquidata a carico delle forme esclusive dell'assicurazione generale obbligatoria (**AGO**).

Altro fattore da considerare per chi intendesse accedere all'opzione donna è la decorrenza del primo assegno pensionistico, in quanto tale tipologia di prestazione soggiace ancora alla c.d. **finestra mobile**, che prevede un meccanismo in base al quale l'erogazione avviene: dopo 12 mesi dalla maturazione dei predetti requisiti per le dipendenti o dopo 18 mesi per le autonome.

E' valutabile la contribuzione a qualsiasi titolo versata o accreditata in favore dell'assicurata. Vi rientrano dunque i **contributi obbligatori, da riscatto o da ri-congiunzione, volontari e figurativi**. Non rientrano, invece, i soli contributi figurativi accreditati per **malattia e disoccupazione**.

*A cura della Redazione*

Riferimenti normativi

INPS, messaggio 19/0/2021, n. 217

## Impresa

Controlli interni delle associazioni

## RUNTS: cosa fare per non perdere le agevolazioni fiscali

di Bruno Pagamici - Dottore commercialista in Macerata

È compito dell'organo di controllo interno, di associazioni e fondazioni, vigilare sul concreto perseguimento delle finalità istituzionali dell'ente e sul rispetto degli adempimenti richiesti dall'ufficio del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore, ai fini della permanenza nel suo elenco. Il mancato rispetto può causarne la cancellazione e la conseguente perdita delle agevolazioni fiscali e contabili previste dal Codice del Terzo Settore. Tra le cause di cancellazione rientra il perdurante inadempimento all'aggiornamento delle informazioni o al deposito degli atti nei termini previsti da parte dell'Ufficio del RUNTS competente. In quali casi è obbligatoria la nomina l'organo di controllo? Quali sono le cause che portano alla cancellazione dal RUNTS?

Rientrano tra gli **obblighi di monitoraggio dell'organo di controllo**, l'osservanza, da parte dell'Ente del Terzo Settore (ETS), delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, con particolare riguardo alle disposizioni di cui all'art. 5 del Codice del Terzo Settore (CTS), all'art. 6, in merito al rispetto dei limiti di svolgimento delle attività diverse, all'art. 7, in materia di raccolta fondi e all'art. 8 concernente la destinazione del patrimonio e l'assenza (diretta e indiretta) di scopo lucro.

Il rispetto di tali requisiti, su cui deve vigilare l'organo di controllo, consente all'ente di mantenere l'**iscrizione nel RUNTS** e quindi di poter accedere alle **agevolazioni fiscali** disciplinate dal CTS.

Per quanto riguarda, invece, la vigilanza sul corretto utilizzo delle risorse finanziarie o dei beni concessi agli ETS da parte delle amministrazioni pubbliche, tale controllo e monitoraggio viene effettuato direttamente dalle amministrazioni stesse.

L'**Amministrazione finanziaria**, infatti, potrà esercitare autonomamente attività di **controllo** sull'applicazione della **normativa fiscale**, avvalendosi anche delle notizie trasmesse dall'ufficio del RUNTS nell'effettuazione dei controlli di sua competenza.

L'atto di accertamento dovrà essere preceduto, a pena di nullità, da un invito all'ente a comparire per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento.

L'Amministrazione finanziaria, a seguito dell'attività di controllo, trasmetterà gli atti all'ufficio del RUNTS, che valuterà se ricorrono i **presupposti** per la **cancellazione dal registro**.

**Leggi anche RUNTS: verifiche e controlli per l'iscrizione degli enti non profit**

## Nomina dell'organo di controllo

Secondo il CTS, l'obbligo di nomina dell'organo di controllo spetta sempre alle **fondazioni**, ed è previsto anche per le **associazioni**, riconosciute e non riconosciute, al superamento delle **soglie dimensionali** di cui al secondo comma dell'art. 30 del Codice (per due

esercizi consecutivi e per due dei tre dei parametri ivi previsti).

La nomina, in ogni caso, è **obbligatoria** quando siano costituiti **uno o più patrimoni** destinati ad uno specifico affare, a prescindere dai limiti quantitativi e dalla forma assunta dall'ETS, purché con personalità giuridica, nonché per i Centri di Servizio per il Volontariato (art. 61 comma 1, lett. k, e art. 65, comma 7, lett. e), a prescindere dalle soglie dimensionali previste dall'art. 30.

