

Sabato 17 ottobre 2020

**IL CASO DEL GIORNO**

## Territorialità dell'imposta sulle successioni ancorata alla residenza

/ Anita MAURO

A norma dell'art. 2 comma 1 del DLgs. 346/90, l'imposta sulle successioni è dovuta in relazione a **tutti i beni e diritti trasferiti**, ancorché esistenti all'estero.

Il secondo comma dell'art. 2 del DLgs. 346/90 limita, però, l'estensione del **principio di territorialità** disponendo che, se, alla data di apertura della successione, il defunto non era residente nello Stato, l'imposta sulle successioni è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti ivi esistenti. Quindi, la territorialità dell'imposta sulle successioni segue un "doppio binario":

- se il defunto era **residente in Italia** al momento della morte, l'imposta sulle successioni trova applicazione a tutti i beni oggetto di successione, anche se si trovano all'estero;
- se il defunto non era residente in Italia al momento della morte, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e diritti ivi esistenti.

Quindi, l'elemento essenziale per definire l'applicabilità dell' [...]

PAGINA 2

**FISCO**

## Per il superbonus detrazione a fine anno con obbligo di SAL

*Per gli acconti pagati nel 2020 si complica la comunicazione dell'opzione per il superbonus del 110%*

/ Stefano SPINA e Arianna ZENI

Un aspetto che dovrà essere preso in considerazione per la corretta fruizione del superbonus del 110% di cui all'art. 119 DL 34/2020 riguarda il **pagamento** dei lavori in un anno ed il completamento degli stessi nell'anno successivo.

La norma, richiamando la detrazione di cui agli artt. 14 e 16 del DL 4 giugno 2013 n. 63, fa riferimento al criterio di cassa, con una deroga per i lavori condominiali.

Nello specifico la circolare dell'Agenzia delle Entrate 8 agosto 2020 n. 24 (§4) conferma che, ai fini dell'individuazione del **periodo d'imposta** in cui imputare le spese occorre fare riferimento, per le persone fisiche, al criterio di cassa e, quindi, all'effettivo pagamento, indipendentemente dalla data di avvio degli interventi cui i pagamenti si riferiscono.

Diversamente, per le spese sostenute da soggetti diversi dalle imprese individuali, dalle società e dagli enti commerciali relative ad interventi

sulle parti comuni degli edifici, rileva, ai fini dell'imputazione al periodo d'imposta, la data del **bonifico** effettuato dal condominio, indipendentemente dalla data di versamento della rata condominiale da parte del singolo condomino.

Occorre inoltre acquisire l'asseverazione del rispetto dei requisiti tecnici degli interventi effettuati nonché della congruità delle spese sostenute e, ai fini dell'**opzione** per la cessione o per lo sconto, anche il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto al superbonus.

Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 8 agosto 2020 n. 283847, recante le modalità di comunicazione dell'opzione per la cessione del credito o lo sconto, prevede che la stessa sia inviata entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello in cui sono state sostenute le spese che danno diritto alla **detrazione**.

La comunicazione prevede, [...]

PAGINA 3

**IN EVIDENZA**

Oneri detraibili da comunicare per la precompilata solo se "tracciati"

L'e-fattura di fine anno passa i controlli nel 2021 anche col vecchio tracciato

Aliquote IVA "in chiaro" per tutti gli Stati Ue

**ALTRE NOTIZIE**

/ DA PAGINA 8

**FISCO**

## Compensi reversibili deducibili per competenza

/ Alessandro COTTO

È frequente nella prassi dei gruppi societari che un **dipendente** venga nominato nell'organo amministrativo di altra società del gruppo, la quale versa al datore di [...]

PAGINA 6

# Territorialità dell'imposta sulle successioni ancorata alla residenza

La norma non specifica però a che nozione di "residenza" debba farsi riferimento

/ Anita MAURO

A norma dell'[art. 2](#) comma 1 del DLgs. 346/90, l'imposta sulle successioni è dovuta in relazione a **tutti i beni e diritti trasferiti**, ancorché esistenti all'estero.

Il secondo comma dell'[art. 2](#) del DLgs. 346/90 limita, però, l'estensione del **principio di territorialità** disponendo che, se, alla data di apertura della successione, il defunto non era residente nello Stato, l'imposta sulle successioni è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti ivi esistenti.

Quindi, la territorialità dell'imposta sulle successioni segue un "doppio binario":

- se il defunto era **residente in Italia** al momento della morte, l'imposta sulle successioni trova applicazione a tutti i beni oggetto di successione, anche se si trovano all'estero;

- se il defunto non era residente in Italia al momento della morte, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e diritti ivi esistenti.

Quindi, l'elemento essenziale per definire l'applicabilità dell'imposta sulle successioni italiana, in base alla normativa interna, è quello della **residenza del defunto** al momento della morte.

Tuttavia, tale nozione non viene ulteriormente specificata dall'[art. 2](#) e genera non pochi dubbi.

È importante premettere, infatti, che, dal punto di vista strettamente **civilistico**, l'[art. 43](#) c.c. definisce:

- il domicilio come il luogo in cui la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi;
- la residenza come il luogo in cui la persona ha la dimora abituale.

La definizione civilistica di "residenza" fa riferimento, quindi, ad una **situazione "di fatto"**, in quanto implica la verifica della presenza del soggetto nel luogo, in contrapposizione al domicilio che costituisce, invece, una condizione "di diritto", in quanto prescinde dalla presenza reale del soggetto sul posto.

Tuttavia, la residenza codicistica potrebbe non coincidere con la **residenza "anagrafica"**, ovvero il luogo che la persona ha comunicato all'Anagrafe quale suo luogo di residenza abituale.

Pertanto, se è chiaro che il riferimento effettuato dal Testo Unico delle imposte sulle successioni e donazioni è alla "residenza" del defunto e non al domicilio, ci si può domandare se sia necessario fare riferimento al dato formale (residenza anagrafica) o al dato effettivo (residenza di fatto).

In particolare, la questione è rilevante ove i due termini non coincidano. Si pensi, ad esempio, al soggetto che, pur avendo conservato la propria residenza anagrafica in Italia, al momento della morte si trovasse in

Svizzera, dove risiedeva **stabilmente** da più di un anno. In questo caso, nel valutare se, ai fini dell'[art. 2](#) del DLgs. 346/90, il defunto vada considerato "residente in Italia", bisogna stabilire se dare rilievo:

- all'elemento **formale** (residenza anagrafica), nel qual caso egli dovrebbe ritenersi "residente in Italia" al momento dell'apertura della successione;

- all'elemento **fattuale** (residenza di fatto) nel qual caso egli dovrebbe essere considerato "residente in Svizzera" al momento dell'apertura della successione.

Inoltre, va considerato che, diversamente da quanto avviene nel caso delle imposte sui redditi, ove la verifica della residenza implica anche un criterio temporale di prevalenza (a norma dell'[art. 2](#) del TUIR, si considerano residenti le persone che per la **maggior parte** del periodo d'imposta sono iscritte all'Anagrafe della popolazione residente), per l'imposta sulle successioni, la verifica della residenza è ancorata ad una data precisa (il momento della morte), sicché il riferimento alla "residenza di fatto" potrebbe prestarsi a distorsioni (in alcuni casi potrebbe persino coincidere con il luogo in cui il soggetto sia ospedalizzato).

La poca dottrina che ha affrontato l'argomento si esprime in senso non univoco:

- un autore ritiene che le risultanze anagrafiche possano costituire solo un **primo riferimento**, che potrebbe, però, essere superato ove il contribuente interessato o l'Amministrazione finanziaria dimostrassero che la residenza effettiva del defunto è diversa da quella anagrafica;

- un altro autore ritiene, invece, valorizzando l'interpretazione teleologica della norma, che il legislatore dell'[art. 2](#) del DLgs. 346/90 intendesse fare riferimento alla residenza anagrafica, sicché, in caso di divergenza tra residenza anagrafica e residenza fattuale, dovrebbe prediligersi il **dato formale**.

