

Giovedì 22 ottobre 2020

IL CASO DEL GIORNO

A rischio la notifica della cartella da una PEC non presente nell'IPA

/ Alice BOANO

La notifica della **cartella di pagamento** deve avvenire nelle forme indicate dall'art. 26 del DPR 602/73, norma che, a sua volta, rinvia all'art. 60 del DPR 600/73.

In base a quanto previsto al secondo comma dell'art. 26 [...]

PAGINA 2

**IL PUNTO
PROCEDURE CONCORSUALI**

Consolidamento del debito e cessazione delle liti nella transazione fiscale

/ Michele BANA e Antonio NICOTRA

Il debitore che voglia accedere al concordato preventivo o stipulare un accordo di ristrutturazione dei debiti con **falcidia** o pagamento dilazionato dei crediti fiscali e contributivi deve ricorrere all' [...]

PAGINA 12

FISCO

Pagamenti di cartelle e rate di dilazione dei ruoli a fine gennaio 2021

Per le dilazioni richieste sino a fine anno si decade con dieci rate anche non consecutive

/ Alfio CISSELLO

Il DL 129/2020, di un solo articolo, contiene due importanti novità in tema di **riscossione esattoriale**, connesse all'emergenza epidemiologica in atto:

- in primo luogo, vi è una norma favorevole agli agenti della riscossione (si veda l'art. 68 comma 4-bis lettera b) ultimo periodo del DL 18/2020), secondo cui tutti i termini, di **prescrizione e di decadenza**, che scadono nel 2020 in merito alla notifica delle cartelle di pagamento slittano automaticamente al 31 dicembre 2022;

- poi, c'è una norma favorevole ai contribuenti, che, in breve, fa slittare a fine gennaio 2021 i termini di pagamento delle cartelle esattoriali. Proprio ieri l'Agenzia delle Entrate-Riscossione ha diramato apposite FAQ sul tema.

Si posticipa dal 15 ottobre 2020 al 31 dicembre 2020 il termine di sospensione dei pagamenti derivanti da cartelle di pagamento, che ha inizio dall'8 marzo 2020.

Considerato che, ai sensi dell'art. 68 comma 1 del DL 18/2020, "i versamenti oggetto di sospensione devono essere effettuati in unica soluzione **entro il mese successivo** al termine del periodo di sospensione", il pagamento slitta al 31 gennaio 2021.

Non necessariamente, entro fine gennaio, occorre pagare tutto in quanto rimane ferma la possibilità di chiedere la **dilazione** in costanza dei requisiti di legge.

Sono anche sospese le rate da dilazioni dei ruoli ex art. 19 del DPR 602/73 che scadono dall'8 marzo 2020 al 31 dicembre 2020: come per le cartelle, il pagamento deve avvenire in **unica soluzione** entro il 31 gennaio 2021.

Le dilazioni (non solo derivanti da cartelle, ma anche da avvisi di addebito e da accertamenti esecutivi) in essere all'8 marzo 2020 o accolte se riferite a domande presentate sino al 31 dicembre 2020, decadono non per effetto del mancato pagamento di cinque rate anche non [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Ritenute appalti, parametrizzazione del costo in caso di contratto "promiscuo"

La residenza fiscale in Italia autorizza il sequestro

Tutela per malattia e infortuni, un "segnale" dalla politica

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

IMPRESA

Esclusiva degli amministratori di srl solo sugli assetti

/ Maurizio MEOLI

È la sola istituzione degli adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili, di cui all'art. 2086 comma 2 c.c., a spettare **in via esclusiva** agli amministratori di srl, [...]

PAGINA 5

A rischio la notifica della cartella da una PEC non presente nell'IPA

Varie Corti di merito ritengono tale notifica priva di effetti giuridici

/ Alice BOANO

La notifica della **cartella di pagamento** deve avvenire nelle forme indicate dall'[art. 26](#) del DPR 602/73, norma che, a sua volta, rinvia all'[art. 60](#) del DPR 600/73.

In base a quanto previsto al secondo comma dell'[art. 26](#) del DPR 602/73, così come modificato dal DLgs. [159/2015](#) e, da ultimo, dal DL [193/2016](#), la cartella può essere notificata **mediante PEC**, all'indirizzo risultante dagli elenchi previsti per legge.

Occorre fare riferimento, in particolare, all'IPA, ossia l'**indice dei domicili digitali** delle pubbliche amministrazioni e dei gestori di pubblici servizi. Gestito dall'Agenzia per l'Italia digitale, si tratta dell'elenco pubblico di fiducia contenente i domicili digitali da utilizzare per le comunicazioni e per lo scambio di informazioni e per l'invio di documenti validi a tutti gli effetti di legge tra le pubbliche amministrazioni, i gestori di pubblici servizi e i privati.

Nel silenzio del legislatore, alcune pronunce di merito si sono interrogate sulle conseguenze derivanti dalla notifica, a opera dell'Agente della riscossione, di una cartella di pagamento mediante un indirizzo di **posta elettronica certificata** non presente sulla piattaforma IPA.

Sul punto si confrontano due orientamenti.

Da un lato vi è chi sostiene la **nullità** della cartella di pagamento.

Ad esempio, la C.T. Prov. Roma 28 febbraio 2020 n. [2799/7/20](#) ha ritenuto illegittima la notifica effettuata tramite l'indirizzo notifica.acc.lazio@pec.agenzia-riscossione.gov.it "anziché l'indirizzo ufficiale presente in **IPA** "protocollo@pec.agenzia-riscossione.gov.it".

Un principio analogo è stato espresso da C.T. Prov. Napoli 8 luglio 2020 n. [5232/23/20](#), che richiama la disciplina generale di riferimento e in particolare:

- l'[art. 3-bis](#) della L. 53/94, che dispone la possibilità di eseguire **per via telematica** le notificazioni di atti civili, amministrativi e stragiudiziali "esclusivamente utilizzando un indirizzo di posta elettronica certificata del

notificante risultante da pubblici elenchi";

- l'[art. 6-bis](#) del DLgs 82/2005 ("Codice dell'amministrazione digitale"), il quale istituisce il pubblico elenco denominato Indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (**INI-PEC**) delle imprese e dei professionisti e l'indice dei domicili digitali delle pubbliche amministrazioni e dei gestori di pubblici servizi (IPA);

- il DL [179/2012](#), il quale all'[art. 5](#) sancisce che "Le imprese individuali attive e non soggette a procedura concorsuale, sono tenute a depositare, presso l'ufficio del registro delle imprese competente, il proprio indirizzo di posta elettronica certificata" e all'[art. 16-ter](#) prevede che a decorrere dal 15 dicembre 2013, ai fini della notificazione e comunicazione degli atti in materia civile, penale, amministrativa e stragiudiziale si intendono per pubblici elenchi **l'IPA, il Reginde e l'INI-PEC**.

Pertanto, anche alla luce di quanto previsto dall'[art. 26](#) comma 2 del DPR 602/73 e dalla Cassazione 27 giugno 2019 n. [17346](#), che considera viziata la notifica effettuata con modalità telematiche se il notificante utilizza un indirizzo di posta elettronica certificata non risultante da **pubblici elenchi** ai sensi dell'[art. 3-bis](#) della L. 53/94, può considerarsi tale notifica illegittima.

Non mancano pronunce di segno opposto

L'orientamento di segno opposto, invece, evidenzia la mancanza nelle norme tributarie – [art. 26](#) del DPR 602/73 e [art. 60](#) del DPR 600/73 – di analoga formalità (C.T. Prov. Foggia 27 luglio 2020 n. [447/2/20](#)) e il raggiungimento dello scopo della notifica, posto che il contribuente in sede giudiziale aveva dimostrato la **piena conoscenza** degli atti contestando la pretesa tributaria (C.T. Reg. Roma 13 luglio 2020 n. [2138/6/20](#)).

Auspicabile, alla luce del contrasto giurisprudenziale sorto in materia, un pronunciamento della Corte di Cassazione.

Pagamenti di cartelle e rate di dilazione dei ruoli a fine gennaio 2021

Per le dilazioni richieste sino a fine anno si decade con dieci rate anche non consecutive

/ Alfio CISSELLO

Il DL [129/2020](#), di un solo articolo, contiene due importanti novità in tema di **riscossione esattoriale**, connesse all'emergenza epidemiologica in atto:

- in primo luogo, vi è una norma favorevole agli agenti della riscossione (si veda l'[art. 68](#) comma 4-*bis* lettera b) ultimo periodo del DL 18/2020), secondo cui tutti i termini, di **prescrizione e di decadenza**, che scadono nel 2020 in merito alla notifica delle cartelle di pagamento slittano automaticamente al 31 dicembre 2022;
- poi, c'è una norma favorevole ai contribuenti, che, in breve, fa slittare a fine gennaio 2021 i termini di pagamento delle cartelle esattoriali.

Proprio ieri l'Agenzia delle Entrate-Riscossione ha diramato apposite FAQ sul tema.

Si posticipa dal 15 ottobre 2020 al 31 dicembre 2020 il termine di sospensione dei pagamenti derivanti da cartelle di pagamento, che ha inizio dall'8 marzo 2020.

Considerato che, ai sensi dell'[art. 68](#) comma 1 del DL 18/2020, "i versamenti oggetto di sospensione devono essere effettuati in unica soluzione **entro il mese successivo** al termine del periodo di sospensione", il pagamento slitta al 31 gennaio 2021.

Non necessariamente, entro fine gennaio, occorre pagare tutto in quanto rimane ferma la possibilità di chiedere la **dilazione** in costanza dei requisiti di legge.

