

Sabato 12 settembre 2020

IL CASO DEL GIORNO

La decadenza dalla dilazione preclude a una successiva richiesta

/ Alice BOANO

Ai sensi dell'art. 19 comma 1 del DPR 602/73, le somme iscritte a ruolo possono essere oggetto di **dilazione** in un numero massimo di 72 rate mensili laddove il contribuente dimostri di versare in una temporanea situazione di obiettiva difficoltà (rate che possono diventare 120 in caso di sussistenza dei presupposti relativi alla c.d. "dilazione straordinaria"). Non è necessario dimostrare tale condizione soggettiva in caso di carichi sino a 60.000 euro.

In caso di rateazione rimasta inadempiuta, il terzo comma della richiamata disposizione prevede che la decadenza si verifichi a seguito del mancato versamento di cinque rate **anche non consecutive**. Tuttavia, il debito può essere nuovamente rateizzato se, nel momento di presentazione della domanda, le rate scadute alla stessa data sono interamente pagate.

Prima delle modifiche apportate dal DL 16/2012, la decadenza dalla dilazione dei ruoli si verificava [...]

PAGINA 2

FISCO

Credito d'imposta sanificazione pari al 15,6423%

L'Agenzia delle Entrate ha definito la percentuale massima di fruizione dell'agevolazione

/ Pamela ALBERTI

Con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 302831 di ieri, è stata fissata al **15,6423%** la misura percentuale di fruizione del credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione, previsto dall'art. 125 del DL 34/2020 in relazione alle spese sostenute nel 2020.

Al fine di accedere all'agevolazione occorre presentare apposita comunicazione delle **spese ammissibili** entro lo scorso 7 settembre, secondo quanto previsto dal provvedimento Agenzia delle Entrate 10 luglio 2020 n. 259854 (si veda "Entro il 7 settembre comunicazione delle spese per il bonus sanificazione" del 5 settembre).

Secondo le citate disposizioni, il credito d'imposta "teorico" è pari al **60%** delle spese complessive risultanti dall'ultima comunicazione validamente presentata, in assenza di successiva rinuncia. In ogni caso, il credito d'imposta richiesto non può eccedere il limite di 60.000 euro.

Al fine di garantire il rispetto del li-

mite complessivo di spesa, pari a **200 milioni** di euro, dopo aver ricevuto le comunicazioni delle spese ammissibili con l'indicazione del credito teorico, l'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento n. 302831 di ieri ha provveduto a determinare la quota percentuale dei crediti effettivamente fruibili in rapporto alle risorse disponibili.

Come evidenziato nelle motivazioni al provvedimento, tenuto conto che l'ammontare complessivo dei crediti d'imposta risultante dalle comunicazioni validamente presentate entro il 7 settembre 2020, in assenza di rinuncia, è pari a **1.278.578.142 euro**, la suddetta percentuale è ottenuta dal rapporto tra 200.000.000 e 1.278.578.142; il risultato di tale rapporto, espresso in termini percentuali e troncato alla quarta cifra decimale, è pari al 15,6423%.

Viene inoltre disposto che l'ammontare massimo del credito d'imposta fruibile è quindi pari al credito d'imposta risultante dall'ultima comunicazione validamente presentata, in assenza di rinuncia, [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Rivalutazione dei beni con benefici tardivi per i soggetti "non solari"

Registro unico nazionale del Terzo settore ai nastri di partenza

Categoria divisa sulla revoca dello sciopero

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Possibilità per il rimborso IVA "diretto" per i non residenti

/ Emanuele GRECO e Simonetta LA GRUTTA

Nella risposta n. 339 di ieri, 11 settembre 2020, l'Agenzia delle Entrate muta orientamento in merito al riconoscimento del **rimborso "diretto"** dell'IVA, ai sensi dell' [...]

PAGINA 4

La decadenza dalla dilazione preclude a una successiva richiesta

La riammissione non è un diritto assoluto del contribuente

/ Alice BOANO

Ai sensi dell'[art. 19](#) comma 1 del DPR 602/73, le somme iscritte a ruolo possono essere oggetto di **dilazione** in un numero massimo di 72 rate mensili laddove il contribuente dimostri di versare in una temporanea situazione di obiettiva difficoltà (rate che possono diventare 120 in caso di sussistenza dei presupposti relativi alla c.d. "dilazione straordinaria"). Non è necessario dimostrare tale condizione soggettiva in caso di carichi sino a 60.000 euro.

In caso di rateazione rimasta inadempita, il terzo comma della richiamata disposizione prevede che la decadenza si verifichi a seguito del mancato versamento di cinque rate **anche non consecutive**. Tuttavia, il debito può essere nuovamente rateizzato se, nel momento di presentazione della domanda, le rate scadute alla stessa data sono interamente pagate.

Prima delle modifiche apportate dal DL [16/2012](#), la decadenza dalla dilazione dei ruoli si verificava in caso di mancato pagamento della prima rata o di due rate successive.

Né il dato letterale dell'[art. 19](#) del DPR 602/73 né altre fonti normative prendono in considerazione l'ipotesi in cui il debitore chieda la dilazione in presenza di pregresse dilazioni in essere. Da un lato in base a quanto sostenuto da una certa prassi degli Uffici, se il contribuente ha ottenuto una rateazione e risulta notificatario di un'ulteriore **cartella di pagamento**, è ammessa la richiesta di un nuovo piano di dilazione solo se si è in regola con i pagamenti delle rate precedenti.

Si possono prospettare due opposte soluzioni.

La giurisprudenza, piuttosto scarna, è divisa.

Sotto una certa prospettiva, la C.T. Reg. Roma 18 febbraio 2014 n. [987/38/14](#) ritiene che la domanda di dilazione non può essere rigettata per il solo fatto che il contribuente sia decaduto da una precedente dilazione, in quanto la norma disciplina la **revoca della dilazione** su uno o più ruoli oggetto del beneficio, e non il caso del contribuente decaduto in merito ad una diversa dilazione.

Nella stessa direzione la C.T. Prov. Bari 21 giugno 2011

n. [130/20/11](#), la quale specifica che la dilazione delle somme iscritte a ruolo è un beneficio concesso al contribuente già inadempiente e pertanto, non appare corretto sostenere che possa riguardare solo alcuni carichi di ruolo, in special modo se il contribuente risulta decaduto da una **pregressa dilazione** dei ruoli.

Sull'opposto versante si è recentemente espressa la C.T. Reg. Milano 7 luglio 2020 n. [1499/12/20](#). Nel caso di specie era stata negata una dilazione del pagamento in ragione del fatto che il contribuente non aveva mantenuto fede a due precedenti piani di rateazione. Alla luce di ciò si era ritenuta dimostrata l'impossibilità di quest'ultimo di adempiere alle obbligazioni assunte e dunque di non essere in grado di farsi carico di un **ulteriore pagamento** relativo a carichi tributari differenti rispetto a quelli oggetto di precedente dilazione.

I giudici milanesi hanno fondato la legittimità del **diniego** alla dilazione sottolineando che l'ente della riscossione ha la facoltà di concedere o negare la dilazione di pagamento e, di conseguenza, tale beneficio non è un automatico diritto del contribuente.

Bisogna pagare tutte le rate insolute

In questo contesto il contribuente è chiamato ad assolvere un **doppio onere**: da un lato egli deve dimostrare la temporanea ed obiettiva difficoltà di saldare il debito erariale in un'unica soluzione, dall'altro lato, in presenza di plurimi inadempimenti a precedenti piani di dilazione (seppur per carichi pendenti differenti), deve fornire all'ente della riscossione la dimostrazione di essere in grado di rimborsare le rate di pagamento.

Dal canto suo, l'ente ha l'obbligo di motivare **espressamente il proprio diniego**, indicando le ragioni che hanno portato a tale conclusione.

Ragionando diversamente, secondo i giudici di merito, il ricorso al beneficio di cui all'art. 19 del DPR 602/73 si tradurrebbe in un infruttuoso espediente al fine di sottrarsi al pagamento di quanto dovuto.

Credito d'imposta sanificazione pari al 15,6423%

L'Agenzia delle Entrate ha definito la percentuale massima di fruizione dell'agevolazione

/ Pamela ALBERTI

Con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 302831 di ieri, è stata fissata al **15,6423%** la misura percentuale di fruizione del credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione, previsto dall'[art. 125](#) del DL 34/2020 in relazione alle spese sostenute nel 2020.

Al fine di accedere all'agevolazione occorre presentare apposita comunicazione delle **spese ammissibili** entro lo scorso 7 settembre, secondo quanto previsto dal provvedimento Agenzia delle Entrate 10 luglio 2020 n. [259854](#) (si veda "[Entro il 7 settembre comunicazione delle spese per il bonus sanificazione](#)" del 5 settembre). Secondo le citate disposizioni, il credito d'imposta "teorico" è pari al **60%** delle spese complessive risultanti dall'ultima comunicazione validamente presentata, in assenza di successiva rinuncia. In ogni caso, il credito d'imposta richiesto non può eccedere il limite di 60.000 euro.

Al fine di garantire il rispetto del limite complessivo di spesa, pari a **200 milioni** di euro, dopo aver ricevuto le comunicazioni delle spese ammissibili con l'indicazione del credito teorico, l'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento n. 302831 di ieri ha provveduto a determinare la quota percentuale dei crediti effettivamente fruibili in rapporto alle risorse disponibili.

Come evidenziato nelle motivazioni al provvedimento, tenuto conto che l'ammontare complessivo dei crediti d'imposta risultante dalle comunicazioni validamente presentate entro il 7 settembre 2020, in assenza di rinuncia, è pari a **1.278.578.142 euro**, la suddetta percentuale è ottenuta dal rapporto tra 200.000.000 e 1.278.578.142; il risultato di tale rapporto, espresso in termini percentuali e troncato alla quarta cifra decimale, è pari al 15,6423%.

Viene inoltre disposto che l'ammontare massimo del credito d'imposta fruibile è quindi pari al credito d'imposta risultante dall'ultima comunicazione validamente presentata, in assenza di rinuncia, moltiplicato per la suddetta percentuale, troncando il risultato all'unità di euro.