Si rammenta che, in presenza di una convenzione internazionale sull'applicazione dell'imposta sulle successioni, il conflitto di competenza va risolto applicando le **norme convenzionali**. Da ultimo, ad esempio, nella riposta n. [206/2020](#) (ove non era, però, in discussione la residenza dei soggetti coinvolti, in quanto si trattava della successione di un soggetto non residente in Italia, avente ad oggetto un immobile in Italia) l'Agenzia delle Entrate ha fatto riferimento, per quanto concerne la disciplina fiscale, alla normativa convenzionale, secondo la quale "i beni immobili che fanno parte della successione o di una donazione di una persona domiciliata in uno Stato e sono situati nell'altro Stato sono imponibili in questo altro Stato".

# Per il superbonus detrazione a fine anno con obbligo di SAL

Per gli acconti pagati nel 2020 si complica la comunicazione dell'opzione per il superbonus del 110%

/ Stefano SPINA e Arianna ZENI

Un aspetto che dovrà essere preso in considerazione per la corretta fruizione del superbonus del 110% di cui all'[art. 119](#) DL 34/2020 riguarda il **pagamento** dei lavori in un anno ed il completamento degli stessi nell'anno successivo.

La norma, richiamando la detrazione di cui agli [artt. 14 e 16](#) del DL 4 giugno 2013 n. 63, fa riferimento al criterio di cassa, con una deroga per i lavori condominiali.

Nello specifico la circolare dell'Agenzia delle Entrate 8 agosto 2020 n. [24](#) (§4) conferma che, ai fini dell'individuazione del **periodo d'imposta** in cui imputare le spese occorre fare riferimento, per le persone fisiche, al criterio di cassa e, quindi, all'effettivo pagamento, indipendentemente dalla data di avvio degli interventi cui i pagamenti si riferiscono.

Diversamente, per le spese sostenute da soggetti diversi dalle imprese individuali, dalle società e dagli enti commerciali relative ad interventi sulle parti comuni degli edifici, rileva, ai fini dell'imputazione al periodo d'imposta, la data del **bonifico** effettuato dal condominio, indipendentemente dalla data di versamento della rata condominiale da parte del singolo condomino.

Occorre inoltre acquisire l'asseverazione del rispetto dei requisiti tecnici degli interventi effettuati nonché della congruità delle spese sostenute e, ai fini dell'**opzione** per la cessione o per lo sconto, anche il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto al superbonus.

Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 8 agosto 2020 n. [283847](#), recante le modalità di comunicazione dell'opzione per la cessione del credito o lo sconto, prevede che la stessa sia inviata entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello in cui sono state sostenute le spese che danno diritto alla **detrazione**.

La comunicazione prevede, in caso di superbonus, l'indicazione del soggetto che rilascia il visto di conformità e, a seconda del tipo di intervento, il codice identificativo rilasciato dall'ENEA a seguito della trasmissione dell'asseverazione redatta da un tecnico abilitato al termine dei lavori o per ogni stato di avanzamento degli stessi oppure, in caso di interventi antisismici, il **codice identificativo** dell'asseverazione attribuito dal professionista incaricato nonché il codice fiscale del professionista incaricato che ha rilasciato l'asseverazione.

Tali **asseverazioni**, in base al DM [6 agosto 2020](#) (decre-

to "Asseverazioni") e al comma 13-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020, sono rilasciate al termine dei lavori o per ogni stato di avanzamento dei lavori. In base all'[art. 121](#) comma 1-*bis* del DL 34/2020 gli stati di avanzamento per il superbonus non possono essere più di due per ciascun intervento complessivo e ciascuno stato di avanzamento deve riferirsi ad almeno il 30% del medesimo intervento.

Da questa breve analisi si deduce che, ai fini della **cessione/sconto** della detrazione al 110% occorre non solo il sostenimento delle spese ma anche le varie asseverazioni ed il rilascio del visto di conformità, documenti questi che possono essere rilasciati, verificate tutte le condizioni, al termine dei lavori oppure in sede di stato di avanzamento. Inoltre, per non perdere il beneficio, la comunicazione, riportante i dati delle asseverazioni e con il visto di conformità, deve essere inviata entro il 16 marzo dell'anno successivo al sostenimento delle spese.

Nell'ipotesi, abbastanza improbabile, in cui i lavori siano pagati e terminati entro il 31 dicembre 2020 (o al più siano terminati entro il mese di marzo 2021, ammesso vi siano i tempi tecnici per il rilascio delle certificazioni), quindi, la comunicazione dell'opzione dovrà avvenire entro il **16 marzo 2021** e si dovrà essere in possesso delle necessarie asseverazioni e visto di conformità. Ove entro il 31 dicembre 2020 i lavori abbiano raggiunto almeno il 30% dell'intervento, invece, occorrerà, ai fini della cessione/sconto, redigere uno stato avanzamento lavori a tale data che riepiloghi tutte le spese sostenute.

Se, invece, al 31 dicembre 2020 i **lavori sono inferiori al 30%** dell'intervento non sembrerebbe possibile redigere un SAL e, conseguentemente, presentare la comunicazione. Ove siano state pagate delle spese nel corso del 2020, pertanto, nel caso in cui i lavori che consentono di fruire del 110% non siano ancora stati ultimati, non sembrerebbe possibile trasmettere la comunicazione per l'opzione.

Sembrerebbe che, in questi casi, l'unica possibilità per i contribuenti sia quella di fruire direttamente della **prima rata** di detrazione con riferimento ai pagamenti fatti nell'anno 2020 e comunicare, nell'anno successivo, la cessione delle quattro rate residue. Anche in questa ipotesi, tuttavia, si dovrebbero comunque possedere le asseverazioni entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al 2020.

# Oneri detraibili da comunicare per la precompilata solo se "tracciati"

Dal 1° gennaio 2020, la detrazione IRPEF del 19% spetta solo se le spese sono pagate con strumenti tracciabili, salvo alcune spese sanitarie

/ Massimo NEGRO

Con i provvedimenti nn. [329652](#) e [329676](#) pubblicati ieri, 16 ottobre 2020, l'Agenzia delle Entrate ha emanato le disposizioni di coordinamento tra l'obbligo di comunicare i dati degli oneri detraibili ai fini della predisposizione della **dichiarazione precompilata** e l'obbligo di sostenere le spese con modalità di pagamento tracciabili affinché si possa beneficiare della detrazione IRPEF.

Dal 1° gennaio 2020, l'[art. 1](#) comma 679 della L. 160/2019 (legge di bilancio 2020) ha infatti stabilito che la detrazione IRPEF del 19% (sono escluse le detrazioni con percentuali diverse) degli oneri indicati nell'[art. 15](#) del TUIR e in altre disposizioni normative spetta soltanto se il **pagamento** è avvenuto con:

- bonifico bancario o postale;
- altri sistemi di pagamento, diversi dal pagamento in contante, previsti dall'[art. 23](#) del DLgs. 241/97 (es. carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari).

Ai sensi del successivo comma 680, l'obbligo di tracciabilità **non** si applica alle detrazioni:

- spettanti in relazione alle spese sostenute per l'acquisto di medicinali e di dispositivi medici;
- per prestazioni sanitarie rese dalle strutture pubbliche o da strutture private accreditate al Servizio sanitario nazionale (SSN).

Con il provvedimento n. [329676/2020](#), è stato quindi stabilito che, ai fini dell'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata, a decorrere dall'anno d'imposta 2020, i dati delle **spese sanitarie** e veterinarie forniti all'Agenzia delle Entrate dal Sistema Tessera sanitaria sono esclusivamente quelli relativi alle spese sostenute con le modalità tracciabili di cui all'[art. 1](#), comma 679, della L. 160/2019, ad eccezione delle spese sostenute per l'acquisto di medicinali e dispositivi medici o relative a prestazioni sanitarie rese dalle strutture pubbliche e da strutture private accreditate al Servizio sanitario nazionale, le quali continuano quindi a dover essere comunicate indipendentemente dalle modalità di pagamento.