Sono anche sospese le rate da dilazioni dei ruoli ex [art. 19](#) del DPR 602/73 che scadono dall'8 marzo 2020 al 31 dicembre 2020: come per le cartelle, il pagamento deve avvenire in **unica soluzione** entro il 31 gennaio 2021.

Le dilazioni (non solo derivanti da cartelle, ma anche da avvisi di addebito e da accertamenti esecutivi) in essere all'8 marzo 2020 o accolte se riferite a domande presentate sino al 31 dicembre 2020, decadono non per effetto del mancato pagamento di cinque rate anche

non consecutive, ma di dieci.

Lo slittamento del termine di pagamento a fine gennaio 2021, dal punto di vista normativo, sembra proprio riguardare anche gli accertamenti esecutivi, considerato che l'[art. 68](#) del DL 18/2020 parla di somme derivanti dagli avvisi dell'[art. 29](#) del DL 78/2010. Tuttavia, sin dalla circolare n. [5/2020](#) l'Agenzia delle Entrate ha in sostanza fornito una interpretazione che abroga implicitamente ciò, sostenendo che la proroga opera solo per le **rate da dilazione** dei ruoli, ovvero quando l'accertamento esecutivo è ormai affidato all'esattore.

Uguale discorso vale per gli accertamenti esecutivi emessi dai **Comuni e dagli altri enti locali**, soggetti alla proroga come espressamente sancisce l'[art. 68](#) del DL 18/2020. Lo stesso per ingiunzioni fiscali e accertamenti doganali.

Nessuna proroga per rottamazione e saldo e stralcio

Sono sospesi sino a fine anno anche le attività cautelari come i fermi e le ipoteche, i quali, nonostante sia stato già notificato il preavviso, **non verranno iscritti**.

Del pari, sino a fine anno risultano sospesi i pignoramenti di salari e stipendi, nonché le procedure di blocco dei pagamenti delle Pubbliche Amministrazioni.

Nessuna sospensione, di contro, opera per le rate da saldo e stralcio degli omessi versamenti e da rottamazione dei ruoli in scadenza nel 2020, le quali continuano a dover avvenire, in unica soluzione e senza la tolleranza dei cinque giorni, entro il **10 dicembre 2020**.

La sospensione di cui trattasi riguarda unicamente i versamenti, non il termine per il ricorso, che rimane di sessanta giorni dalla data di notifica della cartella di pagamento.

Ritenute appalti, parametrizzazione del costo in caso di contratto "promiscuo"

Il caso riguarda il committente che sia un ente non commerciale e stipuli contratti di appalto sia per l'attività istituzionale che per quella commerciale

/ Caterina MONTELEONE e Massimo NEGRO

Con la risposta a interpello n. 492 pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito come deve essere determinata la soglia di 200.000 euro annui prevista dall'[art. 17-bis](#) del DLgs. 241/97, qualora il committente sia un **ente non commerciale** (pubblico o privato), in relazione ai contratti di appalto c.d. "promiscui", cioè relativi all'acquisto di servizi funzionali sia all'attività istituzionale che a quella commerciale.

L'[art. 17-bis](#) del DLgs. 241/97 è stato introdotto con l'[art. 4](#) del DL 124/2019, conv. L. 157/2019, per tentare di arginare il fenomeno dell'omesso versamento delle **ritenute fiscali**, relative ai redditi di lavoro dipendente e assimilati, da parte di imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici che eseguono opere o servizi e si applica ai committenti sostituiti d'imposta che affidano ad un'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice l'esecuzione di una o più opere o di uno o più servizi per un importo complessivo annuo superiore a 200.000 euro, attraverso "contratti di [appalto](#), subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati dal prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma".

Sotto il profilo **soggettivo**, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la circ. n. 1/2020, la suddetta disciplina si applica anche ai committenti che siano enti non commerciali (pubblici e privati), ma solo in relazione allo svolgimento di un'attività commerciale.

Con la risposta in esame, l'Agenzia delle Entrate chiarisce quindi che, in caso di contratti di appalto riferiti all'acquisto di servizi generali, comuni sia all'attività istituzionale sia a quella **commerciale**, la soglia di 200.000 euro annui si ritiene raggiunta qualora il rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi relativi all'attività commerciale (numeratore) e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi (denominatore), moltiplicato per il costo annuo pattuito per l'affidamento all'impresa del compimento di servizi generali funzionali sia all'attività istituzionale che a quella commerciale, risulti di importo complessivo superiore a 200.000 euro. Tale rapporto va determinato con riferimento ai ricavi del periodo d'imposta precedente a quello di inizio di esecuzione del contratto "promiscuo".

L'Agenzia precisa inoltre che, al **superamento della soglia** come sopra determinata, gli obblighi previsti dall'[art. 17-bis](#) del DLgs. 241/97 si applicheranno con ri-

ferimento all'intero contratto.

Confermati i principi delle precedenti circolari

La soluzione indicata dall'Agenzia delle Entrate è in linea con i principi già affermati con la circ. n. 1/2020, con la quale era stato chiarito che il requisito della **"prevalenza"** della manodopera, richiesto per applicare l'[art. 17-bis](#) del DLgs. 241/97, deve essere determinato applicando il seguente rapporto: al numeratore, la retribuzione lorda riferita ai soli percettori di reddito di lavoro dipendente e assimilato e, al denominatore, il prezzo complessivo dell'opera (o dell'opera e del servizio nel caso di contratti misti).

Ai fini della soluzione indicata, inoltre, viene richiamato quanto precisato con la suddetta circolare in relazione all'[art. 17-bis](#) comma 5 del DLgs. 241/97, che subordina la **disapplicazione** della norma in esame, tra gli altri requisiti richiesti, alla dimostrazione di aver eseguito nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni presentate nell'ultimo triennio, versamenti complessivi registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al 10% dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti da tali dichiarazioni.

In relazione a questo requisito, l'Agenzia delle Entrate ha infatti chiarito che occorre effettuare un **rapporto** in cui:

- al numeratore, si deve fare riferimento ai complessivi versamenti effettuati tramite il modello F24 per tributi, contributi e premi assicurativi INAIL, al lordo dei crediti compensati, nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio, senza però considerare i pagamenti dei debiti iscritti a ruolo;
- al denominatore, si deve fare riferimento ai ricavi o compensi complessivi risultanti dalle dichiarazioni presentate nel medesimo triennio.

La parametrizzazione indicata nella risposta in esame è inoltre coerente con quanto previsto dall'[art. 144](#), comma 4 del TUIR, il quale, nel disciplinare la **determinazione dei redditi** degli enti non commerciali residenti, dispone che le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività, sono deducibili per la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

Esclusiva degli amministratori di srl solo sugli assetti

Il DLgs. correttivo della Crisi d'impresa conferma la soluzione emersa come prevalente

/ Maurizio MEOLI

È la sola istituzione degli adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili, di cui all'[art. 2086](#) comma 2 c.c., a spettare **in via esclusiva** agli amministratori di srl, restando affidabile ai soci (come scelta degli stessi o degli amministratori, o come diritto particolare) la gestione della società.

Si tratta di una delle principali implicazioni derivanti dall'approvazione definitiva del DLgs. correttivo del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (DLgs. [14/2019](#)), di prossima pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale.

Si ricorda come l'[art. 377](#) comma 4 del DLgs. 14/2019 abbia sostituito, a decorrere **dal 16 marzo 2019** (ex [art. 389](#) comma 2 del DLgs. 14/2019), il comma 1 dell'[art. 2475](#) c.c. con il seguente: "La gestione dell'impresa si svolge nel rispetto della disposizione di cui all'articolo 2086, secondo comma, e spetta esclusivamente agli amministratori, i quali compiono le operazioni necessarie per l'attuazione dell'oggetto sociale. Salvo diversa disposizione dell'atto costitutivo, l'amministrazione della società è affidata a uno o più soci nominati con decisione dei soci presa ai sensi dell'articolo 2479".

La nuova disciplina, nel contesto della srl, è fin da subito apparsa in contrasto con le seguenti disposizioni: l'[art. 2479](#) comma 1 c.c., che prevede la possibilità per i soci di decidere sulle **materie riservate** alla loro competenza dall'atto costitutivo, nonché sugli argomenti che uno o più amministratori o tanti soci che rappresentino almeno un terzo del capitale sociale sottopongono alla loro approvazione; l'[art. 2468](#) comma 3 c.c., che riconosce la possibilità che l'atto costitutivo preveda l'attribuzione ai singoli soci di particolari diritti riguardanti l'amministrazione della società; l'[art. 2476](#) comma 7 c.c., il quale prevede una responsabilità solidale dei soci con gli amministratori quando essi abbiano intenzionalmente deciso o autorizzato il compimento di atti dannosi per la società, i soci o i terzi.

Qualora la "gestione" della società spettasse esclusivamente agli amministratori, infatti, non vi sarebbe alcuna possibilità né di delegare/affidare ai soci specifiche scelte che spettano solo agli amministratori, né, tanto meno, di coinvolgere i soci in una responsabilità solidale con l'organo gestorio.

Rispetto a tale dato normativo, nell'intento di comporre la questione, sono state proposte differenti ricostruzioni.

In sintesi, a una ricostruzione che sottolineava come la nuova previsione finisse per presentare **portata abrogativa** delle competenze riconosciute ai soci di srl e attribuibili mediante i c.d. diritti particolari, se ne era contrapposta un'altra (fatta propria anche dalla circ. Assonime n. 19/2019 e dallo Studio n. [58-2019/I](#) del

Consiglio nazionale del Notariato), secondo la quale, in esito alle indicate novità normative, la nozione di "gestione" della società, tendenzialmente "confusa" con quella di "amministrazione" della stessa, avrebbe acquisito una portata autonoma: mentre la "gestione" avrebbe riguardato l'assunzione dell'assetto imposto dall'[art. 2086](#) c.c., l'"amministrazione" si sarebbe orientata sul compimento di operazioni/atti negoziali necessari per l'attuazione dell'oggetto sociale.

