



Giovedì 17 settembre 2020

## IL CASO DEL GIORNO

### Fattura al cessionario anche con pagamento a opera di terzi

/ Dario BONSANTO e Emanuele GRECO

Nell'ambito dei rapporti commerciali vi possono essere dei casi in cui il pagamento del **corrispettivo** per l'acquisto di un bene o di un servizio non venga posto in essere dal cessionario o committente (beneficiario dell'operazione), bensì da un **terzo**. Anche nei casi in [...]

PAGINA 2

## IL PUNTO PROCEDURE CONCORSUALI

### Ammissione al passivo fallimentare con estratto di ruolo

/ Alfio CISSELLO e Antonio NICOTRA

Nella giurisprudenza di legittimità è consolidato l'orientamento secondo cui l'ammissione allo stato passivo di crediti tributari e previdenziali può essere richiesta dal concessionario per la riscossione sulla base del solo **estratto del ruolo**, senza che occorra, in difetto di espressa [...]

PAGINA 10

## FISCO

### Bonus investimenti in beni strumentali e bonus Mezzogiorno cumulabili

*Tale cumulo non deve determinare il superamento del costo sostenuto*

/ Pamela ALBERTI

Sono **cumulabili**, in relazione ai medesimi investimenti, il credito d'imposta per il Mezzogiorno di cui alla L. 208/2015 e il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali di cui alla L. 160/2019, a condizione che tale cumulo non porti al superamento del costo sostenuto per l'investimento. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 360 di ieri.

L'art. 1, commi da 98 a 108 della L. 28 dicembre 2015 n. 208 riconosce un credito di imposta a favore delle imprese che, a decorrere dal 1° gennaio 2016 e fino al **31 dicembre 2020**, effettuano l'acquisizione, anche mediante contratti di locazione finanziaria, di beni strumentali nuovi, vale a dire macchinari, impianti e attrezzature varie, facenti parte di un progetto di investimento iniziale e destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle Regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo.

Con riferimento alla cumulabilità del credito d'imposta per investi-

menti nel **Mezzogiorno**, ai sensi dell'art. 1 comma 102 della L. 208/2015, "il credito d'imposta è cumulabile con aiuti de minimis e con altri aiuti di Stato che abbiano ad oggetto i medesimi costi ammessi al beneficio, unicamente se tale cumulo non porta al superamento dell'intensità o dell'importo di aiuto più elevati consentiti dalle pertinenti discipline comunitarie di riferimento". In passato la norma agevolativa prevedeva, invece, un divieto di cumulo, che continua a trovare applicazione con riferimento agli investimenti effettuati entro il 28 febbraio 2017 (circ. Agenzia delle Entrate n. 12/2017, § 4).

L'attuale disciplina del credito d'imposta Mezzogiorno prevede quindi la cumulabilità, a determinate condizioni, di tale beneficio con altre misure agevolative che siano qualificabili come aiuti di Stato aventi a oggetto i medesimi costi, non escludendo espressamente la possibilità di cumulo con misure di **carattere generale**.

La circolare n. 34/2016 (§ 7), relativa al periodo in cui era in vigore il divieto di cumulo, ha, tra l' [...] ]

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Regime forfetario escluso per l'ex lavoratore estero che rientra in Italia

Amministratore unico per le fondazioni del Terzo settore, non per le associazioni

Ricorso al contratto a termine semplificato fino al 31 dicembre 2020

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

## FISCO

### Meno tasse per i ceti medi e oneri fiscali trasferiti "sulle cose"

/ Savino GALLO

Digitalizzazione e innovazione; rivoluzione verde; infrastrutture per la mobilità; istruzione, formazione, ricerca e cultura; equità sociale, di genere e territoriale; [...]

PAGINA 4

# Fattura al cessionario anche con pagamento a opera di terzi

Il documento va intestato alla controparte contrattuale prescindendo dalle vicende relative al pagamento del corrispettivo

/ Dario BONSANTO e Emanuele GRECO

Nell'ambito dei rapporti commerciali vi possono essere dei casi in cui il pagamento del **corrispettivo** per l'acquisto di un bene o di un servizio non venga posto in essere dal cessionario o committente (beneficiario dell'operazione), bensì da un **terzo**.

Anche nei casi in cui il pagamento del corrispettivo avvenga ad opera di un terzo e non da parte del cessionario o committente (vale a dire colui cui viene ceduto il bene o prestato il servizio), non mutano i criteri di fatturazione, mediante cui il cedente o prestatore esercita il diritto di **rivalsa** di cui all'[art. 18](#) del DPR 633/72.

Sul punto si registra un risalente e condivisibile intervento dell'Amministrazione finanziaria, con cui è stato chiarito che la **fattura** deve essere emessa dal cedente del bene o prestatore del servizio nei confronti del soggetto che ha richiesto l'effettuazione delle operazioni, a nulla rilevando che terzi **subentrino** nel pagamento del corrispettivo (*cfr.* R.M. 13 giugno 1981 n. [331350](#)).

In base a tale documento di prassi, il rapporto di rivalsa e il sottostante obbligo di **fatturazione** dovrebbero, dunque, intercorrere tra i due soggetti che – dalle risultanze del contratto stipulato – figurano rispettivamente quali cedente (o prestatore) e cessionario (o committente), e ciò anche nell'ipotesi in cui dovessero intervenire vicende giuridiche volte a "spostare" l'onere del pagamento delle somme concordate in capo ad un soggetto terzo.

In tale ultima ipotesi, il cedente o prestatore non dovrà, pertanto, emettere la fattura nei confronti del soggetto che provvederà al pagamento del corrispettivo, dovendo il documento essere intestato alla propria **controparte contrattuale** (ossia al soggetto con il quale è stata convenuta la cessione di beni o la prestazione di servizi).

Il pagamento del corrispettivo ad opera di un terzo non farebbe, inoltre, venire meno la possibilità per il cessionario/committente (intestatario della fattura) di esercitare il **diritto alla detrazione** dell'IVA esposta nel documento ex [art. 19](#) del DPR 633/72.

In tal senso si è, infatti, espressa la giurisprudenza comunitaria (Corte di giustizia 23.4.2009 n. [C-74/08](#)), la quale, chiamata a pronunciarsi sulla detrazione relativa ad un acquisto in parte pagato tramite una sovvenzione pubblica, ha stabilito che una normativa nazionale che – in caso di acquisto di beni parzialmente sovvenzionato – consente di detrarre l'IVA su tale acquisto solo fino a concorrenza della parte non sovvenzionata deve considerarsi contraria al diritto dell'Ue.

Così come osservato dai giudici, la disposizione unionale che disciplina il diritto alla detrazione (ossia, attualmente, l'[art. 168](#) della direttiva 2006/112/Ce) non consentirebbe un tale tipo di limitazione, essendo, quindi, in linea generale, possibile per l'acquirente esercitare il menzionato diritto sull'**intero** ammontare dell'imposta.

Sempre sul punto si registra, in ultimo, un recente intervento della giurisprudenza nazionale (*cfr.* Cass. 20 luglio 2020 n. [15367](#)), secondo la quale il diritto del cessionario (o del committente) alla detrazione dell'imposta, a norma dell'[art. 19](#) del DPR 633/72, **presuppone** solamente:

- la qualità di imprenditore dell'acquirente;
- l'inerenza del bene acquistato all'attività imprenditoriale svolta;
- il rispetto degli obblighi di fatturazione e registrazione di cui agli [artt. 21, 23, 24 e 25](#) del citato DPR 633/72.

Ai fini della detrazione dell'imposta, risulterebbe, invece, priva di qualsiasi rilevanza la circostanza per cui il **pagamento** del corrispettivo venga posto in essere da un soggetto **terzo**, estraneo al rapporto contrattuale da cui tale obbligazione ha origine (sul punto si veda, altresì, "[IVA detraibile anche quando il corrispettivo è pagato da un terzo](#)" del 27 luglio 2020).

L'**irrilevanza** ai fini fiscali del soggetto pagante, rende, pertanto, possibile l'esercizio del diritto alla detrazione da parte del cessionario o committente anche allorché il denaro utilizzato per il pagamento non trovi riscontro nella contabilità di quest'ultimo.

# Bonus investimenti in beni strumentali e bonus Mezzogiorno cumulabili

Tale cumulo non deve determinare il superamento del costo sostenuto

/ Pamela ALBERTI

Sono **cumulabili**, in relazione ai medesimi investimenti, il credito d'imposta per il Mezzogiorno di cui alla L. [208/2015](#) e il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali di cui alla L. [160/2019](#), a condizione che tale cumulo non porti al superamento del costo sostenuto per l'investimento. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. [360](#) di ieri.

L'[art. 1](#), commi da 98 a 108 della L. 28 dicembre 2015 n. 208 riconosce un credito di imposta a favore delle imprese che, a decorrere dal 1° gennaio 2016 e fino al **31 dicembre 2020**, effettuano l'acquisizione, anche mediante contratti di locazione finanziaria, di beni strumentali nuovi, vale a dire macchinari, impianti e attrezzature varie, facenti parte di un progetto di investimento iniziale e destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle Regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo.

Con riferimento alla cumulabilità del credito d'imposta per investimenti nel **Mezzogiorno**, ai sensi dell'[art. 1](#) comma 102 della L. 208/2015, "il credito d'imposta è cumulabile con aiuti de minimis e con altri aiuti di Stato che abbiano ad oggetto i medesimi costi ammessi al beneficio, unicamente se tale cumulo non porta al superamento dell'intensità o dell'importo di aiuto più elevati consentiti dalle pertinenti discipline comunitarie di riferimento". In passato la norma agevolativa prevedeva, invece, un divieto di cumulo, che continua a trovare applicazione con riferimento agli investimenti effettuati entro il 28 febbraio 2017 (circ. Agenzia delle Entrate n. [12/2017](#), § 4).

L'attuale disciplina del credito d'imposta Mezzogiorno prevede quindi la cumulabilità, a determinate condizioni, di tale beneficio con altre misure agevolative che siano qualificabili come aiuti di Stato aventi a oggetto i medesimi costi, non escludendo espressamente la possibilità di cumulo con misure di **carattere generale**.

