



Mercoledì 28 ottobre 2020

EDITORIALE

Come se nulla fosse

/ Giancarlo ALLIONE

Di tutto quello che accade **Dante** ha già scritto nella Divina Commedia. Rubo quindi un meraviglioso spunto dalla relazione del cardinale José Tolentino de Mendonça, tenuta a Ravenna il 13 settembre scorso per la commemorazione della morte di Dante Alighieri avvenuta proprio in quella città tra il 13 e il 14 settembre 1321.

Nel secondo canto [...]

PAGINA 2

IL CASO DEL GIORNO

Nella pianificazione il revisore individua la natura delle procedure da svolgere

/ Stefano DE ROSA

In sede di pianificazione del lavoro il revisore determina le **risposte generali** di revisione, ovvero il comportamento da seguire, per far fronte ai rischi di errori significativi a livello di bilancio. I rischi pervasivi a livello di bilancio possono [...]

PAGINA 3

FISCO

Nel decreto Ristori nuovo contributo a fondo perduto

L'importo del beneficio varierà dal 100% al 400% di quanto previsto in precedenza, in funzione del settore di attività dell'esercizio

/ Pamela ALBERTI e Barbara SESSINI

Con il c.d. decreto "Ristori", approvato ieri dal Consiglio dei Ministri, sono stati previsti indennizzi e ristori a fronte delle **nuove misure** imposte dal DPCM 24 ottobre 2020 al fine di limitare la diffusione del coronavirus.

Tra le misure introdotte viene previsto un nuovo contributo a fondo perduto al fine di sostenere gli operatori dei settori economici interessati dalle misure restrittive, individuati attraverso i **codici ATECO** (tra cui bar, pasticcerie, gelaterie, ristoranti, piscine, palestre, teatri, cinema). Rientrano nell'ambito di tale contributo a fondo perduto – sulla base delle dichiarazioni rese dal Ministro Gualtieri ieri in conferenza stampa, dove è intervenuto insieme al Premier Conte e al Ministro Patuanelli – anche alberghi, taxi e ncc.

Il contributo sarà erogato **automaticamente**, mediante bonifico da parte dell'Agenzia delle Entrate, ai soggetti hanno ricevuto il precedente contributo di cui all'art. 25 del DL

34/2020. Il Presidente Conte confida che chi aveva aderito al "primo" contributo a fondo perduto potrà ricevere la nuova misura già a **metà novembre**. Il contributo spetta anche a chi non aveva percepito il precedente contributo (ad esempio, ai soggetti che hanno prodotto ricavi e compensi per un importo annuo superiore a 5 milioni di euro); in tal caso il rimborso sarà riconosciuto previa presentazione di apposita istanza.

Saranno comunque esclusi, stando al testo in bozza, i soggetti che hanno attivato la partita IVA a partire **dal 25 ottobre 2020** o quelli che hanno cessato l'attività prima di tale data.

Rispetto alla precedente misura agevolativa, è stato tuttavia previsto un **rafforzamento**, distinto in base ai diversi settori economici. L'importo del beneficio varierà dal 100% al 400% di quanto previsto in precedenza, in funzione del settore di attività dell'esercizio.

Secondo quanto affermato dal Ministro Patuanelli, si tratta [...]

PAGINA 4

IN EVIDENZA

Verso il modello 770 al 30 novembre

Ulteriori sei settimane di CIG COVID-19 con possibile contributo addizionale

Ritornano le udienze tramite comparse conclusionali

Cessione del credito relativo alla detrazione del 110% senza limiti

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

IL PUNTO FISCALITÀ INTERNAZIONALE

"Nuovi" trasferimenti di sede con monitoraggio degli eventi realizzativi

/ Gianluca ODETTO

La gestione pratica degli adempimenti italiani delle imprese trasferitesi all'estero vede alcune particolarità, legate al quadro normativo [...]

PAGINA 14

Come se nulla fosse

/ Giancarlo ALLIONE

Di tutto quello che accade **Dante** ha già scritto nella Divina Commedia.

Rubo quindi un meraviglioso spunto dalla relazione del cardinale Josè Tolentino de Mendonça, tenuta a Ravenna il 13 settembre scorso per la commemorazione della morte di Dante Alighieri avvenuta proprio in quella città tra il 13 e il 14 settembre 1321.

Nel secondo canto del Purgatorio, Dante e Virgilio, appena usciti dall'abisso infernale e ancora esausti per la fatica, si aggirano attoniti e smarriti alla base della montagna del **Purgatorio**, cercando una via per salire verso la salvezza. L'**incertezza per il futuro**, ancora enorme, li frena "come gente ... che va col cuore e col corpo dimora". Il peggio sembrava essere passato, ma ora perfino Virgilio non sa dove andare, di colpo anche gli esperti sembrano totalmente inesperti.

"Peregrin come voi siete" anche noi ci troviamo oggi in un **non luogo**, come l'Antipurgatorio dantesco, schiacciati tra il terrore di tornare nell'abisso e l'ansia di voler cene andare lontano il più in fretta possibile, senza tuttavia sapere esattamente dove e come andare via.

Dietro l'angolo non c'è il **Paradiso**. "Se vogliamo un futuro per la nostra società, dobbiamo affrontare il purgatorio della messa in questione di errori, eccessi ed omissioni", sottolinea il Cardinale.

Per contro, è veramente impressionante dover constatare come si continui imperterriti a fronteggiare il nuovo che ci attende **replicando** tutto l'armamentario che già prima era palesemente **inadeguato**. Con quel complesso di pregiudizi, norme, lacci e laccioli che da decenni con pervicacia bloccano o rendono faticosissimo fare qualsiasi cosa, impastati come siamo da tonnellate di burocrazia e buonismo a buon mercato (tutti possono fare tutto, basta che io non debba rinunciare a nulla), che ha forgiato una società basata su diritti senza doveri (per molti) e sul principio per cui la colpa è sempre di qualcun altro.

Può succedere qualsiasi catastrofe, ma i diritti e le abitudini acquisite **non si toccano**, neanche per un millimetro, neanche per un istante, neanche per un centesimo, neanche se sono la causa manifesta del disastro stesso (tipo movida forsennata o pensioni non coperte da contributi). Esattamente come ragionavano i nobili del Settecento: quello che è mio è mio per diritto divino, su quello che è degli altri si può ragionare.

Il COVID ha evidenziato, se ce n'era bisogno, la distinzione in caste della società italiana. Da una parte gli ipergarantiti (pensionati, dipendenti pubblici e titolari del reddito di cittadinanza). Tutti costoro non hanno perso nulla, per ora. Molti si sono arricchiti, poco o tanto. Pure il Presidente dell'INPS ha visto aumentato il suo stipendio. Dall'altra ci sono tutti gli altri che si so-

no dovuti **aggiustare**. Ribadisco: l'Agenzia delle Entrate conosce perfettamente le giacenze dei conti correnti. Un piccolo contributo proporzionato all'incremento della disponibilità liquida rispetto a quanto c'era sul conto il 1° marzo 2020, da destinare a favore di coloro che hanno perso tutto o che ancora rischiano di perdere tutto, sarebbe provvedimento di puro buonsenso. Ma niente, **come se nulla fosse**.

Anche sulla gestione della **normativa del lavoro**, nulla di nuovo. Chi è dentro o con lo smart working o con la cassa integrazione in qualche modo la sfanga. Gli altri, i disoccupati, si aggiustino. Il blocco dei licenziamenti è una soluzione che può avere un senso per un limitato periodo di tempo. Oltre, diventa gravemente discriminatoria, specie, tanto per cambiare, verso i giovani che cercano un lavoro magari per la prima volta.

Il tema non è rinviare i licenziamenti, creando un bubbone sempre più grande che prima o poi scoppierà. Il punto è, da una parte, evitare che i licenziamenti ci siano, e questo si ottiene aiutando le **imprese** a rimanere **vive**, dall'altra incentivando le **nuove assunzioni**, e questo si ottiene, almeno in questo momento di totale incertezza, prima che riducendo i contributi, assicurando alle imprese di poter licenziare per motivi economici almeno coloro che dovessero essere assunti in questi giorni. Ogni occasione di lavoro, anche microscopica, deve essere colta, e non bruciata per il timore di non poter adeguare la propria struttura produttiva all'andamento della situazione del mercato.

Se fosse vero che il vaccino è vicino, si tratta di resistere ancora qualche mese. Al posto di continuare a finanziare acquisti che si traducono al 90% in importazioni (tipo banchi a rotelle, bici elettriche, e monopattini), ogni risorsa va destinata al **supporto delle imprese italiane**, specie a quelle cui sarà inevitabilmente richiesto il sacrificio di nuove chiusure, in modo chirurgico e controllato, evitando oggi di dare, come fu fatto, il soldino a pioggia, financo a titolari di redditi importanti e parlamentari.

Anche il **Fisco** potrebbe fare la sua parte, supportando norme ottime quali sono quelle che incentivano le ristrutturazioni degli edifici, con interpretazioni non troppo micagnose, senza obbligare gli operatori a dover stabilire se il tetto è incollato al piano sottostante oppure no, o discriminando fra due fratelli che possiedono i due alloggi dove abitano in condominio rispetto a quelli che li possiedono in comunione.

Ma statene certi, andremo avanti. Con gli ipergarantiti che scioperano e gli antagonisti che danno il loro consueto contributo alla soluzione dei problemi incendiando cassonetti e malmenando impuniti qualche poliziotto. **Come se nulla fosse**.

Nella pianificazione il revisore individua la natura delle procedure da svolgere

Alcune procedure di revisione possono essere più appropriate per determinate asserzioni che per altre

/ Stefano DE ROSA

In sede di pianificazione del lavoro il revisore determina le **risposte generali** di revisione, ovvero il comportamento da seguire, per far fronte ai rischi di errori significativi a livello di bilancio. I rischi pervasivi a livello di bilancio possono influenzare diversi saldi, classi di operazioni, informativa di bilancio e asserzioni.

Come risposta generale il revisore può considerare di **modificare** la **natura**, la **tempistica** e l'**estensione** delle procedure di revisione svolgendo, ad esempio, verifiche di validità in prossimità della fine dell'esercizio invece che a una data intermedia o prevedendo lavoro supplementare con riferimento a determinati beni e attività o per valutare la ragionevolezza di alcune stime della direzione.

Altri **esempi** di risposte generali sono desumibili dal principio di revisione internazionale ISA Italia [330](#):

- sensibilizzare il team di revisione sulla necessità di mantenere un atteggiamento di scetticismo professionale;
- assegnare l'incarico al personale con maggiore esperienza o con specifiche competenze;
- ricorrere all'utilizzo di esperti;
- supervisionare maggiormente il lavoro svolto dal team;
- includere elementi aggiuntivi di imprevedibilità nella selezione delle procedure di revisione.

Sulla base delle risultanze emerse dalla fase di valutazione dei rischi e dalle risposte generali, il revisore stabilisce le **procedure** in risposta ai rischi identificati e valutati, che si suddividono in:

- procedure di **conformità**, definite per raccogliere elementi probativi sull'efficacia operativa del sistema di controllo interno dell'impresa nel prevenire o individuare frodi e correggere errori significativi a livello di asserzioni;
- procedure di **validità**, che comprendono tecniche di analisi comparativa e verifiche di dettaglio su classi di operazioni, saldi contabili, informativa e relative asserzioni.