## Controlli interni

L'art. 30 del CTS prevede l'obbligo di un organo dell'organo di controllo:

- per le **fondazioni** (anche organo monocratico) indipendentemente dalla attività svolta;

- per gli **enti associativi**, quando siano superati per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

- a) totale dell'attivo dello **stato patrimoniale**: **110.000,00 euro**;

- B) **ricavi, proventi**, entrate comunque denominate: **220.000,00 euro**;

- C) **dipendenti occupati** in media durante l'esercizio: **5 unità**.

L'art. 31 stabilisce inoltre la nomina di un **revisore legale dei conti** o di una **società di revisione**, sia per le fondazioni che per le associazioni, nel caso in cui superino per due esercizi successivi due dei seguenti limiti:

- totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 1.100.000 euro

- ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 2.200.000 euro

- dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 12 unità.

Per quanto riguarda l'individuazione del momento da cui contare i **due esercizi consecutivi** che fanno scattare gli obblighi di nomina dell'organo di controllo, è intervenuto il Ministero del lavoro e delle politiche sociali con la nota n. 11560 del 2 novembre 2020 con



cui è stato chiarito che il computo dei due esercizi consecutivi debba partire dall'esercizio 2018. Da ciò consegue che la verifica dell'eventuale integrazione dei presupposti dimensionali andrà fatta considerando i **dati di consuntivo del bilancio di esercizio** relativo agli anni **2018 e 2019**.

### I vantaggi riservati ai regimi fiscali agevolati

L'ETS iscritto al RUNTS avrà una serie di agevolazioni di carattere fiscale, rispetto a chi non deciderà di iscriversi. Il CTS disciplina le **regole fiscali e civili-stiche** degli enti che tuttavia non possono prescindere dalle attività da loro svolte in via prevalente, a seconda delle quali l'ETS assumerà carattere commerciale o non commerciale. Tale distinzione è necessaria in quanto è previsto l'assoggettamento a **differenti regimi premiali** a seconda della diversa tipologia di ente. Accanto ad agevolazioni previste indistintamente a favore di tutti gli Ets, infatti, vi sono misure applicabili ai soli enti configurabili come "non commerciali".

Per definire la natura degli ETS occorre fare riferimento alla legge di conversione del D.L. n. 119/2018, secondo cui le attività si considerano **non commerciali** qualora i **ricavi non superino di oltre il 5%** i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due periodi d'imposta consecutivi. La mancanza di tale requisito comporta la perdita della qualifica di ente non commerciale ma non l'automatica fuoriuscita dal RUNTS.

Tuttavia, l'Ente, divenuto a carattere commerciale, sarà precluso dall'applicazione di vantaggi fiscali e contabili (es. l'adesione ad un regime forfettario di tassazione, l'esclusione dal reddito imponibile degli ETS non commerciali dei fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, ecc.)

### Esempio

Trattamento fiscale previsto per l'**attività commerciale** svolta da un'associazione culturale che svolge anche attività commerciale con un fatturato annuo pari a 120.000 euro, nelle **ipotesi di iscrizione e non iscrizione**.

#### Iscrizione al RUNTS

Un ETS può qualificarsi come **ente non commerciale** e svolgere anche attività commerciale, purché non prevalente. Per l'ente non commerciale (sono escluse quindi le imprese sociali), l'attività commerciale sarà così tassata:

- fino a 130.000 euro di ricavi: coefficiente di redditività pari al 7%;
- da 130.001 a 300.000 euro di ricavi: coefficiente di redditività pari al 10%;
- oltre i 300.001 euro di ricavi: coefficiente di redditività pari al 17%.

Poiché l'associazione culturale è **iscritta nel RUNTS**, la tassazione avverrà su 8.400 euro, con IRES pari a 2.016 euro. Tale agevolazione sarà riconosciuta purché vengano rispettati tutti gli obblighi previsti per gli ETS (compreso il deposito del bilancio annuale).

Il regime in esame, inoltre, non prevede limiti dimensionali e pertanto l'ETS potrebbe beneficiare del coefficiente di redditività del 17% anche a fronte di un fatturato di centinaia di migliaia di euro.

