



RSM PALEA LAURI GERLA

Associazione professionale di Studio Palea, Studio L4C, Studio Gerla Associati

# TAX NEWS

## 2017-5

*L'informativa riportata, pur se predisposta e verificata con scrupolo, non può comportare responsabilità in caso di errori od imprecisioni, né intendersi sostitutiva di alcuna forma di consulenza.*



## SOMMARIO

### **PRASSI**

La nuova disciplina sanzionatoria IVA nel regime del "reverse charge"

### **GIURISPRUDENZA**

Accertamenti del Fisco basati su indizi di "buon senso": il "meteometro"

### **SCADENZE – GIUGNO 2017**

### **APPROFONDIMENTO**

Agevolazioni fiscali per i lavoratori che (ri)entrano in Italia

### **FOCUS DAL MONDO DEL LAVORO**

(IN COLLABORAZIONE CON DE LUCA & PARTNERS)

### La nuova disciplina sanzionatoria IVA nel regime del "reverse charge"

(Agenzia delle Entrate, circolare n. 16 dell'11 maggio 2017)

In attuazione della riforma fiscale del 2014, il D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, ha modificato in maniera significativa l'impianto delle sanzioni amministrative tributarie.

È da premettere che le modifiche apportate dal decreto, nel rispetto degli indirizzi della legge delega, sono state improntate alla volontà di rendere le sanzioni maggiormente commisurate al concreto ed effettivo illecito commesso dal contribuente, distinguendo così le condotte connotate da *scarsa gravità* (sanzionate in modo più lieve, spesso fisso) rispetto a quelle ritenute più *insidiose e pericolose* (punte il più delle volte in modo proporzionale).

Con la recente circolare n. 16/E, l'Agenzia delle Entrate ha analizzato le modifiche che hanno interessato l'impianto sanzionatorio connesso alla disciplina dell'inversione contabile IVA (cd. "reverse charge"), contenuto nell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997.

Di seguito si riportano i principali spunti offerti dal documento di prassi.

#### Nuova articolazione delle sanzioni

L'attuale, nuovo assetto delle sanzioni in materia di reverse charge prevede 4 distinte disposizioni del D.Lgs. n. 471/97:

- L'art. 6, comma 9bis1, riferito all'errata applicazione dell'IVA in modo ordinario anziché mediante reverse charge;
- L'art. 6, comma 9bis2, che regola la fattispecie speculare (errata applicazione dell'IVA in reverse charge anziché nel modo ordinario);
- L'art. 6, comma 9bis3, relativo all'errata applicazione del reverse charge a fronte di operazioni esenti, non imponibili, non soggette ad imposta o inesistenti;
- L'art. 6, comma 9bis, norma di carattere più generale rispetto alle precedenti tre, e volta a disciplinare l'omissione di adempimenti connessi al sistema del reverse charge.

#### Errata applicazione dell'IVA in modo ordinario anziché mediante reverse charge

Il comma 9bis1 disciplina il caso in cui l'operazione doveva essere assoggettata al meccanismo dell'inversione contabile ma, per errore, è stata oggetto di applicazione dell'imposta in via ordinaria.

In tale situazione al *cessionario/committente*, debitore d'imposta, è applicata una sanzione in misura fissa da un minimo di 250 euro fino a un massimo di 10.000 euro: del pagamento di tale sanzione è responsabile, in via solidale, anche il *cedente/prestatore*.

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che la sanzione è dovuta in base a *ciascuna liquidazione* (mensile o trimestrale) e con riferimento a *ciascun fornitore*.

Da ultimo, la norma stabilisce che laddove venga accertato che (l'erronea) applicazione dell'IVA in modo ordinario anziché con l'inversione contabile è stata determinata da una finalità di "evasione" o "frode" di cui è provata la consapevolezza del cessionario o committente, la sanzione fissa lascia il posto ad una sanzione di tipo proporzionale (dal 90% al 180% dell'imposta), e fatte salve, ovviamente, le eventuali ricadute penal-tributarie.

### Errata applicazione dell'IVA in reverse charge anziché nel modo ordinario

Il comma 9bis2 regola il caso in cui l'IVA doveva essere assolta in via ordinaria, ma è stata, in modo irregolare, assolta con il meccanismo dell'inversione contabile dal cessionario/committente.

Il *cessionario/committente* mantiene in questo caso il diritto alla detrazione dell'IVA assolta irregolarmente con l'inversione contabile, mentre il *cedente/prestatore* viene punito con la sanzione in misura fissa stabilita da un minimo di 250 euro a un massimo di 10.000 euro.

Specularmente al caso precedente, del pagamento di tale sanzione è responsabile, in via solidale, anche la controparte (in questo caso il *cessionario o committente*).

Anche tale sanzione risulta dovuta in base a ciascuna liquidazione (mensile o trimestrale) e con riferimento a ciascun committente, e pure in questo caso alla sanzione fissa si sostituisce quella proporzionale (dal 90% al 180%) in caso di accertato intento di evasione o frode.

### Errata applicazione del sistema del reverse charge in caso di operazioni esenti, non imponibili, non soggette ad imposta o inesistenti

Il comma 9bis3 disciplina l'ipotesi di errata applicazione del meccanismo dell'inversione contabile ad operazioni esenti, non imponibili o non soggette ad imposta.

Nell'esempio proposto dalla circolare, viene fatto riferimento ad una prestazione di servizi ricevuta da un soggetto non residente, laddove il committente ritenga erroneamente l'operazione rilevante in Italia, assoggettandola a reverse charge (in luogo del corretto trattamento di non assoggettamento ad IVA).