Ciascun beneficiario può visualizzare il credito d'imposta fruibile, così determinato, tramite il proprio **cassetto fiscale**, accessibile dall'area riservata del sito inter-

net dell'Agenzia delle Entrate.

Il credito d'imposta così calcolato è quindi utilizzato o ceduto secondo le modalità, i termini e le condizioni stabiliti ai punti 5 e 6 del citato provvedimento del 10 luglio 2020 n. 259854.

Utilizzo diretto o cessione del credito

Il credito d'imposta potrà quindi essere utilizzato, in relazione alle spese effettivamente sostenute, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento delle spese o in compensazione nel modello **F24** ai sensi dell'[art. 17](#) del DLgs. 241/97 "a partire dal giorno lavorativo successivo alla pubblicazione del provvedimento" che definisce l'ammontare massimo del credito fruibile (§ 5.5 lett. b) del provv. n. 259854/2020).

Teoricamente, quindi, il credito d'imposta potrebbe essere utilizzato già da oggi, fermo restando che occorre l'istituzione del relativo **codice tributo**.

In alternativa all'utilizzo diretto, entro il 31 dicembre 2021, il credito può essere **ceduto**, anche parzialmente, ad altri soggetti, compresi istituti di credito o altri intermediari finanziari ([art. 122](#) del DL 34/2020 e provv. Agenzia delle Entrate n. 259854/2020).

La comunicazione della cessione del credito d'imposta per la sanificazione può avvenire, esclusivamente a cura del soggetto cedente con le funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito dell'Agenzia delle Entrate, anche in tal caso a decorrere dal giorno lavorativo successivo alla pubblicazione del provvedimento.

Al riguardo, il comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate di ieri afferma "pertanto a partire da lunedì **14 settembre**" (non quindi dal 12 settembre).

Si ricorda altresì che, secondo un orientamento **prudenziale**, si potrebbe attendere il 1° gennaio 2021 sia per l'utilizzo nel modello F24 sia per la cessione, posto che il credito utilizzato calcolato sulle spese previste potrebbe eccedere il credito effettivo risultante dalle spese effettivamente sostenute (si veda "[Bonus sanificazione e adeguamento con tempistiche diverse](#)" del 16 luglio).

Possibilità per il rimborso IVA “diretto” per i non residenti

L'Amministrazione finanziaria sembra superare il limite posto per i soggetti non stabiliti muniti di partita IVA in Italia

/ Emanuele GRECO e Simonetta LA GRUTTA

Nella risposta n. 339 di ieri, 11 settembre 2020, l'Agenzia delle Entrate muta orientamento in merito al riconoscimento del **rimborso “diretto”** dell'IVA, ai sensi dell'[art. 38-bis2](#) del DPR 633/72, in favore di un soggetto passivo non residente in Italia ma ivi identificato direttamente che non ha effettuato operazioni attive in Italia se non con il meccanismo del [reverse charge](#).

Il pensiero manifestato dall'Agenzia sembra consentire di superare la *vexata quaestio* in merito al diritto al rimborso ex art. 38-bis2 del DPR 633/72 per i soggetti non residenti nel territorio dello Stato che si siano identificati direttamente (mediante la procedura di cui all'[art. 35-ter](#) del DPR 633/72) ovvero abbiano nominato un rappresentante fiscale (ai sensi dell'[art. 17](#) comma 3 del DPR 633/72).

Sul punto, si riscontra, difatti, la contrapposizione tra il pensiero della Corte di Giustizia dell'Unione europea e l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria, entrambe messe in luce dal richiedente nell'istanza d'interpello.

L'interpretazione comunitaria è cristallizzata dalla sentenza del 6 febbraio 2014, causa [C-323/12](#), ove, in sintesi, si afferma che **non può essere negato** il rimborso IVA di cui alla direttiva [2008/9/Ce](#) a un soggetto passivo stabilito in altro Stato membro per il semplice fatto di avere nominato un [rappresentante fiscale](#) in quest'ultimo Stato.

La posizione della prassi interna, sul tema, è invece sintetizzata nella FAQ n. [40](#) del 12 luglio 2010, pubblicata sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, secondo cui “i soggetti che hanno una **stabile** organizzazione in Italia, gli identificati diretti, e coloro che usufruiscono del **rappresentante fiscale** non possono richiedere il rimborso dell'IVA ai sensi dell'articolo 38 bis2 del DPR 633/72 ma devono richiedere il rimborso dell'imposta mediante le modalità previste dall'articolo 38 bis del citato decreto”.

Proprio da questo contrasto interpretativo scaturisce la richiesta, formulata all'Agenzia delle Entrate dall'istante, in merito alla possibilità di accedere alla procedura di rimborso IVA prevista per i soggetti **non residenti** (art. 38-bis2 del DPR 633/72) da parte di un soggetto

identificato ai fini IVA in Italia che effettua solamente operazioni attive in reverse charge nel territorio dello Stato.

In relazione alla specifica domanda presentata, l'Agenzia delle Entrate non ritiene che il soggetto passivo possa avvalersi della procedura di rimborso di cui all'art. 38-bis2 del DPR 633/72, non tanto perché in possesso di una posizione IVA in Italia, quanto perché ha già provveduto a presentare la dichiarazione IVA annuale, optando di fatto per l'istanza di rimborso disciplinata dall'[art. 30](#) e dall'[art. 38-bis](#) del DPR 633/72.

Da quanto espresso nella risposta n. 339/2020, si deduce che, laddove le operazioni passive (e le relative fatture d'acquisto) non fossero confluite nella **dichiarazione IVA annuale** (accedendo, implicitamente, al rimborso IVA “interno”), il soggetto passivo avrebbe potuto beneficiare del diritto al rimborso per i soggetti non residenti (art. 38-bis2 del DPR 633/72), fermo restando la sussistenza di tutti gli altri presupposti di quest'ultima disciplina, a nulla ostando la presenza di una posizione IVA in Italia.

Tra gli altri aspetti esaminati nella risposta a interpello in argomento, si evidenziano alcune interessanti indicazioni in merito agli obblighi di fatturazione per le **locazioni** effettuate in Italia da un soggetto non residente munito di partita IVA italiana nei confronti di un soggetto stabilito nel territorio dello Stato.

Premesso che le locazioni hanno rilevanza ai fini IVA in Italia in quanto prestazioni relative a beni immobili ivi situati ([art. 7-quater](#) del DPR 633/72), l'Agenzia conferma che all'operazione descritta trova applicazione il meccanismo del **reverse charge**. Trattasi, infatti, di una prestazione di servizi domestica effettuata nei confronti di un committente soggetto passivo residente nel territorio dello Stato ([art. 17](#) comma 2 del DPR 633/72).

Il corollario è che il soggetto non residente, relativamente alla locazione di fabbricati situati in Italia, non è tenuto a utilizzare la propria partita IVA in Italia, avvalendosi invece della partita IVA dello Stato in cui è **stabilito**.

Rivalutazione dei beni con benefici tardivi per i soggetti "non solari"

Godono dell'incremento del patrimonio netto derivante dalla rivalutazione nell'esercizio successivo a quello in cui si è verificata l'emergenza COVID-19

/ Salvatore SANNA

Con l'[art. 110](#) del DL 104/2020 (c.d. decreto "Agosto") è stato riproposto il regime di rivalutazione dei beni d'impresa.

In particolare, la rivalutazione deve essere effettuata nel bilancio dell'**esercizio successivo** a quello in corso al 31 dicembre 2019: per i soggetti con periodo d'imposta "solare", si tratta quindi del bilancio 2020.

Guardando alla lettera della norma, per i soggetti il cui periodo d'imposta non coincide con l'anno solare, la rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio dell'esercizio 2020/2021: ad esempio, una società il cui esercizio sociale termina al 30 giugno può rivalutare i beni d'impresa nel bilancio dell'esercizio **1° luglio 2020-30 giugno 2021**, in quanto questo è l'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019.

Non pare vi siano spiragli per applicare la rivalutazione nell'esercizio chiuso al **30 giugno 2020**, anche se sarebbe molto utile per i soggetti che hanno subito da marzo a giugno perdite significative a causa dell'emergenza da COVID-19.

La relazione illustrativa al decreto "Agosto" precisa solo che la **finalità** di questo provvedimento è quella di consentire alle imprese l'adeguamento ai valori effettivi della rappresentazione contabile dei beni, concedendo la possibilità di iscrivere in bilancio il maggiore valore sui beni senza che il medesimo abbia rilevanza fiscale. Non sembra quindi praticabile un'interpretazione sistematica che deroghi alla lettera della norma. L'eventuale rivalutazione operata in bilancio non comporta necessariamente una corrispondente rivalutazione di carattere fiscale (pur essendo possibile, in alternativa, attribuire rilevanza fiscale ai maggiori valori assolvendo l'imposta del 3%). La rivalutazione dei beni d'impresa, infatti, prevede l'iscrizione del saldo attivo di rivalutazione che costituisce a tutti gli effetti una **riserva di patrimonio netto** disponibile per fronteggiare le perdite e che, eventualmente, può essere utilizzata per la loro copertura.

Secondo quanto riportato, una società che chiude l'esercizio al 30 giugno **non potrà beneficiare** della rivalutazione dei beni d'impresa introdotta dal DL [104/2020](#) per l'esercizio 1° luglio 2019-30 giugno 2020, pur essendo quest'ultimo il periodo che potrebbe essere (verosimilmente) più influenzato dalla pandemia a livello economico. In questo caso, gli amministratori dovranno riportare le eventuali perdite conseguite senza la possibilità di far fronte alle medesime attraverso il saldo attivo che verrebbe iscritto con la rivalutazione dei beni.

Considerato che la disposizione in argomento risulta inserita in un provvedimento finalizzato al **sostegno ed al rilancio dell'economia** per far fronte all'emergenza epidemiologica, forse sarebbe stato più corretto concedere la possibilità di rivalutare i beni di impresa nel bilancio relativo all'esercizio in corso alla data di dichiarazione dello stato di emergenza COVID-19.