Il ricorso a procedure di conformità piuttosto che a quelle di validità, oppure a una **combinazione** di entrambe, dipende dalla valutazione del rischio di controllo effettuata dal revisore. Nei casi in cui si possa fare affidamento su un efficace sistema di controllo interno, il revisore può prevedere un approccio che comprenda sia procedure di conformità che di validità. Quando, invece, come accade di sovente nelle piccole e medie imprese, non è possibile fare affidamento sul sistema di controllo interno, è preferibile ricorrere in

maniera più estensiva (se non addirittura esclusiva) alle procedure di validità a discapito dei test di conformità. Una volta individuate le procedure adatte a coprire il residuo rischio di revisione, è necessario pianificarne la natura, la tempistica e l'estensione.

La **natura** di una procedura di revisione attiene alla sua finalità (procedura di conformità o procedura di validità) e alla sua tipologia (ossia ispezione, osservazione, indagine, richiesta di conferma, ricalcolo, riesecuzione, analisi comparativa).

Alcune procedure di revisione possono essere **più appropriate** per determinate **asserzioni** che per altre. Ad esempio, per la voce ricavi è possibile che le procedure di conformità rispondano meglio al rischio di errore identificato e valutato per l'asserzione della completezza, mentre le procedure di validità possono risultare più adeguate per rispondere al rischio di errore identificato e valutato per l'asserzione dell'esistenza.

La **tempistica** delle procedure di revisione dipende dalla valutazione del rischio e il revisore può prevederne l'esecuzione a una data intermedia o a fine esercizio.

In generale, a rischi elevati di errori significativi (ad esempio correlati a potenziali frodi) è preferibile rispondere con procedure svolte in prossimità o alla fine dell'esercizio. Qualora si decida di svolgere procedure a una data intermedia, è comunque auspicabile effettuare ulteriori controlli a una data successiva per limitare il rischio di non individuare errori che potrebbero concretizzarsi nell'ultima parte dell'esercizio.

Nel decidere quando svolgere le procedure di revisione, il revisore deve considerare i seguenti **aspetti**:

- l'ambiente di controllo;
- la disponibilità delle informazioni pertinenti da esaminare;
- la natura del rischio;
- il periodo o la data cui si riferiscono gli elementi probativi.

L'**estensione** fa riferimento alla numerosità degli elementi probativi. Si distinguono:

- procedure che hanno per oggetto un universo (per esempio: tutti i conti bancari; tutti i consulenti; ecc.);
- procedure che hanno per oggetto un campione, estratto da un universo (per esempio: un campione di fatture; un campione di dipendenti; ecc.).

Il grado di estensione di una procedura di revisione è strettamente correlata alla valutazione del rischio e al grado di sicurezza che il revisore intende ottenere ed è **inversamente proporzionale** al livello di **significatività** adottato.

Nel decreto Ristori nuovo contributo a fondo perduto

L'importo del beneficio varierà dal 100% al 400% di quanto previsto in precedenza, in funzione del settore di attività dell'esercizio

/ Pamela ALBERTI e Barbara SESSINI

Con il c.d. decreto "Ristori", approvato ieri dal Consiglio dei Ministri, sono stati previsti indennizzi e ristori a fronte delle **nuove misure** imposte dal DPCM [24 ottobre 2020](#) al fine di limitare la diffusione del coronavirus.

Tra le misure introdotte viene previsto un nuovo contributo a fondo perduto al fine di sostenere gli operatori dei settori economici interessati dalle misure restrittive, individuati attraverso i **codici ATECO** (tra cui bar, pasticcerie, gelaterie, ristoranti, piscine, palestre, teatri, cinema).

Rientrano nell'ambito di tale contributo a fondo perduto – sulla base delle dichiarazioni rese dal Ministro Gualtieri ieri in conferenza stampa, dove è intervenuto insieme al Premier Conte e al Ministro Patuanelli – anche alberghi, taxi e ncc.

Il contributo sarà erogato **automaticamente**, mediante bonifico da parte dell'Agenzia delle Entrate, ai soggetti hanno ricevuto il precedente contributo di cui all'[art. 25](#) del DL 34/2020. Il Presidente Conte confida che chi aveva aderito al "primo" contributo a fondo perduto potrà ricevere la nuova misura già a **metà novembre**.

Il contributo spetta anche a chi non aveva percepito il precedente contributo (ad esempio, ai soggetti che hanno prodotto ricavi e compensi per un importo annuo superiore a 5 milioni di euro); in tal caso il ristoro sarà riconosciuto previa presentazione di apposita istanza.

Saranno comunque esclusi, stando al testo in bozza, i soggetti che hanno attivato la partita IVA a partire **dal 25 ottobre 2020** o quelli che hanno cessato l'attività prima di tale data.

Rispetto alla precedente misura agevolativa, è stato tuttavia previsto un **rafforzamento**, distinto in base ai diversi settori economici. L'importo del beneficio varierà dal 100% al 400% di quanto previsto in precedenza, in funzione del settore di attività dell'esercizio.

Secondo quanto affermato dal Ministro Patuanelli, si tratta del 150% (ad esempio, per bar, pasticcerie e gelaterie), del 200% (ad esempio, per ristoranti, palestre, teatri e cinema) e, in casi specifici, anche del 400%.

Con una serie di esemplificazioni, il premier Conte ha affermato che un bar che aveva percepito 2.000 euro per effetto del DL "Rilancio" percepirà 3.000 euro con il DL "Ristori"; per un grande ristorante che aveva percepito 13.000 euro, l'attuale contributo sarà pari a 26.000 euro; per una piccola palestra a cui era stato riconosciuto un contributo di 2.000 euro, il ristoro sarà pari a

4.000 euro.

In altri termini, l'**importo medio** che arriverà ai ristoranti fino a 400.000 euro di fatturato – secondo quanto affermato da Gualtieri – sarà di 5.173 euro; per i ristoranti di fascia maggiore (fino a un milione di fatturato): 13.920 euro; quello medio per i ristoranti di fascia superiore fino a 5 milioni di euro sarà di 25.000 euro. Per sale da concerto e teatri, invece, l'importo medio per la fascia più bassa sarà di 5.000 euro, per la fascia media di 13.900 euro, per quella alta di 30.000 euro.

In ogni caso, l'importo del contributo a fondo perduto previsto dal DL "Ristori" non potrà essere superiore a 150.000 euro.

Tra le misure annunciate, sarebbe inoltre prevista la proroga del credito d'imposta per i **canoni di locazione** di immobili ad uso non abitativo e di affitto d'azienda di cui all'[art. 28](#) del DL 34/2020 anche per i mesi di ottobre, novembre e dicembre (con possibilità di cessione al locatario). Anche in tal caso l'agevolazione viene estesa, secondo quanto affermato da Gualtieri, ai soggetti con ricavi o compensi superiori a 5 milioni di euro.

Si segnala, inoltre, la proroga della cassa integrazione (si veda "[Ulteriori sei settimane di CIG COVID-19 con possibile contributo addizionale](#)" di oggi) e l'**esonero** dal versamento dei **contributi previdenziali**

ai datori di lavoro (con esclusione del settore agricolo) che hanno sospeso o ridotto l'attività a causa dell'emergenza COVID, per un periodo massimo di 4 mesi, fruibili entro il 31 maggio 2021.

L'esonero è determinato in base alla perdita di fatturato ed è pari:

- al 50% dei contributi previdenziali per i datori di lavoro che hanno subito una riduzione del fatturato inferiore al 20%;
- al 100% dei contributi previdenziali per i datori che hanno subito una riduzione del fatturato pari o superiore al 20%.

Per le categorie interessate dalle restrizioni è inoltre "cancellata", come si legge nel [comunicato stampa](#) pubblicato ieri dal Governo in tarda serata, la **seconda rata dell'IMU 2020** relativa agli immobili e alle pertinenze in cui si svolgono le loro attività.

Infine, verranno erogate due mensilità del reddito di emergenza a tutti coloro che ne avevano già diritto e a chi nel mese di settembre ha avuto un valore del reddito familiare inferiore all'importo del beneficio.

Verso il modello 770 al 30 novembre

Quando si tratta di redditi di capitale, il socio che riceve gli interessi deve dichiararli all'interno del quadro RL del modello REDDITI

/ Salvatore SANNA

Il termine per la presentazione del modello 770/2020, in scadenza al 31 ottobre 2020, dovrebbe essere prorogato al **30 novembre 2020**, secondo le bozze circolate ieri in serata del decreto "Ristori", approvato in Consiglio dei Ministri. In attesa dell'ufficialità può essere utile riepilogare gli adempimenti del sostituto d'imposta legati al pagamento di interessi relativi ai finanziamenti soci.

A differenza dei versamenti in conto capitale, il finanziamento erogato dal socio a beneficio della società comporta per quest'ultima il sorgere di un debito che costituisce un **mutuo** ai sensi dell'[art. 1813](#) c.c. che può prevedere la corresponsione di interessi.

Dal punto di vista fiscale, gli interessi relativi ai finanziamenti fruttiferi erogati dai soci:

- costituiscono redditi di capitale, ai sensi dell'[art. 44](#) comma 1 lett. a) del TUIR;

- sono soggetti a ritenuta d'acconto con aliquota del 26% ex [art. 26](#) comma 5 del DPR 600/73 da parte delle società mutuatrici residenti;

- ai sensi dell'[art. 45](#) comma 2 del TUIR, tali interessi si **presumono percepiti**, salvo prova contraria, alle scadenze e nella misura pattuita.

Nel caso in cui le scadenze non risultino stabilite per iscritto, gli interessi si presumono percepiti per l'ammontare maturato nel periodo d'imposta.

Qualora il socio abbia effettuato il finanziamento nell'esercizio dell'attività di impresa, la predetta ritenuta, prevista esclusivamente per i redditi di capitale, **non deve essere operata**.

Per gli interessi corrisposti a **soggetti non residenti**, la ritenuta in esame è operata a titolo di imposta, ancorché essi risultino realizzati nell'esercizio di impresa.

In quest'ultimo caso, è, tuttavia, possibile:

- ridurre la misura di tale ritenuta mediante l'applicazione delle **Convenzioni internazionali** oppure,

- escludere l'obbligo di operare la c.d. "ritenuta in uscita", in presenza delle condizioni di cui all'[art. 26-quater](#) del DPR 600/73, applicando il **regime di esenzione** previsto dalla Direttiva n. 2003/49/Ce (cfr. circ. Agenzia Entrate 2 novembre 2005 n. [47](#), § 2.1.2).

Tornando alle società che hanno ricevuto il finanziamento, esse devono, in qualità di sostituto d'imposta:

- operare la ritenuta a titolo d'acconto di cui all'[art. 26](#) comma 5 del DPR 600/73 con conseguente obbligo di versamento entro il 16 del mese successivo;

- inserire i dati relativi agli interessi maturati e alla ritenuta versata nel **modello 770** relativo all'anno in cui

gli interessi si considerano percepiti.

Nell'ipotesi di erogazione nell'anno 2019 di interessi a un percipiente persona fisica residente in Italia, non esercente attività d'impresa, la società mutuataria deve compilare il **quadro SF** del modello 770/2020, al fine di riportare i dati relativi ai redditi di capitale assoggettati a ritenuta a titolo d'acconto ex art. 26 comma 5 del DPR 600/73 (punto 13 - codice A).

