

Sabato 21 maggio 2022

## IL CASO DEL GIORNO

### Incertezze sul superbonus per ODV e APS

/ Paola RIVETTI e Arianna ZENI

L'art. 119 comma 9 lett. d-bis) del DL 34/2020 riconosce l'accesso al **superbonus** del 110% alle **Onlus** di cui all'art. 10 del DLgs. 460/97, alle organizzazioni di volontariato (**ODV**) iscritte nei registri di cui all'art. 6 della L. 266/91 e alle associazioni di volontariato (**APS**) iscritte [...]

PAGINA 2

## IL PUNTO AGROINDUSTRIA

### Credito d'imposta per le imprese energivore del settore agroalimentare

/ Domenico BUONO e Lucio ORLANDO

L'incremento dei prezzi di energia elettrica e gas ha avuto un effetto devastante anche per il **settore agroalimentare**, che in Europa assorbe oltre il 26% dei consumi finali [...]

PAGINA 11

## FISCO

### Utilizzo "per procura" dei servizi on line dell'Agenzia previa autorizzazione

*Le richieste sono trasmesse dai soggetti che agiscono in nome e per conto di altri o da chi intende autorizzare una persona di fiducia*

/ Carlotta Anna Maria GHIO e Massimo NEGRO

Con il provvedimento n. 173217 del 19 maggio 2022 ma pubblicato ieri, l'Agenzia delle Entrate ha stabilito la **procedura** da seguire per poter richiedere l'abilitazione all'utilizzo dei propri servizi on line, da parte dei rappresentanti legali di persone fisiche e dei soggetti che agiscono in nome e per conto di altri sulla base del conferimento di una procura.

Sotto il **profilo soggettivo**, tale procedura interessa:

- i tutori e gli amministratori di sostegno nominati dall'autorità giudiziaria al fine di operare a tutela o a sostegno di persone che si trovano nell'impossibilità, anche parziale o temporanea, di provvedere ai propri interessi;
- i curatori speciali nominati dall'autorità giudiziaria nei casi previsti dalla legge;
- i genitori che esercitano la responsabilità genitoriale nei confronti di persone minorenni;
- le persone di fiducia.

La procedura descritta nel suddetto

provvedimento sarà disponibile a decorrere da lunedì **23 maggio 2022** e consentirà ai soggetti elencati di utilizzare i servizi on line disponibili nell'area riservata dell'Agenzia delle Entrate, accessibile con le proprie credenziali, vale a dire, per i cittadini, tramite il Sistema Pubblico d'Identità Digitale (SPID), la Carta d'identità elettronica (CIE) o la Carta Nazionale dei Servizi (CNS).

In fase di **prima applicazione**, tale procedura sarà utilizzabile per:

- la dichiarazione precompilata 2022;
- le attività di consultazione e ricerca di documenti, quali il cassetto fiscale, la fatturazione elettronica e la stampa dei modelli F24;
- la trasmissione dell'istanza per il duplicato della Tessera Sanitaria o del tesserino di codice fiscale;
- la ricezione di comunicazioni;
- i servizi di utility e verifica.

In allegato al provvedimento 19 maggio 2022 n. 173217 sono contenuti i **moduli** da presentare per richiedere l'abilitazione all'utilizzo dei [...]

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Comunicazioni occasionali solo mediante piattaforma ministeriale

Dati relativi alle dichiarazioni precompilate in costante aumento

Nella norma sull'equo compenso le sanzioni mettono a rischio le Casse di previdenza

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 7

## FISCO

### Società Uk interposta se priva di autonomia gestionale

/ Salvatore SANNA e Enrico TERRAGNI

A distanza di pochi giorni dalla risposta a interpello n. 274/2022 (si veda "Non interposta la società alle Cayman che partecipa a fondi di investimento alternativi" [...])

PAGINA 9

Il testo della norma fa ancora riferimento agli enti iscritti nei previgenti registri di settore

L'[art. 119](#) comma 9 lett. d-*bis*) del DL 34/2020 riconosce l'accesso al **superbonus** del 110% alle **Onlus** di cui all'[art. 10](#) del DLgs. 460/97, alle organizzazioni di volontariato (**ODV**) iscritte nei registri di cui all'[art. 6](#) della L. 266/91 e alle associazioni di volontariato (**APS**) iscritte nei registri nazionale o regionali o provinciali di cui all'[art. 7](#) della L. 383/2000.

La riforma del Terzo settore incide in modo significativo sulle norme citate nel testo della disposizione, determinandone con **tempistiche diverse** l'abrogazione. Mentre è destinata alla soppressione la qualifica fiscale di Onlus, le qualifiche di ODV e di APS continuano a esistere, ma la riforma del Terzo settore ha operato la sostituzione della relativa disciplina di riferimento (ora contenuta nel DLgs. [117/2017](#)) e dei registri di settore (ora sostituiti con il Registro unico nazionale del Terzo settore – RUNTS).

All'epoca in cui il DL [34/2020](#) è stato emanato l'identificazione degli enti beneficiari del superbonus del 110% mediante i riferimenti normativi indicati risultava appropriato; la **proroga** della detrazione per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2025 (con applicazione dell'agevolazione nella misura del 110% sulle spese sostenute sino al 31 dicembre 2023, nella misura del 70% sulle spese sostenute nell'anno 2024 e nella misura del 65% sulle spese sostenute nel 2025), unitamente all'avanzamento della riforma del Terzo settore con l'**operatività del RUNTS**, tuttavia, hanno reso obsoleta l'identificazione di ODV e APS mediante l'iscrizione nei registri di cui alle L. [266/91](#) e [383/2000](#).

A oggi infatti i registri previsti da tali norme devono intendersi **abrogati** ([art. 102](#) comma 4 del DLgs. 117/2017), pur mantenendo una residua operatività per i procedimenti di iscrizione e di cancellazione ancora pendenti al 22 novembre 2021 ([art. 38](#) del DM 15 settembre 2020 n. 106).

In tale contesto, va messa in evidenza la **continuità** tra i registri previgenti per ODV e APS e il RUNTS, dimostrata dal valore che era stato attribuito alle iscrizioni nei precedenti registri durante il periodo transitorio ([art. 101](#) commi 2 e 3 del DLgs. 117/2017), nonché dalle procedure di trasmigrazione automatica dei dati agli

Per tale ragione, potrebbe sostenersi che le APS e le ODV, già iscritte nei predetti registri di settore e i cui dati sono stati oggetto di trasmigrazione al RUNTS, possano continuare a godere del superbonus ove la procedura di iscrizione si completi positivamente con l'assunzione (definitiva) della **qualifica di ETS**. D'altra parte, fino al perfezionamento dell'iscrizione o all'emanazione del provvedimento di mancata iscrizione nel RUNTS, gli enti iscritti nei registri delle ODV e delle APS continuano a beneficiare dei diritti derivanti dalla rispettiva qualifica ([art. 31](#) comma 11 del DM 106/2020). Sul punto sarebbe preferibile una presa di posizione dell'Agenzia delle Entrate anche se sussistono valide ragioni a sostegno dell'**applicabilità** del beneficio agli enti soggetti alla **trasmigrazione automatica**.

Meno agevole sembrerebbe presentarsi la situazione dell'ente che non è **mai stato iscritto** nei registri di settore e che, acquisendo per la prima volta le caratteristiche per essere una ODV o una APS, presenti autonoma domanda di iscrizione al RUNTS per la sezione ODV o APS. A seguito dell'iscrizione, questo ente si qualificerebbe come ODV ai sensi degli [artt. 32](#) ss. del DLgs. 117/2017, oppure come APS ai sensi degli [artt. 35](#) ss. del citato decreto, senza più alcun aggancio alla L. 266/91 o alla L. 383/2000.

Ai fini della spettanza del superbonus, potrebbe sostenersi che il mutamento del riferimento normativo identificativo del registro, nel quale l'ente si deve iscrivere per l'acquisizione della qualifica, sia effetto dell'attuazione della riforma, ma non incida sulla tipologia di ente la cui disciplina è recata sin dal 2017 dal Codice del Terzo settore.

La situazione appare comunque **incerta** per cui, fino all'aggiornamento del riferimento normativo nell'ambito dell'art. 119 comma 9 lett. d-bis) del DL 34/2020, l'accesso ai benefici del superbonus 110% per le ODV e le APS che si siano iscritte al RUNTS senza la procedura di migrazione automatica dovrebbe essere oggetto di un espresso chiarimento dell'Agenzia delle Entrate.

# Utilizzo “per procura” dei servizi on line dell’Agenzia previa autorizzazione

Le richieste sono trasmesse dai soggetti che agiscono in nome e per conto di altri o da chi intende autorizzare una persona di fiducia

/ Carlotta Anna Maria GHIO e Massimo NEGRO

Con il provvedimento n. [173217](#) del 19 maggio 2022 ma pubblicato ieri, l’Agenzia delle Entrate ha stabilito la **procedura** da seguire per poter richiedere l’abilitazione all’utilizzo dei propri servizi on line, da parte dei rappresentanti legali di persone fisiche e dei soggetti che agiscono in nome e per conto di altri sulla base del conferimento di una procura.

Sotto il **profilo soggettivo**, tale procedura interessa:

- i tutori e gli amministratori di sostegno nominati dall’autorità giudiziaria al fine di operare a tutela o a sostegno di persone che si trovano nell’impossibilità, anche parziale o temporanea, di provvedere ai propri interessi;
- i curatori speciali nominati dall’autorità giudiziaria nei casi previsti dalla legge;
- i genitori che esercitano la responsabilità genitoriale nei confronti di persone minorenni;
- le persone di fiducia.

