

Mercoledì 5 maggio 2021

## IL CASO DEL GIORNO

## Specifiche procedure a completamento della revisione sul bilancio

/ Stefano DE ROSA

Una volta completate le verifiche pianificate sulle **singole poste** di bilancio, il revisore, prima di esprimere il proprio giudizio, svolge le cosiddette procedure di completamento, che solitamente includono:

- l'esame degli eventi successivi;
- l'analisi comparativa [...]

PAGINA 2

IL PUNTO  
FISCALITÀ INTERNAZIONALE

## Ritenute ridotte per autonomi e agenti impatriati

/ Andrea BONINO e Massimo SEGRE

A decorrere dal periodo di imposta 2016, i contribuenti qualificati come **"impatriati"** possono godere di una tassazione agevolata per i redditi prodotti in Italia derivanti da attività di lavoro dipendente, autonomo o d'impresa.

Al ricorrere delle condizioni [...]

PAGINA 8

## FISCO

## Super ACE con coefficiente del 15%

*Il DL Sostegni-bis moltiplica la misura per i soli incrementi del 2021, concedendo la possibilità di mutare la detassazione in credito d'imposta*

/ Gianluca ODETTO

Le ultime bozze del DL "Sostegni-bis" contengono una misura di **rafforzamento** sostanziale, pur se transitorio, dell'ACE. Si prevede infatti che, per il solo 2021, il calcolo del reddito detassato sia effettuato applicando un coefficiente di remunerazione estremamente elevato (l'ipotesi sarebbe quella del 15%) alla variazione in aumento del capitale proprio registrata al termine dell'esercizio rispetto a quella esistente alla chiusura dell'esercizio precedente.

Verrebbe, quindi, abbandonato per il 2021 il consolidato principio, stabilito dall'art. 1 comma 2 del DL 201/2011, per cui l'incremento della **base ACE** è individuato quale massa unica, calcolato per differenza rispetto alla data del 31 dicembre 2010: occorrerebbe, al contrario, valutare distintamente l'incremento registrato tra il 31 dicembre 2021 e il 31 dicembre 2020, il quale beneficerebbe del coefficiente maggiorato del 15%, rispetto alla base ACE pregressa, calcolata sul periodo che va

dal 2011 al 2020, la quale continuerebbe ad essere agevolata in base al coefficiente di remunerazione dell'1,3%. Gli incrementi del 2021 (siano essi l'accantonamento dell'utile del 2020 o i versamenti e conferimenti a titolo patrimoniale dei soci) rileverebbero, poi, indipendentemente dalla data di versamento: ciò significa, ad esempio, che un versamento effettuato il 30 dicembre 2021, il quale rileverebbe ordinariamente per l'anno considerato limitatamente a 2/365 del relativo ammontare, potrebbe invece essere computato **in modo integrale**, facilitando in modo considerevole la pianificazione degli aumenti di capitale.

Per fare un semplice esempio, la società che accantoni l'utile dell'esercizio 2020 di 500.000 euro potrebbe beneficiare, nel 2021, di una detassazione di 75.000 euro (alla quale corrisponde una **minore IRES** di 18.000 euro), quando invece con le regole ordinarie il beneficio sarebbe di circa 11,5 volte minore.

Ma la portata agevolativa della nuova misura risulta [...]

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Beneficiari del contributo Sostegni con esenzione IMU

Cedolare secca, misura delle rate di acconto non aggiornata in REDDITI PF

In arrivo la proroga dello smart working semplificato al 30 settembre

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

## PROFESSIONI

## Adempimenti rinviati in caso di COVID del professionista

/ Savino GALLO

Il pressing incrociato dei parlamentari promotori dell'iniziativa e dei commercialisti che l'hanno apertamente sostenuta, questa volta, ha sortito i suoi effetti. Nella notte [...]

PAGINA 4

# Specifiche procedure a completamento della revisione sul bilancio

Particolare rilevanza in tale fase assumono l'esame degli eventi successivi e la verifica della continuità aziendale

/ **Stefano DE ROSA**

Una volta completate le verifiche pianificate sulle **single poste** di bilancio, il revisore, prima di esprimere il proprio giudizio, svolge le cosiddette procedure di completamento, che solitamente includono:

- l'esame degli eventi successivi;
- l'analisi comparativa finale delle voci del bilancio;
- la verifica della continuità aziendale;
- la predisposizione del riepilogo delle "differenze di revisione";
- l'ottenimento della lettera di attestazione.

Con riferimento al primo aspetto, il principio di revisione ISA Italia [560](#) prevede che il revisore svolga specifiche procedure al fine di ottenere sufficienti ed appropriati **elementi probativi** circa la completa identificazione degli eventi verificatisi fino alla data della relazione di revisione che possano richiedere rettifiche o ulteriori informazioni nel bilancio.

Le principali procedure di revisione da prevedere in tale ambito sono le seguenti:

- **lettura** dei verbali delle assemblee degli azionisti, delle riunioni del consiglio di amministrazione e del Collegio sindacale tenutesi dopo la chiusura dell'esercizio;
- lettura critica dell'ultima situazione infrannuale disponibile;
- richiesta di aggiornamenti circa le cause legali in corso;
- richieste alla direzione se si sono verificati eventi che possano influire sul bilancio.

In questa fase, inoltre, sulla base della bozza di bilancio e del bilancio di verifica, il revisore effettua le procedure di **analisi comparativa**, al fine di confermare o meno le conclusioni emerse dallo svolgimento della revisione sulle singole poste di bilancio e di identificare le aree che necessitano di ulteriori verifiche.

Sulla base della propria esperienza e della conoscenza del cliente acquisita, il revisore deve crearsi delle **aspettative** con riferimento, ad esempio, a taluni indicatori di bilancio e verificarne la coerenza con i corrispondenti valori desumibili da altre aziende operanti nello stesso settore della società revisionata o con l'andamento della serie storica dei risultati della stessa nei precedenti esercizi.

Con riguardo, poi, alla verifica del presupposto della **continuità**, come indicato nel documento del CNDCEC "Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni" di [aprile 2018](#), l'attività del revisore consiste in:

- acquisire elementi probativi sufficienti sull'utilizzo appropriato da parte della direzione del presupposto

della continuità aziendale ed esaminare se l'analisi effettuata sia stata ben rappresentata nella redazione del bilancio;

- concludere, sulla base degli elementi probativi di cui sopra, se esista un'incertezza significativa sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento;
- considerare e stabilire le implicazioni inerenti la redazione della relazione di revisione.

## Verifiche specifiche per la deroga ex art. 38-quater del DL 34/2020

Da evidenziare, peraltro, che per il bilancio 2020, oltre alle normali procedure in tale ambito, verifiche specifiche si rendono necessarie nel caso in cui la società si avvalga della **deroga** alle ordinarie procedure di valutazione del presupposto della continuità aziendale prevista dall'[art. 38-quater](#) del DL 34/2020. In tali casi, particolare attenzione dovrà essere volta alla verifica dei presupposti per l'utilizzo della deroga e all'adeguatezza dell'informativa fornita in Nota integrativa e nella Relazione sulla gestione.

Con riguardo, poi, al processo di **valutazione degli errori**, sono solitamente previste le seguenti analisi:

- identificazione, riepilogo e aggregazione degli errori, esclusi quelli chiaramente trascurabili;
- riesame della strategia generale di revisione e del piano di revisione;
- comunicazione degli errori ed eventuale loro correzione;
- valutazione dell'effetto degli errori non corretti.

In sede di completamento del lavoro il revisore deve **richiedere**, come previsto dal principio di revisione internazionale ISA Italia n. [580](#), il rilascio della lettera di attestazione dove la direzione della società confermi:

- di aver adempiuto alle sue responsabilità per la redazione del bilancio;
- di aver fornito le informazioni pertinenti come concordato nei termini dell'incarico di revisione;
- che tutte le operazioni sono state registrate e riflesse in bilancio.

Inoltre, i sottoscrittori della lettera confermano specifiche asserzioni contenute nei bilanci, a supporto di altri elementi probativi e la considerazione degli **errori non corretti** (rimandando a un apposto allegato che li identifica), che reputano non significativi per il bilancio nel suo complesso.

# Super ACE con coefficiente del 15%

Il DL Sostegni-bis moltiplica la misura per i soli incrementi del 2021, concedendo la possibilità di mutare la detassazione in credito d'imposta

/ Gianluca ODETTO

Le ultime bozze del DL "Sostegni-bis" contengono una misura di **rafforzamento** sostanziale, pur se transitorio, dell'ACE. Si prevede infatti che, per il solo 2021, il calcolo del reddito detassato sia effettuato applicando un coefficiente di remunerazione estremamente elevato (l'ipotesi sarebbe quella del 15%) alla variazione in aumento del capitale proprio registrata al termine dell'esercizio rispetto a quella esistente alla chiusura dell'esercizio precedente.