Ciò anche a causa del fatto che le società beneficiano **in modo differente** delle disposizioni introdotte dal c.d. decreto "Liquidità" che consentono la sospensione degli obblighi di riduzione del capitale, di ricapitalizzazione e di scioglimento a seguito della riduzione del proprio patrimonio netto a causa della pandemia.

Da verificare le "protezioni civilistiche" del DL liquidità

Fino al **31 dicembre 2020**, infatti, l'[art. 6](#) del DL 23/2020 stabilisce che, per le fattispecie verificatesi nel corso degli esercizi chiusi entro la predetta data, non si applicano gli [artt. 2446](#), commi 2 e 3, 2447, 2482-*bis*, commi 4, 5 e 6 e 2482-*ter* del codice civile. Inoltre, per lo stesso periodo non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli [artt. 2484](#), comma 1 n. 4) e 2545-*duodecies* del codice civile. Quindi, le società con esercizio che chiude al 30 giugno 2020, che non possono rilevare il saldo attivo di rivalutazione applicando il DL [104/2020](#), beneficiano comunque delle "protezioni civilistiche" sulla negatività del patrimonio netto che sono state previste dal decreto liquidità.

Per le società "non solari", però, la lettera dell'[art. 6](#) del DL 23/2020 non prevede che le tutele fornite dal decreto liquidità riguardino anche le perdite che si formano a partire dal **1° luglio 2020**, in quanto esse si riferiscono ad un esercizio che chiude successivamente al 31 dicembre 2020. Inoltre, secondo quanto illustrato sopra, le medesime potranno "ripristinare" il proprio netto patrimoniale optando per la rivalutazione dei beni d'impresa soltanto nel bilancio che chiude al 30 giugno 2021, rischiando in questo lasso di tempo di dover applicare le disposizioni civilistiche che prevedono la riduzione del capitale o lo scioglimento della società.

Per questi soggetti, quindi, si verifica un "**disallineamento**" tra vantaggi della rivalutazione dei beni d'impresa e tutele "civilistiche" del decreto liquidità che non riguarda invece le società con esercizio "solare".

Per questo motivo, sarebbe auspicabile un intervento in sede di conversione del DL [104/2020](#) che consenta di superare questa disparità di trattamento.

Registro unico nazionale del Terzo settore ai nastri di partenza

Approvato in Conferenza Stato-Regioni, l'atteso decreto dovrebbe essere pubblicato in Gazzetta a ottobre, massimo novembre

/ Luciano DE ANGELIS

Sarà il Ministero del Lavoro a decretare la data di operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS). Da tale data decorreranno i **90 giorni** entro i quali avverrà il processo di **trasferimento telematico** al Registro dei dati relativi alle circa 37.000 **ODV** e delle 27.000 **APS** da parte delle Regioni e Province autonome e dal registro nazionale delle APS e per detti enti non sarà più ammissibile ottenere l'iscrizione in registri diversi dal RUNTS.

Da questo momento scatteranno inoltre i termini previsti dall'[art. 54](#), comma 2 del CTS. Ne consegue che ciascun ufficio regionale o provinciale del RUNTS verificherà, entro **180 giorni**, la completezza delle informazioni e la sussistenza dei requisiti per l'iscrizione degli enti al Registro unico. Eventuali informazioni e documenti mancanti dovranno essere comunicati dall'ente entro 60 giorni dalla richiesta pena la mancata iscrizione dell'ente nel registro. L'elenco degli enti per i quali sono pendenti richieste di informazioni e documenti sarà reso disponibile sul portale del RUNTS.

Tempi più lunghi vengono previsti per le circa 23.000 **Onlus**, i cui dati verranno comunicati al RUNTS dall'Agenzia delle Entrate. L'elenco degli enti comunicati verrà pubblicato dall'Agenzia sul proprio sito e, fino al 31 marzo del periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'[art. 101](#), comma 10 del CTS (peraltro ancora non richiesta dallo Stato italiano, *ndr*), gli enti potranno presentare apposita domanda di iscrizione al registro, indicando la sezione in cui iscriversi.

Sono queste le **tempistiche** e le **procedure** che si leggono negli artt. 30, 31 e 34 dell'atteso decreto istitutivo del RUNTS, approvato il 10 settembre dalla Conferenza Stato-Regioni (si veda "[Sancita in Conferenza Stato-Regioni l'intesa sul Registro unico nazionale del Terzo settore](#)" di ieri) e previsto dall'[art. 53](#) del DLgs. 117/2017, e che presumibilmente dai primi mesi del 2021, e per il resto dello stesso anno, caratterizzeranno la reale partenza del Terzo settore dopo oltre tre anni dal decreto istitutivo del Codice. Il decreto, costituito da 40 articoli e supportato da tre allegati tecnici, previo il previsto parere della Corte dei Conti dovrebbe essere pubblicato in Gazzetta presumibilmente nel mese di **ottobre** prossimo (massimo novembre).

Va ricordato, a riguardo, che il Registro unico nazionale del Terzo settore, istituito presso il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, va a **sostituire** la molteplicità di registri che fino a oggi hanno caratterizzato gli enti non profit (registro nazionale, delle Regioni e

Province autonome per la L. [383/2000](#) in materia di associazioni di promozione sociale, delle Regioni e Province autonome in materia di organizzazioni di volontariato, istituiti e disciplinati rispettivamente da normative nazionali e regionali).

L'iscrizione al RUNTS consentirà di godere di benefici di carattere fiscale

L'iscrizione al registro, si legge nell'[art. 7](#) del decreto che istituisce il RUNTS, ha in primo luogo **effetto costitutivo** in merito all'acquisizione della qualifica di ente del Terzo settore. Essa consente altresì l'utilizzo nella denominazione sociale, negli atti a rilevanza esterna e nei confronti dei soci, delle locuzioni specifiche per ciascuna tipologia di ETS e dei relativi acronimi (ente del Terzo settore – ETS, associazione di promozione sociale – APS, organizzazione di volontariato – ODV o la relativa qualificazione quale ente filantropico, società di mutuo soccorso, rete associativa), in relazione alla specifica sezione del registro in cui l'ente è iscritto. L'iscrizione al RUNTS consentirà poi, a tutti gli iscritti, di godere di una serie di **benefici di carattere fiscale** (regimi di favore garantiti dagli [artt. 79](#) e ss. del CTS) espressamente previsti per gli enti a seguito della iscrizione allo stesso.

Il corposo articolato presenta anche molte particolarità e dettagli operativi. Ad esempio, all'[art. 14](#) dedicato agli enti religiosi civilmente riconosciuti, ai fini dell'iscrizione degli stessi viene richiesta la presentazione del regolamento previsto dall'[art. 4](#), comma 3 del CTS di cui vengono specificati i contenuti.

E ancora le APS e le ODV dovranno comunicare al RUNTS anche il numero dei **soci votanti** distinti per persone fisiche o enti, dei dipendenti e dei volontari iscritti nel registro dei volontari dell'ente. Le società di mutuo soccorso potranno iscriversi solo se di piccola dimensione e cioè se abbiano un versamento annuo di contributi associativi non superiore a 50.000 euro e non gestiscano fondi sanitari integrativi.

Viene anche previsto, in merito alla trasmissione degli atti e comunicazioni **successive** alla iscrizione al RUNTS, che ai relativi aggiornamenti e depositi debba provvedere il rappresentante legale dell'ETS (o della rete di cui egli fa parte), uno o più amministratori o, in mancanza, i componenti gli organi di controllo.

Limitatamente al **deposito** degli **atti** viene, inoltre, riconosciuta specifica competenza agli iscritti agli albi dei dottori commercialisti ([art. 20](#), comma 2).

Annulate anche le manifestazioni di piazza del 15 settembre ma i sindacati confermano lo stato di agitazione

La decisione di **revocare lo sciopero** (si veda "[I sindacati dei commercialisti revocano lo sciopero](#)") dell'11 settembre) e, notizia di ieri, annullare anche le manifestazioni di piazza in programma a Roma e in tutti gli altri capoluoghi di Regione martedì 15 settembre non poteva non provocare polemiche e discussioni all'interno della categoria.

Sono stati diversi i professionisti che, soprattutto sui social (ma si veda anche la lettera che pubblichiamo oggi, si veda ["Che senso ha revocare lo sciopero solo per lo 0,8% a chi ha il fatturato ridotto?"](#)), hanno criticato il **passo indietro** dei sindacati, arrivato a fronte di aperture da parte del MEF che al momento, dicono, sono solo sulla carta.

Anche all'interno dello stesso coordinamento sindacale si sono registrate **posizioni diverse**, tanto è vero che la decisione non è stata assunta all'unanimità ma a maggioranza, con la votazione di sei a tre. Contrari ANC, SIC e UNAGRACO, che ieri hanno diffuso un comunicato congiunto per spiegare perché loro avrebbero proseguito la protesta.

Pur prendendo atto “con favore” della volontà del Ministro di coinvolgere e riconoscere il giusto ruolo ai commercialisti, “occorre – scrivono – saper guardare ai risultati concreti. Se pensiamo ai tavoli di confronto che il Ministero si è impegnato a istituire, da quello sulla riforma fiscale a quello interministeriale incentrato sul futuro della professione, sul piano della concretezza le **risposte** ottenute sono **deludenti**”. Le tre associazioni ricordano che tale promessa è stata fatta anche in passato, in occasione delle astensioni organizzate nel 2016 e lo scorso anno, e in entrambi i casi “non hanno avuto seguito”.

Anche in merito alla **moratoria sulle sanzioni** per chi non ha versato le imposte entro il 20 luglio, la limitazione del beneficio ai soli contribuenti con un calo del fatturato del 33% nel primo semestre del 2020 ha "snaturato" la misura: "Non è un riconoscimento – sottolineano ANC, SIC e UNAGRACO – nei confronti del lavoro dei commercialisti e delle difficoltà a cui gli stessi hanno dovuto far fronte durante la fase dell'emergenza".