La procedura descritta nel suddetto provvedimento sarà disponibile a decorrere da lunedì **23 maggio 2022** e consentirà ai soggetti elencati di utilizzare i servizi on line disponibili nell’area riservata dell’Agenzia delle Entrate, accessibile con le proprie credenziali, vale a dire, per i cittadini, tramite il Sistema Pubblico d’Identità Digitale (SPID), la Carta d’identità elettronica (CIE) o la Carta Nazionale dei Servizi (CNS).

In fase di **prima applicazione**, tale procedura sarà utilizzabile per:

- la dichiarazione precompilata 2022;
- le attività di consultazione e ricerca di documenti, quali il cassetto fiscale, la fatturazione elettronica e la stampa dei modelli F24;
- la trasmissione dell’istanza per il duplicato della Tessera Sanitaria o del tesserino di codice fiscale;
- la ricezione di comunicazioni;
- i servizi di utility e verifica.

In allegato al provvedimento 19 maggio 2022 n. [173217](#) sono contenuti i **moduli** da presentare per richiedere l’abilitazione all’utilizzo dei servizi: i tutori, gli amministratori di sostegno e i curatori speciali presentano l’Allegato 1, i genitori l’Allegato 2 e i soggetti che intendono conferire una procura speciale ad una persona di fiducia l’Allegato 3.

Il modulo può essere **presentato**:

- come documento informatico, sottoscritto con la firma digitale del rappresentante, oppure come copia per immagine di documento analogico, sottoscritto con firma autografa, unitamente alla documentazione attestante la propria condizione, tramite il servizio on line

“Consegna documenti e istanze” disponibile nell’area riservata dell’Agenzia delle Entrate;

- in allegato ad un messaggio di posta elettronica certificata (PEC), ad una qualunque Direzione provinciale dell’Agenzia delle Entrate. In questo caso, qualora il modulo sia compilato in formato cartaceo e sottoscritto con firma autografa, può essere inviata la copia per immagine del documento analogico unitamente alla copia del documento d’identità del rappresentante;
- direttamente dal rappresentante presso un qualsiasi ufficio territoriale dell’Agenzia delle Entrate, esibendo il modulo in originale con la relativa documentazione attestante la propria condizione.

Nel caso dei **genitori**, essi sono tenuti a trasmettere anche la copia del documento d’identità del figlio minore. Inoltre, se il genitore ha presentato in nome e per conto del figlio la dichiarazione dei redditi precompilata nell’anno precedente, utilizzando lo specifico servizio web disponibile sul sito internet dell’Agenzia delle Entrate e se il figlio è ancora minorenne, l’accesso è autorizzato anche per l’anno corrente.

In relazione al conferimento dell’**autorizzazione** ad una persona di fiducia, ogni soggetto può designare una sola persona di fiducia e può essere designato quale persona di fiducia al massimo da tre persone (si veda anche [“Dati relativi alle dichiarazioni precompilate in costante aumento”](#) di oggi). In tal caso il modulo è presentato all’Agenzia delle Entrate, con le suddette modalità, dal soggetto che conferisce l’autorizzazione (rappresentato), unitamente a copia del proprio documento di identità e di quello della persona di fiducia.

**Validità fino al 31 dicembre di ciascun anno**

Le autorizzazioni del rappresentante e della persona di fiducia all’utilizzo dei servizi descritti sono valide fino al **31 dicembre** dell’anno in cui sono attivate, salvo richiesta di disabilitazione che può essere presentata da chiunque abbia interesse. Per i tutori, i curatori speciali, gli amministratori di sostegno e i genitori è necessario allegare la documentazione idonea a provare la cessazione della condizione di tutore o curatore speciale o amministratore di sostegno o di esercente la responsabilità genitoriale.

La richiesta di **rinnovo** può essere inviata all’ufficio anche con semplice email, fornendo gli estremi dell’istanza già depositata in occasione della prima richiesta unitamente alla copia del documento di identità del rappresentante.

# Comunicazioni occasionali solo mediante piattaforma ministeriale

La L. 51/2022 di conversione del DL 21/2022, pubblicata in Gazzetta ieri, ha cancellato email e SMS quali possibili canali di invio della comunicazione

/ Mario PAGANO

Il portale del Ministero del Lavoro sarà l'**unico canale valido** per la trasmissione della comunicazione obbligatoria di avvio dei rapporti di lavoro autonomo occasionale. Questo quanto stabilito dall'art. 12-*sexies* del DL [21/2022](#) inserito in sede di conversione dalla L. 20 maggio 2022 n. 51, pubblicata ieri in Gazzetta Ufficiale, che interviene in modo chirurgico e selettivo sull'[art. 14](#) del DLgs. 81/2008. Tale disposizione, lo si ricorda, da dicembre 2021 ha introdotto, per ragioni di monitoraggio e di contrasto all'uso illegittimo e fraudolento, un nuovo **obbligo comunicazionale** a carico dei committenti che si avvalgono di lavoratori impiegandoli secondo i canoni del lavoro autonomo occasionale, la cui disciplina, come già chiarito dall'INL e dal Ministero del Lavoro con la nota n. [29/2022](#), va ricondotta tanto all'[art. 2222](#) c.c. in tema di contratto d'opera, quanto all'[art. 67](#) comma 1 lett. l) del TUIR relativo ai redditi diversi derivati da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente.

L'art. 12-*sexies* ha, infatti, modificato la norma nella parte in cui prevedeva quale canale di invio della comunicazione in questione "SMS e posta elettronica", sostituendo tale inciso con il termine "**modalità informatiche**".

Inizialmente, per assolvere al nuovo onere comunicazionale l'INL, in accordo con il Ministero del Lavoro, con la citata nota n. [29/2022](#), aveva messo a disposizione una serie di indirizzi email associati a ciascun Ispettorato territoriale del lavoro, competente in ragione del luogo di svolgimento della prestazione oggetto di comunicazione. Nella email non certificata, da inviare tassativamente prima dell'avvio dell'attività, dovevano essere indicate una serie di informazioni utili all'identificazione ed al monitoraggio della prestazione autonoma occasionale. In particolare, oltre ai dati del committente e del prestatore, dovevano essere riportati, direttamente nel corpo della email, il luogo della prestazione, una sintetica descrizione dell'attività e, soprattutto, la data di inizio della prestazione e il presumibile arco temporale entro il quale poteva considerarsi compiuta l'opera o il servizio.

Successivamente, come peraltro già preannunciato nella citata nota, a partire dal **28 marzo** il Ministero del Lavoro ha messo a disposizione dei committenti una piattaforma telematica dedicata, presente su Servizi Lavoro ed accessibile ai datori di lavoro e soggetti abilitati tramite SPID e CIE.

La comunicazione di avvio, pertanto, da quella data può essere effettuata servendosi di un **format specifi-**

**co**. Il modello telematico, infatti, contiene e richiede tutti i dati già evidenziati nella nota n. [29/2022](#), con l'unica differenza riferita alla durata della prestazione, rispetto alla quale il committente deve scegliere tra tre distinte ipotesi: entro 7 giorni, entro 15 giorni ed entro 30 giorni. Inoltre, con il medesimo canale si possono gestire anche le variazioni e gli annullamenti, indicando l'identificativo della comunicazione da annullare o variare.

I due sistemi, fino all'entrata in vigore delle novità introdotte con il citato art. 12-*sexies*, sono stati ritenuti **entrambi** legittimi. In realtà, dopo una prima valutazione di validità dell'invio a mezzo email fino al 30 aprile (nota INL n. [573/2022](#)), l'Ispettorato, con la successiva nota n. [881/2022](#), aveva confermato la legittimità delle comunicazioni a mezzo email, anche dopo tale data, circoscrivendone l'utilizzo, però, alle sole ipotesi di malfunzionamento del sistema od ove fossero emerse oggettive difficoltà del committente (si pensi all'impedimento del professionista incaricato con conseguente necessità di provvedere in autonomia).

Ora la modifica normativa **mette fine** al doppio canale di invio della comunicazione, atteso che l'unico valido sistema sarà quello informatico, ossia quello che si avvale del portale telematico, messo a disposizione dal Ministero del Lavoro, esattamente come avviene per il lavoro intermittente, le cui modalità operative, peraltro, sono espressamente richiamate dalla norma nella parte in cui si fa riferimento all'[art. 15](#) comma 3 del DLgs. 81/2015.

Tale aspetto non è di poco conto, anche in ragione della **sanzione** amministrativa da 500 a 2.500 euro prevista in caso di omissione della comunicazione (in concreto la sanzione è pari a 833,33 euro per ciascun lavoratore autonomo occasionale per cui è stata omessa o ritardata la comunicazione).

## Fuori dall'obbligo anche i lavoratori delle piattaforme digitali

Infine, sempre in tema di comunicazione di avvio per lavoro autonomo occasionale, va segnalato che l'art. 12-*sexies* ha normato quanto già chiarito dal Ministero e dall'INL con la nota n. [29/2022](#), prevedendo espressamente la non obbligatorietà della comunicazione rispetto alle prestazioni intermedie dalle piattaforme digitali, in quanto soggette a diversa comunicazione UniLav ex [art. 9-bis](#) del DL 510/1996, secondo quanto previsto dal DL [152/2021](#) (conv. L. [233/2021](#)).

