



Mercoledì 9 settembre 2020

IL CASO DEL GIORNO

Formalità limitate per le lavorazioni sui beni in deposito IVA

/ Emanuele GRECO

Le prestazioni di servizi eseguite sui beni custoditi in un deposito IVA, inclusi il **perfezionamento** e le manipolazioni usuali, permettono di considerare avvenuta ad ogni effetto l'introduzione dei beni nel deposito stesso, senza che sia necessaria la preventiva [...]

PAGINA 2

IL PUNTO FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Identificazione diretta IVA anche per i soggetti passivi norvegesi

/ Simonetta LA GRUTTA

Un soggetto stabilito in un Paese estero, privo di stabile organizzazione in Italia, che intenda porre in essere operazioni nel territorio dello Stato, può essere tenuto a farsi rilasciare dall'Agenzia [...]

PAGINA 9

FISCO

Per il bonus investimenti Mezzogiorno rileva la classificazione secondo l'OIC 16

Secondo l'Agenzia i beni devono rientrare nella voce B.II.2 o B.II.3 dell'attivo patrimoniale

/ Pamela ALBERTI

Per individuare quali siano i "macchinari, impianti e attrezzature" **agevolabili** con il credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno ex art. 1 comma 98 ss. della L. 208/2015 occorre fare riferimento alla classificazione nelle voci B.II.2 e B.II.3 dell'attivo di Stato patrimoniale secondo il documento OIC 16. L'Agenzia delle Entrate, nella risposta a interpello n. 322 di ieri, ha fornito chiarimenti in merito all'ambito oggettivo del "credito d'imposta sisma" di cui all'art. 18-*quater* del DL 8/2017, che rimanda alle disposizioni del citato credito d'imposta.

La società istante intende acquistare un nuovo **carrello elevatore**, bene strumentale che sarà utilizzato nel magazzino centrale in un Comune rientrante nel "cratere sismico" di cui all'allegato 2 del DL 189/2016. Secondo l'istante, tale investimento sarebbe un "progetto di investimento iniziale", trattandosi di ampliamento e ammodernamento della struttura esistente, e sarebbe classi-

ficabile nella voce B.II.2 dell'attivo dello Stato patrimoniale. Si chiede se per tale investimento sia possibile beneficiare del credito d'imposta previsto dall'art. 18-*quater* del DL n. 8/2017.

In via preliminare, posto che il quesito implica una verifica delle modalità di contabilizzazione del bene descritto e della possibile classificazione dello stesso nelle voci B.II.2 e B.II.3 dell'attivo dello Stato patrimoniale e tale valutazione, essendo di tipo tecnico-fattuale, non è esperibile in sede di interpello, l'Agenzia delle Entrate **non** dà alcuna risposta **specificata**, ma si limita a fornire chiarimenti di carattere generale.

L'art. 18-*quater* del DL 8/2017 ha esteso, fino al 31 dicembre 2020, alle imprese localizzate nei Comuni delle Regioni Lazio, Umbria, Marche e Abruzzo, colpiti dagli eventi sismici verificatisi dal 24 agosto 2016 (Allegati 1 e 2 del DL 189/2016), il credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno, istituito dall'art. 1 commi da 98 a 108 della L. 208/2015. [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Superbonus per gli interventi sulle unità immobiliari delle persone fisiche

Si allarga il consenso politico sulle proposte dei commercialisti

Agevolato il trasporto e l'imballaggio dei beni anti-COVID

Stabilite le misure compensative per l'esercizio della professione

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 11

FISCO

Bonus botteghe e negozi sulla parte di canone relativo agli immobili C/1

/ Pamela ALBERTI

Il credito d'imposta per botteghe e negozi in caso di canone di locazione comprensivo di immobili appartenenti a **diverse categorie** catastali spetta esclusivamente in [...]

PAGINA 6

Formalità limitate per le lavorazioni sui beni in deposito IVA

La normativa interna non richiede lo scarico della merce dal mezzo di trasporto né l'obbligo di introduzione fisica nel deposito

/ Emanuele GRECO

Le prestazioni di servizi eseguite sui beni custoditi in un deposito IVA, inclusi il **perfezionamento** e le manipolazioni usuali, permettono di considerare avvenuta ad ogni effetto l'introduzione dei beni nel deposito stesso, senza che sia necessaria la preventiva introduzione della merce nel deposito e senza che vi sia l'obbligo di scarico dal mezzo di trasporto.

Lo dispone l'[art. 16](#) comma 5-*bis* del DL 185/2008 (conv. L. 2/2009), il quale fornisce l'interpretazione autentica dell'[art. 50-bis](#) comma 4 lett. h) del DL 331/93.

La disciplina dei [depositi IVA](#) consente di effettuare senza applicazione dell'imposta diverse operazioni connesse all'utilizzo del deposito.

Tra queste, sono agevolate anche le prestazioni di servizi relative ai beni ivi custoditi, sempreché di durata non superiore a 60 giorni, sebbene le prestazioni non siano materialmente eseguite nel deposito ma nei **locali limitrofi** al medesimo.

Qualora risultino soddisfatte tali condizioni, si ritengono **assolte**, in virtù del richiamato [art. 16](#) comma 5-*bis* del DL 185/2008, le **funzioni di stoccaggio** e di custodia da parte del depositario e si ritiene perfezionata la condizione stabilita dalla normativa civilistica che regola il contratto di deposito ([artt. 1766](#) e ss. c.c.).

In sintesi, alla luce della normativa vigente, contenuta sia nell'[art. 50-bis](#) comma 4 lett. h) del DPR [633/72](#) che nella relativa norma di interpretazione autentica ([art. 16](#) comma 5-*bis* del DL 185/2008), è possibile concludere che, nel caso di lavorazioni su beni immessi nel **deposito IVA**, l'imposta non si renda applicabile anche qualora le merci:

- non entrino fisicamente nel deposito, ma transitino negli spazi adiacenti al magazzino;
- non siano scaricate dal mezzo di trasporto;
- non siano soggette a un tempo minimo di custodia.

La possibilità di non introdurre fisicamente i beni nel deposito non ha portata generalizzata. Resta, infatti, fermo l'obbligo di introdurre materialmente in deposito i beni che non devono **subire lavorazioni** (circ. Agenzia delle Entrate n. [12/2015](#)).

Le operazioni descritte attribuiscono, in ogni caso, il diritto alla detrazione dell'imposta assolta "a monte" per gli **acquisti effettuati**, ai sensi dell'[art. 19](#) del DPR 633/72. Il diritto può essere esercitato a partire dal momento in cui il bene è acquistato (e la fattura è stata ricevuta) ed entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui l'acquisto è effettuato.

All'estrazione dei beni dal deposito IVA per l'immissione in consumo nel territorio dello Stato, l'IVA per la prestazione di servizi eseguita deve ritenersi definitivamente **assolta**, fermo il rispetto delle condizioni di cui all'[art. 50-bis](#) comma 6 del DL 331/93.

È da considerare che, a seguito delle ultime modifiche all'[art. 50-bis](#) comma 6 del DL 331/93 (efficaci dal 1° aprile 2017), l'estrazione dei beni dal deposito IVA, destinati alla "utilizzazione o **commercializzazione**" in **Italia**, segue un differente regime IVA a seconda che il bene introdotto nel deposito:

- costituisca oggetto di un acquisto intracomunitario;
- sia un bene extra Ue immesso in libera pratica nel territorio comunitario;
- sia conseguenza di un'operazione "interna".