Verrebbe, quindi, abbandonato per il 2021 il consolidato principio, stabilito dall'[art. 1](#) comma 2 del DL 201/2011, per cui l'incremento della **base ACE** è individuato quale massa unica, calcolato per differenza rispetto alla data del 31 dicembre 2010: occorrerebbe, al contrario, valutare distintamente l'incremento registrato tra il 31 dicembre 2021 e il 31 dicembre 2020, il quale beneficerebbe del coefficiente maggiorato del 15%, rispetto alla base ACE pregressa, calcolata sul periodo che va dal 2011 al 2020, la quale continuerebbe ad essere agevolata in base al coefficiente di remunerazione dell'1,3%.

Gli incrementi del 2021 (siano essi l'accantonamento dell'utile del 2020 o i versamenti e conferimenti a titolo patrimoniale dei soci) rilevarebbero, poi, indipendentemente dalla data di versamento: ciò significa, ad esempio, che un versamento effettuato il 30 dicembre 2021, il quale rilevarebbe ordinariamente per l'anno considerato limitatamente a 2/365 del relativo ammontare, potrebbe invece essere computato **in modo integrale**, facilitando in modo considerevole la pianificazione degli aumenti di capitale.

Per fare un semplice esempio, la società che accantoni l'utile dell'esercizio 2020 di 500.000 euro potrebbe beneficiare, nel 2021, di una detassazione di 75.000 euro (alla quale corrisponde una **minore IRES** di 18.000 euro), quando invece con le regole ordinarie il beneficio sarebbe di circa 11,5 volte minore.

Ma la portata agevolativa della nuova misura risulta ulteriormente rafforzata in virtù della possibilità di trasformare il beneficio della detassazione di una parte di reddito in credito d'imposta, calcolato applicando al **rendimento nozionale** le aliquote IRPEF o IRES (a tali fini, sono assunte le aliquote vigenti per il 2020). Si tratta, in sostanza, del medesimo meccanismo oggi previsto nel contesto della trasformazione delle eccedenze ACE in crediti IRAP: mutuando il semplice esempio sopra proposto, la società potrebbe quindi beneficiare di un credito d'imposta di 18.000 euro, il qua-

le non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP e può essere utilizzato in compensazione nel modello F24 senza limiti di importo.

L'utilizzo del credito è possibile dal giorno successivo a quello in cui è avvenuto l'incremento (conferimento, rinuncia al credito ovvero delibera assembleare di accantonamento dell'utile), anticipando quindi realisticamente di molti mesi il beneficio (in via ordinaria, infatti, gli incrementi della base ACE vanno a ridurre gli importi dovuti a titolo di saldo IRPEF o IRES, nel caso specifico da versare a giugno o a luglio del 2022); chi intende, però, sfruttare la **"super ACE"** 2021 sotto forma di credito d'imposta è tenuto ad inviare una apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate, con modalità da stabilire con provvedimento dell'Agenzia medesima.

Ove la misura sia confermata nella versione definitiva del decreto legge, l'auspicio è che il beneficio spetti **integralmente** (dalla relazione tecnica non emergerebbero vincoli in tal senso) e che, quindi, non siano previsti meccanismi in stile "click day" o simili, ma una semplice indicazione degli incrementi della base ACE che possa servire al fine di eventuali controlli sostanziali.

## Limite agli incrementi fissato in 10 milioni di euro

Il legislatore ha anche previsto alcune misure **limitative** alla fruizione della "super ACE".

La prima di esse ha carattere meramente **quantitativo**: la variazione in aumento rilevante per il beneficio maggiorato è, infatti, limitata ad un importo che, nelle ultime bozze, è fissato a 10 milioni di euro (quindi, per le società di capitali, con un reddito detassato massimo di 1,5 milioni di euro e un risparmio d'imposta massimo di 360.000 euro); tale limite è, però, indipendente dall'ammontare del patrimonio netto risultante dal bilancio d'esercizio.

In secondo luogo, sono previste clausole che, in sostanza, mirano a fare sì che gli incrementi posti alla base di calcolo della "super ACE" rimangano nel **patrimonio dell'impresa** almeno sino alla fine del 2023, in modo tale da evitare immissioni di denaro meramente temporanee, finalizzate al solo beneficio fiscale. In caso contrario sono previsti riversamenti, totali o parziali, del credito d'imposta, ovvero incrementi del reddito imponibile, proporzionali alla parte del patrimonio netto fuoriuscita dalla disponibilità dell'impresa.

# Adempimenti rinviati in caso di COVID del professionista

Approvato l'emendamento al decreto Sostegni. Rispetto alla versione originaria, scendono a 30 i giorni di sospensione

/ Savino GALLO

Il pressing incrociato dei parlamentari promotori dell'iniziativa e dei commercialisti che l'hanno apertamente sostenuta, questa volta, ha sortito i suoi effetti. Nella notte tra lunedì e martedì le Commissioni riunite Finanze e Bilancio del Senato hanno approvato l'emendamento al decreto Sostegni che introduce lo **slittamento automatico** degli **adempimenti** a carico dei contribuenti nel caso in cui il professionista a cui hanno conferito regolare mandato contragga il COVID-19.

Superata, dunque, l'iniziale contrarietà del Ministero dell'Economia, che aveva fornito parere negativo per questioni di **coperture finanziarie**, quantificando in oltre 53 milioni di euro gli oneri derivanti dal provvedimento. La svolta è arrivata con la presentazione di nuovi calcoli, secondo cui sarebbe bastata una copertura di soli 9,1 milioni di euro per ognuno dei due anni (2021 e 2022) in cui la misura sarà in vigore, e con la riduzione dei giorni di sospensione da quarantacinque a trenta giorni.

Le coperture saranno prese dal fondo per le esigenze indifferibili di cui dispongono i gruppi parlamentari. Buona parte di quella cifra dovrebbe essere messa a disposizione da Fratelli d'Italia, partito di cui fa parte Andrea De Bertoldi, primo firmatario dell'emendamento, secondo cui l'approvazione della misura è "una **conquista di civiltà**, che allinea finalmente i liberi professionisti ai dipendenti, dando loro la possibilità di anteporre il diritto alla salute agli obblighi lavorativi, qualora si ammalassero di COVID-19".

Rispetto alla prima versione dell'emendamento sostenuto anche da Romeo (Lega), Conzatti e Marino (Iv), Nannicini (Pd), Toffanin (Fi) e Steger (Svp), la sospensione degli adempimenti non sarà di 45 giorni (si veda ["Adempimenti sospesi per 45 giorni per i professionisti affetti da COVID-19"](#) del 1° aprile), ma di 30, a decorrere dal giorno del ricovero in ospedale o dell'inizio della quarantena del professionista. Trascorso tale periodo, ci saranno **7 giorni di tempo** per far fronte alla scadenza.

"Siamo rammaricati per questa riduzione – commenta Marco Cuchel, Presidente dell'ANC –, dettata da supposti limiti di copertura, e accettiamo il **compromesso**. Tuttavia non possiamo che gioire per una decisione che non esito a definire di portata storica, in quanto introduce anche per noi professionisti un principio sacrosanto e costituzionalmente sancito per tutti gli altri cittadini: quello del diritto alla tutela della salute".

L'Associazione nazionale commercialisti è da tempo impegnata sulla battaglia per la tutela dei professionisti che sono alle prese con **malattie e infortuni** gravi, facendosi promotore del disegno di legge (A.S. 1474) di cui è figlio l'emendamento al decreto Sostegni appena approvato.

Quel disegno di legge è attualmente fermo in Commissione Giustizia del Senato, anche per ragioni di coperture finanziarie, ma una volta introdotto il principio, quello della tutela della salute dei professionisti, la speranza è che anche tale proposta di legge possa vedere la luce.

Così Massimo Miani e Giorgio Luchetta, rispettivamente Presidente e Vicepresidente del CNDCEC, i quali riconoscono il successo di De Bertoldi ma anche dei commercialisti italiani, "che sin dal primo momento hanno sostenuto questa iniziativa con forza e determinazione".

"Da questo momento in poi – aggiungono – la nostra battaglia prosegue per l'approvazione in tempi il più rapidi possibile del disegno di legge. L'approvazione dell'emendamento è importante anche perché può fare da **apripista** all'approvazione di un provvedimento di ben più ampia portata, promosso dallo stesso De Bertoldi con la consulta dei parlamentari commercialisti, che gode peraltro anch'esso di un sostegno trasversale e unitario".

Lo stesso auspicio viene espresso anche da Matteo De Lise, Presidente dell'Unione giovani, e da Stefano Distilli, Presidente della Cassa di previdenza dei dottori commercialisti. "Piena soddisfazione – commenta quest'ultimo – nei confronti di un atto di civiltà e di **attenzione** al mondo dei liberi professionisti e della nostra categoria in particolare".

Ora bisognerebbe "sancire questo principio anche a livello generale e non solo in riferimento alla pandemia COVID". Allo stesso tempo, in un'ottica di attenzione ai bisogni e alle difficoltà dei liberi professionisti, continua Distilli, andrebbe "ulteriormente riconosciuto e **rafforzato il ruolo delle Casse** di previdenza come erogatori di misure di welfare a sostegno delle rispettive categorie, concedendo loro la possibilità di destinare maggiori risorse (nel nostro caso attualmente limitate al 2% dell'avanzo corrente) a iniziative di assistenza, soprattutto in un momento così difficile e dalle prospettive incerte che ha messo ulteriormente in difficoltà la parte già più debole delle nostre platee di riferimento".