# Dati relativi alle dichiarazioni precompilate in costante aumento

Dal 2022 possono accedere anche persone di fiducia autorizzate con apposita procura

/ Carlotta Anna Maria GHIO e Massimo NEGRO

Ai sensi dell'[art. 10-quater](#) comma 2 del DL 4/2022, a decorrere da lunedì 23 maggio saranno disponibili le **dichiarazioni precompilate** relative al periodo d'imposta 2021 (modelli 730/2022 e REDDITI PF 2022). L'Agenzia delle Entrate, con il comunicato stampa 20 maggio 2022 n. [43](#), ha reso noto che, dall'avvio della dichiarazione precompilata nel 2015, il numero dei contribuenti che hanno effettuato direttamente l'invio dei modelli 730 e REDDITI PF è cresciuto in maniera costante, fino ad arrivare a quota 4,2 milioni nel 2021, il triplo rispetto al 2015.

Nel comunicato stampa si sottolinea inoltre che, con riferimento alle informazioni pre-caricate nella dichiarazione dall'Agenzia delle Entrate, si è passati dai circa 160 milioni di dati del 2015 agli 1,2 miliardi di quest'anno, agevolando quindi gli adempimenti in capo ai contribuenti.

Il provv. Agenzia delle Entrate 19 maggio 2022 n. [173218](#) ha definito le **modalità di accesso** alle dichiarazioni precompilate 2022 (si veda "[Accesso alla dichiarazione precompilata 2022 da lunedì 23 maggio](#)" di ieri), introducendo alcune novità al fine di semplificare gli adempimenti a carico dei contribuenti e dei soggetti autorizzati. A decorrere dal 2022, infatti, come stabilito dal § 4 del suddetto provvedimento, i contribuenti possono, oltre ad accedere alla dichiarazione precompilata direttamente o tramite gli intermediari abilitati, conferire una **procura**, ai sensi dell'[art. 63](#) del DPR 600/73, a una persona di fiducia per effettuare per proprio conto le operazioni inerenti agli adempimenti dichiarativi.

Come stabilito dal § 5.3 del provv. 19 maggio 2022 n. [173217](#), pubblicato ieri, e come descritto nella [Guida](#) pubblicata dall'Agenzia delle Entrate, ai fini dell'autorizzazione della persona di fiducia, il soggetto rappresentato è tenuto a compilare e sottoscrivere il **modulo** allegato al suddetto provvedimento (Allegato 3), per il conferimento della procura speciale.

Tale modulo può essere presentato:

- on line tramite il servizio "**Consegna documenti e istanze**" disponibile nell'area riservata del sito dell'Agenzia delle Entrate;
- in allegato a un messaggio PEC, inviato a una qualsiasi Direzione Provinciale dell'Agenzia delle Entrate, sottoscritto con firma digitale;
- presso un qualsiasi **ufficio** territoriale dell'Agenzia delle Entrate presentando il modello originale, in formato cartaceo e sottoscritto con firma autografa, unitamente a copia del documento di identità del rappresentato e della persona di fiducia.

Quest'ultima modalità deve essere **necessariamente** utilizzata:

- se la persona a cui si intende affidare la gestione della propria dichiarazione non sia il coniuge né un parente (o un affine) entro il quarto grado;
- nel caso in cui il modulo venga presentato dal rappresentante, in quanto il rappresentato risulti impossibilitato, a causa di patologie, a presentare il modulo in una delle modalità di cui sopra.

Ogni contribuente può designare **un solo rappresentante** e ogni persona può essere designata al massimo da tre contribuenti. Si sottolinea inoltre che le abilitazioni avranno validità fino al 31 dicembre dell'anno in cui sono state rilasciate e che è possibile presentare richiesta di disabilitazione delle autorizzazioni da chiunque abbia interesse. Il rappresentante, dopo essere stato abilitato, dovrà accedere all'area riservata con le proprie credenziali e successivamente scegliere se operare in prima persona oppure in nome e per conto del rappresentato.

## Abilitazione all'accesso semplificata per gli eredi

Una seconda novità del provv. 19 maggio 2022 n. [173218](#) è stata introdotta al fine di semplificare gli adempimenti dei soggetti tenuti a presentare la dichiarazione dei redditi per conto di persone defunte. Tali soggetti possono accedere alla dichiarazione precompilata dei deceduti utilizzando le proprie credenziali, purché appositamente abilitati. A decorrere dal 2022 l'**erede** può ottenere l'abilitazione dichiarando, ai sensi dell'[art. 47](#) del DPR n. 445/2000, la propria condizione tramite l'apposito servizio disponibile nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia, al quale accede con le proprie credenziali.

Rimangono comunque **valide** le modalità previste per lo scorso anno dal provv. Agenzia delle Entrate 7 maggio 2021 n. [113064](#), vale a dire:

- presentazione della documentazione attestante la propria condizione di erede, o una dichiarazione sostitutiva con la quale attesta la propria condizione, presso un ufficio territoriale dell'Agenzia delle Entrate;
- invio della richiesta all'ufficio territoriale tramite PEC, sottoscrivendola digitalmente. Si ricorda che, qualora l'erede sia stato già autorizzato ad accedere alla dichiarazione precompilata della persona deceduta relativa allo scorso anno, può ottenere direttamente in via telematica l'abilitazione per l'anno corrente con le modalità illustrate sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate.



# Nella norma sull'equo compenso le sanzioni mettono a rischio le Casse di previdenza

Coro di critiche sul provvedimento all'esame del Senato. Anche Distilli e De Lise chiedono di modificare il testo

/ Savino GALLO

Il disegno di legge sull'**equo compenso** "così come impostato rischia di produrre seri danni alle Casse previdenziali". Tommaso Nannicini, Presidente della Commissione bicamerale per il controllo sull'attività degli enti gestori di forme obbligatorie di previdenza e assistenza, lancia l'allarme sul provvedimento approvato in prima lettura alla Camera e attualmente in discussione presso la Commissione Giustizia del Senato.

Sul tema il dibattito è più che mai aperto, tra chi spinge per l'approvazione immediata del testo uscito da Montecitorio e chi, invece, chiede delle modifiche sostanziali (si veda "[Professioni spaccate sull'equo compenso](#)" del 19 maggio 2022). La questione che fa maggiormente discutere è quella relativa alle **sanzioni disciplinari** che, ai sensi dell'art. 5, comma 5, possono essere comminate dagli Ordini professionali ai propri iscritti rei di aver accettato un compenso non equo. Aspetto, quest'ultimo, su cui si è soffermato non solo Nannicini, ma anche il Presidente della Cassa di previdenza dei dottori commercialisti, Stefano Distilli, e l'Unione giovani, con due diversi comunicati diffusi in serata.

Si ricorda che il provvedimento, nella sua formulazione attuale, si applica non solo alle professioni ordinistiche, ma anche a quelle non organizzate in Ordini o collegi, di cui alla L. [4/2013](#). Il citato art. 5 comma 5 però, si rivolge **solo ai professionisti Ordinistici**, che sono gli unici a poter subire sanzioni disciplinari in caso di accettazione di un compenso sotto la soglia dei parametri.

È proprio questa **disparità di trattamento** che, secondo l'esponente del Partito democratico, "desta preoccupazione. È noto – spiega – come sul mercato dei servizi professionali agiscano in concorrenza tra loro sia professionisti iscritti agli Ordini sia non iscritti, oltre che società di servizi e di consulenza, anche a proprietà straniera. Se si stabilisce che in relazione alle medesime attività alcuni operatori godono di piena libertà negoziale mentre altri ne vengono limitati, è chiaro che questi ultimi rischiano di essere penalizzati o addirittura **espulsi dal mercato**". Se così fosse, ci sarebbero "conseguenze nefaste sul sistema delle Casse previdenziali", perché si "favorirebbe la traslazione di molte attività dai professionisti iscritti agli Ordini verso altri

soggetti".

Nannicini auspica che il Senato "valuti questo rischio" e vi ponga rimedio modificando il provvedimento. Lo stesso auspicio espresso dal Presidente della CDC: "Se una regolamentazione dei compensi è certamente necessaria – sottolinea Distilli – va evitato il paradosso che, con l'applicazione di sanzioni ai soli professionisti ordinistici, questo finisca per diventare un **boomerang** per i nostri iscritti in un mercato professionale in cui il prezzo è certamente una leva alla quale ricorre gran parte della concorrenza non ordinistica".

Considerando che la questione "tocca molto da vicino" le Casse, Distilli chiede un **"maggior coinvolgimento"** degli enti che si occupano della previdenza e del welfare professionale per "introdurre quei correttivi in grado di rendere il testo della proposta di legge realmente efficace nel sostenere la crescita dei liberi professionisti".

Sulla stessa lunghezza d'onda anche il Presidente dell'Unione giovani, Matteo De Lise, che parla addirittura di rischio **"tsunami"** sul mondo delle professioni: "Con le attuali regole – rimarca –, soprattutto quelle legate all'aspetto sanzionatorio e all'assenza di ogni tutela o esclusiva rispetto alle nostre attività, l'equo compenso rischia di provocare nei prossimi anni una **fuga di iscritti** dagli Ordini professionali e il conseguente crollo della sostenibilità della previdenza ordinistica". Sempre nella giornata di ieri, ulteriori critiche sono arrivate anche dalla CGIL, per bocca della Segretaria Confederale, Tania Scacchetti: "Il provvedimento – commenta – non tutela i professionisti autonomi, divide e discrimina invece di garantire pari diritti". Il problema attiene non solo all'**ambito** di applicazione **limitato** del disegno di legge (che riguarda solo Pubbliche Amministrazioni, banche, assicurazioni e grandi imprese), ma investe, anche per la CGIL, l'aspetto sanzionatorio: "È in capo al professionista – aggiunge Scacchetti – la responsabilità di impugnare eventualmente il contratto che non rispetta i parametri, ma è sullo stesso che cade la sanzione disciplinare da parte dell'Ordine per aver accettato di fatto un compenso sotto soglia. Insomma, il lavoratore, in posizione di debolezza rispetto al committente, viene ulteriormente colpito".

