

Mercoledì 23 settembre 2020

IL CASO DEL GIORNO

Eliminazione del mero gradimento con il dubbio del recesso

/ Maurizio MEOLI

Ai sensi dell'art. 2473 comma 1 secondo periodo c.c., il diritto di recesso compete al socio di srl che non abbia consentito "alla eliminazione di una o più cause di recesso previste dall'atto costitutivo".

Ai sensi dell'art. 2469 comma 2 primo periodo c.c., inoltre, [...]

PAGINA 2

IL PUNTO FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Convenzioni italiane con interpretazioni ad hoc

/ Gianluca ODETTO

La maggior parte delle Convenzioni stipulate dall'Italia sono state redatte secondo i "vecchi" modelli OCSE, per cui si pone il problema reale di individuare quali siano le normative concretamente applicabili e, soprattutto, quali le linee interpretative da seguire, alla luce delle [...]

PAGINA 9

FISCO

Irretroattive le soglie relative alla presunzione sui prelievi

La Cassazione sottolinea la natura sostanziale dell'art. 32 del DPR 600/73

/ Alice BOANO

La modifica alla disciplina intervenuta in materia di **presunzioni legali** derivanti dai prelevamenti bancari di cui all'art. 32 del DPR 600/73, posta in essere dall'art. 7-*quater* comma 1 lett. a) del DL 193/2016, non ha carattere retroattivo.

Pertanto solamente dal 3 dicembre 2016 (data di entrata in vigore della legge di conversione n. 225 del 2016), a base delle rettifiche ed accertamenti, saranno considerati ricavi i prelevamenti o gli importi riscossi nei limiti previsti dalla nuova disposizione.

Ad affermarlo la Corte di Cassazione in occasione della sentenza n. 19774, depositata ieri.

In base a quanto previsto dall'art. 32 comma 1 n. 2 del DPR 600/73, ai fini della **determinazione** del maggior reddito solo i prelevamenti superiori a 1.000 euro giornalieri e, comunque, a 5.000 euro mensili, assumono rilevanza quali elementi posti alla base delle rettifiche e degli accertamenti, sempre che il contribuente non indichi il beneficiario e non risultino dalle scritture contabili.

Al di sotto di tale limite, la presunzione non opera.

La modifica legislativa, occorre evidenziare, non ha modificato la disciplina relativa ai **versamenti**, i quali, a prescindere dall'importo, continuano a tramutarsi in ricavi o compensi non dichiarati.

Intorno alla retroattività della modifica legislativa era sorto un acceso dibattito sin dall'entrata in vigore della norma.

A favore della retroattività si era espressa, a più riprese, numerosa **giurisprudenza di merito** (C.T. Prov. Isernia 9 gennaio 2018 n. 12/1/18, C.T. II grado Trento 12 luglio 2017 n. 79/1/17 e C.T. Reg. Lombardia 24 ottobre 2017 n. 4239/20/17) e la prassi (circolare Guardia di Finanza 7 aprile 2017 n. 109546 e circolare Guardia di Finanza 27 novembre 2017 n. 1/2018).

La tesi della retroattività poteva trovare già riscontro nella prassi dell'Amministrazione finanziaria. Sul punto, è possibile richiamare l'introduzione, ad opera della legge 311/2004, della [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Cedolare su locazioni commerciali prorogate nel 2019 anche in annualità successive

Per splafonamento ed estrazione da depositi c'è la "nuova" e-fattura

Superbonus del 110% anche ai non residenti con redditi imponibili

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Restituzione dell'IVA senza nota di variazione

/ Emanuele GRECO e Caterina MONTELEONE

La risposta a interpello n. 387/2020, pubblicata ieri dall'Agenzia delle Entrate, analizza il trattamento fiscale delle **spese legali** nel caso in cui siano addebitate al [...]

PAGINA 5

Eliminazione del mero gradimento con il dubbio del recesso

Non è chiaro se il venir meno di una causa legale di recesso legittimi il recesso

/ Maurizio MEOLI

Ai sensi dell'[art. 2473](#) comma 1 secondo periodo c.c., il diritto di recesso compete al socio di srl che non abbia consentito "alla eliminazione di una o più cause di recesso previste **dall'atto costitutivo**".

Ai sensi dell'[art. 2469](#) comma 2 primo periodo c.c., inoltre, qualora l'atto costitutivo preveda l'intrasferibilità delle partecipazioni o ne subordini il trasferimento al **gradimento** di organi sociali, di soci o di terzi senza prevederne condizioni e limiti, o ponga condizioni o limiti che nel caso concreto impediscono il trasferimento a causa di morte, il socio o i suoi eredi possono esercitare il diritto di recesso ai sensi dell'[art. 2473](#) c.c.

A fronte di tale dato normativo, occorre chiedersi che cosa accada quando una delibera assembleare disponga, a maggioranza, l'**eliminazione** di una clausola statutaria di **mero gradimento**.

Si tratta, a ben vedere, di una situazione analoga a quella in cui si dovesse procedere all'introduzione di un termine di durata nel contesto di una società contratta a tempo indeterminato; soluzione che disattiva l'[art. 2473](#) comma 2 c.c., ai sensi del quale, nel caso di società contratta a tempo indeterminato il diritto di recesso compete al socio in ogni momento (previo preavviso di almeno centottanta giorni).

In relazione a quest'ultima ipotesi, una parte della dottrina, della giurisprudenza (cfr. Cass. n. [9662/2013](#) e App. Milano n. [1415/2010](#)) e una massima notarile (la I.H.3 del Comitato Triveneto dei Notai) hanno ravvisato la sussistenza del **diritto di recesso**. Per la Corte di Appello di Milano n. 1415/2010, in particolare, è vero che l'[art. 2473](#) comma 1 c.c. riconosce il diritto di recesso ai soci che non abbiano consentito, tra le altre ipotesi, all'eliminazione di una o più cause di recesso previste nell'"atto costitutivo", ma questa non sarebbe dissimile, o non così dissimile da comportare conseguenze così accentuatamente difformi, dalla fattispecie di una causa di recesso che invece derivi da una previsione normativa applicata a un fatto "contrattuale" e, non diversamente dalla causa di recesso statutaria, espressione dell'autonomia privata. In sostanza, anche l'ipotesi di cui all'[art. 2473](#) comma 2 c.c. potrebbe dirsi "contrattuale" perché dipendente dalla volontà delle parti (manifestatasi nel senso di stabilire che la società costituita avesse durata a tempo indeterminato).

Su posizioni differenti si colloca altra parte della dottrina e il lodo del Collegio arbitrale di Milano del 6 dicembre 2018, secondo il quale non vi sarebbe recesso in caso di **venir meno di una causa legale** di recesso.

È vero che, presente la clausola di mero gradimento, i soci della società avrebbero potuto, quanto meno in

astratto, trovarsi nella condizione di esercitare il diritto di recesso. Ma quella possibilità di recesso non derivava da una causa statutariamente prevista, bensì da una **ipotesi legale** di recesso che, a sua volta, presupponeva l'esistenza delle clausole limitative della circolazione delle quote (di un certo tipo). Sicché, l'eliminazione di tali clausole non potrebbe considerarsi come un'ipotesi di soppressione di cause statutarie di recesso, ma, semmai, come un'ipotesi che, rendendo più facile il disinvestimento dalla società (con l'approvazione di un regime di più agevole trasferibilità della partecipazione sociale), fa venire meno l'ipotesi legale di recesso prevista dal legislatore a garanzia del socio di non rimanere "prigioniero delle sue quote".

In altri termini, la modificazione dello statuto in questione non si tradurrebbe, né direttamente né indirettamente, nell'eliminazione di una causa di recesso statutaria, ma comporterebbe il mero passaggio da una situazione in cui si applica un'ipotesi legale di recesso (ex art. 2469 comma 2 primo periodo c.c.) a un regime in cui questa ipotesi non si applica.

Neppure – precisa ancora il lodo arbitrale – potrebbe presentare rilevanza l'[art. 2437](#) comma 2 lett. b) c.c., dettato in tema di spa e non presente nella disciplina della srl, ai sensi del quale, salvo che lo statuto disponga diversamente, hanno diritto di recedere i soci che non abbiano concorso all'approvazione delle deliberazioni riguardanti l'introduzione o la **rimozione di vincoli** alla circolazione dei titoli azionari.