Analogamente, in relazione agli **altri oneri** detraibili al 19% diversi dalle spese sanitarie e veterinarie, il provvedimento n. [329652/2020](#) ha stabilito che, ai fini dell'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata, a decorrere dall'anno d'imposta 2020, nelle comunicazioni da trasmettere all'Anagrafe Tributaria vanno indicati esclusivamente i dati relativi agli oneri sostenuti con le previste modalità tracciabili.

Rientrano quindi in questo secondo ambito, ad esem-

pio, le comunicazioni all'Agenzia delle Entrate dei **dati relativi**:

- agli interessi passivi e agli oneri accessori sostenuti per mutui agrari e fondiari;
- ai premi per assicurazioni sulla vita, contro gli infortuni, sul rischio morte e invalidità permanente e per il rischio di non autosufficienza;
- alle spese per l'istruzione universitaria;
- alle spese per l'istruzione scolastica (per gli anni d'imposta 2020 e 2021, l'invio di tali dati è facoltativo, secondo quanto disposto dal DM [10 agosto 2020](#));
- alle rette per la frequenza di asili nido;
- alle spese funebri.

Il soggetto obbligato alla comunicazione dei dati degli oneri detraibili al Sistema Tessera sanitaria o all'Anagrafe tributaria è quindi tenuto a **verificare** le modalità di pagamento delle spese la cui detraibilità IRPEF del 19% è subordinata all'utilizzo di strumenti tracciabili, non comunicando quelle che, non rispettando tale vincolo, non possono beneficiare della detrazione.

In sostanza, con i provvedimenti emanati ieri, l'Agenzia delle Entrate ha introdotto un controllo "a monte" sul rispetto dell'obbligo di pagamento mediante **strumenti tracciabili**, stabilendo che non possono essere inseriti nelle comunicazioni di dati per la precompilazione delle dichiarazioni le spese sostenute con modalità di pagamento (es. contanti) che non consentono più di beneficiare della detrazione.

## Rischio sanzioni per il soggetto obbligato alla comunicazione

Tale impostazione potrebbe quindi avere conseguenze **sanzionatorie** in capo al soggetto obbligato alla comunicazione, in quanto l'inserimento nella comunicazione di spese non detraibili per mancanza del requisito della tracciabilità del pagamento potrebbe configurare una comunicazione "errata".

Ai sensi dell'[art. 3](#) comma 5-bis del DLgs. 175/2014 e dell'[art. 78](#) comma 26 della L. 413/91, l'omessa, tardiva o errata effettuazione delle comunicazioni in esame è infatti soggetta all'applicazione di una sanzione di **100 euro** per ogni comunicazione:

- senza possibilità, in caso di violazioni plurime, di applicare il "cumulo giuridico" ex [art. 12](#) del DLgs. 472/97;
- con un massimo di 50.000 euro.

In caso di errata comunicazione, la sanzione non si applica se la trasmissione dei dati corretti è effettuata entro i 5 giorni successivi alla scadenza.

# L'e-fattura di fine anno passa i controlli nel 2021 anche col vecchio tracciato

Accettati i documenti predisposti con le precedenti specifiche se riferiti a operazioni degli ultimi giorni del 2020

/ Luca BILANCINI

Una fattura elettronica datata 31 dicembre 2020, che venga **trasmessa** al Sistema di Interscambio nei primi giorni di **gennaio** dell'anno successivo, non verrà scarata, anche se redatta sulla base delle **specifiche tecniche** che cessano di avere validità dal prossimo anno. Si tratta di un'importante precisazione fornita dall'Amministrazione finanziaria con la risposta alla **Faq 149** (datata 15 ottobre 2020), pubblicata nell'ambito di un aggiornamento delle domande più frequenti.

Per effetto del provvedimento Agenzia delle Entrate 20 aprile 2020 n. [166579](#), dal 1° ottobre 2020 al 31 dicembre 2020 il Sistema di Interscambio ammetterà sia le fatture elettroniche predisposte con le "vecchie" specifiche tecniche (versione 1.5), sia quelle preparate con il nuovo schema (versione 1.6.1).

Nel provvedimento si precisava altresì che dal 1° gennaio 2021 il SdI "accetterà esclusivamente" e-fatture e note di variazione generate con il **nuovo tracciato**. L'Agenzia rendeva noto, al proposito, che nell'ultima versione delle specifiche erano state aggiornate "le date di fine validità per taluni codici" ed era stata modificata "la data di entrata in vigore di taluni controlli".

Il nuovo tracciato prevede, tra l'altro, significative modifiche ai codici "Natura". In particolare:

- il codice **N2**, ancora utilizzabile fino al termine dell'anno per identificare le operazioni **non soggette**, sarà definitivamente sostituito, dal 1° gennaio 2021, dai codici **N2.1** (operazioni prive del requisito di territorialità) e **N2.2** (altre operazioni non soggette), già in uso in via facoltativa dallo scorso 1° ottobre;
- il codice **N3**, riferito alle operazioni **non imponibili**, dal prossimo anno non potrà più essere adottato, vista l'introduzione di sei nuove codifiche riferite a differenti fattispecie di non imponibilità, il cui utilizzo è già consentito dal 1° ottobre 2020 (**N3.1** per le esportazioni, **N3.2** per le cessioni intra Ue, **N3.3** per le cessioni verso San Marino, **N3.4** per le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, **N3.5** per le operazioni non imponibili a seguito di presentazione della dichiarazione di intento e **N3.6** per le altre operazioni che non concorrono alla formazione del plafond);
- il codice **N6** potrà essere utilizzato solo fino a fine anno, venendo sostituito obbligatoriamente dal 1° gennaio con nove diverse codifiche (già in uso, facoltativamente dal 1° ottobre), corrispondenti ad altrettante fat-

tispecie in cui si rende applicabile l'**inversione contabile** (**N6.1** per la cessione di rottami, **N6.2** per la cessione di oro e argento puro, **N6.3** per il subappalto nel settore edile, **N6.4** per la cessione di fabbricati con opzione per l'IVA, **N6.5** per la cessione di telefoni cellulari, **N6.6** per la cessione di prodotti elettronici, **N6.7** per le prestazioni del comparto edile e dei settori connessi, **N6.8** per le operazioni del settore energetico, **N6.9** per gli altri casi in cui è necessario operare il reverse charge).

L'introduzione dei nuovi codici ha comportato l'adozione di ulteriori tipologie di **controlli** sul file fattura. Come si legge nelle specifiche tecniche approvate con provvedimento n. [166579/2020](#), nell'ambito delle verifiche di coerenza sul contenuto, il Sistema di Interscambio **scarnerà**, dal 2021, le fatture che riportino il "**valore generico**" N2, N3 o N6, in luogo delle nuove, più analitiche, codifiche.

Sulla base di quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate nella **Faq 149**, tuttavia, nel gennaio del prossimo anno dovrebbero comunque **superare** i controlli anche le fatture che, pur predisposte secondo il precedente schema, riportino, nell'apposito campo, date riferite a operazioni effettuate nel 2020. Così, ad esempio, una fattura relativa alla cessione di un fabbricato il cui atto, che prevede l'opzione per l'applicazione dell'IVA, sia stipulato il 30 dicembre 2020 (data inserita nel campo "Data" del file XML), potrebbe essere predisposta con il **vecchio tracciato** e l'indicazione del codice natura N6, ed essere trasmessa e accolta dal Sistema di Interscambio anche il 7 gennaio 2021 (cioè entro il termine di dodici giorni dall'effettuazione dell'operazione, disposto dall'[art. 21](#) comma 4 del DPR 633/72). Nella **Faq 149** viene sottolineato, infatti, che "i **controlli** effettuati dal SdI sono relativi alla **data del documento**".

## Il chiarimento riguarda anche l'esterometro

La precisazione fornita dall'Amministrazione finanziaria riguarda anche la comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere, motivo per cui, stando a quanto riportato nella **Faq 149**, sarà accettato anche l'**esterometro** relativo al quarto trimestre 2020, il cui termine di presentazione scade il 31 gennaio 2021, predisposto sulla base delle precedenti specifiche tecniche.