# Il soccombente può esimersi dalla ritenuta se il difensore è stato già pagato

Vista la sua responsabilità il sostituto di imposta può richiedere ogni documento utile

/ Alfio CISSELLO

L'art. 25 comma 1 del DPR 600/73 prevede l'applicazione di una **ritenuta del 20%** a titolo di acconto dell'IRPEF sui compensi comunque denominati, anche sotto forma di partecipazione agli utili, corrisposti a soggetti residenti per prestazioni di lavoro autonomo, ancorché non esercitate abitualmente ovvero rese a terzi o nell'interesse di terzi, o per l'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere.

Considerato che, come si evince dalla norma riportata, la ritenuta va eseguita quand'anche la prestazione sia resa nell'interesse di terzi, è pacifico che ciò operi anche nel caso in cui la parte soccombente di un giudizio (sia questo civile o tributario) debba restituire al difensore della parte vittoriosa (**non distrattario**) le spese processuali.

Incidentalmente, si rileva come i soggetti che rivestono la qualifica di **sostituto d'imposta** siano elencati nell'art. 23 del DPR 600/73, e, per quanto più rileva ai nostri fini, sono i soggetti IRES, le società di cui all'art. 5 del TUIR e le persone fisiche che agiscono nell'ambito di imprese, arti e professioni.

Nella risoluzione 15 marzo 2019 n. 35, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che i soli casi di esonero dalla ritenuta si verificano quando le somme erogate al difensore della parte vittoriosa non costituiscano per quest'ultimo reddito di lavoro autonomo ovvero quando questi produca **copia della fattura** emessa per la prestazione professionale resa.

Mediante la risposta a interpello n. 286 pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate puntualizza il concetto, specificando che il sostituto di imposta (parte soccombente) può farsi rilasciare dal **difensore** della parte vincitrice "oltre alla delega all'incasso rilasciata dal proprio clien-

te e la fattura emessa nei confronti dello stesso, ogni altra documentazione che ritenga opportuno in base alle proprie procedure, come ad esempio la prova dell'avvenuto pagamento del compenso professionale". In effetti, ai fini dell'applicazione della ritenuta, il sostituto deve **verificare** se il pagamento che il percettore del reddito riceve sia o non sia da imputare a tale categoria di reddito.

Ove il pagamento, in virtù dell'onere di anticipazione ex art. 8 del DPR 115/2002, sia già avvenuto ad opera del cliente nei confronti del difensore, la restituzione degli importi per effetto della condanna alle spese "ha l'effetto di «ristorare» la parte vittoriosa dell'onere per le spese legali a suo carico inerenti la prestazione professionale del proprio difensore".

Tuttavia, come precisato nella risoluzione il sostituto di imposta ha una sua responsabilità in ordine all'applicazione della ritenuta, quindi ha un vero e proprio onere di chiedere la **documentazione alla controparte** utile a far emergere che le somme non costituiscono reddito di lavoro autonomo.

## La sola fattura può non essere sufficiente

Se (di ciò espressamente la risoluzione non parla) il sostituto (quindi il difensore della parte vincitrice) non esibisce tale documentazione, o la documentazione esibita non viene ritenuta significativa dal sostituto, egli dovrà effettuare la ritenuta.

In caso di omissione, risponderà di **omessa applicazione** della ritenuta (art. 14 del DLgs. 471/97) e di infedele dichiarazione del sostituto di imposta (art. 2 del DLgs. 471/97).

Se una STP è partecipata da una società costituita solo da soci che sono anche soci professionisti della STP vanno effettuate valutazioni mirate

Con il Pronto Ordini n. [88](#) del 19 maggio 2022 il CND-CEC risponde a un quesito con cui l'Ordine di Bergamo avanza un'**ipotesi interpretativa** dell'[art. 10](#) comma 6 della L. 183/2011 in relazione a quanto precisato dallo stesso CNDCEC nel Pronto Ordini n. [31/2022](#) (si veda "[Srl con soci professionisti di una STP non può partecipare alla stessa STP](#)" del 15 marzo 2022).

Più precisamente, l'Ordine di Bergamo si chiede se sia corretta l'interpretazione in base alla quale la **partecipazione** al capitale di una STP di un'altra società non STP non rientrerebbe nel divieto sancito dal citato [art. 10](#) comma 6 della L. 183/2011, secondo cui "la partecipazione ad una società è incompatibile con la partecipazione ad altra società tra professionisti".

L'Ordine di Bergamo ritiene, infatti, che il divieto in esame riguardi solo la partecipazione quale socio professionista ad una STP, la quale non può partecipare ad un'altra STP per non eludere la norma che consente al professionista di essere socio di **una sola STP**.

Il CNDCEC osserva al riguardo come:

- ai sensi dell'art. 10 comma 6 della L. 183/2011, la partecipazione ad una STP è incompatibile con la partecipazione ad altra STP;
- ai sensi dell'[art. 6](#) comma 1 del DM 34/2013, l'incompatibilità – disciplinata dall'art. 10 comma 6 della L. 183/2011 – sulla partecipazione del socio a più società professionali si determina anche nel caso della società multidisciplinare e si applica per tutta la durata dell'iscrizione della società all'Ordine di appartenenza.

Dalla normativa appena citata sembra possa ricavarsi che:

- il **socio professionista** di STP può svolgere l'attività professionale anche in forma individuale o associata ma non partecipare a più STP (si veda "[Non si può partecipare a più STP ma si può svolgere anche attività in individuale o associata](#)" del 31 marzo 2020);
- la STP non può partecipare ad un'altra STP, considerato che una simile ipotesi configurerebbe un'elusione della norma – dettata dal menzionato art. 10 comma 6 della L. 183/2011 e richiamata dall'art. 6 comma 1 del DM 34/2013 – secondo cui la partecipazione a una STP è incompatibile con la partecipazione ad altra STP (si veda "[La STP non può partecipare a un'altra STP](#)" del 30 ottobre 2019).

**Da verificare anche l'attività svolta dalla società sociale della STP**

Si può concludere, allora, che la partecipazione a una STP da parte di società che non siano STP è consentita. Tuttavia, con riferimento all'ipotesi in cui una STP sia partecipata da una società costituita solo da soci che siano allo stesso tempo soci professionisti della STP, il CNDCEC sottolinea la necessità di effettuare **valutazioni mirate** rispetto al caso concreto e finalizzate a verificare anche l'attività svolta dalla società socia della STP, nel rispetto della normativa vigente.



# Società Uk interposta se priva di autonomia gestionale

In questo caso, l'Agenzia delle Entrate riconosce il foreign tax credit per i pagamenti della società interposta

/ Salvatore SANNA e Enrico TERRAGNI

A distanza di pochi giorni dalla risposta a interpello n. [274/2022](#) (si veda ["Non interposta la società alle Cayman che partecipa a fondi di investimento alternativi"](#) del 19 maggio), l'Agenzia delle Entrate torna a pronunciarsi su una questione avente a oggetto l'**interposizione ai fini fiscali** di un soggetto estero ex [art. 37](#) comma 3 del DPR 600/73, questa volta, però, ritenendo sussistente la fattispecie.

Con la risposta a interpello n. [282](#) pubblicata ieri, l'Amministrazione finanziaria ha anzitutto ribadito l'applicazione della norma ai casi di interposizione fittizia e reale (richiamando i recenti orientamenti della giurisprudenza di legittimità, Cass. 29 luglio 2016 n. [15830](#) e 19 ottobre 2018 n. [26414](#)), sottolineando la natura antelusiva della disposizione.

Occorre premettere che, come ricordato nella stessa risposta, la valutazione, volta a comprendere la sussistenza dell'interposizione di un soggetto, va condotta sul **piano fattuale**, avendo cura di tener conto della specifica attività svolta dal soggetto presunto interposto e dei **rapporti** da esso intrattenuti con i terzi.

Nel caso in esame, l'istante, persona fisica fiscalmente residente in Italia a partire dal 2020, prima residente nel Regno Unito, aveva lì costituito nel 2010 una società, della quale è socio unico e amministratore. L'entità estera, **priva di personale dipendente**, detiene i diritti di sfruttamento economico dell'immagine e di sponsorizzazione del suo socio, oltre a possedere una partecipazione del 50% in una società britannica, verso la quale vanta crediti derivanti da numerosi finanziamenti, erogati anche ad altre società in Uk.

Si osserva che non risulta definita con chiarezza l'attività d'investimento della società Uk e che manca una struttura organizzativa-gestionale. Pertanto, si ritiene che la stessa non possa essere considerata un soggetto economico distinto rispetto al soggetto residente in Italia.