La circolare n. [34/2016](#) (§ 7), relativa al periodo in cui

era in vigore il divieto di cumulo, ha, tra l'altro, espressamente previsto la possibilità di cumulare il credito Mezzogiorno con la maggiorazione del 40% del costo di acquisizione degli investimenti in beni materiali strumentali nuovi prevista dall'[art. 1](#) commi 91-94 e 97 della L. 208/2015, vale a dire i **super-ammortamenti**. Misura, quest'ultima, che, come evidenziato dalla risposta n. 360 in commento, è analoga al credito di imposta per investimenti in beni strumentali previsto dall'[art. 1](#) commi 184-197 della L. 160/2019.

Il comma 192 dell'[art. 1](#) della L. 160/2019 prevede testualmente che "il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, non porti al superamento del costo sostenuto".

## Il bonus investimenti in beni strumentali non ha natura di aiuto di Stato

Alla luce di quanto sopra, in merito alla cumulabilità del credito di imposta per investimenti nel Mezzogiorno e del credito di imposta per investimenti in beni strumentali, l'Agenzia delle Entrate ha quindi affermato che, in relazione ai medesimi investimenti, è possibile cumulare i due benefici, a condizione che tale cumulo non porti al superamento del **costo sostenuto** per l'investimento.

Si rileva altresì che, nonostante non venga affermato espressamente nella risposta n. 360, il nuovo credito d'imposta per investimenti in beni strumentali di cui all'[art. 1](#) commi 184-197 della L. 160/2019, analogamente ai precedenti super e iper-ammortamenti, trattandosi di una misura di carattere generale, non ha natura di **aiuto di Stato** (si veda anche "[Il bonus investimenti in beni strumentali non è aiuto di Stato](#)" del 27 marzo 2020).

# Meno tasse per i ceti medi e oneri fiscali trasferiti "sulle cose"

Il Governo presenta le linee guida per accedere al Recovery Fund. Ampio spazio alla riforma fiscale, su cui il CNDCEC istituisce una commissione

/ Savino GALLO

Digitalizzazione e innovazione; rivoluzione verde; infrastrutture per la mobilità; istruzione, formazione, ricerca e cultura; equità sociale, di genere e territoriale; salute. Sono queste le **sei missioni** in cui è articolato il PNRR (Piano nazionale per la ripresa e resilienza) definito dal Governo per poter accedere al Recovery Fund e trasmesso nella serata di martedì a Camera e Senato. Tali missioni, si legge nelle 38 pagine del documento, sono a loro volta "suddivise in *cluster* di progetti omogenei e funzionali a realizzare gli obiettivi economico-sociali definiti dalla strategia del Governo". Si tratta di "obiettivi quantitativi di lungo termine", che prevedono, tra l'altro, il **raddoppio del tasso medio di crescita** dell'economia italiana, dallo 0,8% dell'ultimo decennio all'1,6 (media Ue); l'aumento degli investimenti pubblici fino al 3% del Pil e delle spese per ricerca e sviluppo sopra il 2,1% della media europea (oggi la spesa italiana è pari all'1,3%); la crescita di 10 punti del tasso di occupazione, arrivando al 73,2% (media Ue) dall'attuale 63%; il miglioramento degli indicatori di benessere ed equità e la riduzione dei divari territoriali di reddito occupazione e dotazione infrastrutturale.

Dopo aver elencato i criteri di selezione dei progetti il documento si sofferma anche sulle politiche e le riforme di supporto al piano. Tra queste la **riforma fiscale**, finalizzata, si legge, "a ridurre le disparità tra cittadini e rendere più efficiente il sistema". Due le principali linee d'azione del Governo: la riduzione del cuneo fiscale sul lavoro e la revisione complessiva della tassazione verso una maggiore equità.

In questo senso, l'intenzione è quella "**trasferire l'onere fiscale** ad altre voci e, in generale, dalle persone alle cose". Si prevede una "riforma complessiva della tassazione diretta e indiretta", con lo scopo di "disegnare un Fisco equo, semplice e trasparente per i cittadini, che riduca in particolare la pressione fiscale sui ceti medi e le famiglie con figli e acceleri la transizione del sistema economico verso una maggiore sostenibilità ambientale e sociale".

Si punta, inoltre, anche a una "**razionalizzazione**" delle **spese fiscali**, rivedendo i sussidi ambientalmente dannosi (SAD). Parallelamente, si seguirà con attenzione il negoziato OCSE sulla tassazione delle multinazionali, in particolar modo quelle digitali. Il negoziato punta a definire un accordo entro la fine di quest'anno sulla modifica dei criteri di allocazione internazionale della base imponibile societaria, per ridurre le possibilità di *profit shifting* (la traslazione dei profitti) delle multina-

zionali e introdurre un livello minimo di tassazione effettiva.

Tutte le riforme in ambito fiscale dovrebbero essere discusse, almeno stando alle recenti promesse del Ministro Gualtieri, anche con i commercialisti, attraverso l'istituzione di un **tavolo tecnico** la cui prima riunione è stata già fissata per il 7 ottobre.

Proprio in considerazione di questa interlocuzione, fortemente richiesta dalla categoria, il Consiglio nazionale ha deciso di istituire una **commissione** deputata alla definizione di proposte su tutti i vari aspetti legati alla riforma del Fisco: dalla revisione dell'IRPEF, delle relative addizionali e dei regimi di tassazione sostitutiva all'abolizione dell'IRAP, passando per l'introduzione del criterio di "pura cassa" per la determinazione del reddito delle piccole attività produttive, la semplificazione degli adempimenti tributari e la razionalizzazione normativa.

La Commissione, che si è insediata ieri, sarà coordinata da Carlo Cottarelli, Direttore dell'Osservatorio conti pubblici italiani. Con lui, ci saranno Angelo Contrino, Professore ordinario presso il Dipartimento di Studi Giuridici dell'Università Bocconi, Giuseppe Corasaniti, Professore di diritto tributario all'Università di Brescia, Maurizio Leo, Professore ordinario di diritto tributario della Scuola Nazionale dell'Amministrazione, Pasquale Saggese, coordinatore area fiscalità della Fondazione nazionale commercialisti, ed Enrico Zanetti, commercialista ed ex Viceministro dell'Economia. Ai lavori parteciperanno anche Gilberto Gelosa e Maurizio Postal, Consiglieri del CNDCEC delegati alla fiscalità, e Tommaso di Nardo, coordinatore dell'area economico-statistica della FNC.

"La riforma fiscale – ha spiegato Massimo Miani, Presidente del CNDCEC – sarà nei prossimi mesi uno dei temi centrali del dibattito pubblico del nostro Paese, da cui dipenderà il futuro dell'economia e la vita delle famiglie e delle imprese italiane. Per le loro competenze i commercialisti non potranno che essere protagonisti di questo passaggio. Per questo motivo chiediamo da tempo con forza alla politica di essere ascoltati. Il **punto di vista** di chi quotidianamente si occupa di Fisco, al fianco di aziende e cittadini contribuenti, non può essere ignorato. La Commissione insediatasi oggi, composta da autorevoli esperti del settore, produrrà una proposta di riforma che sottoporremo al Governo e alla politica. Una proposta concepita nell'interesse nazionale e non certo in un'ottica corporativa".

# Regime forfetario escluso per l'ex lavoratore estero che rientra in Italia

Beneficio precluso se la persona ha mantenuto la residenza fiscale italiana durante il periodo di lavoro all'estero

/ Gianluca ODETTO e Paola RIVETTI

In costanza di residenza fiscale in Italia, l'aver intrattenuto un rapporto di **lavoro dipendente all'estero** impedisce l'accesso al regime forfetario, ex L. [190/2014](#), relativamente alla nuova attività svolta prevalentemente nei confronti del precedente datore di lavoro estero. Si tratta di uno dei chiarimenti forniti con la risposta interpellato n. [359](#), pubblicata ieri, con la quale l'Agenzia delle Entrate è tornata sul tema dell'applicabilità del regime forfetario in caso di lavoro in precedenza prestato all'estero.

Il caso oggetto di interpellato riguarda una persona che, dal 2019, lavora come dipendente all'estero (UK) per alcune società. Nel Paese estero il soggetto ha aperto un conto corrente e locato un'abitazione; viene altresì indicata l'avvenuta presentazione dell'istanza di **iscrizione all'AIRE**, che risulta ancora pendente. L'intenzione sarebbe quella di rientrare in Italia per avviare un'attività di lavoro autonomo in regime forfetario, continuando a collaborare con la società estera per la quale risulta attualmente dipendente.

Rispetto a tale caso, vengono esaminati **diversi profili** che impedirebbero l'applicazione del regime forfetario. Un primo ostacolo deriva dalla causa di esclusione di cui alla lett. d-*bis*) dell'[art. 1](#) comma 57 della L. 190/2014 relativa all'esercizio dell'attività autonoma prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta.

Fatta salva l'applicabilità delle regole convenzionali, tale causa ostativa risulterebbe integrata posto che il soggetto risulta fiscalmente **residente in Italia** in virtù del mantenimento dell'iscrizione all'Anagrafe italiana, il che determina la tassazione (anche) in Italia del reddito di lavoro dipendente prodotto nel Paese estero nel 2019 e nel 2020; sussisterebbe quindi un collegamento con il territorio dello Stato dei redditi di lavoro dipendente percepiti all'estero rappresentato dall'[art. 3](#) comma 1 del TUIR, a norma del quale i residenti sono tassati in Italia per i redditi ovunque prodotti.

Il caso specifico non è pertanto assimilabile a quello esaminato nella precedente risposta a interpellato n. [173/2019](#) laddove, invece, tale collegamento era assente risultando la persona in precedenza residente ai fini fiscali all'estero e acquisendo successivamente la residenza fiscale italiana.

Un margine per evitare l'operatività di tale causa di esclusione sussisterebbe ove la condizione della residenza pregressa all'estero fosse provata secondo le prevalenti regole delle Convenzioni contro le doppie

imposizioni (c.d. "**tie breaker rule**"), finalizzate proprio a dirimere eventuali conflitti di residenza tra gli Stati contraenti.