Un soggetto persona fisica residente, che non detiene la partecipazione della società finanziata in regime di impresa, deve dichiarare gli interessi percepiti nel periodo di imposta 2019 all'interno del **rigo RL2**, colonna 2, del modello REDDITI 2020 PF. Sempre nel medesimo rigo deve essere indicata la ritenuta d'acconto subita.

Percipienti non residenti nel quadro RZ

Per l'indicazione degli interessi e della ritenuta operata a una persona fisica non imprenditore che risiede all'estero, occorre invece procedere alla compilazione del quadro RZ del **modello REDDITI 2020 SC** da parte della società che corrisponde tali proventi.

Secondo l'[art. 2](#) comma 6 del DPR 322/98, infatti, devono compilare il citato quadro i soggetti IRES che hanno corrisposto i redditi soggetti a ritenuta alla fonte, al fine di presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta "contestualmente alla dichiarazione dei redditi propri".

In particolare, il **prospetto G** del quadro RZ deve riportare le informazioni dei redditi di capitale corrisposti nel periodo d'imposta a soggetti non residenti, ossia gli interessi e altri proventi, assoggettati alla ritenuta a titolo d'imposta del 26% ai sensi dell'art. 26 comma 5 ultimo periodo del DPR 600/73, ivi compresi i proventi corrisposti a stabili organizzazioni estere di imprese residenti, non appartenenti all'impresa erogante, sempreché detti proventi siano imputabili a soggetti non residenti.

Le istruzioni al quadro RZ del modello REDDITI 2020 SC precisano che, qualora i redditi di capitale siano stati assoggettati a una ritenuta con un'aliquota inferiore a quelle sopra indicate ovvero non siano stati assoggettati a ritenuta, deve essere compilato il **modello 770/2020**, quadro SF, ai fini della comunicazione dei redditi di capitale non imponibili o imponibili in misura ridotta imputabili a soggetti non residenti (cfr. [art. 10](#), comma 2 del DLgs. 461/97).

Ulteriori sei settimane di CIG COVID-19 con possibile contributo addizionale

Il decreto Ristori ripropone anche, in via alternativa, la fruizione dell'esonero contributivo previsto dal DL 104/2020

/ Luca MAMONE

Tra le novità presenti nel decreto legge c.d. "Ristori" approvato ieri dal Consiglio dei Ministri, assume particolare rilievo l'ulteriore concessione di trattamenti di integrazione salariale ordinaria e in deroga con causale emergenziale **COVID-19**.

Rimane sostanzialmente inalterato il meccanismo di concessione già definito con il DL [104/2020](#), con la possibile applicazione di un **contributo addizionale** a carico delle aziende richiedenti.

In particolare, il nuovo provvedimento riconosce ai datori di lavoro che sospendono o riducono l'attività lavorativa per eventi riconducibili all'emergenza epidemiologica da COVID-19 la possibilità di presentare domanda di concessione dei trattamenti di CIGO, assegno ordinario e CIG in deroga *ex* DL [18/2020](#) (c.d. decreto "Cura Italia"), per una durata massima di **6 settimane**, collocate nel periodo ricompreso tra il 16 novembre 2020 e il 31 gennaio 2021.

La norma stabilisce che con riferimento a tale periodo le predette 6 settimane costituiscono la **durata massima** che può essere richiesta con causale COVID-19.

In relazione invece ai periodi di trattamenti di integrazione salariale precedentemente richiesti e autorizzati ai sensi dell'[art. 1](#) del DL 104/2020 (decreto "Agosto"), collocati, anche parzialmente, in periodi successivi al **15 novembre 2020**, la nuova disposizione ne prevede l'imputazione, ove autorizzati, alle 6 settimane introdotte dal medesimo decreto "Ristori".

Per quanto concerne il "raccordo" con la disciplina CIG COVID-19 regolata dal DL "Agosto", il decreto approvato ieri stabilisce che le 6 settimane di trattamenti sono riconosciute sia ai datori di lavoro ai quali sia stata già interamente autorizzata la seconda tranches di **9 settimane** *ex* [art. 1](#) comma 2 del DL 104/2020, decorso il periodo autorizzato, sia ai datori di lavoro appartenenti ai settori interessati dai provvedimenti di **chiusura** o limitazione delle attività economiche e produttive per fronteggiare l'emergenza epidemiologica da COVID-19. Anche in questo caso, in modo analogo a quanto previsto dal decreto "Agosto" (art. 1 comma 2 del DL 104/2020), per i datori di lavoro potrebbe sussistere l'obbligo, a determinate condizioni, di versare un contributo addizionale calcolato sulla **retribuzione globale** che sarebbe spettata al lavoratore per le ore di lavoro non prestate durante la sospensione o riduzione dell'attività lavorativa.

In particolare, l'**aliquota** contributiva addizionale risulta pari al 9% se la riduzione del fatturato è inferiore al

20%, ovvero al 18% se non si è verificata alcuna riduzione di fatturato.

Il contributo addizionale non è invece dovuto dai datori di lavoro che hanno subito una riduzione di fatturato pari o superiore al **20%**, da coloro che hanno avviato l'attività di impresa successivamente al 1° gennaio 2019, nonché dai datori di lavoro appartenenti ai settori interessati dai provvedimenti che dispongono la chiusura delle attività economiche e produttive per fronteggiare l'emergenza epidemiologica in questione. In pratica, per quest'ultima categoria di datori di lavoro sussiste una **duplice** agevolazione, consistente nell'accesso alla CIG a prescindere dal possesso di precedenti periodi autorizzati e nell'esonero della contribuzione addizionale.

Operativamente, i datori di lavoro interessati devono presentare all'INPS domanda di concessione, **autocertificando** ai sensi dell'[art. 47](#) del DPR 445/2000 la sussistenza dell'eventuale riduzione del fatturato.

In seguito, l'Istituto previdenziale autorizzerà i trattamenti richiesti individuando l'aliquota del contributo addizionale che il datore di lavoro è tenuto a versare a partire dal periodo di paga successivo al provvedimento di concessione dell'integrazione salariale. Sul punto, la norma stabilisce che in mancanza della predetta autocertificazione troverà applicazione l'aliquota massima del **18%**.

Per quanto concerne i **termini** di invio delle istanze, le medesime devono essere inoltrate all'INPS, a pena di decadenza, entro la fine del mese successivo a quello in cui ha avuto inizio il periodo di sospensione o di riduzione dell'attività lavorativa. In fase di prima applicazione, precisa la norma, il termine di decadenza è fissato entro la fine del mese successivo a quello di entrata in vigore del DL "Ristori".

Infine, si segnala che anche in questo caso, ai datori di lavoro privati, con esclusione del settore agricolo, che non richiedono i trattamenti di integrazione salariale con causale emergenziale COVID-19, ferma restando l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche, viene riconosciuto in via alternativa l'**esonero** dal versamento dei **contributi** previdenziali a loro carico già definito dall'[art. 3](#) del DL 104/2020, per un ulteriore periodo massimo di 4 settimane, fruibili entro il 31 gennaio 2021, nei limiti delle ore di integrazione salariale già fruite nel mese di giugno 2020, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'INAIL, riparametrato e applicato su base mensile.

Ritornano le udienze tramite comparse conclusionali

Udienze scritte alternative alla udienza a distanza

/ Alfio CISSELLO

Nel decreto "Ristori", contenente ulteriori misure urgenti in materia di tutela della salute, sostegno ai lavoratori e alle imprese, giustizia e sicurezza, connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19, viene in sostanza previsto che l'udienza tributaria potrà svolgersi, **alternativamente**, tramite videoconferenza o scambio di comparse conclusionali scritte.

Ciò durerà sino alla cessazione degli effetti dello stato di emergenza, ove sussistano limiti, divieti o impossibilità di circolazione su tutto o parte del territorio nazionale o altre situazioni di pericolo per l'incolumità pubblica.

In tali casi, lo svolgimento della pubblica udienza o della camera di consiglio **da remoto** è autorizzato con decreto del Presidente della C.T. Prov. o della C.T. Reg. da comunicarsi alle parti almeno cinque giorni prima della data fissata.

Sarà anche possibile l'udienza parziale da remoto.

La videoudienza non sarà però automatica, in quanto in alternativa "le controversie fissate per la trattazione in udienza pubblica, passano in decisione sulla base degli atti": detto in modo differente, pare che la pubblica udienza si **trasformi automaticamente** in trattazione in camera di consiglio.

Una delle parti può, nei due giorni liberi prima dell'udienza, chiedere la discussione, che, se possibile, avverrà da remoto.

Ove l'udienza da remoto non sia possibile, "si procede mediante **trattazione scritta**, con fissazione di un termine non inferiore a dieci giorni prima dell'udienza per deposito di memorie conclusionali e di cinque

giorni prima dell'udienza per memorie di replica".

In sostanza, se la parte si oppone alla camera di consiglio non ci sarà una vera pubblica udienza con la presenza delle parti, ma o l'udienza da remoto oppure una trattazione scritta con **"scambio di comparse"**.

Da un lato, quindi, ci sarà sempre una trattazione scritta, dall'altro, sarà possibile, anche in caso di richiesta di pubblica udienza, depositare le memorie di replica (eventualità ammessa nella sola ipotesi della camera di consiglio).

Se questi termini non possono essere rispettati viene disposto il **rinvio dell'udienza** affinché la trattazione scritta possa disporsi nel rispetto dei menzionati termini a difesa.

La pubblica udienza si trasforma in camera di consiglio

Si rammenta che nel processo tributario la modalità ordinaria di svolgimento del processo è la **camera di consiglio**, posto che la pubblica udienza deve essere oggetto di espressa richiesta, inserita comunemente nel ricorso.

Nel caso della pubblica udienza, le difese successive al ricorso e alle controdeduzioni si concretizzano nel deposito di memorie e documenti nei dieci e venti giorni liberi prima della trattazione.

Nella camera di consiglio, in più, è ammesso il deposito di **memorie di replica** entro i cinque giorni liberi prima dell'udienza.

Cessione del credito relativo alla detrazione del 110% senza limiti

La donazione al figlio di un'unità immobiliare al fine di costituire un condominio non presenta profili elusivi

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Nel corso di Telefisco, che si è tenuto ieri, 27 ottobre 2020, e che ha riguardato interamente il **superbonus del 110%**, sono stati forniti chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate che verranno ufficializzati in un apposito documento.

Alcuni di questi, tuttavia, non possiamo esimerci dal commentarli considerata la loro rilevanza, nonché per l'interpretazione data alle norme a favore dei contribuenti.

Con riguardo agli interventi che comportano accorpamenti o frazionamenti di unità immobiliari viene ribadita la rilevanza dell'**accatastamento ante lavori**.

Questo principio è stato esplicitato dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate con riguardo alla detrazione IRPEF per interventi di recupero edilizio, al sismabonus (con l'eccezione del "sismabonus acquisti") e agli interventi congiunti di efficienza energetica e miglioramento sismico, su parti comuni di edifici, di cui al comma 2-*quater*1 dell'**art. 14** del DL 63/2013 ("ecosismabonus"), ma viene esteso anche al **superbonus** in modo tale da rappresentare un principio applicabile alla generalità delle detrazioni "edilizie", comprese quelle spettanti per gli interventi di **riqualificazione energetica** (cfr. C.M. 11 maggio 98 n. **121** (§ 3), circ. Agenzia delle Entrate 8 luglio 2020 n. **19**, circ. Agenzia delle Entrate 4 aprile 2017 n. **7** e risposte a interpello Agenzia delle Entrate 28 agosto 2020 n. **286**, 22 luglio 2019 n. **293** e 7 agosto 2020 n. **256**).