L'Agenzia delle Entrate ha ritenuto il soggetto estero **non sorretto** da una **"autonoma e significativa funzione propria"** tale da produrre redditi ad essa imputabili, sulla base di diversi elementi:

- in primo luogo, la società **non** avrebbe operato alcun **investimento**, né il contribuente avrebbe presentato contratti volti a dimostrare potenziali operazioni in divenire o "proposte di business rilevanti";
- i finanziamenti sono erogati a una serie di società e soggetti alla stessa collegati, e i rapporti di credito/debito tra le stesse, momentaneamente sospesi, sono rimborsabili su opzione;

- inoltre, a formare gli utili della società concorrono i proventi connessi ai diritti di sfruttamento dell'immagine e gli interessi attivi sui finanziamenti, i quali, tuttavia, non sono stati effettivamente corrisposti dalle società debentrici.

In aggiunta, lo **statuto** della società **non menziona l'attività svolta**, ma il codice attività desumibile dal Registro delle imprese del Regno Unito descrive l'attività principale come *Other sports activities*.

Tali presupposti hanno condotto l'Agenzia a ritenere il socio residente in Italia il centro di imputazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento dell'immagine, risultando essi imputabili solo formalmente al soggetto estero. I redditi, data la loro natura, concorrono, dunque, a formare la base imponibile italiana della persona fisica, rientrando nella categoria residuale ex [art. 67](#) del TUIR, salvo che l'attività prestata non sia riconducibile fra quelle di lavoro autonomo o di impresa.

L'Agenzia delle Entrate ha inoltre precisato che il **credito** per le **imposte pagate all'estero** ex [art. 165](#) del TUIR spetta non solo per le imposte direttamente pagate dal soggetto persona fisica, bensì, stante la tassazione per interposizione, anche per i pagamenti effettuati dalla società interposta, pur sempre nel limite delle imposte riferite a redditi prodotti in Regno Unito. Un secondo quesito rivolto all'Amministrazione aveva a oggetto alcuni profili connessi a un contratto di assicurazione sulla vita, sottoscritto dal soggetto residente con un intermediario estero.

I proventi derivanti dalla **polizza**, identificabile come categoria *linked*, ai fini delle imposte sui redditi, sarebbero qualificabili come redditi di capitale, poiché "compresi nei capitali corrisposti in dipendenza dei contratti di **assicurazione sulla vita** e di capitalizzazione" (lett. *g-quater*) dell'[art. 44](#) comma 1 del TUIR).

In quanto tali, le somme percepite tramite un intermediario residente scontano un'imposta **sostitutiva** pari al **26%** ex [art. 26-ter](#) comma 1 del DPR 600/73. Invece, in caso di percezione diretta da un soggetto non residente, come nel caso di specie, il contribuente è tenuto ad assoggettare a tassazione i proventi tramite la compilazione del quadro RM nel modello REDDITI, secondo la disciplina dell'[art. 18](#) del TUIR.

Infine, secondo l'Agenzia, le somme devono essere indicate nel **quadro RW**, per assolvere gli obblighi di monitoraggio ex [art. 4](#) del DL 167/90 e per il pagamento dell'**ITAFE**, trattandosi di un'attività estera di natura finanziaria attraverso la quale possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia.

# Per l'elenco degli esperti esperienze da dimostrare con visura camerale

Necessario accertare le cariche sociali svolte e se la società sia o meno soggetta al fallimento o ad altra procedura di liquidazione

/ Antonio NICOTRA

Il CNDCEC, nel P.O. n. [100](#) reso noto ieri, ha chiarito che, ai fini dell'iscrizione nell'**elenco degli esperti**, per valutare – tra le precedenti esperienze – anche le funzioni di amministrazione, direzione e controllo in imprese interessate da operazioni di ristrutturazione che hanno coinvolto l'azienda, il professionista deve allegare alla domanda la visura camerale, anche storica, della società al fine di accertare le cariche sociali svolte e se la società sia o meno soggetta al fallimento o ad altra procedura di liquidazione.

L'iscrizione all'elenco degli esperti nella composizione negoziata della crisi presuppone, tra i vari requisiti, che il professionista abbia **maturato**, ai sensi dell'[art. 3](#) comma 3 del DL 118/2021, precedenti esperienze nel campo della ristrutturazione aziendale e della crisi d'impresa.

Le tipologie di incarichi sono indicate dal Ministero della Giustizia nelle Linee di indirizzo [29 dicembre 2021](#), dando rilievo in particolare a quelle attività che, nel settore concorsuale, conducono alla **preservazione** del valore aziendale.

Tra gli incarichi e le prestazioni professionali indicative delle esperienze nella ristrutturazione aziendale nella crisi d'impresa rientrano anche, in base al n. 7 dell'elenco contenuto nelle Linee guida, le attività di amministrazione, direzione, controllo in imprese interessate da operazioni di ristrutturazione concluse con piani di risanamento attestati e di accordi di ristrutturazione dei debiti e concordati preventivi con continuità, se omologati, relativi ad aziende rispetto alle quali non sia stata successivamente pronunciata sentenza dichiarativa di fallimento o di accertamento dello stato di insolvenza.

Nel valutare la domanda di iscrizione sarà necessario verificare il possesso di almeno 2 esperienze tra quelle indicate nella Linee Guida e il deposito della **documentazione** che comprova gli incarichi o i mandati professionali ricevuti e le cariche ricoperte in società interessate da operazioni di ristrutturazione concluse

con esito positivo, con allegazione della visura camerale aggiornata della società a favore della quale sono state prestate le attività indicate nella domanda.

Su quest'ultimo aspetto è intervenuto il CNDCEC, al quale vengono chiesti chiarimenti sulla necessità che il certificato camerale venga prodotto per **tutti** gli incarichi ricevuti (comprese le nomine a commissario nei concordati preventivi) e indicati in domanda, ovvero solo per le cariche ricoperte di cui al punto 7 dell'elenco delle Linee Guida.

Atteso il tenore letterale dell'art. 3 comma 3, ultimo periodo, del DL 118/2021, la precisazione in base alla quale l'operazione di **ristrutturazione** cui si riferisce l'esperienza vantata dal professionista deve essersi conclusa positivamente, parrebbe derivare dalla consapevolezza che le funzioni di amministrazione, direzione e controllo di per sé non garantiscono adeguata esperienza nella ristrutturazione aziendale, al pari degli altri incarichi e prestazioni professionali elencati nelle Linee guida, le quali, diversamente dalla funzioni di amministrazione, direzione e controllo, esprimono una professionalità specifica nel campo della crisi di impresa e delle procedure concorsuali.

## Assenza di mandato o incarico professionale

Secondo il CNDCEC, in assenza – come nei casi in esame – di un **mandato** professionale o di un **incarico giudiziale** conferito dal debitore o dall'autorità giudiziaria, accettato dal professionista e dal medesimo espletato, per la ristrutturazione aziendale, al fine di poter valutare tali esperienze in relazione alla vicenda vissuta dall'azienda e "partecipata" dal professionista (svolgendo funzioni di amministrazione, direzione e controllo), alla domanda deve essere allegata la visura camerale, anche storica, da cui poter evincere, da un lato, le cariche sociali del professionista e, dall'altro, che la società non è sottoposta a fallimento o altra procedura di liquidazione.

# Credito d'imposta per le imprese energivore del settore agroalimentare

Un'ulteriore misura agevolativa è riservata alle "imprese a forte consumo di energia"

/ Domenico BUONO e Lucio ORLANDO

L'incremento dei prezzi di energia elettrica e gas ha avuto un effetto devastante anche per il **settore agroalimentare**, che in Europa assorbe oltre il 26% dei consumi finali di energia.

Con specifico riferimento al consumo di energia elettrica, per le "imprese energivore" è stato previsto un credito di imposta del 20% della spesa sostenuta nel primo e secondo trimestre 2022 (misura introdotta rispettivamente dall'[art. 15](#) del DL 4/2022 e dall'[art. 4](#) del DL 17/2022). Il beneficio **non concorre** alla formazione del reddito ai fini delle imposte dirette e del valore della produzione ai fini IRAP, né rileva ai fini del rapporto di cui agli [artt. 61](#) e [109](#) comma 5 del TUIR.

Si ricorda che il credito spetta a condizione che sussista un **incremento** del costo per KWh superiore al 30% nell'ultimo trimestre 2021 (per l'applicazione ai costi del primo trimestre 2022) e nel primo trimestre 2022 (per i costi del secondo trimestre 2022) rispetto al medesimo periodo 2019.

Il più recente DL [21/2022](#), convertito con L. 51/2022, oltre a **incrementare** (dal 20% al 25%) la misura del credito di imposta per il secondo trimestre del 2022, ha introdotto la possibilità di cedere il credito e un'ulteriore misura agevolativa per l'acquisto dell'energia elettrica per il secondo trimestre del 2022 in favore delle imprese diverse da quelle energivore. Per quanto concerne quest'ultima previsione, in particolare, si fa riferimento alle imprese dotate di contatori con potenza pari o superiore a 16,5KW, alle quali è concesso un contributo straordinario nella forma del credito di imposta del 12%, aumentato al 15% dal DL [50/2022](#), della spesa sostenuta nel secondo trimestre 2022.

La definizione di "imprese a forte consumo di energia" che possono beneficiare delle misure agevolative è dettata dall'[art. 3](#) del decreto MISE 21 dicembre 2017.

Possono, pertanto, accedere alle agevolazioni le imprese che hanno un **consumo medio** di energia elettrica pari ad almeno 1 GWh/anno, e che:

- operano nei settori dell'Allegato 3 alle Linee guida Ce (punto a);
- operano nei settori dell'Allegato 5 alla Linee guida Ce e sono caratterizzate da un indice di intensità elettrica su VAL non inferiore al 20% (punto b);
- non rientrano fra quelle di cui ai punti a) e b), ma sono ricomprese negli elenchi delle imprese a forte consumo di energia redatti, per gli anni 2013 o 2014, da CSEA (Cassa per i servizi energetici e ambientali) ex [art. 39](#) del DL 83/2012 (punto c).