L'incipit del "nuovo" [art. 2475](#) comma 1 c.c. avrebbe dovuto leggersi scindendo il relativo precetto in due frammenti e collocando l'avverbio "esclusivamente" soltanto nel primo di essi: il primo frammento, quindi, avrebbe attribuito agli amministratori la competenza esclusiva della sola "gestione" sociale (nella nozione dell'[art. 2086](#) c.c., c.d. "**gestione organizzativa**"), mentre il secondo avrebbe ribadito come l'amministrazione della società (c.d. "gestione operativa") spettasse agli stessi amministratori, ma secondo le regole proprie del tipo (e, dunque, in via esclusiva solo se così preteso da tali regole).

Secondo la massima n. [183/2019](#) del Consiglio notarile di Milano, infine, con la nuova disciplina non sarebbe stato possibile attribuire a soci non amministratori il potere di dare "**diretta esecuzione**" a decisioni afferenti la gestione della società (sia organizzativa che operativa). Quindi, mentre avrebbero dovuto ritenersi legittime le clausole statutarie che avessero attribuito a soci non amministratori, come diritto collettivo ai sensi dell'[art. 2479](#) c.c. o come diritto particolare ex [art. 2468](#) comma 3 c.c., poteri decisionali inerenti alla gestione dell'impresa, avrebbero dovuto considerarsi incompatibili con il disposto di legge le clausole che avessero riconosciuto a soci non amministratori il diritto o il potere di dare diretta esecuzione alle decisioni gestionali assunte dagli aventi diritto.

Tali questioni vengono ora meno. Al fine di rimuovere qualsiasi profilo di ambiguità (*cf.* la relativa Relazione illustrativa), infatti, il nuovo [art. 2475](#) comma 1 c.c. – come sostituito dall'[art. 40](#) comma 4 del DLgs. correttivo – viene a sancire che la sola "istituzione degli assetti di cui all'articolo 2086, secondo comma, spetta esclusivamente agli amministratori". Resta, quindi, affidabile ai soci (come scelta degli stessi o degli amministratori, o come diritto particolare) la gestione della società.

Le modifiche in questione, a differenza della gran parte degli ulteriori interventi del DLgs. correttivo, saranno operative decorsi **quindici giorni dalla pubblicazione** dello stesso nella Gazzetta Ufficiale (*cf.* l'[art. 42](#) del DLgs. correttivo).

La residenza fiscale in Italia autorizza il sequestro

Servono elementi idonei a dimostrare che il contribuente avesse il centro degli interessi vitali in Italia

/ Anita MAURO

La Corte di Cassazione penale, con la sentenza n. [29095](#), depositata ieri, nel rigettare il ricorso di un noto calciatore avverso il sequestro preventivo emesso con riferimento al reato di **dichiarazione infedele**, fa applicazione di alcuni principi in tema di residenza fiscale. In particolare, il contribuente sosteneva che, essendosi trasferito stabilmente negli Emirati Arabi, fossero infondate le pretese del Fisco italiano, non potendosi rinvenire la sua **residenza fiscale in Italia**.

Nel dettaglio, secondo il calciatore, la propria residenza all'estero sarebbe stata dimostrata dal fatto che questi vi avesse trasferito i propri **interessi vitali**, atteso che anche la moglie ed i figli si erano trasferiti negli Emirati Arabi Uniti, che egli era "costantemente presente sul posto" per la partecipazione agli allenamenti, ai ritiri ed alle competizioni, che ivi disponeva di un'abitazione, di un'automobile con patente di guida locale e che era iscritto ad un circolo privato.

Le doglianze sollevate dalla difesa dello sportivo, tuttavia, non convincono la Cassazione, anche perché richiedono, in realtà, un nuovo **giudizio di merito**, inammissibile.

Invece, la Suprema Corte ritiene correttamente motivata la sentenza del Tribunale delle Libertà, che, peraltro, avendo ad oggetto un provvedimento cautelare (sequestro), deve verificare il solo "fumus" del reato.

In particolare, secondo i giudici di legittimità, la pronuncia del Tribunale delle Libertà "si sviluppa su un percorso argomentativo del tutto logico, fondato su molteplici e concreti elementi di indagine", in quanto ha fatto applicazione dei principi, in tema di residenza fiscale, fissati dall'[art. 2](#) del TUIR.

Si ricorda che, in base a tale norma, si considerano residenti, ai fini delle imposte sui redditi, "le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile". Inoltre, il comma 2 del medesimo art. 2 del TUIR fissa una **presunzione** di residenza in Italia (che può essere vinta fornendo la prova contraria) per i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Paesi a fiscalità privilegiata.

Alla luce delle norme citate, secondo la Cassazione,

non presenta vizi logici la sentenza impugnata, in quanto, a seguito di un **esame analitico**, operato con riferimento a ciascuna delle annualità contestate, il Tribunale ha rinvenuto il fumus del reato di infedele dichiarazione ad opera del calciatore che, pur trasferito negli Emirati Arabi, presentava gli "indici" di un legame stretto con il territorio italiano.

In particolare, secondo la Suprema Corte, a tal fine rilevano: il versamento di contributi per collaboratori domestici, i numerosi rapporti finanziari e conti correnti detenuti in Italia, la proprietà di autoveicoli e motoveicoli in Italia, la titolarità di immobili ed utenze in Lecce e a Roma, le rilevanti spese sostenute in Italia, la stipula di contratti immobiliari in Italia, nonché la frequentazione degli istituti scolastici dai parte dei figli.

Tutti questi elementi, secondo la Cassazione, hanno legittimamente indotto il Tribunale delle Libertà a ritenere che il calciatore avesse mantenuto un **effettivo e sostanziale domicilio** in Italia per almeno 183 giorni in ciascuno degli anni oggetto di contestazione.

Inoltre, per quanto riguarda il riferimento all'applicazione della Convenzioni contro le doppie imposizioni tra Italia ed Emirati Arabi, i giudici di legittimità rilevano che il presupposto per l'applicazione della Convenzione sarebbe l'esistenza di una **doppia imposizione** – per l'appunto – mentre, a quanto risulta, il calciatore non ha mai addotto di avere effettivamente corrisposto le imposte negli Emirati Arabi. Tuttavia – lo ricorda la Suprema Corte stessa – ai fini delle Convenzioni rileva anche solo il potenziale assoggettamento alla fiscalità dello Stato in Convenzione.

In breve, quindi, il contribuente non ha fornito elementi di prova idonei ad escludere la sua residenza in Italia ed a vincere gli elementi di prova evidenziati dal Tribunale, i quali risultano coerenti anche con la Convenzione tra Italia ed Emirati Arabi, che, per risolvere i conflitti di residenza, seguendo il [modello OCSE](#), individua i seguenti criteri: il possesso di un'abitazione permanente; il **centro degli interessi vitali**, "da intendersi quale luogo nel quale sono più stringenti e le relazioni personali ed economiche familiari sociali, occupazionali politiche culturali"; il luogo in cui si soggiorna abitualmente.

Tutela per malattia e infortuni, un “segnale” dalla politica

Ieri in Senato le audizioni sul disegno di legge presentato dalla Consulta dei parlamentari commercialisti

/ REDAZIONE

Ogni anno il 2,1% dei professionisti è costretto ad affrontare problemi di salute che, nell'81,6% dei casi, si ripercuotono direttamente sull'attività professionale, costringendo a ridurre o interrompere l'attività (60,7%) e generando problemi con i clienti (20,9%). Anche questi numeri, riportati da uno studio realizzato qualche anno fa dal CENSIS per conto dell'AdEPP e molto probabilmente aumentati in questi mesi di pandemia, hanno indotto la Consulta dei parlamentari commercialisti a presentare il **disegno di legge** che mira a introdurre **tutele** per i professionisti in caso di **infortunio o malattia** grave.

Il testo, depositato in Senato lo scorso anno a prima firma Andrea De Bertoldi di FdI, ma sottoscritto in maniera trasversale da esponenti di quasi tutti i partiti politici, sta continuando il suo iter parlamentare ed è allo studio della Commissione Giustizia del Senato, che ieri ha tenuto una serie di audizioni sul tema.

L'iniziativa legislativa, hanno spiegato i rappresentanti del CUP (che hanno citato i numeri della ricerca del CENSIS), “persegue la **valorizzazione del lavoro autonomo** professionale, garantendo maggiore tutela della salute di una platea potenziale di 1.563.000 iscritti agli Ordini, evitando che un grave incidente o malattia impediscano il rispetto di adempimenti aventi scadenze che possono produrre sanzioni o danni ai clienti stessi”.

Il Ddl., infatti, dispone che, in caso di infortunio o malattia che impongono periodi di degenza ospedaliera o di cure domiciliari non inferiori a tre giorni, sia prevista la **sospensione dei termini** dal giorno del ricovero in ospedale o dell'inizio delle cure domiciliari fino a 45 giorni dopo la dimissione dalla struttura sanitaria o la conclusione delle cure presso la propria abitazione. Per le somme dovute a titolo di imposte, tributi o contributi il cui pagamento è stato sospeso, non scatterà, dunque, alcuna sanzione, ma si applicheranno solo gli **interessi al tasso legale** per il periodo di tempo decorren-

te dalla scadenza originaria a quella di effettivo pagamento (si veda [“Adempimenti sospesi in caso di malattia o infortunio del professionista”](#) dell'8 agosto 2019).