In tal caso l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad elidere sia il debito computato dal committente nella propria liquidazione periodica, che l'operata detrazione (fermo restando il diritto a recuperare l'imposta non eventualmente detratta per indetraibilità soggettiva o oggettiva).

Anche nel caso di operazioni inesistenti nell'ambito dell'inversione contabile viene espunto sia il debito che il credito computato nelle liquidazioni IVA (neutralizzazione degli effetti IVA dell'operazione), ma si applica una specifica sanzione, di misura compresa tra il 5% e il 10% dell'imponibile (con un minimo di 1.000 euro), e fatte salve anche in questo caso eventuali ricadute penal-tributarie.

### Omissione di adempimenti connessi al sistema del reverse charge

Il comma 9bis, infine, contiene le disposizioni generali in cui trovano collocazione le fattispecie che non sono distintamente disciplinate dai commi in precedenza analizzati.

L'Agenzia delle Entrate evidenzia che sono attratte a tale comma, in particolare, le ipotesi in cui l'operazione deve essere assoggettata al sistema dell'inversione contabile, ma il cessionario o committente, soggetto passivo d'imposta, non pone in essere, totalmente o parzialmente, gli adempimenti connessi.

La fattispecie prevista dalla norma in esame riguarda le violazioni commesse dal committente o cessionario sia nell'ipotesi in cui debba essere emessa autofattura (nell'esempio proposto, per l'acquisto di beni territorialmente rilevante nello Stato da fornitori extraUe), sia quando è prevista l'integrazione della fattura ricevuta dal cedente o prestatore (ad esempio, per acquisto di rottami da un fornitore nazionale o fornitore Ue).

In tali casi la violazione del *cessionario/committente* viene punita con una sanzione in misura fissa, da un minimo di 500 euro fino a un massimo di 20.000 euro, *purché* l'omissione degli adempimenti connessi all'inversione contabile non "occulti" l'operazione, che deve comunque emergere dalla *contabilità* tenuta ai fini delle imposte sui redditi (per es. dal libro giornale o, per coloro che tengono la contabilità semplificata, dal registro degli acquisti).

Se, al contrario, l'operazione non risultasse dalla contabilità, è prevista la più grave sanzione *proporzionale* nella misura compresa tra il 5% e il 10% dell'imponibile non documentato, con un minimo di 1.000 euro.

Da ultimo, nel documento di prassi viene evidenziato che laddove l'omissione degli adempimenti connessi all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile comporti anche *un'infedele dichiarazione* oppure *un'indebita detrazione IVA* da parte del soggetto passivo d'imposta, ossia da parte del cessionario o committente, troveranno applicazione anche le ordinarie sanzioni per dichiarazione infedele e per illegittima detrazione dell'IVA.

### **Decorrenza delle disposizioni**

Le nuove disposizioni sanzionatorie sono entrate in vigore dal 1° gennaio 2016: in base al principio del "favor rei", le stesse trovano applicazione anche per le violazioni commesse prima di tale data e per le quali non siano stati emessi atti che si sono resi "definitivi" anteriormente al 1° gennaio 2016.

Per ulteriori approfondimenti si prega di far riferimento al seguente contatto:



*Dr. ssa Silvia Cirillo*  
**RSM Palea Lauri Gerla**

Foro Buonaparte, 67  
20121 Milano

Tel: (+39) 02.89095151 Fax: (+39) 02.89095143 email: [silvia.cirillo@rsm.it](mailto:silvia.cirillo@rsm.it)

[www.rsm.it](http://www.rsm.it)

## GIURISPRUDENZA

### Accertamenti del Fisco basati su indizi di "buon senso": il "meteometro"

(Corte di Cassazione, sentenza n. 13561 del 30 maggio 2017)

È da tempo invalso, nell'ambito dei poteri ispettivi dell'Erario, il ricorso a metodologie "analitico-induttive" di presunzione di maggiori ricavi (art. 39, comma 1, lettera d, D.P.R. n. 633/72): in base a tale metodologia, l'Amministrazione finanziaria è titolata a contestare un maggior reddito a fronte di presunzioni "gravi precise e concordanti", e ciò anche a fronte di una contabilità tenuta formalmente in modo ineccepibile.

Per validare tale metodologia di accertamento occorre che il legame tra il fatto noto (la presunzione) ed il maggior ricavo sia, nell'esperienza comune, sufficientemente "forte" (o "ragionevolmente probabile", utilizzando termini ripresi da alcune sentenze) da far dubitare della reale "fedeltà" della contabilità.

Nel tempo si sono così diffusi alcuni filoni di accertamento analitico-induttivo "tipici", spesso battezzati in modo efficace e pittoresco dalla stampa specializzata:

- Il "tovagliometro" (presunzione di maggiori ricavi nella ristorazione in base al numero di tovaglioli consumati/utilizzati): sono note anche le varianti del "farinometro" (basate sul consumo di materia prima) e del "bottigliometro" (basate sul consumo di acqua minerale);
- Il "lenzuolometro" (presunzione di maggiori ricavi nel settore alberghiero in base al numero di lavaggi di lenzuola);
- Il cd. "ormeggiometro" (presunzione di maggiori ricavi delle imprese di rimessaggio in base al numero di ormeggi occupati);
- Il cd. "barometro" (presunzione di maggiori ricavi delle pompe funebri in base al numero di bare acquisite);
- Il "protesiomatro" (presunzione di maggiori ricavi in capo ad un odontoiatra in base al numero di protesi commissionate).