# Compensi reversibili deducibili per competenza

La Cassazione aderisce all'orientamento maggioritario negando l'applicazione del principio di cassa

/ Alessandro COTTO

È frequente nella prassi dei gruppi societari che un **dipendente** venga nominato nell'organo amministrativo di altra società del gruppo, la quale versa al datore di lavoro il compenso senza che transiti nella disponibilità della persona fisica (c.d. compensi reversibili).

La sentenza della Cassazione n. [22479](#) depositata ieri, 16 ottobre, si occupa del trattamento fiscale del costo in capo alla società amministrata, contribuendo a fare un po' di chiarezza su una materia che nel corso degli anni ha registrato qualche contrasto interpretativo.

In via preliminare, occorre ricordare che, ai sensi dell'[art. 95](#) comma 5 del TUIR i compensi spettanti agli amministratori sono deducibili secondo il principio di cassa, vale a dire nell'esercizio in cui sono corrisposti.

Secondo la sentenza in commento, tuttavia, nel caso di compensi reversibili la società **non versa alcun compenso** all'amministratore, ma si limita a pagare all'altra società "un corrispettivo per l'utilità ricevuta, consistente nella fruizione dell'attività di gestione societaria espletata dalla risorsa umana messale a disposizione".

Mancando un'erogazione in denaro a colui che ha svolto l'attività gestoria, non è applicabile il principio di cassa e il costo, quale prestazione di servizi, deve essere dedotto secondo il **principio di competenza**.

La Cassazione conferma quanto affermato dalla norma di comportamento ADC 17 ottobre 2007 n. [169](#) e dalla circolare Assonime n. 50 del 1990. Secondo tale ricostruzione, occorre valorizzare la circostanza che i compensi sono attribuiti ad una società titolare di reddito d'impresa e quindi tassati per competenza. Sul piano **sistematico** detto criterio mal si concilierebbe con la deduzione per cassa in capo al soggetto erogante.

Occorre infatti sottolineare che il predetto principio di cassa (che la Suprema Corte definisce "eccezionale") è

stato previsto per evitare che il disallineamento tra le regole di tassazione permettesse alla società di **dedurre per competenza** il costo relativo all'amministratore senza che quest'ultimo fosse effettivamente assoggettato ad imposizione per via del mancato pagamento del compenso.

Tale esigenza di simmetria ha portato l'Agenzia delle Entrate ad affermare che i compensi percepiti dall'amministratore entro il 12 gennaio dell'anno n+1 sono ugualmente deducibili dalla società nell'anno n dal momento che, in applicazione al principio di cassa **allargato**, l'amministratore considera percepiti i compensi nell'anno n (circ. Agenzia delle Entrate n. [57/2001](#), § 7.1).

Pare utile ricordare che, secondo una nota dell'Agenzia delle Entrate (n. 124734 del 20 giugno 2002), inedita, ma ampiamente ripresa dalla dottrina, varrebbe la qualificazione oggettiva del compenso, per cui anche per i compensi reversibili opererebbe la deduzione in base al principio di cassa.

## Secondo l'Agenzia opera invece il principio di cassa

Si tratta però di un orientamento che risultava **minoritario** ieri e lo è ancor di più oggi, alla luce della sentenza in commento.

Con riferimento invece all'amministratore dipendente, vale la pena di sottolineare che, in base al consolidato orientamento dell'Amministrazione finanziaria, i compensi reversibili percepiti dalle persone fisiche **non concorrono** a formare il reddito IRPEF degli amministratori in base al "principio generale secondo cui non si configurano quale reddito imponibile di un soggetto le somme di cui egli non ottenga in alcun modo la disponibilità" (nota n. 8/166 del 17 maggio 1977 confermata dalla risposta interpello n. [167/2019](#)).

# Aliquote IVA "in chiaro" per tutti gli Stati Ue

Reso disponibile dalla Commissione Ue un software che consente la ricerca per individuare l'aliquota di beni e servizi

/ Emanuele GRECO e Simonetta LA GRUTTA

Nei giorni scorsi, la Commissione europea ha messo a disposizione degli operatori, nel proprio sito internet, uno strumento che consente di individuare la **corretta IVA** applicabile in ciascuno Stato membro dell'Unione. Il prezioso strumento, realizzato con la collaborazione dei diversi Stati membri, è disponibile all'indirizzo web: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/tedb/vat-SearchForm.html](https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/vat-SearchForm.html).

La nuova funzionalità consentirà, dunque, di fare chiarezza sull'aliquota IVA applicata da ogni Stato in merito alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi.

La **ricerca**, sul nuovo strumento, richiede l'inserimento delle seguenti informazioni:

- lo Stato Ue di interesse;
- la scelta della data alla quale l'aliquota si intende applicare;
- la scelta di una specifica categoria (con la possibilità, ad esempio, di scegliere una Regione speciale, un'aliquota temporanea, un regime di aliquota "zero" vale a dire la non applicazione dell'IVA con riconoscimento del diritto alla detrazione);
- per le cessioni di beni, il codice di nomenclatura combinata;
- per le prestazioni di servizi, il codice "CPA" (utilizzato, peraltro, nella compilazione degli INTRASTAT e il cui elenco è disponibile, tra l'altro, sul sito dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli).

L'implementazione del nuovo sistema, non incidentalmente, fa seguito ed aggiunge un tassello alle recenti novità in materia di e-commerce, volte a trasferire la tassazione dei beni e dei servizi nel luogo di effettivo consumo degli stessi.

Si ricorda, infatti, che, in relazione al c.d. **commercio elettronico** "indiretto" dal **1° luglio 2021**, per effetto della direttiva [2017/2455/Ue](#):

- il regime del **MOSS** (Mini One Stop Shop) sarà esteso anche alle vendite a distanza intracomunitarie di beni;
- sono abolite le soglie attualmente previste per le vendite a distanza (comprese tra 35.000 e 100.000 euro), con l'introduzione di una soglia unica di 10.000 euro, valida per tutti gli Stati membri, al di sopra della quale la cessione si considera effettuata nello Stato di destinazione dei beni (con applicazione dell'aliquota IVA locale).

Proprio in merito alle novità applicabili dal 1° luglio 2021, sono state di recente diffuse, da parte della Commissione europea le note esplicative riferite alla disci-

plina di **commercio elettronico** "indiretto" di cui alla direttiva 2017/2455/Ue (si veda ["Piattaforme digitali coinvolte nel processo di riscossione dell'IVA"](#) del 1° ottobre 2020).

La finalità della nuova disciplina in tema di e-commerce "indiretto", come ricorda la stessa Commissione europea, è quella di semplificare le procedure per le imprese Ue che effettuano **vendite on line** transfrontaliere e di rafforzare il mercato unico.

Tali ostacoli derivano, tra l'altro, dal particolare regime IVA delle vendite a distanza (che impone alle imprese Ue, al di sopra di specifiche soglie, di registrarsi nei singoli Stati membri in cui i prodotti sono ceduti e consumati), con un conseguente vantaggio commerciale per le imprese extra Ue rispetto a quelle stabilite nel territorio dell'Unione.

Per quanto concerne, invece, il commercio elettronico "diretto", la direttiva 2017/2455/Ue, applicabile dal 1° gennaio 2019, è stata solo di recente implementata in Italia con il DLgs. [45/2020](#).

I servizi elettronici **B2C**, infatti, dal 2019, assumono rilevanza territoriale nello Stato membro ove è domiciliato o residente (senza domicilio all'estero) il committente ([art. 7-octies](#) comma 1 del DPR 633/72).

Dunque, l'IVA si applica nello Stato Ue del **committente**, secondo le aliquote ivi vigenti, ferma la possibilità per il prestatore di avvalersi del meccanismo del MOSS per l'assolvimento del tributo.

## Nell'e-commerce vige l'aliquota dello Stato di destinazione

Alla luce di quanto descritto, si comprende la rilevanza, anche ai fini di una pianificazione delle attività, di uno strumento che consenta agli operatori di verificare in via immediata l'**effettiva aliquota** applicabile in ciascuno Stato ove il bene si considera ceduto ovvero ove il servizio si considera prestato.