Questa iniziativa, ha commentato Giorgio Luchetta, Vicepresidente del CNDCEC, nel corso della sua audizione, “ha il grande merito di riservare attenzioni ad un pezzo di mondo del lavoro al quale fino ad oggi sono state inspiegabilmente negate”. Un “segnale di **inversione di tendenza** e di un cambio di paradigma estremamente importante rispetto all'atteggiamento tenuto negli ultimi anni dalla politica nei confronti delle professioni ordinistiche”.

Ed è importante che tale segnale arrivi proprio in questo periodo, in cui i professionisti in generale e i commercialisti in particolare continuano a lavorare “con abnegazione e spirito di assoluto servizio, garantendo un impegno che a volte va a discapito della loro tranquillità, di quella dei propri collaboratori e delle proprie famiglie”.

Dello stesso avviso anche Confprofessioni: “Il momento che stiamo attraversando – hanno spiegato i rappresentanti della confederazione in audizione – dimostra la **fragilità** della posizione di molti professionisti che, nonostante vivano situazioni di grande rischio, riescono a portare avanti le proprie attività e a permettere ai propri clienti di beneficiare delle misure di tutela previste dal legislatore”.

Di un “**segnale importante** di vicinanza e tutela della salute e della continuità del lavoro di liberi professionisti e lavoratori autonomi” ha parlato, in una nota stampa diffusa ieri, anche Walter Anedda. Secondo il Presidente della Cassa di previdenza dei dottori commercialisti, “il disegno di legge punta a offrire **maggior serenità** anche nell'affrontare la malattia ai professionisti che sono da sempre abituati a garantire vicinanza e continuità di impegno ai propri clienti anche in situazioni di criticità come quella attuale”.

Esenzione IMU nel settore turistico alberghiero da chiarire per i leasing

Resta ancora il dubbio sull'estensione dell'agevolazione anche ai titolari di leasing finanziario purché gestori delle relative attività

/ Alessandro SAVOIA

La legge di conversione del DL "Agosto" interviene sull'esenzione dall'IMU prevista per sostenere le imprese del settore **turistico alberghiero**.

Occorre ricordare che in tema di esenzione IMU era già intervenuto l'[art. 177](#) del DL n. 34/2020 (c.d. DL "Rilancio"), il quale al comma 1, lett. b), in considerazione degli effetti connessi all'emergenza sanitaria da COVID-19, aveva previsto per l'anno 2020 l'**esenzione** della **prima rata IMU**, in scadenza lo scorso giugno, per gli immobili rientranti nella categoria catastale D/2, gli immobili degli agriturismo, dei villaggi turistici, degli ostelli della gioventù, dei rifugi di montagna, delle colonie marine e montane, degli affittacamere per brevi soggiorni, delle case e appartamenti per vacanze, dei bed & breakfast, dei residence e dei campeggi.

Per godere dell'agevolazione era espressamente richiesto che i relativi proprietari fossero anche **gestori** delle attività ivi esercitate, con l'evidente fine di dare supporto agli operatori del settore turistico direttamente impattati dal calo dei turisti.

Un secondo intervento è arrivato con il DL n. [104/2020](#) (c.d. DL "Agosto") il quale, stante il perdurare degli impatti della pandemia sul settore del turismo, ha riproposto l'agevolazione già prevista per l'acconto IMU **anche** con riferimento al **saldo** del tributo.

Pertanto, per effetto delle disposizioni contenute all'[art. 78](#) del DL "Agosto", i proprietari delle categorie degli immobili suindicati, purché gestori delle relative attività, potranno godere dell'esenzione IMU anche con riferimento al versamento del prossimo dicembre.

Sul tema occorre evidenziare ancora due aspetti.

Il primo riguarda l'estensione dell'esenzione anche alle **pertinenze** degli immobili di categoria D/2. Questa esenzione è stata prevista dapprima dal DL "Agosto" con riferimento ai soli versamenti del saldo IMU e, per effetto delle modifiche apportate dalla legge di conversione, è ora estesa anche agli acconti di giugno 2020.

Il secondo riguarda l'estensione di questa agevolazione agli immobili non di proprietà, ma condotti in forza di contratti di **leasing finanziari** dai gestori delle attività turistiche.

Si tratta di un caso abbastanza diffuso nel settore. Considerato infatti l'elevato ammontare dell'investimento che è tenuto a effettuare il gestore per l'acquisizione

dell'immobile, il ricorso a leasing finanziari immobiliari di lunga durata, in luogo di mutui ipotecari, rappresenta una frequente soluzione idonea, tra le varie cose, a preservare gli equilibri finanziari dell'impresa.

Il ricorso al contratto di leasing non modifica tuttavia in ambito IMU le obbligazioni del contribuente. L'IMU, così come in precedenza l'ICI, è un tributo per il quale la legge individua quale soggetto passivo dell'imposta non solo il proprietario, ma anche, nel caso di locazione finanziaria, gli **utilizzatori** del bene a decorrere dalla stipula e per tutta la durata del contratto.

Ciò premesso, il dubbio si pone in quanto, da un lato, entrambe le norme fanno riferimento al fatto che "i relativi proprietari siano **anche i gestori** delle attività ivi indicate" e, dall'altro, già in passato taluni Comuni hanno subordinato l'applicazione di agevolazioni a una interpretazione **letterale** del tenore delle delibere comunali.

Già in passato agevolazioni subordinate a un'interpretazione letterale

Si pensi al caso, ad esempio, della possibilità di applicare una determinata aliquota agevolata a quei fabbricati in cui è svolta direttamente dal proprietario, o dal titolare di diritto reale di godimento sugli stessi, l'attività di impresa.

In vari casi i titolari di contratti di leasing che avevano applicato l'agevolazione si sono visti notificare avvisi di accertamento per il recupero dell'imposta non versata, sul presupposto che l'aliquota ridotta spettasse solo ai proprietari e non anche agli utilizzatori titolari di contratti di leasing in quanto, questi ultimi, non espressamente citati dalla delibera comunale.

Considerato il fine meritevole delle norme contenute nel DL "Rilancio" e nel DL "Agosto" e la necessità di sostenere le imprese del settore turistico alberghiero oggettivamente colpite dagli effetti connessi all'emergenza sanitaria in corso, sarebbe certamente utile un **tempestivo chiarimento** volto a dirimere qualsiasi dubbio sull'estensione dell'esenzione IMU anche ai titolari di leasing finanziario purché, ovviamente, gestori delle relative attività.

Con le nuove restrizioni elezioni di categoria in dubbio

Miani scrive al Ministero della Giustizia per capire se si può procedere o se è il caso di disporre un rinvio delle votazioni

/ Savino GALLO

La seconda ondata di COVID-19, con il numero di contagi in costante crescita, mette a rischio lo svolgimento delle **elezioni** per il rinnovo degli Ordini locali. Nella giornata di ieri, il Presidente del CNDCEC, Massimo Miani, ha inviato una lettera al Ministro della Giustizia, Alfonso Bonafede, chiedendo di valutare un **rinvio** del procedimento elettorale "al fine di assicurare la più ampia partecipazione al voto e lo svolgimento dello stesso in condizioni di piena sicurezza" o, in alternativa, di "confermare che i procedimenti elettorali possano essere considerati «**motivate ragioni**» che consentono di derogare le cautele previste dal DPCM del [18 ottobre 2020](#)".

Nella missiva, il numero uno dei commercialisti sottolinea di aver ricevuto diverse richieste di **chiarimenti** da parte degli Ordini territoriali, che intendono capire se le ultime restrizioni imposte dal Governo consentano o meno di far svolgere le elezioni in sicurezza.

Viene citato, in particolare, l'ultimo provvedimento emanato dall'Esecutivo, che ha previsto, tra l'altro, la sospensione di tutte le attività convegnistiche o congressuali (ad eccezione di quelle che si svolgono con modalità a distanza), nuove restrizioni per le cerimonie pubbliche e riunioni solo a distanza (salvo motivate ragioni) nell'ambito delle Pubbliche Amministrazioni.

Il problema è la **corretta interpretazione** delle nuove disposizioni. "Le assemblee elettorali – si chiede il Presidente del CNDCEC – possono essere considerate riunioni? La necessità di esprimere il voto rappresenta un caso in cui sussistono le "motivate ragioni"? Le assemblee elettorali ricadono nelle cerimonie pubbliche?" Tutti interrogativi che necessitano di una risposta per evitare che, nel corso delle elezioni, si as-

sumano comportamenti contrari alle disposizioni normative, che "possono mettere a repentaglio la salute degli iscritti".

Le ulteriori misure da mettere in campo per prevenire i contagi potrebbero essere "particolarmente onerose e foriere di nuove responsabilità" in capo agli Ordini. Ma c'è anche da tenere conto, ricorda Miani, che "il crescente numero dei contagi potrebbe impedire o **sco-aggiare la partecipazione** al voto, riducendo notevolmente la quota di iscritti che prenderanno parte attivamente all'elezione dei propri rappresentanti".

Problemi di carattere organizzativo anche per il Consiglio nazionale

I problemi di carattere organizzativo riguardano anche il Consiglio nazionale, che deve decidere sui **reclami elettorali** presentati avverso le decisioni di ammissione/esclusione delle liste elettorali, con riunioni che avrebbero dovuto tenersi in presenza per garantire il principio del contraddittorio.

Senza dimenticare che, ai sensi dell'[art. 33](#), comma 1, del DL 23/2020, gli Ordini locali potrebbero decidere in autonomia di sospendere le elezioni e questo, "oltre a produrre **soluzioni differenziate** sul territorio, renderebbe impossibile procedere con le elezioni nazionali".