In effetti, la proposta avanzata dal MEF ha visto, già in sede di riunione, la contrarietà delle associazioni, che hanno espresso la propria **"riserva"** anche nel comuni-

cato congiunto diffuso ieri. Sul mancato riconoscimento del lavoro dei commercialisti, però, Maria Pia Nucera non è d'accordo con i tre sindacati: "È vero - spiega la Presidente dell'ADC - che noi avevamo chiesto la moratoria per tutti i contribuenti con l'applicazione dell'interesse all'1%, misura su cui il Viceministro Misiani si è peraltro impegnato a verificare la fattibilità. Ma è anche vero che la nostra proposta prevedeva il 30 settembre come termine ultimo, mentre quella del MEF prevede una moratoria fino al 31 ottobre. Viene dato agli studi **un mese di tempo in più** per fare i conteggi ed effettuare l'adempimento, quindi non si può dire che il nostro lavoro non sia stato considerato".

Se a ciò si aggiungono "le scuse ufficiali da parte del Ministro" e l'apertura su tutti i tavoli di concertazione, secondo Nucera non c'erano gli estremi per proseguire le iniziative di protesta. "Ovviamente – sottolinea – si può comprendere la **frustrazione** dei colleghi, che sentono venir meno la piazza e quindi la possibilità di poter esprimere in prima persona il loro malessere. Così come si può capire che i colleghi vogliano tutto e subito, ma in politica questo non è possibile".

“Ci rendiamo conto di aver creato qualche **mal di pancia** – aggiunge Matteo De Lise, Presidente dell’Unione Giovani –, ma ogni scelta importante e delicata comporta anche questo rischio. Lo sciopero dei commercialisti è stato revocato semplicemente perché **l’obiettivo** è stato **raggiunto**. Siamo tornati centrali, come categoria, nelle trattative e nel dibattito, elemento per noi fondamentale e strategico, anche più del rinvio delle scadenze e delle altre richieste formulate”.

La decisione di annullare anche le manifestazioni di piazza, anch'essa dibattuta all'interno del coordinamento sindacale, è stata poi assunta per "lanciare un **segnale di fiducia** alla politica, in vista dell'incontro del prossimo 7 ottobre con il Ministro Gualtieri. Se questa fiducia venisse tradita, state pur certi che la nostra reazione non potrà che essere clamorosa. E lo faremo ancora tutti insieme".

Non a caso, pur senza sciopero e manifestazione di piazza, il coordinamento sindacale ricorda che “permane lo **stato di agitazione**, che cesserà solo al concretizzarsi dei punti programmatici al momento condivisi ed al proficuo esito delle annunciate consultazioni”.

Rimodulazione della detrazione IVA con l'omologazione del concordato

Con il salto d'imposta il costo dell'insolvenza relativamente all'operazione IVA è accollato allo Stato

/ Antonio NICOTRA

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. [18837](#) depositata ieri, ha chiarito che la detrazione IVA per il committente in concordato preventivo, già omologato, è condizionata non alla ricezione della fattura (e non spetta per l'intero ammontare imponibile), ma al *quantum* di credito che il prestatore, nei **limiti** della proposta concordataria, potrà recuperare. L'omologazione determina, quindi, la perdita o la **rimodulazione** della detrazione in conformità alla proposta concordataria. Nel caso di specie, il debitore in concordato impugnava il provvedimento di "revoca parziale di sospensione", con cui era rigettata parzialmente l'istanza di rimborso di un credito IVA per fatture emesse da professionisti, il cui credito IVA era stato **falcidiato** in concordato. L'Ufficio riconosceva il suddetto credito limitatamente e in proporzione al *quantum* che la procedura aveva **versato** ai fornitori e paventava un "salto di imposta" nel caso in cui i creditori avessero emesso note di variazione per l'IVA non soddisfatta dal debitore in concordato.

Il punto nodale della fattispecie presa in esame dalla Suprema Corte investe la **persistenza** del diritto del committente alla detrazione IVA in misura **integrale**, qualora l'imposta non sia stata assolta *in toto* in sede rivalsa, a causa del concordato.

Dalla disciplina comunitaria ([artt. 73, 90, 184 e 185](#) della Direttiva 2006/112/Ce) emerge che il prestatore ha diritto alla **riduzione** della base imponibile IVA ove dimostri che il credito per rivalsa IVA sia irrecuperabile in via **definitiva** (Corte di Giustizia 11 giugno 2020, causa [C-146/19](#)). Per il committente, invece, in seguito al mutamento degli elementi inizialmente assunti per il calcolo della detrazione, l'importo della detrazione deve corrispondere a quello che il soggetto passivo avrebbe avuto diritto di operare ove il mutamento fosse stato considerato *ab origine* (Corte Ue 28 maggio 2020, causa [C-684/18](#)).

L'**omologazione** del concordato preventivo, nel quale il debito IVA del committente verso il prestatore risulti onorato solo in parte, costituisce causa al ricorrere della quale si rende necessaria la **rettifica** dell'ammontare IVA detratta (Corte Ue 22 febbraio 2018, T-2, causa [C-396/16](#)). Il committente perde sin dall'omologa il diritto di far valere una rettifica oltre la percentuale indicata nella proposta omologata.

Con l'omologazione vi è la ragionevole **certezza** che il debito da rivalsa IVA non sarà integralmente recuperato, se non nei limiti della percentuale indicata nella proposta, che **condiziona** anche l'esercizio della detrazione.

A ben vedere, la **percentuale** di recuperabilità del credito potrebbe, in concreto, variare (ad esempio, in caso di concordato con cessione di beni, a seguito dell'andamento della liquidazione concordataria), considerato che la proposta di concordato si limita a esprimere l'**impegno** al soddisfacimento dei crediti. In tali casi, saranno necessari una riduzione o un aumento della detrazione (rispetto alla misura indicata nella proposta omologata), con un costante **adeguamento** della detrazione al peso dell'imposta che andrà definitivamente a gravare sul soggetto inciso.

In caso di concordato preventivo omologato, quindi, la detrazione dell'IVA, per il committente, è condizionata non alla mera ricezione della fattura (e non spetta per l'intero importo dell'imponibile), ma all'ammontare di credito che il prestatore, nei limiti della **proposta**, potrà recuperare.

La modifica della base imponibile su cui calcolare la detrazione – di regola conseguente alla registrazione delle note di variazione (rettifica) da parte del prestatore – è **anticipata** al momento dell'omologazione del concordato.

Stante la ragionevole certezza del pagamento **non integrale** dell'IVA addebitata in rivalsa, il committente porterà a credito l'imposta conseguente alla detrazione nei limiti non di quanto indicato nelle fatture ricevute dai prestatori, ma di quanto **assolto** in sede di rivalsa ed in conformità alla proposta concordataria omologata.

Se così non fosse, la procedura otterrebbe dall'Erario (per effetto della detrazione) più di quanto quest'ultimo riceverebbe dall'operazione imponibile (Cass. n. [6149/95](#)). Il committente insolvente, da un lato, soddisferebbe l'IVA in rivalsa nella misura indicata nella proposta o in quella consentita dal riparto (e non integralmente) e, dall'altro, porterebbe integralmente in detrazione l'IVA indicata in fattura (e non assolta). Il credito IVA rimborsato dall'Erario verrebbe, poi, distribuito ai creditori concorsuali in un riparto successivo (tra questi potrebbe non esserci l'Erario) e l'Ufficio potrebbe trovarsi esposto al riconoscimento di un pari credito di imposta nei confronti degli emittenti le note di rettifica. Il **costo** dell'**insolvenza**, relativamente all'operazione IVA, finirebbe per essere accollato allo Stato.

In tali casi, quindi, non può applicarsi *sic et simpliciter* il sistema di regolazione contabile di cui all'[art. 19](#) del DPR 633/1972, in quanto l'omologazione determina la perdita o la rimodulazione dell'esercizio della detrazione in conformità alla proposta concordataria.

Cessioni di partecipazioni in valuta estera con doppia conversione in euro

Accade se viene esercitato un diritto di opzione che prevede l'acquisto di azioni in valuta estera

/ Salvatore SANNA

La risposta Agenzia delle Entrate n. 344, pubblicata ieri, ha commentato l'applicazione del regime del capital gain ex art. 67 del TUIR in caso di attribuzione di una **founder option** da parte di una società statunitense a cui è seguita la cessione della partecipazione in **valuta estera**.

In questo caso specifico, l'acquisto delle azioni avviene in valuta americana e la successiva vendita parziale delle medesime in valuta canadese.

Secondo quanto previsto dall'art. art. 67 comma 1 lett. c) e c-bis) del TUIR, le plusvalenze derivanti dalle cessioni a titolo oneroso di partecipazioni realizzate da **soggetti non imprenditori** residenti rientrano tra i redditi diversi, purché esse non siano conseguite all'interno di un rapporto di lavoro dipendente (circ. Agenzia delle Entrate 10 dicembre 2004 n. 52, § 2.1). Il documento di prassi in commento non interviene su questo punto, presupponendo l'assenza di qualsivoglia rapporto di lavoro dipendente, di collaborazione o professionale tra le parti.

Per i soggetti residenti non imprenditori, rientrano tra i **redditi diversi** di natura finanziaria:

- le plusvalenze realizzate mediante cessione di partecipazioni qualificate e non qualificate;
- relative ad azioni e a ogni altra partecipazione al capitale o al patrimonio di società residenti o non residenti.

In merito, l'art. 68, comma 6 del TUIR prevede che le plusvalenze "sono costituite dalla **differenza** tra il corrispettivo percepito ovvero la somma od il valore normale dei beni rimborsati ed il costo od il valore di acquisto assoggettato a tassazione, aumentato di ogni **onere inerente** alla loro produzione, compresa l'imposta di successione e donazione, con esclusione degli interessi passivi".

In particolare, si possono imputare a incremento del costo di acquisto **tutte le spese** e gli oneri strettamente inerenti all'acquisto delle attività finanziarie, incluse le commissioni d'intermediazione (cfr. C.M. 24 giugno 1998 n. 165, § 2.3.2).