In termini generali, l'IVA per l'acquisto effettuato dev'essere assolta dal soggetto che procede all'estrazione dei beni ed è versata dal gestore del deposito in nome e per conto del predetto soggetto.

È possibile, però, assolvere l'imposta con il meccanismo del [reverse charge](#) ([art. 17](#) comma 2 del DPR 633/72) allorché l'introduzione in deposito è stata effettuata in forza di un **acquisto intra Ue** ovvero la merce sia stata immessa in libera pratica con prestazione di garanzia (salvo le ipotesi di esonero, quali il possesso della certificazione AEO).

In sostanza, l'individuazione della corretta modalità di estrazione è collegata all'operazione con la quale il bene è stato introdotto nel deposito IVA (ris. Agenzia delle Entrate n. [55/2017](#)).

Sul piano documentale, le prestazioni di servizi sui beni immessi nel deposito IVA, seppur in assenza di materiale introduzione della merce negli spazi adibiti a deposito, richiedono comunque l'**annotazione nel registro** dei beni movimentati di cui all'[art. 50-bis](#) comma 3 del DL 331/93.

Esclusa la formazione del plafond

Le prestazioni di servizi in esame, seppur effettuate in assenza di applicazione dell'IVA, non possono essere qualificate come operazioni "**non imponibili**".

La circ. Agenzia delle Entrate n. [12/2015](#) ha, quindi, indicato che i corrispettivi delle suddette operazioni devono essere esclusi dalla formazione del [plafond](#) e dal computo ai fini della determinazione dello status di esportatore abituale.

Per il bonus investimenti Mezzogiorno rileva la classificazione secondo l'OIC 16

Secondo l'Agenzia i beni devono rientrare nella voce B.II.2 o B.II.3 dell'attivo patrimoniale

/ Pamela ALBERTI

Per individuare quali siano i "macchinari, impianti e attrezzature" **agevolabili** con il credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno ex [art. 1](#) comma 98 ss. della L. 208/2015 occorre fare riferimento alla classificazione nelle voci B.II.2 e B.II.3 dell'attivo di Stato patrimoniale secondo il documento OIC [16](#). L'Agenzia delle Entrate, nella risposta a interpello n. [322](#) di ieri, ha fornito chiarimenti in merito all'ambito oggettivo del "credito d'imposta sisma" di cui all'[art. 18-quater](#) del DL 8/2017, che rimanda alle disposizioni del citato credito d'imposta.

La società istante intende acquistare un nuovo **carrello elevatore**, bene strumentale che sarà utilizzato nel magazzino centrale in un Comune rientrante nel "cratere sismico" di cui all'allegato 2 del DL [189/2016](#). Secondo l'istante, tale investimento sarebbe un "progetto di investimento iniziale", trattandosi di ampliamento e ammodernamento della struttura esistente, e sarebbe classificabile nella voce B.II.2 dell'attivo dello Stato patrimoniale. Si chiede se per tale investimento sia possibile beneficiare del credito d'imposta previsto dall'[art. 18-quater](#) del DL n. 8/2017.

In via preliminare, posto che il quesito implica una verifica delle modalità di contabilizzazione del bene descritto e della possibile classificazione dello stesso nelle voci B.II.2 e B.II.3 dell'attivo dello stato patrimoniale e tale valutazione, essendo di tipo tecnico-fattuale, non è esperibile in sede di interpello, l'Agenzia delle Entrate **non** dà alcuna risposta **specificata**, ma si limita a fornire chiarimenti di carattere generale.

L'[art. 18-quater](#) del DL 8/2017 ha esteso, fino al 31 dicembre 2020, alle imprese localizzate nei Comuni delle Regioni Lazio, Umbria, Marche e Abruzzo, colpiti dagli eventi sismici verificatisi dal 24 agosto 2016 (Allegati 1 e 2 del DL [189/2016](#)), il credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno, istituito dall'[art. 1](#) commi da 98 a 108 della L. 208/2015. Per tale agevolazione si applicano quindi, in quanto compatibili, le disposizioni del citato [art. 1](#) comma 98 ss. della L. 208/2015.

Sotto il **profilo oggettivo**, il comma 99 definisce "agevolabili gli investimenti, facenti parte di un progetto di investimento iniziale come definito all'articolo 2, punti 49, 50 e 51, del regolamento (UE) n. [651/2014](#) della Commissione, del 17 giugno 2014, relativi all'acquisto, anche mediante contratti di locazione finanziaria, di macchinari, impianti e attrezzature varie destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nel territorio". I beni agevolabili devono inoltre essere caratterizzati dal requisito della strumenta-

lità rispetto all'attività esercitata dall'impresa e devono soddisfare il requisito della novità.

Con la circ. n. [34/2016](#) l'Agenzia delle Entrate ha chiarito cosa debba intendersi per "progetto di investimento iniziale" e il concetto di strumentalità, senza però fornire precise indicazioni in merito all'**individuazione dei beni** agevolabili. La citata norma agevolativa fa infatti riferimento a "macchinari, impianti e attrezzature varie", non prevedendo espressamente – a differenza del precedente credito d'imposta ex [art. 1](#) commi 271 - 279 della L. 296/2006 – la classificazione di tali beni nell'attivo dello Stato patrimoniale alle voci B.II.2 e B.II.3.

L'Agenzia delle Entrate, nella risposta n. 322, afferma ora che, ai fini della precisa individuazione dei beni agevolabili, indicati in maniera tassativa dalla norma (comma 99), occorre fare riferimento alla corretta **classificazione** degli stessi in bilancio, secondo quanto previsto dalla normativa civilistica e nel rispetto dei corretti principi contabili.

In base al principio contabile nazionale OIC n. 16 "Immobilizzazioni materiali", alla voce **B.II.2** "impianti e macchinario" vanno iscritti: impianti generici (impianti non legati alla tipica attività della società, ad esempio, servizi riscaldamento e condizionamento, impianti di allarme); impianti specifici (impianti legati alle tipiche attività produttive dell'azienda); altri impianti (ad esempio, forni e loro pertinenze); macchinario automatico e macchinario non automatico (apparati in grado di svolgere da sé – automatico – ovvero con ausilio di persone – semiautomatico – determinate operazioni).

Alla voce **B.II.3** "attrezzature industriali e commerciali" trovano iscrizione: attrezzature (strumenti, con uso manuale, necessari per il funzionamento o lo svolgimento di una particolare attività o di un bene più complesso, ad esempio, attrezzi di laboratorio, equipaggiamenti e ricambi, attrezzatura commerciale e di mensa); attrezzatura varia, legata al processo produttivo o commerciale dell'impresa, completante la capacità funzionale di impianti e macchinario, distinguendosi anche per un più rapido ciclo d'usura (comprende convenzionalmente gli utensili).

Pertanto, secondo l'Agenzia, restano **esclusi** dall'agevolazione tutti i beni classificabili in voci di bilancio diverse da quelle indicate nella norma agevolativa.

Sarebbero quindi, ad esempio, esclusi i beni classificati nella voce B.II.4 "Altri beni" (tra cui mobili e automezzi).

Superbonus per gli interventi sulle unità immobiliari delle persone fisiche

Non è condivisibile la posizione dell'Agenzia delle Entrate che limita la fruizione del superbonus ai soli immobili residenziali

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Ai sensi della lett. b) del comma 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, il "superbonus al 110%" si applica sugli interventi di riqualificazione energetica effettuati da **persone fisiche**, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, "su unità immobiliari, salvo quanto previsto al comma 10".