Un quadro complesso che ha indotto il Presidente dei commercialisti a scrivere al Ministero della Giustizia, perché si pronunci in un senso o nell'altro: disponendo un rinvio delle elezioni o autorizzando a procedere, confermando che i procedimenti elettorali possono essere considerati "motivate ragioni" per derogare alle ultime restrizioni disposte dal Governo.

Royalties i compensi per la cessione del diritto di utilizzo delle registrazioni

L'art. 12 della Convenzione Italia-Svizzera ricomprende i diritti "connessi al diritto d'autore"

/ Luisa CORSO

Con la risposta n. [493](#) del 21 ottobre 2020, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che i compensi corrisposti a un'artista residente in Svizzera in relazione alla cessione del diritto esclusivo di utilizzare, industrialmente e commercialmente, le registrazioni delle sue esecuzioni realizzate in qualità di cantante, sono fiscalmente rilevanti in Italia e ivi assoggettati alla **ritenuta convenzionale** prevista dalla Convenzione Italia-Svizzera.

Il caso in esame ha ad oggetto il trattamento fiscale dei "diritti connessi" al diritto d'autore e in particolare la loro rilevanza ai fini del trattamento convenzionale previsto dall'art. 12 dei Trattati.

Nello specifico, una società, facente parte di un gruppo che gestisce in Italia la raccolta e la distribuzione dei compensi dovuti ai produttori discografici, per l'utilizzo in pubblico di musica registrata, è legata a una cantante residente in Svizzera da un rapporto contrattuale di **esclusiva per registrazioni fonografiche**, in forza del quale:

- l'artista cede il diritto esclusivo, trasferibile a terzi, di utilizzare industrialmente e commercialmente, in ogni Paese del mondo, le riproduzioni e duplicazioni foniche, ovvero le registrazioni delle sue esecuzioni e interpretazioni come cantante;
- la società riconosce all'artista un corrispettivo, c.d. royalty, in misura pari al 5% del prezzo netto di vendita al pubblico dei dischi effettivamente venduti, con varianti sul prezzo quale base di calcolo.

Considerato che i compensi sono corrisposti a un non residente da un soggetto residente in Italia, la società ritiene i predetti compensi territorialmente rilevanti in Italia ai sensi dell'[art. 23](#) comma 2, lett. c) del TUIR e, come tali, da assoggettare a ritenuta d'imposta nella misura del **30%** sulla parte imponibile del loro ammontare, pari al 75%; ciò, in virtù del combinato disposto degli [artt. 25](#) comma 4 del DPR 600/73 e [54](#) comma 8 del TUIR.

La società non ha, invece, riconosciuto il regime fiscale più favorevole previsto dall'[art. 12](#), paragrafo 2 della Convenzione Italia-Svizzera, norma che stabilisce la tassazione concorrente dello Stato della fonte (nel caso di specie, l'Italia) nella misura ridotta del **5%** dell'ammontare lordo dei canoni se la persona che percepisce i canoni ne è l'effettivo beneficiario.

Sul punto, è richiamata la ris. Agenzia delle Entrate 9 febbraio 2004 n. [12](#) la quale, con riferimento ai compensi corrisposti a un artista tedesco e derivanti dai "c.d. diritti connessi all'esercizio del **diritto d'autore**", ha ritenuto possa trovare applicazione l'art. 12, paragrafo 3 della Convenzione Italia-Germania, in quanto

tale disposizione convenzionale, nel disporre la tassazione esclusiva nello Stato di residenza delle royalties, richiama espressamente "i canoni a titolo di diritto d'autore e gli altri analoghi compensi relativi alla produzione o riproduzione di opere letterarie, drammatiche, musicali o artistiche, ivi comprese le pellicole cinematografiche e le pellicole o registrazioni per trasmissioni radiofoniche e televisive".

Nel ricondurre i c.d. "compensi per diritti connessi all'esercizio del diritto d'autore" nell'ambito di applicazione dell'[art. 12](#) della citata Convenzione Italia-Germania, la ris. n. 12/2004 richiama altresì il Commentario al [modello OCSE](#), il quale precisa che qualora la prestazione musicale sia **registrata** e l'artista abbia accettato di ricevere **compensi sulla vendita** dei dischi, la parte della remunerazione riferibile ai diritti concernenti la registrazione rileva ai fini dell'art. 12.

Lo stesso documento di prassi precisa poi che, per quanto riguarda il trattamento fiscale dei compensi corrisposti a titolo di diritto connesso all'esercizio del diritto d'autore ad artisti residenti in Paesi diversi dalla Germania, si ritiene necessario rinviare alla **specifica Convenzione** stipulata dall'Italia con il Paese di volta in volta interessato.

Applicazione del regime fiscale più favorevole

Confermando, su tale ultimo punto, quanto precisato dalla ris. n. 12/2004, l'Agenzia delle Entrate, con risposta n. 493/2020, afferma che le royalties derivanti dalla cessione del diritto esclusivo, trasferibile a terzi, di utilizzare industrialmente e commercialmente, in ogni Paese del mondo, le riproduzioni e duplicazioni fonetiche delle esecuzioni e interpretazioni di una cantante, rilevano in Italia con applicazione del regime fiscale **più favorevole** previsto dall'art. 12, paragrafo 2 della Convenzione Italia-Svizzera. Tale disposizione, infatti, designa come "**canoni**" i "compensi di qualsiasi natura corrisposti per l'uso o la concessione in uso di un diritto d'autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche – comprese le pellicole cinematografiche e di registrazioni per le trasmissioni radiofoniche e televisive".

La non imponibilità in Italia dei compensi corrisposti all'artista residente in Germania, quale soluzione prospettata dalla ris. n. 12/2004, si giustifica, invece, sulla base della diversa formulazione della Convenzione Italia-Germania, che, rispetto a quella siglata tra Italia e Svizzera, dispone la **tassazione esclusiva** nello Stato di residenza dei canoni.

Tassato il passaggio dalla sfera istituzionale a quella commerciale della fondazione

Secondo l'Agenzia, l'immissione del bene nel regime d'impresa costituisce un evento realizzativo

/ Alessandro COTTO

La risposta a interpello n. [489](#) pubblicata ieri afferma che il passaggio dalla sfera istituzionale a quella commerciale delle partecipazioni detenute da un ente non commerciale costituisce un evento realizzativo e pertanto la valorizzazione delle partecipazioni deve avvenire sulla base del **valore normale**.

La tematica affrontata dall'Agenzia delle Entrate presenta oggettivi profili di **complessità** e cerca di superare una lacuna normativa con una ricostruzione forse comprensibile sul piano sistematico, meno su quello letterale.

Premesso che la norma di riferimento non è cambiata, la fattispecie in esame era già stata esaminata con la risoluzione n. [242/2002](#) dell'Agenzia delle Entrate, nella quale si era osservato come, in mancanza di una specifica disposizione normativa che regolasse la fattispecie e dal momento che "il trasferimento dei titoli nel regime d'impresa non costituisce un'ipotesi di realizzo", la valorizzazione dei titoli sia al costo che al valore normale producesse **effetti distortivi**.

Nel caso di specie l'Agenzia aveva "risolto" la questione ritenendo che non ci fossero motivi extra fiscali sottostanti all'operazione e applicando quindi l'abrogato [art. 37-bis](#) del DPR 600/73.

In particolare, era stato affermato che "solo in astratto" l'operazione fosse necessaria per realizzare una più razionale gestione delle partecipazioni ed una netta separazione delle due attività esercitate e che pertanto la stessa fosse da **considerarsi elusiva**.

Malgrado questo precedente, l'interpello presentato non è stato quello antiabuso ([art. 11](#) comma 1 lett. c) della L. 212/2000), ma quello **ordinario** e quindi l'Agenzia è stata chiamata ad esprimersi sulla corretta interpretazione degli [artt. 67](#) e [9](#) del TUIR, fermo restando che nell'istanza vengono anche evidenziate le ragioni extra fiscali alla base dell'operazione.

Nella risposta vengono evidenziati i seguenti concetti:

- dopo la riforma fiscale esiste un **principio immanente** nel nostro ordinamento tributario in base al quale

tanto l'immissione quanto l'estromissione dei beni nell'ambito della tassazione delle imprese determinano un evento realizzativo;

- il rinvio operato dall'[art. 144](#) comma 3 del TUIR all'[art. 65](#) comma 3-*bis* deve essere interpretato in senso restrittivo, nel senso che **solo** per i beni strumentali ammortizzabili è possibile applicare il costo di acquisto, in tutti gli altri casi occorre applicare il valore normale. Con riferimento a quest'ultimo aspetto, si ricorda che, in base al richiamato comma 3-*bis* dell'[art. 65](#) del TUIR, per i beni strumentali dell'impresa individuale provenienti dal patrimonio personale dell'imprenditore è riconosciuto il costo fiscale in base alle disposizioni del DPR [689/74](#) che nel caso di specie rinvia al **costo di acquisto**.

Sulla base di tali assunti, l'Agenzia giunge alla conclusione indicata in premessa: il trasferimento della partecipazione dalla sfera istituzionale a quella commerciale dell'ente è tassato e l'eventuale plusvalenza è rappresentata dalla differenza tra il valore normale della partecipazione e il costo di carico.

Anche ammettendo che esista un principio in base al quale tanto l'immissione quanto l'estromissione dei beni nel circuito fiscale dell'impresa generano un evento realizzativo, occorre domandarsi se tale principio possa superare un'oggettiva lacuna normativa.