Un secondo ostacolo all'applicabilità del regime forfetario riguarderebbe l'ammontare lordo del reddito di lavoro dipendente percepito all'estero il quale, ove superasse i 30.000 euro nell'anno solare precedente, integrerebbe l'ulteriore causa ostativa prevista dalla lett. d-*ter*) dell'[art. 1](#) comma 57 della L. 190/2014. In questo caso, l'Agenzia non fa differenziazioni esplicite in relazione alla residenza della persona e ai criteri di tassazione conseguenti, il che potrebbe lasciar intendere l'**autonoma rilevanza**, ai fini della causa di esclusione, dei redditi di lavoro dipendente in sé e per sé considerati, indipendentemente dalla residenza del percettore o dalla territorialità del reddito.

A una **diversa conclusione** si potrebbe giungere considerando che, ai sensi dell'[art. 23](#) comma 1 lett. c) del TUIR, per i non residenti, i redditi di lavoro dipendente sono tassati in Italia se prestati nel territorio dello Stato (e, quindi, nell'anno precedente, ove la persona sia un non residente che lavora all'estero alle dipendenze di un datore di lavoro estero, non esistono redditi imponibili in Italia).

Da ultimo, l'Agenzia delle Entrate rileva che, se la persona è qualificata negli anni precedenti come un non residente (e, pare di capire, mantenga questo status anche dopo il trasferimento "fisico" in Italia), opererebbe l'**ulteriore** causa di esclusione "generale" prevista dalla lett. b) dell'[art. 1](#) comma 57 della L. 190/2014 per i non residenti, derogata solo se la persona ritrae in Italia almeno il **75%** dei redditi complessivamente prodotti.

Un aspetto che non viene esaminato nella risposta riguarda l'**iscrizione all'AIRE**, il cui procedimento risulta già attivato dal lavoratore. Al riguardo, va segnalato che, in forza delle modifiche apportate dall'[art. 16](#) comma 3 del DL 22/2019 (in vigore dal 26 marzo 2019), l'efficacia del trasferimento all'estero non è più condizionata alla ricezione delle domande da parte dell'ufficio di anagrafe, bensì alla dichiarazione resa all'ufficio consolare, qualora non sia stata già resa la dichiarazione di trasferimento di residenza all'estero presso il Comune di ultima residenza.

La regola dell'**efficacia** del trasferimento dal momento della **dichiarazione** vale anche per le dichiarazioni di trasferimento presentate anteriormente al 26 marzo 2019, a condizione che non siano state ancora ricevute dall'ufficio di anagrafe.



# Amministratore unico per le fondazioni del Terzo settore, non per le associazioni

Secondo il Ministero del Lavoro la disciplina differenziata si spiega con la distinzione di caratteristiche, obiettivi e natura tra le due tipologie di enti

/ Luciano DE ANGELIS

Mentre nelle fondazioni del Terzo settore appare ammissibile affidare la gestione dell'ente ad un amministratore unico, tale possibilità appare preclusa nelle associazioni, enti nei quali si ritiene necessaria la nomina di un consiglio di amministrazione **pluripersonale**. Sono le conclusioni a cui giunge la nota n. [9313](#) pubblicata ieri sul sito dal Ministero del Lavoro, avente a oggetto "Ammissibilità di un organo di amministrazione monocratico all'interno degli enti del Terzo settore ex art. 26, Codice del terzo settore".

Il parere ministeriale nasce a seguito di una esplicita domanda posta dalla Regione autonoma del Friuli Venezia Giulia, la quale chiede se sia ammissibile per gli enti del Terzo settore, prevedere nel proprio assetto organizzativo un organo di amministrazione a composizione **monocratica** o se invece tale organo debba necessariamente avere struttura collegiale.

A riguardo il Ministero del Lavoro ha evidenziato che sul tema esistono **due scuole di pensiero** dottrinale. Una è basata sull'autonomia gestionale dell'ente e sul richiamo alle disposizioni societarie del codice civile per quanto non previsto dal Codice del Terzo settore, che, in quanto compatibili renderebbero ammissibile anche per tutti gli ETS la nomina di un organo monocratico. La seconda corrente di pensiero invece, sulla base delle espressioni utilizzate dal legislatore e dal *favor participationis* alla base del Codice, ipotizza la necessità di una composizione plurale dell'organo di amministrazione.

A riguardo, il Ministero del Lavoro, distingue opportunamente la **struttura** delle associazioni da quella delle fondazioni. Nelle prime, si legge nel documento ministeriale, l'utilizzo nell'[art. 26](#) del DLgs. 117/2017 del termine "amministratori" al plurale, la mancata previsione in caso di organo di amministrazione dell'espressa possibilità di una costituzione monocratica dell'organo a differenza di quanto previsto nel caso dell'organo di controllo, nonché soprattutto le previsioni dei commi 2, 4 e 5 dell'anzidetto art. 26 (che fanno sempre espresso riferimento a un organo implicitamente pluripersonale, *ndr*) inducono a ritenere che il legislatore abbia ipotizzato una composizione collegiale dell'organo.

Tuttavia è necessario ricordare che ai sensi del comma 1 e della collocazione specifica dell'articolo, quest'ultimo è applicabile non alla generalità degli ETS ma alle associazioni del Terzo settore e, con alcune limitazioni, alle **fondazioni**.

Per queste ultime, quindi, per espressa previsione del

comma 8 (riferito specificamente alle fondazioni) si applicano i commi 3, 6 e 7 (assunzione della carica sulla base di specifici requisiti, iscrizione al RUNTS entro 30 giorni dalla propria nomina, e potere di rappresentanza generale, rispettivamente) i quali si ritengono conciliabili anche con una composizione monocratica dell'organo di amministrazione.

La disciplina **differenziata** trova una spiegazione, si legge nella nota, nella distinzione di caratteristiche, obiettivi e natura tra le due tipologie di enti. Elemento peculiare dell'associazione è l'esistenza di una pluralità di associati che insieme perseguono uno scopo comune; nella fondazione è l'esistenza di un patrimonio preordinato al raggiungimento di un determinato scopo.

Soprattutto, però, ad avviso di chi scrive, come si evidenzia successivamente nella nota, caratteristiche necessarie e inderogabili delle associazioni del Terzo settore sono il carattere aperto (e quindi la possibilità di nuovi ingressi) e la democraticità interna della struttura. Anche l'organo di amministrazione in quanto componente di un peculiare assetto organizzativo volto a garantire e promuovere la massima partecipazione democratica degli associati alla vita dell'ente e alle attività che questo è chiamato a svolgere) dovrebbe avere caratteristiche coerenti con tali principi; d'altra parte esso è chiamato oltre che a gestire le risorse dell'ente, a concretizzarne le **finalità partecipative** applicando i principi di democrazia e uguaglianza. Tali caratteristiche non si individuano nelle fondazioni.

In sintonia, con tali conclusioni, peraltro, seppur sulla base di considerazioni diverse basate soprattutto sull'assimilazione dei principi fra cooperative ed associazioni, giunge anche il recente Studio del Notariato n. [104-2020/I](#).

L'organo monocratico può essere ammesso in termini di estrema residualità in una situazione temporanea in associazioni in fase costitutiva, con il rinvio ad una integrazione elettiva dell'organo entro un determinato periodo (ad esempio un esercizio annuale), oppure in settori particolari come quello ad esempio degli enti religiosi nei quali l'applicazione del Codice del Terzo settore è limitata allo svolgimento delle attività di cui all'art. 5.

La nota evidenzia, infine, che il principio dell'organo amministrativo collegiale ha carattere generale valido per tutte le associazioni e non esclusivamente per le associazioni del Terzo settore.

# Ricorso al contratto a termine semplificato fino al 31 dicembre 2020

Il termine si riferisce alla formalizzazione della proroga o del rinnovo, mentre il rapporto potrà proseguire anche nel corso del 2021

/ Elisa TOMBARI

Con la nota n. [713](#) pubblicata ieri, l'Ispettorato nazionale del lavoro (INL) ha fornito le prime indicazioni con riguardo alle novità introdotte dal DL [104/2020](#) (c.d. decreto "Agosto"), entrato in vigore lo scorso 15 agosto, soffermandosi in particolare sull'**esonero contributivo** per le aziende che non richiedono trattamenti di cassa integrazione e quello riconosciuto in caso di assunzione a tempo indeterminato, sulle modifiche in tema di contratto a termine, di licenziamenti collettivi o individuali per giustificato motivo oggettivo, nonché sulla proroga della riscossione coattiva.

Dopo aver riepilogato la disciplina dei due esoneri, l'Ispettorato si sofferma sull'[art. 8](#) del DL 104/2020 che, modificando l'[art. 93](#) del DL 34/2020, ha disposto che i contratti di lavoro subordinato a **tempo determinato**, sempre in deroga all'[art. 21](#) del DLgs. 81/2015, possano essere rinnovati o prorogati, anche in assenza delle causali di cui all'art. 19, comma 1 di tale DLgs., fino alla data del 31 dicembre 2020 alle seguenti condizioni:

- il rinnovo o la proroga sono possibili per un periodo massimo di 12 mesi e per una sola volta;
- ferma restando la durata massima complessiva di 24 mesi.

Secondo l'Ispettorato, dalla formulazione della norma la disposizione permette altresì la **deroga** alla disciplina sul numero massimo di proroghe e sul rispetto dei periodi "cuscinetto" ex [art. 21](#) del DLgs. 81/2015, con la conseguenza che laddove un rapporto sia stato prorogato già quattro volte, sarà comunque possibile prorogarne ulteriormente la durata per un periodo massimo di 12 mesi, così come sarà possibile rinnovarlo anche prima della scadenza del periodo "cuscinetto". Inoltre, il termine del 31 dicembre si riferisce alla formalizzazione della stessa proroga o del rinnovo, mentre il rapporto potrà proseguire anche nel corso del **2021**, fermo restando il limite complessivo dei 24 mesi.

La norma abroga poi il comma 1-bis dell'[art. 93](#) del DL 34/2020, che disponeva la proroga automatica, per una durata pari al periodo di sospensione dell'attività lavorativa in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, dei contratti di apprendistato di cui agli [artt. 43 e 45](#) del DLgs. 81/2015, nonché di lavoro a tempo determinato, anche in regime di somministrazione. In proposito, la nota in esame ritiene che "la proroga automatica fruita nel periodo di vigenza della suddetta disposizione (18 luglio - 14 agosto) vada considerata

«neutrale» in relazione al computo della **durata massima** di 24 mesi del contratto a tempo determinato anche ai fini di quanto disposto dal nuovo comma 1 dell'art. 93".