A sua volta, il comma 10 stabilisce che le persone fisiche "private" "possono beneficiare delle detrazioni di cui ai commi da 1 a 3 per gli interventi realizzati sul numero massimo di **due unità immobiliari**, fermo restando il riconoscimento delle detrazioni per gli interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio".

La lettura del combinato disposto dei due commi si presta a **legittimi dubbi** circa la portata del medesimo, ma pare corretto ritenere il punto di partenza debba rimanere il dato normativo che emerge dalla lett. b) del comma 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, ossia che il superbonus al 110% si applica sugli interventi effettuati dalle persone fisiche "su unità immobiliari".

Da questo punto di vista, il senso da attribuire all'inciso finale del successivo comma 10 dell'art. 119 ("fermo restando il riconoscimento delle detrazioni per gli interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio") andrebbe strettamente correlato al **limite** di interventi effettuati su due unità immobiliari che il comma 10 medesimo pone nella sua prima parte, piuttosto che letto come una "sconfessione" del perimetro oggettivo stabilito a monte dal comma 9 che a quel punto, in quella parte, risulterebbe totalmente privo di significato.

Quanto precede, vorrebbe dunque dire che:

- gli interventi di riqualificazione energetica agevolati effettuati da **persone fisiche**, su edifici unifamiliari e unità immobiliari di edifici plurifamiliari o condominiali, possono fruire del superbonus al 110% nel limite di due unità immobiliari;

- gli interventi di riqualificazione energetica agevolati effettuati da condomini su **parti comuni** di edifici plurifamiliari o condominiali, danno titolo al singolo proprietario o detentore persona fisica di fruire del superbonus al 110% sulla quota parte di spese da esso sostenute in base al riparto effettuato dal condominio, a prescindere dal numero di unità immobiliari possedute o detenute che indirettamente concorrono al riparto.

Nel caso, ad esempio, di una persona fisica che possiede un edificio unifamiliare e tre unità immobiliari in un edificio condominiale, qualora la persona fisica fruisca del superbonus al 110% per interventi effettuati nel proprio edificio unifamiliare, può fruire del superbonus al 110% anche per gli interventi effettuati su al

massimo una delle tre unità immobiliari possedute nell'edificio condominiale, fermo restando che, qualora il condominio effettui interventi sulle **parti comuni** di quell'edificio, la persona fisica può fruire del superbonus al 110% per l'intero ammontare delle spese poste dal condominio a suo carico, ossia potendo considerare tutte e tre le unità immobiliari possedute che concorrono a determinare la quota di spese a suo carico.

Giova per altro sottolineare che il limite di due unità immobiliari previsto dal comma 10 dell'art. 119 del DL 34/2020 vale solo con riferimento alle "detrazioni di cui ai commi da 1 a 3", ossia solo con riferimento alle detrazioni che derivano dall'effettuazione di interventi di riqualificazione energetica **"trainanti" o "trainati"**, mentre non vale con riguardo agli interventi di miglioramento sismico e con riguardo agli interventi di installazione di impianti fotovoltaici e di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici.

Resta ben inteso che la lettura delle norme, che precede, vorrebbe anche dire che, nel caso in cui una **persona fisica** sia **proprietaria** (o più persone fisiche siano comproprietarie) di interi edifici composti da più unità immobiliari, l'eventuale effettuazione di interventi su parti comuni di quegli edifici non rientra nel novero degli interventi che possono fruire del superbonus al 110% (in quanto non hanno per oggetto "unità immobiliari", ma parti comuni dell'edificio).

Tali interventi, in presenza dei relativi presupposti, potranno ovviamente accedere alle versioni "ordinarie" delle detrazioni IRPEF/IRES, ma non alla versione superbonus al 110%, perché per accedere ad essa non è sufficiente che gli interventi siano effettuati su quelle che sono, sul piano oggettivo, parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari, essendo necessario che, relativamente a detto edificio, sussista anche, sul piano soggettivo, una proprietà di tipo **condominiale** delle sue parti comuni.

Posizione restrittiva dell'Agenzia

Si evidenzia infine che, parlando la lett. b) del comma 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 di "unità immobiliari" senza specificazione alcuna circa la loro destinazione, parrebbe senz'altro corretto ritenere che le singole unità immobiliari (non equiparabili a edifici unifamiliari) site in edifici composti da più unità immobiliari possano essere non solo unità a destinazione residenziale, ma anche unità aventi **altra destinazione**.

Si pensi, ad esempio, al caso di una unità immobiliare

destinata a negozio (categoria catastale A/1) o ad ufficio (A/10) posseduta da una persona fisica, purché ovviamente al di fuori dell'esercizio di impresa, arte o professione, nei termini anzidetti.

Sul punto, va però sottolineato il diverso (e non condi-

visibile) orientamento che emerge dalla circ. Agenzia Entrate 8 agosto 2020 n. [24](#) (§ 2.2), secondo cui gli interventi "**trainati**" potrebbero riguardare soltanto le "unità immobiliari residenziali e relative pertinenze all'interno di edifici in condominio".

Bonus botteghe e negozi sulla parte di canone relativo agli immobili C/1

L'agevolazione spetta anche in caso di contratto comprensivo di immobili di categorie catastali diverse

/ Pamela ALBERTI

Il credito d'imposta per botteghe e negozi in caso di canone di locazione comprensivo di immobili appartenenti a **diverse categorie** catastali spetta esclusivamente in relazione agli immobili censiti nella categoria catastale C/1 e solo per la parte di canone riferibile a tali immobili, determinata in proporzione alla rendita catastale attribuita agli stessi immobili. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. [321](#) di ieri.

Nel caso di specie, una srl afferma di rivestire la qualità di conduttore in un contratto di locazione avente ad oggetto una pluralità di immobili appartenenti a diverse categorie catastali per i quali è previsto un canone di locazione **unitario**; solo due di questi immobili sono accatastati nella categoria catastale C/1.

L'istante chiede se sussistano i presupposti per la spettanza del credito d'imposta di cui all'[art. 65](#) del DL n. 18/2020, considerato che il contratto di locazione sottoscritto ha ad oggetto distinte unità immobiliari, di cui solo due appartenenti alla categoria catastale oggetto di beneficio (ossia la categoria C/1, relativa ai negozi e alle botteghe). In caso di risposta affermativa, chiede delucidazioni circa il **criterio** da utilizzare per riparametrare il canone di locazione del mese di marzo ai soli immobili appartenenti alla categoria oggetto del beneficio fiscale in esame, ai fini della corretta determinazione del credito d'imposta.

L'art. 65 del DL 18/2020 riconosce un credito d'imposta a favore dei soggetti esercenti attività di impresa pari al 60% dell'ammontare del canone di locazione relativo al marzo 2020 di immobili rientranti nella categoria catastale **C/1**. Per poter beneficiare del credito d'imposta il locatario deve: essere titolare di un'attività economica, di vendita di beni e servizi al pubblico, oggetto di sospensione in quanto non rientrante tra quelle identificate come essenziali; essere intestatario di un contratto di locazione di immobile rientrante nella categoria catastale C/1.

La finalità della norma è quella di riconoscere, agli esercenti di attività di vendita al dettaglio che hanno dovuto sospendere l'attività, un **parziale ristoro** dei costi sostenuti per la locazione dell'immobile adibito all'attività al dettaglio e attualmente inutilizzato. Sono escluse le attività non soggette agli obblighi di chiusura, in quanto identificate come essenziali.

