

Martedì 13 ottobre 2020

IL CASO DEL GIORNO

Esclusione ISA per non normale svolgimento di attività da valutare ad hoc

/ Paola RIVETTI

La presenza di situazioni particolari che influiscono sullo svolgimento dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo può essere motivo di **disapplicazione** dagli ISA, attraverso l'indicazione in dichiarazione della causa di esclusione [...]

PAGINA 2

IL PUNTO OPERAZIONI STRAORDINARIE

Affrancamento per i maggiori valori eccedenti il disavanzo da fusione o scissione

/ Enrico ZANETTI

La società conferitaria di un conferimento d'azienda, incorporante o risultante da una fusione e beneficiaria di una scissione può optare per il regime dell'imposta **sostitutiva**, di cui all'art. 176 comma 2- [...]

PAGINA 8

CONTABILITÀ

Via libera alla sospensione degli ammortamenti nel 2020

La norma è applicabile anche ai bilanci infrannuali

/ Luisa CORSO e Stefano DE ROSA

La legge di conversione del DL 104/2020 conferma la possibilità per i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali di **sospendere** (in tutto o in parte) la quota di ammortamento dell'anno nei bilanci 2020.

Viene, pertanto, prevista una facoltà di **deroga** alla norma prevista dall'art. 2426 primo comma n. 2) c.c., secondo cui "il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella Nota integrativa".

Tale facoltà, per espressa previsione normativa, è attivabile dai soggetti che per la redazione del bilancio applicano le norme del **codice civile** e i principi contabili nazionali emessi dall'OIC mentre restano esclusi i cosiddetti soggetti IAS/IFRS (che redigono il bilancio in

base ai principi contabili internazionali).

È da ritenere, pertanto, che nell'ambito applicativo della norma rientrino anche le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e le cosiddette **micro-imprese**. A tal proposito, qualche dubbio interpretativo potrebbe sorgere con riferimento all'informativa da fornire in bilancio (che deve includere, oltre alle ragioni della deroga, una quantificazione degli ammortamenti non contabilizzati, i relativi impatti sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico dell'esercizio nonché i riferimenti alla riserva indisponibile iscritta nel patrimonio netto).

Dal tenore letterale della norma si evince che tali informazioni debbano essere incluse nella Nota integrativa, documento dalla cui redazione sono esonerate le micro imprese che forniscono in calce allo Stato patrimoniale le informazioni previste dall'art. 2435-ter comma 2 c.c. Si può, tuttavia, ritenere che con riferimento a tale categoria di imprese possano trovare applicazione le indicazioni [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Contributo a fondo perduto con rimessione in termini per l'IBAN errato

Italia ancora al primo posto nell'Ue per pressione fiscale reale

Anche per l'Agenzia contributi dei notai deducibili dal reddito professionale

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

FISCO

Mancati versamenti regolarizzabili entro il 30 ottobre senza sanzioni

/ REDAZIONE

Nella seduta di ieri, la Camera ha approvato in via **definitiva** il Ddl. di conversione del DL 104/2020 (decreto "Agosto"), dopo aver votato, con 294 voti favorevoli e 217 [...]

PAGINA 4

Esclusione ISA per non normale svolgimento di attività da valutare ad hoc

L'idoneità dell'evento o della condizione a integrare la causa ostativa deve tener conto anche dei conseguenti risvolti per sanzioni e accertamento

/ Paola RIVETTI

La presenza di situazioni particolari che influiscono sullo svolgimento dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo può essere motivo di **disapplicazione** dagli ISA, attraverso l'indicazione in dichiarazione della causa di esclusione relativa al non normale svolgimento dell'attività.

Secondo i chiarimenti resi nella circ. Agenzia delle Entrate n. [16/2020](#) (§ 7.2), tale causa attiene ai casi in cui il contribuente operi in condizioni che **non** sono **confrontabili** con le modalità di svolgimento dell'attività che contraddistinguono l'ambiente economico di riferimento preso in considerazione dall'indice applicato. Le situazioni che possono determinare un non normale svolgimento dell'attività sono diverse e indicate, solo a titolo esemplificativo, nelle istruzioni alla compilazione dei modelli ISA (Parte generale). Sono menzionate diverse ipotesi in cui il soggetto non ha potuto svolgere l'attività del corso nel periodo d'imposta (ad esempio, a causa dello stato di liquidazione, per l'assenza di autorizzazioni amministrative, per la completa ristrutturazione dell'immobile aziendale, a causa della sospensione dell'attività professionale e d'impresa), oppure ha potuto svolgerla solo **marginalmente** per il verificarsi di eventi straordinari.

Nei modelli REDDITI tale causa di esclusione va indicata con codice 4 e determina l'**esonero** dall'allegazione del modello ISA.

Nel valutare la configurabilità di tale causa di esclusione con riferimento all'evento maternità, la circ. n. [16/2020](#) (§ 4.2, con riferimento all'ISA BK04U – Attività degli studi legali) ha precisato che "non è corretto correlare in modo generale ed astratto la disapplicazione degli ISA allo stato di gravidanza del contribuente; la possibilità che lo stato di gravidanza sia associato alla sussistenza di situazioni che impediscono il normale svolgimento dell'attività appare piuttosto vincolata a **molteplici aspetti** soggettivi (stato di salute, età, etc.) e oggettivi (tipologia di attività lavorativa svolta, orari di lavoro, distanza dal luogo di svolgimento della attività, numero di mesi del periodo di imposta interessati,

possibilità di avvalersi di collaboratori, etc.). Laddove le specifiche condizioni del singolo contribuente siano idonee a determinare particolari effetti sull'applicazione degli ISA, potranno essere evidenziate nel campo annotazioni dell'applicativo informatico utilizzato per il calcolo degli ISA".

Con riferimento agli effetti determinati sulle attività economiche dall'emergenza sanitaria da coronavirus, nella citata circolare viene anche indicato che, in forza delle specifiche previsioni dell'[art. 148](#) comma 1 del DL 34/2020, i meccanismi di funzionamento degli ISA saranno adeguati per tener conto degli effetti della crisi epidemiologica, eventualmente anche con la previsione di specifiche ipotesi di esclusione dagli ISA; laddove le modalità di svolgimento dell'attività del singolo contribuente restino **profondamente diverse** da quelle del campione riferibile alla gran parte dei soggetti che svolgono la specifica attività, utilizzato nella fase di aggiornamento degli ISA, potrà essere dichiarata la presenza di una ipotesi di non normale svolgimento della attività (circ. n. [16/2020](#), § 7.2).

Da quanto sopra sembrerebbe emergere come, per l'Agenzia, le condizioni idonee ad integrare la causa di esclusione in esame debbano essere tali da incidere in maniera particolarmente **rilevante** sullo svolgimento dell'attività; diversamente, l'ISA deve essere applicato e delle predette particolari condizioni dovrebbe essere fatta annotazione nelle note aggiuntive.

In quest'ottica dovrebbe porsi il contribuente nel valutare se gli eventi o le situazioni che l'hanno interessato nel periodo siano adeguati per giustificare il ricorso alla causa ostativa. In tale contesto, non va dimenticato che l'ingiustificata omissione del modello ISA, oltre ad essere sanzionata ai sensi dell'[art. 8](#) comma 1 del DLgs. 471/97 (da 250 a 2.000 euro, *cf.* circ. n. [17/2019](#), § 1.10), consente all'Agenzia di procedere, previo contraddittorio, ad **accertamento induttivo** in base agli [artt. 39](#) comma 2 del DPR 600/73 e 55 del DPR [633/72](#), ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA e dell'IRAP ([art. 9-bis](#) comma 16 del DL 50/2017).