Secondo la recente pronuncia della Corte Costituzionale n. [201/2020](#), ai fini della nozione giuridica di reddito, occorre far capo a ciò che viene, nei limiti della ragionevolezza, qualificato per tale **dal legislatore**. Ciò significa, pertanto, che per dichiarare tassabile un provento occorre accertare in quale delle ipotesi normative tipiche esso rientri.

Atteso che l'[art. 67](#) del TUIR non prevede la tassazione del passaggio dalla sfera istituzione a quella commerciale di una partecipazione, ci si può legittimamente domandare se e come la tesi esposta dall'Agenzia possa superare il vaglio dei **giudici tributari**.

Consolidamento del debito e cessazione delle liti nella transazione fiscale

Permangono i contrasti sugli effetti nel concordato preventivo e nell'accordo di ristrutturazione

/ Michele BANA e Antonio NICOTRA

Il debitore che voglia accedere al concordato preventivo o stipulare un accordo di ristrutturazione dei debiti con **falcidia** o pagamento dilazionato dei crediti fiscali e contributivi deve ricorrere all'istituto della c.d. "transazione fiscale" di cui all'[art. 182-ter](#) del RD 267/42 (novellato dall'[art. 1](#) comma 81 della L. 232/2016), che deroga al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria (Cass. n. [16755/2020](#) e Corte Cost. n. [225/2014](#)). Per effetto delle modifiche introdotte nel 2016, il nuovo testo si caratterizza per non contemplare più, da un lato, il riferimento al **consolidamento** del debito fiscale e, dall'altro, la previsione che ricollega alla chiusura del concordato la cessazione della materia del contendere per le liti pendenti su tributi oggetto di transazione. Tali modifiche hanno, peraltro, sollevato dubbi sulla natura, non più transattiva, di tale strumento negoziale (CNDCEC-FNC [4 maggio 2018](#)).

Circa il consolidamento del debito, la prassi amministrativa è nel senso di escluderlo – non solo in ragione del tenore letterale nella nuova norma, ma anche – perché tale effetto non può essere ricollegato alla **certificazione** del debito ex art. 182-ter comma 2 del RD 267/42. L'Amministrazione, qualora sussistano le condizioni e nel rispetto dei termini, può emettere ulteriori atti di controllo, rilevando la quantificazione del debito solo ai fini del voto e dell'ammontare da soddisfare in moneta concordataria a seguito dell'omologazione (circ. Agenzia delle Entrate n. [16/2018](#) e Cass. n. [22931/2011](#); *contra*, ODCEC Roma [maggio 2019](#) e Quaderno ODCEC n. 79). Alle medesime conclusioni, in verità, si era giunti anche sotto il vigore della precedente disciplina nonostante l'espresso riferimento al consolidamento del debito (circ. Agenzia delle Entrate n. [40/2008](#) e circ. n. [19/2015](#); Cass. n. [22931](#) e n. [22932/2011](#); *contra*, Cass. n. [18561/2016](#)).

Con riferimento all'ulteriore effetto della cessazione della materia del contendere per le **liti pendenti**, sempre per il concordato preventivo, le modifiche del 2016, secondo la circ. Agenzia delle Entrate n. 16/2018, escludono tale possibilità con la conseguente riespansione della regola di cui all'[art. 176](#) del RD 267/42 e l'equiparazione del trattamento dei crediti tributari con quello degli altri crediti concorsuali, per i quali i contenziosi pendenti proseguono.

La proposta concordataria deve, in ogni caso, individuare il credito tributario **complessivo**, costituito dai debiti certi e dalle pretese in contestazione (Cass. n. [5689/2017](#)).

Guardando agli **accordi** di ristrutturazione dei debiti, l'art. 182-ter comma 5 del RD 267/42 consente al debi-

tore la possibilità di formulare la proposta di cui all'art. 182-ter comma 1 del RD 267/42 (prevista per il concordato) anche nell'ambito delle trattative che precedono la stipulazione dell'accordo di cui all'[art. 182-bis](#) del RD 267/42.

Relativamente alla sorte dei crediti contestati nell'ambito degli accordi di ristrutturazione, sotto il vigore della precedente disciplina, la giurisprudenza aveva **escluso** l'applicabilità del comma 5 dell'art. 182-ter del RD 267/42 sulla cessazione della materia del contendere, in quanto relativo solo al concordato (Cass. n. [11316/2016](#)).

In assenza di precise indicazioni anche nella nuova formulazione della norma, non potendo trovare applicazione le norme del concordato (come l'art. 176 del RD 267/42, non richiamate nella disciplina degli accordi di ristrutturazione), la prassi amministrativa (circ. n. 16/2018) ritiene che gli effetti di un accordo di ristrutturazione sui giudizi tributari pendenti siano regolati dai criteri dettati in materia **processuale**, con particolare riguardo alla cessazione della materia del contendere. L'**omologazione** dell'accordo, quindi, determina la cessazione delle liti per sopravvenuta carenza di interesse. D'altra parte, anche la giurisprudenza aveva evidenziato che, qualora le parti del giudizio chiedano la declaratoria di cessazione della materia del contendere a seguito dell'omologa di un accordo di ristrutturazione contenente crediti tributari, si può configurare la sopravvenuta carenza di interesse delle parti ad una pronuncia sul merito dell'impugnazione (da ultimo, Cass. n. [16755/2020](#)).

La pronuncia di cessazione della materia del contendere non travolge la pretesa tributaria, ma il giudizio instaurato avverso la pretesa, a seguito del venir meno dell'interesse delle parti alla coltivazione del processo. Secondo la circ. Agenzia delle Entrate n. 16/2018, inoltre, nel caso di **risoluzione** dell'accordo (qualora il debitore non esegua integralmente i pagamenti dovuti agli enti fiscali e previdenziali entro 90 giorni dalla scadenza), si realizza "la **reviviscenza** della pretesa tributaria nella misura originaria", in quanto la rideterminazione del credito nell'ambito dell'accordo non realizza effetti novativi dell'obbligazione tributaria.

In senso contrario, la dottrina ha ritenuto che, nell'accordo di ristrutturazione, proprio "la **reviviscenza**" in seguito alla risoluzione dovrebbe sottendere la **novazione** del rapporto, con l'effetto conseguente del consolidamento del debito tributario, da intendersi come inibizione al potere di controllo da parte dell'amministrazione (ODCEC Roma maggio 2019).

Compensabili i contributi già versati rientranti nell'esonero per filiere agricole

In caso di rigetto della domanda il datore dovrà provvedere a versare i contributi sospesi, comprensivi di sanzioni civili e interessi

/ Daniele SILVESTRO

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del DM [15 settembre 2020](#), emanato dal Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro delle Politiche agricole alimentari e forestali e con il Ministro dell'Economia e delle finanze, vengono definiti i criteri e le modalità attuative dell'**esonero contributivo straordinario** introdotto in sede di conversione del DL [34/2020](#) (DL "Rilancio"), con l'obiettivo di sostenere specifici comparti agricoli.

Ai fini dell'effettiva operatività della misura, il decreto rimanda a un'apposita circolare INPS di prossima pubblicazione, la quale dovrà dettare le istruzioni, tra l'altro, delle modalità di **presentazione della domanda** di accesso all'agevolazione.

In particolare, con lo scopo di favorire il rilancio produttivo e occupazionale delle filiere agricole, della pesca e dell'acquacoltura e superare così le conseguenze economiche derivanti dall'emergenza epidemiologica da COVID-19, l'[art. 222](#) comma 2 del DL 34/2020 convertito riconosce l'esonero straordinario dal versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a carico dei datori di lavoro, dovuti per il periodo compreso dal **1° gennaio 2020 al 30 giugno 2020**, ferma restando l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche.

Nel dettaglio, i beneficiari della misura sono le imprese appartenenti al comparto agrituristico, apistico, brassicolo, cerealicolo, florovivaistico, vitivinicolo, dell'allevamento, dell'ippicoltura, della pesca e dell'acquacoltura. Sul punto, si vuole sottolineare anche la modifica apportata dall'[art. 58-quater](#) del DL 104/2020 (DL "Agosto"), conv. L. [126/2020](#), che **estende** l'agevolazione in argomento alle imprese appartenenti alle filiere vitivinicole, anche associate ai codici ATECO 11.02.10 (Produzione di vini da tavola e vini di qualità prodotti in regioni determinate) e 11.02.20 (Produzione di vino spumante e altri vini speciali).

Premesso ciò, il DM 15 settembre 2020 circoscrive, innanzitutto, l'ambito applicativo della misura. L'esonero trova infatti applicazione in favore di tutte quelle imprese sopra elencate che svolgono le attività individuate dai **codici ATECO**, di cui all'allegato 1 del decreto in commento (a titolo esemplificativo: 01.11.xx – Coltivazione di cereali; 01.21.00 – Coltivazione di uva; 01.42.00 – Allevamento di bovini e bufalini da carne).

L'esonero straordinario è riconosciuto nei limiti della **contribuzione dovuta** dai datori di lavoro, al netto di altre agevolazioni o riduzioni delle aliquote di finanziamento della previdenza e assistenza obbligatoria previsti dalla normativa vigente, spettanti nel periodo in-

tercorrente dal 1° gennaio 2020 al 30 giugno 2020.