# Beneficiari del contributo Sostegni con esenzione IMU

Esenzione dalla prima rata IMU 2021 per coloro che hanno i requisiti per richiedere il contributo a fondo perduto

/ Arianna ZENI

Un emendamento al Ddl. di conversione del decreto "Sostegni", approvato dalle Commissioni Bilancio e Tesoro del Senato, potrebbe prevedere l'esenzione dal versamento della prima rata dell'IMU per l'anno 2021, il cui termine è fissato al 16 giugno 2021, per alcuni soggetti. Il Ddl. è oggi all'ordine del giorno dell'Aula.

La norma stabilirebbe testualmente che "in considerazione del perdurare degli effetti connessi all'emergenza sanitaria da COVID 19, per l'anno 2021 **non è dovuta** la prima rata dell'imposta municipale propria (IMU) di cui all'[articolo 1](#), commi da 738 a 783 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, relativa agli immobili posseduti dai soggetti passivi per i quali ricorrono le condizioni di cui all'[articolo 1](#), commi da 1 a 4, del decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41.

2. L'esenzione di cui al comma 1 si applica solo agli immobili nei quali i soggetti passivi esercitano le attività di cui siano anche gestori."

Alla luce della citata disposizione, quindi, i possessori di immobili che hanno i requisiti richiesti per ottenere il [contributo a fondo perduto](#) di cui all'[art. 1](#) del DL n. 41/2021 (c.d. "Sostegni"), sarebbero esclusi dal versamento della prima rata dell'IMU 2021, sempreché in detti immobili venga anche esercitata la loro attività.

In ogni caso, l'esenzione dall'IMU si applica nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal "Quadro temporaneo per le misure di [aiuto di Stato](#) a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19", di cui alla comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 e successive modifiche.

Dall'interpretazione letterale della norma emerge, quindi, che per poter beneficiare dell'esenzione IMU sia sufficiente che per i possessori degli immobili ricorrano le **condizioni** per poter ottenere il contributo a fondo perduto, a prescindere, parrebbe, dal fatto che sia stato effettivamente richiesto o sia stato ottenuto.

I soggetti interessati all'esenzione dall'imposta municipale, che sono anche quelli che possono richiedere detto contributo, sono quindi i "Soggetti titolari di **partita IVA**, residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, che svolgono attività d'impresa, arte o professione o producono reddito agrario". Possono beneficiare dell'agevolazione anche i contribuenti in regime forfettario e gli enti non commerciali, limitatamente all'attività commerciale esercitata.

Tali soggetti possono richiedere il contributo (e quindi possono fruire dell'esenzione della prima rata dell'IMU

2021) a condizione che:

- i **ricavi/compensi** non siano superiori a 10 milioni di euro nel 2019 (soggetti "solari"; la norma fa riferimento al secondo periodo d'imposta antecedente a quello di entrata in vigore del DL [41/2021](#));
- l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2020 sia inferiore almeno del 30% rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2019 (tale requisito non è richiesto per i soggetti che hanno attivato la partita IVA dal 1° gennaio 2019).

L'agevolazione ai fini dell'IMU introdotta dalla norma in commento parrebbe quindi **prescindere** sia dall'**accatastamento** degli immobili, sia dalla tipologia degli stessi, essendo prevista quale unica condizione quella secondo cui negli stessi debba essere esercitata l'attività da parte dei soggetti passivi.

Si ricorda che altre **norme di esenzione** dell'IMU dovute per l'anno 2021 sono contenute:

- nell'[art. 78](#) comma 3 del DL 104/2020 per gli immobili della categoria D/3 destinati a spettacoli cinematografici, teatri e sale per concerti e spettacoli;
- nell'[art. 1](#) comma 599 della L. 178/2020 per gli immobili adibiti a stabilimenti balneari marittimi, lacuali e fluviali, nonché agli immobili degli stabilimenti termali, gli immobili della categoria catastale D/2 (alberghi e pensioni) e relative pertinenze, agli immobili degli agriturismi, dei villaggi turistici, degli ostelli della gioventù, dei rifugi di montagna, delle colonie marine e montane, degli affittacamere per brevi soggiorni, delle case e appartamenti per vacanze, dei bed & breakfast, dei residence e dei campeggi, a condizione che i relativi soggetti passivi siano anche gestori delle attività ivi esercitate, agli immobili rientranti nella categoria catastale D in uso da parte di imprese esercenti attività di allestimenti di strutture espositive nell'ambito di eventi fieristici o manifestazioni, agli immobili destinati a discoteche, sale da ballo, night club e simili, a condizione che i relativi soggetti passivi siano anche gestori delle attività ivi esercitate.

Viene da chiedersi se i Comuni sono a conoscenza della sussistenza dei requisiti per poter richiedere il contributo a fondo perduto o se, invece, glielo si debba **comunicare** in qualche modo al fine di non ricevere in futuro un avviso di accertamento IMU nel quale viene preteso il versamento dell'imposta.

# Cedolare secca, misura delle rate di acconto non aggiornata in REDDITI PF

Non viene dato conto della modifica che, dall'anno scorso, interessa i soggetti ISA

/ Luca FORNERO

Le recenti modifiche al modello REDDITI 2021 PF e alle relative istruzioni hanno consentito di porre rimedio all'iniziale mancato aggiornamento della **misura dell'acconto** della [cedolare secca](#) (di cui all'[art. 3](#) del DLgs. 23/2011).

Si ricorda, infatti, che, in seguito alle novità a suo tempo introdotte dall'[art. 1](#) comma 1127 della L. 145/2018 (legge di bilancio 2019), dal 2021 la suddetta misura viene allineata a quella dell'IRPEF e delle altre imposte sostitutive (es. regimi di vantaggio e forfetario), passando dal 95% al 100%.

Dove, invece, le istruzioni seguitano a rimanere "indietro" è con riferimento alla **misura delle rate**, posto che pare non essere fatto il minimo cenno alla modifica che, già dal 2020, interessa i c.d. soggetti ISA.

Infatti, l'[art. 58](#) del DL 124/2019 (conv. L. [157/2019](#)) ha mutato, a regime, la misura della prima e seconda rata degli acconti dell'IRPEF, dell'IRES, dell'IRAP e delle relative addizionali e imposte sostitutive, dovuti dai contribuenti soggetti agli [indici sintetici di affidabilità fiscale](#) (ISA).

In luogo del 40% (prima rata) e 60% (seconda rata) dell'importo complessivamente dovuto, dal 2020 occorre versare due rate di **pari importo** (ognuna del 50%). La disposizione ha avuto effetto anche sul 2019, con una riduzione, di fatto, della misura dell'acconto complessivamente dovuto al 90% (85,5% per la cedolare secca).

La novità interessa soltanto i soggetti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli [indici sintetici di affidabilità fiscale](#) o che dichiarano "per trasparenza" redditi di tali soggetti (di cui all'[art. 12-quinquies](#) commi 3 e 4 del DL 34/2019). In pratica, si tratta di quei contribuenti che, contestualmente (ris. Agenzia delle Entrate nn. [93/2019](#) e [64/2019](#)):

- esercitano attività d'impresa o di lavoro autonomo

per le quali sono stati approvati gli ISA, a prescindere dal fatto che tale metodologia statistica sia stata concretamente applicata;

- dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun ISA, dal relativo decreto ministeriale di approvazione (attualmente pari a 5.164.569 euro).

Ricorrendo tali condizioni, risultano interessati dalla modifica anche i **contribuenti** che:

- partecipano a società, associazioni e imprese con i suddetti requisiti e devono dichiarare redditi "per trasparenza", ai sensi degli [artt. 5, 115 e 116](#) del TUIR;

- applicano il [regime forfetario](#) di cui all'[art. 1](#) comma 54 ss. della L. 190/2014;

- applicano il [regime di vantaggio](#) di cui all'[art. 27](#) commi 1 e 2 del DL 98/2011;

- determinano il reddito con altre tipologie di criteri forfetari;

- ricadono nelle altre cause di esclusione dagli ISA.

Quanto al **profilo oggettivo**, per espressa previsione dell'[art. 58](#) del DL 124/2019, la nuova misura delle rate si applica agli acconti dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP.

Pertanto, come chiarito dalla citata ris. n. [93/2019](#), la stessa si estende **anche** alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'IRAP dovute dai contribuenti che si avvalgono di forme di determinazione del reddito con criteri forfetari, oppure per le quali si applicano i criteri IRPEF di versamento dell'acconto.

Si tratta, in particolare, delle seguenti imposte sostitutive e **patrimoniali**:

- la cedolare secca;

- l'[ITVA FE](#) (di cui all'[art. 19](#) commi 18-22 del DL 201/2011);

- l'[ITV IE](#) (di cui all'[art. 19](#) comma 13-17 del DL 201/2011).

Sarebbe, quindi, auspicabile che, in uno dei prossimi interventi correttivi, venga **aggiornata** anche la suddetta misura.