Via libera alla sospensione degli ammortamenti nel 2020

La norma è applicabile anche ai bilanci infrannuali

/ Luisa CORSO e Stefano DE ROSA

La legge di conversione del DL [104/2020](#) conferma la possibilità per i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali di **sospendere** (in tutto o in parte) la quota di ammortamento dell'anno nei bilanci 2020.

Viene, pertanto, prevista una facoltà di **deroga** alla norma prevista dall'[art. 2426](#) primo comma n. 2) c.c., secondo cui "il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella Nota integrativa".

Tale facoltà, per espressa previsione normativa, è attivabile dai soggetti che per la redazione del bilancio applicano le norme del **codice civile** e i principi contabili nazionali emessi dall'OIC mentre restano esclusi i cosiddetti soggetti IAS/IFRS (che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali).

È da ritenere, pertanto, che nell'ambito applicativo della norma rientrino anche le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e le cosiddette **micro-imprese**. A tal proposito, qualche dubbio interpretativo potrebbe sorgere con riferimento all'informativa da fornire in bilancio (che deve includere, oltre alle ragioni della deroga, una quantificazione degli ammortamenti non contabilizzati, i relativi impatti sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico dell'esercizio nonché i riferimenti alla riserva indisponibile iscritta nel patrimonio netto).

Dal tenore letterale della norma si evince che tali informazioni debbano essere incluse nella Nota integrativa, documento dalla cui redazione sono esonerate le micro imprese che forniscono in calce allo Stato patrimoniale le informazioni previste dall'[art. 2435-ter](#) comma 2 c.c. Si può, tuttavia, ritenere che con riferimento a tale categoria di imprese possano trovare applicazione le indicazioni contenute in relazione al bilancio abbreviato dal documento CNDCEC novembre 2012, secondo cui occorre presentare in bilancio le informazioni che, seppure **non obbligatorie**, siano da considerare necessarie ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica della società. Nel caso delle micro imprese, quindi, l'informativa andrebbe fornita in calce allo Stato patrimoniale.

Per quanto attiene all'ambito temporale di applicazione della norma, si evidenzia come la stessa faccia riferimento "all'esercizio in corso" alla data di entrata in

vigore del decreto "Agosto" (vale a dire il 15 agosto 2020). Ne consegue che le disposizioni in commento si applichino anche ai **bilanci intermedi** (tra cui rientrerebbero anche quelli chiusi al 30 settembre 2020) e ai bilanci consolidati.

Sotto il profilo fiscale, la norma ammette la **deduzione** della quota di ammortamento non imputata a Conto economico "alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli [articoli 102, 102-bis e 103](#) del TUIR". Analoga deduzione è ammessa ai fini IRAP.

Il relativo disallineamento tra valore civilistico e fiscale determina, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta 2020, una variazione in diminuzione con stanziamento di **imposte differite** passive nel bilancio 2020. Queste ultime potranno essere riassorbite nell'ultimo esercizio di ammortamento civilistico, posto che per il medesimo periodo di imposta non si avrà alcuna quota di ammortamento fiscalmente deducibile; il riassorbimento potrebbe, tuttavia, verificarsi in via anticipata nel caso di cessione del cespite.

In tale ipotesi, al momento della cessione, oltre all'utilizzo delle imposte differite in precedenza stanziate, dovrà essere **svincolata** la quota di riserva di utile corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata.

Si prenda il caso, riguardante un bene di valore pari a 100 acquisito nel 2019, con riferimento al quale:

- in Conto economico sono iscritte quote di ammortamento sulla base di una vita utile stimata pari a 5 anni;
- l'aliquota di ammortamento fiscale applicabile in base al DM [31 dicembre 1988](#) è pari al 20% (si omette, per semplicità, la riduzione alla metà dell'aliquota in relazione al primo periodo di utilizzo).

Nell'ipotesi in cui, nell'esercizio della nuova facoltà, si opti per la sospensione del 100% della quota di ammortamento 2020, si determina un disallineamento tra valore contabile e fiscale.

L'eventuale cessione del bene, nel 2021, al prezzo di 80, determina:

- una plusvalenza contabile pari a **zero**, data dalla differenza tra il prezzo di 80 e il valore netto contabile al 31 dicembre 2020, anch'esso pari a 80;
- una plusvalenza fiscale, pari a **20**, data dalla differenza tra il prezzo di 80 e il valore fiscalmente riconosciuto al 31 dicembre 2020, pari a 60.

La differenza tra il valore della plusvalenza contabile e il valore della plusvalenza fiscale determina il **riassorbimento** della fiscalità differita in precedenza appostata e lo svincolo della riserva per 20.

Mancati versamenti regolarizzabili entro il 30 ottobre senza sanzioni

Pagamento di saldi e acconti scaduti il 20 agosto con la maggiorazione dello 0,8% in caso di calo del fatturato di almeno il 33% nel 1° semestre del 2020

/ REDAZIONE

Nella seduta di ieri, la Camera ha approvato in via **definitiva** il Ddl. di conversione del DL [104/2020](#) (decreto "Agosto"), dopo aver votato, con 294 voti favorevoli e 217 contrari, la questione di fiducia posta dal Governo sull'approvazione senza emendamenti, subemendamenti e articoli aggiuntivi dell'articolo unico dello stesso provvedimento.

Tra le novità inserite in sede di conversione vi è la possibilità, per i contribuenti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA) e che dichiarano ricavi o compensi fino a 5.164.569 euro, oppure che partecipano a società, associazioni e imprese che presentano i suddetti requisiti e che devono dichiarare redditi "per trasparenza" ai sensi degli [artt. 5, 115 e 116](#) del TUIR, nonché per i contribuenti "minimi" o forfetari oppure che presentano altre cause di esclusione o di inapplicabilità degli ISA, di regolarizzare gli **omessi o insufficienti** versamenti dei saldi e degli acconti che sono scaduti il 20 agosto 2020 con la maggiorazione dello 0,4%:

- effettuando il versamento, entro il prossimo **30 ottobre**, con la maggiorazione dello **0,8%** delle imposte dovute, senza applicazione di sanzioni;
- a condizione che abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il **33%** nel primo semestre dell'anno 2020 rispetto allo stesso periodo del 2019.

Oltre alla possibilità per i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali di sospendere, in tutto o in parte, la quota di **ammortamento** dell'anno nei bilanci 2020 (si veda ["Via libera alla sospensione degli ammortamenti nel 2020"](#) di oggi), sono diverse le modifiche in ambito fiscale apportare in sede di conversione del decreto.

La legge di conversione prevede infatti la **riapertura** delle istanze per accedere al **contributo a fondo perduto** ex [art. 25](#) del DL 34/2020, ma limitatamente ai soggetti nei Comuni montani colpiti da eventi calamitosi in stato di emergenza al 31 gennaio 2020. Si tratta, in particolare, dei soggetti che non hanno presentato domanda ai sensi dell'[art. 25](#) comma 4 terzo periodo del DL 34/2020 e che, a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso, hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di Comuni colpiti dai predetti eventi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza da COVID-19, vale a dire al 31 gennaio 2020, classificati totalmente montani (si veda ["Riapertura per il contributo a fondo](#)

[perduto nei Comuni calamitati montani"](#) di ieri).

Sono poi state inserite alcune novità in tema di **credito** d'imposta sulle **locazioni** di immobili a uso non abitativo e di affitto d'azienda, di cui all'[art. 28](#) del DL 34/2020 (si veda ["Credito locazioni ad ampio raggio per le strutture turistico-ricettive"](#) del 10 ottobre) e, riguardo all'applicazione del **superbonus** del 110%, con l'aggiunta del nuovo comma 1-bis all'[art. 119](#) del DL 34/2020, si stabilisce che per accesso autonomo dall'esterno "si intende un accesso indipendente, non comune ad altre unità immobiliari, chiuso da cancello o portone d'ingresso che consenta l'accesso dalla strada o da cortile o da giardino anche di proprietà non esclusiva". In pratica, considerata la definizione piuttosto ampia della norma, vengono ammesse al superbonus anche quelle unità immobiliari con l'accesso sui giardini e cortili condominiali o con l'accesso su aree di proprietà di soggetti terzi (si veda ["Anche l'ingresso da cortile non privato assicura l'autonomia per il superbonus"](#) del 9 ottobre).