Una variante al tema di recente esplorata dalla Corte di Cassazione riguarda gli stabilimenti balneari.

Quale oggetto del contenzioso vi era una pretesa di maggiori redditi avanzata dall'Agenzia delle Entrate nei confronti di un imprenditore romagnolo, titolare di uno stabilimento balneare, basata su una presunta incongruenza tra ricavi dichiarati (di fatto irrisori) ed alcuni elementi emersi in sede di accertamento e ritenuti idonei a giustificare la pretesa erariale di maggiori ricavi:

- l'uso di attrezzature da spiaggia in misura superiore a quella dichiarata negli *studi di settore*;
- le condizioni meteorologiche, particolarmente favorevoli nell'anno accertato;
- l'inattendibilità delle giustificazioni addotte dal contribuente, per il quale le presenze dei villeggianti erano concentrate nei soli fine settimana.

La Suprema Corte ha avallato le tesi erariali, fornendo vari spunti sia nel caso concreto che in generale.

È stato innanzitutto ribadita la legittimità del ricorso all'accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa anche in presenza di una contabilità formalmente corretta ma complessivamente inattendibile, potendosi, in tale ipotesi, evincere l'esistenza di maggiori ricavi o minori costi in base a presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente.

I giudici hanno altresì rilevato che le molteplici circostanze evidenziate dall'Erario nel caso di specie erano idonee a poter essere apprezzate come presunzioni dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, anche sotto il profilo di una *antieconomicità* del comportamento dell'imprenditore. In tal senso, quindi, i giudici hanno statuito che la Commissione di II grado non avesse adeguatamente valutato tali profili, e demandando ad una nuova, ulteriore decisione di merito il vaglio della vicenda.

Per ulteriori approfondimenti si prega di far riferimento al seguente contatto:



*Dr. Elio Palmitessa*

**RSM Palea Lauri Gerla**

Foro Buonaparte, 67

20121 Milano

Tel: (+39) 02.89095151 Fax: (+39) 02.89095143 email: [elio.palmitessa@rsm.it](mailto:elio.palmitessa@rsm.it)

[www.rsm.it](http://www.rsm.it)

## SCADENZE – GIUGNO 2017

- tale elenco non comprende tutte le scadenze fiscali, essendo state omesse quelle che risultano di più ordinaria ricorrenza nella prassi amministrativa
- dal 1° gennaio 2014 il limite alle compensazioni è elevato da 516.456 euro a 700.000 euro. Sono però da ricordare i vigenti limiti alle compensazioni:
  - in materia di IVA
  - in materia di imposte sui redditi ed IRAP
  - in presenza di debiti erariali iscritti a ruolo e scaduti per importi superiori a 1.500 Euro

---

### venerdì 16

---

#### IMU e TASI – versamento I rata 2017

---

Termine per il versamento della I rata dell'Imposta Municipale (IMU) e della TASI.

Si ricorda che le suddette imposte sono versate in 2 rate (scadenti al 16 giugno e al 16 dicembre), di cui la prima è pari al 50% dell'imposta dovuta e calcolata sulla base dell'aliquota e delle detrazioni previste per il 2016, mentre la seconda rata è dovuta a saldo per l'importo che residua.

Entro il termine del 30 giugno, invece, vanno trasmesse ai Comuni di riferimento le dichiarazioni IMU concernenti le variazioni immobiliari occorse nel 2016 che abbiano determinato una variazione del debito d'imposta. Non sono oggetto di dichiarazione le variazioni sopravvenute "certificate" da atto notarile (es. compravendite) e quelle che determinano un aumento di tassazione rispetto al periodo precedente.

La dichiarazione va inviata al Comune per raccomandata.

---

### venerdì 30

---

#### Versamenti IREF-IRES-IRAP

---

Entro la data odierna le persone fisiche, le società di persone e di capitali (con esercizio coincidente con l'anno solare), versano il saldo 2016 ed il I acconto 2017 (se dovuto) di:

- IRPEF ed addizionali;
- IVIE (imposta sul valore degli immobili siti all'estero) e IVAFE (imposta sul valore delle attività finanziarie site all'estero);
- imposte sostitutive (es. cedolare secca);
- contributi INPS – gestione separata;
- IRES;
- IRAP;
- contributi camerali.

È possibile effettuare i suddetti versamenti entro il 30 luglio con la maggiorazione dello 0,4%, e gli importi sono, a scelta del contribuente, rateizzabili.



---

## Rivalutazione partecipazioni e terreni – termine versamento imposta sostitutiva

---

Per i contribuenti che hanno deciso di rivalutare il valore fiscale dei terreni edificabili e con destinazione agricola od il valore fiscale delle partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati, posseduti al 1° gennaio 2017, scade il termine per il versamento dell'unica o della 1° rata dell'imposta sostitutiva (pari all'8%), nonché per l'asseverazione (da parte del professionista incaricato) della relativa perizia di stima.

Per i contribuenti che nel 2015 o nel 2016 hanno rivalutato il valore fiscale dei terreni edificabili e con destinazione agricola od il valore fiscale delle partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati, scade il termine per il versamento, rispettivamente, della II e della III rata dell'imposta sostitutiva, in caso di originaria opzione per il versamento rateale.

## APPROFONDIMENTO

### Agevolazioni fiscali per i lavoratori che (ri)entrano in Italia

Da alcuni anni il legislatore fiscale ha introdotto una serie di regimi fiscali di favore, volti ad attrarre in Italia "capitale umano" ovvero titolari "di ricchezza".