Risultano **esclusi**, invece, gli **interessi passivi** poiché non costituiscono mai una spesa di produzione del reddito relativa alla plusvalenza, neppure quando le partecipazioni sono state acquisite mediante uno specifico finanziamento.

Per le persone fisiche che non svolgono attività di impresa, i redditi realizzati in valuta diversa dall'euro devono essere **convertiti** secondo i principio sanciti

dall'art. 9, comma 2 del TUIR, per il quale i proventi, le spese e gli oneri in valuta estera sono valutati secondo il **cambio del giorno** in cui sono stati percepiti o sostenuti o del giorno antecedente più prossimo e, in mancanza, secondo il cambio del mese in cui sono stati percepiti o sostenuti.

Ai fini dell'applicazione di questa disposizione nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che:

- per la determinazione del **costo della partecipazione** si deve far riferimento ai cambi euro/USD ed euro/dollaro canadese del giorno di esercizio dell'opzione, come determinati dalla Banca d'Italia;

- per le **successive cessioni** di parte delle azioni deve essere utilizzato il cambio euro/dollaro canadese vigente nelle singole giornate di vendita.

Si conferma anche che le **commissioni di intermediazione** applicate sulla compravendita di azioni sono da considerarsi quali costi inerenti all'operazione che diminuiscono il corrispettivo effettivamente percepito. Esse si computano in aumento del costo di acquisto delle azioni oggetto di vendita, utilizzando il tasso di cambio del giorno in cui sono state sostenute, secondo quanto previsto dall'art. 9, comma 2 del TUIR.

Capital gain solo con cessioni a titolo oneroso

A partire dal 1° gennaio 2019, le plusvalenze (c.d. capital gain) per cessioni a titolo oneroso di partecipazioni qualificate e non qualificate scontano l'imposta sostitutiva del **26%** che deve essere liquidata all'interno del **quadro RT** del modello REDDITI PF.

Ai fini del pagamento di questa imposta deve essere utilizzato il codice tributo "1100" da indicare nella delega di pagamento modello F24.

La cessione a titolo oneroso costituisce una **condizione essenziale** perché si configuri un reddito diverso di natura finanziaria.

Per completezza, si ricorda che non sono produttivi di capital gain gli atti di trasferimento a titolo **gratuito**, quali le successioni e le donazioni nonché il concambio di azioni o quote effettuate in caso di fusioni o scissioni.

Non rientrano in tale fattispecie neppure le operazioni di **recesso tipico**, di riduzione del capitale esuberante o liquidazione di un ente soggetto a IRES poiché, in tali ipotesi, si genera una riduzione del costo della partecipazione oppure un reddito di capitale.

Deducibile dall'asse ereditario la quota residua di mutuo per ristrutturazione

Esclusa la deduzione con riferimento a debiti contratti per l'acquisto di beni non compresi nell'attivo ereditario

/ Cecilia PASQUALE

È deducibile dalla base imponibile dell'imposta di **successione** la quota residua di mutuo fondiario contratto dal defunto per la ristrutturazione di un complesso immobiliare, in quanto non costituisce debito contratto "per l'acquisto di beni o di diritti non compresi nell'attivo ereditario", indeducibile ex [art. 22](#) comma 1 del DLgs. 346/90.

Questo è il parere formulato dall'Agenzia delle Entrate nella risposta interpello n. [342](#), pubblicata ieri.

Nel caso di specie, il legatario che aveva presentato denuncia di successione chiedeva di chiarire la correttezza dell'inserimento tra le passività deducibili del debito nascente da un contratto di mutuo fondiario intercorso tra la defunta, il legatario e la **banca** per la ristrutturazione di un complesso immobiliare caduto in successione.

Si ricorda che, ai sensi dell'[art. 20](#) del DLgs. 346/90, sono deducibili dalla base imponibile dell'imposta di successione i **debiti** del defunto esistenti alla data di apertura della successione, le spese mediche e quelle funerarie, alle condizioni e nei limiti di cui agli artt. da 21 a 24 del decreto. L'[art. 22](#) comma 1 del DLgs. 346/90, in particolare, dispone che "non sono deducibili i debiti contratti per l'acquisto di beni o di diritti non compresi nell'attivo ereditario".

La domanda dell'istante riguardava, dunque la possibilità di escludere dalla base imponibile il debito contratto non per l'acquisto di un bene caduto in successione, bensì per la ristrutturazione del bene stesso. L'interpellante faceva presente che nell'atto di mutuo non vi erano riferimenti all'**uso** che sarebbe stato fatto della somma concessa; tuttavia, i bonifici per gli interventi di ristrutturazione erano stati effettuati dopo l'erogazione del mutuo, come documentato da un prospetto allegato.

L'Agenzia, argomentando a partire da un precedente dalla Corte di Cassazione su un caso analogo (Cass. 15 maggio 2015 n. [9957](#)), ha concluso per la deducibilità della passività in questione dalla base imponibile dell'imposta di successione, in quanto debito contratto con **finalità** diverse dall'acquisto di beni o diritti non compresi nell'attivo ereditario, sempreché sussistano le altre condizioni e dimostrazioni richieste dagli [artt.](#)

[21](#) e [23](#) del DLgs. 346/90.

Il regime di deducibilità dei debiti dalla massa ereditaria, invero, va inteso nel senso che tutti i debiti sono deducibili (nel rispetto di quanto previsto dagli artt. 21 e 23). L'art. 22, che qui viene in rilievo, prende in esame particolari ipotesi di non deducibilità di alcuni debiti e, al comma 1, **esclude** espressamente la deducibilità nel caso in cui:

- il debito sia contratto per l'acquisto di beni o diritti;
- tali beni e/o diritti non siano compresi nell'attivo ereditario.

A ciò consegue, in primo luogo, che un debito, perché sia deducibile, non deve necessariamente essere stato contratto in relazione a beni **compresi** nell'attivo ereditario, ben potendo essere scomputati dall'asse anche debiti diversi da questi, ove ricorrano i presupposti indicati nelle altre norme sopra evocate.

In secondo luogo, non è richiesto che i debiti siano stati contratti per l'acquisto di beni, in quanto le passività deducibili possono consistere in **qualunque** debito del defunto avente altro scopo.

Poiché, nella specie, il mutuo era stato contratto non per l'acquisto di beni o di diritti, bensì per **ristrutturazione**, non veniva in rilievo l'[art. 22](#) comma 1 del DLgs. 346/90 e il valore della quota residua poteva essere scomputato dall'asse.

In dichiarazione il debito va indicato con il codice 12 "altre passività"

Alla luce delle argomentazioni esposte, l'Agenzia conclude affermando che l'istante **legatario**, ai sensi dell'[art. 29](#) comma 2 del DLgs. 346/90, può attestare nella dichiarazione di successione l'assenza delle circostanze previste dall'[art. 22](#) comma 1 del DLgs. 346/90 (che rendono indeducibile il debito), utilizzando il codice 12 "altre passività".

Sarà poi l'Ufficio, in sede di rettifica e liquidazione della maggiore imposta, a contestare eventualmente quanto attestato dal contribuente, **dimostrando** la sussistenza delle condizioni previste dal citato comma 1 dell'[art. 22](#) del DLgs. 346/90.

L'imputato deve dimostrare la correttezza della compensazione

La mancata presentazione della dichiarazione impedisce i controlli e costituisce un indizio probante che deve essere vinto dal soggetto interessato

/ Maria Francesca ARTUSI

Una questione interpretativa rilevante nel diritto penale tributario riguarda la condotta di versamento dei tributi a mezzo **compensazione** con crediti non spettanti. L'[art. 10-quater](#) del DLgs. 74/2000 – così come modificato dal DLgs. [158/2015](#) – diversifica la pena a seconda che l'indebita compensazione riguardi crediti non spettanti (reclusione da sei mesi a due anni) oppure inesistenti (reclusione da un anno e sei mesi a sei anni).

La Corte di Cassazione, nella sentenza n. [25922](#) depositata ieri, si sofferma proprio sull'accertamento di queste due tipologie di crediti ai fini della loro rilevanza penale.

Sul tema vi è numerosa giurisprudenza. Secondo la sentenza n. [43627/2018](#), i crediti possono essere utilizzati in compensazione solo se risultanti dalle dichiarazioni o denunce periodiche, altrimenti sono da considerarsi **inesistenti**. Ai fini della distinzione tra crediti inesistenti e non spettanti rileva anche la Cassazione n. [3367/2015](#), secondo cui in tema di reati tributari, ai fini della configurabilità del reato per credito "non spettante", si intende quel credito che, pur certo nella sua esistenza ed esatto ammontare, sia, per qualsiasi ragione normativa, ancora non utilizzabile, ovvero non più utilizzabile, in operazioni finanziarie di compensazione nei rapporti fra il contribuente e l'Erario.

Nel caso di specie, si discuteva la qualificazione del fatto illecito in base alla considerazione per cui non era stata presentata la precedente **dichiarazione fiscale** e quindi non era possibile verificare la sua spettanza.

Secondo i giudici di legittimità, a prescindere dall'ampiezza della compensazione, rileva il dettato dell'[art. 17](#) del DLgs. 241/1997, richiamato dall'[art. 10-quater](#), dal quale è possibile evincere che sono spettanti i crediti risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate. La particolarità del delitto in esame riguarda proprio il fatto che il contribuente non si limita ad una **condotta omissiva** di mancato versamento del dovuto, ma supporta la stessa con la redazione di un documento ideologicamente falso. Comportamento, questo, dotato di potenzialità decettive: l'indebita compensazione non è, infatti, di norma, immediatamente percepibile da parte dell'amministrazione finanziaria, ma emerge solo qualora gli organi accertatori appurino l'insussistenza o la non spettanza del credito portato in compensazione (*cf.* Corte Cost. n. [35/2018](#)).