La legge di conversione interviene inoltre sull'applicazione dell'esenzione IVA prevista dall'[art. 10](#) comma 2 del DPR 633/72 per i servizi resi da **consorzi** a favore dei consorziati, nella particolare ipotesi in cui questi ultimi partecipino a un **Gruppo IVA** e, quindi, abbiano perso la propria individualità ai fini del tributo in favore della creazione di un unico e autonomo soggetto d'imposta (si veda ["Regolata l'esenzione per i servizi ai consorziati aderenti al Gruppo IVA"](#) dell'8 ottobre 2020). L'art. 10 comma 2 del DPR 633/72, infatti, limita l'applicazione dell'esenzione ai consorzi (società consortili e cooperative con funzioni consortili incluse) costituiti tra soggetti che nel triennio precedente abbiano avuto un pro rata di detrazione non superiore al 10%. La nuova norma, integrando l'[art. 70-quinquies](#) del DPR 633/72, dispone con effetto **retroattivo** che, nell'ipotesi in cui la consorziata partecipi al Gruppo IVA e il consorzio non vi partecipi, tale condizione deve essere verificata:

- in capo alla consorziata per ognuno degli anni antecedenti al primo anno di efficacia dell'opzione per il Gruppo IVA compresi nel triennio di riferimento;
- in capo al Gruppo IVA per ognuno degli anni di validità dell'opzione per la costituzione del Gruppo compresi nel triennio di riferimento.

Nel provvedimento non mancano infine alcune novità in materia di **lavoro** (si veda ["Fino al 30 giugno 2021 diritto allo smart working per assistere il figlio disabile"](#) del 7 ottobre).

Contributo a fondo perduto con rimessione in termini per l'IBAN errato

La possibilità non è per tutti: vi rientrano i contribuenti che hanno inviato l'istanza a ridosso del termine

/ Alfio CISELLO

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 65 dell'11 ottobre, ma pubblicata ieri, ha specificato che **talune categorie** di contribuenti potranno ripresentare l'istanza di accesso al c.d. contributo a fondo perduto ex [art. 25](#) del DL 34/2020, inviandola alla casella PEC della Direzione provinciale individuata con riferimento al domicilio fiscale del contribuente.

Tale intervento di prassi, che a livello generale può essere salutato con favore, presenta tuttavia **criticità** non da poco, specie sul versante della tutela giudiziale.

Il contributo a fondo perduto di cui trattasi doveva essere chiesto mediante istanza da presentare con i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate, entro e non oltre il 13 agosto 2020.

In ragione di diverse segnalazioni pervenute, l'Agenzia delle Entrate rimette in sostanza in termini le seguenti **casistiche**:

- "istanze per le quali è stato regolarmente eseguito il mandato di pagamento ma che, a seguito di errori commessi dagli utenti e individuati solo dopo l'accreditamento della somma, hanno portato questi ultimi a ricevere un ammontare di contributo inferiore a quello spettante";

- "istanze trasmesse a ridosso della scadenza dei 60 giorni, per le quali il sistema dell'Agenzia delle entrate ha inviato una seconda ricevuta di scarto oltre i 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza e l'utente non è stato in grado di trasmettere l'istanza sostitutiva con la correzione dell'errore (es. per IBAN riportato in istanza non intestato al soggetto richiedente), in quanto il sistema l'ha respinta per decorrenza termini".

Bisogna quindi presentare apposita istanza (per quanto sembra sul modulo originariamente previsto per il riconoscimento del contributo) alla PEC della Direzione competente indicando anche, in modo puntuale, le **ragioni** alla base della medesima. Occorre, precisamente, indicare "i motivi dell'errore ovvero l'impossibilità di trasmettere nei termini l'istanza sostitutiva di istanza per la quale il sistema ha consegnato una seconda ricevuta di scarto".

A seguito di ciò, l'istanza sarà valutata e potrà essere disposta l'erogazione del contributo oppure confermato il rigetto.

Ci sarà un diniego, impugnabile solo per vizi propri e secondo i generali principi in tema di diniego di autotutela.

Dal quadro esposto emergono, come anticipato, pesanti criticità.

Istanza anche per il contributo ricevuto con entità minore

In primo luogo, sembra rimangano fuori i contribuenti che hanno presentato nei termini l'istanza, ma non a ridosso del 13 agosto 2020 (il rigetto della medesima in questo caso è giunto entro il termine indicato). Negare, in costanza dei requisiti di legge, l'erogazione del contributo solo perché in sostanza il contribuente avrebbe potuto ripresentare l'istanza viola davvero il **rapporto di lealtà** reciproca che deve sussistere tra le parti: in una situazione emergenziale come quella in essere, la perdita di un diritto non può che derivare dal legislatore. In secondo luogo, se di errore dell'utente si tratta, l'errore commesso in buona fede non può, mai e in nessun modo, essere compromesso, come da consolidata giurisprudenza di Cassazione (si veda la sentenza Cass. 11 gennaio 2018 n. 453).

Il rigetto, secondo la risoluzione, potrà essere impugnato solo per **vizi propri**: locuzione, questa, che può essere interpretata in due modi.

Se si ritiene necessariamente impugnabile la previa comunicazione di scarto, allora, in base al generale criterio dell'[art. 19](#) del DLgs. 546/92, questa va impugnata e il successivo diniego è per forza di cose impugnabile solo per vizi propri.

Ove, di contro, si ritenesse la comunicazione di scarto l'unico atto impugnabile in quanto assimilato ad un diniego di agevolazione, è ovvio che il successivo diniego sarà impugnabile secondo i principi elaborati dalla giurisprudenza in tema di ricorso contro il diniego di autotutela: che, in poche parole, significa senza alcuna tutela. La giurisprudenza ha sì stabilito che è ammeso il ricorso contro il diniego, ma bisogna dimostrare un **"interesse pubblico"** all'annullamento dell'atto.

Insomma, il consiglio che ci sentiamo di fornire, quantomeno per i contribuenti che non rientrano nelle casistiche indicate dalla risoluzione, è di impugnare nei sessanta giorni la comunicazione di scarto.

Certo, questo, vista l'incertezza sul tema, creerà complicazioni non da poco se si dovesse poi impugnare anche il successivo diniego, ma non si vedono, almeno allo stato attuale, soluzioni alternative.

Italia ancora al primo posto nell'Ue per pressione fiscale reale

Per i commercialisti sarebbe il 48,2% rispetto al 42,4% ufficiale; 128° posto nel mondo per efficienza del sistema fiscale

/ Savino GALLO

Nonostante la leggera inversione di tendenza che si è registrata nel quinquennio 2014-2018, l'Italia rimane ancora al **primo posto** in Europa per livello di **pressione fiscale reale**, pari al 48,2%. Tale dato, che emerge da uno [studio](#) realizzato da Consiglio e Fondazione nazionale commercialisti, è dovuto in particolar modo al "brusco incremento" di tassazione che si è avuto nel 2019, un più 0,7% che ha quasi dimezzato la riduzione dei quattro anni precedenti.