Posto che la gran parte delle **attività agroalimentari** sono ricomprese nell'Allegato 5, è necessario verifica-

re anche l'intensità elettrica in relazione al VAL. Tale ultimo valore – definito al par. 1 dell'Allegato 4 delle Linee guida CE – è inteso quale "il valore aggiunto lordo al costo dei fattori, ossia il VAL a prezzi di mercato al netto di eventuali imposte indirette, più gli eventuali sussidi".

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. [13/2022](#), dato il **tenore testuale** delle norme agevolative, le imprese devono avere i requisiti ex art. 3 e, contestualmente, risultare iscritte all'elenco di cui all'[art. 6](#) del DM 21 dicembre 2017 (elenco CSEA). In applicazione dell'art. 4 del medesimo DM, ai fini dell'iscrizione è necessario che sussistano i requisiti di intensità di costo dell'energia elettrica rispetto al VAL (almeno il 20%) o rispetto al fatturato (almeno il 2%). Pertanto, laddove un'impresa agroalimentare non avesse i requisiti di cui alle lett. a) e b) dell'art. 3, avrebbe comunque diritto al credito se i costi di energia elettrica (consumo x prezzo dell'energia elettrica) risultano almeno pari al 2% del fatturato e se fosse iscritta nell'elenco CSEA con riferimento all'anno 2022.

Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione entro il 31 dicembre 2022 (codici tributo 6960 e 6961 per i crediti per le imprese energivore rispettivamente per il primo e il secondo trimestre 2022) ed è **cumulabile** con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'IRAP, non porti al superamento del costo sostenuto; non è soggetto ai limiti di compensazione di 250.000 euro e 700.000 euro, elevati a un milione di euro per il 2020 e a 2 milioni di euro per il 2021 e, definitivamente, a decorrere dal 2022. L'utilizzo non necessita della preventiva presentazione della **dichiarazione dei redditi** e, conseguentemente, non richiede il visto di conformità per la compensazione oltre i 5.000 euro.

Ai sensi dell'[art. 9](#) del DL 21/2022, infine, il credito è cedibile (solo per intero) ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari iscritti all'albo, società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'[art. 64](#) del TUB ovvero imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia.

Il credito è cedibile "solo per intero"; pertanto, secondo quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate, "l'utilizzo parziale ... in compensazione ... impedisce la cessione della quota **non utilizzata**".

# La convalida delle dimissioni ritorna in presenza

L'Ispettorato nazionale del Lavoro fornisce nuove indicazioni relative alla procedura dopo l'allentamento delle restrizioni COVID-19

/ Mario PAGANO

La procedura di convalida delle **dimissioni** delle lavoratrici madri e dei lavoratori padri, che viene svolta dalle sedi territoriali dell'Ispettorato del lavoro, cambia ancora una volta regole in ragione del progressivo allentamento delle limitazioni, derivante dalla fine dello stato emergenziale da COVID-19.

In particolare, con la nota n. [2897/2022](#) l'Ispettorato nazionale del lavoro (INL) ha reso noto che i provvedimenti di **convalida** delle dimissioni delle lavoratrici madri e dei lavoratori padri, disciplinata dall'[art. 55](#) del DLgs. 151/2001, potranno essere rilasciati seguendo una doppia via o quella tradizionale – ante pandemia – attraverso un colloquio diretto **in presenza** con la lavoratrice o con il lavoratore ovvero servendosi di mezzi da remoto che, in ogni caso, prevedono un confronto in tempo reale con il funzionario incaricato della procedura.

Va ricordato che, secondo il comma 4 del citato art. 55, la risoluzione consensuale del rapporto o la richiesta di dimissioni presentate dalla lavoratrice, durante il periodo di gravidanza, e dalla lavoratrice o dal lavoratore durante i primi **3 anni** di vita del bambino o nei primi 3 anni di accoglienza del minore adottato o in affidamento, devono essere convalidate dal servizio ispettivo degli Ispettorati del lavoro competenti per territorio.

L'esigenza è quella di verificare attraverso un approfondito colloquio tra un funzionario e il lavoratore in questione che la **volontà** di dimettersi di tali particolari categorie di soggetti, in una fase delicata della loro vita, come quella di essere genitori, anche adottivi, di minori di 3 anni, non sia in qualche modo indotta direttamente o indirettamente dal datore di lavoro ma risulti del tutto genuina e reale.

La procedura non è assolutamente da considerarsi, quindi, un mero appesantimento burocratico ma ha una lodevole *ratio* ben precisa, oltre ad avere una rilevanza giuridica fondamentale, atteso che, proprio in ragione dell'ultimo periodo del menzionato comma 4, a detta convalida è sospensivamente condizionata l'**efficacia** della risoluzione del rapporto di lavoro.

Con la nota n. [2181/2020](#), in piena emergenza epidemiologica, al fine di garantire l'effettuazione di questo essenziale servizio, l'INL aveva aperto alla possibilità di effettuare tale procedura attraverso uno scambio di atti via **e-mail**. In tal senso, quindi, è stato diffuso on line un **modello** eccezionale, che conteneva tutte le informazioni che, di norma, vengono richieste alla lavoratrice e al lavoratore in fase di convalida.

In particolare, nella dichiarazione il soggetto, oltre alle

generalità e ai dati identificativi del proprio datore di lavoro, doveva rappresentare la propria volontà di dimettersi senza **costrizione** alcuna o per giusta causa o di risolvere consensualmente il proprio rapporto di lavoro, specificandone, altresì, il motivo.

Quest'ultimo poteva essere scelto tra una serie di **opzioni**. Si pensi, ad esempio, al passaggio ad altra azienda, alla distanza tra luogo di residenza e sede di lavoro, alle difficoltà a conciliare il lavoro con la cura della prole per mancato accoglimento al nido o l'assenza di parenti per un supporto ovvero ancora per l'elevata incidenza dei costi di assistenza al neonato, quali asili nido o baby sitter.

## Possibile richiedere con apposita istanza un colloquio da remoto

Ora tale procedura dovrà avvenire **in presenza**, direttamente al servizio di turno di ciascun Ispettorato territoriale, affinché il funzionario possa raccogliere, direttamente dalla lavoratrice o dal lavoratore, le medesime informazioni che fino a oggi venivano riportate sul modulo, appurando, quindi, con maggiori garanzie ed efficacia, la **genuinità** della volontà dimissionaria, condizione necessaria per procedere alla convalida della dimissione.

Tuttavia, in alternativa, è possibile richiedere, mediante apposita istanza, presente sul sito di INL, un colloquio **da remoto**, servendosi della piattaforma Teams. A quel punto il funzionario raccoglierà i dati necessari alla convalida e procederà in autonomia alla **verbalizzazione** e alla stesura della convalida.

Non va dimenticato che tali sistemi da remoto hanno **piena validità** in ragione di quanto previsto dall'[art. 12-bis](#) comma 2 del DL 76/2020 che, per le procedure di cui all'art. 55 del DLgs. 151/2001, attribuisce pieno valore legale al provvedimento finale o al verbale con la sola sottoscrizione del funzionario incaricato.

Ciò a condizione che, come nel caso di specie, vengano impiegati strumenti di comunicazione da remoto che consentano in ogni caso l'**identificazione** degli interessati o dei soggetti dagli stessi delegati e l'acquisizione della volontà espressa.

A tal fine, quindi, la lavoratrice o il lavoratore, con l'istanza presentata all'ITL, dovranno fornire un valido indirizzo e-mail al quale inviare il link per il colloquio da remoto, allegando, altresì, un valido documento di identità e, soprattutto, la lettera di dimissioni/risoluzione consensuale debitamente datata e firmata.

# La Cassazione tutela l'applicazione puntuale dei metodi di transfer pricing

In una recente sentenza della Suprema Corte viene ricostruita la procedura del TNMM

/ Francesco MATTARELLI

Per diverse ragioni, i prezzi applicati nelle transazioni intercompany possono differire dai valori di mercato dei beni/servizi prestati. Ai fini fiscali, però, è necessario ricondurre tali prezzi al **valore di mercato** ed è di questo che si occupa la disciplina internazionale sui prezzi di trasferimento.

I metodi per determinare tali prezzi (validati dall'OCSE e oggi anche dal DM [14 maggio 2018](#)) possono talvolta essere semplici e intuitivi (è il caso del c.d. "CUP interno"), ma nella maggior parte dei casi (si veda il report 2020 sugli APA predisposto dall'IRS) il metodo applicato è il c.d. "TNMM" (*Transactional Net Margin Method*), ossia un c.d. "**metodo reddituale**" che non prevede un diretto confronto del prezzo del bene/servizio, ma si fonda sul riscontro del margine realizzato dall'impresa nell'attività di vendita o di acquisto intercompany, che deve risultare in linea con i margini che ottengono imprese simili e comparabili che operino sul libero mercato.

Questo metodo richiede di individuare un *Profit level indicator* (c.d. "PLI") in capo al contribuente interessato e, poi, in capo a un **campione** significativo di imprese "indipendenti" comparabili (i c.d. "comparables") selezionate con una apposita ricerca. Questa selezione è tutt'altro che banale ed è spesso al centro delle controversie tributarie.