## Indicazioni anche su esoneri contributivi e licenziamenti

L'[art. 14](#) del DL 104/2020 conferma il **divieto di licenziamento** per **motivi economici**, originariamente introdotto dall'[art. 46](#) del DL 18/2020, collegando la relativa scadenza alla proroga degli ammortizzatori sociali disposta con il suddetto DL [104/2020](#). Il divieto viene quindi limitato ai datori di lavoro che non abbiano integralmente fruito dei trattamenti di integrazione salariale con causale COVID-19 di cui all'[art. 1](#) del DL 104/2020, ovvero dell'esonero dal versamento dei contributi previdenziali di cui all'[art. 3](#) del DL 104/2020.

Per tali soggetti resta precluso:

- l'avvio delle procedure di licenziamento collettivo e restano sospese quelle pendenti avviate dopo il 23 febbraio 2020 (fatte salve le ipotesi in cui il personale interessato dal recesso, già impiegato nell'appalto, sia riassunto a seguito di subentro di nuovo appaltatore in forza di legge, di CCNL o di clausola del contratto di appalto);
- il recesso per giustificato motivo oggettivo e restano sospese le procedure in corso di cui all'[art. 7](#) della L. 604/66.

La norma ripropone poi la previsione per cui i datori di lavoro possono revocare la risoluzione del rapporto anche oltre il termine di **15 giorni** dall'impugnazione del licenziamento previsto dall'[art. 18](#) comma 10 della L. 300/70, facendo contestuale richiesta per fruire di uno degli ammortizzatori sociali previsti dal DL [18/2020](#) fin dalla data dell'originario licenziamento, estendendone l'applicazione a tutti i licenziamenti per giustificato motivo oggettivo effettuati nel corso del 2020.

Il divieto, si legge nella nota in commento, pare operare per il solo fatto che l'impresa **non** abbia **esaurito** il monte ore di cassa integrazione disponibile, come ad esempio nel caso in cui abbia fruito solo in parte delle stesse o quando non ne abbia affatto fruito, ipotesi in cui il licenziamento sarebbe comunque precluso data la possibilità di accedere all'esonero contributivo di cui sopra.

# Imposte correlate a componenti positivi di reddito deducibili per competenza

L'AIDC conferma inoltre la deducibilità per competenza degli oneri accessori di componenti negativi

/ Luisa CORSO

La norma di comportamento n. 210, approvata dalla Commissione Norme di Comportamento dell'Associazione italiana dottori commercialisti ed esperti contabili (AIDC), conferma che le imposte (diverse dalle imposte sui redditi e da quelle per le quali è prevista la rivalsa) sono deducibili **per competenza** se sono strettamente correlate a componenti positivi di redditi o, alternativamente, sono oneri accessori di componenti negativi di redditi.

A norma dell'[art. 99](#) del TUIR le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, sono indeducibili mentre le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il **pagamento**.

Ciò premesso, l'AIDC esamina le casistiche in cui, in deroga al principio di deducibilità per cassa, opera quello di deducibilità per competenza.

Si tratta, in primo luogo, delle ipotesi in cui i tributi siano direttamente e strettamente correlati a componenti positivi imponibili, in ragione della relativa traslazione economica sui corrispettivi. È il caso, ad esempio, dell'**imposta di bollo** (assolta in modo virtuale) o dell'imposta sostitutiva sui mutui, le quali si sostanziano in una maggiorazione sui corrispettivi che gli istituti di credito effettuano, contrattualmente, in relazione a ciascuno dei singoli atti o finanziamenti predisposti in favore della clientela (*cfr.* C.M. n. [136/2000](#)).

L'applicazione del principio di cassa condurrebbe, in tali casi, alla deduzione nell'esercizio **successivo** di oneri tributari strettamente correlati a ricavi di competenza, con conseguente tassazione di un reddito solo apparente, in contrasto con i principi di capacità contributiva e di separazione dei periodi di imposta.

Al fine di ovviare a tale problematica, gli oneri fiscali strettamente correlati ai componenti positivi di reddito **perdono** il carattere di tributo e divengono quindi oneri deducibili nell'esercizio in cui sono imputati i correlati componenti positivi.

Altra ipotesi in cui la deducibilità per cassa, ad avviso dell'AIDC, non trova applicazione è quella in cui le imposte costituiscono oneri accessori di componenti negativi di reddito.

Qualora, in quanto accessorio rispetto all'acquisto di immobilizzazioni materiali e immateriali, l'onere tributario (tipicamente, l'imposta di registro) sia **capitalizzato** nel relativo costo di acquisto, lo stesso assume la natura di componente di costo del bene cui viene imputato, con conseguente applicazione delle regole di deduzione fiscale dei costi cui afferiscono.

L'AIDC richiama poi, ritenendola tuttora valida, la pre-

cedente norma di comportamento n. [152/2003](#) avente ad oggetto l'**TVA indetraibile**, la quale può costituire "a seconda delle fattispecie un onere accessorio di diretta imputazione al costo del bene o servizio a cui essa si riferisce oppure un costo d'esercizio", in quanto tali deducibili.

Con specifico riferimento all'IVA indetraibile in applicazione del **pro rata** di cui all'[art. 19](#) comma 5 del DPR 633/72, l'Associazione conferma che l'onere, collegandosi per sua natura all'intera gestione aziendale e non potendo essere imputato alle singole operazioni di acquisto, costituisce una spesa generale. Tale onere è quindi deducibile per competenza.

Nei casi diversi da quelli fin qui illustrati opera la deduzione per cassa stabilita dall'[art. 99](#) del TUIR, divenendo inapplicabile tanto il principio di derivazione rafforzata quanto il generale principio di competenza di cui all'[art. 109](#) comma 1 del TUIR. Quest'ultimo, infatti, rappresenta un criterio **generale e residuale** di determinazione del reddito di impresa, rispetto allo speciale criterio di cassa.

In tutti i casi, va rispettato il requisito dell'**iscrizione a Conto economico** (nell'esercizio in cui avviene il pagamento, ovvero nell'esercizio precedente) ai sensi dell'[art. 109](#) comma 4 del TUIR.

Da ultimo, l'[art. 99](#) comma 2 del TUIR ammette, in deroga al principio di cassa, la deducibilità degli accantonamenti per imposte non ancora definitivamente accertate "nei limiti dell'ammontare corrispondente alle dichiarazioni presentate, agli accertamenti o provvedimenti degli uffici e alle decisioni delle commissioni tributarie".

Nel silenzio della norma, l'AIDC precisa che, per gli accertamenti e i provvedimenti degli uffici, ci si deve riferire agli atti **notificati** entro la chiusura del periodo di imposta, mentre, per quanto riguarda le decisioni delle commissioni tributarie, ci si deve riferire alle sentenze depositate alla data di chiusura del periodo di imposta. In altri termini, le imposte sono deducibili anche se solo accantonate e, quindi, **non versate** nel caso in cui siano state presentate dichiarazioni, ovvero siano stati notificati atti o provvedimenti degli uffici che determinino, o rideterminino, i tributi dovuti, ovvero siano depositate sentenze da parte dell'organo giurisdizionale. Parimenti, sempre ad avviso dell'Associazione, sono deducibili (o imponibili) gli adeguamenti di precedenti accantonamenti effettuati per tenere conto di successive dichiarazioni presentate, atti dell'ufficio notificati o sentenze depositate.



# Niente bonus adeguamento per l'acquisto di un ulteriore ascensore

Deve trattarsi di interventi sui luoghi di lavoro prescritti da disposizioni normative o da linee guida per la riapertura

/ Pamela ALBERTI

L'Agenzia delle Entrate, con le risposte a interpello nn. 361 e 362 pubblicate ieri fornisce ulteriori indicazioni in merito all'ambito applicativo del credito d'imposta per l'**adeguamento** dei luoghi di lavoro di cui all'[art. 120](#) del DL 34/2020.

In sintesi, il citato art. 120 ha introdotto un credito d'imposta pari al **60%** delle spese sostenute nel 2020, per un massimo di 80.000 euro, in relazione agli interventi necessari per far rispettare le prescrizioni sanitarie e le misure di contenimento contro la diffusione del virus COVID-19, destinato ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione in luoghi aperti al pubblico indicati nell'Allegato.

Gli interventi agevolabili sono quelli necessari al rispetto delle prescrizioni sanitarie e delle misure finalizzate al contenimento della diffusione del virus, tra cui rientrano espressamente: quelli **edilizi** necessari per il rifacimento di spogliatoi e mense, per la realizzazione di spazi medici, di ingressi e spazi comuni, nonché per l'acquisto di arredi di sicurezza (interventi prescritti da disposizioni normative o previsti dalle linee guida per le riaperture delle attività elaborate da amministrazioni centrali, enti territoriali e locali, associazioni di categoria e ordini professionali); gli interventi per l'acquisto di arredi finalizzati a garantire la riapertura delle attività commerciali in sicurezza (circ. Agenzia delle Entrate n. [20/2020](#)).

Tanto premesso, con la risposta n. [361](#) viene analizzato il caso di una società che intende acquistare e installare un nuovo **ascensore**, considerato che il numero di ascensori attualmente presente non sarebbe in grado di garantire il rispetto delle prescrizioni anti-COVID.

Con riferimento agli ascensori, il DCPM del 17 maggio 2020 e le Linee guida per la riapertura delle attività economiche e produttive regionali prevedono esclusivamente che: "L'utilizzo degli ascensori dev'essere tale da consentire il rispetto della distanza interpersonale, pur con la mascherina, prevedendo eventuali deroghe in caso di componenti dello stesso nucleo familiare/gruppo di viaggiatori". Si tratta, quindi, di prescrizioni destinate a regolamentare l'uso degli **impianti esistenti**, che non impongono in alcun modo l'incremento degli ascensori, al fine a garantire la riapertura delle attività commerciali in sicurezza.

Di conseguenza, le spese sostenute nel 2020 per l'acquisto e l'installazione di un ulteriore ascensore sono **escluse** dall'agevolazione.