Secondo la ricerca, intitolata "Analisi della pressione fiscale in Italia, in Europa e nel mondo. Struttura ed evoluzione dei principali indicatori di politica sociale", tra la pressione fiscale ufficiale e quella reale ci sarebbe una forbice di 5,8 punti percentuali, causata dall'**economia sommersa**, che rappresenta circa il 12% del PIL, ovvero 215 miliardi di euro. Il livello di tassazione ufficiale, quindi, sarebbe pari al 42,4% (al 6° posto in Europa), ma, stime della Nadef 2020 alla mano, è destinato ad arrivare fino al 43% nel 2021, con una leggera contrazione dello 0,4% nel biennio successivo.

L'incremento più significativo degli ultimi dieci anni si è avuto tra il 2012 e il 2013 (+2,1%), uno "**schock**" fiscale a cui ha fatto da contraltare la riduzione dei cinque anni successivi (-1,7%). Ad avvantaggiarsi di tale riduzione, però, sono state principalmente le imprese, mentre per le famiglie il livello di tassazione è rimasto sostanzialmente invariato.

Stando, infatti, alle stime OCSE, l'Italia sarebbe al primo posto in Europa per cuneo fiscale sulle **famiglie** monoreddito con figli (39,2%) e al terzo posto assoluto con riferimento ai single senza figli (48%). In generale, la pressione fiscale sulle famiglie, che contribuiscono al gettito tributario per 323 miliardi di euro su un totale di 758,6 miliardi, è risultata nel 2019 pari al 18%, in crescita di 0,3 punti rispetto al 2018.

Al primo posto della graduatoria relativa al **gettito** generato da ogni **singola imposta** c'è l'IRPEF, che copre il 34,2% del totale (nel 2019, 176,8 miliardi di gettito), seguita dall'IVA (111,8 miliardi di euro, 21,6% del totale). Le due imposte coprono insieme il 55,9% del gettito tribu-

tario totale. Secondo i calcoli di CNDCEC e FNC, c'è una tendenza a concentrare il prelievo tributario sulle imposte principali: su un totale di 88 voci, le prime 10 imposte rappresentano l'85% del totale.

Quanto alla **struttura del prelievo**, la pressione fiscale è sbilanciata sul lato del lavoro rispetto a quello dei consumi. A dimostrarlo anche il confronto con gli altri Paesi europei: stando ai dati Eurostat, nel 2018 l'Italia era al 7° posto per pressione fiscale sul lavoro (21% del totale), al 21° per quella sui consumi (11,1%) e al 26° per tassazione sui capitali (9,6%), per un totale di 41,7%. In particolare, per il gettito IVA in rapporto al PIL, l'Italia si colloca al 26° posto nella graduatoria EU27, mentre è al 5° posto per il gettito dell'imposta personale sul reddito.

Non va molto meglio per ciò che riguarda l'imposta sui **profitti aziendali**. Nonostante la netta riduzione degli ultimi 15 anni (-9,5%), l'aliquota del 27,8% (IRES+IRAP) pone l'Italia al 5° in Europa, distante più di 5 punti dalla media Ue. L'indicatore di pressione fiscale sui profitti societari calcolato dalla Banca mondiale per l'Italia sfiora il 60%.

Nessuna buona notizia nemmeno dal **Paying taxes**, indicatore che analizza non solo il totale della pressione fiscale, ma anche il tempo necessario per gli adempimenti fiscali, il numero di pagamenti e i tempi necessari per trattare le problematiche post adempimento (richiesta rimborsi, *audit*, correzione dichiarazioni, ecc.).

Quest'ultimo indicatore stima un tempo medio di 42 giorni per adempiere a una richiesta di rimborso IVA, 63 settimane per ottenerlo e 5 ore per una revisione della dichiarazione. Sulla tempistica degli adempimenti, invece, vengono stimati 169 giorni per le tasse sul lavoro, 39 giorni per le imposte sugli utili e 30 giorni per l'IVA, per un totale di 238 giorni. In totale, il *Paying taxes* assegna all'Italia un punteggio di 64 punti su 100, collocandolo al **128° posto** su 189 Paesi esaminati e qualificando il nostro sistema fiscale come "particolarmente inefficiente".

Anche per l'Agenzia contributi dei notai deducibili dal reddito professionale

Da considerarsi superata la contraria impostazione della risalente ris. n. 79/2002

/ Luca FORNERO

Recependo l'ormai consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, l'Agenzia delle Entrate, con la ris. n. [66](#) di ieri, ha precisato che i contributi previdenziali e assistenziali obbligatori per legge, versati dai notai alla Cassa nazionale del Notariato, sono **deducibili** dal [reddito di lavoro autonomo](#) (ex [art. 54](#) comma 1 del TUIR) e non da quello complessivo del contribuente (ex [art. 10](#) comma 1 lett. e) del TUIR).

La posizione della Cassazione (*cfr.*, da ultimo, l'ordinanza n. [18395/2020](#)), cui l'Agenzia si uniforma, prende le mosse dalla considerazione che, nella determinazione del reddito di lavoro autonomo, anche le spese che rappresentano un'immediata **derivazione** del reddito prodotto (e non solo quelle necessarie per la produzione del reddito) costituiscono un costo inerente l'esercizio dell'arte o della professione (nello stesso senso, già Cass. nn. [1939/2009](#) e [2781/2001](#)).

Come osservato anche dall'Amministrazione finanziaria, tale indirizzo giurisprudenziale tiene conto della peculiarità dei contributi dovuti dai notai alla propria Cassa previdenziale, che sono liquidati sul totale complessivo degli onorari repertoriali di ciascun mese e versati contemporaneamente alla presentazione degli estratti mensili dei repertori, indipendentemente dai compensi percepiti e fatturati.

Per quanto sopra, viene considerata ormai **superata** la differente impostazione della ris. Agenzia delle Entrate n. [79/2002](#), la quale aveva sostenuto che i contributi in esame possono essere dedotti esclusivamente dal reddito complessivo, in quanto i costi deducibili per un professionista sono solo quelli che hanno una "connessione funzionale" con i compensi che ne derivano.

Più precisamente, tale documento di prassi aveva ritenuto che i contributi in questione, in considerazione delle loro finalità previdenziali e assistenziali attinenti esclusivamente alla sfera personale del lavoratore, non potessero rappresentare un costo sostenuto in funzione della produzione del reddito di lavoro autonomo.

Il cambio di indirizzo dell'Amministrazione finanziaria, se privo di effetti pratici ai fini IRPEF, trattandosi comunque di contributi interamente deducibili (vuoi dal reddito professionale, vuoi da quello complessivo), rileva, invece, ai fini IRAP, poiché, soltanto se sono qualificabili come **costi inerenti** all'attività professionale, detti contributi possono concorrere (in diminuzione) alla formazione della [base imponibile](#).

Infatti, ai sensi dell'[art. 8](#) del DLgs. 446/97, per gli esercenti arti e professioni, il valore della produzione netta è dato dalla **differenza** fra:

- l'ammontare dei compensi percepiti;
- l'ammontare dei costi sostenuti inerenti l'attività esercitata, compreso l'ammortamento dei beni materiali e immateriali ed esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente (fatta salva l'applicazione delle deduzioni previste dall'[art. 11](#) del DLgs. 446/97, come, ad esempio, la deducibilità integrale dei costi dei dipendenti a tempo indeterminato).

I compensi, i costi e gli altri componenti si assumono così come **rilevanti** ai fini IRPEF.

In ogni caso, la deducibilità riguarda il c.d. "contributo **soggettivo**" e non, di regola, il c.d. "contributo integrativo" (4% per i commercialisti) addebitato in fattura, in quanto onere a carico del cliente, ancorché versato dal professionista.

La deducibilità riguarda il c.d. "contributo soggettivo"

Sul punto, si ricorda che, con la sentenza n. [20784/2016](#), la stessa Suprema Corte aveva affermato che il contributo integrativo non può essere dedotto dal reddito complessivo del professionista **nemmeno** quando abbia provveduto al pagamento senza riscuoterlo dai propri clienti come previsto dalla norma istitutiva, anche in presenza di situazioni particolari che non hanno consentito di esercitare la rivalsa (nello stesso senso, anche ris. Agenzia delle Entrate n. [69/2006](#)).