Secondo l'Agenzia, detta precisazione comporta:

- la **spettanza** del superbonus nel caso in cui su un edificio unifamiliare vengano eseguiti interventi tali per cui si ottengono due unità immobiliari al termine dei lavori (i limiti di spesa o di detrazione spettano per una sola unità immobiliare, quella appunto ante lavori);
- la **non spettanza** del superbonus nel caso di un edificio, composto da distinte unità immobiliari, posseduto da un unico proprietario (in quanto non esiste il condominio) ove al termine degli interventi si ottenga un'unica unità immobiliare (al riguardo sarebbe utile venisse chiarito quali sono i criteri da osservare al fine di stabilire la spettanza della detrazione fiscale, considerato che, seppur con riguardo a un'altra agevolazione, l'Agenzia sembra giungere a conclusioni di-

verse nella risposta a interpello 29 settembre 2020 n. **419**).

In quest'ultimo caso, tuttavia, ove si provvedesse prima dell'inizio dei lavori a donare o a cedere una delle unità immobiliari a un altro soggetto (es. donazione a favore del figlio), si determinerebbe un condominio che in quanto tale può fruire della detrazione del 110%.

Non si ravvisano **profili elusivi**, precisa l'Agenzia, che possano determinare il disconoscimento del diritto di beneficiare della detrazione fiscale.

Con riguardo alla possibilità di **optare** per la **cessione** del credito relativo alla detrazione spettante o per lo "**sconto** sul corrispettivo" ai sensi dell'**art. 121** del DL 34/2020, inoltre, viene confermata la possibilità in relazione alle spese sostenute nel 2020, quindi anche quelle sostenute ad esempio nel mese di gennaio per tutti gli interventi contemplati dal comma 2 (fra i quali rientrano gli interventi di recupero edilizio o per il rifacimento delle facciate degli edifici).

Fin qui nulla di nuovo, senonché viene consentita l'opzione anche per gli **acquisti** delle unità immobiliari situate in edifici interamente recuperati dalle **imprese** che hanno i requisiti per beneficiare della detrazione IRPEF di cui all'**art. 16-bis** comma 3 del TUIR, in quanto, secondo l'Agenzia, si tratterebbe degli stessi interventi di cui al comma 1 lett. a) e b) dell'**art. 16-bis** del TUIR. Seppur tale conclusione risulti in contrasto con la norma contenuta nel comma 2 dell'**art. 121** del DL 34/2020, ne prendiamo atto e per esserne certi attendiamo che la precisazione confluisca nel documento ufficiale che dovrà essere pubblicato dall'Amministrazione finanziaria.

Infine, sempre relativamente all'opzione per la cessione della detrazione è stato chiarito che l'**art. 121 non pone limiti** alla **cessione** ad "**altri soggetti**", fra i quali sono compresi peraltro gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari. Sarebbero superate, pertanto, le indicazioni precedentemente fornite dalle circolari Agenzia delle Entrate 18 maggio 2018 n. **11** e 23 luglio 2018 n. **17**, secondo cui per poter cedere la detrazione ad "**altri soggetti privati**" era necessario che i cessionari avessero un qualche collegamento con l'intervento.

Disponibili gli elenchi split payment per il 2021

La speciale misura di deroga alla direttiva è stata di recente prorogata fino al 30 giugno 2023

/ Mirco GAZZERA e Emanuele GRECO

Il Dipartimento delle Finanze ha pubblicato, nell'apposita sezione del proprio sito internet, gli elenchi che individuano le società, le fondazioni e gli enti nei cui confronti si applica il meccanismo dello [split payment](#) per l'anno **2021**. Sono stati, altresì, **aggiornati** gli elenchi validi per il **2020**.

Si ricorda che l'autorizzazione Ue concessa all'Italia per l'applicazione dello split payment è stata prorogata sino al 30 giugno 2023 (decisione Consiglio dell'Unione europea 24 luglio 2020 n. [1105](#)).

Il meccanismo si applica, oltre che alle cessioni e prestazioni nei confronti delle amministrazioni pubbliche definite dall'[art. 1](#) comma 2 della L. 196/2009 e presenti nell'elenco "IPA" (www.indicepa.gov.it), anche alle operazioni effettuate nei confronti dei **soggetti** di cui all'[art. 17-ter](#) comma 1-bis del DPR 633/72.

Questi ultimi sono stati individuati dal Dipartimento delle Finanze attraverso i seguenti **elenchi**:

- società controllate di fatto dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri ([art. 2359](#) comma 1 n. 2 c.c.);
- enti o società controllate dalle Amministrazioni centrali;
- enti o società controllate dalle Amministrazioni locali;
- enti o società controllate dagli Enti nazionali di previdenza e assistenza;
- enti, fondazioni o società partecipate per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70%, dalle amministrazioni pubbliche;
- società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana.

Nella loro prima versione per il 2021, gli elenchi risultano aggiornati alla data del 20 ottobre 2020, in conformità all'[art. 5-ter](#) comma 2 del DM 23 gennaio 2015 che ne richiede la pubblicazione entro il 20 ottobre di ciascun anno con effetti a valere per l'anno successivo.

In base a tale disposizione, inoltre, l'individuazione delle società, delle fondazioni e degli altri enti nei confronti dei quali si applica lo split payment per l'anno **2021** si determina sulla base del **possesso** dei **requisiti** alla data del **30 settembre 2020**.

Tanto premesso, è da rammentare che l'**aggiornamento** degli elenchi di cui si tratta avviene in **via continuativa** nel corso dell'anno. La ricerca delle fondazioni, degli enti e delle società incluse negli elenchi può essere effettuata tramite il codice fiscale.

Fatta eccezione per le società quotate nell'indice FTSE MIB, i soggetti interessati possono comunque segnalare eventuali **mancanze o errate** inclusioni negli elenchi al Dipartimento delle Finanze, il quale provvederà

ad aggiornarli ove necessario. Per le segnalazioni occorre utilizzare l'apposito modulo di richiesta e fornire idonea documentazione a supporto dell'istanza presentata (inclusa obbligatoriamente una visura camerale).

Agli elenchi è attribuita efficacia costitutiva e, siccome un soggetto può esservi incluso o escluso in corso d'anno, la disciplina dello split payment deve ritenersi applicabile o non più applicabile dalla **data di aggiornamento** dell'elenco (*cfr.* circ. Agenzia delle Entrate n. [9/2018](#)). Per questo motivo, negli elenchi pubblicati sul sito del Dipartimento delle Finanze è prevista un'apposita colonna che attesta la data di inclusione del soggetto. Dunque, a fronte della descritta variabilità degli elenchi, è essenziale che il cedente o prestatore, qualora identifichi nella controparte un potenziale soggetto destinatario dello split payment, verifichi prima dell'emissione di ciascuna fattura se l'acquirente è stato incluso nei predetti elenchi (ovvero ne è fuori).

Le **fatture** relative a operazioni in split payment, seppur caratterizzate dall'addebito dell'IVA al pari della generalità delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi (escluso il reverse charge), si contraddistinguono per l'indicazione "scissione dei pagamenti" e l'eventuale richiamo all'[art. 17-ter](#) del DPR 633/72. In particolare, per la fattura elettronica si riporta nel campo "esigibilità IVA" il valore "S" (scissione dei pagamenti). L'imposta è poi versata dal cessionario o committente con le modalità previste dal DM [23 gennaio 2015](#).

Qualora il soggetto passivo si sia comportato **coerentemente** con gli elenchi – ossia applicando o meno il meccanismo dello split payment in base agli stessi – non assumono rilevanza eventuali variazioni sopravvenute.

Se l'acquirente è stato inserito negli elenchi successivamente al momento di effettuazione dell'operazione, tale circostanza è verificabile dalla data di inserimento riportata negli stessi. Dunque, in un caso di questo tipo, la fattura emessa senza la dicitura "scissione dei pagamenti" è da considerarsi corretta.

Tenuto conto che l'acquirente potrebbe figurare negli elenchi al momento di effettuazione dell'operazione, ma esserne escluso in seguito, appare opportuno conservare **copia dell'elenco** vigente nel predetto momento. Non appare disponibile, infatti, uno "storico" degli elenchi sul sito del Dipartimento delle Finanze che attesti quali soggetti erano compresi negli stessi e sono stati poi esclusi in una certa data (si veda "[Verifica immediata per l'inclusione negli elenchi split payment](#)" del 21 agosto 2018).

Per il superbonus lastrici solari parti comuni anche se di proprietà esclusiva

Il singolo condomino può sostenere per intero le spese per l'isolamento termico previa delibera all'unanimità dell'assemblea del condominio

/ Enrico ZANETTI

Gli interventi di isolamento termico di lastrici solari di proprietà esclusiva di un singolo condomino possono rientrare negli interventi di efficienza energetica **"trainanti"** ai fini del superbonus al 110% e possono dare luogo al calcolo del tetto massimo di spese detraibili ammesse con moltiplicazione per il numero delle unità immobiliari in cui è suddiviso l'edificio.

Inoltre, le spese per l'effettuazione dell'intervento possono essere sostenute **per intero** dal singolo condomino proprietario del lastrico solare, previa delibera all'unanimità dell'assemblea del condominio.

Queste le più interessanti statuizioni di principio che si rinvencono nella risposta a interpello n. [499](#) che l'Agenzia delle Entrate ha diramato ieri.

Il caso oggetto dell'istanza riguarda un edificio condominiale, suddiviso in dieci unità immobiliari, con il **lastrico solare** (cioè il "tetto calpestabile") di **proprietà esclusiva** dell'unità immobiliare ad esso direttamente sottostante.

Dato questo assetto, il possessore dell'unità immobiliare e del sovrastante lastrico solare di proprietà esclusiva, essendo interessato a procedere a lavori di **isolamento termico** del lastrico solare (nonché all'installazione di un impianto fotovoltaico a servizio dell'abitazione), ha interpellato l'Agenzia delle Entrate per avere conferma in ordine alla possibilità di avvalersi, relativamente a tali interventi, del superbonus al 110%, fermo restando, ovviamente, il rispetto di tutti i requisiti tecnici e di miglioramento di classe energetica previsti dal comma 3 dell'[art. 119](#) del DL 34/2020.

La circostanza che il lastrico solare fosse di proprietà esclusiva aveva probabilmente ingenerato il dubbio che non potesse essere considerato parte comune dell'edificio e, conseguentemente, gli interventi su di esso effettuati non potessero rientrare nel novero di quelli **"trainanti"**, ai sensi del comma 1 lett. a) dell'[art. 119](#) del DL 34/2020.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha però confermato la **natura "trainante"** di un intervento che, al di là della proprietà esclusiva del lastrico solare, è comunque effettuato sull'involucro dell'edificio.