# In arrivo la proroga dello smart working semplificato al 30 settembre

Il decreto Sostegni-bis dovrebbe introdurre anche due ulteriori mensilità di REM

/ Elisa TOMBARI

Dopo una prima proroga al 31 luglio 2021, operata dal DL [52/2021](#), c.d. decreto "Riaperture" (si veda "[Lavoro agile semplificato verso la proroga](#)" del 21 aprile 2021), la bozza del decreto "Sostegni-bis" fa slittare ulteriormente il regime semplificato di smart working ex [art. 90](#), commi 3 e 4 del DL 34/2020 (conv. L. [77/2020](#)), rendendolo operativo fino al **30 settembre 2021**.

L'ipotesi di portare lo smart working semplificato oltre l'estate risponde fondamentalmente a due esigenze di carattere pratico: da un lato, quella di allineare il mondo del lavoro al possibile raggiungimento dell'immunità di gregge in seguito all'attuazione del piano vaccinazioni, dall'altro, quella di dare alle aziende il tempo necessario per disciplinare il lavoro agile "**post emergenza**", che richiederà la sottoscrizione dell'accordo individuale con il lavoratore.

Come già più volte ricordato, infatti, la L. [81/2017](#) istitutiva dello smart working dispone che la modalità "agile" del rapporto di lavoro subordinato si realizzi mediante un **accordo** scritto concluso tra lavoratore e azienda, nell'ambito del quale si prevede che la prestazione lavorativa venga resa anche all'esterno dei locali aziendali, senza una postazione fissa, con forme di organizzazione per fasi, cicli e obiettivi e senza precisi vincoli di orario o di luogo di lavoro (si veda "[Smart working semplificato fino al termine dello stato di emergenza](#)" del 13 gennaio 2021).

Altra novità contenuta nel decreto in arrivo riguarda il riconoscimento di altre due quote di reddito di emergenza (REM) per i mesi di **giugno e luglio 2021**, che vanno ad aggiungersi alle tre ulteriori mensilità riconosciute dall'[art. 12](#) del DL 41/2021 c.d. decreto "Sostegni per i mesi di marzo, aprile e maggio 2021 da richiedere entro il 31 maggio 2021 (si veda "[Prorogato al 31 maggio il termine per presentare le domande di reddi-](#)

[to di emergenza](#)" del 27 aprile 2021).

L'importo del REM e i requisiti per accedervi restano invariati rispetto a quanto previsto dall'[art. 12](#) del DL 41/2021, eccezion fatta per quello relativo al reddito familiare, che dovrà essere riferito al mese di **marzo 2021**. Più nel dettaglio, tali mensilità saranno erogate in due quote, ciascuna determinata in un ammontare minimo pari a 400 euro, da moltiplicare per il corrispondente parametro della scala di equivalenza prevista per la determinazione del reddito di cittadinanza.

Quanto ai **requisiti**, si ricorda che il beneficio spetta ai nuclei familiari in possesso dei seguenti requisiti socio-economici:

- un valore del reddito familiare, nel mese di marzo 2021, inferiore a una soglia pari all'ammontare di cui all'[art. 82](#), comma 5; come previsto dal citato [art. 12](#), per i nuclei familiari in locazione la soglia di accesso al REM viene incrementata di un dodicesimo del valore annuo del canone di locazione dichiarato ai fini ISEE;
- assenza, nel nucleo familiare, di componenti che percepiscono o hanno percepito una delle indennità di cui all'[art. 10](#) del DL 41/2021;
- possesso dei requisiti di cui ai commi 2 lett. a), c) e d), 2-bis e 3, lett. a), b) e c) dell'[art. 82](#) del DL 34/2020.

Come avvenuto per le mensilità di marzo, aprile e maggio, anche le rate di **giugno e luglio 2021** dovrebbero essere riconosciute, indipendentemente dal possesso dei requisiti indicati dalla legge e nell'importo spettante ai nuclei composti da un unico componente, anche a coloro che tra il 1° marzo 2021 e il 30 aprile 2021 abbiano terminato la fruizione delle prestazioni di NASpI e DIS-COLL (si veda "[Reddito di emergenza da richiedere entro il 30 aprile 2021](#)" del 24 marzo 2021).

La domanda, da inviare all'INPS con le consuete modalità, dovrà essere presentata entro il **30 giugno 2021**.

# Ritenute ridotte per autonomi e agenti impatriati

Lo "sconto" del 70% deve essere riconosciuto dal sostituto d'imposta che eroga i redditi agevolati

/ **Andrea BONINO e Massimo SEGRE**

A decorrere dal periodo di imposta 2016, i contribuenti qualificati come "**impatriati**" possono godere di una tassazione agevolata per i redditi prodotti in Italia derivanti da attività di lavoro dipendente, autonomo o d'impresa.

Al ricorrere delle condizioni di legge, infatti, i redditi sopra richiamati concorrono alla formazione del **reddito complessivo** del contribuente impatriato limitatamente al 30% del loro ammontare ed il beneficio, su richiesta dell'interessato, può essere riconosciuto direttamente dal sostituto di imposta in sede di applicazione delle ritenute alla fonte sulle retribuzioni e sui corrispettivi corrisposti; a tal fine è, però, necessario che il contribuente presenti una richiesta scritta al proprio datore di lavoro o ai propri committenti, autocertificando il possesso dei requisiti previsti (da ultimo, circ. Agenzia delle Entrate n. [33/2020](#), § 6).

Nell'ambito del regime in esame si possono sviluppare alcune considerazioni relativamente a fattispecie che interessano i professionisti o gli **agenti di commercio**, sinora non oggetto di chiarimenti da parte dell'Agenzia.

In merito ai primi, si ricorda che l'[art. 53](#) del TUIR, nell'individuare i redditi di lavoro autonomo, elenca alcune attività che si caratterizzano per la natura prettamente intellettuale e per l'autonomia nello svolgimento; tra queste, sono ricomprese le cessioni dei diritti d'autore effettuate dal professionista autore dell'opera stessa.

Come chiarito dalla circ. n. [33/2020](#) (§ 6), anche il reddito derivante dalle suddette cessioni, se effettuate dall'autore o inventore, può godere della **tassazione agevolata**. La circolare non prende, invece, in considerazione la posizione del sostituto d'imposta: si può però sostenere che ad essere ridotto al 30%, anche in sede di ritenuta d'acconto, non sia il corrispettivo concordato, ma la base imponibile (ovvero il reddito) del corrispettivo stesso, che è costituita dal 75% del predetto corrispettivo, o dal 60% se il professionista ha meno di 35 anni di età.

A tali conclusioni si giunge attraverso un'interpretazione letterale delle norme di riferimento, che da un lato ([art. 54](#), comma 8, del TUIR) individuano nel 75% (o 60%) il reddito di lavoro autonomo prodotto dalle citate cessioni e dall'altro prevedono, come sopra anticipato, che il predetto reddito concorra alla formazione del reddito complessivo limitatamente al **30%** del suo ammontare ([art. 16](#) del DLgs. 147/2015).

A titolo esemplificativo, a fronte di una cessione di diritti d'autore per 100 euro, effettuata da un professionista con meno di 35 anni, il sostituto d'imposta applicherà la ritenuta del 20% su una base imponibile pari a

18 ( $100 \times 60\% \times 30\%$ ); opererà, quindi, una ritenuta pari a 3,60 euro, erogando al suddetto **professionista** l'importo netto di 96,40 euro.

Con riferimento, invece, agli agenti di commercio, in linea generale i preponenti sono tenuti ad operare una ritenuta d'acconto con l'aliquota del 23%, commisurata al 50% dell'ammontare delle provvigioni corrisposte, o al 20% delle stesse se i percipienti dichiarano di avvalersi dell'opera di dipendenti o di collaboratori ([art. 25-bis](#) del DPR 600/73).

Qualora le provvigioni in esame siano percepite da agenti impatriati, alcuni dubbi si pongono relativamente alla quantificazione della **base imponibile** su cui applicare la predetta ritenuta; in sede di prelievo alla fonte, infatti, il reddito imponibile da ridurre al 30% dovrebbe coincidere con l'intero importo provvigionale, considerando che l'abbattimento percentuale ordinario delle provvigioni (50% o 20%) non riduce il suddetto reddito imponibile, ma restringe la sola base di commisurazione delle ritenute alla fonte ordinariamente applicabili.

Un'interpretazione letterale e **restrittiva** porterebbe quindi ad affermare che, qualora l'agente autocertifichi la sua condizione di impatriato, il preponente sia tenuto ad applicare la ritenuta d'acconto del 23% su una base imponibile pari al 30% della provvigione corrisposta, anche in presenza di collaboratori dell'agente stesso, con conseguenze poco ragionevoli, qualora si consideri che in assenza dell'autocertificazione di impatriato la base imponibile sarebbe addirittura inferiore (20%).

Diversamente, attraverso una lettura delle norme meno rigorosa, ma maggiormente in linea con lo spirito dell'[art. 25-bis](#) del DPR 600/73, che riduce la base di commisurazione delle ritenute per evitare che (in presenza di costi) l'agente si trovi in una situazione **creditoria** verso il Fisco, si potrebbe ritenere che l'ulteriore abbattimento al 30% possa essere applicato dal preponente direttamente sulla base di riferimento della ritenuta ordinaria (50%), con la necessità, quindi, per l'agente che voglia avvalersi per l'intero anno dell'ulteriore riduzione spettante in presenza di collaboratori (20%), di autocertificare il possesso dei requisiti per il regime speciale (impatriati), nonché la presenza dei richiamati collaboratori, entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello di riferimento (DM [16 aprile 1983](#)).