Apposita circolare INPS per la presentazione della domanda

Inoltre, il beneficio viene riconosciuto dall'INPS in base alla presentazione delle domande da parte delle imprese interessate, nei limiti delle risorse destinate (pari a 426,1 milioni di euro per l'anno 2020). Nella domanda le imprese devono dichiarare, ai sensi degli [artt. 47 e 76](#) del DPR 445/2000, gli aiuti concessi ovvero richiesti in attesa di esito, nel rispetto del "Quadro temporaneo" nell'anno 2020. In caso di superamento del limite individuale fissato dal "Quadro temporaneo", l'agevolazione viene **ridotta** per la quota eccedente tale limite. In caso di superamento del limite di spesa complessiva, invece, l'Istituto previdenziale dovrà provvedere a **ridurre** l'agevolazione, in misura proporzionale, a tutta la platea dei beneficiari.

L'ultima parte del decreto riguarda, infine, il versamento della contribuzione relativa ai periodi oggetto di esonero e l'eventuale rimborso. In particolare, l'[art. 3](#) del DM 15 settembre 2020 prevede che, in attesa che l'INPS metta a disposizione delle imprese il modello di domanda, i versamenti della contribuzione riferita ai periodi retributivi oggetto dell'esonero **già scaduti e non ancora versati**, ovvero in scadenza, siano sospesi, per i destinatari dell'agevolazione, fino alla data di definizione delle istanze medesime. Sul punto, si ricorda che l'INPS ha già comunicato che, per i beneficiari della misura, saranno temporaneamente sospese le attività di verifica della tempestività del versamento, entro i termini legali ordinari, della contribuzione dovuta per il periodo oggetto di esonero (messaggio n. [3341/2020](#)). Se l'istanza presentata dall'impresa interessata viene accolta, la contribuzione rientrante nel periodo di esonero già versata potrà essere **compensata** con la contribuzione dovuta in futuro dal datore di lavoro. Qualora l'esonero sia concesso in quota parte per il superamento del limite di spesa individuale di cui all'[art. 2](#) comma 1 del decreto in commento, i contribuenti dovranno provvedere al **versamento** della quota risultata eccedente in un'unica soluzione, entro 30 giorni dalla comunicazione degli esiti dell'istanza, senza applicazione di sanzioni e interessi.

Invece, in caso di rigetto dell'istanza, il richiedente dovrà provvedere a pagare i contributi sospesi, comprensivi di **sanzioni civili e interessi** calcolati a decorrere dalla data della scadenza ordinaria del versamento.

Accordo sindacale per superare il divieto di licenziamento

Mediante tale accordo si realizza una risoluzione consensuale, con diritto del lavoratore a percepire la NASpI

/ Viviana CHERCHI

La L. 13 ottobre 2020 n. [126](#), di conversione del DL 14 agosto 2020 n. [104](#) (c.d. decreto "Agosto"), ha confermato le **deroghe** al blocco dei licenziamenti economici contenute in tale decreto.

Si ricorda come l'[art. 14](#) del citato DL 104/2020, infatti, abbia delineato una disciplina che allenta le rigidità del divieto di licenziamento introdotto dall'[art. 46](#) del DL 18/2020, prevedendo la possibilità, a certe condizioni, di risolvere i rapporti di lavoro. Tra le eccezioni al divieto di licenziamento di cui al comma 3 di tale disposizione normativa figura la riduzione di personale regolata da un **accordo collettivo** aziendale che prevede un "incentivo all'esodo" limitatamente ai lavoratori che vi aderiscano.

Mediante il coinvolgimento delle organizzazioni sindacali, si attua una gestione condivisa degli esuberanti che consente di ridurre l'impatto socio-economico degli stessi. In fase di negoziazione, le parti individuano i reparti o anche le posizioni o le mansioni in esubero, specificando le ragioni che giustificano la scelta di ricorrere agli esodi in deroga alla disciplina generale. A differenza della procedura prevista per i licenziamenti collettivi, dove il datore di lavoro è comunque libero di licenziare anche in assenza dell'avvallo del sindacato, l'accordo sindacale con le organizzazioni sindacali di cui all'[art. 14](#) del DL 104/2020 costituisce il **presupposto di legittimità** delle risoluzioni.

Dal punto di vista soggettivo, la norma prescrive che l'accordo collettivo sia siglato dalle organizzazioni sindacali – almeno due, in base alla formulazione della norma – comparativamente **più rappresentative** a livello nazionale. Tale formulazione rimanda alla definizione di contrattazione collettiva contenuta nell'[art. 51](#) del DLgs. 15 giugno 2015 n. 81 che, alla luce del richiamo contenuto in altre successive disposizioni di legge, ha assunto una funzione definitoria di carattere generale.

È escluso, invece, il coinvolgimento delle rappresentanze sindacali presenti in azienda (RSU o RSA) per tale tipologia di accordi che potranno, pertanto, essere stipulati solo dalle organizzazioni di categoria a livello territoriale.

Dal lato datoriale, l'accordo può essere siglato da **tutti i datori** di lavoro, a prescindere dal requisito dimensionale.

Sotto il profilo contenutistico, l'[art. 14](#), comma 3 del DL 104/2020 dispone che l'accordo sia "di incentivo alla risoluzione del rapporto": di conseguenza, l'accordo dovrà specificare l'**ammontare** dell'incentivo che il dato-

re di lavoro si impegna a corrispondere al lavoratore che decida di aderirvi.

La norma non quantifica l'incentivo che, quindi, potrà essere liberamente negoziato tra le parti correlandolo a parametri oggettivi quali, ad esempio, l'anzianità di servizio.

In merito al trattamento contributivo e fiscale di tale importo, considerato che è corrisposto a titolo di incentivo all'esodo, non sarà assoggettato a contribuzione ma unicamente a **tassazione c.d. separata ex artt. 17 e 19** del TUIR (vale a dire applicando l'aliquota media relativa ai 5 anni precedenti alla cessazione del rapporto di lavoro).

Nulla vieta che l'accordo preveda, oltre all'incentivo economico, il finanziamento di un percorso di **reinserimento** nel mercato del lavoro (c.d. *outplacement*).

Per quanto riguarda, invece, la modalità di cessazione del rapporto di lavoro, si ritiene – alla luce della lettera della norma – che si tratti tecnicamente di una **risoluzione consensuale** e non di un licenziamento.

L'[art. 14](#), comma 3 del DL 104/2020 assicura tuttavia al lavoratore il diritto all'indennità di disoccupazione *ex art. 1* del DLgs. 22/2015 (c.d. **NASpI**), in deroga alle disposizioni generali. La NASpI è, infatti, riconosciuta solo nel caso di perdita involontaria dell'occupazione (tranne in alcuni casi specifici quali le dimissioni per giusta causa e le risoluzioni consensuali nell'ambito della procedura *ex art. 7* della L. 604/66). Al fine di potere accedere alla NASpI, i lavoratori sono tenuti, in sede di presentazione della domanda, ad **allegare** l'accordo collettivo aziendale e la documentazione attestante l'adesione al predetto accordo (*cfr.* circ. INPS 29 settembre 2020 n. [111](#)).

La disposizione non impone il rispetto di procedure né modalità particolari per l'accettazione da parte del lavoratore: non viene specificato se l'adesione debba avvenire in forma scritta ed entro un determinato termine. Non è, inoltre, previsto espressamente che la volontà risolutiva del lavoratore sia espressa in una delle **sedi protette** di cui all'[art. 2113](#) c.c. Tuttavia, qualora sia intenzione delle parti risolvere in modo "tombale" ogni questione relativa all'intercorso rapporto di lavoro, appare preferibile siglare anche un accordo individuale in sede protetta.

Non è, infine, esplicitato il termine ultimo per la stipulazione degli accordi collettivi. Nel silenzio della norma, si ritiene che tale strumento possa essere utilizzato fino alla cessazione del divieto di licenziamento previsto, allo stato, fino al **31 dicembre 2020**.

Atteso un nuovo stimolo fiscale americano

Il dollaro perde terreno contro l'euro e anche contro lo yuan su cui scende ai minimi degli ultimi 21 mesi

/ Stefano PIGNATELLI

I repubblicani e i democratici al Congresso sembra possano raggiungere un accordo sui **nuovi fondi** all'economia Usa con i primi disponibili ad accettare un pacchetto di aiuti di oltre 2.200 miliardi di dollari proposto dai dem. Restano comunque dubbi per un accordo prima delle elezioni del 3 novembre.

Un nuovo pacchetto tende ad **indebolire il dollaro** che infatti perde terreno contro l'euro e anche contro lo yuan su cui scende ai minimi degli ultimi 21 mesi. L'euro/usd si muove intorno a 1,185. La tendenza potrebbe proseguire e accelerare in caso di vittoria netta di Biden (senza contestazioni e riconteggi dei voti che invece, portando incertezza, supporterebbero il biglietto verde).

I tassi americani a lungo termine sono in rialzo (dejà vu) sulla possibilità di un **imminente accordo**. Il 10 anni Usa sale a 0,82% da 0,77% ai massimi da giugno. I Bund tedeschi quasi ignorano il movimento dei gemelli Usa con il rendimento che sale a -0,60% da -0,62% di venerdì scorso. L'Irs 10 da -0,30% sale a -0,27% (seguì tassi e valute su www.aritma.eu).

La **forbice** tra i tassi Btp e Bund sul tratto a 10 anni si attesta a 135 bps dai 130 di un paio di giorni fa. Più in generale sul comparto del reddito fisso europeo pesa l'abbondanza di offerta con l'emissione del primo bond dell'Unione europea nell'ambito del programma "Sure" per contrastare gli effetti del coronavirus sull'occupazione del blocco. La prima tranche a 10 anni da 10 miliardi ha visto ordini per oltre i 145 miliardi e la secon-

da a 20 anni da 7 miliardi oltre gli 88 miliardi.