Tratto comune delle varie agevolazioni consiste nel riconoscimento di importanti riduzioni di tassazione IRPEF, a fronte del trasferimento in Italia di figure che, a vario titolo, "arricchiscono" e "valorizzano" con il proprio lavoro e le proprie competenze, l'economia nazionale, ovvero che in virtù del loro benessere economico, potranno ragionevolmente immettere nel sistema nazionale importanti flussi di spesa personale.

La conoscenza di tali regimi risulta di interesse anche per le stesse imprese italiane, le quali nelle trattative per attrarre alle proprie dipendenze soggetti non residenti, potranno ben far valere i benefici fiscali loro concessi in caso di trasferimento in Italia.

Lo scorso 23 maggio l'Agenzia delle entrate ha emanato una lunga circolare esplicativa (n. 17/E), che analizza gli attuali regimi in vigore.

Di seguito si tratteggeranno gli elementi salienti dei regimi (nella loro ultima versione, vigente nel 2017) volti ad attrarre lavoratori, ricercatori e docenti, escludendo dall'approfondimento il regime ex Legge 238/2010 (che scadrà quest'anno): i chiarimenti relativi al regime di favore introdotto nel 2017 per i "Paperoni" esteri (nuovo art. 24-bis TUIR), già oggetto di analisi nelle Tax News 2017/3, verranno invece affrontati in futuro.

#### Agevolazioni per ricercatori e docenti (Art. 44, Decreto Legge n. 78/2010)

Trattasi di un regime fiscale di favore reso permanente, rivolto alla generalità dei non residenti (non rileva la cittadinanza né il Paese estero di provenienza), in base al quale:

- ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP,

è escluso dalla formazione del reddito:

- di lavoro dipendente,
- o autonomo,

il **90%** degli emolumenti percepiti:

- dai docenti,
- e dai ricercatori,

che, in possesso di titolo di studio universitario o equiparato e non occasionalmente residenti all'estero,

- abbiano svolto documentata attività di ricerca o docenza all'estero presso centri di ricerca *pubblici o privati o università* per almeno 2 anni continuativi e,
- che vengono a svolgere la loro attività in Italia, acquisendo conseguentemente la *residenza fiscale* nel territorio dello Stato.

Il beneficio compete nell'anno di trasferimento della residenza fiscale in Italia e nei 3 successivi (sulla premessa che i requisiti per godere dell'agevolazione vengano mantenuti lungo tutto tale arco temporale). Nel caso in cui, durante tale periodo, il docente o il ricercatore trasferisse la propria residenza all'estero, il beneficio fiscale verrebbe meno a partire dal periodo d'imposta in cui lo stesso



non è più fiscalmente residente in Italia.

Con riferimento al titolo di studio sono ammessi tutti i titoli accademici universitari o equiparati. La circolare precisa che i titoli di studio *conseguiti all'estero* non sono automaticamente riconosciuti in Italia, ma richiedono il rilascio della cd. "dichiarazione di valore" parte della competente autorità consolare.

Con riferimento al periodo di 2 anni di permanenza all'estero (non occasionale) l'Agenzia delle Entrate precisa che, in considerazione della genericità della norma, è possibile fare riferimento *al calendario comune* e non alle annualità intese come periodi di residenza fiscale. Per l'attività di docenza, invece, tale lasso di tempo può essere calcolato sulla base della *durata degli anni accademici*.

La "documentata" attività di ricerca o di docenza estera può essere individuata nella attività destinata alla ricerca di base, alla ricerca industriale, di sviluppo sperimentale e a studi di fattibilità, svolta presso un organismo di ricerca.

Nella nozione di organismi di ricerca la circolare include:

- le università,
- gli istituti di ricerca,
- le agenzie incaricate del trasferimento di tecnologia,
- gli intermediari dell'innovazione,
- le entità collaborative reali o virtuali orientate alla ricerca, indipendentemente dal loro status giuridico (costituito secondo il diritto privato o pubblico) e dalla fonte di finanziamento, la cui finalità principale consiste nello svolgere in maniera indipendente attività di ricerca.

Possono, inoltre, essere considerati centri di ricerca le entità che svolgono anche attività economiche purché tali attività siano contabilmente distinte da quelle di ricerca.

L'attività di docenza, invece, può essere individuata nella attività di insegnamento svolta presso istituzioni universitarie, pubbliche e private.

L'effettivo svolgimento dell'attività di ricerca o di docenza all'estero deve risultare da idonea documentazione rilasciata dagli stessi centri di ricerca o dalle Università presso i quali l'attività è stata svolta.

Altra importante precisazione fornita dal documento dell'Agenzia delle Entrate è quella riferita al *periodo in cui è stata svolta tale attività*.

L'attività di docenza e ricerca, infatti, non necessariamente deve essere stata svolta nei 2 anni *immediatamente precedenti* il rientro, essendo sufficiente che l'interessato, prima di rientrare in Italia, abbia svolto tali qualificate attività all'estero per un periodo minimo ed ininterrotto di almeno 24 mesi.

Per la docenza il periodo di 24 mesi si ritiene compiuto se l'attività è stata svolta per due anni accademici continuativi. Nell'esempio proposto dalla circolare n. 17/E, può quindi fruire del regime agevolato un docente che, rientrato in Italia nel 2015, abbia svolto attività di docenza negli anni 2011 e 2012 e successivamente abbia svolto un'altra attività di lavoro dipendente.