Affrancamento per i maggiori valori eccedenti il disavanzo da fusione o scissione

Regime della sostitutiva applicabile non sui soli disallineamenti emersi fino a concorrenza del disavanzo, ma sull'intero ammontare dei maggiori valori

/ Enrico ZANETTI

La società conferitaria di un conferimento d'azienda, incorporante o risultante da una fusione e beneficiaria di una scissione può optare per il regime dell'imposta **sostitutiva**, di cui all'art. 176 comma 2-ter del TUIR, per ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori emersi sul piano contabile per effetto dell'operazione straordinaria fiscalmente neutrale.

Per effetto di una fusione o di una scissione, i disallineamenti che si generano in capo alla società risultante o incorporante e alla società beneficiaria, tra (maggiori) valori contabili iscritti e valori fiscali (riconosciuti in regime di perfetta continuità), possono **eccedere** il valore dell'**eventuale disavanzo** di fusione e di scissione. Ciò accade tipicamente nel caso in cui la società risultante o incorporante o la società beneficiaria redigano il proprio bilancio secondo principi contabili internazionali e, relativamente all'operazione di fusione, trovi applicazione il principio IFRS 3. Tuttavia, quanto precede può manifestarsi anche in relazione a società che adottano principi contabili nazionali.

Nel primo caso (adozione di principi contabili internazionali e applicazione dello IFRS 3), la formazione di disallineamenti in misura eccedente rispetto all'entità del disavanzo di fusione può derivare da due fattori (alternativi o concomitanti):

- la contabilizzazione dell'attivo e del passivo patrimoniale della società fusa o incorporata, da parte della società risultante o incorporante, sulla base del **fair value**;

- la contabilizzazione nell'apposito **fondo del passivo** delle **imposte differite** correlate ai maggiori valori contabili (fiscalmente non riconosciuti) iscritti dalla società risultante o incorporante sui singoli elementi dell'attivo e del passivo provenienti dalle società fuse o incorporate.

Il primo fattore (*fair value*) implica infatti che gli elementi dell'attivo e del passivo della società fusa o incorporata e della società scissa vengano iscritti sulla base di un valore complessivo che può tradursi, sul piano contabile, in una "**rivalutazione**" **maggior**e di quella che viceversa avrebbe luogo se ci si fosse limitati a incrementare il valore contabile solo fino a concorrenza del disavanzo eventualmente emergente dalla fusione o dalla scissione (così come è previsto che accada quando invece trovano applicazione principi contabili nazionali).

Il secondo fattore (iscrizione fiscalità differita) implica a sua volta, conformemente a quanto previsto dal § 66

del principio IAS 12, un incremento (fiscalmente non riconosciuto) della voce iscritta a titolo di **avviamento**, per un valore pari a quello di iscrizione nel relativo fondo delle imposte differite correlate ai disallineamenti generati dalla fusione o dalla scissione sui singoli elementi dell'attivo e del passivo.

Nel secondo caso (adozione di principi contabili **nazionali**), la formazione di disallineamenti in misura eccedente rispetto all'entità del disavanzo di fusione può derivare esclusivamente dal **secondo** dei due fattori in precedenza evidenziati, ossia l'iscrizione nell'apposito fondo del passivo delle imposte differite correlate ai maggiori valori contabili (fiscalmente non riconosciuti) iscritti dalla società risultante o incorporante e dalla società beneficiaria sui singoli elementi dell'attivo e del passivo provenienti dalle società fuse o incorporate o dalla società scissa.

In tal caso, infatti, pur non essendo consentito "capitalizzare" le imposte differite nella voce iscritta a titolo di avviamento, come previsto dal § 66 del principio IAS 12 per i soggetti che adottano principi contabili internazionali, l'iscrizione delle imposte differite genera comunque un pari "maggior incremento" del valore contabile di iscrizione degli specifici elementi patrimoniali cui esse sono correlate, fermo restando il rispetto del **limite** del "**valore economico**" attribuibile al bene, oltre il quale non è possibile incrementare il valore contabile di iscrizione dello stesso.

Ciò premesso, pare corretto ritenere che, in entrambi gli scenari considerati, il regime di imposizione sostitutiva, di cui all'art. 176 comma 2-ter del TUIR, dovrebbe potersi ritenere non confinato ai soli disallineamenti emersi fino a concorrenza del disavanzo di fusione e di scissione, bensì applicabile sull'**intero ammontare** dei maggiori valori contabili attribuiti a quegli elementi patrimoniali delle società fuse o incorporate e della società scissa che vengono iscritti dalla società risultante o incorporante e dalle società beneficiarie tra le immobilizzazioni materiali e immateriali, avviamento incluso (in senso conforme, circ. Assonime 12 settembre 2008 n. 51, § 3.2.3)

Quanto precede è stato per altro espressamente **confermato** dall'Agenzia delle Entrate con la ris. n. 50/2010, con una pronuncia di prassi che, seppur specificamente riferita al caso di una fusione per incorporazione contabilizzata secondo principi contabili nazionali, pare rappresentare nulla più che una esteriorizzazione casistica del principio generale sopra enunciato.

Dichiarazioni all'ispettore del lavoro rilasciabili in copia se non c'è pregiudizio

Il punto è il bilanciamento tra la necessità del sanzionato di difendersi, la tutela della riservatezza e il corretto svolgimento del procedimento

/ Giada GIANOLA

È possibile accedere alle dichiarazioni testimoniali, sulla scorta delle quali sono state elevate sanzioni amministrative, laddove l'accesso sia funzionale al diritto di difesa e non vi siano pregiudizi a carico dei soggetti che le hanno rese. Questo quanto emerge dalla sentenza del TAR Sardegna n. [498/2020](#), con la quale è stato accolto il ricorso presentato avverso il **diniego** dell'Ispettorato nazionale del lavoro (INL) di **accesso** agli atti.

Si evidenzia che nell'ispezione del lavoro, una delle attività istruttorie principali consiste nella raccolta delle dichiarazioni utili agli accertamenti, che, di norma, vengono rilasciate dai lavoratori durante il **primo accesso**. Secondo quanto stabilito dal Codice di comportamento del personale ispettivo, adottato con DM 15 gennaio [2014](#) del Ministero del Lavoro, gli ispettori possono acquisire informazioni utili all'accertamento anche da parte di altri soggetti.

La fase di raccolta delle dichiarazioni è alquanto delicata. Per ragioni di **riservatezza**, legate alla genuinità e spontaneità delle dichiarazioni, durante il colloquio con gli ispettori, ove questo avvenga in azienda, non è ammessa la presenza del datore di lavoro e/o del professionista che lo assiste. Inoltre, proprio l'ultimo comma dell'art. 12 del menzionato Codice di comportamento prevede che nessuna copia delle dichiarazioni debba essere rilasciata al lavoratore e/o al soggetto ispezionato e in caso di richiesta si dovrà procedere mediante accesso ai documenti amministrativi.

Un concetto ribadito anche nella successiva circolare n. [6](#) del 4 marzo 2014, secondo la quale conformemente agli orientamenti della giurisprudenza amministrativa, in materia di accesso e in applicazione del decreto del Ministero del Lavoro n. 757/1994, il personale ispettivo non può fornire alcuna copia del verbale di dichiarazione né al soggetto che l'ha rilasciata, né al soggetto ispezionato, né al professionista che assiste quest'ultimo, ma **informa** il soggetto interessato della possibilità di rivolgersi all'Ufficio per esercitare il proprio diritto di accesso alla documentazione amministrativa.