La circolare n. [8/2020](#) (§ 3.1) ha chiarito, in chiave in-

terpretativa, che, in coerenza con la finalità della norma, il credito di cui all'art. 65, comma 1 del DL n. 18/2020 matura a seguito dell'avvenuto pagamento del canone stesso e sono **esclusi** dall'agevolazione i contratti di locazione di immobili rientranti in altre categorie catastali, seppure con destinazione commerciale. Inoltre, la citata circolare n. 8/2020 (§ 3.2) ha poi ribadito che, come si evince dal tenore letterale della norma, restano esclusi dal credito d'imposta i contratti di locazione di immobili rientranti nelle altre categorie catastali, anche se aventi destinazione commerciale, in quanto l'agevolazione riguarda esclusivamente botteghe e negozi.

Nella fattispecie prospettata, in cui l'istante afferma di rivestire la qualità di conduttore in un contratto di locazione avente ad oggetto una pluralità di immobili appartenenti a diverse categorie catastali per i quali è previsto un canone di locazione unitario e solo due di questi immobili sono accatastati nella categoria catastale C/1, la fruizione del credito d'imposta in esame, ferma restando la sussistenza dei requisiti necessari, è consentita **esclusivamente** in relazione ai due immobili censiti nella categoria catastale C/1.

Parte di canone in proporzione alla rendita catastale

Inoltre, secondo l'Agenzia delle Entrate, la **parte di canone** riferibile ai due immobili classificati come C/1 sarà determinata in proporzione alla rendita catastale attribuita agli stessi immobili, con le modalità esplicitate nell'esempio n. 6 della circolare del 1° giugno 2011 n. [26](#) (relativa alla cedolare secca).

Adattando l'**esempio** citato ai fini dell'applicazione del credito d'imposta in esame, si consideri un contratto di locazione di durata annuale avente ad oggetto due immobili con un corrispettivo complessivo annuo pari a 9.000 euro. Gli immobili oggetto del contratto sono: un immobile abitativo di categoria catastale A/3 con rendita pari a 700 euro; un immobile ad uso non abitativo di categoria catastale C/1, che non è pertinenza dell'immobile abitativo, con rendita pari a 80 euro.

Il canone relativo all'immobile C/1, oggetto dell'agevolazione, viene determinato sulla base della **rendita catastale** attribuita allo stesso immobile, come di seguito:

$$9.000 \times 80 / (700+80) = 923.$$

Si allarga il consenso politico sulle proposte dei commercialisti

Su riforma fiscale e moratoria sui versamenti sindacati e Consiglio nazionale incassano l'apertura del Sottosegretario al MEF Villarosa

/ Savino GALLO

Consiglio nazionale e sindacati dei commercialisti continuano a lavorare ai fianchi di Governo e maggioranza parlamentare, in modo da creare un consenso più ampio possibile sulle loro richieste. Va visto in quest'ottica l'**incontro** tenutosi ieri mattina al MEF con il Sottosegretario Villarosa, che segue quelli della settimana scorsa con la Consulta dei parlamentari commercialisti e il Presidente della Commissione Finanze del Senato D'Alfonso.

Le richieste sono ormai note, a partire dalla **moratoria sulle sanzioni** per i contribuenti che non hanno versato le imposte derivanti dalle dichiarazioni dei redditi nei termini ordinari del 20 luglio e 20 agosto (con la maggiorazione dello 0,40%) e che dovessero farlo entro il 30 settembre. In realtà, se tale proposta dovesse essere accolta, si potrebbe ragionare anche su un termine più lungo (31 ottobre), dato che la norma dovrebbe essere inserita come emendamento al decreto "Agosto", il cui iter di conversione in legge si concluderà, con ogni probabilità, dopo il 30 settembre.

In tal caso, i contribuenti avrebbero la possibilità di mettersi in regola con i versamenti, senza il pagamento di sanzioni, ma corrispondendo un **interesse** leggermente **più alto**, pari allo 0,80 o 1%.

Tra le altre istanze della categoria, l'eliminazione della **disparità di trattamento** tra professioni ordinistiche e altre categorie economiche e l'istituzione di un tavolo di concertazione con MEF e Agenzia delle Entrate sui temi riguardanti la riforma fiscale.

Ma nel corso dell'incontro con Villarosa si è parlato anche dei problemi quotidiani che i commercialisti devono affrontare nello svolgimento della loro attività. Ancora una volta sindacati e Consiglio nazionale – pre-

senti i Presidenti di ADC (Nucera), AIDC (Ferrari), ANC (Cuchel) e UNGDCEC (De Lise), e il Tesoriere del CNDCEC (Cunsolo) – hanno rappresentato la necessità di attivare dei **canali privilegiati** per i commercialisti di accesso agli uffici e alle procedure informatiche, snellendo le troppe procedure burocratiche oggi presenti.

"Quelle che abbiamo avanzato – ha commentato Roberto Cunsolo alla fine dell'incontro – sono tutte **richieste di buon senso**, e si fa davvero fatica a comprendere perché non debbano essere accolte. Per quanto riguarda, ad esempio, la rimessione in termini dei versamenti, non c'è un danno per l'Erario dato che la scadenza è già passata; non si crea una disparità di trattamento con chi ha già pagato perché ci sarebbe un interesse più alto; si offre solo la possibilità ai contribuenti, in questo periodo di grande difficoltà, di mettersi in regola. Per quale motivo dovrebbe essere negata tale richiesta? Noi ci aspettiamo che l'Esecutivo prenda la decisione corretta".

Intanto, si registra la **disponibilità** di Villarosa, che si è impegnato a discutere con il Ministro Gualtieri e il Direttore delle Entrate Ruffini delle questioni affrontate nel corso della riunione. La stessa disponibilità è arrivata anche da alcuni esponenti di Italia Viva, che Cunsolo ha incontrato sempre ieri, subito dopo la riunione al MEF.

Almeno a parole, dunque, i commercialisti hanno incassato **ampie aperture** da diversi esponenti della maggioranza. Resta da capire se questo servirà davvero a convincere il Ministro Gualtieri, da cui sindacati e Consiglio nazionale si aspettano di essere convocati in tempi stretti.

Agevolato il trasporto e l'imballaggio dei beni anti-COVID

L'accessorietà della prestazione consente di estendere i benefici riservati al bene principale, come il regime di aliquota "zero"

/ Luca BILANCINI e Emanuele GRECO

L'art. 124 del DL 34/2020 (conv. L. 77/2020) ha previsto l'applicazione dell'**aliquota zero**, con riconoscimento del diritto alla detrazione "a monte", per le cessioni di beni necessari per il contenimento e la gestione dell'emergenza derivante dalla diffusione del COVID-19.

Il particolare regime si applica alle cessioni effettuate dal 19 maggio al 31 dicembre 2020, mentre dal 1° gennaio 2021 si prevede l'introduzione dell'aliquota IVA del **5%**.

A titolo meramente esemplificativo e non esaustivo, sono comprese nell'agevolazione le cessioni di ventilatori polmonari per terapia intensiva e subintensiva, di caschi per ventilazione a pressione positiva continua, di ecotomografi portatili, di tomografi computerizzati, o di mascherine chirurgiche, mascherine Ffp2 e Ffp3.

Uno degli aspetti di cui tenere conto nell'applicazione dell'IVA, da parte degli operatori che intervengono nella produzione o nella distribuzione dei suddetti beni è il principio di **accessorietà**, statuito dall'art. 12 del DPR 633/72.