Con riferimento al "datore di lavoro", la norma nulla dispone a riguardo.

Si deve, pertanto, ritenere che non assuma rilievo la natura del datore di lavoro o del soggetto committente, che, per l'attività di ricerca, può essere una università, pubblica o privata, o un centro di ricerca pubblico o privato o una impresa o un ente che, in ragione della peculiarità del settore economico in cui opera, disponga di strutture organizzative finalizzate alla ricerca.

Per quanto riguarda, invece, l'attività di docenza possono ritenersi agevolabili tutte le attività finalizzate all'insegnamento, nonché quelle finalizzate alla formazione svolte presso università, scuole, uffici o aziende, pubblici o privati.

Con riferimento allo status di *residente* occorre fare riferimento alle generali regole disciplinate dall'art. 2 del TUIR, in base al quale sono considerate fiscalmente residenti in Italia le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo d'imposta, sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o, in alternativa, hanno nel territorio dello Stato il domicilio (centro degli affari e degli interessi) ovvero la residenza (dimora abituale) ai sensi del codice civile.

Da ultimo, va precisato che l'agevolazione è riferita esclusivamente ai redditi derivanti da rapporti aventi ad oggetto attività di docenza e ricerca *svolte in Italia* e non ad altri eventuali redditi che il lavoratore dipendente o l'esercente arti e professioni consegue in Italia o all'estero.

### **Agevolazione per il rientro di lavoratori (art. 16, D.Lgs. n. 147/2015)**

La norma in esame, ribattezzata (con un'espressione linguisticamente del tutto dubbia) "regime degli impatriati", agevola i lavoratori che trasferiscono la residenza fiscale in Italia, assoggettando i relativi redditi conseguiti in Italia (di lavoro dipendente o autonomo) a tassazione IRPEF/IRAP solamente sul 50% dell'imponibile (70% con riferimento all'anno 2016).

L'agevolazione, anch'essa a carattere permanente, è valevole per l'anno di acquisto di residenza fiscale italiana e per i successivi 4, e riguarda due distinte categorie di soggetti:

1. manager e lavoratori con "elevata qualificazione";
2. laureati, cittadini di un Paese (Ue o white list) convenzionato con l'Italia, che hanno lavorato/studiato all'estero negli ultimi 24 mesi.

Con riferimento ai **manager e lavoratori**, l'agevolazione è concessa alle seguenti condizioni:

- a) Residenza fiscale estera nei 5 periodi di imposta precedenti il trasferimento in Italia;
- b) Svolgimento di un'attività lavorativa presso un'impresa residente nel territorio dello Stato in forza di un rapporto di lavoro instaurato con questa o con società che direttamente o indirettamente controllano la medesima impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;  
La circolare specifica che è ammesso al beneficio non solo il lavoratore che si trasferisce in Italia per essere assunto da un'impresa italiana, ma anche il lavoratore che si trasferisce in Italia per prestare la propria attività presso una *stabile organizzazione* di una impresa estera della quale è già dipendente, nonché il lavoratore distaccato in Italia in forza di un rapporto di lavoro instaurato all'estero con una società collegata alla società italiana sulla base dei rapporti previsti dalla norma.  
Rientrano nel perimetro di legge anche i datori di lavoro sotto forma di enti pubblici economici, le società a partecipazione pubblica e gli studi professionali.
- c) Prestazione della propria attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano.  
Occorre che tale requisito sia verificato in relazione a *ciascun periodo d'imposta*, risultando soddisfatto se l'attività lavorativa è prestata nel territorio italiano per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco dell'anno.  
In caso di successivi rapporti di lavoro, precisa l'Agenzia delle Entrate, il requisito della prevalenza deve essere verificato tenendo conto della attività lavorativa svolta nell'intero periodo di imposta.  
Da ultimo occorre ricordare che nel computo dei 183 giorni rientrano non solo i giorni lavorativi ma anche le ferie, le festività, i riposi settimanali e altri giorni non lavorativi.
- d) Svolgimento di ruoli direttivi ovvero possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione.

Sul punto la circolare fornisce importanti chiarimenti, ampliando di fatto la portata della norma. Con riferimento ai *ruoli direttivi-dirigenziali*, partendo dalla constatazione che nessuna norma qualifica il "dirigente", viene fatto riferimento alla contrattazione collettiva delle varie arre dirigenziali, secondo cui è dirigente il prestatore di lavoro per il quale sussistono le condizioni di subordinazione e che ricopre nell'azienda un ruolo caratterizzato da un elevato grado di professionalità, autonomia e potere decisionale ed esplica le sue funzioni al fine di promuovere, coordinare e gestire la realizzazione degli obiettivi dell'impresa.

La medesima condizione è soddisfatta, nel pensiero dell'Amministrazione finanziaria, anche dai quadri e dagli impiegati con funzioni direttive.

Con riferimento all'elevata qualificazione/specializzazione può farsi riferimento ai requisiti indicati nel decreto legislativo 28 giugno 2012, n. 108, con l'importante precisazione secondo cui:

*"I lavoratori con elevata qualificazione o specializzazione, a differenza dei manager, non necessariamente devono ricoprire ruoli direttivi o svolgere mansioni attinenti alla alta specializzazione o qualificazione di cui sono in possesso"*

Nel caso in cui i soggetti che si trasferiscono in Italia siano titolari di *reddito di lavoro autonomo*, non è richiesto, ai fini dell'agevolazione, il rispetto dei requisiti di cui ai punti b) e d).