Secondo il citato lodo arbitrale, infatti, l'[art. 2437](#) comma 2 lett. b) c.c., non essendo ripetuto con riguardo alle srl, non potrebbe alle stesse applicarsi, salvo che analoga previsione non sia volontariamente inserita nell'atto costitutivo della srl.

Differente la posizione assunta dal Tribunale di Roma n. [22269/2017](#), secondo il quale, venuta meno l'eccezionalità del recesso, ricorrendo la *eadem ratio*, sono applicabili in via analogica alla srl non solo le disposizioni dettate per le spa che riconoscono un diritto inderogabile di recesso al socio che non abbia consentito alla modifica dei criteri di determinazione del valore delle quote in caso di recesso o alle modifiche statutarie concernenti i diritti di voto o di partecipazione ([art. 2437](#) comma 1 lett. f) e g) c.c.), ma anche la previsione (derogabile) che contempla il diritto di recesso in favore del socio che non abbia consentito alla proroga del termine di durata della società o all'introduzione o **rimozione di vincoli** alla circolazione delle quote ex art. 2437 comma 2 lett. a) e b) c.c. (cfr. anche Trib. Ragusa [21 novembre 2005](#)).

Irretroattive le soglie relative alla presunzione sui prelievi

La Cassazione sottolinea la natura sostanziale dell'art. 32 del DPR 600/73

/ Alice BOANO

La modifica alla disciplina intervenuta in materia di **presunzioni legali** derivanti dai prelevamenti bancari di cui all'[art. 32](#) del DPR 600/73, posta in essere dall'[art. 7-quater](#) comma 1 lett. a) del DL 193/2016, non ha carattere retroattivo.

Pertanto solamente dal 3 dicembre 2016 (data di entrata in vigore della legge di conversione n. [225](#) del 2016), a base delle rettifiche ed accertamenti, saranno considerati ricavi i prelevamenti o gli importi riscossi nei limiti previsti dalla nuova disposizione.

Ad affermarlo la Corte di Cassazione in occasione della sentenza n. [19774](#), depositata ieri.

In base a quanto previsto dall'[art. 32](#) comma 1 n. 2 del DPR 600/73, ai fini della **determinazione** del maggior reddito solo i prelevamenti superiori a 1.000 euro giornalieri e, comunque, a 5.000 euro mensili, assumono rilevanza quali elementi posti alla base delle rettifiche e degli accertamenti, sempre che il contribuente non indichi il beneficiario e non risultino dalle scritture contabili.

Al di sotto di tale limite, la presunzione non opera.

La modifica legislativa, occorre evidenziare, non ha modificato la disciplina relativa ai **versamenti**, i quali, a prescindere dall'importo, continuano a tramutarsi in ricavi o compensi non dichiarati.

Intorno alla retroattività della modifica legislativa era sorto un acceso dibattito sin dall'entrata in vigore della norma.

A favore della retroattività si era espressa, a più riprese, numerosa **giurisprudenza di merito** (C.T. Prov. Isernia 9 gennaio 2018 n. 12/1/18, C.T. Il grado Trento 12 luglio 2017 n. [79/1/17](#) e C.T. Reg. Lombardia 24 ottobre 2017 n. [4239/20/17](#)) e la prassi (circolare Guardia di Finanza 7 aprile 2017 n. [109546](#) e circolare Guardia di Finanza 27 novembre 2017 n. [1/2018](#)).

La tesi della retroattività poteva trovare già riscontro nella prassi dell'Amministrazione finanziaria. Sul punto, è possibile richiamare l'introduzione, ad opera della legge [311/2004](#), della presunzione sui **prelevamenti** non giustificati ai possessori di reddito di lavoro autonomo, ora espunta dal testo (circolare Agenzia Entrate 19 ottobre 2006 n. [32](#) § 5.4), nonché la presunzione di imponibilità dei capitali illecitamente detenuti all'estero (circolare Agenzia Entrate 16 luglio 2015 n. [27](#), § 5.2). La stessa Agenzia delle Entrate, tuttavia, si era però espressa in senso contrario, in occasione di Telefisco del 2 febbraio 2017 (risposta 48), specificando che la norma è **irretroattiva** poiché riguardante l'attività istruttoria e non quella di accertamento e, successivamente, attraverso la circolare Agenzia delle Entrate 7 aprile 2017 n. 8, § 19.

Anche presso la giurisprudenza di merito la tesi della irretroattività aveva trovato conferma (C.T. Reg. Liguria 13 novembre 2017 n. [1543/6/17](#)) fondando le proprie ragioni sul rigetto della **natura processuale** della disciplina in questione.

Agenzia delle Entrate della stessa opinione

La Corte di Cassazione, nella sentenza oggi in commento, richiama la sua pregressa giurisprudenza in tema di [indagini finanziarie](#), a mente della quale risulta decisiva la **natura sostanziale** della norma (Cass. 21 ottobre 2019, n. 26683).

Per i giudici di legittimità non vi sono ragioni per discostarsi da tale orientamento e, dunque, la normativa deve ritenersi non applicabile alle controversie in corso in relazione ad accertamenti anteriori alla sua entrata in vigore.

Cedolare su locazioni commerciali prorogate nel 2019 anche in annualità successive

Si può manifestare l'opzione non espressa tempestivamente entro i termini per pagare il registro relativo alle annualità successive alla prima

/ Anita MAURO

Se, con riferimento a un contratto di locazione commerciale stipulato o prorogato nel 2019, che soddisfa tutte le condizioni richieste dall'art. 1 comma 59 della L. 145/2019, l'opzione per la cedolare secca non viene espressa tempestivamente, essa può essere manifestata entro i termini per il pagamento dell'imposta di registro relativa alle **annualità successive alla prima** e l'imposta sostitutiva opererà limitatamente a esse.

Lo ribadisce l'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. 388, pubblicata ieri, riprendendo concetti già affermati nelle precedenti risposte nn. 184, 190 e 198 del 2020.

Va ricordato che l'art. 1 comma 59 della L. 145/2018 ha esteso la possibilità di optare per la cedolare secca (di cui all'art. 3 del DLgs. 23/2011) ad alcuni contratti di locazione di **immobili commerciali** (aventi a oggetto unità immobiliari classificate nella categoria catastale C/1, di superficie fino a 600 metri quadrati), limitando, però, tale facoltà ai soli contratti "stipulati nell'anno 2019".

La misura non è stata estesa a contratti stipulati nel 2020, rimanendo, quindi, circoscritta ai contratti stipulati nel **solo anno 2019**.

L'Agenzia delle Entrate ha, però, chiarito (ris. n. 297/2019) che la possibilità di optare esiste anche per i contratti (aventi le caratteristiche indicate dall'art. 1 comma 59 della L. 145/2018) **prorogati nel 2019**.

Nel caso di specie, in particolare, l'istante intendeva accedere alla cedolare secca con riferimento a un contratto di locazione:

- stipulato in data 1° maggio 2013 e prorogato per ulteriori 6 anni in data 1° maggio 2019;
- avente a oggetto un immobile di superficie inferiore a 600 mq che, nel marzo 2019, ha subito la **variazione catastale** che lo ha portato da C/3 a C/1.

Con riferimento a tale contratto, l'Agenzia conferma che, in presenza delle altre condizioni normative, il

contribuente può optare per la cedolare secca sulla proroga del contratto di locazione commerciale.

La variazione catastale consente l'accesso alla cedolare

Nel caso esaminato, però, l'opzione per l'imposta sostitutiva **non** era stata espressa **tempestivamente** (ovvero entro il termine per la registrazione della proroga, che scadeva il 31 maggio 2019) ed era stata normalmente corrisposta l'imposta di registro per la prima annualità contrattuale 1° maggio 2019-30 aprile 2020.

In questa situazione, l'istante chiedeva se fosse possibile accedere alla cedolare secca sulle **annualità successive alla prima**.