L'anzidetta disposizione stabilisce che non sono soggette autonomamente ad IVA il "trasporto, la posa in opera, l'imballaggio, il confezionamento, la fornitura di recipienti o contenitori e le **altre cessioni** o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi", laddove queste siano direttamente effettuate dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese.

Il consolidato orientamento della prassi (si veda *ex plurimis* la R.M. 11 febbraio 1998 n. 6), ribadito nella recentissima risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 306/2020, interpreta la disposizione citata nel senso che un'operazione può definirsi accessoria ad un'altra, principale, qualora **integri, completi** e renda possibile quest'ultima. Essa, in particolare, non deve costituire per il cliente "un fine a sé stante", quanto "il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore" (Corte di Giustizia Ue 18 gennaio 2018, causa C-436/16).

Con specifico riferimento alla **posa in opera**, inoltre, in più occasioni l'Amministrazione finanziaria ha affermato che essa "assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene" (cfr. circolare Agenzia delle Entrate 22 dicembre 2015 n. 37, circolare 29 dicembre 2006 n. 37, e risoluzioni 28 giugno 2007 n. 148, 11 luglio 2007 n. 164 e 13 luglio 2007 n. 172).

Rammentato quanto sopra e considerate le finalità della disposizione che prevede la riduzione dell'aliquo-

ta IVA per i beni "anti COVID-19", assume particolare rilievo la qualificazione delle operazioni che possono considerarsi accessorie rispetto alle cessioni agevolate. Ciò anche in ragione della **tassatività** dell'elenco contenuto nell'art. 124 del DL 34/2020, che consente l'applicazione dell'aliquota zero (sino al 31 dicembre 2020) o pari al 5% (dal 1° gennaio 2021) ad un numero limitato di beni.

Sulla base di quanto può evincersi dalla lettura dell'art. 12 del DPR 633/72, l'aliquota zero dovrebbe essere applicabile anche al **trasporto**, alla **posa in opera** e al **montaggio** dei beni sopra descritti. Allo stesso modo, dovrebbero essere altresì agevolabili le cessioni di recipienti o contenitori in cui tali prodotti vengono inseriti, nonché il loro confezionamento.

Più complessa, invece, è la valutazione in ordine alla cessione di altri **beni correlati** ai dispositivi agevolati, posto che l'elenco di cui all'art. 124 del DL 34/2020 non sembra tener conto di alcune caratteristiche proprie dei dispositivi in esso indicati. È il caso, ad esempio, delle apparecchiature per la tomografia assiale computerizzata (TAC), per il cui funzionamento risultano necessari programmi software adeguati, o delle sonde – non incluse fra i beni ad aliquota zero – senza le quali gli ecografi portatili sono inutilizzabili.

Premesso che l'Amministrazione finanziaria suggerisce di effettuare verifiche "caso per caso", al fine di accertare la sussistenza del requisito dell'**accessorietà** (si veda ancora R.M. n. 6/98), può essere utile soffermarsi sui chiarimenti contenuti nella già citata risposta interpello n. 306/2020. Il documento di prassi mette in luce la stretta interdipendenza fra i prodotti esaminati: il dispositivo di iniezione di un farmaco e la sostanza contenuta in apposita cartuccia presentano, infatti, uno "stretto legame di connessione reciproca", posto che il primo non potrebbe funzionare in assenza della seconda.

Tornando a uno degli esempi proposti poc'anzi, qualora la **sonda** faccia parte integrante dell'**ecotomografo** portatile, si potrebbe ritenere che essa non sia "autonoma" rispetto a tale dispositivo e che, pertanto, possa godere della speciale agevolazione riservata ai beni anti "COVID-19". Differentemente, invece, sarebbe il caso in cui lo stesso prodotto fosse venduto singolarmente, posto che esso potrebbe essere destinato non solo a beni agevolati (ecotomografo portatile), ma anche ad altre tipologie di ecografi per i quali, invece, il beneficio non è previsto.

Identificazione diretta IVA anche per i soggetti passivi norvegesi

L'Agenzia riconosce la validità dell'accordo di cooperazione amministrativa

/ Simonetta LA GRUTTA

Un soggetto stabilito in un Paese estero, privo di stabile organizzazione in Italia, che intenda porre in essere operazioni nel territorio dello Stato, può essere tenuto a farsi rilasciare dall'Agenzia delle Entrate un **numero identificativo IVA**. Ciò si verifica, tra l'altro, quando questi intende effettuare acquisti o cessioni intra-Ue di beni, cessioni all'esportazione, cessioni domestiche di beni nei confronti di privati consumatori, etc. Al contrario, tale obbligo non sussiste qualora, ad esempio, il soggetto estero effettui operazioni domestiche per le quali l'imposta è dovuta dal soggetto acquirente, con il meccanismo dell'inversione contabile ([art. 17](#), comma 2 DPR 633/72).

Per ottenere l'**attribuzione** di un numero di partita IVA, il soggetto estero procede alla nomina di un soggetto residente (persona fisica o giuridica) quale proprio rappresentante fiscale ai sensi dell'art. 17, comma 3 del DPR 633/72, mediante il quale esercitare i diritti e adempiere gli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia di IVA. Detta nomina, che si sostanzia civilisticamente nel conferimento di un mandato nelle forme previste dall'[art. 1](#) comma 4 del DPR 441/97, e la successiva presentazione della dichiarazione di inizio attività devono essere completate prima di porre in essere operazioni rilevanti ai fini del tributo.

In via alternativa, è possibile identificarsi presso il **Centro Operativo di Pescara**, secondo le disposizioni dettate dall'[art. 35-ter](#) del DPR 633/72, in attuazione della direttiva [2000/65/Ce](#).

In tal caso, gli obblighi e i diritti IVA sono rispettivamente adempiuti ed esercitati, come risulta dalla stessa lettera della norma, "direttamente" dal medesimo operatore economico estero, senza l'intervento di soggetti terzi, per quanto sia pur sempre possibile incaricare un professionista italiano per la tenuta dei registri IVA, per la predisposizione e la trasmissione telematica delle dichiarazioni, delle comunicazioni, degli elenchi INTRASTAT, per richiedere il rimborso dei crediti IVA, etc.

Tale possibilità è riservata (comma 5 del citato art. 35-ter) ai soggetti **non residenti** che esercitano attività d'impresa, arte o professione:

- in un altro Stato membro dell'Ue oppure
- in un Paese terzo "con il quale esistano strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta".

L'Agenzia delle Entrate si è pronunciata con ris. del 5 dicembre 2003 n. [220](#) in merito alla portata della dispo-

sizione in commento, chiarendo che la **facoltà** di ottenere l'attribuzione di un numero di partita IVA in Italia identificandosi direttamente, senza ricorrere alla nomina di un rappresentante fiscale, è automaticamente riconosciuta agli operatori economici Ue. Per coloro, invece, che risiedono in un Paese terzo è necessario che sia preventivamente accertata la sussistenza di una ulteriore condizione, ossia che con detto Paese terzo siano stati stipulati "accordi di cooperazione amministrativa analoghi a quelli vigenti in ambito comunitario". Nella medesima occasione, è stato rilevato come, posto che nessun accordo in tal senso era stato stipulato con Stati non appartenenti alla Ue, la norma fosse applicabile solo a soggetti passivi stabiliti nell'Unione.

Più di recente, con ris. del 28 luglio 2020 n. [44](#), l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di **confermare** che l'accordo sottoscritto il 1° agosto 2018 tra Ue e Regno di Norvegia soddisfa la predetta condizione.