#### Non iscrizione al RUNTS

L'associazione non iscritta sarà soggetta all'applicazione del **regime forfettario** ex art. 145 TUIR, che prevede:

- fino a 15.494 euro un coefficiente di redditività pari al 15%;
- fino a 400.000 euro un coefficiente di redditività pari al 25%.

Pertanto, a fronte di un **fatturato di 120.000 euro** l'associazione non ETS dovrà pagare per 6.828 euro e per beneficiare del regime forfettario ex art. 145 Tuir non potrà superare il limite dei 400.000 euro di fatturato.

### Cancellazione dell'ETS

La cancellazione dal RUNTS avviene per **carenza dei requisiti** ritenuti necessari ai fine della permanenza nel Registro unico, ovvero su **istanza motivata** dell'ente o a seguito dell'accertamento dell'Ufficio anche in conseguenza di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o tributaria, ovvero a seguito dello scioglimento o dell'estinzione dell'ente.

In caso di **estinzione o scioglimento**, l'Ufficio rilascia, ex art. 9 del CTS, un parere sulla **devoluzione del patrimonio residuo** entro trenta giorni dalla richiesta inoltrata dall'Ente.

La norma prevede la nullità di qualsiasi atto di devoluzione ad altri enti del patrimonio dell'ETS in assenza del parere e introduce la regola del silenzio assenso se il parere non è rilasciato nel termine sopra indicato.

Qualora dopo la cancellazione dal RUNTS l'ente intenda continuare ad operare ai sensi del codice civile, è tenuto a devolvere il proprio patrimonio limitatamente all'incremento realizzato negli esercizi in cui è stato iscritto al Registro unico.

In particolare, il patrimonio deve essere devoluto, assunto il **parere positivo del RUNTS**, e salva diversa destinazione imposta dalla legge, ad **altri ETS** secondo le disposizioni statutarie o dell'organo sociale competente o, in mancanza, alla Fondazione Italia Sociale. Ricorre invece la **migrazione in altra sezione** (art. 50, comma 3, CTS) quando l'Ente abbia perso i requisiti per restare iscritto in una delle sezioni del registro ma continui a possedere requisiti propri di enti iscritti in altra sezione. Sulla richiesta di migrazione si esprime

l'Ufficio con le stesse modalità previste per l'iscrizione nel RUNTS.

## Cause che determinano la cancellazione dal RUNTS

Il perdurante <b>inadempimento</b> a seguito della diffida ad adempiere all' <b>aggiornamento delle informazioni</b> o al <b>deposito degli atti</b> nei termini previsti da parte dell'Ufficio del RUNTS competente.
La presentazione di <b>istanza motivata di cancellazione</b> da parte dell'ente che intende rinunciare alla qualifica di ETS.
Il deposito del bilancio finale di liquidazione o dell'ordine dell'autorità giudiziaria.
L'acquisizione da parte dell'ufficio di provvedimenti definitivi adottati dalla competente autorità giudiziaria o tributaria da cui derivi una <b>situazione incompatibile</b> con la permanenza dell'ente nel RUNTS.
L'accertamento della carenza o del <b>venir meno dei requisiti</b> necessari per la permanenza nel RUNTS.

## Impresa

Accordo UE-Cina

## Per le imprese UE sarà più facile investire in Cina (e con meno limitazioni)

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

Bruxelles e Pechino hanno raggiunto un ambizioso accordo per regolare l'accesso ai mercati e favorire la strada verso la trasparenza e la liberalizzazione degli investimenti. Con il Comprehensive Agreement on Investment - CAI l'Europa vuole garantirsi l'accesso al mercato cinese a condizioni paritetiche e colmare l'attuale asimmetria tra l'apertura del mercato europeo alle imprese cinesi e le limitazioni del mercato cinese alle imprese UE. Le aziende che intendono fare investimenti in Cina troveranno, quindi, un mercato più accessibile grazie alla rimozione delle restrizioni quantitative, dei diritti di monopolio e degli obblighi di operare in joint ventures con operatori locali in una serie di settori: automotive, sanitario, real estate, settore bancario, assicurativo e logistica marittima.