La procedura formale di verifica dell'aliquota IVA applicabile, a livello nazionale, richiede una prima istanza presso l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, competente per l'accertamento tecnico-merceologico sui prodotti ceduti. Solamente in seguito al rilascio del parere tecnico delle Dogane, resta possibile la presentazione di un'**istanza di interpello** presso l'Agenzia delle Entrate, allegando il predetto parere già rilasciato (*cfr.* circ. Agenzia delle Entrate n. [32/2010](#)).

# L'acquisto con scrittura non autenticata registrata entro un anno salva la prima casa

Il nuovo immobile deve essere adibito ad abitazione principale

/ Anita MAURO

Per evitare la decadenza dal beneficio, in ipotesi di **alienazione infraquinquennale** della prima casa, è necessario procedere, entro un anno, all'acquisto di un "altro immobile da adibire a propria abitazione principale". A tal fine, è idoneo anche un atto di acquisto stipulato mediante scrittura non autenticata, purché sia registrato (atteso che, in tal modo, l'atto acquista data certa). Invece, il fatto che l'atto di compravendita non sia trascritto non rileva ai fini dell'esclusione della decadenza.

Questo principio è sancito dalla Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 22488, depositata ieri.

Si rammenta che, a norma del comma 4 della Nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR [131/86](#), si configura la **decadenza** dall'agevolazione "prima casa", goduta in relazione ad un determinato acquisto, ove l'immobile agevolato venga alienato prima di cinque anni dall'acquisto medesimo, salvo che il contribuente non proceda a riacquistare un nuovo immobile da adibire ad abitazione principale entro un anno dall'alienazione.

Affinché il nuovo acquisto "eviti" la decadenza – precisa l'Agenzia delle Entrate – non è necessario che esso avvenga nuovamente in presenza dei requisiti per il godimento dell'agevolazione "prima casa", ma è sufficiente che l'immobile acquistato sia adibito ad abitazione principale del contribuente (cfr., tra le tante, la circ. 7 giugno 2010 n. [31](#)).

Pertanto, l'elemento essenziale per attivare il meccanismo che "**blocca**" la decadenza è il fatto che il nuovo immobile acquistato sia adibito ad abitazione principale, non essendo sufficiente a tal fine la mera intenzione.

Sulla base di tale principio, ad esempio è stata riconosciuta la possibilità di evitare la decadenza in caso di acquisto di una quota immobiliare, in comproprietà, purché "sia significativa, di per sé, della concreta possibilità di disporre del bene al fine di poterlo adibire a propria abitazione" (Cass. n. [13291/2011](#)); invece, non si ritengono idonei ad impedire la decadenza, né l'**acquisto** della nuda proprietà (Cass. n. [17148/2018](#)), né la stipula del solo contratto preliminare di compravendita (Cass. n. [17151/2014](#)).

Invece, per quanto concerne il rispetto del termine di un anno, la Corte non condivide le doglianze dell'Agenzia delle Entrate e ritiene che la scrittura privata non autenticata, registrata entro un anno dalla vendita infraquinquennale, ben possa soddisfare la

condizione, atteso che la registrazione attribuisce data certa alla **scrittura**, a nulla rilevando a tal fine il fatto che la scrittura non fosse autenticata (nel caso di specie, inoltre, era stata proposta anche l'azione per l'accertamento dell'autenticità delle sottoscrizioni della scrittura).

Si ricorda che l'[art. 2704](#) c.c. dispone che la "data della scrittura privata della quale non è autenticata la sottoscrizione non è certa e computabile riguardo ai terzi se non dal giorno in cui la scrittura è stata registrata o dal giorno della morte o della sopravvenuta **impossibilità** fisica di colui o di uno di coloro che l'hanno sottoscritta o dal giorno in cui il contenuto della scrittura è riprodotto in atti pubblici o, infine, dal giorno in cui si verifica un altro fatto che stabilisca in modo egualmente certo l'antiorità della formazione del documento".

In proposito, la Corte di Cassazione afferma che in tema di imposta di registro, il legislatore ha inteso estendere il concetto di "terzo" cui fa riferimento l'[art. 2704](#) c.c., includendovi anche l'Amministrazione finanziaria, "titolare di un diritto di **imposizione** collegato al negozio e suscettibile di pregiudizio per effetto di esso", sicché deve farsi riferimento al momento in cui la scrittura ha acquistato data certa con la registrazione (Cass. n. [7621/2017](#)).

D'altronde – rileva l'Agenzia – la data di registrazione delle scritture non autenticate è stata utilizzata anche dal legislatore in più occasioni come discriminare per l'**applicazione** di una certa norma nel tempo; ad esempio, ai fini dell'entrata in vigore dell'imposta di donazione (re)introdotta dal DL 262/2006, l'[art. 2](#) comma 53 del DL [262/2006](#) dispone che la nuova disciplina si applichi (tra il resto) alle "scritture private non autenticate presentate per la registrazione dal" 29 novembre 2006.

Alla luce di tali principi, la Corte afferma, quindi, che la registrazione, **entro un anno** dall'alienazione della prima casa, della scrittura privata non autenticata di acquisto di un nuovo immobile da adibire ad abitazione principale, possa evitare la decadenza dal beneficio goduto sul primo acquisto.

La data certa, conseguita con la registrazione, nel caso di specie sopperisce, quindi, all'assenza di **autentiche delle firme**, consentendo di prescindere dalla trascrizione dell'atto (si veda "[Data certa delle prove documentali sempre necessaria per la Cassazione](#)" del 15 ottobre 2020).



# Omesse ritenute previdenziali anche con i modelli DM10 telematici

I modelli provano la corresponsione degli emolumenti ai lavoratori

## / REDAZIONE

La Cassazione, nella sentenza n. [28674/2020](#), ricapitolando le principali caratteristiche della fattispecie di omesso versamento di ritenute **previdenziali o assistenziali**, di cui all'[art. 2](#) comma 1-*bis* del DL 463/1983 convertito.

Ai sensi di tale disposizione, l'omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali operate dal datore di lavoro sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti, per un importo superiore a **10.000 euro annui**, è punito con la reclusione fino a tre anni e con la multa fino a 1.032 euro. Se l'importo omesso non è superiore a 10.000 euro annui, si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da 10.000 a 50.000 euro. Il datore di lavoro non è punibile, né assoggettabile alla sanzione amministrativa, quando provvede al versamento delle ritenute **entro tre mesi** dalla contestazione o dalla notifica dell'avvenuto accertamento della violazione.

Tale fattispecie – ricorda in primo luogo la Cassazione – non è configurabile senza il **materiale esborso**, anche solo in nero, della retribuzione (*cfr.* Cass. SS.UU. n. [27641/2003](#)); esborso che, costituendo un presupposto necessario della fattispecie criminosa, deve essere provato dall'accusa mediante il ricorso sia a prove documentali che testimoniali ovvero attraverso il ricorso alla prova indiziaria (*cfr.* Cass. n. [38271/2007](#)).

La presentazione da parte del datore di lavoro degli appositi modelli DM 10 – attestanti le retribuzioni corrisposte ai dipendenti e l'ammontare degli obblighi contributivi – è valutabile, in assenza di elementi di segno contrario, come prova della **effettiva corresponsione** degli emolumenti ai lavoratori (*cfr.* Cass. n. [21619/2015](#)); l'onere incombente sul pubblico ministero di dimostrare l'avvenuta corresponsione delle retribuzioni ai lavoratori dipendenti è, quindi, assolto con la produzione del modello DM 10, con la conseguenza che grava sull'imputato il compito di provare, in difformità dalla situazione rappresentata nelle denunce retributive inoltrate, l'assenza del materiale esborso delle somme. Gli appositi modelli attestanti le retribuzioni corrisposte ai dipendenti e gli obblighi contributivi verso l'istituto previdenziale (modelli DM 10) hanno, infatti, **natu-**

**ra ricognitiva** della situazione debitoria del datore di lavoro e fanno piena prova (*ex art. 2709 c.c.*) a carico dell'imprenditore; la loro presentazione equivale all'attestazione di aver corrisposto, fino a prova contraria, le retribuzioni in relazione alle quali è stato omesso il versamento dei contributi (*cfr.* Cass. n. [37145/2013](#)).