Scarso impatto ha avuto l'invio da parte del Governo italiano alle autorità europee del Documento programmatico di bilancio, nel quale viene rivisto il deficit 2020 portandolo al 10,5% del Pil dal 10,8% indicato a settembre. Il quadro programmatico prevede, per il 2020, 2021, e 2022:

- Pil: -9,0%, 6,0%, 3,8%;
- deficit Pil: 10,5%, 7,0%, 4,7%;
- debito pubblico: 158,0%, 155,6%, 153,4%;
- interessi passivi: 3,5%, 3,3%, 3,1%;
- avanzo primario: -7,0%, -3,7%, -1,6% al netto del ciclo e delle una tantum.

Tranquillizza l'annuncio del Tesoro che finora ha effettuato emissioni per il 90% circa del target stabilito per quest'anno; è stata anche programmata l'emissione per il **secondo Btp Futura** tra il 9 e il 13 novembre.

Qualche preoccupazione sul comparto dei periferici per l'andamento COVID

Qualche preoccupazione sul comparto dei periferici sta affiorando per via dell'andamento COVID che rappresenterebbe un chiaro rischio per l'outlook economico (alla riunione del 10 dicembre la Bce presenterà le sue previsioni) e per il downgrade del Regno Unito da parte di Moody's di un paio di giorni fa; auspicabile che non sia il primo di una lunga serie.

In Gazzetta Ufficiale il decreto attuativo del Registro unico nazionale del Terzo settore

È stato pubblicato ieri in Gazzetta Ufficiale il decreto del Ministero del Lavoro [15 settembre 2020](#), che dà attuazione all'[art. 53](#) del Codice del Terzo settore.

Con questo provvedimento si disciplinano le procedure per l'iscrizione e la cancellazione degli enti dal Registro unico nazionale del Terzo settore (**RUNTS**), nonché: i documenti da presentare ai fini dell'iscrizione, per garantire l'uniformità di trattamento degli ETS sull'intero territorio nazionale; le modalità di deposito degli atti; le regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione del Registro unico; le modalità di comunicazione dei dati tra il Registro Imprese e il Registro unico con riferimento agli enti del Terzo settore

iscritti nel Registro delle imprese (si veda da ultimo "[Tra RUNTS e Registro Imprese alcune affinità, ma molte differenze](#)" del 16 ottobre).

Il decreto, composto da 40 articoli, contiene anche **tre allegati tecnici**: allegato A, relativo alla piattaforma informatica del RUNTS, allegato B inerente alla compilazione delle istanze e allegato C attinente alla trasmigrazione degli enti del RUNTS. Gli allegati B e C sono comprensivi di due appendici ciascuno, rese disponibili in formato excel, che rappresentano esclusivamente il tracciato informatico utilizzato dal sistema informativo del RUNTS e non sono di immediato utilizzo da parte degli enti.

Esteso lo scambio automatico di informazioni su conti finanziari

Secondo quanto comunicato ieri sul sito del Dipartimento delle Finanze, è in corso di pubblicazione, sulla Gazzetta Ufficiale, il decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze [16 ottobre 2020](#), volto ad includere **ulteriori giurisdizioni** tra quelle oggetto di comunicazione al fine dello scambio automatico di informazioni su conti finanziari.

In particolare, l'art. 1 del citato decreto stabilisce che, al fine dell'adempimento degli obblighi di comunicazione di cui al DM [28 dicembre 2015](#) (riguardante lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale), per l'**anno 2020**, sono considerate giurisdizioni oggetto di comunicazione Antigua e Barbuda, Costa Rica, Grenada, Saint Kitts and Nevis, Saint Lucia e Turchia.

Pertanto, entro il quinto giorno successivo alla pubblicazione del DM [16 ottobre 2020](#) nella Gazzetta Ufficiale, le istituzioni

finanziarie italiane tenute alla comunicazione trasmettono, all'Agenzia delle Entrate, le informazioni, **relative al 2019**, di cui all'[art. 3](#) del DM 28 dicembre 2015, riguardanti i suddetti Paesi.

Sempre in base a quanto comunicato sul sito del Dipartimento delle Finanze, al fine di consentire il tempestivo adempimento degli impegni presi nelle sedi internazionali, si invitano le istituzioni finanziarie a trasmettere, in ogni caso, le predette informazioni all'Agenzia delle Entrate entro il **30 ottobre 2020**.

L'Agenzia delle Entrate trasmette le predette informazioni riguardanti i residenti in ciascuna giurisdizione oggetto di comunicazione all'autorità competente della giurisdizione considerata entro il **31 dicembre 2020**.

Definiti i settori e le professioni con rilevante disparità uomo-donna

Con il DM 16 ottobre 2020 n. [234](#), i Ministeri del Lavoro e dell'Economia hanno reso noto, con riferimento all'anno 2021, i settori e le professioni caratterizzati da un tasso di **disparità occupazionale** uomo-donna che supera almeno del 25% la disparità media uomo-donna.

Sul punto, si ricorda che l'individuazione di tali settori rileva sia ai fini della definizione di lavoratore svantaggiato di cui al Regolamento Ue 651/2014, sia ai fini della concessione, nel prossimo anno, dello **sgravio contributivo** del 50% riconosciuto ai sensi dell'[art. 4](#) comma 11 della L. 92/2012, destinato ai datori di lavoro che assumono donne di qualsiasi età, ovunque residenti, e prive di un impiego regolarmente retribuito da almeno 24 mesi, ovvero da almeno 6 mesi se residenti in aree svantaggiate e impiegate in una professione o in un settore economico caratterizzati da una accentuata disparità occupazionale di genere.

I dati occupazionali in questione, si precisa nel decreto interministeriale, sono stati ricavati sulla base delle elaborazioni effettuate dall'ISTAT, in relazione alla **media annua** del 2019, e sono disponibili in apposite tabelle allegate al decreto medesimo.

A titolo esemplificativo, si segnala un tasso di disparità uomo-donna pari al 49,2% nel settore dell'**agricoltura**, mentre un picco rilevante si evidenzia nel settore industria-costruzioni dove il valore sale all'83,6%, per poi scendere al 46,9% nel settore dell'Industria manifatturiera.

Per quanto concerne il settore dei **servizi**, il tasso di disparità più elevato ammonta al 56,4% e riguarda il comparto del trasporto e magazzinaggio.

In ogni caso, tenendo conto anche dei settori con disparità uomo-donna con tasso inferiore al 25% (non riportati in tabella), il tasso medio per il 2019 si attesta allo **9,3%**.

Aggiornato il costo orario del lavoro per prestazioni in appalto per operazioni di carico e scarico

Con il decreto direttoriale 20 ottobre 2020 n. [62](#), pubblicato nella sezione "Normativa" del proprio sito, il Ministero del Lavoro ha provveduto ad aggiornare il **costo medio orario del lavoro** degli operai e degli impiegati dipendenti da imprese esercenti in appalto, per conto dell'Amministrazione della difesa, prestazioni per operazioni di carico e scarico.

Nel dettaglio, il suddetto costo orario, indicato nelle tabelle allegate al decreto in commento, si riferisce ai periodi decorrenti da **aprile 2020**, da **ottobre 2021** e da **gennaio 2022**.

Tuttavia, come specificato nell'[art. 2](#) del decreto direttoriale

n. 62, il costo orario del lavoro potrebbe subire delle **oscillazioni** in relazione a: eventuali benefici (contributivi, fiscali o altro) previsti da norme di legge di cui l'impresa può usufruire; eventuali oneri derivanti dall'applicazione di accordi integrativi aziendali, nonché specifici costi inerenti ad aspetti logistici (quali indennità di trasferta, lavoro notturno, ecc.); oneri derivanti da specifici adempimenti connessi alla normativa sulla salute e sicurezza nei luoghi di lavoro (ai sensi del DLgs. [81/2008](#)).

Contributi comunali per il coronavirus con tassazione ordinaria

Con la risposta interpello n. [494](#) di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che i **contributi** economici erogati a tantum dal Comune in favore di alcune imprese del proprio territorio, soggette a chiusura durante l'emergenza sanitaria determinata da COVID-19, scontano il trattamento fiscale ordinario, posto che, a differenza del contributo a fondo perduto ex [art. 25](#) del DL 34/2020, non sussiste un'espressa previsione di esclusione da imposizione.

Il contributo a fondo perduto previsto dall'[art. 25](#) del DL 34/2020, infatti, per espressa previsione normativa non concorre alla formazione della base imponibile, ai fini IRES ed IRAP e, pertanto, non è soggetto alla ritenuta prevista dall'[art. 28](#) del DPR 600/73.

Il medesimo trattamento non può essere applicato ad altre fattispecie in ragione della circostanza che le norme di esenzione in materia tributaria, per effetto della loro natura derogatoria di carattere speciale, sono di **stretta interpretazione**.

Ciò posto, in assenza di una espressa previsione di legge che escluda la rilevanza ai fini delle imposte sui redditi dei contributi pubblici, occorre far riferimento alle ordinarie regole che ne disciplinano la tassazione diretta.

Nel caso di specie, il contributo deliberato dal Comune è rivolto alle imprese a conduzione familiare, la cui mancata attività economica comporta una grave crisi finanziaria e sociale, assumendo la caratteristica di intervento sociale a sostegno di situazioni di bisogno e non al reddito di impresa. Detto contributo non è quindi diretto all'acquisto di beni strumentali, bensì si sostanzia in un **sostegno economico** straordinario alle imprese.

Tale contributo, in assenza di disposizioni in senso contrario, assume quindi rilevanza ai fini delle imposte sui redditi e, al momento dell'erogazione, è quindi assoggettato alla ritenuta a titolo d'acconto nella misura del 4% ai sensi dell'[art. 28](#) del DPR 600/73.