L'Agenzia conferma tale possibilità: optando per l'imposta sostitutiva entro il termine per il pagamento dell'imposta di registro annuale (ovvero entro il 31 maggio 2020) era possibile accedere all'imposta sostitutiva per le relative annualità.

Infatti, in base alle regole ordinarie in materia di cedolare secca (art. 3 del DLgs. 23/2011 e provv. Agenzia Entrate n. 55394/2011), ove l'opzione per l'imposizione sostitutiva non sia stata espressa in **sede di registrazione** del contratto, resta possibile accedere alla cedolare per le annualità successive, esprimendo l'opzione entro il termine per il versamento dell'imposta di registro annuale (ovvero entro 30 giorni dallo scadere dell'annualità).

In breve, sebbene la possibilità di optare per la cedolare secca per le locazioni di immobili commerciali di cui all'art. 1 comma 59 della L. 145/2018 sia limitata ai soli contratti stipulati (o prorogati) nel 2019, ciò non toglie che, con riferimento a essi, l'imposta sostitutiva possa trovare applicazione per tutta la **durata contrattuale** (quindi non solo per l'annualità 2019, ma anche per le successive), in base alle regole ordinarie.

Restituzione dell'IVA senza nota di variazione

Le Entrate hanno esaminato il caso della sentenza riformatrice con cui sono compensate le spese

/ Emanuele GRECO e Caterina MONTELEONE

La risposta a interpello n. [387/2020](#), pubblicata ieri dall'Agenzia delle Entrate, analizza il trattamento fiscale delle **spese legali** nel caso in cui siano addebitate al soccombente, ma, a seguito di pronuncia di grado successivo, passata in giudicato, emerge l'obbligo di **restituzione** delle medesime.

Nella fattispecie esaminata, la parte soccombente nel primo grado di giudizio ha chiesto la restituzione delle somme pagate a titolo di **compenso professionale**, inclusa la ritenuta e l'IVA che era stata regolarmente versata all'Erario, dall'avvocato istante. Ricorrendo tale ipotesi, l'avvocato difensore deve restituire le somme al soggetto dal quale le ha percepite e deve chiederle al proprio cliente.

L'Agenzia delle Entrate conferma le proprie precedenti indicazioni in merito alle modalità di **addebito in rivalsa** dell'IVA e alle modalità di fatturazione. L'obbligazione per **rivalsa** dell'IVA sorge tra il difensore legale e il proprio cliente, ai sensi dell'[art. 18](#) del DPR 633/72, per cui è nei confronti di quest'ultimo soggetto che dovrà essere emessa la fattura. Nel documento va evidenziato che, con riferimento sia all'onorario che all'imposta, il pagamento è stato effettuato dalla parte soccombente, vincolato alla prestazione per effetto della condanna contenuta nella sentenza.

Il soccombente, da parte sua, non essendo il soggetto destinatario della rivalsa, non può pretendere l'emissione della relativa fattura nei propri confronti.

Quanto alle modalità di **restituzione** dell'IVA, viene chiarito che non è possibile l'emissione di una nota di variazione in diminuzione ai sensi dell'[art. 26](#) comma 2 del DPR 633/72. La variazione in diminuzione dell'imposta, mediante nota di credito, è possibile solo a condizione che sia assicurata l'**identità** tra l'oggetto della fattura e della registrazione originarie (cfr. Cass. n. [9188/2001](#), richiamata nella ris. Agenzia delle Entrate n. [42/2009](#)).

Nel caso descritto, la restituzione dell'importo equivalente all'onorario da parte del difensore distrattario nei confronti della controparte processuale, in seguito alla riforma della sentenza che prevedeva la condanna alle spese di lite, non assume rilevanza ai fini IVA. Non vi è, quindi, un'operazione originaria tra prestatore e committente, che possa legittimare la variazione in diminuzione dell'imposta.

Nel caso di cui si tratta, come detto, la provvista per il pagamento delle spese comprensiva di IVA è stata fornita dalla parte **soccombente** e non dal soggetto committente del servizio (vale a dire il cliente del difensore legale). L'unica modalità di recupero degli importi versati, inclusa l'IVA oggetto di rivalsa, a seguito della compensazione delle spese di lite da parte della sen-

tenza di Cassazione, sarà far valere il diritto alla ripetizione dell'indebito ([art. 2033](#) c.c.). Il difensore legale dovrà quindi agire in sede giudiziale nei confronti della controparte per la **ripetizione** delle somme indebitamente versate.

Per quanto concerne la restituzione della **ritenuta d'acconto** indebitamente percepita dall'Erario, è da rammentare che:

- l'[art. 10](#) comma 1 lett. d-bis) del TUIR prevede che siano deducibili dal reddito le somme restituite al soggetto che le ha erogate se le medesime sono state assoggettate a tassazione, anche separata, in anni precedenti e presuppone che la restituzione degli importi al sostituto sia avvenuta al lordo delle ritenute fiscali (in alternativa, è possibile presentare istanza di rimborso secondo le modalità del DM [5 aprile 2016](#));

- con l'introduzione del comma 2-bis all'[art. 10](#) del TUIR si stabilisce che "le somme di cui alla lettera d-bis) del comma 1, se assoggettate a ritenuta, sono restituite al netto della ritenuta subita e non costituiscono oneri deducibili".

Ne deriva che l'introduzione del comma 2-bis all'[art. 10](#) del TUIR ha determinato un **doppio binario**, in quanto il meccanismo dell'onere deducibile si applica nei casi in cui il contribuente restituisca somme che non erano state assoggettate a ritenuta. Viceversa, se il sostituto restituisce somme assoggettate a ritenuta, la restituzione avviene al netto della ritenuta stessa, ed è previsto un credito d'imposta in capo al solo sostituto.

Tuttavia tale comma si applica alle somme restituite dal 1° gennaio 2020 e non ha alcun effetto in relazione ai rapporti già definiti alla data del 19 maggio 2020.

L'Agenzia precisa che la circostanza che l'avvocato in esame abbia optato per la tassazione secondo il regime c.d. **forfetario**, disciplinato dalla L. [190/2014](#), escluderebbe, in assenza di percezione di redditi ascrivibili ad altre categorie di reddito previste dall'[art. 6](#) del TUIR, l'applicazione della deduzione di cui all'[art. 10](#) comma 1 lett. d-bis) del TUIR, qualora le somme erogate dal sostituto di imposta fossero restituite al sostituto al lordo delle ritenute operate. Tuttavia, considerato che nel caso in esame l'avvocato possiede altri redditi e che ha restituito gli onorari nel 2019 al lordo della ritenuta di acconto, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che l'avvocato potrà recuperare le somme restituite applicando la disciplina dell'**onere deducibile** prevista dall'[art. 10](#) comma 1 lett. d-bis) del TUIR.

In alternativa, egli potrà presentare l'istanza di **rimborso** nel termine biennale previsto dall'[art. 21](#) comma 2 del DLgs. 546/92 decorrente dalla data di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2019.

Per splafonamento ed estrazione da depositi c'è la "nuova" e-fattura

Dal 1° ottobre possibile l'adozione delle nuove specifiche tecniche

/ Luca BILANCINI

I soggetti passivi tenuti a emettere **autofattura** per estrarre beni da un **deposito IVA**, o per procedere al ravvedimento operoso in caso di utilizzo del **plafond** in assenza di presupposti, potranno, dal prossimo 1° ottobre, utilizzare uno dei nuovi codici "TipoDocumento" contenuti nelle specifiche tecniche approvate con provv. Agenzia delle Entrate 28 febbraio 2020 n. [99922](#) e successivamente modificate con provv. 20 aprile 2020 n. [166579](#).

Si tratta di una delle molte **novità** adottabili, in via facoltativa, sino al 31 dicembre 2020 e, obbligatoriamente, dal 1° gennaio del prossimo anno, data a decorrere dalla quale non sarà più utilizzabile la precedente versione delle regole di compilazione.

Grazie alle nuove codifiche, l'Amministrazione finanziaria sarà in grado di conoscere meglio le operazioni poste in essere dai soggetti passivi e potrà, così, compilare con un maggior grado di dettaglio le bozze di **dichiarazione annuale IVA**, come previsto dai programmi di assistenza on line che verranno attuati a partire dalle operazioni IVA effettuate dal prossimo anno (si veda ["Prorogati i programmi di assistenza on line dell'Agenzia delle Entrate"](#) del 18 maggio).