Nell'ambito della risposta n. [362](#) vengono invece ana-

lizzati una **serie di interventi** in attrezzature/impianti finalizzati alla modifica del layout della struttura che si intendono effettuare al fine di rispettare le norme finalizzate al contenimento del contagio.

Un primo intervento riguarda le spese relative alla redistribuzione degli **spazi interni** (ad esempio, per la creazione di una zona medica asettica con ingresso dall'esterno, revisione dello spogliatoio e del bagno destinato al personale e al titolare, ecc). Si chiede se possono beneficiare dell'agevolazione le spese sostenute per il rifacimento della pavimentazione e dell'impianto elettrico, posto che tali interventi comportano lo spostamento delle pareti interne e, quindi, il danneggiamento di parte della pavimentazione esistente e dell'impianto.

Secondo l'Agenzia, fermo restando i requisiti generali richiesti, possono beneficiare dell'agevolazione tutti i costi relativi ad interventi accessori per i quali risulti dimostrabile (in termini di relazione **causa-effetto**) che la relativa realizzazione si è resa necessaria a seguito della messa in atto di quelli principali (agevolabili).

Sono pertanto agevolabili le spese edilizie sostenute per il ripristino della pavimentazione degli ambienti nei quali risulta danneggiata la pavimentazione a seguito della rimodulazione degli stessi, nonché le spese di rifacimento dell'impianto elettrico, compromesso dallo spostamento delle pareti interne a causa della **rimodulazione** degli ambienti.

## Agevolabili gli interventi accessori alla rimodulazione degli spazi

Sono invece esclusi gli interventi accessori che si riferiscano a **zone diverse** da quelle oggetto di rimodulazione, anche se realizzati per ragioni di carattere economico ed estetico.

Non rientrano, inoltre, tra le spese agevolabili quelle sostenute per l'acquisto di un compattatore, per l'installazione di un impianto di condizionamento/areazione e per l'installazione di un **montacarichi**, non essendo riconducibili né agli interventi edilizi né gli interventi per l'acquisto di arredi di sicurezza.

In merito alla **cumulabilità**, viene poi ribadito che in caso di sovrapposibilità del credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro con ulteriori agevolazioni previste, potrà essere effettuato il cumulo delle stesse, sino al limite massimo della copertura totale dei costi sostenuti, sempreché queste ultime non dispongano di alcuna specifica limitazione.

# Ammissione al passivo fallimentare con estratto di ruolo

Aperto il dibattito sulla decorrenza dei termini di impugnazione del curatore

/ Alfio CISSELLO e Antonio NICOTRA

Nella giurisprudenza di legittimità è consolidato l'orientamento secondo cui l'ammissione allo stato passivo di crediti tributari e previdenziali può essere richiesta dal concessionario per la riscossione sulla base del solo **estratto del ruolo**, senza che occorra, in difetto di espressa norma di legge, la previa notifica della cartella di pagamento, salva la necessità, in caso di contestazioni del curatore, per i crediti tributari, di provvedere all'ammissione con riserva, e per i crediti previdenziali, in quanto assoggettati alla giurisdizione del giudice ordinario, dell'integrazione della prova a cura del concessionario mediante altri documenti giustificativi (cfr. Cass. 30 gennaio 2019 n. 2732).

Tale principio è stato ribadito dalla Cassazione del 21 agosto 2020 n. 17508.

Guardando ai crediti tributari, l'art. 87 comma 2 del DPR 602/1973 prevede che se il debitore è dichiarato fallito il concessionario chiede, sulla base del ruolo, per conto dell'Agenzia delle Entrate, l'ammissione al passivo della procedura, ed il successivo art. 88 comma 1 aggiunge che se sulle somme iscritte a ruolo sorgono **contestazioni**, il credito è ammesso al passivo con riserva, anche nel caso in cui la domanda di ammissione sia presentata tardivamente ex art. 101 del RD 267/42 (cfr. Cass. 28 febbraio 2017 n. 5244). Nello stesso senso, ma più in generale, dispone l'art. 33 del DLgs. 112/99.

L'art. 93 del RD 267/42 richiede ai fini dell'ammissione al passivo l'allegazione al ricorso dei documenti dimostrativi del diritto del creditore. A tali fini, non solo il ruolo ma anche l'estratto è ritenuto **idoneo** a dimostrare l'esistenza del credito, né può imporsi all'agente della riscossione, esigendo la notifica della cartella, un onere maggiore. Inoltre, esso ha piena efficacia probatoria ove il curatore non contesti la conformità all'originale.

Può tuttavia accadere che, per varie ragioni, la previa cartella di pagamento non sia stata notificata al fallimento, e che, nonostante ciò, l'esattore si **insinui** al

passivo.

In questa fattispecie, il curatore del fallimento è reso edotto della pretesa in questo modo. A partire dalla domanda di insinuazione a passivo, il curatore avrà quindi la possibilità di opporsi alla pretesa impugnando il ruolo dinanzi al giudice tributario (Cass. 15 gennaio 2016 n. 655, Cass. 9 dicembre 2014 n. 25863).

La circostanza che, secondo la giurisprudenza, per l'insinuazione a passivo sia sufficiente il solo estratto di ruolo e non anche la notifica della cartella non significa, infatti, che la **difesa del fallimento** sia compromessa.

Relativamente alla posizione giuridica del contribuente fallito, in base ai principi generali e tralasciando il problema dell'impugnazione concorrente con il curatore, se a questi la cartella di pagamento non viene notificata, alcuna pretesa potrà essere riscossa laddove ritorni *in bonis*.

## Ricorso comunque avverso la cartella e non l'estratto

Il *dies a quo* del termine per il ricorso potrebbe decorrenza dalla data di ricevimento, a **mezzo PEC**, della domanda di insinuazione al passivo (ma si potrebbe anche ritenere che solo con il deposito del progetto di stato passivo il curatore ha effettivamente avuto cognizione della domanda).

In senso contrario a tale ricostruzione, invece, milita l'argomentazione secondo cui, poiché l'atto da censurare (la cartella di pagamento) non è stato mai notificato, non decorra il termine di 60 giorni (Cass. SS.UU. n. 19704/2015, Cass. n. 1302/2018), essendo l'impugnazione, tra l'altro, solo facoltativa.

Il curatore, tuttavia, nella maggioranza delle ipotesi ha interesse a ricorrere, in quanto se la cartella non è stata notificata e i relativi termini decadenziali sono ormai decorsi, probabilmente il giudice tributario la annullerà, e ciò andrebbe a **diminuire** lo **stato passivo**.

# Per l'omessa dichiarazione soglia di punibilità legata a ogni singola imposta

È sufficiente il superamento della soglia anche di una sola delle imposte rientranti nell'ambito di operatività della fattispecie

/ Maria Francesca ARTUSI

La soglia di punibilità del delitto di **omessa dichiarazione** è stata oggetto – come quelle di altri reati fiscali – di un innalzamento a opera del DLgs. [158/2015](#), mentre è rimasta invariata a seguito del più recente DL [124/2019](#) convertito.

L'[art. 5](#) del DLgs. 74/2000 stabilisce oggi che è punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a **50.000 euro**.

La Corte di Cassazione, nella sentenza n. [26084](#) depositata ieri, ha ribadito in proposito che l'**elevazione** della soglia di punibilità da 30.000 a 50.000 euro delle imposte, per le quali è obbligatoria la presentazione della dichiarazione, ha mantenuto ferma la riferibilità della soglia di punibilità "a taluna delle **singole imposte**", con la conseguenza che, per la configurabilità del reato di omessa dichiarazione, è soltanto necessario che l'imposta evasa, con riferimento a taluna delle singole imposte considerate, sia superiore a 50.000 euro (*cfr.* Cass. n. [40577/2016](#)).

Ciò comporta che la valutazione sul superamento della soglia di punibilità rilevi in via alternativa, nel senso che è sufficiente, affinché il reato sia integrato, il superamento della soglia di punibilità **anche di una sola** delle imposte rientranti nell'ambito di operatività della fattispecie incriminatrice, e che detta valutazione di superamento della soglia debba essere operata in maniera **specificata**, non potendosi sommare, ai fini della determinazione dell'imposta evasa, le imposte sui redditi e quelle sull'IVA.

Nel caso affrontato dalla sentenza in commento si discuteva di un fatto illecito commesso in epoca anteriore all'entrata in vigore della nuova soglia e, dunque, il ricorrente chiedeva correttamente l'applicazione della nuova soglia in forza del principio di retroattività della legge penale più favorevole ([art. 2](#) c.p.e [art. 3](#) Cost.). Tuttavia, nell'avviso di accertamento veniva indicato un importo evaso relativamente all'IRES pari a 74.790 euro e, quindi, **superiore** alla soglia di punibilità (sia ante che post riforma), restando, così, **irrilevante** che gli altri importi evasi fossero in misura inferiore alla predetta soglia di punibilità.

Pertanto, qui non può assumere rilevanza, in virtù dello *ius superveniens*, il fatto che la soglia di punibilità per l'IVA (47.178,74 euro) non risultasse più integrata, per essere stata detta soglia elevata a 50.000 euro, in

quanto, per l'integrazione della fattispecie, è sufficiente che l'imposta evasa con riferimento all'IRES fosse superiore alla soglia di punibilità così come elevata per effetto del DLgs. 158/2015.

## La verifica privilegia il dato fattuale reale

Nelle argomentazioni dei giudici di legittimità viene, altresì, ricordato che in tema di reati tributari, ai fini della configurabilità del delitto di omessa presentazione di dichiarazione, è rimesso al **giudice penale** il compito di accertare l'ammontare dell'imposta evasa, da determinarsi sulla base della contrapposizione tra ricavi e costi d'esercizio detraibili, mediante una verifica che privilegia il **dato fattuale reale** rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento fiscale.

Per discostarsi dal dato quantitativo risultante dall'accertamento il giudice dovrà, pertanto, basare il proprio divergente giudizio sulla base di elementi di fatto emersi e provati in dibattimento.