Naturalmente, per poter rientrare nella definizione di intervento **"trainante"**, ai sensi della richiamata lett. a) del comma 1 dell'[art. 119](#), rimane necessario che l'intervento soddisfi il requisito della incidenza dell'intervento su una porzione dell'involucro superiore al **25%** sulla superficie disperdente lorda (ossia della superficie dell'edificio delimitante l'area riscaldata del medesimo

simo verso l'esterno, verso vani interni non riscaldati e "contro terra").

Come ricorda la risposta n. 499/2020, il requisito del superamento del 25% va verificato avendo riguardo alla **superficie** disperdente lorda complessiva dell'**intero edificio** e non soltanto di quella dell'unità immobiliare cui il lastrico solare afferisce, perché tale unità immobiliare, sita al quinto piano dell'edificio e senza accessi autonomi all'esterno, non costituisce una unità immobiliare **"indipendente e autonoma"** e non può quindi scattare l'equiparazione a un edificio unifamiliare a sé stante che è altrimenti ammessa dalla lett. a) del comma 1 dell'[art. 119](#).

Chiarito questo, l'Agenzia delle Entrate evidenzia che la proprietà esclusiva (e non condominiale) del lastrico solare, oltre a non influire in negativo sulla possibilità di configurare l'intervento di efficienza energetica come effettuato su parti comuni e quindi come **"trainante"**, non sortisce effetti neppure sul versante delle modalità di **calcolo** del **tetto massimo** di spese detraibili ammesse.

Come per tutti gli interventi **"trainanti"** effettuati su parti comuni, il tetto massimo di spese detraibili al 110% ex [art. 119](#) comma 1 lett. a) del DL 34/2020 si calcola moltiplicando per 40.000 euro il numero delle prime otto unità immobiliari di cui l'edificio si compone e per 30.000 euro il numero delle eventuali unità immobiliari ulteriori alle prime otto (nel caso oggetto della risposta, trattandosi di edificio composto da 10 unità immobiliari, il tetto massimo è pari a 380.000 euro).

Via libera da parte dell'Agenzia delle Entrate anche al fatto che, fermo restando il predetto tetto massimo di riconoscimento, le spese siano **interamente** sostenute dal singolo condomino che ha la proprietà esclusiva del lastrico solare, a patto però che questo **"criterio di riparto"**, derogatorio di quanto previsto dall'[art. 1126](#) c.c. per le spese per interventi su lastrici solari, sia deliberato **all'unanimità** dall'assemblea del condominio.

Per quanto riguarda, infine, l'intestazione dei documenti di spesa, la risposta n. 499/2020 chiarisce che, al pari di ogni altro intervento realizzato sulle parti comuni di un edificio in condominio, **"dovranno essere intestati al condominio"**, fermo restando che **"anche ai fini del Superbonus gli adempimenti necessari possono essere effettuati da uno dei condomini a ciò delegato (compreso, dunque, l'Istante) o dall'amministratore del condominio che, nella generalità dei casi, provvede a ogni altro adempimento richiesto"**.

Consulenti del lavoro e commercialisti chiedono ristori anche per i professionisti

Tra le richieste formulate dai Consigli nazionali dei consulenti del lavoro e dei dottori commercialisti anche misure di sostegno agli investimenti

/ REDAZIONE

I presidenti dei Consigli nazionali dei consulenti del lavoro e dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, Marina Calderone e Massimo Miani, con una [lettera congiunta](#), hanno voluto porre all'attenzione del Presidente del Consiglio dei Ministri, Giuseppe Conte, i temi della semplificazione delle procedure di accesso agli ammortizzatori sociali e agli adempimenti fiscali, delle tutele in caso di malattia e delle **misure di "ristoro"** anche per i liberi professionisti. Queste ultime non sembrano essere rientrate tra i provvedimenti previsti dal c.d. decreto "Ristoro", approvato nel Consiglio dei Ministri di ieri, almeno secondo la bozza circolata in serata. I presidenti dei Consigli hanno chiesto, allo stesso tempo, l'attivazione di un tavolo tecnico per affrontare le varie tematiche.

L'incremento rilevante dei numeri dei contagi e le conseguenti restrizioni messe in atto dal governo con il DPCM [24 ottobre 2020](#) per limitare la diffusione del virus COVID-19, rende necessaria l'adozione di ulteriori misure di sostegno in favore di imprese e lavoratori. Proprio sui decreti di prossima emanazione, i due Ordini chiedono un urgente confronto allo scopo di valutare l'inserimento di "regole emergenziali" **semplificate** in materia fiscale e di ammortizzatori sociali e per ragionare sull'individuazione delle misure necessarie a scongiurare, nell'immediato, crisi e fallimenti aziendali che aggraverebbero ancora di più la crisi economica che sta attraversando il Paese.

Infatti, le difficili procedure di accesso alle misure di sostegno adottate nei mesi scorsi hanno non solo ridotto il ristoro dei destinatari delle stesse, ma anche appesantito di **oneri** e **responsabilità** improprie gli studi professionali.

I due Ordini chiedono inoltre un intervento urgente anche sotto il profilo delle tutele di natura assistenziale per i professionisti. In particolare, l'aumento dei contagi investe anche gli stessi studi professionali, costretti a chiudere in caso di malattia. Sotto questo punto di vista, i lavoratori autonomi non possono essere lasciati da soli a sopportare il peso delle responsabilità derivanti dal mancato rispetto dei termini dei vari adempimenti, sia di natura fiscale sia di lavoro, a causa dell'insorgere della malattia.

Ulteriore richiesta dei presidenti Calderone e Miani riguarda la possibilità di adottare, anche in favore dei professionisti, misure di "ristoro" **simili** a quelle previste in questo periodo per le aziende, considerato che la maggior parte degli studi professionali ha subito, nei mesi di maggiore incidenza della pandemia, una riduzione del proprio fatturato rispetto agli stessi mesi dell'anno precedente.

Infine, tenuto conto che in questi mesi gli studi professionali hanno dovuto modificare i propri **modelli organizzativi** e investire su soluzioni informatiche per continuare a lavorare anche da remoto, si rende opportuno adottare misure di sostegno agli investimenti.

Detrazioni edilizie per i possessori di immobili in Italia non residenti

La precisazione della risposta n. 500 riguarda il superbonus, ma può essere estesa anche alle altre agevolazioni spettanti per determinati interventi

/ Arianna ZENI

I **possessori** di immobili ubicati in Italia possono beneficiare delle detrazioni "edilizie" anche se sono soggetti **non residenti** nel territorio dello Stato che sostengono le spese per l'esecuzione degli interventi agevolati. Questo è sostanzialmente il chiarimento contenuto nella risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate 27 ottobre 2020 n. [500](#).

Seppur la precisazione riguardi il superbonus del 110% introdotto dall'[art. 119](#) del DL 34/2020, l'approccio interpretativo sembra possa valere per tutte le detrazioni "edilizie" spettanti in relazione a determinati interventi sugli immobili.

L'intervento si è reso necessario in quanto nella circ. 8 agosto 2020 n. [24](#), § 1.2 la stessa Agenzia ha precisato che i possessori, i detentori, i soggetti a essi assimilati e gli altri soggetti, che soddisfano la condizione dell'effettivo sostenimento delle spese relative agli interventi agevolati, possono in concreto beneficiare delle detrazioni "edilizie" **solo se** "possiedono **redditi imponibili**" (si veda "[Basta il reddito fondiario della casa di abitazione per accedere al superbonus](#)" del 20 ottobre 2020).

Di certo **non è soddisfatta** la condizione della titolarità di redditi imponibili (e quindi le detrazioni "edilizie" non possono spettare) qualora le persone fisiche non fiscalmente residenti in Italia **detengano** l'immobile oggetto degli interventi in base a un contratto di locazione in **comodato**. In questi casi, infatti, non si produce reddito fondiario in capo al detentore dell'immobile. Da qui, l'opportuna precisazione contenuta nella risposta n. 500 riguardante il caso di un soggetto non resi-

dente iscritto all'AIRE che, pur non risultando titolare di redditi imponibili in Italia, sia possessore dell'immobile ubicato in Italia, oggetto degli interventi agevolati. Il dubbio sorgeva in quanto, anche per i soggetti non residenti le unità immobiliari possedute in Italia non risultano mai produttive di reddito fondiario per via dell'**effetto sostitutivo** dell'**IMU** a opera dell'[art. 8](#) comma 1 del DLgs. 23/2011 (detta norma afferma, infatti, che l'IMU "sostituisce, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari").

Reddito fondiario sostituito dall'IMU

Dalla risposta n. 500 dell'Agenzia si evince pertanto che la condizione di titolarità di redditi imponibili si considera **soddisfatta**, oltre che con riguardo ai redditi imponibili non assoggettati a IRPEF/IRES perché assoggettati a regimi di imposizione sostitutiva su base opzionale, anche nel caso in cui i **redditi fondiari** siano **"sostituiti" dall'IMU**.

Anche le persone fisiche non residenti che possiedono in Italia un'unità immobiliare compresa in un condominio possono quindi beneficiare del superbonus del 110% per gli interventi eseguiti sulle **parti comuni** (oltre che per gli interventi trainati sulla singola unità). Non potendo tuttavia fruire direttamente dell'agevolazione, in quanto incapienti di imposta, possono optare per la **cessione** del credito relativo alla detrazione ovvero per il c.d. **"sconto"** sul corrispettivo" ai sensi dell'[art. 121](#) del DL 34/2020.

In presenza di fusioni, esonero dei versamenti IRAP a maglie larghe

Soltanto se l'operazione è intervenuta nel 2019, il limite quantitativo va verificato unitariamente e non a livello di singola impresa

/ Luca FORNERO

Con la risposta a interpello n. [502](#) di ieri, l'Agenzia delle Entrate chiarisce le modalità di computo della soglia di 250 milioni di euro di ricavi o compensi (diretta a individuare i contribuenti esclusi dai versamenti IRAP ex [art. 24](#) del DL 34/2020), nell'ipotesi in cui siano intervenute **operazioni straordinarie**.

Si ricorda che, in base alla disposizione citata, i contribuenti (diversi da intermediari finanziari, società di partecipazione finanziaria e non finanziaria, assicurazioni e amministrazioni pubbliche), con ricavi o compensi non superiori a 250 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 19 maggio 2020 (2019 per i contribuenti "solari"), sono esclusi dall'obbligo di versamento:

- del saldo IRAP relativo al periodo di imposta in corso al **31 dicembre 2019** (2019, per i "solari");
- della prima rata dell'acconto IRAP relativo al periodo di imposta successivo (2020, per i "solari").

Per le imprese, i [ricavi](#) rilevanti ai fini del raggiungimento del limite di 250 milioni di euro sono individuati tramite un richiamo all'[art. 85](#) comma 1 lett. a) e b) del TUIR. Si tratta, quindi, dei c.d. **ricavi "tipici"**, cioè derivanti dalle cessioni di:

- beni e prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa;
- cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione.

In ordine ai lavoratori autonomi, rilevano invece i [compensi](#) di cui all'[art. 54](#) comma 1 del TUIR. Atteso il chiaro rimando a tale comma, ai fini del raggiungimento del limite di **250 milioni** dovrebbero essere esclusi tutti i proventi disciplinati dai commi successivi, vale a dire:

- le plusvalenze relative a beni strumentali ([art. 54](#) comma 1-bis del TUIR);
- i corrispettivi per la cessione della clientela o di altri elementi immateriali (es. marchio, contratto di leasing) comunque riferibili all'attività artistica o professionale.