È proprio su tale ultimo aspetto che si colloca la sentenza in commento, che ci fornisce un interessante punto di vista per orientare la valutazione circa la possibilità o meno di rilasciare copia di determinate verbalizzazioni di dichiarazioni, acquisite dal personale ispettivo, ove ciò sia funzionale a garantire il **diritto di difesa** del soggetto sanzionato.

Il punto essenziale è proprio il bilanciamento di inte-

ressi tra la necessità del soggetto destinatario di provvedimenti amministrativi sanzionatori di svolgere una compiuta difesa rispetto alle esigenze di tutela della riservatezza e di corretto svolgimento del procedimento sanzionatorio cui, peraltro, nel caso di specie, l'Ispettorato ha fatto riferimento per **motivare** la propria decisione negativa.

Sul punto proprio l'INL si riporta al citato DM [757/1994](#), ossia il Regolamento concernente le categorie di documenti formati o stabilmente detenuti dal Ministero del Lavoro, **sottratti** al diritto d'accesso, ai sensi dell'[art. 24](#) della L. 241/1990. Più in particolare, l'art. 2 del decreto individua compiutamente gli atti sottratti al diritto di accesso in ragione dell'esigenza di salvaguardare la vita privata e la riservatezza di persone fisiche, di persone giuridiche, di gruppi, imprese e associazioni.

Tuttavia, nel proprio ragionamento, il TAR muove, innanzitutto, dall'art. 24 della L. 241/1990 e, più in particolare, dal comma 7, affermando che, pure in caso di **potenziale contrasto** con l'altrui riservatezza, "deve essere comunque garantito ai richiedenti l'accesso ai documenti amministrativi la cui conoscenza sia necessaria per curare o per difendere i propri interessi giuridici".

Peraltro, ricorda la sentenza in commento, il DM 757/1994, citato dall'Ispettorato a supporto del diniego di accesso opposto al datore di lavoro, rappresenta una norma di **rango secondario** e, come tale, recessiva rispetto al richiamato comma 7 dell'art. 24.

Nel ragionamento del giudice amministrativo vi è di più rispetto a una mera verifica circa la gerarchia delle fonti.

Il TAR, infatti, sottolinea come lo stesso DM 757/1994 all'[art. 3](#), comma 1, esclude l'accesso, in caso di richiesta di esibizione della denuncia del lavoratore, solo "finché **perduri** il rapporto di lavoro nella ipotesi che la richiesta di intervento provenga da un lavoratore o abbia comunque ad oggetto un rapporto di lavoro".

La sentenza boccia, così, il diniego dell'Ispettorato, rilevando che, nel caso di specie, le dichiarazioni erano state rilasciate da soggetti **non legati** al datore di lavoro da alcuna forma di collaborazione lavorativa, atteso che, nella procedura di accesso agli atti, "è necessario verificare la sussistenza o meno di possibili pregiudizi a carico dei dipendenti che hanno reso le dichiarazioni in sede ispettiva; pregiudizio che non è ravvisabile allorquando i dipendenti non lavorano più all'interno della società ricorrente".

Proroga dell'esecuzione del concordato non oltre sei mesi

La disciplina anti COVID-19 non consente una durata diversa per gli effetti dell'emergenza

/ Antonio NICOTRA

L'art. 9 comma 1 del DL 23/2020 conv. L. 40/2020 ha prorogato di **6 mesi** i termini di adempimento dei concordati preventivi, degli accordi di ristrutturazione, degli accordi di composizione della crisi e dei piani del consumatore omologati aventi scadenza in data successiva al 23 febbraio 2020. La misura risponde all'esigenza di ridurre i rischi di risoluzione di tali procedure, attraverso un meccanismo agevolativo, che rimoduli i termini di adempimento, con un conseguente riscadenziamento degli obblighi di pagamento.

Restano invariati, invece, i **contenuti** dei piani e delle proposte omologate, che non possono essere modificati, con (o senza) il concorso del ceto creditorio, posto che la procedura deve ritenersi chiusa.

Movendo da tale contesto normativo, la Corte di Appello di L'Aquila 5 ottobre 2020 n. 616 ha escluso che il tribunale possa prorogare il termine di esecuzione del concordato omologato oltre il periodo di 6 mesi previsto dalla normativa emergenziale.

Nel caso di specie, i creditori chiedevano la revoca del decreto con il quale il tribunale autorizzava la proroga di 24 mesi del termine di 48 mesi per l'esecuzione del concordato, omologato dal tribunale, assumendo la carenza di **potere**, in capo all'autorità giudiziaria, per la modifica delle modalità temporali di esecuzione previste dal piano allegato alla proposta approvata dalla maggioranza dei creditori e omologata dal tribunale. Tale potere, infatti, non potrebbe derivare dallo stato di emergenza, considerato che le conseguenze della crisi epidemiologica sono state regolamentate con la legislazione emergenziale.

Con la sentenza in commento, la Corte accoglie il reclamo, facendo salva, tuttavia, la proroga *ex lege* di cui all'art. 9 comma 1 della L. 23/2020 conv. L. 40/2020.

Secondo i giudici, tale norma, nel prorogare in modo **automatico** e indifferenziato di 6 mesi i termini di adempimento dei concordati omologati con scadenza successiva al 23 febbraio 2020, non solo ha escluso la necessità di uno specifico provvedimento giudiziale confermativo (o impeditivo) della proroga (che prescinde dalla circostanza che la pandemia, alla base dello stato di emergenza, abbia, in concreto, ritardato l'esecuzione del piano omologato), ma ha anche prefissato la durata della proroga, privando di legittima giustificazione qualsiasi provvedimento che ne determini una maggiore o minore durata in considerazione di particolari e specifici effetti dello stato di emergenza incidenti sull'esecuzione.

Un provvedimento di maggiore proroga del termine di

esecuzione predeterminato ([art. 161](#) del RD 267/42) dal piano omologato, d'altra parte, non è previsto da alcuna norma e deve ritenersi **precluso** al giudice delegato e al tribunale, al quale l'[art. 185](#) del RD 267/42 conferisce nella fase esecutiva del concordato omologato meri compiti di sorveglianza su impulso del commissario giudiziale e, mediante il rinvio all'[art. 136](#) del RD 267/42, alcuni specifici interventi di natura esecutiva.

Una proroga superiore a 6 mesi previsti *ex lege*, invero, modifica i termini del concordato in ordine ai quali i creditori hanno espresso il proprio voto (non a caso, infatti, l'indicazione delle modalità temporali di esecuzione è imposta al proponente) approvando il concordato e consentendone l'omologazione.

Tale modifica non potrebbe prescindere dalla **rinnovazione** delle operazioni di voto, equivalendo, in sostanza, ad una proposta diversa da quella approvata e omologata. Né potrebbe il tribunale (e neanche il comitato dei creditori, dotato di meri poteri di vigilanza e di autorizzazione di specifici atti liquidatori) valutare la convenienza della proroga per i creditori, essendogli tale possibilità preclusa già nel corso del procedimento ante omologazione.

I creditori potrebbero avallare una **prosecuzione** dell'attività esecutiva del concordato anche oltre i termini previsti, omettendo di instare per la risoluzione del concordato, così come, in caso contrario, il proponente potrebbe rappresentare nell'eventuale procedimento di risoluzione le ragioni del mancato rispetto di quei termini, ai fini della valutazione della gravità dell'inadempimento in cui esso si traduce (o anche della non imputabilità dell'inadempimento, ove la si ritenga rilevante ancorché la giurisprudenza di legittimità sembri orientata in senso contrario; *cfr.* Cass. n. 20652/2019). In ipotesi di richiesta di risoluzione, il tribunale, in genere, è privo del potere di modificare unilateralmente proposta e piano di un concordato già omologato, ancorché ritenga la modifica conveniente per i creditori.