A titolo esemplificativo, a fronte del riconoscimento di una provvigione di **100 euro** a favore di un agente impatriato con collaboratori, il preponente applicherà la ritenuta del 23% su una base imponibile pari a 6 ( $100 \times 20\% \times 30\%$ ); opererà, quindi, una ritenuta pari a 1,38 euro, erogando all'agente l'importo netto di 98,62 euro.



# Provare di essersi trasferiti all'estero non esclude la residenza fiscale in Italia

Non basta accertare la dimora abituale all'estero; rileva il centro degli interessi vitali, che dev'essere riconoscibile e di cui va fornita la prova

/ Anita MAURO

Ai fini dell'accertamento della residenza fiscale in Italia di una persona fisica trasferita in Spagna e, pertanto, iscritta all'AIRE, deve accertarsi se la persona abbia fissato o mantenuto **in Italia** il proprio **domicilio**, come disciplinato dal codice civile, riconoscibile ai terzi, inteso come stabile fissazione nel territorio dello Stato, per la maggior parte del periodo di imposta, del luogo della gestione dei propri interessi e affari. Non è sufficiente a escludere la residenza fiscale in Italia il solo accertamento che la contribuente avesse effettivamente fissato in Spagna la propria dimora abituale.

Lo afferma la Corte di Cassazione, con la sentenza n. [11620](#), depositata ieri.

Nel caso di specie, una contribuente, dopo essersi **trasferita all'estero** (in Spagna, nelle isole Canarie), si vedeva richiedere dall'Amministrazione fiscale italiana le imposte sui redditi in qualità di soggetto residente in Italia. La contribuente presentava ricorso e usciva vittoriosa di fronte sia alla Commissione provinciale che regionale, sostenendo di essere ormai da tempo residente in Spagna.

La Corte di Cassazione accoglie, invece, il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, rinviando la causa alla Commissione regionale, in diversa composizione.

Nel caso di specie, infatti, la Commissione tributaria regionale aveva ritenuto di poter escludere la residenza fiscale in Italia della contribuente trasferita in Spagna e iscritta all'AIRE, sulla sola base della prova del fatto che essa avesse, effettivamente, fissato la propria dimora per lungo tempo in un immobile in Spagna.

La Cassazione rileva, tuttavia, che tale elemento **non** risulta **sufficiente** a escludere la residenza fiscale in Italia.

La Corte ricorda, in primo luogo, che l'[art. 2](#) del TUIR individua **tre criteri** per l'individuazione della residenza fiscale in Italia, tra loro alternativi, sicché anche uno solo di essi è sufficiente a rinvenire la residenza fiscale in Italia: si tratta di un criterio formale, costituito dall'iscrizione anagrafica e due criteri di fatto, costituiti dalla residenza o dal domicilio in Italia ai sensi dell'[art. 43](#) c.c.

Pertanto, il solo dato della cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente non è, da solo, sufficiente a escludere la residenza in Italia ove il soggetto abbia mantenuto nel Paese il **domicilio o la residenza**.

Il legislatore – spiega, infatti, la Cassazione – ha scelto di ancorare l'imposizione reddituale all'esistenza di un **"collegamento fisico"** tra il contribuente e il territo-

rio dello Stato, che non si esaurisce nella localizzazione in Italia della sola residenza anagrafica ma investe anche la prova del domicilio che, stante il rinvio recettizio contenuto nell'[art. 2](#), comma 2, TUIR, va qualificato secondo la disciplina di diritto comune come sede principale di affari e interessi della persona fisica".

Inoltre, l'[art. 2](#) del TUIR richiede l'accertamento delle tre condizioni di cui sopra per "la **maggior parte** del periodo di imposta", di modo che anche in caso di "cancellazione dal registro dell'anagrafe residente e della fissazione della residenza anagrafica all'estero, un contribuente rimane fiscalmente residente in Italia ove risulti accertato che egli abbia mantenuto in Italia il proprio domicilio civilistico ([art. 43](#) c.c.), inteso come luogo dove una persona ha stabilito la sede principale dei propri affari e interessi, prescindendosi dall'effettiva residenza in quel luogo, a condizione che ciò venga accertato in relazione alla maggior parte del periodo di imposta in questione" (cfr. Cass. n. [21694/2020](#)).

Infine, aggiungono i giudici di legittimità, secondo la più recente evoluzione giurisprudenziale, l'individuazione del domicilio deve essere **riconoscibile a terzi** per poter assumere rilevanza e tale riconoscibilità deve essere individuata in relazione alla gestione degli interessi e degli affari economico-patrimoniali, prioritariamente rispetto al luogo delle relazioni affettive e familiari (Cass. n. [32992/2018](#)). Il domicilio, quindi, per ancorare la residenza fiscale, non solo deve prolungarsi per la maggior parte del periodo di imposta, ed essere riconoscibile dai terzi, ma tale riconoscibilità deve essere agganciata prioritariamente agli **interessi** economico-patrimoniali del contribuente.

Alla luce di tali principi, la Cassazione conclude che, nel caso di specie, i giudici di merito non hanno operato correttamente, non avendo verificato se la contribuente, a prescindere dalla fissazione della residenza in Spagna, avesse mantenuto in Italia il proprio domicilio, riconoscibile a terzi, da intendersi quale luogo stabile di gestione, per la maggior parte del periodo di imposta, dei propri **affari e interessi**.

In questo contesto, la Corte avrebbe dovuto allora esaminare e valutare anche gli elementi di prova, portati dall'Agenzia delle Entrate, vertenti sulla presenza fisica in Italia della contribuente, nonché sulle **cariche** ricoperte da essa in enti collettivi o morali in Italia, nonché "le dichiarazioni rese dalla contribuente in un atto di compravendita dello stesso anno circa la propria residenza in Italia e l'apertura di conti correnti in Italia".

# Anche il socio amministratore può “dipendere” dalla società di capitali

È però necessario un potere di direzione, controllo e disciplinare da parte di altri amministratori

/ Maurizio MEOLI

Recentemente, la Cassazione, con l'ordinanza n. [11161/2021](#), è tornata sul tema della compatibilità tra la posizione di socio/amministratore e quella di **lavoratore subordinato** di una società di capitali.

Si è, in primo luogo, ribadito come la qualità di amministratore di una società di capitali sia compatibile con la qualifica di lavoratore subordinato della stessa, ove sia accertato, in concreto, lo svolgimento di mansioni diverse da quelle proprie della carica sociale rivestita, con l'assoggettamento a effettivo potere di **supremazia gerarchica** e disciplinare (cfr. Cass. n. [9368/1996](#)).

Pertanto, potendo in astratto coesistere nella stessa persona la posizione di socio di una società e quella di lavoratore subordinato della medesima, pure un socio, componente del CdA di una società, può essere legato a quest'ultima da un rapporto di lavoro subordinato, purché, appunto, risulti in concreto assoggettato a un potere di direzione, controllo e disciplinare esercitato **dagli altri componenti** dell'organo cui egli appartiene; in mancanza di siffatto assoggettamento, anche l'osservanza di un determinato orario di lavoro e la percezione di una regolare retribuzione non sono sufficienti da sole a far ritenere la sussistenza del rapporto di lavoro subordinato (cfr. Cass. n. 1316/1985).

Più in particolare, il rapporto organico che lega il socio amministratore a una società di capitali non esclude la configurabilità di un rapporto di lavoro subordinato a contenuto dirigenziale tra il primo e la seconda (cfr. Cass. n. [12283/1998](#)).

Solo nel caso di **amministratore unico** di società di capitali datrice di lavoro, quindi, non è configurabile il vincolo di subordinazione, perché mancherebbe la soggezione del prestatore a un potere sovraordinato di controllo e disciplina, escluso dall'immedesimazione in unico soggetto della veste di esecutore della volontà sociale e di quella di unico organo competente ad esprimerla (cfr. Cass. n. [5352/1998](#)).

Si è anche ricordato come la Cassazione n. [7465/2002](#) abbia addirittura stabilito che la qualità di socio e amministratore di una società di capitali composta da **due soli soci, entrambi amministratori**, sia compatibile con la qualifica di lavoratore subordinato, anche a livello dirigenziale, ove il vincolo della subordinazione risulti da un concreto assoggettamento del socio-dirigente alle direttive e al controllo dell'organo collegiale amministrativo formato dai medesimi due soci.

Rispetto a tali indicazioni, peraltro, appare opportuno puntualizzare un profilo attinente all'ipotesi in cui ci si trovi in presenza di un **amministratore delegato** di-

pendente della società.

In tal caso, infatti, l'astratta compatibilità tra status di lavoratore subordinato e quello di amministratore delegato viene meno in caso di delega **generale** con facoltà di agire senza il consenso del consiglio di amministrazione (cfr. Cass. n. [18414/2013](#)). In quest'ultima ipotesi, secondo il messaggio l'INPS n. [3359/2019](#), neanche i controlli di legittimità sostanziale riservati al Collegio sindacale potrebbero far pensare all'eterodirezione necessaria a configurare un rapporto di lavoro subordinato.