Occorre sottolineare che l'attuale versione delle specifiche tecniche (1.5) consente la predisposizione delle autofatture con il medesimo codice previsto per l'emissione delle fatture (TD01), salvo nel caso in cui il cessionario/committente debba procedere alla **regolarizzazione** dell'omessa o irregolare fatturazione da parte del cedente/prestatore ai sensi dell'[art. 6](#) comma 8 del DLgs. 471/97. In tale circostanza il documento deve essere predisposto con codice **TD20**.

Qualche dubbio era sorto in ordine al fatto che il medesimo codice potesse essere utilizzato anche nel caso in cui si volesse procedere a regolarizzare il c.d. **"splafonamento"**. Fra le modalità con le quali è possibile ravvedere la violazione, è consentita – al fine di non coinvolgere il cedente/cessionario – l'emissione di un'autofattura "contenente gli estremi identificativi di ciascun fornitore, (...), l'ammontare eccedente il plafond e l'imposta che avrebbe dovuto essere applicata" (cfr. *ex plurimis* circ. Agenzia delle Entrate 19 febbraio 2008 n. [12](#), §10.4).

Posto che il documento, emesso in duplice copia, deve essere presentato all'Amministrazione finanziaria, in analogia con quanto accade per la regolarizzazione di cui al citato [art. 6](#) comma 8 del DLgs. 471/97, pareva possibile utilizzare il codice TD20 anche nel caso di specie (sul punto si veda la FAQ Assosoftware [29 gennaio 2019](#) "Regolarizzazione splafonamento esportato-

re abituale"). Grazie alle nuove specifiche la questione può dirsi definitivamente risolta, considerata l'introduzione del codice **TD21** (Autofattura per splafonamento). Novità sono previste anche per coloro che devono procedere all'**estrazione** di beni da depositi IVA, i quali avranno, grazie alle nuove specifiche, la possibilità di adottare il codice **TD23** o il codice **TD22**, a seconda che l'operazione comporti o meno il versamento dell'imposta.

Si prenda, ad esempio, il caso del prelievo di beni immessi in **libera pratica** per la successiva commercializzazione all'interno dello Stato. In tale circostanza, come previsto dall'[art. 50-bis](#) comma 6 del DL 331/93, il soggetto che estrae i beni può avvalersi del reverse charge, generando un documento elettronico con codice TD22, che potrà trasmettere mediante SdI, qualora sia in possesso dei requisiti previsti dall'[art. 2](#) del DM 23 febbraio 2017 (presentazione della dichiarazione annuale IVA nei tre periodi d'imposta antecedenti l'estrazione, esecuzione regolare dei versamenti dell'imposta, assenza di avvisi di rettifica o di accertamento definitivo per i quali non è stato eseguito il pagamento delle somme dovute, per violazioni relative all'emissione o utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, notificati nel periodo d'imposta in corso o nei tre precedenti, ecc.).

Qualora, invece, sempre a titolo esemplificativo, si sia in presenza di estrazione di beni di provenienza **nazionale**, il gestore del deposito dovrà procedere al versamento dell'imposta (cfr. ancora [art. 50-bis](#) comma 6 del DL 331/93) e il soggetto che estrae i beni dovrà emettere un documento con codice TD23.

Novità anche per altre ipotesi di reverse charge

Può essere utile rammentare, infine, che, grazie alle nuove codifiche, sarà consentita, tra l'altro, anche l'**integrazione** dell'imposta per via "elettronica". Così, ad esempio, l'**inversione contabile** nelle ipotesi di cui all'[art. 17](#) comma 6 del DPR 633/72 (prestazione di servizi rese nel settore edile da subappaltatori, cessione di fabbricati con opzione per l'IVA, ecc.) potrà essere operata attraverso l'emissione di un documento con codice TD16.

Chi, invece, aderendo al suggerimento contenuto nella FAQ 27 novembre 2018 n. [38](#) (aggiornata il 19 luglio 2019), avesse effettuato **acquisti intracomunitari** e volesse inviare al SdI il documento con il quale ha assolto l'imposta in reverse charge, potrebbe procedere generando un file XML con codice TD18.

Superbonus del 110% anche ai non residenti con redditi imponibili

Il beneficio fiscale compete anche agli "incapienti", esercitando, laddove consentito, l'opzione per lo sconto sul corrispettivo o la cessione del credito

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

I soggetti che possono beneficiare delle detrazioni "edilizie" sono i contribuenti, residenti o **non residenti**, che possiedono o detengono, sulla base di un titolo idoneo, gli immobili oggetto degli interventi agevolati, a condizione che ne sostengano le relative spese.

Se gli interventi riguardano immobili, posseduti o detenuti da persone fisiche, che non costituiscono beni relativi all'impresa, né beni strumentali all'esercizio dell'arte o della professione, allora possono beneficiare delle detrazioni "edilizie" anche i **familiari** conviventi e i conviventi di fatto dei possessori o detentori, sempre a condizione che i conviventi sostengano le spese relative agli interventi agevolati.

Con la risposta all'interrogazione parlamentare del 28 luglio 2020 n. [5-04433](#) è stato precisato che i non residenti possono beneficiare del c.d. "**superbonus**" del 110% previsto dall'[art. 119](#) del DL 34/2020 per gli interventi di riqualificazione energetica, riduzione del rischio sismico, installazione di impianti fotovoltaici e installazione di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici.

I non residenti possono altresì, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, optare per lo sconto sul corrispettivo o per la cessione della detrazione, ai sensi dell'[art. 121](#) dello stesso DL 34/2020.

Il principio è stato confermato dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate dell'8 agosto 2020 n. 24 (§ 1.2); secondo la circolare, tuttavia, con un approccio interpretativo che sembra valido per tutte le detrazioni "edilizie", il beneficio fiscale compete anche ai soggetti la cui imposta sul reddito lorda risulti **assorbita** da altre detrazioni (c.d. "soggetti incapienti"), così come ai soggetti che hanno esclusivamente redditi imponibili assoggettati a regimi di imposizione sostitutiva delle imposte sui redditi (quali, a mero titolo esemplificativo, il regime forfetario per le partite IVA individuali o la c.d. "cedolare secca" delle locazioni di immobili abitativi da parte di persone fisiche), fermo restando che in questi casi l'unico modo per poter concretamente fruire dei benefici fiscali è quello di esercitare, laddove consentito, l'opzione per una delle modalità di fruizione alternative allo scomputo della detrazione dall'imposta lorda sul reddito (ossia lo sconto sul corrispettivo o la cessione del credito).

Al tempo stesso, però, sempre con riguardo alla disciplina del superbonus al 110% di cui all'[art. 119](#) del DL 34/2020, ma con un approccio interpretativo che appare valido, anche in questo caso, per tutte le detrazioni "edilizie", la circ. Agenzia Entrate 8 agosto 2020 n. 24 (§

1.2) afferma che il beneficio fiscale "**non spetta** ai soggetti che non possiedono **redditi imponibili** i quali, inoltre, non possono esercitare l'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito".

In altre parole, per l'Agenzia delle Entrate la spettanza del beneficio fiscale (che è cosa diversa, una volta stabilita la sua spettanza, dalla sua fruibilità nella forma "classica" di detrazione dall'imposta lorda o nelle forme "opzionali" di sconto del fornitore o cessione del credito) prescinde dall'avere una imposta lorda sul reddito capiente e finanche dall'avere soltanto redditi imponibili assoggettati a regimi di imposizione sostitutiva, ma viene meno nel caso in cui un soggetto non sia titolare di alcun reddito imponibile, nemmeno assoggettato a regimi di tassazione sostitutiva.

L'esempio che formula la stessa circ. Agenzia delle Entrate n. 24/2020 (§ 1.2) è quello "delle persone fisiche non fiscalmente residenti in Italia che detengono l'immobile oggetto degli interventi in base a contratto di **locazione o comodato**".