Il reato di omessa dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto è oggetto, in particolare, di accertamento non induttivo e quindi **legittimo** in sede penale quando la determinazione delle imposte evase è operata tenendo conto soltanto dei ricavati aziendali in assenza di elementi fattuali che facciano ritenere l'esistenza di costi aziendali (Cass. n. [35858/2011](#)).

È possibile, in proposito, fare ricorso ai verbali di constatazione redatti dalla Guardia di Finanza ai fini della determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, nonché ricorrere all'accertamento induttivo dell'imponibile quando le **scritture contabili** imposte dalla legge siano state **irregolarmente tenute**.

Pertanto, il giudice può legittimamente fondare il proprio convincimento, in tema di responsabilità dell'imputato per omessa annotazione di ricavi, sia sull'informativa della stessa GdF che abbia fatto riferimento a percentuali di ricarico attraverso una indagine sui dati mercato, sia sull'accertamento induttivo dell'imponibile operato dall'ufficio finanziario quando la contabilità imposta dalla legge non sia stata tenuta regolarmente. Ciò a condizione che non ci si limiti a constatarne l'esistenza e non sia fatto apodittico richiamo agli elementi in esso evidenziati, ma si proceda a **specificata, autonoma valutazione** degli elementi nello stesso descritti comparandoli con quelli eventualmente acquisiti altrove.

# Dal 30 settembre le nuove regole per i distacchi internazionali di personale

Sarà applicabile la direttiva 957/2018 sul distacco dei lavoratori nell'ambito di una prestazione di servizi

/ Marcello ASCENZI

L'Italia ha recepito la direttiva (Ue) [957/2018](#) con il DLgs. 15 settembre 2020 n. [122](#) che entrerà in vigore dal 30 settembre 2020 con due mesi di **ritardo** da quanto previsto dall'art. 3 della direttiva stessa e rispetto a molti Paesi europei, tra cui Francia, Germania e Belgio, ove le nuove regole sono già in vigore.

Il recepimento della direttiva avviene attraverso interventi di **modifica** al testo del DLgs. [136/2016](#), a sua volta emanato per recepire la direttiva [67/2014](#) che, riconoscendo ai lavoratori in distacco internazionale alcune delle condizioni di lavoro applicabili al personale locale, tutela il personale in mobilità internazionale riducendo le disparità di trattamento tra lavoratori.

In particolare, le modifiche al DLgs. 136/2016 riformulano la disposizione relativa alle **condizioni di lavoro** e di occupazione, stabilendo che ai lavoratori distaccati si applicano, se più favorevoli, le medesime condizioni di lavoro e di occupazione previste in Italia da disposizioni normative e contratti collettivi applicabili ai lavoratori locali relativamente ad alcune materie.

Rispetto alla previgente disposizione, tra le materie in cui va riconosciuto il medesimo trattamento, la nuova formulazione sostituisce la durata minima delle ferie annuali retributive con la più ampia nozione di **congedi annuali** retribuiti da riconoscere al personale in distacco. Analogamente i trattamenti retributivi minimi vengono sostituiti con la più ampia accezione di retribuzione, escludendo solo i regimi pensionistici di categoria, comportando quindi la necessità di riconoscere un pacchetto retributivo al dipendente in distacco che comprenda tutti gli elementi previsti dalla normativa e dalla contrattazione collettiva per il personale locale.

Inoltre vengono inserite due ulteriori condizioni di lavoro da rispettare: la prima riguarda l'alloggio che deve essere adeguato per i lavoratori, nei casi in cui questo sia fornito dal datore di lavoro; la seconda riguarda le indennità o rimborsi a copertura delle **spese di viaggio**, vitto e alloggio per i lavoratori fuori sede per esigenze di servizio, in caso di invio in luoghi diversi dalla abituale sede di lavoro.

Viene espressamente stabilito, inoltre, che sono considerate parte della retribuzione le **indennità di distacco** se così qualificate dalla disciplina che regola il rapporto di lavoro nel Paese di stabilimento dell'impresa distaccante. Nel caso, invece, tali indennità non siano

espressamente qualificate saranno considerate corrisposte a titolo di rimborso spese, pertanto non potranno essere computate tra gli elementi retributivi al fine di stabilire se la retribuzione complessiva vada integrata per raggiungere quanto erogato al personale locale.

Le disposizioni sulla parità di trattamento, attraverso una serie di modifiche, vengono estese alle agenzie di somministrazione anche qualora il distacco si realizzi in maniera indiretta. Restano, invece, escluse dall'applicazione delle nuove disposizioni le prestazioni transnazionali di servizi nel settore del trasporto su strada.

Nel caso la durata del distacco **superi i 12 mesi**, prorogabili eccezionalmente fino a 18 mesi, ai lavoratori distaccati si applicano, se più favorevoli, tutte le condizioni di lavoro e di occupazione previste in Italia da disposizioni normative e dai contratti collettivi nazionali e territoriali stipulati da organizzazioni dei lavoratori e dei datori di lavoro comparativamente più rappresentative sul piano nazionale, ad eccezione di quelle concernenti le procedure e le condizioni per la conclusione e la cessazione del contratto di lavoro, le clausole di non concorrenza, la previdenza integrativa di categoria. La proroga per l'applicazione di tale disposizione richiede una notifica motivata da parte della distaccataria da inviare al Ministero del Lavoro secondo le modalità previste con il medesimo decreto ministeriale di cui all'[art. 10](#), commi 2 e 3 del DLgs. 136/2016.

Nel calcolo del periodo di 12 mesi, in caso di sostituzione di uno o più lavoratori distaccati per svolgere le medesime mansioni nello stesso luogo, la durata del distacco è determinata dalla **somma** di tutti i **periodi di lavoro** prestato dai singoli lavoratori.

Le regole che trovano applicazione al superamento del periodo di 12/18 mesi non impattano la legislazione previdenziale, rimanendo invariate le disposizioni del Regolamento [883/2004](#). Le normative locali possono creare, quindi, un aggravio di costi per il personale in distacco che si realizza in due fasi: la prima al superamento di 12/18 mesi per l'applicazione di pressoché tutte le condizioni di lavoro previste per il personale locale; la seconda al superamento dei **24 mesi**, eccezionalmente prorogabili, per l'assoggettamento alla legislazione previdenziale italiana.

## Vanno condivise linee d'azione comuni per un "restart" della professione

Gentile Redazione, sono prossime le elezioni degli Ordini locali dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, cui seguirà quella del Consiglio Nazionale. La categoria vive un momento difficile, acuita dagli effetti indotti dal COVID-19. Da troppo tempo non è ascoltata, perché poco considerata. È percepibile un senso di **sfiducia** e di **preoccupazione** in proiezione futura.

È un momento di profonda riflessione sulle iniziative da intraprendere. Gli Ordini locali, le Associazioni di categoria e il Consiglio Nazionale dovrebbero condividere **linee d'azione comuni**, da portare avanti con determinazione. Il dialogo è sempre costruttivo, ma solo se gli interlocutori hanno intenzione di ascoltare. Lo sciopero può essere uno strumento per inviare un segnale del disagio della categoria, puntando direttamente al cuore del problema. Che cosa rivendicare?

Identità e rispetto. Alla categoria manca il riconoscimento del ruolo che svolge, in concreto, nel contesto economico e civile, per qualità professionale e importanza del lavoro svolto. Occorre partire chiedendo una modifica del DLgs. [139/2005](#), che introduca la **riserva di legge** per le attività specificamente previste ai commi 2 e 3 dall'[art. 1](#) del decreto, fatte salve le prerogative attribuite alle altre professioni regolamentate. Inutile girarci intorno, la questione è e rimane sempre la stessa: ci devono essere normativamente riconosciute competenze che ci distinguano da chi non ha un eguale background professionale.

Ma non basta. Occorre spingerci più avanti, pensando a un quadro di riferimento della nostra professione orientato al futuro, a favore soprattutto dei giovani, concentrandoci in proposte operative per ampliare la nostra attività. In sostanza occorre ottenere il riconoscimento a svolgere prestazioni – che oggi non possiamo finalizzare in quanto precluse (es. cessione/affitto rami d'azienda, costituzione e operazioni societarie relative alle società non spa, ecc.) – in un **virtuoso mercato** aperto alle **"competenze concorrenti"** con altre professioni regolamentate.

Non ci mancano, certo, capacità e serietà. L'osservanza alle norme in materia di antiriciclaggio, nonché il controllo sull'attività professionale, unito a quello delle autorità competenti, sono garanzie più che sufficienti del corretto adempimento delle prestazioni. Le scuole di specializzazione possono essere la chiave per consentire di perfezionare la nostra conoscenza e consentirci di estendere le nostre attività.

Dobbiamo, inoltre, puntare su una resilienza trasformativa. Le nostre bussole per il futuro, ovvero cultura, connessioni, formazione, saranno sempre più necessarie, solo se adeguate a un contesto di **trasformazione** nell'organizzazione degli studi. Abbiamo ormai capito che, in un'ottica di posizionamento strategico, occorrono più tecnologia e competenze diversificate. Lo scibile tecnico è talmente ampio da imporre scelte d'indirizzo e conseguenti nuovi piani organizzativi.

Associazioni, Ordini locali e Consiglio Nazionale dovrebbero spingere verso forme di **aggregazione professionale**, sollecitando soluzioni legislative per favorirle, puntando a rimuovere ostacoli normativi e fiscali, che oggi ne costituiscono un freno. Aggregazioni nelle quali far convergere ogni tipo di professione tecnico/intellettuale, quindi multidisciplinari, al fine di concentrare e condividere opinioni ed esperienze, sfruttando competenze trasversali.

La concentrazione appare un obiettivo primario, anche al fine di **innovare gli studi**, utilizzando appieno i nuovi strumenti che la tecnologia ci metterà a disposizione. Le macchine o l'intelligenza artificiale non risolveranno mai i problemi: la presenza del professionista sarà sempre necessaria, ma la tecnologia può aiutarci a fare meglio e in minor tempo il nostro lavoro. Il futuro della professione è stato e sarà sempre il sapere, al pari di tutte le altre professioni intellettuali, e, benché molto dipenda dalla tipologia della clientela, i numeri sono numeri e, se correttamente analizzati e interpretati, consentono di indurre i clienti alla riflessione e a valutare più opzioni.