Si tratta, in particolare, di un accordo riguardante la **cooperazione amministrativa**, la lotta contro la frode e il recupero dei crediti in materia di IVA, avente come obiettivo dichiarato (art. 1) il porre in essere il quadro per la cooperazione amministrativa tra detti Stati, al fine di "consentire alle autorità incaricate dell'applicazione della legislazione sull'IVA di prestarsi reciproca assistenza per garantire il rispetto di tale legislazione e tutelare il gettito IVA".

Ne segue che i soggetti norvegesi che esercitano attività d'impresa, arte o professione hanno la facoltà di avvalersi delle norme statuite dall'art. 35-ter ai fini dell'ottenimento del numero di partita IVA e dell'adempimento dei **diritti e obblighi** che conseguono all'acquisizione dello status di soggetto passivo IVA in Italia.

Rappresentanza fiscale con responsabilità solidale

In termini generali, tale istituto, visto il coinvolgimento diretto dell'operatore economico estero, comporta **minori oneri** amministrativi, rispetto all'istituto della rappresentanza fiscale di cui all'art. 17, comma 3 del DPR 633/72, derivanti anche dalla circostanza che solo per quest'ultima, per motivi di tutela dell'Erario, il legislatore ha previsto la responsabilità solidale tra soggetto rappresentante e soggetto rappresentato per il corretto e tempestivo adempimento degli obblighi IVA relativi alle operazioni territorialmente rilevanti nello Stato (ris. n. [66/2002](#)).

Stabilite le misure compensative per l'esercizio della professione

Pubblicato in G.U. il regolamento per i commercialisti ai sensi delle norme di recepimento della direttiva 2005/36/Ce sul riconoscimento delle qualifiche

/ REDAZIONE

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale di ieri il decreto 24 giugno 2020 n. 112 del Ministero della Giustizia che adotta il regolamento in materia di **misure compensative** per l'esercizio della professione di dottore commercialista ed esperto contabile di cui all'[art. 24](#) del DLgs. 9 novembre 2007 n. 206.

Si ricorda che il DLgs. [206/2007](#), che recepisce la direttiva 2005/36/Ce sul riconoscimento delle qualifiche professionali (oltre che la 2006/100/Ce sulla libera circolazione delle persone in seguito all'adesione all'Unione europea della Bulgaria e della Romania) disciplina:

- il riconoscimento, per l'accesso alle professioni regolamentate e il loro esercizio (con alcune esclusioni), delle **qualifiche professionali** già acquisite in uno o più Stati membri dell'Unione europea, che permettono al titolare di tali qualifiche di esercitare nello Stato membro di origine la professione corrispondente;
- il riconoscimento delle qualifiche professionali già acquisite in uno o più Stati membri dell'Unione europea e che permettono al titolare di tali qualifiche di esercitare nello Stato membro di origine la professione corrispondente, ai fini dell'**accesso parziale** ad una professione regolamentata sul territorio nazionale, nonché i criteri relativi al riconoscimento dei tirocini professionali effettuati da cittadini italiani in un altro Stato membro.

L'[art. 22](#), comma 2 del DLgs. 206/2007, subordina, in **regime di stabilimento** e in presenza di determinate condizioni, il riconoscimento del titolo per la professione di dottore commercialista ed esperto contabile al superamento di una prova attitudinale mentre l'[art. 24](#) ("Esecuzione delle misure compensative") stabilisce che, con provvedimento dell'Autorità competente, sono definite, con riferimento alle singole professioni, le procedure necessarie per assicurare lo svolgimento, la conclusione, l'esecuzione e la valutazione delle misure:

- di tirocinio di adattamento e prova attitudinale;
- verifica preliminare.

In virtù proprio dell'[art. 24](#) col decreto del Ministero della Giustizia 112/2020 pubblicato in Gazzetta Ufficiale

le ieri è stato adottato il regolamento che stabilisce la disciplina delle misure compensative per l'esercizio della professione di dottore commercialista ed esperto contabile ai sensi degli [art. 5, 11, 22, 23](#) e 24 del DLgs. 206/2007.

Il Regolamento stabilisce, tra l'altro, il **contenuto** della prova attitudinale e le modalità di valutazione e di svolgimento dell'esame.

La prova attitudinale ha luogo presso il Consiglio nazionale dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili almeno due volte l'anno, con un intervallo di almeno sei mesi, e comunque nel rispetto del termine di cui all'[art. 22](#), comma 8-ter del DLgs. 206/2007. L'esame, da svolgersi **in lingua italiana**, si articola in una prova scritta o pratica e in una prova orale, ovvero in una sola prova orale, come stabilito nel decreto di riconoscimento adottato dall'autorità competente.

L'esame si svolge nel rispetto delle condizioni stabilite nel decreto di riconoscimento dell'Autorità competente, che individua le prove e le materie di esame tra quelle elencate nell'allegato A) al decreto 112/2020 pubblicato ieri. Il decreto dirigenziale di riconoscimento individua le **materie di esame** per l'iscrizione nelle sezioni A (dottori commercialisti) e B (esperti contabili) dell'albo tra quelle indicate nella colonna relativa alla sezione A, o tra quelle concernenti la sezione B, di cui all'allegato A) del regolamento, in corrispondenza alla richiesta di iscrizione in una delle due diverse sezioni.

Domanda di ammissione all'esame al CNDCEC

La domanda di ammissione all'esame va presentata al CNDCEC e deve essere redatta secondo lo schema di cui all'allegato B) del decreto 112/2020 assieme alla copia del decreto di riconoscimento e di un documento di identità.

Entro il termine di **sessanta giorni** dal ricevimento della domanda, la Commissione si riunisce, su convocazione del presidente, per la fissazione del calendario delle prove di esame.

Per le microimprese minus da valutazione sui derivati mai deducibili

Per l'Agenzia si è in presenza di componenti di reddito la cui classificazione fiscale è riconducibile agli accantonamenti ex art. 107 comma 4 del TUIR

/ Luca MIELE

L'Agenzia delle Entrate, nella risposta n. 323 pubblicata ieri, ritorna a pronunciarsi sul regime fiscale dei contratti **derivati** per le microimprese di cui all'[art. 2435-ter](#) c.c., precisando meglio il proprio pensiero agli effetti dell'IRES e confermando, invece, le conclusioni cui era già pervenuta ai fini dell'IRAP nella risposta n. 121/2020.

Per meglio apprezzare i contenuti del nuovo documento, si ricordi che per quanto riguarda l'IRES, la risposta n. 121 afferma, limitandosi a esplicitare il dato normativo, che le previsioni di cui all'[art. 112](#), comma 2 del TUIR attribuiscono **rilevanza fiscale** ai "componenti positivi e negativi che risultano dalla valutazione degli strumenti finanziari derivati alla data di chiusura dell'esercizio" e, al successivo comma 3, stabiliscono un "tetto" alla deducibilità dei componenti negativi.

È inoltre ribadito che, in sede di realizzo degli strumenti finanziari **derivati**, i relativi componenti positivi o negativi conseguiti concorreranno alla formazione del reddito di periodo, "ai sensi dell'[art. 83](#) del T.U.I.R."; e, quindi, si conferma l'applicazione del principio di derivazione dell'imponibile fiscale dal risultato di bilancio. Da tale conclusione dell'Agenzia era sorto il dubbio che andassero considerate in ogni caso imponibili le variazioni positive del valore dei derivati speculativi, ancorché non rilevate in bilancio; il che avrebbe imposto una variazione in aumento per assoggettare a tassazione il plusvalore dei derivati.