Tale consolidato principio trova applicazione anche nel caso di **elaborazione telematica** dei modelli DM 10 da parte dell'INPS. Si ricorda, infatti, che è oggi prevista l'obbligatorietà della presentazione telematica delle denunce contributive mensili.

I modelli DM 10 formati secondo il sistema informatico UniEmens possono essere valutati come piena prova della effettiva corresponsione delle retribuzioni, trattandosi di dichiarazioni che, seppure generate dal sistema informatico dell'INPS, sono formate esclusivamente sulla base dei dati risultanti dalle denunce individuali e dalla denuncia aziendale fornite dallo stesso contribuente; in particolare, UniEmens è soltanto un **flusso di dati** che va a creare il contenuto del modello DM 10, per così dire di nuova generazione, che, ancorché generato dal sistema informatico dell'INPS, ha le stesse caratteristiche ed informazioni del DM 10 "cartaceo".

La modifica delle modalità di redazione del modello medesimo, ossia il passaggio dal "cartaceo" inviato all'INPS al "telematico" generato dal sistema dell'Istituto, non ha importato alcuna modifica sotto il profilo della necessaria provenienza dei "flussi informativi" dall'azienda interessata.

## Il reato è a dolo generico

Il reato in questione è a **dolo generico**, e, quindi, è integrato dalla consapevole scelta di omettere i versamenti dovuti; sicché non rileva, sotto il profilo dell'elemento soggettivo, la circostanza che il datore di lavoro attraversi una fase di criticità e destini risorse finanziarie per far fronte a debiti ritenuti più urgenti o abbia deciso di dare preferenza al pagamento degli emolumenti ai dipendenti (*cfr.* Cass. n. [43811/2017](#)).

# Plastic tax esclusa dalla base imponibile IVA

L'Agenzia delle Dogane, in un "open hearing" tenutosi ieri, ha fornito indicazioni rispetto al provvedimento in corso di emanazione

/ Fabio Tullio COALOA e Emanuele GRECO

A pochi giorni dall'emanazione del provvedimento direttoriale, per quanto concerne la c.d. "plastic tax", e del decreto attuativo del MEF, per quanto concerne la c.d. "sugar tax", l'Agenzia delle Dogane e dei monopoli ha anticipato – durante un *open hearing* tenutosi ieri – alcune interessanti informazioni riguardanti i soggetti obbligati dell'imposta sui manufatti in plastica e i relativi adempimenti, nonché le iniziative allo studio per allineare quest'ultima imposta alla "sugar tax".

Entrambe le discipline saranno efficaci a decorrere dal **1° gennaio 2021**, per effetto del rinvio operato dall'[art. 133](#) del DL 34/2020 (decreto "Rilancio").

Sul fronte della **plastic tax**, la novità più importante riguarda l'uscita di scena, tra i possibili soggetti obbligati, dell'esercente dei depositi grossisti e degli esercenti dei depositi della grande distribuzione; il loro possibile coinvolgimento, che di fatto sostituiva quello del fabbricante delle materie plastiche, era stato paventato durante l'*open hearing* del 29 settembre 2020, creando non poche perplessità.

Si conferma che tra i soggetti obbligati rientrano le imprese proprietarie delle materie prime plastiche nonché le imprese di produzione dei MACSI.

I c.d. "**commissionari**" si aggiungono, dunque, agli esercenti impianti di produzione di MASCSI a partire da materie prime di plastica vergine o riciclata (c.d. "fabbricanti"), ai soggetti che acquistano i MACSI provenienti da altri Paesi Ue (c.d. "acquirenti"), ai soggetti che cedono MACSI provenienti da altri Paesi Ue a un consumatore privato (c.d. "cedenti") e ai soggetti che acquistano MACSI provenienti da Paesi extra-Ue (c.d. "importatori").

Tra le altre precisazioni relative al tributo sulla plastica, viene ribadito che, nella determinazione che sarà emanata entro fine ottobre 2020, saranno individuati tutti i **codici di nomenclatura combinata** dei polimeri e dei materiali in plastica con riferimento ai quali sarà applicabile l'imposta.

Con riferimento agli adempimenti, è stato anticipato che il "fabbricante" sarà tenuto a registrarsi nei sistemi dell'Agenzia delle Dogane e dei monopoli, al fine di ottenere un **codice identificativo univoco**, presentando una comunicazione con allegata una relazione contenente le caratteristiche tecniche dell'impianto con la relativa potenzialità annua, la descrizione del processo produttivo dei MACSI, le modalità di gestione del deposito MACSI e delle materie prime plastiche e le procedure con cui è tenuta la contabilità industriale dell'impianto.

Andrà poi trasmessa una **dichiarazione trimestrale** contenente, per ciascun impianto di produzione, la

massa di materia prima plastica introdotta, lavorata, in giacenza e ceduta, l'ammontare dell'imposta liquidata, da versare o da rimborsare e il numero di fatture emesse.

Viene, inoltre, previsto l'obbligo di tenere una contabilità giornaliera per l'impianto di produzione, anche se sul punto specifico non sono state rese ulteriori indicazioni.

## Obbligo di registrazione e di invio della dichiarazione trimestrale

Gli obblighi di registrazione, trasmissione della dichiarazione trimestrale e tenuta della contabilità dell'impianto ricadranno anche sugli altri soggetti obbligati, con la particolarità che il "commissionario" potrà tenere una contabilità con cadenza **settimanale**, e non giornaliera, per ogni impianto di produzione.

In merito alle iniziative allo studio per allineare la plastic tax e la sugar tax, come richiesto da tutte le associazioni di categoria intervenute al dibattito, l'Agenzia delle Dogane e dei monopoli ha precisato che l'obiettivo è quello di modificare:

- il termine di pagamento e di trasmissione della dichiarazione ai sistemi dell'Agenzia della sugar tax da mensile a **trimestrale**;
- la struttura delle due imposte prevedendo che presso gli impianti di produzione siano riconosciuti come soggetti obbligati anche il cedente di bevande edulcorate (sugar tax) e il venditore di MACSI (plastic tax), che agiscono come committenti;
- le modalità di esposizione dei **dati in fattura**, prevedendo che per la sugar tax vi sia l'indicazione in fattura dell'importo afferente il tributo mentre per la plastic tax siano esposti i dati che permettono di calcolare l'imposta.

Un'ulteriore importante precisazione fornita dall'Agenzia riguarda poi la circostanza che né la plastic tax né la sugar tax concorreranno alla determinazione della base imponibile IVA, non trattandosi di accise quanto piuttosto di **contributi**. La qualificazione di tali proventi come "contributi" dovrebbe, peraltro, essere esplicitata nei decreti di attuazione delle due discipline.

Nessuna novità, invece, in merito a un nuovo possibile **differimento** dell'efficacia delle due nuove imposte. Resta, dunque, in mano al legislatore il nodo della tempistica o l'eventuale previsione di un periodo di moratoria delle sanzioni, per permettere agli operatori di poter implementare i sistemi gestionali per informatizzare i nuovi processi dichiarativi e di tracciabilità.

## / Savino GALLO

# Aumentano le probabilità di un taglio dei tassi Bce

Le preoccupazioni per la seconda ondata COVID potrebbero indurre la Banca centrale europea a nuovi interventi di stimolo monetario

/ Stefano PIGNATELLI

La diffusione dell'epidemia in Europa viaggia al ritmo di 100.000 nuovi infetti al giorno contro i 50.000 in Usa. L'accelerazione dei contagi sta spingendo le autorità ad aumentare le restrizioni sociali con conseguenti rischi per la crescita. Le **preoccupazioni sul COVID** si stanno concentrando sull'**Europa**. Il clima si è ulteriormente appesantito in considerazione delle interruzioni dei test su trattamenti e vaccini anti COVID, nonché della mancanza di un accordo su ulteriori stimoli fiscali negli Usa che a questo punto vedranno la luce dopo le presidenziali. Non aiuta una campagna di trimestrali americane a luci e ombre (seguì tassi e costo del funding su [www.aritma.eu](http://www.aritma.eu)).