Di norma, si applicherà il c.d. "approccio deduttivo" (descritto al § 3.42 e ss. delle Linee Guida OCSE sui prezzi di trasferimento), attraverso l'utilizzo di banche dati e l'applicazione di filtri di ricerca. Poi – una volta individuato un campione più ristretto – toccherà alla c.d. "**analisi qualitativa**", ossia la valutazione, una a una, delle imprese selezionate per verificarne i dati economici e aziendali ed escludere quelle che non sono effettivamente comparabili (per dimensioni, attività, funzioni, ecc.) o per le quali non si posseggono informazioni sufficienti (per questa ragione le società prive di un sito internet sono normalmente escluse).

Andranno poi esclusi tutti i soggetti appartenenti a **gruppi di imprese**, poiché le eventuali transazioni intercompany potrebbero – evidentemente – influenzare i valori di redditività rilevati che devono invece essere "di mercato", cioè avvenute tra parti "indipendenti". È solo alla fine di tale complessa analisi che si saranno individuati i c.d. "comparables" e di

essi si rileverà il dato economico da comparare (il c.d. "PLI") con quello della impresa verificata. L'esito dell'analisi sarà quindi la "distribuzione statistica" dei valori del PLI.

L'esperienza in queste tematiche porta a dire che presso i giudici di merito, non di rado, manca consapevolezza della **complessità** di queste analisi e del fatto che anche un solo "vizio" – nella lunga sequenza di valutazioni che conducono all'individuazione del "campione di comparables" – può inficiare l'intera analisi.

La recente sentenza 17 maggio 2022 n. [15668](#) della Cassazione merita d'essere segnalata perché il giudice di legittimità manifesta la piena comprensione delle procedure in questione e dell'importanza di ciascuna **singola fase** delle stesse.

La Suprema Corte, infatti, dopo un ampio *excursus* sui metodi di *transfer pricing* e sulle relative procedure di valutazione, cassa la sentenza impugnata per non aver fatto alcun riferimento, in motivazione, alle censure "riguardanti la carenza dei requisiti di comparabilità (...) in relazione all'attività d'impresa svolta e all'indipendenza (...) e la mancata valutazione del margine negativo ritratto dall'unica società" in concreto comparabile.

La Corte avrebbe potuto fermarsi qui, ma coglie l'occasione per chiarire che l'affidabilità del metodo TNMM **presuppone** i seguenti passaggi: scelta della parte testata per l'analisi; determinazione dei risultati finanziari delle transazioni controllate; selezione del periodo d'indagine; identificazione delle società comparabili; rettifiche contabili di bilancio e adeguamenti necessari per tener conto di differenti prassi contabili; adeguamenti per tener conto delle differenze di funzioni; selezione del PLI.

Conclude quindi la Corte che la mancata verifica delle specifiche censure del contribuente ha inficiato una parte della descritta procedura e quindi la (necessaria) **verifica di affidabilità** del metodo utilizzato dall'Ufficio. La sentenza – sebbene si pronunci sul solo vizio di motivazione – è quindi pregevole e, si spera, potrà sensibilizzare le corti di merito sulla necessità di valutare in modo realmente approfondito e puntuale le questioni di transfer pricing – spesso molto tecniche – che oppongono i contribuenti agli uffici impositori.



# Fissate le regole per fruire del bonus per l'e-commerce delle reti di imprese agricole

Per gli investimenti realizzati nel 2021, la comunicazione va trasmessa dal 20 settembre al 20 ottobre 2022

## / REDAZIONE

La comunicazione delle spese per fruire del credito d'imposta per l'e-commerce delle reti di imprese **agricole e agroalimentari** va inviata dal 15 febbraio al 15 marzo dell'anno successivo a quello di realizzazione degli investimenti. Per gli investimenti realizzati nel 2021, deve essere inviata dal 20 settembre al 20 ottobre 2022.

L'Agenzia delle Entrate ha fissato i termini con il provvedimento n. 174713 pubblicato ieri, che ha definito criteri e modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta previsto dall'[art. 1](#) comma 131 della L. 178/2020, a favore delle reti di imprese agricole e agroalimentari, e approvato il modello di "Comunicazione delle spese per la realizzazione o l'ampliamento di infrastrutture informatiche finalizzate al potenziamento del commercio elettronico", con le relative istruzioni.

Il citato art. 1 comma 131 della L. 178/2020 estende il credito d'imposta del **40%** previsto per il sostegno del made in Italy, ex [art. 3](#) comma 1 del DL 91/2014 convertito, alle reti di imprese agricole e agroalimentari, anche costituite in forma cooperativa o riunite in consorzi o parte delle c.d. "strade del vino", per la realizzazione e l'ampliamento di infrastrutture informatiche finalizzate al potenziamento del **commercio elettronico**.

Per rete di imprese si intende:

- la "**rete contratto**", priva di autonoma soggettività giuridica, prevista dall'[art. 3](#) comma 4-ter del DL 5/2009 convertito;
- la "**rete soggetto**", dotata di autonoma soggettività giuridica, acquisita ai sensi dell'[art. 3](#) comma 4-quater del DL.

Sono agevolabili le spese sostenute per realizzare e ampliare infrastrutture informatiche finalizzate al potenziamento del commercio elettronico, con particolare riferimento al miglioramento delle **potenzialità di vendita a distanza** a clienti finali residenti fuori del territorio nazionale, per la creazione, ove occorra, di depositi fiscali virtuali nei Paesi esteri, per favorire la stipula di accordi con gli spedizionieri doganali, anche ai fini dell'assolvimento degli oneri fiscali, e per le atti-

vità e i progetti legati all'incremento delle esportazioni, relative a: dotazioni tecnologiche; software; progettazione e implementazione; sviluppo database e sistemi di sicurezza.

Il credito spetta nella misura del **40%** dell'importo degli investimenti sostenuti, e comunque **non superiore a 50.000 euro**, in ciascuno dei periodi d'imposta di spettanza del beneficio per la realizzazione o l'ampliamento di infrastrutture informatiche finalizzate al potenziamento del commercio elettronico.

In particolare, per le imprese operanti nella produzione primaria di prodotti **agricoli** di cui all'Allegato I del TFUE, le disposizioni del comma 131 si applicano alle condizioni stabilite dal regolamento Ue n. [1408/2013](#), in caso di grandi imprese, oppure alle condizioni stabilite dall'art. 14 del regolamento Ue n. [702/2014](#), in caso di piccole e medie imprese. Per le piccole e medie imprese **agroalimentari**, invece, le disposizioni si applicano alle condizioni stabilite dal regolamento Ue n. [1407/2013](#).

Come anticipato, il provvedimento pubblicato ieri prevede che la comunicazione delle spese ammissibili debba essere inviata, esclusivamente con modalità telematiche con il modello allegato, **dal 15 febbraio al 15 marzo dell'anno successivo** a quello di realizzazione degli investimenti. Per gli investimenti realizzati nel 2021, la comunicazione va invece trasmessa **dal 20 settembre al 20 ottobre 2022**.

Tenuto conto dell'esigenza espressa dal legislatore di garantire il rispetto del limite di spesa, dopo aver ricevuto le comunicazioni delle spese ammissibili con l'indicazione del credito teorico, l'Agenzia determina la **quota percentuale** dei crediti effettivamente fruibili, in rapporto alle risorse disponibili. La suddetta percentuale sarà resa nota con successivo provvedimento, da emanare entro dieci giorni dalla scadenza dei termini di presentazione. Al fine di consentire all'Agenzia la verifica del rispetto limite di spesa, il credito d'imposta è utilizzabile dai beneficiari esclusivamente in **compensazione** ai sensi dell'[art. 17](#) del DLgs. 241/97.

# L'inflazione guiderà i tassi nei prossimi mesi

Tassi Usa in calo e in rialzo quelli europei: il mercato torna a credere che la Bce voglia accelerare i tempi di normalizzazione della politica monetaria

/ Stefano PIGNATELLI

La settimana è stata caratterizzata dal **calo** dei **tassi Usa** e da un **rialzo** dei **tassi europei** soprattutto a breve termine. Il Bund 2 anni sale a 0,38% da 0,07% di venerdì scorso (+30 cent.); il Bund 10 da 0,90% a 0,98%. I tassi Irs a 2-3 anni salgono di 20-25 cent. (2 anni a 1% da 0,76%), l'Irs 10 sale a 1,72% da 1,66%. Si allarga leggermente lo spread Btp-Bund a 10 anni (198 bps), ma migliora quello sui 2 anni (seguì tassi e valute su [www.aritma.eu](http://www.aritma.eu)).

Rialzo sostanzioso (+25 cent. circa) sulle scadenze Future Euribor 3 mesi per dicembre 2022 e giugno 2023.

In sostanza il mercato torna a credere che la Bce voglia **accelerare** i tempi di normalizzazione della politica monetaria. A spingere in tale direzione le dichiarazioni di un membro del suo board secondo cui a luglio ci sarà un rialzo di 50 centesimi seguito poi da altri due da 25 per fine anno.

Il rialzo dei tassi europei ha trovato supporto nei dati Eurostat sul **Pil primo trimestre** superiore alle attese evidenziando il protrarsi della solida espansione vista a fine 2021 malgrado le conseguenze della guerra in Ucraina iniziata il 24 febbraio (Pil +0,3% rispetto al trimestre precedente, con una crescita del 5,1% su base annua; stima precedente 0,2% e 5,0%).