Nelle argomentazioni della pronuncia oggi in commento vengono citate anche due sentenze coeve delle

Sezioni Unite civili, la n. [17757/2016](#) e la n. [17758/2016](#). In particolare, viene richiamata la considerazione per cui la **neutralità** dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, l'eccedenza d'imposta, che risulti da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti per un anno e sia dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, va riconosciuta dal giudice tributario se il contribuente ha rispettato tutti i requisiti sostanziali per la detrazione, sicché, in tal caso, nel giudizio d'impugnazione della cartella emessa dal fisco a seguito di controllo formale automatizzato non può essere negato il diritto alla detrazione se sia dimostrato in concreto, ovvero non sia controverso, che si tratti di acquisti compiuti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati ad IVA e finalizzati ad operazioni imponibili.

Secondo la Cassazione, tali principi non si pongono in contrasto con gli **approdi penali** perché attengono al diverso caso in cui i crediti posti in compensazione abbisognano di accertamento che può essere richiesto al giudice tributario. In altri termini, anche nel giudizio penale è possibile che l'imputato sottoponga questioni che attengano all'esistenza e spettanza del credito che devono essere oggetto di accertamento, ai diversi fini dell'[art. 10-quater](#).

Ciò significa che spetta all'imputato, il quale deve vincere la "presunzione" fiscale derivante dal meccanismo costruito di affidamento sulla correttezza del comportamento del contribuente, dimostrare che la compensazione sia corretta; onere che nella specie ricade sull'imputato, il quale non ha allegato alcun elemento di dubbio sulla fattispecie né ha sostenuto di aver **impugnato** un eventuale atto amministrativo innanzi al giudice competente.

In altre parole, a fronte della formulazione della norma e del suo meccanismo di funzionamento attraverso il rinvio alla norma extrapenale dell'[art. 17](#) del DLgs. 241/1997, non è onere dell'accusa entrare nel merito dell'accertamento della pretesa tributaria, piuttosto dell'imputato contestare la sussistenza dei **presupposti del reato**, offrendo elementi di giudizio alternativi.

Pertanto, la mancata presentazione della dichiarazione impedisce i controlli e comunque costituisce un indizio probante che deve essere vinto dal soggetto interessato che sia in possesso degli elementi necessari e sufficienti per contestare la ricostruzione del P.M.

Rapporti di lavoro domestico in corso all'istanza di emersione iscritti d'ufficio

Per le procedure di emersione dei rapporti irregolari, l'INPS chiarisce gli adempimenti contributivi in attesa della definizione delle procedure

/ Giada GIANOLA

L'INPS, con la circolare n. [101](#), pubblicata ieri, 11 settembre 2020, fornisce le prime istruzioni relative agli adempimenti contributivi cui sono tenuti i datori di lavoro che si siano avvalsi della procedura di **emersione** dei rapporti di lavoro irregolari di cui all'[art. 103](#) del DL 34/2020 (c.d. decreto "Rilancio"), conv. L. [77/2020](#).

A tal proposito, si ricorda che il termine per presentare le istanze di emersione è scaduto il 15 agosto 2020, data entro la quale è stato inoltre reso possibile modificare le domande già presentate, ma contenenti errori materiali.

L'INPS, con la circolare in commento, dopo aver ripercorso i diversi provvedimenti normativi e di prassi adottati in materia, ha affrontato gli **obblighi contributivi** dei datori di lavoro in attesa della definizione del procedimento di emersione, afferenti ai periodi retributivi decorrenti dal **19 maggio 2020** o dalla data di inizio del rapporto per le istanze finalizzate alla stipula di un contratto di lavoro con lavoratori extracomunitari presenti sul territorio nazionale quando il rapporto si sia instaurato nel periodo compreso tra la presentazione dell'istanza e la definizione della procedura di emersione.

A tal fine, l'Istituto distingue tra: rapporti di lavoro agricolo, domestico e non agricolo/non domestico.

Quanto ai primi, dunque in relazione ai rapporti di lavoro con **operai agricoli** o con lavoratori ad essi assimilati, è stato chiarito che, nel termine di 30 giorni dalla pubblicazione della circolare, i datori di lavoro dovranno richiedere l'apertura di una specifica **posizione contributiva** dedicata all'emersione – con codice autorizzazione "5W" – attraverso l'invio on line della denuncia aziendale (c.d. D.A.) nonché, per ciascuna istanza di emersione presentata all'INPS, inviare il modello UNILAV indicando, come data di inizio dell'attività lavorativa, la data di instaurazione del rapporto di lavoro indicata nell'istanza stessa.

Una volta aperta la posizione contributiva, i datori di lavoro dovranno, quindi, trasmettere il flusso Uniemens/PosAgri, in relazione ai periodi da regolarizzare, entro 30 giorni, ovvero, se successivi, entro i termini ordinari legali di presentazione. Il datore di lavoro dovrà richiedere tempestivamente la **cessazione** della posizione contributiva una volta definita la procedura di emersione per tutti gli operai per i quali sia stata presentata l'istanza.

Per il **lavoro domestico** la procedura è più snella e

l'INPS provvederà a iscrivere d'ufficio i rapporti già in corso alla data di presentazione dell'istanza di emersione attribuendo un codice provvisorio. L'imponibile contributivo verrà determinato dall'Istituto sulla base delle informazioni fornite dai datori di lavoro con l'istanza di emersione o dei dati trasmessi dal Ministero dell'Interno.

In relazione ai datori di lavoro che **non** siano **agricoli o domestici**, l'INPS specifica che per ciascuna istanza di emersione presentata all'INPS gli stessi dovranno, entro 30 giorni dalla data di pubblicazione della circolare, inviare il modello UNILAV, indicando, quale data di inizio dell'attività lavorativa, la data di instaurazione del rapporto di lavoro indicata nell'istanza di emersione, nonché richiedere l'apertura di una matricola aziendale *ad hoc*, contraddistinta con il codice di autorizzazione "5W". Entro 30 giorni dalla comunicazione di avvenuta attivazione della matricola, i datori di lavoro dovranno procedere con l'invio dei flussi UniEmens per i periodi di paga decorrenti dal 19 maggio 2020 e al versamento, tramite modello F24 (causale DM10), dei contributi.

Nel provvedimento viene specificato, in particolare, che nell'ipotesi in cui i lavoratori non siano in possesso di un codice fiscale validato dall'Agenzia delle Entrate verrà attribuito loro un **codice fiscale provvisorio**. Se, poi, il codice fiscale effettivo, successivamente rilasciato dall'Agenzia delle Entrate, dovesse divergere da quello provvisorio indicato nelle denunce UniEmens, il datore di lavoro dovrà inviare le denunce di variazione UniEmens.

L'INPS rileva infine che qualora il rapporto di lavoro **cessi** nelle more della definizione della procedura di emersione, il datore di lavoro dovrà provvedere alla relativa comunicazione di cessazione tramite UNILAV; per il lavoro domestico, iscritto provvisoriamente dall'INPS, la comunicazione dovrà avvenire tramite il sito web dell'Istituto.

Con riferimento alle istanze con le quali è stata dichiarata la sussistenza di un rapporto di lavoro irregolare – con cittadini italiani, comunitari e extracomunitari – le istruzioni relative agli obblighi contributivi per i periodi **precedenti** al 19 maggio 2020 verranno fornite dall'Istituto con apposita circolare. Allo stesso modo, si è in attesa della determinazione del codice tributo per la compilazione del modello F24 relativo al pagamento del contributo forfetario di cui al DM [7 luglio 2020](#).

È un interesse legittimo la crescita della polivalenza professionale individuale

L'interesse al distacco può essere anche di tipo solidaristico

/ Viviana CHERCHI

Con la sentenza n. 18959, depositata ieri, la Cassazione torna a pronunciarsi in materia di **distacco**, soffermandosi in particolare sui requisiti di legittimità *ex art. 30* del DLgs. 276/2003 e sulle sanzioni applicabili nell'ipotesi di distacco che comporti un mutamento di mansioni o il trasferimento ad una unità produttiva distante più di 50 Km rispetto alla sede originaria di lavoro. Si ricorda come la fattispecie del distacco, disciplinata dall'art. 30 del DLgs. 276/2003 si realizza quando un datore di lavoro (c.d. distaccante), per soddisfare un proprio interesse, pone temporaneamente uno o più lavoratori a **disposizione** di altro soggetto (c.d. distaccatario) per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa.

Il distacco del lavoratore non implica l'insorgenza di un nuovo rapporto di lavoro con il beneficiario della prestazione lavorativa ma solo una modifica nell'esecuzione dello stesso rapporto (*cf.* Cass. n. [18888/2019](#)). Di conseguenza, il datore distaccante mantiene, nei confronti del lavoratore distaccato, il **potere direttivo** e l'onere di vigilare sull'esecuzione del rapporto di lavoro, mentre il terzo beneficiario delle prestazioni lavorative dispone dei poteri funzionali all'inserimento del distaccato nella propria struttura aziendale (*cf.* Cass. n. [17768/2015](#)).

Tale **dissociazione** tra titolarità del rapporto e utilizzo della prestazione lavorativa – che costituisce eccezione rispetto alla regola generale del nostro ordinamento giuridico – è consentita soltanto in presenza di determinati requisiti, contenuti nell'*art. 30*, comma 1 del DLgs. 276/2003. In particolare, il distacco è lecito e "genuino" se realizza un interesse del distaccante e se il periodo presso il distaccatario è temporaneo, coincidente con la durata dell'interesse del datore di lavoro allo svolgimento della prestazione del proprio dipendente a favore di un terzo (*cf.* Cass. n. [8068/2016](#)).

In merito al primo requisito, è stato chiarito dalla giurisprudenza come il distacco possa essere giustificato da qualsiasi **interesse produttivo** del datore di lavoro distaccante e debba essere specifico, rilevante, concreto e persistente per tutto il periodo in cui il distacco è disposto (*cf.* Cass. n. [6944/2015](#); Cass. n. [7517/2012](#); circolare del Ministero del Lavoro n. [28/2005](#)). Esso, inoltre, non può mai concretizzarsi in un mero interesse al corrispettivo per la fornitura di lavoro altrui, che caratterizza, invece, la diversa fattispecie della somministrazione di lavoro (*cf.* circolare Ministero del Lavoro n. [3/2004](#)).