Ciò posto, l'[art. 24](#) del DL 34/2020 non stabilisce le mo-

dalità di verifica del raggiungimento della predetta soglia nel caso in cui siano intervenute fusioni, scissioni e altre operazioni straordinarie.

Colmando il "vuoto" normativo, l'Agenzia precisa che, in presenza di un'operazione di riorganizzazione aziendale e, in particolare, di un fenomeno di aggregazione avente natura **successoria**, quale la fusione, appare discriminante, ai fini del rispetto del suddetto limite, individuare il relativo momento di perfezionamento.

Qualora questo intervenga dopo la chiusura del periodo d'imposta 2019, con la conseguente estinzione delle società danti causa solo a decorrere dal periodo d'imposta successivo, la sussistenza del presupposto quantitativo deve essere verificato distintamente in capo alla società incorporante e alle società incorporate.

In tale ipotesi, infatti, nel 2019 tutte le società risultano **esistenti** e la società incorporante è chiamata esclusivamente ad adempiere, in nome e per conto delle società incorporate, gli adempimenti di natura procedurale (dichiarativi e di versamento) che vengono a scadere successivamente alla data di perfezionamento dell'atto di fusione.

Per contro, nell'ipotesi in cui l'operazione di aggregazione si sia perfezionata nel 2019, occorre procedere alla verifica del parametro dei ricavi in modo unitario, in capo alla società risultante dalla fusione (ovvero avendo riguardo al dato aggregato quale somma dei singoli dati contabili rilevabili alla chiusura dell'ultimo periodo d'imposta antecedente gli effetti della fusione). Atteso che, nella fattispecie oggetto di interpello, la fusione ha avuto effetti giuridici, contabili e fiscali dal **1° gennaio 2020**, le società incorporate possono fruire del beneficio di cui all'[art. 24](#) del DL 34/2020 (nello specifico, l'esonero dal versamento del saldo IRAP 2019), qualora non risulti superato, individualmente, il limite oggettivo imposto dalla medesima norma.

Se mai ce ne fosse bisogno, la risposta conferma implicitamente che, anche nel caso di imprese facenti parte di un **gruppo**, il limite di 250 milioni di euro deve essere calibrato sulla singola impresa e non a livello di gruppo.

“Nuovi” trasferimenti di sede con monitoraggio degli eventi realizzativi

La cessione dei beni all'estero fa decadere gli effetti della rateizzazione dell'imposta in uscita, imponendo un sistema di controllo per la società trasferita

/ Gianluca ODETTO

La gestione pratica degli adempimenti italiani delle imprese trasferitesi all'estero vede alcune particolarità, legate al quadro normativo che si è delineato dal 2019 a seguito della riscrittura dell'[art. 166](#) del TUIR.

Le nuove opzioni per i trasferimenti intracomunitari (sia diretti che per effetto di operazioni straordinarie) contemplano il solo beneficio del **frazionamento dell'imposta dovuta** (in cinque rate a cadenza annuale), non prevedendosi invece più il regime di sospensione della riscossione dell'imposta all'atto del realizzo dei beni nello Stato di destinazione.

Un **monitoraggio** degli **eventi realizzativi** dovrebbe, però, continuare a risultare una scelta obbligata in virtù della lettura delle cause di decadenza dell'opzione per la rateizzazione contenute nell'[art. 166](#) comma 12 del TUIR (molte delle quali hanno “recepto” analoghe cause di decadenza previste dall'[art. 1](#) comma 8 del DM 2 luglio 2014, attuativo della previgente disciplina).

Secondo il predetto comma 12, comportano la **decadenza** degli effetti della rateizzazione e, quindi, il versamento dell'imposta residua entro il termine previsto per il successivo versamento:

- il successivo **trasferimento** della sede in uno Stato diverso dagli Stati dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo;
- la fusione, la scissione o il conferimento che comportano il trasferimento delle attività che hanno concorso alla formazione della plusvalenza da *exit tax* italiana a un soggetto residente in uno Stato diverso dagli Stati dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo;
- la **cessione a terzi** delle attività che hanno concorso alla formazione della plusvalenza da *exit tax* italiana, incluse le operazioni assimilate alla cessione di cui all'[art. 9](#) del TUIR (atti a titolo oneroso che costituiscono o trasferiscono diritti reali, ovvero conferimenti in società) e il realizzo mediante risarcimento per perdita o danneggiamento ([art. 86](#) comma 1 lett. b) del TUIR), ovvero il trasferimento delle attività alla sede centrale o a una stabile organizzazione estera, se ancora facenti parte di una S.O. italiana dell'impresa estera;
- la dichiarazione di fallimento o l'estinzione del soggetto che ha optato per la rateizzazione;
- il **mancato versamento** di una rata dell'imposta dovuta, se non regolarizzato entro 5 mesi dalla data di scadenza;
- la cessione delle quote da parte dei soci di società di persone.

La fattispecie del **realizzo** dei beni all'estero risulta concettualmente simile a quella che l'[art. 1](#) comma 6 del DM 2 luglio 2014 prevedeva nell'elencazione degli eventi che fanno cessare la **sospensione d'imposta** (la quale risulta tuttora valida per le “vecchie” opzioni ancora in essere). Secondo tale norma, le imposte sospese devono essere versate allo Stato italiano:

- per i beni ammortizzabili, nell'esercizio di maturazione delle quote di ammortamento;
- per le partecipazioni, nell'esercizio di distribuzione delle riserve di utili e delle riserve di capitale;
- in ogni caso, nell'esercizio in cui gli elementi patrimoniali si considerano realizzati ai sensi delle disposizioni del TUIR;
- in ogni caso, decorsi dieci anni dall'ultimo periodo d'imposta di residenza in Italia.

A rigore, nel contesto delle attuali opzioni per la rateizzazione, solo la terza delle casistiche in esame dovrebbe trovare concreta applicazione. A tal fine, gli **eventi realizzativi** sono individuati dall'[art. 86](#) comma 1 del TUIR nella cessione a titolo oneroso, nel risarcimento per la perdita o il danneggiamento, ovvero nell'assegnazione dei beni ai soci o nella destinazione degli stessi a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (questa ultima fattispecie non risulta, peraltro, menzionata dall'[art. 166](#) comma 12 lettera g) del TUIR, anche se per ragioni sistematiche dovrebbe essere assimilata alle cessioni a titolo oneroso).

In attesa che si formino i necessari orientamenti sul tema, si può supporre che la decadenza dal beneficio della rateizzazione operi con solo riferimento alla **quota parte** dell'imposta rateizzata riferita ai **beni ceduti** e che conseguentemente nei prossimi modelli di dichiarazione possa esservi allo scopo un prospetto di monitoraggio che assolve a funzioni simili a quello previsto per il monitoraggio delle plusvalenze sospese delle “vecchie” opzioni. Tale ipotesi risulta avvalorata dalla formulazione dell'[art. 166](#) comma 15 del TUIR, con il quale viene stabilito che nuove eventuali disposizioni attuative della disciplina in commento potranno stabilire “le modalità di monitoraggio dell'eventuale verificarsi delle ipotesi di decadenza dalla rateazione di cui al comma 12”.

A livello operativo ne dovrebbe risultare un interesse concreto, da parte delle imprese trasferite, a strutturare un sistema di monitoraggio di tali eventi realizzativi tale da consentire l'**individuazione precisa** della quota parte di imposta rateizzata per cui il beneficio viene a cessare.

Incentivo "IO lavoro" in UniEmens a partire da novembre 2020

Fornite dall'INPS le istruzioni per la fruizione dell'agevolazione concessa per le assunzioni di giovani disoccupati

/ Luca MAMONE

Con la circolare n. [124/2020](#), l'INPS ha fornito chiarimenti e istruzioni in merito alla fruizione dell'incentivo alle assunzioni denominato "IO lavoro", disciplinato dal decreto ANPAL n. [52](#) del 22 febbraio 2020.

Tale incentivo, si ricorda, consiste in un'esenzione dalla contribuzione previdenziale nel limite massimo di **8.060 euro** per 12 mesi (ossia 671,66 euro mensili, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'INAIL), riconosciuta ai datori di lavoro privati (anche non imprenditori) che, senza esservi tenuti, assumono nel corso di tutto il 2020 giovani **disoccupati** con età compresa tra i 16 e i 24 anni, ovvero con 25 anni di età e oltre privi di impiego regolarmente retribuito da almeno 6 mesi.

L'incentivo, che deve essere fruito a pena di decadenza entro il **28 febbraio 2022**, spetta a tutti i datori di lavoro privati che hanno la sede di lavoro, per la quale viene effettuata l'assunzione, nelle Regioni meno sviluppate (Basilicata, Calabria, Campania, Puglia e Sicilia), più sviluppate (Piemonte, Valle d'Aosta, Liguria, Lombardia, Emilia-Romagna, Veneto, Friuli Venezia Giulia, Provincia Autonoma di Trento, Provincia Autonoma di Bolzano, Toscana, Umbria, Marche e Lazio) nonché in transizione (Abruzzo, Molise e Sardegna).

L'assunzione, incentivabile anche in modalità part time, è riconosciuta per le seguenti tipologie **contrattuali**: contratto a tempo indeterminato anche a scopo di somministrazione; apprendistato professionalizzante; contratto di lavoro subordinato di socio lavoratore di cooperativa.

Inoltre, può essere concesso anche nelle ipotesi di **trasformazione** di un contratto a termine a tempo indeterminato.

Sono pertanto **esclusi** dall'agevolazione i rapporti di lavoro domestico, intermittente, occasionale e le forme di apprendistato diverse da quello professionalizzante. E proprio con riferimento all'**apprendistato** professionalizzante, nella circolare in commento si precisa che l'agevolazione può trovare applicazione solo durante il periodo formativo. In particolare, nelle ipotesi in cui il rapporto di apprendistato abbia una durata pari o superiore a **12 mesi**, la misura dell'incentivo corrisponde a quella prevista per i rapporti a tempo indeterminato. Nelle ipotesi in cui, invece, la durata del periodo formativo sia inferiore a 12 mesi, l'importo del beneficio spettante deve essere proporzionalmente **ridotto** in base all'effettiva durata dello stesso.

Per quanto riguarda gli aspetti prettamente operativi,

nella circolare si rende noto che al fine di conoscere con certezza la **disponibilità** delle risorse, prima di effettuare l'eventuale assunzione o trasformazione a tempo indeterminato, il datore di lavoro deve inoltrare all'INPS, avvalendosi esclusivamente del modulo di istanza on line "IO Lavoro", disponibile sul sito internet www.inps.it all'interno dell'applicazione "Portale delle Agevolazioni (ex DiResCo)", una **domanda** preliminare di ammissione all'incentivo.

Nell'occasione, si dovrà indicare il lavoratore da assumere (o da stabilizzare), la Regione e la Provincia di esecuzione della prestazione lavorativa, l'importo della retribuzione mensile media (comprensiva di ratei di tredicesima e quattordicesima mensilità), la misura dell'aliquota contributiva datoriale che può essere oggetto dello sgravio, l'eventuale intenzione di fruire dell'agevolazione nei limiti degli aiuti "de minimis" oppure oltre tali limiti. Inoltre, occorre indicare se si intende fruire anche dell'incentivo all'occupazione giovanile stabile di cui all'[art. 1](#) comma 100 della L. 205/2017.