Il beneficio fiscale, usufruibile in presenza dei requisiti anzidetti, viene meno laddove il lavoratore (ri)trasferisca la propria residenza all'estero prima che siano decorsi 2 anni dal suo trasferimento in Italia: in tal caso si provvede al recupero dei benefici già usufruiti, con applicazione delle relative sanzioni ed interessi.

Anche con riferimento a tale regime, il beneficio fiscale è circoscritto ai redditi che si considerano prodotti nel territorio italiano: non vi rientrano, pertanto, i redditi derivanti da attività svolte all'estero, nonché i redditi prodotti in Italia diversi da quelli ai quali la norma si riferisce (es un reddito locativo ovvero un reddito diverso rimarranno assoggettati ad ordinaria tassazione).

Con riferimento alla seconda categoria di beneficiari (di cui all'art. 16, comma 2, del D. lgs n. 147/2015) i destinatari dell'agevolazione fiscale sono i cittadini Ue o di Paesi "white list" che:

- Siano in possesso di un titolo di laurea.  
A tal fine valgono i chiarimenti già esposti con riferimento al D.L. n. 78/2010.
- Abbiano svolto continuativamente un'attività di lavoro ovvero di studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più.  
Nel computo dei 24 mesi occorre fare riferimento al calendario comune (nell'esempio della circolare, è valido il periodo di attività estera svolto tra il 20 gennaio 2015 ed il 19 gennaio 2017)
- svolgano attività di lavoro autonomo o dipendente in Italia.  
La circolare precisa che per quanto concerne l'oggetto della attività lavorativa, non è richiesto né dalla norma, né dal decreto attuativo, che esso sia coerente con il titolo di studio, analogamente a quanto chiarito dalla circolare n. 14 del 2012 in relazione alla legge n. 238 del 2010 (e a quanto è precisato nel successivo paragrafo in relazione all'articolo 16, comma 1). L'attività lavorativa, se derivante da rapporto di lavoro dipendente, può essere svolta indifferentemente presso pubbliche amministrazioni o imprese o enti pubblici o privati.

### **Modalità di usufruzione dei benefici**

In caso di rapporti di lavoro dipendente/assimilato, il beneficio va ordinariamente richiesto al proprio datore di lavoro mediante apposita istanza, nella quale riportare:

- le generalità (nome, cognome e data di nascita);
- il codice fiscale;
- l'indicazione della data di rientro in Italia e della prima assunzione in Italia (in caso di assunzioni successive o più rapporti di lavoro dipendente);
- la dichiarazione di possedere i requisiti previsti dai regimi agevolativi di cui si chiede l'applicazione;
- l'indicazione dell'attuale residenza in Italia;
- l'impegno a comunicare tempestivamente ogni variazione della residenza prima del decorso del periodo minimo previsto dalla norma della quale si chiede la fruizione;
- la dichiarazione di non beneficiare contemporaneamente degli incentivi fiscali previsti dall'articolo 44 del d. l. n. 78 del 2010, dalla legge n. 238 del 2010, dall'articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015 (divieto di cumulo ai sensi dell'articolo 2 del decreto attuativo) e dall'articolo 24-bis del TUIR (divieto di cumulo ai sensi dell'articolo 1, comma 154, della Legge di bilancio 2017).

Il datore di lavoro applica il beneficio dal periodo di paga successivo alla richiesta e, in sede di conguaglio, dalla data dell'assunzione, mediante applicazione delle ritenute sull'imponibile ridotto alla percentuale di reddito tassabile prevista dal regime agevolativo per il quale il lavoratore ha presentato la richiesta scritta, al quale saranno commisurate le relative detrazioni.

Laddove il regime non si è stato applicato dal datore di lavoro, il lavoratore può indicare direttamente nella propria dichiarazione annuale la misura ridotta dell'imponibile.

Per quanto riguarda i titolari di reddito di *lavoro autonomo*, gli stessi possono richiedere ai propri committenti (in modo scritto) di applicare la ritenuta del 20% sull'imponibile ridotto.

Per ulteriori approfondimenti si prega di far riferimento al seguente contatto:



*Dott. Gabriele Giardina*  
**RSM Palea Lauri Gerla**

Foro Buonaparte, 67  
20121 Milano

Tel: (+39) 02.89095151 Fax: (+39) 02.89095143 email: [gabriele.giardina@rsm.it](mailto:gabriele.giardina@rsm.it)

[www.rsm.it](http://www.rsm.it)



## FOCUS DAL MONDO DEL LAVORO (IN COLLABORAZIONE CON DE LUCA & PARTNERS)

### LO SAPETE CHE...

#### **vi sono delle limitazioni quantitative all'impiego di lavoratori a termine?**

Salvo diversa disposizione dei contratti collettivi, non possono essere assunti lavoratori a termine in misura superiore al 20% del numero di lavoratori a tempo indeterminato in forza al 1° gennaio dell'anno di assunzione. Il superamento del limite di contingentamento comporta una sanzione amministrativa pari al: (i) 20% della retribuzione, per ciascun mese o frazione di mese superiore a 15 giorni di durata del rapporto, se il numero dei lavoratori assunti in violazione del limite percentuale non è superiore a 1; (ii) 50% della retribuzione, per ciascun mese o frazione di mese superiore a 15 giorni di durata del rapporto, se trattasi di più di un lavoratore.