La conclusione più logica era invece quella basata sul seguente ragionamento.

Per trovare applicazione il principio di derivazione, anche in seno all'[art. 112](#) del TUIR, occorre che in bilancio siano stati rilevati componenti positivi o negativi. Tuttavia, per le microimprese è esclusa la rilevazione al *fair value* dei derivati e, nel silenzio del principio contabile OIC 32, si applicano le disposizioni ordinarie; pertanto, ai fini valutativi, le microimprese continuano ad operare secondo la "storica" prassi contabile per cui le componenti di segno positivo non sono iscritte e sono invece rilevate le **perdite nette** maturate in apposito fondo rischi del passivo (OIC 19, versione 2005).

Ciò considerato, in sede di valutazione, non potendo mai emergere componenti positivi ma unicamente componenti negativi, alla microimpresa dovrebbe essere consentita unicamente la **deduzione** dei componenti negativi imputati a Conto economico, seppur nei limiti del floor del comma 3 dell'[art. 112](#).

La nuova risposta dell'Agenzia delle entrate n. 323 fu-

ga ogni dubbio in merito ai componenti positivi da valutazione; infatti, è affermato che per le microimprese non si determina alcun componente di reddito da valutazione degli strumenti finanziari derivati alla **data di chiusura** dell'esercizio, fermo restando il concorso alla formazione del reddito in sede di realizzo pari alla differenza tra il corrispettivo incassato ed il valore fiscale del derivato (non inciso da alcuna valutazione avente rilevanza fiscale).

Si tratta di una precisazione apprezzabile considerata i dubbi sorti tra gli operatori.

Tuttavia, in merito alle minus da valutazione è affermato: "È appena il caso di precisare che, in relazione ai **componenti negativi** che alimentano l'eventuale fondo di cui al paragrafo 22 dell'OIC 31, si è in presenza di componenti di reddito la cui classificazione fiscale è riconducibile agli accantonamenti di cui al comma 4 dell'[art. 107](#) del TUIR". Ricordiamo che in base a tale articolo "non sono ammesse deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati dalle disposizioni del presente capo". In sostanza, se ben si comprende, contrariamente a quanto sin qui sostenuto in dottrina, i componenti negativi da valutazione in discorso non sono mai deducibili il che significa, di fatto, "disapplicare" l'[art. 112](#), commi 2 e 3, TUIR.

Da ultimo, in relazione all'IRAP, nella risposta si legge: "resta fermo che, in considerazione della peculiare attività posta in essere dalla società interpellante (attività di trading su strumenti finanziari derivati), si ritiene che i componenti di reddito derivanti sia dalla valutazione a fine esercizio sia dal **realizzo** degli strumenti in parola debbano essere ricondotti tra le voci rilevanti ai fini del tributo regionale, ai sensi dell'[art. 5](#) del Decreto IRAP, in quanto rappresentativi dell'attività caratteristica della società istante".

La risposta ricalca quanto già affermato nella precedente risposta n. 121 che ha suscitato più di qualche perplessità: va infatti necessariamente ricordato che, ai fini della determinazione del valore della produzione, le componenti del conto economico classificate nell'**area finanziaria** non hanno mai concorso a formare la base imponibile dell'imposta, né oggi né mai. E tale conclusione prescinde dalla circostanza che tali risultati economici derivino da una attività caratteristica; se gli stessi sono correttamente imputati tra gli oneri o proventi finanziari non devono (dovrebbero) concorrere alla determinazione della base IRAP.

Nelle aziende complesse non serve il nominativo del lavoratore da sostituire

Il riferimento all'esigenza sostitutiva va però integrato da altri elementi per dimostrare il nesso causale tra assenza e assunzioni a termine

/ Sergio PASSERINI

Nonostante le recenti limitate aperture del legislatore in materia di rinnovo e proroga dei contratti a termine, dettate dall'emergenza epidemiologica in corso (cfr. l'art. 93 del DL 34/2020, conv. L. 77/2020, come sostituito dall'art. 8 del recente decreto "Agosto", il DL 104/2020), le aziende ben possono anche in questo periodo trovarsi nella necessità di stipulare, rinnovare o prorogare contratti di lavoro a termine per **ragioni sostitutive**.

Pur in presenza della possibilità di stipula, proroga o rinnovo senza causale, la specificazione della causale sostitutiva può risultare in alcune situazioni **conveniente** all'azienda: ricordiamo che i contratti a termine per ragioni sostitutive beneficiano dell'esenzione dal contributo addizionale a carico del datore di lavoro pari all'1,4% della retribuzione imponibile ai fini previdenziali, e quindi anche dell'incremento di 0,5 punti percentuali in occasione di ciascun rinnovo (art. 2, comma 29, lett. a) della L. 92/2012), oltre che dello sgravio contributivo del 50% per le assunzioni a termine in sostituzione di dipendenti in congedo di maternità, paternità o parentale da parte delle imprese con meno di 20 dipendenti (art. 4, commi 3 e 4 del DLgs. 151/2001), e non sono computabili nel limite massimo del 20% di contratti a termine rispetto al numero dei lavoratori a tempo indeterminato o nel diverso limite massimo individuato dalla contrattazione collettiva applicabile (art. 23, comma 2, lett. e) del DLgs. 81/2015).

La causale delle "esigenze di sostituzione di altri lavoratori" (art. 19, comma 1, lett. a) del DLgs. 81/2015), reintrodotta nell'ordinamento dal DL 87/2018 (c.d. decreto "Dignità") nell'estate del 2018, ha il proprio antecedente storico nell'**analogia causale** già presente nella legge 230/62, riferita però ai lavoratori assenti "con diritto alla conservazione del posto", il che ne limitava il campo di azione alle sole ipotesi di assenze per infortunio, malattia, gravidanza, puerperio e servizio militare.

Oggi, data la **formulazione generica** della norma, deve ritenersi che le esigenze sostitutive possano riguardare sia ipotesi di assenze del lavoratore con diritto alla conservazione del posto, sia ogni altra assenza giustificata da una previsione di legge o di contratto collettivo o individuale (assenze per ferie, distacco, trasferta, aspettativa, ecc.).

La legge – ove la stipula, il rinnovo o la proroga del contratto non possano essere acausali – richiede la **specificazione** delle esigenze che giustificano l'apposizione del termine. Con riferimento alle esigenze sostitutive

ciò non significa tuttavia, nemmeno nella legislazione attuale, che la specificazione possa avvenire solo con l'indicazione del nome del lavoratore sostituito. La Corte Costituzionale ha in passato precisato che "il criterio di identificazione nominativa del personale sostituito è da ritenere certamente il più semplice e idoneo a soddisfare l'esigenza di una nitida individuazione della ragione sostitutiva, ma non è l'unico" (Corte Cost. n. 107/2013), e questi principi valgono ancora oggi.

Più in generale, però, l'indicazione del nominativo del lavoratore assente non è ritenuta necessaria, soprattutto nelle realtà aziendali **più complesse** per dimensioni o per l'elevato numero degli avvicendamenti, laddove il riferimento nel contratto all'esigenza sostitutiva venga integrato da altri elementi che consentano di dimostrare il rapporto tra l'assenza di uno o più lavoratori e le assunzioni a termine effettuate. Si è così ribadito, anche molto di recente (cfr. Cass. n. 9200/2020), che nelle situazioni aziendali complesse, in cui la sostituzione non è riferita ad una singola persona, ma a una **funzione produttiva** specifica, l'apposizione del termine è legittima se l'enunciazione dell'esigenza di sostituire lavoratori assenti viene integrata dall'indicazione di elementi ulteriori (come l'ambito territoriale di riferimento, il luogo della prestazione lavorativa, le mansioni dei lavoratori da sostituire) che consentano di rendere verificabile il numero dei lavoratori da sostituire, ancorché non identificati nominativamente.