Sfruttando appieno la **tecnologia**, potremmo essere in grado di anticipare le informazioni che servono ai nostri clienti per adottare le decisioni più opportune. Non basta più interpretare i dati, bisogna possedere specifiche metodologie di analisi, di elaborazione e di presentazione dei risultati e dobbiamo anche essere capaci di comunicare ai clienti le informazioni in forma sintetica, efficace, immediata.

Ci sono anche tanti altri problemi da risolvere, ma ritrovare un'**identità**, investire nella riorganizzazione degli studi, puntare su tecnologia e formazione dovrebbero essere i capisaldi per una ripartenza in prospettiva futura.

**Alessandro Savorana**

*Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano*



## Firmato il decreto attuativo del Registro unico nazionale del Terzo settore

Dopo l'intesa sancita in Conferenza Stato-Regioni la scorsa settimana (si veda "[Registro unico nazionale del Terzo settore ai nastri di partenza](#)" del 12 settembre), la Ministra del Lavoro Nunzia Catalfo ha **firmato** il decreto attuativo del Registro unico nazionale del Terzo Settore (**RUNTS**). Lo ha reso noto ieri il Ministero con un comunicato.

Si ricorda che, in base a quanto previsto dall'[art. 53](#) del DLgs. 117/2017, il Ministro del Lavoro, previa intesa in sede di Conferenza Stato-Regioni, definisce, con proprio decreto, la procedura per l'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore, individuando i **documenti** da presentare ai fini

dell'**iscrizione** e le **modalità** di **deposito** degli atti di cui all'[art. 48](#), oltre alle regole per predisposizione, tenuta, conservazione e gestione del RUNTS.

Entro ulteriori 180 giorni dall'entrata in vigore del predetto decreto, le Regioni e le Province autonome dovranno definire i procedimenti per l'emanazione dei provvedimenti di iscrizione e di cancellazione degli ETS e renderanno operativo il RUNTS entro sei mesi dalla predisposizione della struttura informatica.

Il decreto verrà ora trasmesso alla **Corte dei Conti** per la registrazione, dopo la quale sarà pubblicato in Gazzetta Ufficiale.

## La dichiarazione di avvalersi della compensazione legale sconta il registro in misura fissa

Nella risposta interpello n. [358](#) di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la disposizione con cui le parti dichiarano di avvalersi della compensazione legale di cui all'[art. 1243](#) c.c., contenuta all'interno di un atto di **compravendita**, sconta l'imposta di registro in misura fissa ex art. 11 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR [131/86](#), in quanto disposizione autonoma, finalizzata al pagamento del corrispettivo, avente natura ricognitiva.

Nel caso di specie, due soggetti concludevano due compravendite di immobili reciproche per lo stesso prezzo e intendevano dare atto, nella seconda compravendita, dell'avvenuta **estinzione** dei debiti per compensazione legale, ex [art. 1243](#) c.c.

Gli [artt. 1241](#) ss. c.c. stabiliscono che opera la compensazione legale, con conseguente estinzione delle reciproche posizioni, quando due parti hanno **debiti** l'una verso l'altra aventi ad oggetto una somma di danaro o una quantità di cose fungibili dello stesso genere e che sono ugualmente liquidi ed esigibili. L'estinzione si verifica *ex lege* dal momento della coesi-

stenza dei debiti.

Secondo l'Agenzia, quindi, dal punto di vista fiscale l'indicazione di avvalersi della compensazione legale, contenuta nell'atto di compravendita, costituisce una disposizione autonoma, finalizzata al pagamento del corrispettivo, avente natura **ricognitiva**.

La dichiarazione di compensazione, infatti, non muta la situazione preesistente, ma è diretta a giovare di un effetto già **verificatosi** e non a costituirlo, in quanto l'estinzione della compensazione è già avvenuta *ex lege* al momento della coesistenza dei debiti; inoltre, la dichiarazione di avvalersi della compensazione non presuppone una situazione di incertezza tra le parti.

Posto che la disposizione è meramente ricognitiva e non ha ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, si applica l'imposta di registro in misura fissa di 200 euro ex art. 11 della Tariffa, parte I, allegata al DPR [131/86](#), in quanto è contenuta in un atto stipulato nella forma di atto pubblico.

## La cessione di quote CO2 non è attività agricola connessa

Con la risposta a interpello n. [365](#), pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la cessione di **quote di emissione** (c.d. VERs), derivanti dal "sequestro" di CO2 realizzato volontariamente da parte di una società agricola mediante la coltivazione di un fondo, non è riconducibile alle attività agricole connesse individuate dall'[art. 2135](#) comma 3 c.c.

Infatti, diversamente da quanto previsto per l'attività di produzione di energia fotovoltaica ([art. 1](#) comma 423 della L. 266/2005), manca una norma che qualifichi espressamente l'attività sopra descritta come connessa a quella agricola o che ne preveda l'assimilazione.

Ai fini delle imposte sui **redditi**, quindi, non è applicabile l'[art. 56-bis](#) comma 3 del TUIR in quanto l'attività esercitata non è riconducibile alla "fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda nor-

malmente impiegate nell'attività agricola esercitata", di cui al comma 3 dell'[art. 2135](#) c.c.

Inoltre, per via del fatto che le disposizioni contenute nell'[art. 56-bis](#) del TUIR non si applicano alle srl ai sensi del successivo comma 4, i proventi derivanti dalla commercializzazione dei crediti di carbonio concorrono alla formazione del **reddito d'impresa**, ai sensi dell'[art. 85](#) del TUIR.

Anche sotto il **profilo IVA** si rileva la mancanza di una disciplina specifica che consenta di ricondurre la cessione delle quote CO2 nell'ambito del regime speciale applicabile alle attività connesse all'agricoltura di cui all'[art. 34-bis](#) del DPR 633/72.

L'Agenzia fornisce però alcune indicazioni circa la qualificazione ai fini IVA delle operazioni in argomento, osservando che, per **analogia** con quanto chiarito in relazione alle cessio-

ni di certificati CO2 nella ris. n. 71/2009, le cessioni di quote CO2 prodotte volontariamente mediante la coltivazione di un fondo configurano **prestazioni di servizi** ex [art. 3](#) comma 2 n.

2) del DPR 633/72, in quanto costituiscono cessioni di diritti immateriali, e sono soggette al reverse charge ex [art. 17](#) comma 6 lett. d-*bis* del DPR 633/72.

## FAQ dell'ANAC strumenti utili non solo per la Pubblica Amministrazione

Sono stati pubblicati sul sito dell'Autorità Nazionale Anticorruzione gli aggiornamenti alle FAQ in materia di prevenzione della corruzione e della trasparenza, che recepiscono le modifiche normative intervenute ed i principali orientamenti espressi dall'ANAC medesima con particolare riguardo alle **prescrizioni** del PNA 2019.

Si tratta di strumenti utili, rivolti non solo alle Pubbliche Amministrazioni, ma anche alle numerose società, associazioni

e fondazioni controllate o partecipate da enti pubblici.

Alla luce delle **difficoltà applicative** della normativa in materia e delle continue novità normative e regolamentari, le FAQ rappresentano una sorta di "interpretazione autentica" da parte dell'Autorità incaricata del controllo sull'adempimento degli obblighi imposti dalla L. [190/2012](#), dal DLgs. [33/2013](#) e/o una sorta di guida nella miglior comprensione e traduzione pratica di tale articolata disciplina.

## Detraibile l'IVA sugli acquisti per risistemare la strada comunale

L'IVA dovuta o versata per i beni e servizi utilizzati per la realizzazione di lavori di ampliamento di una strada comunale, che consente l'accesso ad una cava, deve ritenersi detraibile qualora detti lavori rappresentino la condizione indispensabile per ottenere l'**autorizzazione** allo sfruttamento della cava stessa; sussiste, infatti, un "nesso diretto e immediato" tra le opere eseguite e l'attività economica esercitata. Si tratta di uno dei principi contenuti nella sentenza di ieri, 16 settembre 2020, relativa alla causa [C-528/19](#), pronunciata dalla Corte di giustizia Ue.

I giudici europei hanno esaminato sotto diversi profili l'operazione testé descritta, per valutare, oltre all'esistenza delle condizioni per esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta sugli oneri sostenuti per la risistemazione della strada, l'eventualità che la **concessione** della cava di calcare potesse costituire il corrispettivo per i lavori eseguiti, nonché la possibilità che la realizzazione di tali opere fosse assimilabile a

una cessione di beni effettuata a titolo oneroso.

La Corte Ue ha affermato che l'autorizzazione allo sfruttamento della cava non può costituire il corrispettivo ottenuto a fronte della realizzazione dei lavori di ampliamento della strada di accesso. La decisione di concedere tale autorizzazione rappresenta, infatti, un **atto unilaterale** da parte dell'amministrazione distrettuale dello Stato membro (Germania), che, in quanto tale, non può comportare l'instaurazione di un rapporto sinallagmatico fra le parti.

Nella sentenza viene stabilito, infine, che i lavori eseguiti **gratuitamente** dal soggetto passivo, non possono essere assimilati a una cessione a titolo oneroso, rilevante ai fini del tributo. Il caso in esame non può, infatti, essere equiparato a quello relativo alle estromissioni di beni dell'impresa per esigenze private dell'imprenditore, che sono soggette ad IVA allo scopo di evitare che si verifichino "situazioni di consumi finali non tassati".

## Il partner commerciale non è soggetto passivo IVA

Con la sentenza di ieri, relativa alla causa [C-312/19](#), la Corte di Giustizia dell'Unione europea si è pronunciata in merito alla corretta individuazione del soggetto passivo IVA di una società costituita da un imprenditore e un partner commerciale, i quali avevano posto in essere un'operazione immobiliare costituita essenzialmente dalla **cessione** di alcuni **immobili**.

Secondo la Corte Ue, nella fattispecie esaminata, il soggetto passivo (tenuto al versamento dell'IVA) è la **sola persona fisica** che, nella conclusione dell'operazione immobiliare, ha agito per conto proprio e a proprio rischio. È influente, secondo i giudici, la circostanza che il rischio d'impresa possa essere trasferito su un altro soggetto.