Sul tema, si ricorda, tuttavia, la Relazione della Cassazione n. 56/2020, che, muovendo dai principi civilistici, sembrerebbe aprire alla possibilità che il piano di concordato possa essere modificato, a condizione che lo stesso mantenga la **quantità** (di pagamento) e la **qualità** (profilo di rischio) del piano già approvato dai creditori e omologato; in presenza di tali condizioni non sarebbe necessario instaurare *ex novo* l'iter procedurale (si veda "[Modificabile il piano di concordato omologato per COVID-19](#)" del 21 settembre 2020).

Spese forfetarie da riconoscere d'ufficio e applicare sul compenso all'avvocato

La Commissione tributaria regionale di Roma ne ammette l'automatico riconoscimento

/ Antonino RUSSO

La Commissione tributaria regionale di Roma, con la pronuncia n. [2310/2/20](#) del 21 luglio 2020, ha fornito agli operatori del processo tributario l'occasione per un richiamo della corretta "lettura" dei dispositivi delle sentenze sul punto della **liquidazione delle spese** indicate complessivamente e senza ripartizione in specifiche voci.

Secondo quanto descritto in sentenza, due professionisti ricorrevano per l'ottemperanza del giudicato di una favorevole sentenza della medesima Commissione tributaria di appello, con la quale era stato accolto il gravame da loro interposto, **per conto del cliente**, ed erano state liquidate le [spese processuali](#) in complessivi 300 euro per il primo grado e 400 euro per il secondo grado in favore degli stessi patrocinanti dichiaratisi antistatari.

La controparte pubblica, cioè la Camera di Commercio, a seguito di dette soccombenze, aveva liquidato le spese con un calcolo evidentemente non ritenuto soddisfacente dagli antistatari, rispetto al disposto della sentenza predetta, e da qui la richiesta di ottemperanza per il residuo obbligo di pagamento asseritamente non onorato dalla Camera di Commercio.

Il giudice adito rigettava la domanda sottostante il [giudizio di ottemperanza](#) previa verifica delle spese liquidate e quindi dell'ulteriore versamento, rispetto ai 700 euro complessivi dei due gradi di giudizio, degli importi per IVA, C.P.A., nonché del **rimborso forfetario** per spese generali, oltre il contributo unificato e le spese di notifica dell'atto intimativo.

Come detto, il responso ha reso possibile richiamare la circostanza che, ai sensi dell'[art. 13](#), comma 10 della L. n. 247 del 2012 (legge professionale forense) e dell'[art. 2](#) del DM n. 55 del 2014, la **sentenza** – ove il provvedimento con il quale il giudice liquida le spese giudiziali non indica espressamente la percentuale delle spese forfetarie rimborsabili o non si pronuncia sulla loro debenza – costituisce titolo per il riconoscimento del rimborso stesso nella misura del 15% del compenso totale e questo in via automatica e in conseguenza di determinazione *ex lege*.

Si tratta di una voce di rilievo che fa lievitare il conto a carico del soccombente, poiché il citato art. 2 riconosce all'avvocato, oltre al compenso e al rimborso delle spese documentate in relazione alle singole prestazio-

ni, in ogni caso, una somma per rimborso spese forfetarie "di regola" nella misura del **15% del compenso totale** per la prestazione, misura definita massima invece dal comma 10 dell'art. 13 sempre suindicato.

Va annotato che già la Suprema Corte, nell'analizzare il contenuto letterale e la compatibilità delle due norme, aveva argomentato (sentenza n. 9385/2019) che affermare come dovuta una somma per rimborso spese forfetarie di regola nella misura del 15% del compenso totale per la prestazione significa, contemporaneamente, aver fissato il **massimo percentuale** del rimborso (appunto nel 15%) e aver stabilito che "di regola", e quindi anche quando nulla si dica nel provvedimento di liquidazione, spetti tale massimo, derogabile solo in peggio, ma con apposita motivazione (come del resto ricordato anche dal collegio laziale).

Non occorre alcuna allegazione di parte

Tali spese forfetarie – anche dette spese generali – rappresentano solo una percentuale sul compenso stesso e corrispondono a quelle sostenute dal difensore solitamente durante la causa, ma la cui dimostrazione tangibile risulta ardua; in esse rientrano praticamente quelle di **cancelleria** (il toner della stampante, la carta, le fotocopie, i fascicoli *et similia*), nonché il tempo trascorso in cancelleria o in udienza, l'acquisto di testi specifici per approfondire una questione giuridica di particolare complessità ecc.

Proprio perché la **prova è assai gravosa**, la legge ne ammette automaticamente il rimborso in misura predeterminata (*ex multis*, Cass. n. 17046/2015), senza necessità di allegazione da parte del professionista (Cass. n. 13693/2018) e di apposita istanza, poiché quest'ultima si considera implicita nella domanda di condanna al pagamento degli onorari, che grava sulla parte soccombente (Cass. n. 4209/2010).

Viceversa, secondo una differenza concettuale intercorrente tra il compenso spettante al difensore e le spese dal medesimo sostenute nell'espletamento dell'attività professionale svolta a favore del cliente, nella parcella emessa dal professionista le spese forfetarie devono essere **espressamente indicate**, in caso contrario non si può ottenerne il pagamento.

Approvate le specifiche tecniche per la comunicazione di opzione per i bonus edilizi

Con il provvedimento n. 803327 pubblicato ieri, l'Agenzia delle Entrate ha approvato le specifiche tecniche per la trasmissione telematica del modello di **comunicazione dell'opzione** relativa agli interventi di recupero del patrimonio edilizio, efficienza energetica, rischio sismico, impianti fotovoltaici e colonnine di ricarica. Con l'occasione sono stati corretti alcuni refusi presenti nel modello e nelle relative istruzioni, concernenti in particolare modo gli interventi trainati.

La comunicazione di opzione per lo **sconto** sul corrispettivo o la **cessione** del credito, in luogo della fruizione "diretta" delle detrazioni edilizie IRPEF e IRPEF/IRES potrà essere presentata dal 15 ottobre 2020 (si veda "[Comunicazione dell'opzione](#)

[per cessione o sconto sul corrispettivo dal 15 ottobre](#)" del 10 agosto 2020).

Il modello era stato dapprima approvato con provvedimento dell'8 agosto 2020, con il quale si erano date le disposizioni di attuazione degli [artt. 119](#) e [121](#) del DL 19 maggio 2020 n. 34 e che annunciava un successivo provvedimento per la definizione delle specifiche tecniche per la trasmissione dei dati all'Agenzia delle Entrate.

L'approvazione è dunque arrivata ieri e le lievi modifiche apportate al modello e alle relative istruzioni hanno il fine di gestire le opzioni relative a tutte le **tipologie** di interventi indicati all'art. 121 del DL 34/2020.

Verso il rinvio dell'entrata in vigore del Regolamento ESEF

Il Parlamento europeo sta per approvare una legge per **posticipare** l'entrata in vigore del Regolamento ESEF per gli Stati membri che dovessero farne richiesta. Dovrà essere comunque consentito agli emittenti che lo desiderassero, a partire dal 2021, il deposito volontario nel formato Inline XBRL. La notizia è stata diffusa ieri dall'XBRL Italia sul proprio sito.

Si ricorda che il regolamento delegato della Commissione UE 17 dicembre 2018 n. [2018/815](#) stabilisce, in attuazione della delega contenuta nella direttiva [2004/109/Ce](#), che, a partire dagli **esercizi finanziari** aventi inizio dal 1° gennaio 2020, le società quotate europee (italiane comprese) devono redigere le

relazioni finanziarie annuali mediante lo *European Single Electronic Format* (ESEF), ossia mediante il linguaggio informatico XHTML.