Resta il dubbio delle persone fisiche non fiscalmente residenti che invece l'immobile lo possiedono e però non risultano titolari di redditi imponibili in Italia, perché, pagando l'**IMU** su quell'immobile a loro disposizione, esso non risulta produttivo di reddito fondiario, ai sensi dell'[art. 8](#) comma 1 del DLgs. 23/2011.

Considerato però che la norma stessa afferma che l'IMU "sostituisce, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari", si potrebbe **equiparare** l'effetto sostitutivo dell'IMU a quello dei regimi di imposizione sostitutiva, piuttosto che ragionare in termini di assenza *ab origine* del reddito imponibile.

La questione (che interessa anche i cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'AIRE, per i quali, a partire dal 2020, non sono più previste, ai fini IMU, forme di assimilazione all'abitazione principale dell'unità immobiliare posseduta in Italia) meriterebbe un **chiarimento espresso**.

Per altro, nella misura in cui il principio è quello della titolarità di redditi imponibili, ancorché assoggettati a regimi di imposizione sostitutiva, in linea teorica per soddisfare il requisito dovrebbe bastare, allora, anche la mera titolarità di un conto corrente in Italia, su cui la banca italiana applica la **ritenuta** alla fonte a titolo di imposta su interessi attivi che, per quanto magari minimi nell'ammontare, rappresentano comunque un reddito imponibile in Italia.

Alla disapplicazione degli obblighi sugli appalti concorre anche l'IVA teorica

L'IVA relativa alle operazioni in split payment o reverse charge si computa tra i versamenti

/ Mirco GAZZERA

Ai fini del calcolo della **soglia del 10%** dell'ammontare dei ricavi o compensi prevista dall'[art. 17-bis](#) comma 5 lett. a) del DLgs. 241/97, si computa tra i versamenti anche l'IVA relativa alle operazioni soggette al meccanismo della scissione dei pagamenti o dell'inversione contabile nonché l'imposta teorica nel caso di opzione per la liquidazione IVA di gruppo o la trasparenza fiscale. Si tratta del chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. [53](#) pubblicata ieri, 22 settembre 2020.

L'[art. 17-bis](#) del DLgs. 241/97 (introdotto dall'[art. 4](#) comma 1 del DL 124/2019) prevede determinati obblighi per contrastare l'**omesso versamento** delle ritenute fiscali, riguardanti i redditi di lavoro dipendente e assimilati, da parte delle imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici (si veda "[Versamento delle ritenute nei contratti di appalto e d'opera](#)", Schede di Aggiornamento n. 3/2020).

Tali obblighi non trovano applicazione, qualora dette imprese comunichino al **committente**, allegando la relativa certificazione, la sussistenza di determinati requisiti previsti dal comma 5 del predetto [art. 17-bis](#) del DLgs. 241/97. Fra questi ultimi, compare l'esecuzione, nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio, di complessivi versamenti registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al 10% dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime.

A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, ai fini del calcolo della predetta **soglia** del 10%, tra i versamenti deve essere considerata anche l'IVA relativa alle operazioni rese dalle imprese appaltatrici, affidatarie o subappaltatrici alla Pubblica Amministrazione e agli altri soggetti passivi destinatari del meccanismo dello split payment ([art. 17-ter](#) del DPR 633/72).

Per le predette operazioni, infatti, occorre considerare che il **debito di imposta** nei confronti dell'Erario ricade comunque sul cedente o prestatore seppure, in un'otti-

ca di contrasto ai comportamenti fraudolenti, spetti all'ente pubblico e ai soggetti equiparati versare l'IVA.

Analogamente, l'imposta assolta dal committente con il meccanismo dell'inversione contabile può essere ricompresa nei versamenti per il calcolo della citata soglia del 10%. In questo caso, sempre per **finalità antifrode**, il versamento dell'IVA e l'applicazione della stessa sono trasferiti dall'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice al committente.

Si rileva che alle stesse conclusioni era già pervenuto il MEF, nella risposta all'interrogazione parlamentare n. [5-03727](#) del 4 marzo 2020 (si veda "[Con reverse e split nel computo dell'IVA versata, esclusi gli obblighi sugli appalti](#)" del 20 aprile 2020).

Criteri applicabili anche alla trasparenza fiscale

L'Agenzia delle Entrate ha precisato, inoltre, che tra i versamenti in esame è possibile **considerare** anche:

- l'imposta sul valore aggiunto teorica risultante dalla liquidazione periodica della società controllata, ma assolta dall'ente controllante, nel caso di opzione per la liquidazione IVA di gruppo (art. 73 comma 3 del DPR [633/72](#));

- l'imposta teorica corrispondente al reddito della società, imputato per trasparenza ai soci, i quali provvedono al pagamento dell'imposta, nell'ipotesi di esercizio dell'opzione per la trasparenza fiscale ([artt. 115 e 116](#) del TUIR).

Al pari di quanto avviene per il regime del **consolidato fiscale** di cui agli [artt. 117](#) e ss. del TUIR (*cfr.* circ. Agenzia delle Entrate n. [1/2020](#), § 3.1), "anche i regimi della trasparenza fiscale e della liquidazione IVA di gruppo si caratterizzano per il fatto che il debito tributario matura, in via autonoma, in capo a ciascuna delle società aderenti, che provvedono alla liquidazione della relativa imposta". Solamente l'assolvimento del debito tributario è eseguito da un altro soggetto (consolidante, socio, ente controllante) che è legato al primo da rapporti di partecipazione/controllo.

Convenzioni italiane con interpretazioni ad hoc

"Nuovo" Commentario OCSE del 2017 riservato alle sole disposizioni coerenti con il testo dei vecchi Trattati

/ Gianluca ODETTO

La maggior parte delle Convenzioni stipulate dall'Italia sono state redatte secondo i "vecchi" modelli OCSE, per cui si pone il problema reale di individuare quali siano le normative concretamente applicabili e, soprattutto, quali le linee interpretative da seguire, alla luce delle **evoluzioni** del modello registrate successivamente alla loro entrata in vigore (ed in particolare di quella, maggiormente significativa, intervenuta nel 2017).

Il punto è chiarito dal § 35 dell'introduzione al Commentario al [modello OCSE](#) attualmente in vigore, secondo cui le modifiche al modello stesso non vanno tenute in considerazione nell'interpretazione dei Trattati esistenti, laddove le previsioni dei Trattati esistenti siano **differenti nella sostanza** dalle norme dei "nuovi" modelli; in modo analogo, non rilevano nell'interpretazione dei Trattati esistenti le modifiche al Commentario (il quale riveste, secondo giurisprudenza costante, fonte primaria da valutare nelle eventuali controversie che abbiano ad oggetto l'applicazione di una disposizione convenzionale) riguardanti le norme modificate nella loro sostanza. Il Commentario cita, quali esempi, le modifiche apportate ai paragrafi 4, 5 e 6 dell'[art. 5](#) in materia di stabile organizzazione nel modello OCSE del 2017, riguardanti la c.d. "negative list" e gli agenti.

Vi sono, in ogni caso, **più esempi** di previsioni introdotte successivamente (soprattutto nell'ultima revisione del 2017) le quali non sono compatibili con il testo delle Convenzioni stipulate dall'Italia e non devono, quindi, essere considerate. A titolo meramente esemplificativo, si possono riportare:

- la nuova formulazione dell'[art. 4](#), par. 3 del modello, secondo cui i casi di **doppia residenza** delle persone giuridiche sono risolti di comune accordo tra le due amministrazioni, laddove invece le Convenzioni stipulate dall'Italia fanno generalmente riferimento diretto al criterio della sede di direzione effettiva;
- la nuova formulazione dell'[art. 10](#), par. 2, lettera a) del modello, che accorda l'**aliquota agevolata** del 5% per i dividendi se la partecipazione qualificata infragruppo è detenuta per almeno 365 giorni, laddove invece questo vincolo non è presente nelle Convenzioni stipulate dall'Italia;
- la nuova formulazione dell'[art. 15](#), par. 3, del modello, la quale prevede la tassazione esclusiva nello Stato di residenza del personale impiegato su navi e aeromobili in traffico internazionale, laddove invece le Convenzioni stipulate dall'Italia regolano diversamente la materia.