L'Europa e la Cina raggiungono un accordo sui principi del **Comprehensive Agreement on Investment** (CAI) e procedono sulla strada del partenariato. Il testo dell'accordo deve essere ancora finalizzato, ma ne sono stati resi noti i contenuti principali.

Non si tratta di un accordo di libero scambio, un "trade agreement" tradizionale, ma di un accordo con obiettivi più ambiziosi che intende regolare l'accesso ai mercati e favorire la strada verso la trasparenza e la **liberalizzazione degli investimenti**.

Con il CAI l'Europa vuole garantirsi l'**accesso al mercato cinese a condizioni paritetiche** e colmare l'attuale asimmetria tra l'apertura del mercato europeo alle imprese cinesi e le limitazioni del mercato cinese alle imprese europee. Uniformare le regole, ponendo sullo stesso piano gli operatori e l'adesione di entrambe le parti ad un **sistema di trasparenza** per quanto riguarda le imprese pubbliche e gli aiuti statali e di rispetto delle norme in materia di **tutela del lavoro e dell'ambiente**, per rendere più facile l'accesso ai rispettivi mercati è uno degli obiettivi dell'accordo.

Le imprese che intendono fare investimenti in Cina troveranno un **mercato più facilmente accessibile** con la possibilità di acquisire o costituire aziende, la rimozione delle restrizioni quantitative, dei diritti di monopolio e degli obblighi di **operare in joint ventures** con operatori locali in una serie di settori. Alcuni di questi sono espressamente esclusi (es. le infrastrutture strategiche, il settore audio visivo o il trasporto aereo), mentre in altri casi le previsioni sono limitate ad alcuni e per determinati livelli (ad esempio per quanto riguarda il divieto di restrizioni quantitative, diritti di monopolio, ecc.).

**Leggi anche:**

- Cina, accordo RCEP: quali effetti per il commercio internazionale
- Accordo UE-Cina: maggiori tutele anche per le

imprese dell'export agroalimentare**Previsioni per alcuni settori**

Viene meno l'obbligo di operare in joint ventures nell'**automotive**, uno dei comparti nei quali sono concentrati gli investimenti stranieri (la maggior parte degli investimenti stranieri in Cina sono nel settore manifatturiero e, di questi, circa il 28% sono nel settore automotive). Sempre in quest'ambito, la Cina si impegna a sostenere lo **sviluppo di veicoli verdi**.

Saranno aperti gli investimenti in alcuni settori di grande interesse quali quello **sanitario**, nel quale sarà eliminato l'obbligo di joint venture per gli ospedali privati in alcune delle principali città cinesi.

L'obbligo di joint ventures sarà eliminato anche nei settori del **real estate**, **leasing**, ricerche di mercato, **management consulting**, servizi di traduzione, servizi legati all'ambiente quali eliminazione di rifiuti, abbattimento dell'inquinamento acustico, ecc..

L'impegno alla più facile accessibilità ai mercati riguarda anche il settore dei servizi, a partire dai **servizi finanziari** con l'eliminazione, oltre che dell'obbligo di joint venture, della percentuale massima di investimento straniero (**equity cap**) per il **settore bancario e assicurativo** e di asset management.

I **servizi cloud** saranno aperti agli investitori stranieri per il 50% di equity cap, mentre il limite agli investimenti non sarà applicato ad alcuni servizi online quali servizi finanziari, logistici, medicali, etc.

Altro aspetto rilevante sarà la liberalizzazione nel settore della **logistica marittima**, incluso il cargo handling, agenzie marittime e depositi di containers, consentendo, così, agli operatori stranieri l'intera gestione del trasporto internazionale, anche per la parte domestica in Cina.

Il **settore aereo** è regolato da accordi separati, ma in base al CAI la Cina offre aperture nel settore delle prenotazioni, gestione servizi di terra e servizi di

marketing.

Sempre nell'ambito dell'eliminazione delle barriere all'accesso al mercato e agli investimenti è previsto il divieto di obbligo di trasferimento di tecnologia e di interferire direttamente o indirettamente nella libertà contrattuale in materia di licenze di tecnologia.