Qualora difettino i requisiti di legittimità del distacco *ex art. 30*, comma 1 del DLgs. 276/2003, si è in presen-

za di un distacco illegittimo o irregolare. In tal caso, in base al disposto del comma 4-*bis*, il lavoratore distaccato può ricorrere al giudice del lavoro per chiedere la costituzione di un rapporto di lavoro direttamente alle dipendenze del datore di lavoro **distaccatario** che ne ha utilizzato la prestazione.

Nel caso deciso dalla sentenza in commento, un lavoratore aveva impugnato il distacco disposto nei suoi confronti presso un'azienda leader nel settore automotive, per assenza dei requisiti *ex art. 30* del DLgs. 276/2003, al fine di ottenere la costituzione di un rapporto di lavoro a tempo indeterminato presso la **distaccataria**.

La Corte territoriale aveva escluso il carattere fraudolento del distacco ritenendo sussistente, nel caso di specie, un interesse della distaccante – ossia l'utilità, occasionata dalla temporanea crisi produttiva, di non disperdere il patrimonio professionale di impresa ed anzi di **incrementare** la polivalenza funzionale del lavoratore distaccato – e la temporaneità del distacco.

Avverso la decisione di secondo grado, il lavoratore proponeva ricorso in Cassazione, in particolare, per avere la Corte territoriale ritenuto dimostrata, in assenza di prove, la sussistenza dell'interesse del distaccante per tutto il periodo del distacco e per aver ritenuto che la fattispecie *ex art. 30*, comma 3 del DLgs. 276/2003 (distacco che comporti un mutamento di mansioni o il trasferimento ad una **unità produttiva** distante più di 50 Km rispetto alla sede originaria di lavoro) non fosse sanzionata con la tutela costitutiva, prevista solo nel caso di distacco privo dei requisiti dell'interesse e della temporaneità.

La Cassazione, nel respingere il ricorso, ha rilevato come la Corte territoriale avesse correttamente ritenuto sussistente, sulla base della documentazione prodotta e del comportamento delle parti, l'interesse del distaccante ribadendo il proprio costante indirizzo secondo cui l'interesse al distacco possa essere anche di natura **non economica** o patrimoniale in senso stretto ma di tipo solidaristico.

La Cassazione ha, infine, ritenuto corrette le argomentazioni dei giudici di secondo grado in punto di sanzioni previste dall'art. 30 del DLgs. 276/2003. La sanzione della costituzione di un rapporto di lavoro alle dipendenze della distaccataria prevista dall'art. 30, comma 4-*bis* del DLgs. 276/2003, infatti, è testualmente prevista dal legislatore solo per l'ipotesi più grave del distacco privo dei **requisiti fondamentali** dell'interesse e della temporaneità e non per le violazioni attinenti le modalità di attuazione del distacco.

Il soggetto non residente deve tenere il codice fiscale della S.O. per la Tobin tax

Se decide di estinguere la stabile organizzazione, e di avvalersi di un responsabile fiscale, ne deve cessare la sola partita IVA

/ REDAZIONE

Ove il soggetto non residente, avente una stabile organizzazione in Italia (e, quindi, un proprio codice fiscale) decida di estinguere la stabile organizzazione e avvalersi di un responsabile fiscale, deve cessare la sola partita IVA della stabile organizzazione e **conservare** il **codice fiscale** attribuito, in modo che il rappresentante fiscale possa utilizzare tale codice per gli adempimenti relativi ai versamenti della [Tobin Tax](#) (di cui all'[art. 1](#) commi 491-499 della L. 24 dicembre 2012 n. 228).

Nel modello di dichiarazione della Tobin tax, infatti, l'indicazione, nel campo "Codice fiscale", in testa al frontespizio, del medesimo codice fiscale già attribuito alla stabile organizzazione e comunque riferibile al soggetto non residente, consente di **riconciare** i dati delle dichiarazioni presentate dapprima tramite stabile organizzazione e, poi, tramite rappresentante fiscale e di continuare a utilizzare in compensazione l'eventuale eccedenza a credito prodottasi nei diversi periodi d'imposta.

L'Agenzia delle Entrate ha fornito la precisazione nella risposta a interpello n. [347](#), pubblicata ieri.

L'Agenzia ricorda che, se il soggetto non residente possiede una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, gli adempimenti relativi all'imposta sulle transazioni finanziarie (Tobin Tax) sono effettuati (sempre e comunque) tramite la **stabile organizzazione**.

Invece, il soggetto non residente che non possieda una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, ai fini

di tali adempimenti può:

- nominare un **rappresentante fiscale** che deve chiedere l'attribuzione del codice fiscale per il soggetto rappresentato (a meno che il soggetto non residente non ne sia già in possesso);
- adempiere agli obblighi relativi alla Tobin tax **direttamente**, previa richiesta di attribuzione del codice fiscale (sempre che non ne sia già in possesso).

Da richiedere la riattivazione del codice fiscale della stabile cessata

Nel caso di specie, il soggetto non residente, dopo aver estinto la stabile organizzazione ne aveva erroneamente cessato il codice fiscale, trovandosi, così, impossibilitato a utilizzare i crediti d'imposta relativi alla Tobin tax maturati nei periodi precedenti, atteso che si era determinata una **discrasia** tra il codice fiscale del rappresentante fiscale in carica al momento della dichiarazione e quello riferibile alla stabile organizzazione precedente.

Per risolvere l'impasse, l'Agenzia suggerisce al soggetto non residente di rivolgersi all'Ufficio territoriale competente e richiedere la **riattivazione** del **codice fiscale** della stabile organizzazione cessata (senza che sia necessario riattivare anche la partita IVA) e la contestuale cessazione del codice fiscale richiesto dal responsabile fiscale per il soggetto rappresentato.

Che senso ha revocare lo sciopero solo per lo 0,8% a chi ha il fatturato ridotto?

Spettabile Redazione,
che delusione! Ancora una volta ridicoli. Già uno sciopero dei commercialisti è ridicolo per definizione, perché noi siamo gli esecutori di obblighi, adempimenti ecc. dei Clienti e non possiamo esimerci dal compierli puntualmente.

Ma **accontentarsi** della promessa dello **0,8% SOLO** per chi ha avuto un certo minor fatturato è addirittura avvilente.

Il problema della scadenza dei versamenti non era e non è legata al minor fatturato dei clienti. Il problema era ed è legato alla enorme difficoltà operativa che il blocco COVID ha provocato per tutti, e in particolare negli studi, e questo dovevamo farci riconoscere con lo **spostamento generalizzato** ("soggetti ISA") dei **versamenti**.

Siamo stati tre mesi (almeno) impegnati in tutti gli **adempimenti COVID** (ammortizzatori sociali, bonus vari, finanziamenti, autocertificazioni, permessi di lavorare per le filiere, ecc.) senza poter lavorare sull'ordinario, chiudere i bilanci e le contabilità, con le aziende

e i clienti in genere chiusi e senza personale nostro referente. Solo a giugno abbiamo ripreso a lavorare sulle chiusure del 2019, e sempre in contemporanea con tutti gli extra del COVID.

Era umanamente **impossibile** preparare le dichiarazioni e i relativi versamenti entro il 20 luglio-agosto (con qualche giorno di riposo per noi annientati e il nostro personale sfinito).

E dopo tutto quanto è stato necessario per indire e organizzare lo sciopero, noi che facciamo? Lo revochiamo solo grazie allo 0,8% SOLO per chi ha il fatturato ridotto? Così il **lavoro di studio raddoppia** perché dobbiamo verificare i fatturati per tutti e poi applicare lo 0,8 ad alcuni clienti e il ravvedimento ad altri!

Non ho (altre) parole! Se però qualcuno mi spiega la logica di tutto questo, lo ringrazio. Io da solo non ci arrivo!

Daniele Menciasci

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Pisa

Slittano le elezioni per i nuovi Consigli degli Ordini locali

/ REDAZIONE

Le **elezioni** per il rinnovo dei Consigli degli Ordini locali dei commercialisti non si terranno i prossimi 3 e 4 novembre. Il differimento, si legge in un'informativa diffusa ieri dal Consiglio nazionale di categoria, è dovuto al ritardo nell'approvazione del regolamento elettorale da parte del Ministero della Giustizia.

Tale **regolamento** era stato licenziato dal CNDCEC nella seduta del 15 luglio e poi inviato al Ministero per la necessaria approvazione, che per permettere lo svolgimento delle elezioni nelle date prestabilite sarebbe dovuta arrivare al più tardi entro questa settimana. Stando, invece, alle notizie raccolte dagli stessi rappresentanti del Consiglio nazionale, la firma del Ministro sul testo dovrebbe essere apposta all'inizio della settimana prossima.

"Ad oggi – scrive il CNDCEC nell'informativa – la **man-cata approvazione** del regolamento elettorale impedisce il rispetto dei termini procedurali per lo svolgimento delle elezioni nelle date del 3 e 4 novembre 2020 e ne impone il differimento".

Il regolamento, infatti, prevede che le assemblee elettorali siano convocate almeno **45 giorni prima** dello svolgimento delle elezioni. Per poter tenere le elezioni nelle date prefissate del 3 e 4 novembre, dunque, il ter-

mine ultimo per convocare le assemblee sarebbe il prossimo 19 settembre. L'**art. 18**, comma 2 del DLgs. 139/2005 stabilisce che gli Ordini possano dare notizia di convocazione delle assemblee via raccomandata, fax o messaggio di posta elettronica con firma digitale almeno venti giorni prima.

Ma c'è anche la possibilità, per gli Ordini con più di 500 iscritti, di darne notizia tramite **pubblicazione** su un quotidiano locale per due giorni lavorativi di settimana diverse (art. 18, comma 3). Di conseguenza, per restare nei termini del 19 settembre, si sarebbe dovuto effettuare la prima delle due pubblicazioni non più tardi di oggi, sabato 12 settembre. Dato, però, che il regolamento elettorale definitivo non è ancora arrivato, non si può procedere in questo senso.