I paragrafi 33-36 dell'introduzione al Commentario precisano invece che, nel momento in cui il Commenta-

rio stesso venga modificato con riferimento a norme **non cambiate** nella loro sostanza, di tali nuove interpretazioni si deve tenere conto: in queste situazioni, infatti, si presume che le modifiche al Commentario riflettano un consenso degli Stati appartenenti all'OCSE e vadano quindi applicate alle specifiche pattuizioni delle Convenzioni esistenti.

Alcune norme del modello OCSE del 2017, pur se non recepite nelle Convenzioni bilaterali stipulate dall'Italia, risulteranno però oggetto di applicazione nel futuro (non immediato), nel momento in cui l'Italia procederà alla ratifica della Convenzione Multilaterale firmata il **7 giugno 2017**. Gli Stati firmatari, e che hanno proceduto alla **ratifica** della Convenzione, si obbligano infatti a considerare automaticamente sostituite le clausole delle Convenzioni bilaterali esistenti con quelle della Convenzione Multilaterale.

Molte **clausole** della Convenzione Multilaterale sono analoghe, o simili, a quelle di nuova introduzione nel modello OCSE del 2017. Conseguentemente, queste nuove clausole del modello OCSE del 2017, che per quanto detto non si applicano se in contrasto con quelle delle Convenzioni esistenti, "rientrerebbero dalla finestra" sotto forma di clausole della Convenzione Multilaterale che vanno a sostituire quelle delle Convenzioni esistenti. Alcune disposizioni in materia di stabile organizzazione, in particolare, sono tali.

Se il principio è semplice, l'applicazione pratica sconta invece un livello di **complessità** estremo, posto che più disposizioni della Convenzione Multilaterale non sono obbligatorie e possono, quindi, essere disapplicate (un esempio è quello del periodo minimo di possesso al fine della tassazione dei dividendi).

Non viene meno, infine, in questo frastagliato quadro, il principio per cui le **legislazioni interne** degli Stati considerano i Trattati contro le doppie imposizioni quale fonte sovraordinata rispetto alle norme nazionali: pertanto, le disposizioni convenzionali, se più favorevoli rispetto alle norme interne, prevalgono su di esse (il principio è esplicitato, per l'Italia, dall'[art. 75](#) del DPR 600/73).

Il principio vale, però, anche in senso inverso: secondo l'[art. 169](#) del TUIR, infatti, le disposizioni del TUIR si applicano, se **più favorevoli** al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione. Le disposizioni convenzionali non possono, tuttavia, creare obblighi fiscali e, pertanto, uno Stato può esercitare i diritti impositivi attribuitigli in forza delle Convenzioni solo se ciò è previsto dalla propria norma interna.

Beneficiario comunque esposto a condanna penale con adesione in corso di causa

Nel caso di specie il procedimento tributario si era concluso nove anni prima della proposizione del ricorso per cassazione in sede penale

/ Alberto CALZOLARI

I giudici italiani continuano a fornire un'interpretazione distorta del *ne bis in idem* in ambito tributario. A fronte della giurisprudenza della Corte EDU, che ha chiarito le modalità applicative del test sulla stretta **connessione materiale e temporale** dei due procedimenti, e a fronte dell'esplicito riconoscimento della Corte costituzionale sulla necessità del test (si veda "[La Consulta chiede di motivare le ordinanze sul «ne bis in idem»](#)" del 28 luglio 2020), desta perplessità l'approccio seguito dalla Corte di Cassazione.

Il test CEDU è stato introdotto con la sentenza A e B (Corte EDU [15 novembre 2016](#), Causa A e B v. Norvegia) e con esso la Corte di Cassazione ha abbandonato la prospettiva della **progressione illecita** delle violazioni, con la quale negava la sussistenza dell'*idem factum* al cospetto dell'illecito tributario e del reato penale tributario. Una volta recepita la necessità di adottare il test CEDU, la Corte di Cassazione continua ad applicarlo in modo parziale, finendo col dare l'impressione che il suo utilizzo sia tarato sul mancato riconoscimento della violazione del *ne bis in idem*.

Si pensi alla Cassazione 14 febbraio 2018 n. [6993](#), in cui la Corte ha esaminato il solo **parametro temporale**, per giungere alla conclusione che il doppio binario sanzionatorio aveva rispettato il test, oppure alla Cassazione 16 dicembre 2019 n. [33050](#), in cui ha valorizzato il fatto che le due sanzioni colpiscono aspetti diversi del comportamento illecito, oltre a riscontrare la proporzionalità complessiva delle sanzioni irrogate, per statuire che il test era rispettato, anche se la Corte ha trascurato gli altri tre parametri (tra cui la connessione temporale dei due procedimenti, l'unico parametro valutato nella precedente sentenza n. 6993). La giurisprudenza della Corte EDU ha dal canto suo chiarito che occorre rispettare simultaneamente tutti i cinque parametri del test sulla stretta connessione materiale e temporale dei procedimenti, e ha altresì confermato che il divieto di *bis in idem* (ex [art. 4P7](#)) è tuttora ancorato sia alla dimensione sostanziale (divieto di una doppia condanna) sia alla dimensione procedimentale (divieto di un doppio giudizio).

Ancora in una **recente sentenza** (Cass. 31 agosto 2020 n. [24589](#)) i giudici non hanno fatto un corretto utilizzo di tali criteri. La Corte ha infatti liquidato con poche battute la contestazione del ricorrente sulla violazione del *ne bis in idem*, fondata principalmente sul fatto che le violazioni tributarie erano state definite in **accertamento con adesione**, sicché il procedimento tributario si era concluso circa nove anni prima della

proposizione del ricorso per cassazione in sede penale. Ciò ha reso impossibile il rispetto di almeno uno dei cinque parametri del test CEDU, ossia lo svolgimento in parallelo dei due procedimenti.

La Cassazione ha osservato che l'imputato si è liberamente avvalso dell'adesione, evitando così di essere processato, e che la diversa durata dei due procedimenti è dovuta all'iniziativa del ricorrente anziché essere causata dall'inerzia dell'autorità giudiziaria. Peccato che in questo modo la Corte abbia dimenticato che la giurisprudenza di Strasburgo non discrimina tra le ragioni per le quali un procedimento è concluso, poiché per la violazione del *ne bis in idem* rileva che almeno uno dei binari sia giunto a termine, attraverso una qualsiasi delle modalità con cui una **decisione definitiva**, incluso il mancato esperimento del ricorso nei termini consentiti.

Nei casi in cui la Corte europea ha riscontrato la violazione del *ne bis in idem*, sovente il contribuente ha lasciato decadere l'opzione del ricorso, spesso proprio con la mancata contestazione della pretesa fiscale (cfr. Corte EDU [16 aprile 2019](#), Causa Bjarni Armannsson v. Islanda). Quando si indaga sul *ne bis in idem* non si tratta tanto di verificare colpe o inerzie dei giudici, bensì di riscontrare se l'ordinamento nazionale è strutturato in modo tale da **evitare** che accada la violazione di tale principio. Violazione che invece si ripete nel nostro ordinamento, come nel caso appena descritto.

Malgoverno della giurisprudenza di Strasburgo

L'**accertamento con adesione**, così come l'acquiescenza, è uno strumento a disposizione del contribuente per evitare legittimamente l'instaurazione del processo tributario. Nondimeno, il procedimento tributario avrà già esperito un percorso di durata variabile, contribuendo alla realizzazione sia del *bis* sostanziale sia del *bis* procedurale.

Peraltro, nelle ipotesi di accertamento con adesione non va trascurato che la Cassazione afferma che il giudice penale **non è tenuto ad adeguarsi** a quanto definito dall'imputato con l'adesione, continuando a rivendicare la piena autonomia del giudizio penale rispetto a quello tributario (da ultimo, Cass. 18 febbraio 2020 n. [6249](#)). Con ciò implicitamente ammettendo che un altro dei parametri del test CEDU sarà difficilmente rispettato, ossia il coordinamento tra le autorità procedenti, volto a evitare la duplicazione della ricerca delle prove e la divergente valutazione dei fatti rilevanti.