### SENTENZA DEL MESE

#### **L'installazione di telecamere richiede accordo sindacale o autorizzazione amministrativa**

La Corte di Cassazione, sezione penale, con la sentenza n. 22148/2017, è tornata a pronunciarsi in merito alla possibilità per il datore di lavoro di installare telecamere senza esperire la preventiva procedura sindacale di cui all'art. 4 della Legge n. 300/70. Nel caso di specie l'amministratore unico di una società decideva di installare all'interno di una unità locale un impianto di videosorveglianza, formato da due telecamere collegate mediante wifi e rete ADSL ad un monitor, per mezzo delle quali era possibile controllare l'attività lavorativa dei dipendenti. L'Amministratore non si premurava di formalizzare l'apposito accordo sindacale (né di ottenere autorizzazione amministrativa) ma ne dava informativa ai dipendenti i quali acconsentivano al controllo così come dallo stesso perpetrato. All'esito del giudizio instaurato nei confronti dell'amministratore unico, questi è stato condannato al pagamento di una ammenda pari a 600 euro ai sensi dell'art. 38 dello Statuto dei lavoratori. In particolare la Cassazione ha rilevato l'illegittimità del comportamento datoriale poiché l'art. 4 dello Statuto dei lavoratori ha lo scopo di proteggere un bene giuridico di natura collettiva e non individuale, motivo per il quale il singolo dipendente, non avendo un potere contrattuale pari a quello del datore di lavoro, non può acconsentire a che lo stesso effettui determinate operazioni senza il previo parere delle rappresentanze sindacali laddove sia espressamente previsto dalla legge. La Cassazione ha così ribadito la necessità che l'installazione di apparecchiature – allorquando comportino un controllo a distanza dell'attività lavorativa – sia preceduta da una forma di codeterminazione (accordo) tra parte datoriale e rappresentanze sindacali dei lavoratori o, in mancanza di accordo, da una autorità amministrativa. In caso contrario l'installazione in questione è illegittima e penalmente sanzionata.

### NORMATIVA

#### **Jobs Act del lavoro autonomo: le principali novità**

Con la definitiva approvazione del c.d. Jobs Act del lavoro autonomo – allo stato in attesa di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale – è stata introdotta nell'ordinamento italiano una riforma finalizzata alla tutela economico e sociale dei lavoratori autonomi che svolgono la loro attività in forma non imprenditoriale. Sul piano della tutela economica, si segnala che il provvedimento considera abusive, con conseguente diritto del lavoratore autonomo al risarcimento dei danni, le clausole (i) che attribuiscono al



committente il diritto di recedere dal contratto senza congruo preavviso nonché di modificare unilateralmente le condizioni ivi previsti e (ii) con le quali le parti concordano termini di pagamento superiori a 60 giorni. Analogamente, è considerata abusiva la condotta del committente che si rifiuti di stipulare il contratto in forma scritta. Anche in tale caso, il lavoratore autonomo avrà diritto al risarcimento dei danni. Si segnalano, inoltre, l'applicazione della disciplina prevista in materia di abuso di dipendenza economica e la previsione del riconoscimento, in capo al lavoratore autonomo, dei diritti di utilizzazione economica relativi ad apporti originali e invenzioni realizzati nell'esecuzione del contratto, salvo il caso in cui l'attività inventiva sia prevista come oggetto del contratto medesimo e compensata. Queste sono solo alcune delle principali novità introdotte dal Jobs Act del lavoro autonomo ma appaiono già sufficienti per indurre i committenti a valutare attentamente l'opportunità di contrattualizzare in modo adeguato i rapporti in essere e futuri con i lavoratori autonomi.

### **Smart working: salute e sicurezza sul lavoro**

Con la principale finalità di consentire la conciliazione dei tempi di vita e lavoro, è stato approvato definitivamente il DDL 2233-B che, per l'appunto, disinclina il c.d. lavoro agile, ossia quella modalità di svolgimento della prestazione lavorativa al di fuori dei locali aziendali e senza precisi vincoli di orario (cd smart working). Le caratteristiche intrinseche del lavoro agile, naturalmente, comportano un'attenuazione del controllo del datore di lavoro e ciò anche in ordine alla valutazione degli elementi che possono incidere sulla salute e sulla sicurezza del lavoratore. In ragione di tale inevitabile conseguenza e, fermo restando che il datore di lavoro resta pur sempre il garante della salute e della sicurezza del lavoratore, il Legislatore ha previsto che egli debba consegnare al lavoratore e al rappresentante dei lavoratori per la sicurezza, con cadenza almeno annuale, un'informativa scritta in cui siano individuati i rischi generali e i rischi specifici connessi alla particolare modalità di esecuzione del rapporto di lavoro. Dal canto suo, il lavoratore viene responsabilizzato in quanto espressamente tenuto a cooperare all'attuazione delle misure di prevenzione predisposte dal datore di lavoro per fronteggiare i rischi connessi all'esecuzione della prestazione all'esterno dei locali aziendali. Le previsioni in commento, tuttavia, non esauriscono il dovere di garanzia della salute e sicurezza del lavoratore facente capo al datore di lavoro. Difatti, si ricorda che, in difetto di deroghe, il datore di lavoro deve attenersi anche alle disposizioni del Testo Unico in materia di sicurezza (D.lgs. 81/2008) per quanto applicabili in ragione delle particolarità che contraddistinguono il lavoro agile.