Diversamente, l'attribuzione da parte del consiglio di amministrazione del solo potere di rappresentanza ovvero di specifiche e limitate deleghe all'amministratore non è ostativo, in linea generale, all'instaurazione di **genuini rapporti** di lavoro subordinato.

La recente decisione della Cassazione evidenzia, altresì, che, così come non sussiste alcuna incompatibilità di principio tra la qualità di componente (non unico) dell'organo di gestione e quella di lavoratore subordinato alle dipendenze della società, allo stesso modo non vi sono ostacoli alla configurabilità di un siffatto rapporto fra la società e il socio titolare della **maggioranza del capitale sociale**.

Ciò neppure quando la percentuale del capitale detenuto corrisponda a quella minima prevista per la validità delle deliberazioni dell'assemblea, attesa la sostanziale estraneità dell'organo assembleare all'esercizio del potere gestorio; ferma restando, comunque, la non configurabilità di un rapporto di lavoro con la società quando il socio (a prescindere dalla percentuale di capitale posseduto e dalla formale investitura a componente dell'organo amministrativo) abbia di fatto assunto, nell'ambito della società, l'effettiva ed esclusiva **titolarità dei poteri di gestione** (cfr. Cass. n. [21759/2004](#)).

La qualità di socio, anche “maggioritario”, di una società di capitali, quindi, non è, di per sé, di ostacolo alla sussistenza di un rapporto di lavoro subordinato tra socio e società, allorché possa in concreto ravvisarsi il vincolo di subordinazione, almeno potenziale, tra il socio medesimo e l'organo societario preposto all'amministrazione. Vincolo che, in generale, è da escludere unicamente nelle ipotesi di socio “amministratore unico” o di socio “unico azionista” o di **“socio sovrano”**, per tale intendendosi quel soggetto che abbia ridotto a suo strumento la società usandone come di cosa propria (cfr. Cass. n. [4586/1987](#); sul tema si veda anche il già citato messaggio INPS n. 3359/2019).

# Sfuggono alla sospensione feriale i 60 giorni decorsi i quali si può pignorare

Rimane soggetto alla feriale il termine per ricorrere

/ Alfio CISSELLO

La Corte di Cassazione, con la pronuncia n. [11604](#) depositata ieri, ha stabilito che il termine decorso il quale, notificata la cartella di pagamento, è possibile procedere sia ad **esecuzione forzata** sia con l'adozione di misure cautelari ha natura sostanziale e non processuale, dunque è escluso dalla sospensione feriale.

Ai sensi dell'[art. 50](#) comma 1 del DPR 602/73, "Il concessionario procede ad espropriazione forzata quando è inutilmente decorso il termine di **sessanta giorni dalla notificazione** della cartella di pagamento, salve le disposizioni relative alla dilazione ed alla sospensione del pagamento". Decorso il menzionato termine, è altresì possibile adottare misure cautelari quali il fermo delle auto e l'ipoteca esattoriale.

Si tratta di un termine che, in effetti, ha natura sostanziale, pertanto non può ritenersi sospeso **dal 1° agosto al 31 agosto** di ogni anno ai sensi dell'[art. 1](#) della L. 742 del 1969.

Come specificato nella sentenza, ferma restando l'esigenza di adottare un'interpretazione non restrittiva della nozione di termine processuale, che "non può ritenersi limitata all'ambito del compimento degli atti successivi all'introduzione del processo, dovendo invece estendersi anche ai termini entro i quali lo stesso deve essere instaurato quando la proposizione della domanda costituisca **l'unico rimedio per la tutela del diritto che si assume leso**", "non è soggetto alla sospensione feriale il termine dilatorio di sessanta giorni di cui all'[art. 50](#), comma 1 del DPR n. 602 del 1973 diretto al concessionario per procedere ad espropriazione forzata, non incidendo sul diritto ad agire in considerazione dell'alternatività dell'iscrizione ipotecaria rispetto all'espropriazione ordinaria e del fatto che l'iscrizione si colloca tra la notificazione della cartella di pagamento e il pignoramento".

Lo stesso sembra potersi dire per il termine di **180 giorni** decorso il quale, nel sistema degli accertamenti esecutivi, può essere disposto il pignoramento, decorrente, ai sensi dell'[art. 29](#) del DL 78/2010, da quando il carico è stato affidato in riscossione.

Una considerazione è a questo punto d'obbligo.

La mancata applicazione della sospensione feriale vale tanto per il menzionato termine dell'art. 50 quanto per il termine dell'[art. 25](#) del DPR 602/73 (del pari di sessanta giorni) entro cui deve avvenire il **pagamento**.

Il termine per eseguire il pagamento, come avviene in altri ambiti (si pensi agli avvisi di recupero dei crediti d'imposta), non può ritenersi processuale.

Tutto è diverso per il termine, anch'esso di sessanta giorni, entro cui è possibile **ricorrere** contro la cartella di pagamento, la comunicazione ipotecaria, l'intimazione ad adempiere o altri atti di riscossione.

Questo termine, che deriva dall'[art. 21](#) del DLgs. 546/92, è a tutti gli effetti processuale e soggiace di conseguenza alla **sospensione feriale** dei termini processuali.

Il problema era emerso perché, secondo una tesi ormai del tutto superata, la sospensione non avrebbe potuto operare in quanto l'azione sarebbe stata da qualificarsi come **opposizione all'esecuzione** (esclusa dalla feriale ex [art. 3](#) della L. 742/69), istituto però estraneo al sistema processuale tributario propriamente inteso.

## Si tratta di termini sostanziali

Quanto esposto trova conferma in giurisprudenza, per la cartella di pagamento (Cass. 11 novembre 2015 n. [23049](#)), l'ipoteca ex art. 77 del DPR 602/73 (Cass. 30 gennaio 2012 n. [1295](#) e 22 luglio 2015 n. [15412](#)) e il fermo ex art. 86 del DPR 602/73 (Cass. 1° aprile 2016 n. [6349](#)).

Si verifica quindi una **discrasia temporale** tra termine per il ricorso e i termini per il pagamento e dilatorio decorsi i quali è possibile procedere con misure cautelari/esecutive.

Ipotizziamo che una cartella di pagamento sia notificata il 20 luglio 2021: entro il 19 ottobre 2021 occorre notificare il ricorso, mentre decorso il 18 settembre 2021 è possibile procedere con misure cautelari/esecutive.

# Falcidia dei privilegiati con attestazione dell'OCC anche nella procedura liquidatoria

Liquidazione "familiare" anche per il sovraindebitamento del convivente accomandatario

/ Antonio NICOTRA e Marco PEZZETTA

Il Tribunale di Mantova [8 aprile 2021](#) ha enunciato alcuni principi relativi alla liquidazione del patrimonio del sovraindebitato, osservando, in primo luogo, che nella procedura liquidatoria, nonostante il silenzio normativo, il pagamento **non integrale** dei creditori privilegiati presuppone l'**attestazione** dell'OCC di cui all'[art. 7](#) della L. 3/2012.

L'accordo di composizione della crisi e il piano del consumatore possono prevedere ([art. 7](#) comma 1 secondo periodo della L. 3/2012) un pagamento non integrale dei crediti muniti di **privilegio**, pegno o ipoteca, a condizione che ne sia assicurato il soddisfacimento in misura **non inferiore** a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali insiste la causa di prelazione, come attestato dall'OCC.

Il Tribunale lombardo ritiene che non vi siano ragioni per non applicare tale condizione alla liquidazione del patrimonio, alla luce di una lettura sistematica degli artt. 7 della L. 3/2012, [160](#) comma 2 e [182-ter](#) comma 1 del RD 267/42 in ragione della quale emerge che la **deroga** alla regola generale (secondo cui i crediti privilegiati devono essere soddisfatti integralmente) trova giustificazione solo nell'ipotesi in cui venga attestato, nelle forme di legge, che il confronto con il valore di mercato realizzabile dalla liquidazione non arreca pregiudizio ai titolari di prelazione.

Il decreto in commento si annota, inoltre, per avere disposto l'apertura della liquidazione per un sovraindebitamento **"familiare"** di due conviventi, incapaci di adempiere ai debiti contratti, l'uno, per la gestione di una sas (inattiva da tempo) in qualità di accomandatario, l'altro per la gestione dell'impresa individuale (cessata da oltre un anno).

Il nuovo [art. 7-bis](#) della L. 3/2012, sotto la rubrica "Procedure familiari", regola per i membri della stessa famiglia l'**unitaria** composizione della crisi quando gli stessi siano conviventi ovvero il sovraindebitamento abbia un'origine comune, con separazione delle masse attive e passive.

I giudici aderiscono all'interpretazione secondo cui il socio illimitatamente responsabile di società personale (nella specie accomandatario), non assoggettabile a fallimento, è **legittimato** ad accedere agli strumenti di cui alla L. [3/2012](#) e non incorre nella preclusione di cui agli [artt. 14-ter](#) comma 1 e 7 comma 1 lett. a); ragionando diversamente, escluso il fallimento, il socio non avrebbe strumenti per fronteggiare l'indebitamento (Trib. Lecco [5 gennaio 2021](#); Trib. Forlì [17 novembre](#)

[2020](#); Trib. Roma [29 aprile 2019](#)).