In quest'ottica, si evidenzia che l'[art. 132](#), par. 1, lett. f) della direttiva 2006/112/Ce evidenzia che le stesse forme di coopera-

zione a rilevanza interna devono effettuare operazioni per essere trattate quali soggetti passivi. Si tratta di un elemento che non ricorre nel caso di specie, ove la vendita degli immobili è stata effettuata da un solo soggetto passivo, **non** sussistendo ai fini fiscali un'**autentica "cooperazione"** con il partner commerciale.

Nella sentenza relativa alla causa C-312/19 viene, inoltre, stabilito che l'[art. 9](#), par. 1 della direttiva 2006/112/Ce è da interpretarsi nel senso che un soggetto passivo è tale, esercitando la propria attività in modo indipendente (come richiesto dalla disposizione citata), anche qualora, come nella fattispecie considerata, tale soggetto agisca **in nome e per conto proprio** (o anche per conto di terzi nell'ambito di un'operazione su commissione).

Secondo la Corte Ue, il criterio per accertare l'**indipendenza** dell'esercizio di un'attività economica è quello di verificare se il soggetto (passivo) svolga le proprie attività in nome pro-

prio, per proprio conto e sotto la propria responsabilità, nonché se essa si assuma il rischio economico connesso all'esercizio delle attività medesime.

## Bonus sanificazione escluso per la consulenza in materia di prevenzione

Con la risposta a interpello n. [363](#) di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le spese sostenute per la **consulenza** in materia di prevenzione e salute sui luoghi di lavoro, per la progettazione degli ambienti di lavoro, l'addestramento e la stesura di protocolli di sicurezza non devono essere considerate ai fini della fruizione del credito d'imposta di cui all'[art. 125](#) del DL 34/2020.

L'[art. 125](#) del DL 34/2020 prevede un credito d'imposta sulle spese sostenute nel 2020 per la **sanificazione** degli ambienti

e degli strumenti utilizzati, nonché per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti.

Il comma 2 dell'articolo contiene un elenco esemplificativo di fattispecie riferibili alle spese agevolabili.

Ciò premesso, secondo l'Agenzia delle Entrate, seppur il comma 2 rappresenti un elenco non esaustivo, è necessario che le spese sostenute siano, in ogni caso, riferibili alle **attività** menzionate nel comma 1.

## Dall'INAIL chiarimenti sulla presentazione del modello OT23

Con le [istruzioni operative](#) 11 settembre 2020, pubblicate ieri sul sito dell'INAIL, è stato diffuso un primo gruppo di faq che riguardano gli interventi collegati alle richieste di **riduzione** dei premi assicurativi per il 2021, da effettuare tramite il modulo OT23.

Si ricorda, infatti, che l'art. 23 delle Modalità di applicazione delle Tariffe dei premi approvate con il DM [27 febbraio 2019](#) prevede una riduzione del **tasso medio** di tariffa per le aziende che effettuano interventi per il miglioramento delle condizioni di salute e sicurezza nei luoghi di lavoro, in aggiunta a quelli previsti dalla normativa in materia.

Tra i diversi chiarimenti, si evidenzia, ad esempio, un caso collegato all'intervento B5 in materia di prevenzione del **rischio stradale**, che consiste nell'installazione, nelle auto aziendali, di sistemi di comunicazione per telefono cellulare dotati di dispositivi fissi con chiamata diretta vocale.

Con l'occasione, si precisa che, ai fini della documentazione **probante**, possono essere accettate anche le sole fatture di

acquisto dei sistemi di comunicazione – e non necessariamente anche quelle di installazione – se corredate dall'elenco dei mezzi aziendali e da documenti che evidenzino la presenza di un'officina interna alla ditta, nonché l'installazione dei dispositivi sui mezzi di proprietà dell'impresa richiedente (ad esempio, allegando fotografie).

Sempre a titolo esemplificativo, un altro chiarimento riguarda l'intervento D3, in materia di **formazione**. In particolare, l'INAIL chiarisce che per **micro-formazione** si intende l'erogazione di contenuti formativi attraverso video della durata di pochi minuti, resi disponibili su apparati elettronici in aree comuni aziendali o su dispositivi in uso da parte dei singoli lavoratori. La modalità di realizzazione dell'intervento da parte dell'azienda deve dimostrare un suo impegno nel mantenere il livello di conoscenze acquisito dai lavoratori durante i corsi di formazione e di avere in tal modo effettuato un intervento **migliorativo** oltre quanto richiesto dalla normativa vigente.

## Ulteriore mensilità di reddito di emergenza richiedibile fino al 15 ottobre

Con un comunicato stampa pubblicato ieri, l'INPS ha reso noto che da martedì 15 settembre 2020, sino al **15 ottobre 2020**, è possibile presentare domanda di **reddito di emergenza** (REM), introdotto dall'[art. 82](#) del DL 34/2020 (conv. L. [77/2020](#)) quale sostegno al reddito straordinario per i nuclei familiari che versano in particolari condizioni di bisogno a causa dell'emergenza sanitaria dovuta alla diffusione del COVID-19. La **domanda** di REM doveva inizialmente essere presentata entro la data del 31 luglio 2020, ma l'[art. 23](#) del DL 104/2020 (c.d. "decreto Agosto") ha previsto, fermo restando quanto già eventualmente erogato ai sensi dell'art. 82, il riconoscimento

di una ulteriore mensilità di REM erogabile ai nuclei familiari in possesso dei requisiti di legge che presenteranno **nuova domanda**, secondo le indicazioni diramate dall'Istituto di previdenza con la circolare n. [102/2020](#) (si veda "[Dall'INPS indicazioni sul riconoscimento di un'ulteriore mensilità di reddito di emergenza](#)" del 12 settembre 2020).

L'istanza può quindi essere presentata dal richiedente, entro il termine del 15 ottobre 2020, in via **telematica** (accedendo al sito istituzionale dell'Istituto) o rivolgendosi a CAF e Patronati.

## Pronte le misure per la patrimonializzazione delle PMI

Sono in dirittura d'arrivo le misure per la patrimonializzazione delle PMI introdotte dal decreto "Rilancio".

Nel corso di un evento svoltosi ieri al MEF con i Ministri Gualtieri e Patuanelli e l'ad di Invitalia Arcuri, è stato infatti avviato il programma denominato "Pari Passu", che prevede incentivi sotto forma di **credito d'imposta** per gli aumenti di capitale effettuati dalle imprese e l'istituzione del **"Fondo Patrimonio PMI"** per il coinvestimento da parte dello Stato, che potrà contare su una dotazione iniziale di 4 miliardi e che verrà gestito da Invitalia.

Si ricorda che l'[art. 26](#) del DL 34/2020 prevede alcune misure per il **rafforzamento patrimoniale** delle medie imprese che hanno subito riduzioni dei ricavi a causa dell'emergenza epidemiologica COVID-19, che si sostanziano: in un credito d'imposta del 20% per i conferimenti in denaro per l'aumento del capitale sociale di tali società, il quale spetta ai soggetti conferenti; in un credito d'imposta commisurato alle perdite delle società, che spetta alle medesime dopo l'approvazione del bilancio dell'esercizio 2020; nell'istituzione del "Fondo Patrimonio PMI", finalizzato a sottoscrivere obbligazioni emesse dalle medesime società.

Nel dettaglio, il DM [10 agosto 2020](#), già pubblicato in Gazzetta Ufficiale (si veda ["Rafforzamento delle medie imprese con](#)

[istanza ad hoc](#)" del 25 agosto), disciplina i crediti di imposta di cui all'art. 26 commi 4 e 8 del DL 34/2020, definendo la procedura di riconoscimento e prevedendo la presentazione delle **istanze** all'Agenzia delle Entrate.

Il decreto attuativo sul "Fondo Patrimonio Pmi", firmato una volta conclusa positivamente l'interlocuzione con la Commissione europea, specifica le condizioni e i termini degli strumenti finanziari subordinati che potranno essere sottoscritti a valere sul Fondo stesso. Gli strumenti finanziari subordinati sono remunerati a un tasso agevolato e non è prevista una valutazione del merito di credito per l'accesso alla misura.

Il finanziamento dev'essere destinato a **investimenti, capitale circolante e costi del personale**. Vengono incentivati gli investimenti finalizzati alla sostenibilità ambientale o all'innovazione tecnologica, oltre che a fronte del mantenimento dei livelli occupazionali, attraverso una riduzione del valore di rimborso.

È previsto un processo di richiesta ed erogazione gestito da Invitalia, che ha pubblicato, sul proprio sito, il **modello** per la presentazione della domanda e la restante documentazione richiesta ai fini dell'accesso alla misura.

## Credito d'imposta locazioni anche sugli immobili non accatastati

Il fatto che l'immobile locato sia oggetto di un particolare **inquadramento immobiliare** non è rilevante ai fini della spettanza del credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili non abitativi (di cui all'[art. 28](#) del DL 34/2020), per il quale è indifferente l'accatastamento e rileva, invece, l'effettiva destinazione dell'immobile locato alle attività indicate dalla norma ("attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo").

Lo chiarisce l'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. [364](#), pubblicata ieri.

Nello specifico, l'Agenzia è chiamata a valutare la possibilità di applicare il credito di imposta, in presenza delle altre condizioni agevolative, con riferimento a un contratto di locazione avente a oggetto un **immobile extraterritoriale** (in quanto di proprietà dello Stato del Vaticano).

L'Amministrazione finanziaria ricorda che, come già affermato nella circ. Agenzia delle Entrate n. [14/2020](#), il credito di imposta sui canoni di locazione di immobili a uso non abitativo di cui all'[art. 28](#) del DL 34/2020 spetta a prescindere dall'accatastamento dell'immobile. Quindi, in presenza delle altre condizioni richieste dalla norma, anche ove l'immobile locato **non sia accatastato o non sia accatastabile** (come avviene nel caso degli immobili extraterritoriali).

Inoltre, anche in questo caso, per espressa previsione dell'[art. 28](#) comma 5-bis del DL 34/2020, introdotto in sede di conversione del decreto, il conduttore può **cedere il credito al locatore**, previa sua accettazione, in luogo del pagamento della corrispondente parte del canone. Le modalità da rispettare per la comunicazione della cessione del credito di imposta sono state definite dal provv. Agenzia delle Entrate 1° luglio 2020 n. [250739](#).