Nonostante tutto, i mercati azionari, scesi significativamente nelle scorse sedute, non stanno crollando anzi tentano una reazione, segno che agli operatori importa quasi esclusivamente che sia garantita **enorme liquidità** ancora per molto tempo. E subito a supporto dei mercati sono intervenute le autorità monetarie che si sono dichiarate pronte ad agire per la stabilità.

L'attesa di nuovi stimoli monetari e il *flight to quality* hanno condotto **al ribasso i rendimenti Bund** e i **tassi Irs**. Il Bund 10 anni scende da -0,54% di una settimana fa a -0,62% e il calo riguarda con simile intensità anche la parte a breve dove il 2 anni scende a -0,78% da -0,72%. I tassi Irs 10 anni da -0,23% scendono a -0,30%; in ribasso di un paio di centesimi le scadenze 4-5 anni, mentre la parte a breve 2-3 anni appare più stabile.

Il movimento sul Bund è dovuto solo in parte alla corsa verso la sicurezza, corsa che ha riguardato anche tutti i titoli corporate di elevato rating. Una parte del mercato si sta posizionando prendendo seriamente in

considerazione nuove misure di **stimolo** e un **taglio dei tassi** ufficiali europei.

Corroborata questa ipotesi l'ulteriore calo dei tassi Future Euribor 3 mesi, la cui scaletta vede il punto di minimo sfiorare -0,60% per la fine del prossimo anno (fixing Euribor 3 mesi di venerdì a -0,51%). In sostanza sta diventando più probabile che nel tardo 2021 possano essere tagliati depo e refi attualmente a -0,50% e 0%, livelli entrati in vigore rispettivamente un anno fa e nel marzo 2016.

Questa eventualità è da prendere in considerazione, ma nel medio termine sono altri gli spunti che potrebbero consentire al Bund di scendere ulteriormente. In particolare un'estensione della politica **ultraespansiva** (Pepp rinnovato a tutto il 2021 e oltre con aumento degli importi acquistabili) e che il NGEu (Next generation Eu, termine per indicare il Recovery fund) possa diventare uno strumento permanente. Questo, unitamente a un **possibile taglio Bce** e a un netto peggioramento della pandemia, ha il potenziale per portare il Bund verso nuovi minimi assoluti (in queste ipotesi gli obiettivi diventano il range -0,80% e -1%).

## Euribor e Irs ai minimi storici e spread sui finanziamenti in ulteriore calo

I parametri di indicizzazione (Euribor e Irs) ai **minimi storici** e gli spread sui finanziamenti in ulteriore calo contribuiranno a ridurre ulteriormente i livelli già molto compressi dei tassi per le imprese. Ciò fintanto che non dovesse iniziare a emergere il problema dei NPL delle banche.

# Per il reato di caporalato è necessario lo sfruttamento del lavoratore

Nei casi di intermediazione illecita e di sfruttamento il soggetto che realizza la condotta si approfitta dello stato di bisogno del lavoratore "debole"

/ Mario PAGANO

La durata oraria della prestazione lavorativa, la retribuzione, la penosa situazione personale e abitativa, la decurtazione obbligatoria di parte non irrilevante del compenso quale corrispettivo per l'accompagnamento in auto sul posto di lavoro, la mancanza di dotazioni di sicurezza, l'assenza di formazione e la mancata fruizione di un giorno di riposo. Sono questi i molteplici elementi fattuali, sintomatici di una condizione di **sfruttamento** dei lavoratori, in ragione dei quali la Cassazione, con sentenza n. [27582/2020](#), ha confermato la decisione del Tribunale per il riesame di Reggio Calabria che, a sua volta, aveva ritenuto legittima, per i medesimi motivi, l'ordinanza del Gip del Tribunale di Palmi, con la quale era stata applicata la misura degli arresti domiciliari nei confronti di un soggetto indagato per il reato di "caporalato", punito dall'[art. 603-bis](#) c.p. La pronuncia della Suprema Corte offre un'utile occasione per riportare all'attenzione, soprattutto in tempi di COVID-19 e di lockdown, la questione dello **sfruttamento lavorativo**.

La norma di riferimento in materia è il citato art. 603-bis c.p., introdotto originariamente dal DL [138/2011](#), conv. L. [148/2011](#). A seguito delle problematiche interpretative che ne condizionavano la concreta applicabilità, la disposizione è stata modificata dalla legge [199/2016](#), in vigore dal 4 novembre 2016, alla quale è dovuta l'attuale formulazione.

Come ricordato dall'Ispettorato del Lavoro (INL) nella circolare n. [5/2019](#), l'art. 603-bis punisce **due** distinte **fattispecie**. La prima concerne l'"intermediazione illecita", posta da chiunque "recluta" manodopera allo scopo di destinarla al lavoro presso terzi in condizione di sfruttamento e approfittando dello stato di bisogno dei lavoratori. La seconda riguarda più propriamente lo "sfruttamento lavorativo", con cui si punisce penalmente chiunque utilizza, assume o impiega manodopera, anche mediante la citata attività di intermediazione, sottoponendo i lavoratori a condizioni di sfruttamento e approfittando del loro stato di bisogno.

In entrambi i casi, i segni distintivi sono rappresentati dallo sfruttamento e dall'**approfittarsi** dello **stato di bisogno**.

Con riferimento a quest'ultimo aspetto, si valorizza la strumentalizzazione a proprio favore della situazione di debolezza della vittima del reato e lo squilibrio tra le prestazioni contrattuali. Lo "stato di bisogno", invece, è una condizione, come ricorda l'Ispettorato, tipica di chi

non ha piena libertà di scelta e versi in uno stato di "debolezza sociale", come nell'ipotesi di impiego di personale straniero spesso extracomunitario.

Con riguardo allo **sfruttamento**, invece, lo stesso art. 603-bis elenca una serie di circostanze che ne rappresentano indici, per così dire, normativamente sintomatici, considerati dall'INL alternativi tra di loro.

Il primo è dato dalla reiterata corresponsione di **retribuzioni** in modo palesemente difforme dai contratti collettivi nazionali o territoriali stipulati dalle organizzazioni sindacali più rappresentative a livello nazionale, o comunque sproporzionato rispetto alla quantità e qualità del lavoro prestato.

Il secondo indice è rappresentato dalla reiterata violazione della normativa relativa all'orario di lavoro, ai periodi di riposo, al riposo settimanale, all'aspettativa obbligatoria, alle ferie, sempre con riguardo a diversi lavoratori. Di rilievo, ovviamente, anche le violazioni delle norme in materia di **sicurezza e igiene** nei luoghi di lavoro le quali, tuttavia, precisa la citata circolare, avranno un peso maggiore se non meramente formali ma incidenti in modo diretto sulla salute e sicurezza del lavoratore, mettendola seriamente in pericolo. Da ultimo, vanno considerate anche la sottoposizione del lavoratore a condizioni di lavoro a metodi di sorveglianza o a situazioni alloggiative degradanti.

La Cassazione, nella pronuncia in commento, si riporta a tale ricostruzione normativa, valorizzando, evidentemente, tutti questi **elementi sintomatici** dello sfruttamento. Del resto, tale ultimo requisito appare fondamentale per la fattispecie in questione. La Corte, citando il precedente n. [49781/2019](#), ricorda che "la mera condizione di irregolarità amministrativa del cittadino extracomunitario nel territorio nazionale, accompagnata da situazione di disagio e di bisogno di accedere alla prestazione lavorativa, non può di per sé costituire elemento valevole da solo ad integrare il reato di cui all'art. 603-bis c.p. caratterizzato, al contrario, dallo sfruttamento del lavoratore, i cui indici di rilevazione attengono ad una condizione di eclatante pregiudizio e di rilevante soggezione del lavoratore, resa manifesta da profili contrattuali retributivi o da profili normativi del rapporto di lavoro, o da violazione delle norme in materia di sicurezza e di igiene sul lavoro, o da sottoposizione a umilianti o degradanti condizioni di lavoro e di alloggio".