A sostegno di tale soluzione, è precisato che: la finalità della L. [3/2012](#) (resa ancora più evidente dalla modifica legislativa) suggerisce di adottare criteri **interpretativi** che favoriscano l'accesso al rimedio in questione onde limitare i fenomeni di usura e di estorsione; la direttiva Ue [1023/2019](#) al § 21 raccomanda agli Stati di prevedere l'accesso a un'**unica procedura** onde liberare il soggetto sovraindebitato "contemporaneamente" da debiti derivanti da attività professionale/imprenditoriale ovvero di natura consumeristica; il nuovo [art. 6](#) comma 2 lett. b) – secondo cui per "consumatore" (legittimato a proporre un piano) si intende anche il socio di snc, sas e sapa per i debiti estranei a quelli sociali – lascia **aperta**, sul piano interpretativo, la questione concernente la possibilità di accesso alla procedura di liquidazione da parte del socio illimitatamente responsabile di società personale che non sia assoggettabile a fallimento.

Nella specie, anche l'altro coniuge aveva titolo per accedere alla procedura liquidatoria (non incorrendo nella condizione **ostativa** di cui all'[art. 7](#) comma 2 lett. a) della L. 3/2012), pertanto, trattandosi di conviventi, i giudici hanno disposto l'apertura della procedura "familiare" ex [artt. 7-bis](#) e [14-ter](#) della L. 3/2012, per la regolazione unitaria della crisi.

In punto di fatto, emergerebbe – indirettamente – una *vis attractiva* della procedura liquidatoria "del **gruppo familiare**" anche per il sovraindebitamento della sas sotto soglia di fallibilità (inattiva da tempo e verosimilmente incapiente).

Resta, tuttavia, incerto se la medesima soluzione operi anche in presenza di una sas che, pur sempre di dimensioni **inferiori** a quelle che l'assoggetterebbero a fallimento, sia attiva al momento dell'istanza ex art. [14-ter](#) L. 3/2012 del socio (rimasto tale), ovvero se, in tal caso, sia necessaria una **distinta** procedura per la società, sia pure coordinata con quella familiare.

A tal proposito, il Tribunale di Ravenna [3 marzo 2021](#), applicando la nuova disciplina della crisi "familiare", aveva disposto la "**riunione** ed il coordinamento" delle distinte procedure liquidatorie di cui alla L. 3/2012 che investivano la snc e i soci illimitatamente responsabili (familiari) sul presupposto che il sovraindebitamento avesse un'origine "comune".

In assenza di una procedura di sovraindebitamento aperta in capo alla sas, si dovrebbe supporre che l'incapienza della stessa sia **"attestata"** dell'OCC per il sovraindebitamento dell'accomandatario.



# Il datore di lavoro può scegliere il contratto collettivo da applicare

L'individuazione del contratto incontra però un doppio limite rappresentato dalla scelta associativa e dai principi di cui all'art. 36 Cost.

/ Giosafat RIGANÒ

Con il decreto di rigetto del [19 aprile 2021](#), reso nell'ambito di un procedimento *ex art. 28* della L. 300/1970, il Tribunale di Roma ha affrontato la questione relativa all'individuazione del contratto collettivo che il datore di lavoro è tenuto ad applicare ai propri dipendenti, ribadendo il principio di diritto secondo cui "la scelta del contratto collettivo è libera, ma ... deve essere assicurato il rispetto dei **trattamenti economici e normativi minimi** a favore del lavoratore", richiamando la sentenza della Cassazione n. [21537/2019](#).

E infatti, stante la mancata attuazione dell'[art. 39](#), secondo comma Cost. (che prevede la c.d. applicazione *erga omnes* del contratto collettivo di categoria), il datore di lavoro applica il contratto collettivo di lavoro in base alla **iscrizione** all'associazione datoriale di categoria che lo ha sottoscritto ovvero **di fatto**, attraverso l'applicazione generalizzata di un contratto collettivo ai dipendenti o in conseguenza di un esplicito **rinvio** alla fonte collettiva contenuto nelle singole lettere di assunzione.

In caso di mancata iscrizione a un'associazione datoriale di categoria, il datore di lavoro può **"scegliere"** il contratto collettivo di lavoro da applicare ai dipendenti.

Ciò in quanto l'[art. 2070](#) c.c., secondo cui "l'appartenenza alla categoria professionale, ai fini dell'applicazione del contratto collettivo, si determina secondo l'attività effettivamente esercitata dall'imprenditore", non si applica alla contrattazione collettiva di diritto comune, trattandosi di norma riferita ai contratti collettivi corporativi (Cass. nn. [26742/2014](#), [22377/2014](#), [16340/2009](#)). Pertanto, nell'ipotesi di contratto di lavoro regolato dal contratto collettivo di diritto comune proprio di un settore non corrispondente a quello dell'attività svolta dall'imprenditore, il lavoratore non può chiedere l'applicazione di un contratto collettivo diverso, se il datore di lavoro non vi è obbligato per appartenenza sindacale, ma può richiamare tale disciplina come termine di riferimento per la determinazione della **"equa" retribuzione** *ex art. 36* Cost. (Cass. n. [810/2020](#)).

In tale ipotesi, il giudice può utilizzare la disciplina collettiva di un settore – diverso da quello in cui di fatto ha operato il datore di lavoro – a semplici fini di raffronto, per determinare la sola retribuzione base spettante al lavoratore subordinato, senza riguardo agli altri istituti contrattuali (mensilità aggiuntive e altre indennità che hanno carattere retributivo).

Dunque, l'individuazione della contrattazione collettiva che regola il rapporto di lavoro va fatta attraverso l'**indagine** delle volontà delle parti risultante, oltre che da espressa pattuizione, anche implicitamente dalla protratta e non contestata applicazione di un determinato contratto collettivo (Cass. n. [24336/2013](#)).

In tal senso, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza n. [2665/97](#), hanno statuito che, in mancanza di un regime di efficacia *erga omnes* previsto dall'[art. 39](#), secondo comma Cost., l'applicazione del contratto dipende non dall'oggetto dell'attività di impresa, ma dalla **volontà** in concreto **manifestata dalle parti** individuali: "Certamente, dai vigenti principi di libertà contrattuale e di associazione sindacale può derivare, come ha avvertito una recentissima dottrina, l'eventualità e che al rapporto individuale di lavoro si applichi un contratto del tutto innaturale rispetto alle oggettive caratteristiche dell'impresa. Ma a quest'obiezione suole replicarsi validamente che tale eventualità non comporta la lesione di diritti fondamentali del lavoratore poiché l'applicazione del contratto collettivo voluto dalle parti non priva completamente di rilievo il contratto di categoria (non voluto e perciò di per sé inapplicabile), quante volte il primo preveda una retribuzione non proporzionata alla quantità e qualità della prestazione lavorativa e perciò in contrasto con l'[art. 36](#), primo comma, Cost. Questa norma permette infatti al giudice di adeguare la retribuzione ai detti parametri, facendo per l'appunto riferimento a quella prevista nel contratto di categoria (Cass. 21 gennaio 1985, n. 237; 1° giugno 1988, n. 3712, n. 928 del 1993 cit.)".

## Il lavoratore può invocare il contratto non applicato solo per la retribuzione

In definitiva, la individuazione del contratto collettivo di lavoro da applicare ai rapporti di lavoro incontra un **limite** nella scelta associativa (nel senso che il datore di lavoro è tenuto ad applicare il contratto collettivo di lavoro stipulato dalle organizzazioni sindacali cui ha aderito, essendosi iscritto) e nei principi dell'[art. 36](#) Cost. (in quanto il lavoratore può eventualmente invocare il contratto collettivo non applicato solo ai fini della determinazione della retribuzione *ex art. 36* Cost. deducendo la non conformità al precetto costituzionale del trattamento previsto nel contratto applicato).



# Nelle Commissioni tributarie dovrebbe esserci un tecnico della materia fiscale

Spettabile Redazione,  
ho letto con molto interesse le considerazioni esposte dal collega Guarniero nella sua lettera del 1° maggio (si veda ["È giusto sanzionare chi versa troppo?"](#)).

Trovo particolarmente interessante la sua affermazione circa la necessità di **esperti economici**, e aggiungo fiscali, in seno alla **sezione tributaria** della Cassazione. Tale tesi appare interessante in un momento in cui si sta tanto parlando di riforma della giustizia tributaria. Le ipotesi più accreditate di riforma prevedono la **"professionalizzazione"** dei **giudici tributari**.

Ora, se per "professionalizzazione" si intende la sostituzione degli attuali giudici tributari con giudici togati, la riforma non mi pare centrare l'obiettivo, in quanto il problema della giustizia tributaria non sta nel rito, ma nella **qualità** delle sentenze. Sostituire giudici tributari che per anni hanno maturato esperienza con giudici togati che fino a ieri si sono occupati di cause di lavoro o di separazione non mi pare sia un passo in avanti. Se, al contrario, per "professionalizzazione" si intende un percorso di **specializzazione** dei **giudici togati**, allo-

ra credo che dovremmo attendere anni (tutti sappiamo quanto ci vuole per recepire i principi tributari dell'IVA e delle imposte sul reddito).