La giurisprudenza ammette, poi, da tempo il fenomeno dello "**scorrimonto**", nel quale il soggetto assunto a termine sostituisce non il lavoratore assente, ma il collega che è stato assegnato al posto rimasto temporaneamente scoperto (cfr. per es. Cass. n. 20647/2017). Il lavoratore assunto a termine per ragioni sostitutive di lavoratore assente, in altri termini, non deve essere necessariamente destinato alle medesime mansioni o allo stesso posto del lavoratore assente: è riconosciuta all'azienda la facoltà di disporre, in conseguenza dell'assenza di un dipendente, i più opportuni **spostamenti interni**, eventualmente anche con la realizzazione di un insieme di sostituzioni successive per scorrimonto a catena; ciò, naturalmente, a condizione che resti dimostrabile una correlazione tra assenza e assunzione a termine, nel senso che l'azienda deve sempre essere nelle condizioni di dimostrare che l'assunzione è stata realmente determinata dalla necessità creatasi per effetto dell'assenza.

Inviare la dichiarazione IVA con il software dell'Agenzia è stato frustrante

Gentile Redazione, ripetendo la vicenda di Don Chisciotte contro i mulini a vento, ho voluto cimentarmi con l'invio della mia personale **dichiarazione IVA 2020** utilizzando i software dell'Agenzia delle Entrate.

Un'esperienza frustrante e per il momento vana: ritenterò fino al 30 settembre termine ultimo, perché, ancorché in ritardo, riuscendo l'invio, la dichiarazione sia considerata **comunque inviata**.

Gli adempimenti aumentano e le istruzioni dei programmi per essere compiuti sono insufficienti, soprattutto, se non addirittura omissive, di quelle necessarie per il loro utilizzo.

Stendo un velo pietoso sulla cosiddetta "**Assistenza**" cui ricorrere chiamando i numeri verdi.

A tacere dei casi di velata neghittosità, nel maggior numero dei casi di richiesta, l'aiuto, perché costretto

ad essere dato telefonicamente, non riesce a risolvere gli ostacoli e le incognite, dati dalla "labirinticità" dei programmi.

Chi scrive si sente sempre di più asservito alle esigenze dell'Amministrazione, senza un efficace aiuto, dovendo, per giunta, subire le conseguenze di "nuovi" inadempimenti dati quale conseguenza della complessità delle procedure telematiche.

Quindi, la parola d'ordine è servire l'Amministrazione e farsi sempre più carico di **compiti**, una volta, di spettanza della stessa: e il risparmio, che dovrebbe esserci nella spesa dell'Amministrazione per questo trasferimento di oneri: c'è? Se c'è dove va?

Claudio Caleffi

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Reggio Emilia

Determinato il contributo forfetario per i rapporti di lavoro irregolare

Sulla Gazzetta Ufficiale di ieri è stato pubblicato il decreto 7 luglio 2020 sulla determinazione e destinazione del contributo forfetario per le somme dovute dal datore di lavoro, relativamente ai rapporti di **lavoro irregolare**.

Il **contributo forfetario** di cui all'art. 103, comma 7 del DL 34/2020 dovuto dal datore di lavoro a titolo retributivo, contributivo e fiscale è determinato, per ciascun mese o frazione di mese, relativamente ai rapporti di lavoro irregolare oggetto dell'istanza di emersione, per i diversi settori di attività, nella misura di:

- 300 euro per i settori dell'agricoltura, allevamento e zootecnia, pesca e acquacoltura e attività connesse;

- 156 euro per i settori dell'assistenza alla persona per sé stessi o per componenti della propria famiglia, ancorché non conviventi, affetti da patologie o disabilità che ne limitino l'autosufficienza;

- 156 euro per il settore del lavoro domestico di sostegno al bisogno familiare.

Il contributo forfetario è versato con le modalità di cui all'art. 17 del DLgs. 241/1997, esclusa la possibilità di avvalersi della compensazione. In caso di **inammissibilità**, archiviazione o rigetto della dichiarazione di emersione, ovvero di mancata presentazione della stessa, non si procederà alla restituzione delle somme versate.

Contributo a fondo perduto all'imprenditore individuale post trasformazione regressiva

Con la risposta n. [320](#) di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che in caso di **trasformazione regressiva** da sas a impresa individuale, il contributo a fondo perduto di cui all'[art. 25](#) del DL 34/2020 spetta all'imprenditore individuale risultante dall'operazione, tenendo conto che non si tratta di attività neocostituita.

Nel caso di specie, l'istante, in qualità di socio superstite di una sas, ha deciso, previa liquidazione della quota dell'altro socio, per il proseguimento dell'attività come ditta individuale a far data da marzo 2020, dando luogo ad una "trasformazione involutiva o regressiva".

Si chiede quindi se il contributo a fondo perduto debba essere calcolato in capo alla società nelle modalità di cui al comma 4 dell'art. 25 del DL n. 34/2020, in quanto la società, all'epoca ancora in vigore, si è trasformata senza soluzione di continuità, ovvero in capo alla ditta individuale e nelle modalità che escludono i requisiti di cui al comma 4, considerando la "**nuova costituzione**" da marzo 2020.

Con la circolare n. [22/2020](#), § 5.1 (riguardante le operazioni di riorganizzazione), è stato affermato che, come già precisato

nella circolare n. [15/2020](#) "in relazione ai soggetti «aventi causa» di un'operazione di riorganizzazione aziendale perfezionata nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 ed il **30 aprile 2020**, si ritiene che occorre considerare gli effetti di tale evento, sia in relazione alle modalità di determinazione della soglia massima ricavi o compensi sia per quanto concerne il calcolo della riduzione del fatturato. (...) Nell'ipotesi in cui, nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 ed il 30 aprile 2020, l'attività esercitata da una società di persone prosegua in capo all'unico socio superstite come impresa individuale la riduzione del fatturato è determinata tenendo in considerazione l'ammontare relativo al 2019 della società di persone esistente prima dell'operazione di riorganizzazione, considerato che, sul **piano sostanziale**, non si è in presenza di un'attività neocostituita".

L'Agenzia ritiene quindi che l'istante possa fruire del contributo a fondo perduto, determinando lo stesso secondo quanto previsto al comma 5 dell'[art. 25](#) del DL 34/2020 (ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti).

Abusivo il ricorso al credito se gli immobili non sono valutati secondo i principi contabili

La Cassazione, nella sentenza n. [25224/2020](#), ha affermato che risponde della fattispecie di ricorso **abusivo** al credito (di cui all'[art. 218](#) comma 1 del RD 267/1942) l'amministratore che ricorre al credito, o continua a ricorrervi, dissimulando il dissesto o lo stato di insolvenza non iscrivendo in bilancio immobili al valore di costo contrariamente alle indicazioni dei principi contabili.

Il reato di ricorso abusivo al credito richiede che il soggetto al quale viene addebitato sia successivamente **dichiarato fallito**; soluzione imposta dalla collocazione sistematica della fattispecie incriminatrice nell'ambito dei reati commessi dal fallito.

Ne consegue che il termine di prescrizione decorre dalla **data della dichiarazione** di fallimento.