"Inoltre – continua l'informativa –, occorre tener conto che prima di procedere con la convocazione dell'assemblea elettorale i Consigli degli Ordini territoriali dovranno deliberare in merito all'istituzione dei **seggi aggiuntivi** e all'utilizzo del **voto per corrispondenza**".

La data delle nuove elezioni verrà comunicata nei prossimi giorni dal Consiglio nazionale che, una volta ricevuto il regolamento elettorale approvato, si riunirà per una nuova deliberazione.

In arrivo le PEC di recall per l'attestazione di mantenimento dei requisiti di start up e PMI

Il MISE, con la circolare n. 1/V pubblicata ieri, ha invitato le Camere di Commercio a voler inviare una **PEC di recall** a tutte le startup e PMI iscritte nella sezione speciale con invito a trasmettere tardivamente, entro brevissimo termine, l'attestazione del mantenimento dei requisiti.

Nella circolare si legge che le prescrizioni recate dagli [artt. 25](#) comma 15 del DL 179/2012 e 4 comma 6 del DL [3/2015](#), devono essere interpretate nel senso che tutte le startup e le PMI avevano possibilità di depositare entro il 31 luglio 2020 la attestazione di **mantenimento** dei requisiti. Il decorso di tale termine comporta la sanzione reale della cancellazione dalle rispettive sezioni speciali.

Tuttavia, entrambe le citate norme, recentemente modificate dal DL [76/2020](#), stabiliscono, sotto il profilo **procedurale**, che entro 60 giorni dalla perdita dei requisiti la start up innovativa o l'incubatore certificato sono cancellati dalla sezione speciale del Registro delle imprese, permanendo l'iscrizione alla sezione ordinaria. Alla perdita dei requisiti è equiparato il

mancato deposito della dichiarazione. La norma è replicata anche per le PMI innovative.

Appare evidente pertanto – scrive il MISE – che il legislatore ha descritto una fase procedimentale che, cronologicamente si chiude il **30 settembre**. I sessanta giorni dalla perdita dei requisiti, che secondo la norma (“alla perdita dei requisiti è equiparato il mancato deposito della dichiarazione”) decorrono dal 1° agosto, consentono “ordinariamente” a codeste Camere di istruire il procedimento, valutando le eventuali difformità, prima di giungere al provvedimento ablativo reale.

“«Eccezionalmente», considerate le condizioni particolari, si potrebbe invocare l'applicazione del ravvedimento operoso” conclude il MISE.

Il ravvedimento operoso elimina la sanzione reale della cancellazione, ma non esclude l'applicazione della sanzione pecuniaria per omissione “di eseguire nei termini prescritti, [...] depositi presso il registro delle imprese”.

Dall'INPS indicazioni sul riconoscimento di un'ulteriore mensilità di reddito di emergenza

Con la circolare n. 102 pubblicata ieri in serata, l'INPS ha illustrato i **requisiti** per il riconoscimento, a domanda, di un'ulteriore mensilità di reddito di emergenza (**REM**), ai sensi dell'[art. 23](#) del DL 104/2020, che innova, in parte, quanto previsto dall'[art. 82](#) del DL 34/2020 convertito.

L'istituto ricorda che l'**ulteriore mensilità** di REM prevista dal citato art. 23 del DL 104/2020 verrà erogata ai nuclei familiari – in possesso dei requisiti di legge – che presenteranno nuova domanda, indipendentemente dall'aver già richiesto, ed eventualmente ottenuto, il beneficio previsto dall'art. 82 del

DL 34/2020.

La circolare n. 102, il cui contenuto è stato condiviso con il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, esamina i nuovi aspetti normativi della misura, con particolare riferimento a **modi e tempi** della **richiesta**, nonché requisiti per l'accesso e rapporti con altre prestazioni ed altri redditi.

Resta fermo, per quanto non previsto da quest'ultimo documento di prassi, quanto illustrato con la precedente circolare n. [69](#) del 3 giugno 2020.

TFR “segmentato” per l'ex dipendente non residente

La risposta a interpello n. [343](#) di ieri, 11 settembre 2020, conferma l'orientamento interpretativo dell'Agenzia delle Entrate sui criteri di **territorialità** degli emolumenti corrisposti dalle società italiane ai propri ex dipendenti, nel frattempo divenuti non residenti, a seguito della cessazione del rapporto di lavoro.

Nel caso esaminato, sono stati corrisposti alla ex dipendente, distaccata in Svizzera dal 2010 al 2019 e divenuta residente svizzera dal 2012, il TFR, una somma a titolo di **incentivo all'esodo** e una somma a titolo di transazione per la risoluzione del rapporto.

L'Agenzia delle Entrate conferma che tutte le somme in questione, le quali risulterebbero astrattamente imponibili per la loro totalità in Italia a norma dell'[art. 23](#) comma 2 lettera a) del TUIR, sono regolate a livello convenzionale dall'art. 15 del Trattato Italia-Svizzera in materia di **lavoro subordinato**, su

questo aspetto conforme al modello OCSE.

Conseguentemente:

- la quota parte riferibile al periodo lavorativo dall'assunzione al 2009, in cui la ex dipendente era residente **in Italia** e la prestazione lavorativa era svolta in Italia, è tassata solo in Italia;
- la quota parte riferibile al periodo lavorativo svolto nel 2010 e nel 2011, in cui la ex dipendente era residente in Italia e la prestazione lavorativa era svolta **in Svizzera**, è tassata in entrambi gli Stati (a meno che la prestazione fosse svolta nell'altro Stato per periodi non eccedenti i 183 giorni);
- la quota parte riferibile al periodo lavorativo dal 2012 al 2019, in cui la ex dipendente era residente in Svizzera e la prestazione lavorativa era svolta in Svizzera, è tassata solo in Svizzera.

Dettati i requisiti di professionalità per gli amministratori dei fondi pensione

Il Ministero del Lavoro ha comunicato ieri l'avvenuta pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del DM n. [108](#) dell'11 giugno 2020, con cui sono stati definiti – ai sensi dell'[art. 5-sexies](#) del DLgs. 252/2005 – i **requisiti** di professionalità e di onorabilità, le cause di ineleggibilità e di incompatibilità, le situazioni impeditive e le cause di sospensione dei soggetti che svolgono funzioni di amministrazione, direzione e controllo presso le forme pensionistiche complementari.

Tali disposizioni riguardano il **rappresentante** legale, il direttore generale e i componenti degli organi di amministrazione e di controllo, coloro che svolgono funzioni fondamentali, nonché le persone o le entità esterne impiegate per svolgere le funzioni fondamentali, il responsabile dei fondi pensione aperti e delle forme pensionistiche individuali.

In sintesi, per quanto riguarda i requisiti di **professionalità**, il decreto richiede almeno un triennio di esperienza in attività di amministrazione, controllo e di carattere direttivo presso forme pensionistiche complementari. Il triennio di attività la-

vorativa è valido anche se svolto come insegnamento universitario in materie economico giuridiche.

Per quanto riguarda poi le situazioni **impeditive**, il decreto indica, tra le varie, l'avvenuto svolgimento di attività direttiva presso forme pensionistiche complementari (o imprese) sottoposte a procedure concorsuali, la sospensione o radiazione da albi o ruoli, ovvero la cancellazione a seguito di provvedimento disciplinare da ordini professionali.

Invece, i requisiti di **onorabilità** non sussistono, ad esempio, in caso di specifiche misure di prevenzione adottate dall'autorità giudiziaria, condanna a pena detentiva, e così via. Tali misure possono determinare anche la **sospensione** delle cariche, mentre possono costituire cause di **ineleggibilità** l'eventuale stato di interdetto, inabilitato e fallito ex [art. 2382](#) c.c., mentre per il responsabile di forma pensionistica risulta **incompatibile** lo svolgimento di attività di lavoro subordinato o di prestazione d'opera continuativa nella medesima società o nelle sue controllate o nella controllante.

Libera scelta sulle modalità di versamento dei contributi INPS sospesi

La Fondazione Studi Consulenti del Lavoro ha pubblicato nella giornata di ieri la circ. n. 20, attraverso cui vengono analizzate le novità apportate dal DL [104/2020](#) (DL "Agosto") in materia di **versamenti sospesi** a causa dell'emergenza sanitaria. In particolare, dopo aver riepilogato la normativa, la Fondazione si concentra sull'[art. 97](#) del DL 104/2020, il quale ha previsto, in alternativa a quanto già stabilito dagli [artt. 126](#) e [127](#) del DL 34/2020 (DL "Rilancio"), la possibilità di beneficiare di un'**ulteriore rateizzazione** dei versamenti sospesi.

Come confermato dall'Agenzia delle Entrate con la circ. n. [25/2020](#), con l'entrata in vigore del DL "Agosto" ciascun contribuente beneficiario della sospensione potrà, secondo la propria **libera scelta**, effettuare i versamenti per intero entro il 16 settembre 2020 (ovvero in un massimo di quattro rate mensili di pari importo, con versamento della prima rata en-

tro il 16 settembre 2020). Oppure versare solo il 50% in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020 (o, in alternativa, in un massimo di quattro rate mensili di pari importo, con la prima da pagare entro il 16 settembre 2020), mentre il restante 50% verrà versato in una o più rate mensili di pari importo (massimo 24) con scadenza dal 16 gennaio 2021.

Per quanto attiene in modo particolare i **contributi previdenziali**, l'INPS ha già dettato le istruzioni prima con il messaggio n. [2871/2020](#), con riguardo al versamento dell'intero importo sospeso in unica soluzione o in quattro rate, e successivamente con il messaggio n. [3274/2020](#), in merito al versamento del 50% delle somme sospese (si veda "[Entro il 16 settembre il versamento dei contributi INPS sospesi](#)") dell'11 settembre). Per il **restante 50%**, l'INPS fornirà le istruzioni operative con un apposito messaggio di prossima pubblicazione.