L'XBRL Italia aveva già dato notizia che, alla presenza della stragrande maggioranza delle banche quotate, delle autorità di vigilanza, delle associazioni di categoria e dei registri imprese, nella riunione dell'8 luglio dalla sede dell'ABI erano stati condivisi i risultati del tavolo di lavoro bilanci bancari di XBRL Italia sull'introduzione del Regolamento ESEF, confermando le **difficoltà** che le banche dovranno affrontare nella taggatura delle voci dei propri bilanci consolidati.

Rinuncia ai compensi con comunicazione alla società

Il Tribunale di Milano, nella sentenza n. [3755](#) del 29 giugno scorso, evidenzia come l'amministratore di una società di capitali, con l'accettazione della carica, acquisisca il diritto a essere compensato per l'attività svolta in esecuzione dell'incarico affidatogli. Tale diritto, peraltro, è **disponibile**. Di conseguenza, la carica potrebbe essere anche esercitata gratuitamente e il diritto potrebbe essere oggetto di rinuncia attraverso una remissione del debito (*cf.* Cass. n. [24139/2018](#)).

Si ricorda, quindi, che la remissione del debito espressa è strutturata, ai sensi dell'[art. 1236](#) c.c., quale negozio unilaterale recettizio relativamente al quale la dichiarazione del creditore diventa operativa, nei suoi tipici effetti estintivi, soltanto con la **comunicazione al debitore** ([art. 1334](#) c.c.). Ne consegue che, non può essere attribuita validità ed efficacia di remissione del debito alla dichiarazione remissoria che sia indirizzata, da parte del remittente, a soggetti terzi rispetto al rapporto obbligatorio cui la stessa si riferisce.

Occorre, altresì, considerare che, ai sensi degli [artt. 2364](#) n. 3 e 2389 c.c., il compenso spettante all'amministratore di una

società di capitali, se non è stabilito dallo statuto, viene determinato dall'assemblea ordinaria dei soci all'atto della nomina o successivamente e, in mancanza, mediante valutazione equitativa del giudice (*cf.* Cass. n. [16764/2005](#)).

In base ai principi generali ([artt. 1372](#) e [1373](#) c.c.), una volta che l'assemblea ha riconosciuto all'amministratore il diritto al compenso, tale diritto, in quanto tale – e, in particolare, in quanto individuale – non può essere ritrattato dalla società stessa, e può venire meno, o essere modificato, solo con il **consenso dell'amministratore**.

Si fa presente, infine, che, ai sensi dell'[art. 3](#) comma 2 lett. a) del DLgs. 168/2003, sono attribuite alla cognizione della **sezione specializzata** in materia di impresa le controversie relative ai rapporti societari, tra i quali si annovera certamente quello tra società e amministratore; rientrano, allora, senz'altro nella competenza della sezione le questioni relative alla debenza dei compensi degli amministratori (*cf.* Cass. n. [13956/2016](#)).

Al via la presentazione telematica delle domande “flussi 2020”

Con la circolare n. [3843/2020](#), i Ministeri dell'Interno, del Lavoro e delle Politiche agricole alimentari e forestali forniscono indicazioni sulla programmazione transitoria dei flussi di ingresso dei **lavoratori non comunitari** per il 2020, recata dal DPCM 7 luglio 2020, pubblicato ieri in Gazzetta Ufficiale.

Si ricorda, innanzitutto, che, per l'anno in corso, tale provvedimento ha confermato la quota complessiva di **30.850 unità** per l'ingresso di lavoratori extracomunitari in Italia, suddivisa in:

- una quota di 12.850 cittadini non comunitari per motivi di lavoro non stagionale, subordinato o autonomo, comprensiva della quota riservata alle conversioni in permesso di soggiorno per lavoro subordinato o autonomo di permessi di soggiorno rilasciati ad altro titolo;

- una quota di **18.000** cittadini non comunitari per lavoro subordinato stagionale, comprensiva di una quota (1.000 unità) riservata alle richieste di nullaosta al lavoro pluriennale.

Si comunica la disponibilità dell'applicativo per la precompilazione dei moduli di domanda, all'indirizzo <https://nullaostalavoro.dlci.interno.it>, dalle ore 9 di oggi, **13 ottobre 2020**, e vengono date informazioni sulla presentazione e sulla trattazione delle domande, da trasmettere – esclusivamente con le consuete modalità telematiche – dalle ore 9 del 22 ottobre 2020 in caso di lavoro dipendente non stagionale e autonomo e dalle ore 9 del 27 ottobre 2020, in caso di lavoro stagionale.

Tutte le domande potranno essere presentate fino al **31 dicembre 2020**.

La Tobin tax non si applica sulla girata imposta dalla sentenza

L'operazione di girata autenticata da notaio di azioni nominative, derivante dalla dichiarazione di inefficacia dell'originario contratto di trasferimento delle medesime azioni sancita dal Consiglio di Stato con sentenza, **non** integra il **pre-supposto impositivo** per l'applicazione dell'imposta sulle transazioni finanziarie di cui all'[art. 1](#) commi da 491 a 500 della L. 228/2012.

Lo chiarisce l'Agenzia delle Entrate nella risposta n. [463](#), pubblicata ieri.

Nel caso di specie, infatti, la girata costituiva un'operazione dovuta, conseguente alla dichiarazione giudiziale di inefficacia della precedente vendita, sicché la somma versata in corrispondenza di tale atto non costituiva corrispettivo, bensì

restituzione dell'indebito arricchimento ex [art. 2041](#) c.c. (il prezzo pagato per la precedente compravendita poi annullata).

Dunque, posto che l'autentica della girata nel caso di specie non scaturisce da un trasferimento oneroso dei titoli, “al fine di realizzare un intento speculativo correlato ad una negoziazione di titoli o ad un'attività di investimento, ma ad un trasferimento ordinato da una Sentenza al fine di **reintegrare** la situazione antecedente all'atto di vendita dichiarato inefficace, a mezzo della reintestazione delle azioni al proprietario precedente”, non si applica l'imposta sulle transazioni finanziarie.

Dai consulenti del lavoro il vademecum per la gestione dell'UniEmens

Il Consiglio nazionale dell'Ordine dei consulenti del lavoro ha redatto, con la collaborazione dell'INPS, un **vademecum** che possa orientare il professionista nella gestione ed elaborazione della denuncia UniEmens.

Si ricorda che il datore di lavoro è tenuto alla presentazione della suddetta denuncia mensile all'INPS, indicando i dati contributivi e retributivi in relazione a ciascun dipendente e/o collaboratore. Tale denuncia deve essere trasmessa telematicamente entro l'**ultimo giorno** del mese successivo a quello del periodo di paga al quale la stessa si riferisce.

Tenuto conto della difficoltà dell'elaborazione dell'UniEmens, dimostrabile anche dal corposo [Documento tecnico per la compilazione dei flussi delle denunce retributive e contributive individuali mensili](#), nonché dall'[allegato tecnico](#), con il documento in argomento si vuole offrire al professionista un

valido ausilio per la gestione di questo importante adempimento. Nel dettaglio, viene specificato il **percorso effettuato** una volta che il professionista trasmette il flusso all'Istituto previdenziale e, inoltre, vengono chiariti alcuni concetti.

Sul punto, di particolare interesse è la distinzione tra DM **quadrato** e DM **squadrato**. Il primo si verifica quando il totale degli importi presenti nelle denunce individuali quadra con quelli dichiarativi presenti nella sezione aziendale.

Viceversa, si è in presenza di un flusso UniEmens squadrato se il totale degli importi indicati nelle denunce individuali non coincide con gli importi dichiarativi della sezione aziendale.

Si segnala, infine, la presenza all'interno del vademecum di una tabella con i principali **codici errori** e la loro descrizione, nonché di un elenco contenente la prassi di riferimento.