In tutte le ipotesi in cui l'istanza di prenotazione inviata venga accolta, il datore di lavoro, entro **10 giorni** di calendario, ha l'onere di comunicare – a pena di decadenza – l'avvenuta assunzione, chiedendo la conferma della prenotazione effettuata in suo favore.

L'inosservanza del termine di 10 giorni previsti per la presentazione della domanda definitiva di ammissione al beneficio determina l'**inefficacia** della precedente prenotazione delle somme, ferma restando la possibilità per il datore di lavoro di presentare successivamente un'altra domanda.

In proposito, l'Istituto previdenziale invita a prestare la massima attenzione nel compilare correttamente i **moduli telematici** INPS e le comunicazioni telematiche obbligatorie (Unilav/Unisomm) inerenti al rapporto per cui si chiede la conferma della prenotazione.

Successivamente all'accantonamento definitivo delle risorse, effettuato in base all'**aliquota contributiva** datoriale dichiarata, il soggetto interessato potrà fruire dell'importo spettante in 12 quote mensili, ferma restando la permanenza del rapporto di lavoro.

La fruizione del beneficio potrà avvenire mediante **conguaglio** nelle denunce contributive a partire dal mese di novembre 2020. A tal proposito, nella circolare n. 124/2020 vengono fornite tutte le istruzioni del caso per una corretta **gestione** dell'incentivo nel flusso UniEmens.

Leasing di mezzi da diporto senza IVA solo se dimostrato l'utilizzo extra Ue

Dal 1° novembre obbligo di fornire mezzi di prova per le prestazioni sia a breve che a lungo termine

/ Emanuele GRECO

Ai fini della [territorialità IVA](#) della locazione, del leasing e del noleggio di unità da diporto, resta l'obbligo di fornire prova dell'**effettivo utilizzo** dell'imbarcazione al di fuori delle acque territoriali dell'Unione europea.

La nuova disciplina si applica ai contratti stipulati dal 1° novembre 2020, siano essi contratti relativi a prestazioni a "breve termine" (natante posseduto o utilizzato ininterrottamente per un periodo non superiore a 90 giorni) o relativi a prestazioni a "lungo termine" (possessione o utilizzo del mezzo per un periodo superiore a 90 giorni).

Il 1° novembre 2020 divengono, infatti, efficaci le previsioni della legge di bilancio 2020 ([art. 1](#) commi 725-726 della L. 160/2019, come modificato dall'[art. 48](#) comma 7 del DL 76/2020), in virtù delle quali l'effettiva utilizzazione e fruizione del servizio al di fuori del territorio dell'Ue dovrà essere opportunamente dimostrato avvalendosi di specifici mezzi di prova.

L'ambito applicativo della nuova disciplina probatoria relativa all'utilizzo extra Ue dei natanti, originariamente limitato alle sole prestazioni di servizi a "**breve termine**" (legge di bilancio 2020), è stato solo in una seconda fase esteso anche alle locazioni, leasing e noleggi a "lungo termine" (DL [76/2020](#), conv. L. [120/2020](#)).

Con il provv. Agenzia delle Entrate 15 giugno 2020 n. [234483](#) (attualmente ancora riferito alle sole prestazioni a "breve termine") sono state individuate le modalità e i mezzi idonei a fornire la **dimostrazione** dell'utilizzo del servizio al di fuori del territorio dell'Ue. Solo garantendo l'utilizzazione del mezzo al di fuori dell'Ue, la prestazione potrà considerarsi irrilevante ai fini IVA in Italia ([art. 7-quater](#) comma 1 lett. e) del DPR 633/72).

L'effettiva utilizzazione e fruizione dell'imbarcazione da diporto al di fuori dell'Ue si evince dal contratto di locazione, noleggio, e altri contratti simili, anche sulla base della dichiarazione resa dall'utilizzatore dell'imbarcazione sotto la propria responsabilità. Il contratto deve essere supportato dai **mezzi di prova** stabiliti dal menzionato provvedimento.

A tale proposito, i mezzi di prova sono differenziati a seconda che si tratti di "Imbarcazioni da diporto equipaggiate con sistemi di navigazione satellitare" (per le quali dovrà farsi esclusivo riferimento ai dati ed alle

informazioni estratte dagli stessi) o di "Imbarcazioni da diporto prive di sistemi di navigazione satellitare", per le quali, unitamente all'esibizione del contratto riferito al particolare servizio di **charter nautico**, sarà necessario esibire almeno due mezzi di prova tra quelli individuati dal provvedimento stesso, tra cui i dati del giornale di navigazione o del giornale di bordo, le fotografie digitali del punto nave per ogni settimana di navigazione, la documentazione comprovante l'ormeggio dell'imbarcazione da diporto presso porti ubicati al di fuori dell'Ue.

Con tale sistema probatorio, il legislatore ha inteso superare la vigente disciplina, conosciuta dalla prassi amministrativa, in virtù della quale l'IVA applicabile alle suddette prestazioni di servizi è determinata sulla base di **percentuali forfetarie** corrispondenti al presumibile utilizzo dell'imbarcazione all'interno/esterno delle acque territoriali Ue (in ragione della modalità di propulsione del mezzo e della sua lunghezza).

Le anzidette percentuali sono state individuate con circ. Agenzia delle Entrate n. [49/2002](#) e successivamente integrate con la circolare n. [38/2009](#) e confermate con la circolare n. [43/2011](#).

Percentuali forfetarie per i contratti sino al 31 ottobre

Di recente, è stato specificato che il criterio di determinazione dell'IVA su base forfetaria è ancora applicabile per tutte le prestazioni effettuate **anteriamente al 1° novembre 2020** (ris. Agenzia delle Entrate n. [47/2020](#)) e, più precisamente, per tutte le prestazioni dipendenti da contratti di locazione, leasing, noleggio, ed altri contratti simili (a "breve termine" e a "lungo termine"), di imbarcazioni da diporto, conclusi anteriormente alla data del 1° novembre 2020 (ris. Agenzia delle Entrate n. [62/2020](#)).

Non hanno avuto esito, invece, le **ulteriori modifiche** alla disciplina, delineate nelle scorse settimane ma non approvate in sede di conversione in legge del DL [104/2020](#), mediante le quali l'obbligo di dimostrare l'uso del servizio al di fuori dell'Ue sarebbe stato "limitato" al mero rilascio di una dichiarazione d'intento da parte dell'utilizzatore.

Si può far valere il diritto al silenzio davanti alla CONSOB

Può essere esclusa una sanzione in conseguenza dei diritti fondamentali che la Carta Ue associa alle sanzioni aventi natura penale

/ Maria Francesca ARTUSI

L'Avvocato Generale presso la Corte di Giustizia Ue, nelle proprie conclusioni nella causa [C-481/19](#), pubblicate ieri, prende posizione sull'ambito applicativo del "diritto al silenzio" (nella forma del "diritto a non autoincriminarsi") in relazione ai procedimenti amministrativi sugli abusi di mercato.

La questione è stata sollevata dalla Corte Costituzionale italiana (Corte Cost. n. [117/2019](#)) relativamente ad un procedimento avanti alla CONSOB. L'autorità di vigilanza aveva irrogato ad un soggetto delle **sanzioni pecuniarie** per l'infrazione amministrativa di insider trading. Essa aveva altresì inflitto a costui una sanzione pecuniaria dell'importo di 50.000 euro per l'infrazione amministrativa di cui all'[art. 187-quinquiesdecies](#) del DLgs. 58/98, per avere rinviato più volte la data dell'audizione alla quale era stato convocato nella sua qualità di persona informata dei fatti e per essersi rifiutato di rispondere alle domande che gli erano state rivolte una volta presentatosi.

In proposito, la Consulta pone alla Corte di Giustizia una **questione interpretativa** rispetto al diritto al silenzio nell'ambito di procedimenti amministrativi che possano sfociare nell'irrogazione di una sanzione di natura penale, nonché sulla portata esatta di tale diritto, la cui determinazione è resa problematica dall'esistenza di un'asserita divergenza al riguardo tra la giurisprudenza in materia della Corte europea dei diritti dell'uomo e quella della Corte costituzionale medesima.

Il citato art. 187-quinquiesdecies del DLgs. 58/98, sulle sanzioni applicabili in caso di omessa collaborazione alle indagini, è stato, infatti, introdotto in esecuzione di un **obbligo** posto dalla direttiva 2003/6/Ce e costituisce, oggi, l'attuazione di un'analoga disposizione del regolamento Ue 596/2014. Su queste dunque verteva la questione sollevata dai giudici costituzionali.

Si tratta di un'altra annosa problematica sui rapporti tra il procedimento amministrativo e il procedimento penale e sull'**applicabilità** al primo delle garanzie previste dal secondo. Il punto centrale qui riguarda lo stabilire se il diritto al silenzio (così come si desume dagli artt. 47 e 48 della [Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea](#)) si applichi non soltanto nei procedimenti penali, ma anche nelle audizioni personali disposte dalla Consob nell'ambito della sua attività di vigilanza.

In proposito, né la Corte di Lussemburgo, né il legislatore dell'Unione hanno finora affrontato la questione se gli artt. 47 e 48 della Carta Ue impongano di ricono-

scere l'esistenza di tale diritto anche nell'ambito di procedimenti amministrativi che possano sfociare nell'irrogazione di sanzioni di natura "punitiva".

Tuttavia, la Corte EDU ha ripetutamente dichiarato che, malgrado la **manca** di un riconoscimento esplicito, il diritto al silenzio e il diritto di non collaborare alla propria incolpazione, in quanto componente del diritto al silenzio, costituiscono norme internazionali generalmente riconosciute che sono al centro della nozione di processo equo sancita dall'articolo 6 della Carta europea dei diritti dell'uomo. D'altra parte, la stessa nozione di "penale" ha formato oggetto di un'interpretazione estensiva da parte della Corte EDU allo scopo di ricomprendere non soltanto i procedimenti che possano sfociare nell'irrogazione di sanzioni considerate come rientranti nella sfera penale dal legislatore nazionale, ma anche quelli che, pur essendo qualificati da quest'ultimo come amministrativi, fiscali o disciplinari, presentano natura essenzialmente penale.

Venendo al contenuto del diritto al silenzio, questo implica il rispetto della persona e della sua libertà all'autodeterminazione, mediante la **prevenzione di ogni costrizione** esercitata dalle pubbliche autorità sulla formazione della sua volontà. È evidente che esso non può, di per sé, legittimare il rifiuto di un soggetto di presentarsi all'audizione disposta dall'autorità di vigilanza o il suo indebito ritardo a presentarsi a tale audizione, fatta salva la possibilità per tale giudice di valutare se e in che misura tale rifiuto possa essere motivato dal fatto che l'interessato non abbia ottenuto la garanzia che il suo diritto al silenzio sia rispettato.

Nelle conclusioni in commento viene precisato che il legislatore Ue, lasciando agli Stati membri la libertà di stabilire la natura e la portata delle sanzioni da prevedere in caso di **violazione dell'obbligo** di collaborazione con l'autorità di vigilanza, ha necessariamente ammesso che l'irrogazione di una sanzione possa essere esclusa in conseguenza del riconoscimento dei diritti fondamentali che la Carta associa alle sanzioni aventi natura penale.