Dato che, a mio parere, la seconda ipotesi è quella auspicabile, dovremmo aspettare molto tempo per la formazione delle nuove Commissioni tributarie.

Nel frattempo, cosa che affermo da tempo, sarebbe opportuno che nelle attuali Commissioni tributarie ci fosse la presenza di **un tecnico** della **materia fiscale** con funzione di **relatore** della vertenza, al fine di illustrare ai giudici la questione da risolvere (chi fa contenzioso conosce benissimo lo scarso livello medio delle relazioni introduttive delle udienze).

La materia tributaria è altamente tecnica e, dato il sempre maggior peso economico che deve gestire, non può più essere lasciata a soggetti non professionalmente preparati.

**Adriano Pietrobon**

*Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Treviso*

## Certificato medico non sempre necessario per l'IVA al 4% sui sussidi per le persone con disabilità

Per potere assoggettare ad aliquota IVA del 4% le cessioni dei **sussidi** tecnici e informatici volti a facilitare l'autosufficienza e l'integrazione dei soggetti portatori di **handicap**, è necessario che le persone con disabilità producano, al momento dell'acquisto, una copia del **certificato** attestante l'invalidità funzionale permanente rilasciato dall'azienda sanitaria locale competente o dalla commissione medica integrata.

Tuttavia, qualora non si evinca il **collegamento funzionale** fra la menomazione e il sussidio tecnico-informatico, ai sensi dell'[art. 4](#) comma 1 del DL 5/2012, così come modificato dall'[art. 29-bis](#) del DL 76/2020, è necessario che detto certificato sia integrato con un'ulteriore certificazione, rilasciata dal **medico curante**, da esibire in copia al momento dell'acquisto, che contenga l'attestazione richiesta per l'accesso al beneficio fiscale.

Queste, in sintesi, sono le disposizioni contenute nell'[art. 2](#) comma 2 del DM 14 marzo 1998, così come modificato dal DM 7 aprile 2021, pubblicato ieri in Gazzetta Ufficiale.

Le modifiche si sono rese necessarie in considerazione del fatto che, in base a quanto previsto dall'[art. 29-bis](#) del DL 76/2020, i verbali delle **commissioni mediche integrate** devono riportare anche "la sussistenza dei **requisiti** sanitari necessari per l'accesso ai benefici fiscali relativi ai sussidi tecnici e informatici volti a favorire l'autonomia e l'autosufficienza delle persone con disabilità". Lo stesso [art. 29-bis](#) del DL 76/2020 ha disposto altresì che il Ministro dell'Economia e delle finanze, con proprio decreto, aggiornasse l'[art. 2](#) comma 2 del citato DM 14 marzo 1998, il quale nella precedente stesura richiedeva che, ai fini del beneficio, fosse necessario "il certificato attestante l'invalidità funzionale permanente rilasciato dalla unità sanitaria locale competente e la specifica prescrizione autorizzativa rilasciata dal medico specialista della azienda sanitaria locale di appartenenza" dalla quale risultasse il collegamento funzionale tra il sussidio tecnico e informatico e la menomazione.

## Nuove istruzioni contributive per i rapporti di lavoro oggetto di istanza di emersione

L'INPS, facendo seguito alla circolare n. [101/2020](#), ha fornito con la circolare n. 73 pubblicata ieri, 4 maggio 2021, ulteriori istruzioni sugli adempimenti dichiarativi e contributivi cui sono tenuti i datori di lavoro che abbiano presentato domanda di **emersione** di rapporti di lavoro irregolare ai sensi dell'[art. 103](#) del DL 34/2020, conv. L. [77/2020](#).

In merito ai rapporti di lavoro **non agricoli**, vengono chiariti i passaggi ai fini della richiesta di apertura della matricola aziendale per emersione caratterizzata dal codice di autorizzazione **"5W"**, da utilizzare per inserire in denuncia i dipendenti oggetto di istanza di emersione.

Quanto alla **decorrenza** dell'apertura della matricola, in caso di istanze volte all'emersione di un rapporto di lavoro già esistente con cittadini italiani o comunitari, dovrà essere indicata la data del 19 maggio 2020, mentre per i cittadini extracomunitari il giorno successivo alla data di presentazione dell'istanza di emersione per le istanze volte all'emersione di un rapporto di lavoro già in essere, oppure la data di inizio del rapporto di lavoro per le istanze volte all'instaurazione di un nuovo rapporto di lavoro.

Dopo aver precisato le caratteristiche delle citate matricole, l'Istituto nella circolare in commento si occupa dei rapporti di lavoro **agricoli**, in riferimento ai quali la decorrenza della posizione contributiva per emersione caratterizzata dal codice autorizzazione **"5W"** va individuata nella **data più remota** tra: il 19 maggio 2020, se è stata presentata almeno un'istanza finalizzata all'emersione di un rapporto di lavoro già in essere con cittadini italiani o comunitari; il giorno successivo alla data di presentazione più remota tra le istanze volte all'emersione di un rapporto di lavoro già in essere con cittadini extracomunitari; la data di inizio del rapporto di lavoro più remota tra le istanze volte all'instaurazione di un rapporto di lavoro con cittadini extracomunitari.

Il termine per la trasmissione della denuncia aziendale (D.A.) per il rilascio del CIDA per emersione, se non ancora effettuata, o per richiedere alle Strutture territoriali di riferimento la variazione della data indicata nella D.A. per le denunce con data decorrenza attività individuata in modo difforme dagli appena indicati criteri, è di **15 giorni** dal 4 maggio 2021.

## Al via il preavviso dell'avviso bonario INAIL

Nel corso di un incontro tra l'INAIL e i rappresentanti del Consiglio nazionale dei commercialisti è stato reso noto che a partire dal corrente mese di **maggio 2021** diventa operativa una nuova comunicazione agli intermediari dei debiti per premi assicurativi rilevati nei confronti dei propri clienti.

Come illustrato in un [comunicato stampa](#) del CNDCEC, in luogo del preavviso delle note di verifica dell'autoliquidazio-

ne che fornivano indicazioni in merito ai soli debiti correlati al mancato pagamento dell'ultima autoliquidazione elaborata dall'INAIL, verrà inviato il **preavviso** dell'avviso bonario che contiene tutti i debiti dell'impresa, siano essi riferiti all'ultima autoliquidazione elaborata ovvero ad altre richieste di premi e accessori. In pratica, nelle ipotesi in cui l'INAIL rilevi un **credito** ritenuto certo, liquido ed esigibile, invierà via

PEC agli **intermediari** il preavviso di pagamento (c.d. preavviso bonario) indicando tutti i relativi dati in suo possesso. I preavvisi bonari saranno emessi con cadenza **semestrale**.

Nel comunicato stampa si precisa poi che la comunicazione in parola è simile all'avviso di pagamento a eccezione della **modalità** di pagamento. Nel preavviso, infatti, le somme richieste saranno contraddistinte da appositi codici e/o descrizioni, che consentiranno al debitore di comprenderne la natura della richiesta e, quindi, anche di **contestarla**, ove necessario.

Secondo quanto anticipato dall'INAIL, decorsi **30 giorni** dalla

notifica del preavviso bonario, senza pagamento o annullamento, anche parziale, della richiesta, l'Istituto notificherà al debitore (ad es., il datore di lavoro) l'avviso di pagamento. I commercialisti hanno chiesto di considerare l'ipotesi di portare da 30 a **60 giorni** i termini per consentire all'intermediario una valutazione della richiesta.

Ricorrendone i presupposti, avverso l'avviso di pagamento il debitore potrà esperire le azioni di tutela previste dall'ordinamento, che non prevedono la **sospensione** automatica delle azioni esecutive.

## Per l'incentivo all'esodo contratto di fideiussione senza "Scadenza Ultima" e "Scadenza Finale"

Con il messaggio n. [1797](#) pubblicato ieri, 4 maggio 2021, l'INPS ha fornito dei chiarimenti operativi riguardo al contratto di fideiussione bancaria necessario per accedere alle prestazioni di **esodo** dei lavoratori prossimi alla pensione, di cui all'[art. 4](#) commi 1-7-ter della L. 92/2012, il cui schema è stato reso noto con il messaggio n. [216/2016](#).

Si ricorda che, ai fini dell'accesso alla prestazione in argomento, il datore di lavoro è tenuto a presentare all'INPS una **fideiussione bancaria** a garanzia dell'adempimento degli obblighi assunti nei confronti dello stesso Istituto previdenziale, avente a oggetto il versamento anticipato della provvista

per la prestazione e per la contribuzione figurativa correlata. Con particolare riferimento all'art. 3 commi 1 e 2 dello schema di contratto di fideiussione, l'INPS precisa che le date di **"Scadenza Ultima"** e **"Scadenza Finale"** non devono essere indicate.

Queste ultime vengono infatti calcolate d'ufficio dall'INPS. Invece, se le date vengono valorizzate le Strutture territoriali sono tenute a richiedere alle aziende esodanti e alle banche garanti **integrazioni** e **modifiche** alla fideiussione, causando quindi ritardi nella conferma della validità della garanzia prestata e nel procedimento di lavorazione dei piani stessi.