#### Personale straniero ammesso in Cina

L'accordo prevede l'impegno a non imporre l'obbligo della presenza di soggetti di nazionalità locale nelle gerarchie e nei consigli di amministrazione delle aziende. Inoltre, i **dipendenti stranieri** potranno lavorare per **tre anni** nelle subsidiaries in Cina **senza restrizioni** relative a quote o altro e i rappresentanti degli investitori potranno effettuare visite libere prima di effettuare gli investimenti.

#### L'impegno alla trasparenza e alla parità di trattamento

L'accesso ai mercati e la spinta agli investimenti non raggiungerebbe il proprio obiettivo se l'accordo non prevedesse anche obblighi relativi alla "**fair competition**", mirando a migliorare le relazioni tra lo stato e gli investitori nel senso di una maggior equivalenza nelle posizioni. Sotto questo profilo sono rilevanti gli impegni assunti dalla Cina affinché le aziende a partecipazione statale assumano le proprie decisioni relative agli acquisti di beni e servizi con **criteri commerciali e non discriminatori** nei confronti delle società

europee.

Sono previsti impegni in materia di trasparenza per quanto riguarda i sussidi nel settore dei servizi e l'impegno a condividere informazioni nel caso di sussidi che possano avere un impatto negativo sugli investimenti europei; altrettanto rilevante è l'impegno a garantire parità di trattamento, certezza e trasparenza in materia di **regolamenti e condizioni** per la **concessione di autorizzazioni**.

L'Europa ha voluto anche assicurarsi il rispetto di alcuni principi etici quali l'**eliminazione del lavoro forzato** e l'adesione ai principi dell'organizzazione mondiale per il lavoro (ILO), nonché l'impegno a non abbassare il livello di protezione del lavoro e dell'ambiente al fine di attrarre investimenti.

#### Risoluzione delle controversie

Come garantire il rispetto di tutto quanto previsto nell'accordo? Le parti hanno previsto un meccanismo di risoluzione delle controversie. Si tratta di un meccanismo tra autorità, quindi non una protezione diretta all'impresa, in due fasi. La prima fase prevede **consultazioni tra le autorità** e, in caso di fallimento, l'apertura della seconda fase con il **ricorso ad un arbitrato** da parte di un panel di esperti indipendenti.

Un Comitato del quale farà parte il Vice premier cinese e il Vice presidente esecutivo dell'UE vigilerà sul rispetto dell'accordo.



## Impresa

Dal Governo

## Superbonus 110%: attivo il sito dedicato

È attivo un sito internet dedicato al superbonus 110% dove sarà possibile inviare i propri quesiti e ottenere tutte le indicazioni necessarie. L'incentivo, creato al fine di rendere più efficienti e più sicure le abitazioni, consiste in una detrazione del 110% che si applica sulle spese per interventi di efficientamento energetico (Super Ecobonus) o per quelli di adeguamento antisismico (Super Sismabonus) sostenute dal 1° luglio 2020 al 30 giugno 2022.

Il Governo comunica che è on line, all'indirizzo <http://www.governo.it/superbonus>, il sito dedicato al Superbonus 110%, dove è possibile:

- reperire tutte le informazioni sui requisiti e su come ottenere la detrazione,
- interpellare una sezione FAQ (risposte alle domande frequenti) a cura di Agenzia delle Entrate ed Enea, con la possibilità di inviare i propri quesiti.

Il sito è stato fortemente voluto dal Sottosegretario **Riccardo Fraccaro**, per informare a 360 gradi sulla misura di incentivazione che, introdotta dal D.L. "Rilancio" 19 maggio 2020, n. 34, punta a rendere più efficienti e più sicure le abitazioni.

L'incentivo consiste in una **detrazione del 110%** che si applica sulle spese per interventi di efficientamento energetico (Super Ecobonus) o per quelli di adeguamento antisismico (Super Sismabonus) sostenute **dal 1° luglio 2020 al 30 giugno 2022**.

È utile ricordare che i beneficiari possono scegliere la modalità per usufruire dell'agevolazione. Precisamente possono:

- utilizzare **direttamente** la detrazione al 110%, pagando meno tasse e **recuperando in cinque anni** più di quanto hanno speso (in quattro per le spese sostenute nel 2022);
- **cedere il credito d'imposta a terzi**, ottenendo subito liquidità;
- esercitare l'opzione dello **sconto in fattura**, effettuando i lavori senza alcun esborso monetario.

*A cura della Redazione*

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.