Difesa orale del lavoratore possibile anche dopo le giustificazioni scritte

L'espressa istanza di audizione orale formulata dal destinatario di addebito rappresenta il presupposto indefettibile della sanzione disciplinare

/ Giada GIANOLA

Il lavoratore destinatario di una contestazione disciplinare ha **diritto** a domandare di essere sentito oralmente a sua difesa anche in un momento successivo rispetto alla presentazione delle giustificazioni scritte e anche dopo il decorso del termine di cinque giorni dalla contestazione scritta dell'addebito, qualora la sanzione disciplinare non sia ancora stata irrogata.

È quanto statuito dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. [19846](#), depositata ieri, 22 settembre 2020.

Nel caso di specie il dipendente aveva convenuto in giudizio la società datrice di lavoro eccependo l'illegittimità della sospensione disciplinare per **tre giorni** dal lavoro e dalla retribuzione che gli era stata irrogata per due volte, la prima il 16 settembre 2010 e la seconda una decina di giorni dopo. In particolare, la prima sospensione era stata applicata dal datore di lavoro sebbene il lavoratore, dopo aver presentato le giustificazioni scritte e prima della scadenza del termine di cinque giorni previsto dall'[art. 7](#), comma 5 della L. 300/70, avesse richiesto di essere sentito **oralmente**. Il datore di lavoro aveva tuttavia ignorato tale richiesta, applicando la sanzione disciplinare senza dare la possibilità al dipendente di giustificarsi anche in forma verbale.

Pare opportuno premettere che lo Statuto dei lavoratori impone la preventiva **contestazione** dell'addebito e l'audizione del lavoratore a sua difesa al datore di lavoro che intenda adottare un provvedimento disciplinare nei confronti dello stesso. Inoltre, come sopra anticipato, i provvedimenti disciplinari più gravi del rimprovero verbale non possono essere applicati prima che siano trascorsi cinque giorni – o prima che sia trascorso l'eventuale differente termine previsto dalla contrattazione collettiva applicata – dalla contestazione per iscritto del fatto addebitato al dipendente.

Il lavoratore, ricevuta la contestazione disciplinare, ha quindi il diritto di difendersi rassegnando le proprie giustificazioni, eventualmente con l'ausilio di un rappresentante sindacale, in forma scritta o in forma orale. In quest'ultimo caso sarà tenuto a formulare un'**espressa richiesta** in tal senso, anche contestualmente alla presentazione delle giustificazioni scritte.

Nella sentenza in commento i giudici di legittimità, richiamandosi all'orientamento giurisprudenziale ormai prevalente in materia, hanno dapprima ribadito che la richiesta di audizione orale formulata dal lavoratore che abbia in precedenza presentato delle difese

scritte **non è sindacabile** da parte del datore di lavoro, essendo quest'ultimo, di fronte a tale istanza, obbligato a sentire oralmente il dipendente. Ciò vale sia nel caso in cui la richiesta venga avanzata dal prestatore contestualmente alla comunicazione delle giustificazioni scritte nel termine dei cinque giorni dalla contestazione disciplinare, sia nel caso in cui tale istanza venga dal medesimo presentata in un momento successivo, anche oltre i cinque giorni, fatta eccezione del caso in cui dalle difese scritte rassegnate sia emersa la rinuncia ad essere sentito o la richiesta sia apparsa, sulla base delle circostanze del caso concreto, ambigua o non univoca.

Il termine di cinque giorni previsto dal legislatore costituisce, invero, un termine a **tutela** del lavoratore, che consente al datore di lavoro di irrogare la sanzione disciplinare in un momento precedente solo quando il dipendente abbia pienamente esercitato il proprio diritto di difesa, dunque con giustificazioni scritte e, qualora ne abbia fatto richiesta, anche con giustificazioni rese di persona.

Il lavoratore non decade dal diritto nemmeno scaduti i cinque giorni

Ne deriva, secondo la Suprema Corte, che il lavoratore **non decade** dal diritto di richiedere l'audizione a difesa in forma verbale nemmeno una volta scaduti i cinque giorni previsti dall'[art. 7](#), comma 5 della L. 300/70 e che il datore di lavoro, di fronte a tale richiesta, è tenuto ad esaudirla.

Siffatto principio era già stato, del resto, enunciato dai giudici di legittimità con la sentenza n. [23140/2015](#) (si veda "[Illegittimo licenziare il dipendente che esercita in ritardo il diritto di difesa](#)" del 13 novembre 2015), con cui era stato chiarito che il suddetto termine di cinque giorni non è un termine decadenziale ma sancisce, una volta trascorso, la **decorrenza** del diritto del datore di lavoro di irrogare la sanzione disciplinare più grave del rimprovero verbale (in quel caso si trattava del licenziamento). Di conseguenza, decorsi i cinque giorni senza che il datore di lavoro abbia adottato alcuna sanzione, il lavoratore avrà ancora il diritto di difendersi e di richiedere l'audizione orale, dalla cui mancata considerazione deriverà l'illegittimità della sanzione disciplinare eventualmente applicata.

Definite le procedure amministrative o conciliative INL effettuabili da remoto

Le modalità di svolgimento saranno indicate con specifica circolare dell'Ispettorato di prossima pubblicazione

/ Mario PAGANO

Anche le audizioni di lavoratori e testimoni, utili nell'ambito degli accertamenti ispettivi, potranno essere svolte **da remoto**, a condizione che le procedure seguite consentano, in ogni caso, l'identificazione degli interessati e l'acquisizione della volontà espressa. Questo è quanto emerge dal decreto direttoriale n. 56 del 22 settembre 2020, con il quale l'Ispettorato del lavoro ha dato attuazione a quanto previsto dall'[art. 12-bis](#) del DL 76/2020 (decreto "Semplificazioni"), conv. L. [120/2020](#).

Tale disposizione ha la finalità di **semplificare** il più possibile, soprattutto a beneficio dei lavoratori e dei cittadini, alcune procedure amministrative, conciliative e, in parte, sanzionatorie di competenza dell'Ispettorato del lavoro. Più in particolare il comma 1 della disposizione ha previsto che le autorizzazioni di cui all'[art. 4](#), comma 2 della L. 977/1967 e all'[art. 15](#), secondo comma della L. 370/1934, nonché gli ulteriori provvedimenti autorizzativi di competenza dell'INL, individuati con provvedimento del direttore, si intendono rilasciati decorsi quindici giorni dalla relativa istanza. In tal senso, parliamo per il momento, in attesa dell'individuazione di altre tipologie di provvedimento, delle autorizzazioni per l'**impiego dei minori** in attività lavorative di carattere culturale, artistico, sportivo o pubblicitario e nel settore dello spettacolo nonché delle autorizzazioni al **frazionamento dei riposi** per il personale addetto ai pubblici spettacoli.

Il [comma 2](#) del medesimo art. 12-bis, invece, stabilisce che le istruttorie finalizzate al rilascio delle convalide di cui all'[art. 55](#), comma 4 del DLgs. 151/2001 (provvedimenti di astensione da lavoro per le lavoratrici madri nelle ipotesi di competenza dell'Ispettorato nazionale del lavoro) e all'[art. 35](#), comma 4 del DLgs. 198/2006, nonché le altre procedure amministrative o conciliative di competenza dell'Ispettorato nazionale del lavoro che presuppongono la presenza fisica dell'istante, individuate con provvedimento del direttore, possono essere effettuate attraverso strumenti di comunicazione da remoto che consentano in ogni caso l'**identificazione** degli interessati, o dei soggetti dagli stessi delegati, e l'acquisizione della **volontà espressa**. In tali ipotesi il provvedimento finale o il verbale si perfeziona con la sola sottoscrizione del funzionario incaricato.

Il decreto dà attuazione a tale innovativa disposizione, che trae spunto dall'esperienza maturata durante i **mesi emergenziali**, nel corso dei quali sono state varate apposite misure volte a garantire lo svolgimento

dell'attività istituzionale nel rispetto delle regole di sicurezza legate all'emergenza da COVID-19.

Con il decreto, quindi, l'Ispettorato individua ulteriori **procedure amministrative o conciliative**, sempre di propria competenza, che possono essere effettuate attraverso strumenti di comunicazione da remoto che consentano in ogni caso l'identificazione degli interessati, o dei soggetti dagli stessi delegati, e l'acquisizione della volontà espressa.