In definitiva, per l'Avvocato generale, le disposizioni unionali che hanno dato origine all'art. 187-quinquiesdecies possono essere interpretate in conformità al diritto al silenzio, nel senso che esse non impongono agli Stati membri di sanzionare coloro che rifiutano di rispondere a domande dell'autorità di vigilanza da cui possa emergere la propria responsabilità per un illecito passibile di sanzioni amministrative di **"natura penale"**.

Regime degli impatriati anche per il personale distaccato

È applicabile al dipendente rientrato da un distacco all'estero, ad alcune condizioni, sebbene abbia lavorato presso la branch del datore italiano

/ Marcello ASCENZI

I datori di lavoro sono destinati a ricevere da un numero sempre maggiore di dipendenti richiesta di applicazione del **regime degli impatriati**, ossia della normativa di particolare favore rivolta ai soggetti che decidono di trasferire in Italia la residenza fiscale per svolgere attività di lavoro, la cui conseguenza pratica, per il sostituto di imposta, consiste nell'effettuare ritenute fiscali sull'imponibile ridotto di determinate percentuali.

Il numero di lavoratori ammessi al regime è **in crescita**, avendo il legislatore reso di recente più attraente il regime e facilitato l'accesso, riducendo le condizioni da rispettare per la sua applicazione. Il trattamento può essere fruito anche dal personale rientrato in Italia dopo un distacco all'estero, ma l'accesso in questo caso presenta criticità in relazione alle quali è opportuno fare alcune riflessioni.

Il trattamento agevolato trova fondamento nell'esigenza di **attrarre personale in Italia** e, quindi, bilanciare il flusso, particolarmente rilevante nel nostro Paese, del personale che espatria per motivi di lavoro con il flusso opposto dei lavoratori che stabiliscono la residenza in Italia per svolgere un'attività di lavoro, trovando incentivo nel favorevole trattamento fiscale.

Il regime, infatti, secondo quanto disposto dal primo comma dell'[art. 16](#) del DLgs. 147/2015, per un quinquennio dal trasferimento della residenza fiscale prorogabile di ulteriori 5 anni in presenza di alcuni requisiti, prevede che i redditi di lavoro dipendente concorrano alla formazione del reddito complessivo limitatamente al **30% del loro ammontare**, o del 10% in caso di trasferimento nelle Regioni del sud Italia, al valere delle seguenti condizioni: i lavoratori non sono stati residenti in Italia nei due periodi d'imposta precedenti il predetto trasferimento e si impegnano a risiedere in Italia per almeno due anni; l'attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano.

La richiamata disposizione è stata modificata di recente e, come anticipato, i requisiti di accesso sono oggi **meno stringenti**, in particolare non viene richiesto al lavoratore di avere un certo livello di professionalità o di ricoprire un ruolo direttivo in Italia, quindi la norma, inizialmente introdotta per attrarre competenze e *know how*, oggi, è finalizzata ad attirare soggetti lavorativamente attivi, indipendentemente dal livello di professionalità o di ruolo ricoperto. Tale modifica rappresenta per l'analisi e l'interpretazione della disposi-

zione un cambiamento rilevante, essendo la *ratio legis* variata, mentre non subisce novazione il riferimento, che si evince dal testo normativo, al collegamento tra il trasferimento in Italia e l'inizio dell'attività lavorativa.

Venendo al caso del personale rientrato da un **distacco all'estero**, la posizione restrittiva inizialmente contenuta nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. [17/2017](#), che escludeva dal regime il dipendente distaccato all'estero, in quanto il suo rientro in Italia si poneva in sostanziale continuità con la precedente posizione di lavoro, è stata successivamente rielaborata dall'Agenzia (ris. n. [76/2018](#), risposte a interpello n. [492/2019](#) e n. [510/2019](#)) che ha ammesso la possibilità di valutare ipotesi in cui il rientro in Italia non sia conseguenza della naturale scadenza del distacco, ma determinato da altri elementi funzionali alla *ratio* della norma, precisando che ciò si può verificare, ad esempio, qualora: il rientro in Italia non si ponga in continuità con la precedente posizione lavorativa ricoperta prima dell'espatrio, come nel caso in cui il dipendente distaccato dopo il rientro assuma un ruolo aziendale differente rispetto a quello originario; i continui rinnovi del periodo di distacco generino un affievolimento dei legami con il territorio italiano e un effettivo radicamento del dipendente nel territorio estero.

In altri termini deve esistere un collegamento tra l'**attività lavorativa** da svolgere in Italia e il rientro del dipendente, ovviamente con un nesso causale diverso o aggiuntivo rispetto al mero termine del periodo di distacco.

Ulteriore complicazione è l'applicazione della disposizione nel caso del personale distaccato presso la *branch* estera del datore di lavoro, in quanto non parlerebbe di un vero e proprio distacco, ma di impiego presso la sede estera registrata come *branch* dello stesso soggetto giuridico. In tale situazione, a parere di chi scrive, il regime continuerebbe a **trovare applicazione** qualora il rientro non sia legato alla semplice scadenza del periodo di impiego all'estero, ma trovi ragione, per esempio, nella copertura di una nuova posizione lavorativa. La *ratio* della norma, infatti, vuole attirare soggetti lavorativamente attivi per occupare posizioni in Italia e che il loro trasferimento sia collegato all'inizio dell'attività lavorativa e non al mero termine di un servizio prestato all'estero.

Incrementate le retribuzioni minime per l'industria del legno e arredamento

Il nuovo CCNL definisce inoltre le soglie massime per il lavoro a termine e per i contratti di somministrazione

/ Alessandro MORI

Nella giornata di ieri FederlegnoArredo, in rappresentanza datoriale, e Feneal-UIL, Filca-CISL e Fillea-CGIL hanno reso noto il testo dell'intesa del [19 ottobre](#) con cui si è definito il rinnovo della disciplina collettiva applicabile al personale delle aziende industriali del settore legno, sughero, mobile, arredamento e boschivi/forestali.

Il nuovo CCNL decorre dal **1° aprile 2019** e scade il 31 dicembre 2022.

Dal punto di vista economico, nell'attesa dell'incontro del prossimo mese di gennaio nel quale le Parti, sulla base dell'indice IPCA diffuso dall'ISTAT, definiranno gli incrementi dei minimi tabellari con valenza 1° gennaio 2021, l'accordo prevede un aumento dei minimi dal 1° settembre 2020 a titolo di copertura degli andamenti inflattivi del 2020, nonché un elemento di produttività non assorbibile, a fronte degli incrementi di produttività permessi dalle novità normative introdotte dall'accordo attuale; per effetto di tali incrementi, i **minimi retributivi** assumono i seguenti valori.

Dal **1° settembre 2020**: Liv. AD3, 2.544,34 euro; Liv. AD2, 2.497,92 euro; Liv. AD1, 2.400,11 euro; Liv. AC5, 2.303,24 euro; Liv. AC4, 2.158,01 euro; Liv. AC3, AC2 e AS4, 2.012,64 euro; Liv. AS3, 1.940,50 euro; Liv. AC1 e AS2, 1.866,07 euro; Liv. AE4 e AS1, 1.808,21 euro; Liv. AE3, 1.735,69 euro; Liv. AE2, 1.662,66 euro; Liv. AE1, 1.479,68 euro.

Dal **1° gennaio 2021**: Liv. AD3, 2.596,84 euro; Liv. AD2, 2.549,17 euro; Liv. AD1, 2.448,86 euro; Liv. AC5, 2.349,49 euro; Liv. AC4, 2.200,51 euro; Liv. AC3, AC2 e AS4, 2.051,39 euro; Liv. AS3, 1.977,38 euro; Liv. AC1 e AS2, 1.901,07 euro; Liv. AE4 e AS1, 1.841,71 euro; Liv. AE3, 1.767,32 euro; Liv. AE2, 1.692,41 euro; Liv. AE1, 1.504,68 euro.

Si segnala che con decorrenza 1° gennaio 2021 la quota di servizio sindacale passa da 25 a 35 euro annui; i lavoratori che non intendono versarla dovranno comunicarlo per iscritto alla propria azienda entro il **14 dicembre 2020** (art. 6). L'accordo prevede inoltre, all'art. 39.2, l'adeguamento dell'elemento di garanzia retributiva (da erogare nelle aziende prive di contrattazione di secondo livello e nei confronti dei soli lavoratori che non percepiscono altri trattamenti individuali o collettivi), che con decorrenza 1° luglio 2020 viene incrementato da 18 a 25 euro mensili.

Rimanendo in ambito economico, all'art. 26 viene incrementata dal 7 all'8% la quota di maggiorazione della retribuzione oraria spettante ai **lavoratori a turni** quale compenso sostitutivo in ragione dell'impossibilità

di fruire della pausa di mezzogiorno per la consumazione del pasto, ferma restando ovviamente la fruizione della pausa di 10 minuti prevista dall'[art. 8](#) comma 2 del DLgs. 66/2003; per coloro che prestano la propria attività su tre turni avvicendati nelle 24 ore, la quota di maggiorazione passa dal 5 al 7%. E infine, in relazione al congedo parentale di cui all'[art. 32](#) del DLgs 151/2001, prevista dall'art. 43 la corresponsione a carico dell'azienda, per i primi 3 mesi di fruizione del congedo immediatamente successivi al congedo obbligatorio, di un'integrazione pari al 30% della retribuzione.

Diverse le novità anche sul piano normativo. In primo luogo si segnala quella introdotta dall'art. 30, che definisce nella misura massima del 45% del numero di lavoratori a tempo indeterminato in forza al 31 dicembre dell'anno precedente il **numero massimo** di lavoratori complessivamente assumibili con contratto a termine e con contratto di somministrazione a tempo determinato o indeterminato. Previste anche soglie massime per ciascuna delle tre tipologie: sia i contratti a termine sia le somministrazioni a termine non possono singolarmente eccedere il 30% dei contratti a tempo indeterminato, mentre la somma di contratti a termine e di somministrazioni a tempo indeterminato non può eccedere il 35% dei contratti a tempo indeterminato (nel rispetto del limite del 20% fissato dall'[art. 31](#) del DLgs. 81/2015 per le sole somministrazioni a tempo indeterminato).

Con riferimento al **part-time reversibile**, l'accordo (art. 29) prevede la possibilità di concederlo alla lavoratrice madre o al lavoratore padre per una durata massima di 3 anni per ciascun figlio.

L'art. 38, in attuazione della delega alla contrattazione collettiva disposta dall'[art. 21](#) co. 2 del DLgs. 81/2015, definisce analiticamente le **attività stagionali**.

In tema di sicurezza, rimodulata in funzione delle dimensioni dell'azienda la durata dei permessi previsti per i RLS; dalla precedente previsione di 40 ore indistinte, si passa ora a 24 ore annue nelle aziende che occupano fino a 5 lavoratori, a 48 ore nelle aziende che ne occupano tra 6 e 15, a 72 ore nelle aziende che ne occupano 16 o più.

E infine, con riferimento alla contribuzione al Fondo di **previdenza complementare ARCO**, l'aliquota a carico dell'azienda dal 1° gennaio 2021 passa al 2,20% (e poi al 2,30% dal 1° gennaio 2022), e viene previsto un contributo una tantum pari a 100 euro per lavoratore, da erogare in relazione a tutti i lavoratori a tempo indeterminato (art. 57).