Il dato sul Pil I° trimestre migliore delle attese non deve trarre in inganno: il quadro macro europeo e globale va deteriorandosi e i segnali che sono giunti in settimana hanno confermato questa tendenza. La Commissione europea ha tagliato le **stime di crescita del Pil** quest'anno e l'anno prossimo rispetto alle previsioni di febbraio: il Pil viene stimato crescere del **2,7%** e del **2,3%** contro la precedente previsione di 4% e 2,7%. L'**inflazione** aumenterà quest'anno al **6,1%** rispetto al 2,6% nel 2021 (stima di febbraio 3,5%); nel 2023 calerà al 2,7% (stima di febbraio 1,7%).

A livello internazionale l'attività economica **cinese** ha registrato un **brusco rallentamento** nel mese di aprile a causa delle pesanti ripercussioni delle restrizioni anti-COVID su consumi, produzione industriale e occupazione, alimentando i timori di una possibile contrazione nel secondo trimestre. Le banche d'affari hanno rivisto al ribasso le stime sul Pil e la banca centrale cinese ha tagliato i tassi per sostenere crescita e mercato immobiliare in difficoltà.

Negli **Usa** crollano gli indici di fiducia Empire mani-

facturing e Fed di Philadelphia. Ciò ha condotto al citato rientro dei tassi Usa con la Fed che nonostante ciò tira dritto sulla stretta monetaria, all'apparenza non troppo interessata di quel che succede a Wall Street (cali importanti). Powell infatti ha detto che gli Usa alzeranno i tassi quanto necessario per arginare il balzo dell'inflazione. Il mercato teme che il ciclo restrittivo delle principali banche centrali possa avere ripercussioni sulla crescita globale.

Si tratta di capire dove possano spingersi i **tassi europei**: si aprirà una fase laterale o riprenderanno a salire? Da un punto di vista tecnico di breve individuiamo 1,20% come livello potenzialmente raggiungibile dal Bund 10, ma su cui dovrebbero tornare ad affacciarsi gli acquirenti del titolo tedesco con conseguente rientro del rendimento. Rispetto ai livelli di oggi 1% appare plausibile un range +/- 20 centesimi: sembra ampio come range, in realtà in una singola seduta in questo periodo appare "normale" vedere variazioni di 20-40 centesimi in poche ore.

In sostanza lo scenario resta **molto volatile e poco definito**.

## Non è da escludere qualche iniziativa politica deflazionistica

La vera partita sui tassi (e sulle borse) si giocherà però fra qualche mese. Se l'inflazione sarà davvero scesa e la crescita dell'economia risulterà ancora positiva si potrà dichiarare una prima vittoria. Se invece l'inflazione sarà scesa poco o la crescita si sarà trasformata in stagnazione o recessione o se la discesa delle borse si sarà tradotta in fragilità del sistema finanziario, allora tutto sarà molto più complicato. Per ora, per fortuna, il primo scenario appare **più probabile**.

A proposito di inflazione non è da escludere qualche iniziativa politica **deflazionistica** come un alleggerimento dei dazi sui prodotti cinesi, almeno su quelli non particolarmente strategici o un accordo sul nucleare iraniano per aumentare sensibilmente l'offerta e calmierare le quotazioni del petrolio.

Intanto – buona notizia – il prezzo del **gas naturale** scende a 90 euro, sui minimi da fine febbraio e la dipendenza europea da gas russo si è ridotta da 40% a 26%.

## IVA al 5% solo se il gas metano per combustione è oggetto di fornitura diretta

Nella risposta a interpello n. [284](#) del 20 maggio 2022, l'Agenzia delle Entrate afferma che l'aliquota IVA agevolata del 5%, ai sensi del combinato disposto di cui all'[art. 2](#) del DL 130/2021 e all'[art. 1](#) comma 506 della L. 234/2021, non è applicabile qualora abbia luogo una **cessione di energia termica**, invece che una "somministrazione diretta di gas metano usato per combustione per usi civili e industriali".

Nel caso in esame, un ente pubblico ha stipulato, per le aziende sanitarie che gestisce, contratti di servizio energia o concessioni di servizio di teleriscaldamento, in base ai quali il metano non viene direttamente acquistato dall'utilizzatore, ma dal **fornitore** del servizio, che, a favore delle stesse aziende, rende anche **ulteriori servizi** tecnici (manutenzione e conduzione degli impianti nel caso del servizio energia, fornitura di energia frigorifera ed elettrica nel caso del teleriscaldamento).

Riprendendo la circ. 3 dicembre 2021 n. [17](#), l'Agenzia rileva che le disposizioni summenzionate riducono temporanea-

mente al **5%** l'aliquota IVA applicabile alle somministrazioni di gas metano per combustione per usi civili e industriali, come definiti all'[art. 26](#) del TUA. Inoltre, è precisato che, per le somministrazioni di gas metano per combustione nei confronti di P.A., enti e società che rientrano nell'ambito di applicazione dello split payment ex [art. 17-ter](#) del DPR 633/72, tale circostanza **non incide sulla natura** dell'uso che tali soggetti effettuano del gas. Pertanto, in caso di acquisto del gas per uso civile o industriale, il fornitore può emettere fattura e ricevere il pagamento dell'imponibile da parte dei committenti; dopodiché, questi ultimi sono tenuti a versare l'IVA con aliquota del 5% direttamente all'Erario.

Tenuto conto del tenore letterale delle norme e che, nella fattispecie considerata, le tipologie contrattuali in essere (ossia il contratto di servizio energia e quello di teleriscaldamento) risultano caratterizzate dalla **cessione al cliente finale** di energia termica, in luogo della fornitura diretta di combustibile, non può trovare applicazione l'aliquota IVA agevolata.

## Base fissa del non residente se l'ufficio è a disposizione del professionista

La risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate n. [285](#) di ieri, 20 maggio 2022, esamina il trattamento fiscale del compenso ricevuto da un consulente, **residente nei Paesi Bassi**, in relazione all'incarico svolto presso gli uffici di un Ministero italiano.

In relazione ai redditi di lavoro autonomo, il criterio di collegamento è individuato, ai sensi dell'[art. 23](#) comma 1 lett. d) del TUIR, dal **luogo** in cui la prestazione è esercitata; a norma dell'[art. 25](#) comma 2 del DPR 600/73, inoltre, non sono soggetti alla ritenuta del 30% a titolo d'imposta i compensi per prestazioni di lavoro autonomo effettuate all'estero e quelli corrisposti a stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti.

Per ciò che concerne la normativa convenzionale, l'art. 14 del Trattato Italia-Paesi Bassi dispone la tassazione nello Stato di provenienza dei redditi di lavoro autonomo solo in presenza, in tale Stato, di una **base fissa** di cui il non residente dispone

abituamente e per la parte ad essa riferibile.

Premettendo che la verifica circa la sussistenza della base fissa in Italia esula dall'attività interpretativa dell'Agenzia, la risposta n. 285 evidenzia che la sede fissa può essere costituita anche da un locale o da una stanza di **proprietà di altri soggetti** che, tuttavia, sia a disposizione del lavoratore autonomo per la sua attività o parte della stessa.

Ciò posto, il riscontro di una "base fissa" in Italia, nell'ambito della struttura logistica messa a disposizione dal Ministero, dipende, ad avviso dell'Agenzia, dal potere effettivo del consulente non residente di **utilizzare** tale ubicazione per svolgere la sua attività professionale, nonché dalla portata della presenza del professionista in quel luogo e delle concrete attività che vi svolgerà.

Sotto il profilo IVA, l'Agenzia evidenzia come il Ministero non risulti titolare di partita IVA, con il risultato che la prestazione di servizi non è territorialmente **rilevante** in Italia.

## Tassazione ordinaria sui premi erogati in ritardo per la complessità del processo di valutazione

Con la risposta a interpello n. [283](#) di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha **escluso** l'applicazione della tassazione separata ex [art. 17](#) comma 1 del TUIR in quanto il pagamento dei premi legati al raggiungimento di specifici obiettivi è avvenuto in ritardo per effetto del processo di valutazione previsto dai contratti.

L'Agenzia ricorda infatti che le situazioni che assumono rilevanza ai fini della tassazione separata sono di due tipi:

- quelle di "**carattere giuridico**", che consistono nel soprag-

giungere di norme legislative, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi, ai quali è sicuramente estranea l'ipotesi di un accordo tra le parti in ordine ad un rinvio del tutto strumentale nel pagamento delle somme spettanti (in tal caso non deve essere eseguita un'indagine per valutare se il ritardo è da considerarsi fisiologico o meno);

- quelle consistenti in "**oggettive situazioni di fatto**", che impediscono il pagamento delle somme riconosciute spettanti entro i limiti di tempo ordinariamente adottati dalla generali-

tà dei sostituti d'imposta.

L'applicazione della tassazione separata deve escludersi ogni qualvolta la corresponsione degli emolumenti in un periodo d'imposta successivo debba considerarsi **"fisiologica"** rispetto ai tempi tecnici occorrenti per l'erogazione. In caso di procedure complesse per la liquidazione dei compensi, il ritardo può essere ritenuto fisiologico se i tempi di erogazione sono **conformi** a quelli connessi ad analoghe procedure utilizzate

ordinariamente da altri sostituti d'imposta (a prescindere dal fatto che l'erogazione avvenga nell'anno successivo o in quelli ancora successivi).

Nel caso in esame, considerato che il pagamento delle somme avviene "in ritardo" a causa della **complessità** del processo di valutazione previsto dal contratto (ciò già prima del 2015 e a disciplina invariata negli anni successivi), l'Agenzia ha ritenuto quindi applicabile la tassazione ordinaria.