Innanzitutto, vengono annoverate le attività conciliative ai sensi dell'[art. 410](#) c.p.c. e degli [artt. 11](#) e [12](#) del DLgs. 124/2004. Parliamo in questo caso delle **commis-sioni**, sede del tentativo conciliativo, prodromico, eventualmente, all'azione giudiziaria nonché delle **conciliazioni monocratiche**, svolte tanto a seguito di denuncia del lavoratore quanto di diffida accertativa per crediti patrimoniali.

A queste attività, per le quali era stata già prevista la possibilità di svolgimento da remoto nel periodo del lockdown, si aggiungono anche le audizioni ai sensi dell'[art. 18](#) della L. 689/1981, che, come noto, vengono effettuate davanti ad un funzionario dell'Ufficio legale e contenzioso, in riferimento a verbali di **accertamento sanzionatori**, adottati dal personale ispettivo.

Sempre da remoto potranno essere svolte anche le attività di certificazione ai sensi degli [artt. 75](#) e ss. del DLgs. 276/2003, previste per i contratti di lavoro e per quelli di appalto. Non mancano, poi, le istruttorie riferite al **rinnovo dei contratti** a tempo determinato, cosiddetti in deroga assistita ai sensi dell'[art. 19](#), comma 3 del DLgs. 81/2015, che possono spingersi oltre il limite di durata massima legale di 24 mesi o quello superiore, previsto dalla contrattazione collettiva.

Possibili a distanza le audizioni nell'ambito dell'attività di vigilanza

Infine, di grande interesse e per la quale di sicuro saranno di rilievo le indicazioni che l'Ispettorato fornirà con apposita circolare, come già preannunciato nel decreto, vi è la possibilità di effettuare a distanza anche le audizioni nell'ambito dell'**attività di vigilanza**, a esclusione degli accertamenti concernenti profili di rilevanza penale. Parliamo, in questo caso, delle procedure svolte dal personale ispettivo, finalizzate alla raccolta delle prove a supporto delle contestazioni amministrative in materia di lavoro e legislazione sociale, come, ad esempio, il lavoro nero.

Tre donne nella Commissione per la riforma fiscale del CNDCEC

/ REDAZIONE

Dopo le polemiche della scorsa settimana sulla mancanza di donne all'interno della **Commissione** deputata alla stesura di una proposta di **riforma fiscale**, il Consiglio nazionale di categoria ha deciso di **ampliarne** il numero dei **componenti**.

D'ora in avanti, faranno parte dell'organismo guidato da Carlo Cottarelli anche Paola Profeta e Silvia Giannini, esperte in **scienze delle finanze** ed entrambe docenti rispettivamente presso l'Università Bocconi di Milano e l'Università di Bologna. Assieme a loro, contribuirà ai lavori della Commissione Paola Rossi, ricercatrice della Fondazione nazionale commercialisti. Confermati gli altri membri. Oltre a Cottarelli, ci sono Angelo Contrino, docente ordinario presso il Dipartimento di Studi Giuridici dell'Università Bocconi, Giuseppe Corasaniti, professore di diritto tributario all'Università di Brescia, e Maurizio Leo, professore ordinario di diritto tributario della Scuola Nazionale dell'Amministrazione.

Si tratta di tutti **membri esterni** al Consiglio nazionale dei commercialisti. Come **componenti interni**, invece, fanno parte del gruppo di lavoro, oltre alla già citata Rossi, Pasquale Saggese, coordinatore area fiscalità della FNC, Enrico Zanetti, commercialista ed ex Vice-ministro dell'Economia, Tommaso Di Nardo, coordinatore dell'area economico-statistica della FNC, e i due Consiglieri nazionali delegati alla fiscalità Gilberto Gelsola e Maurizio Postal.

La Commissione si è insediata la settimana scorsa e tornerà a riunirsi questa settimana, anche perché i tempi per poter arrivare a una proposta organica di riforma del sistema fiscale sono abbastanza stretti. Diversi i temi sul tavolo: dalla **revisione dell'IRPEF**, delle relative addizionali e dei regimi di tassazione sostitutiva all'introduzione del criterio di **"pura cassa"** per la determinazione del reddito delle piccole attività produttive, passando per la **semplificazione** degli adempimenti tributari e la razionalizzazione normativa.

Il ruolo IMU non impedisce la compensazione

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta n. [385](#) pubblicata ieri, si è espressa sulla inapplicabilità del divieto di **compensazione** di cui all'[art. 31](#) del DL 31 maggio 2010 n. 78 in presenza di debiti a ruolo scaduti relativi all'IMU.

L'art. 31 del DL 78/2010 vieta la compensazione nel modello F24 in presenza di **ruoli** inerenti a tributi erariali di entità superiore a 1.500 euro.

Tale divieto non opera quando il ruolo sia relativo ad IMU,

non trattandosi di tributo erariale.

Per sostenere la natura erariale dell'**IMU** non si può richiamare il fatto che una quota di imposta confluisce nelle casse dello Stato, posto che ciò non incide sulla natura giuridica del tributo, che rimane comunale.

Basta considerare il fatto che le attività di accertamento e di contenzioso rimangono in capo ai **Comuni** o ai concessionari locali.

Imponibile IVA il rimborso spese per i danni cagionati all'immobile

Le somme corrisposte a titolo di "**rimborso spese** di ripristino per inadempienza contrattuale", in esito a una proposta conciliativa formulata da un giudice civile, concorrono alla formazione della base imponibile ai fini IVA e non possono essere escluse da imposta ai sensi dell'[art. 15](#) comma 1 n. 3 del DPR 633/72. È questa, in estrema sintesi, la conclusione cui è giunta l'Agenzia delle Entrate nella risposta ad interpello 22 settembre 2020 n. [386](#).

In seguito a un contenzioso civile relativo a presunti danni causati a un immobile, contestati dalla società proprietaria al conduttore, quest'ultimo aderiva ad una **proposta conciliativa** formulata dal giudice ai sensi dell'[art. 185-bis](#) c.p.c.

Nel caso di specie l'Amministrazione finanziaria non ritiene che il rimborso delle spese sostenute dal locatore per i danni cagionati dal locatario, possa essere compreso fra le operazioni escluse da IVA ex [art. 15](#) comma 1 n. 3 del DPR 633/72, in base al quale non concorrono alla formazione della base im-

ponibile le somme "dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate".

Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate tale disposizione non è applicabile nella circostanza, posto che l'istante ha provveduto a **rimborsare** le spese dovute per effetto dell'adesione alla proposta conciliativa e "al solo fine di chiudere bonariamente la vicenda".

Esisterebbe, invece, secondo l'Amministrazione finanziaria, il presupposto **oggettivo** per l'applicazione dell'IVA. Nel citato verbale di conciliazione è previsto che la società proprietaria dell'immobile rinunci ad ogni pretesa, a condizione che il conduttore adempia ai patti contenuti nella transazione. Sarebbe presente, quindi, un nesso tra la somma versata, da una parte, e l'impegno a rinunciare ad ulteriori azioni dall'altra, da cui discenderebbe l'imponibilità ai fini IVA.

Bonus investimenti in beni strumentali per il Comune

Con la risposta a interpello n. [389](#) di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che un Comune, nella sua attività di produzione e distribuzione di **energia elettrica**, può beneficiare del credito d'imposta di cui all'[art. 1](#) comma 185 della L. 160/2019 a condizione che (nella diversa sede di attività di controllo) dimostri la sussistenza degli ulteriori requisiti previsti dalla disciplina agevolativa.

La citata disposizione, con ampia formulazione letterale, cir-

coscrive l'**ambito soggettivo** di applicazione della disciplina sul credito di imposta, individuando espressamente, anche se in maniera non esaustiva, i soggetti che ne risultano esclusi.

Inoltre, l'Agenzia evidenzia che la modalità di fruizione dell'agevolazione fiscale in esame, sotto forma di credito di imposta, ne consente l'utilizzo anche al **Comune** che, ex [art. 74](#) comma 1 del TUIR, non è soggetto passivo ai fini IRES.