## Incentivi agli investimenti solo per PMI innovative “ammissibili”

Con la risposta interpello n. 475 di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che per fruire della disciplina fiscale di favore prevista per i soggetti che investono in PMI innovative quest'ultima deve rispettare i **requisiti** richiesti per essere considerata “ammissibile” ex [art. 1](#) comma 2 lett. c) del DM 7 maggio 2019.

Nel caso di specie, una PMI innovativa chiede se possa beneficiare delle agevolazioni fiscali di cui all'[art. 29](#) del DL 179/2012 (per effetto dell'[art. 4](#) comma 9 del DL 3/2015), posto che l'**aumento di capitale** non è superiore al 50% del fatturato medio del quinquennio precedente.

Il Ministero dello Sviluppo economico, a cui l'Agenzia delle Entrate ha richiesto espresso parere, ha affermato che “I requisiti di ammissibilità all'agevolazione, sono definiti sulla base della normativa europea sugli aiuti di Stato e la decisio-

ne di autorizzazione dell'aiuto e non si esauriscono con il fatto di essere PMI innovativa in possesso dei requisiti di cui all'art. 4, comma 1 del Decreto-Legge 24 gennaio 2015, n. 3 e iscritta nell'**apposita sezione** del registro delle imprese; affinché una PMI innovativa sia ammissibile, occorre anche che siano soddisfatte le condizioni previste dalla norma ai fini dell'ammissibilità all'agevolazione”.

Nella fattispecie in esame, la società non possiede i requisiti per essere qualificata come “PMI innovativa ammissibile” sulla base della definizione di cui all'art. 1, comma 2, lettera c) del DM 7 maggio 2019 e, pertanto, gli investimenti non sono agevolabili ai sensi dell'[art. 29](#) del DL 179/2012.

Di conseguenza, gli investimenti non devono rispettare il **limite massimo** di 15 milioni di euro, non essendo oggetto dell'agevolazione.

## Possibile compensare l'importo versato prima della concessione dell'esonero per i CD e IAP under 40

L'INPS, con il messaggio n. [3744](#) di ieri, ha fornito ulteriori chiarimenti in materia di **esonero contributivo** previsto dall'[art. 1](#) comma 503 della L. 160/2019, in favore dei lavoratori agricoli autonomi under 40.

Dopo aver fatto accenno al precedente messaggio n. [3115](#), con cui lo stesso Istituto previdenziale aveva fornito le indicazioni conseguenti alle attività poste in essere per procedere al riconoscimento del predetto beneficio, viene precisato che nel caso in cui il contribuente, in attesa della definizione delle istanze di esonero, abbia versato, con il codice tributo “LAA”, l'importo indicato nel prospetto “Dettaglio F24 Esercizio: 2020” elaborato prima della concessione dell'esonero, l'eccedenza tra l'importo versato e l'importo indicato nel prospetto rielaborato potrà essere **compensata** con l'importo da versare per le rate successive.

Per richiedere la compensazione è necessario inviare alla

Struttura territoriale di riferimento la specifica **istanza** disponibile nella “Comunicazione Bidirezionale” del “Cassetto previdenziale Autonomi in Agricoltura” denominata: “Compensazione versamento in eccesso rata Emissione 2020 a seguito riconoscimento esonero under 40”.

Sempre con riguardo al settore agricolo, è stato pubblicato anche il messaggio n. [3745](#), con cui l'INPS comunica che sono in corso le elaborazioni per l'emissione degli **avvisi bonari**.

Gli avvisi bonari saranno resi **disponibili** nella sezione “Recupero Crediti”, “Avvisi Bonari” del “Cassetto Previdenziale Autonomi in Agricoltura” per i coltivatori diretti, i coloni e mezzadri e gli imprenditori agricoli professionali, e del “Cassetto Previdenziale Aziende Agricole” per le aziende assuntrici di manodopera.

## Codice alfanumerico unico per i contratti collettivi nazionali di lavoro

Con il messaggio n. [3743](#) pubblicato ieri, l'INPS ha comunicato l'istituzione di **nuovi codici contratto** (544, 545, 546, 547, 548) da inserire nell'elemento “CodiceContratto” della sezione “PosContributiva” del flusso di denuncia UniEmens, a partire dal periodo di paga novembre 2020. Dalla medesima decorrenza, inoltre, vengono resi noti i codici contratto che sono stati disattivati (457, 458, 459).

Nel messaggio in commento vengono altresì fornite le prime indicazioni con riguardo all'[art. 16-quater](#) del DL 76/2020 convertito (DL “Semplificazioni”). La disposizione prevede che, nelle comunicazioni obbligatorie al Ministero del Lavoro e delle politiche sociali e nelle denunce retributive mensili all'INPS, il dato relativo al CCNL applicato al lavoratore venga indicato mediante il **codice alfanumerico unico** attribuito dal Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro (CNEL).

Nell'attesa dell'adeguamento delle procedure informatiche, che sarà reso noto con apposito messaggio, l'INPS informa che, dal prossimo aggiornamento dell'Allegato tecnico UniEmens, l'elenco dei contratti riferiti alla sezione “PosContributiva” verrà inserito in un **apposito documento**, accessibile sul sito internet dell'Istituto al seguente percorso: “Prestazioni e Servizi”, “Trasmissione UNIEMENS per datori di lavoro di aziende private”.

Tale elenco conterrà, per ogni “CodiceContratto” anche il corrispondente “macro-settore” e “codice” associati al contratto nell'archivio nazionale detenuto dal CNEL. A tal fine, l'Istituto invita sia i datori di lavoro sia i loro delegati a prestare **attenzione** nel compilare il campo relativo al “CodiceContratto” del flusso UniEmens, ricordando che deve essere indicato il valore “CD” nel caso in cui sia applicato un contratto colletti-

vo di primo livello non ancora censito dall'INPS.

## Definite le modalità di riscossione dei contributi associativi del SALP sulle prestazioni temporanee

Con la circolare n. [119](#) pubblicata ieri, l'INPS ha fornito le istruzioni operative relative all'applicazione della convenzione stipulata tra lo stesso Istituto previdenziale e il sindacato ACAI Lavoratori e Pensionati (S.A.L.P.), per la riscossione dei contributi associativi sulle **prestazioni temporanee**, la quale è stata sottoscritta il 5 agosto 2020 e rimane valida fino al 31 dicembre 2021.

In base a quanto previsto dalla convenzione in argomento, il diritto di versare i **contributi associativi** può essere esercitato dai soggetti beneficiari dei trattamenti di mobilità in corso di pagamento, di disoccupazione NASpI e DIS-COLL, di disoccupazione speciale, nonché dei trattamenti ordinari e straordinari di integrazione salariale e dei sussidi per lavori socialmente utili.

L'autorizzazione a effettuare le trattenute è comunque subordinata alla trasmissione telematica di apposita **delega alla ri-**

**scossione**, all'interno della quale sono indicate esplicitamente la misura del contributo e le autorizzazioni necessarie per la trattazione dei dati personali. La delega deve essere debitamente sottoscritta dal titolare della prestazione e riportare gli estremi di un documento di riconoscimento valido.

Sotto il profilo operativo si sottolinea che l'organizzazione sindacale deve **custodire** l'originale della delega sottoscritta dal titolare della prestazione e copia del documento d'identità. Inoltre, in caso di pagamento diretto da parte dell'INPS dei trattamenti di integrazione salariale, spetta al datore di lavoro comunicare i dati relativi alle deleghe rilasciate dai lavoratori e conservare la relativa documentazione.

Infine, la circolare in commento illustra la **misura** del contributo sindacale, che risulta essere fissato nelle seguenti percentuali dell'importo lordo della prestazione: 3% NASpI; 1% DIS-COLL; 1% CIG; 1% sui restanti trattamenti.