## **GIURISPRUDENZA**

### **In tema di licenziamento disciplinare vincolanti sono le previsioni del CCNL**

La Corte di Cassazione, con sentenza n. 11027 del 5 maggio 2017, torna a pronunciarsi in tema di licenziamento disciplinare. Nella sentenza in esame, la Corte, richiamando precedenti giurisprudenziali, ha ribadito che il giudice non può estendere il catalogo delle giuste cause o dei giustificati motivi soggettivi di licenziamento oltre quanto stabilito dall'autonomia delle parti. Ciò significa, secondo la Corte, che condotte pur astrattamente ed eventualmente suscettibili di integrare giusta causa o giustificato motivo soggettivo ai sensi di legge non possono rientrare nel relativo novero se l'autonomia collettiva le ha espressamente escluse, prevedendo per esse sanzioni meramente conservative. In sostanza è illegittimo il recesso adottato in relazione ad una condotta (nel caso di specie diverbio non seguito da via di fatto) che il contratto collettivo di settore non punisce con la misura estrema.

### **Licenziamento collettivo e cessazione dell'attività: quando l'azienda chiude va fatta comunque la comunicazione entro sette giorni**

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 11404 del 10 maggio 2017, ha osservato che anche in caso di



licenziamento collettivo per cessazione dell'attività aziendale non può essere derogato il termine di 7 giorni per l'invio della comunicazione finale sull'applicazione dei criteri di scelta dei lavoratori di cui all'art. 4, comma 9, della legge 223/1991, rivestendo carattere essenziale. Così decidendo la Corte respinge la tesi per cui, in presenza di una simile situazione, non vi sarebbe alcuna esigenza di verificare l'applicazione dei criteri di scelta, verificandosi l'azzeramento dell'intero organico. A parere della Corte, infatti, il rispetto dell'obbligo di comunicare *ex post* le modalità applicative dei criteri di scelta conserva la sua funzione di garanzia e di controllo anche in caso di dichiarata cessazione dell'attività aziendale. Ciò in quanto è necessario poter verificare che la decisione di eliminare l'organico aziendale non dissimuli fattispecie di segno differente, tra cui la cessione dell'azienda o la ripresa della medesima attività sotto diversa insegna o in diverso contesto territoriale.

### **Periodo di comporta, i mesi sono di 30 giorni**

La Corte di appello di Milano, con sentenza n. 890 del 6 aprile 2017, torna a pronunciarsi sulla durata massima del periodo di comporta qualora sia espressa in mesi ed il CCNL di settore non disciplini espressamente le modalità di conteggio. Nel caso di specie una lavoratrice impugnava il licenziamento intimato sull'assunto che ai sensi del CCNL Confapi i 18 mesi di comporta dovevano essere calcolati sulla base dei giorni di calendario. I giudici di merito, richiamando precedenti giurisprudenziali, hanno, invece, chiarito che *"il sistema di calcolo deve essere unico e avere caratteristiche di omogeneità e uniformità. Ai predetti fini il divisore deve essere sempre 30, anche se le assenze siano cadute in mesi dell'anno di durata inferiore o superiore a 30"*. Pertanto nel caso di specie i 18 mesi del periodo di comporta previsti dal CCNL di settore equivalgono sempre e comunque a 540 giorni.

## **PRASSI**

### **La nuova disciplina dell'indennità meritocratica**

Dal 1° aprile 2017 viene applicato il nuovo metodo di calcolo dell'indennità meritocratica per gli agenti di commercio, prevista dall'articolo 11 dell'Aec Industria sottoscritto tra le parti sociali il 30 luglio 2014. La nuova disciplina, che ricalca per grandi linee il metodo adottato dal Codice di commercio tedesco, introduce un sistema alquanto complesso che prende come base di calcolo la *"differenza tra le provvigioni iniziali e quelle finali"*. Si effettua, in sostanza, una comparazione tra il volume dei guadagni provvigionali e di ogni altro compenso percepito dall'agente nella prima parte e nell'ultima parte del rapporto. Inoltre, sono stati introdotti due nuovi criteri per la quantificazione: (i) il *"periodo di prognosi"* successivo alla cessazione del rapporto, cioè gli anni presumibili per i quali la preponente andrà ad avvantaggiarsi dell'opera dell'agente e (ii) il *"tasso di migrazione"* della clientela predeterminato, ossia la percentuale di riduzione di fatturato annuo e/o clientela indipendentemente dalle attività dell'agente. Se l'indennità meritocratica così calcolata supera l'ammontare spettante ex art. 1751 cod. civ., essa sarà uguale a tale somma. Se invece è inferiore, sarà erogata limitatamente all'eccedenza di valore rispetto a FIRR e indennità suppletiva di clientela. Come anticipato, questo sistema di calcolo si applica solo dallo scorso 1° aprile: ciò significa che per i contratti di agenzia già in essere al momento dell'entrata in vigore dell'Aec, per determinare l'indennità meritocratica si dovranno operare due distinti conteggi, applicando rispettivamente i vecchi e i nuovi criteri di calcolo.

### **Pubblicata la prima guida operativa all'applicazione del Regolamento europeo sulla protezione dei dati personali**

Il Garante per la protezione dei dati personali ha elaborato la prima guida operativa all'applicazione del Regolamento Europeo n. 2016/679 che ha reso disponibile sul proprio sito istituzionale. La Guida si



compone di n. 6 sezioni: (i) Fondamenti di liceità del trattamento; (ii) Informativa; (iii) Diritti degli interessati; (iv) Titolare, responsabile e incaricato del trattamento; (v) Approccio basato sul rischio del trattamento e misure di accountability di titolari e responsabili; (vi) Trasferimenti internazionali di dati. La guida operativa ha lo scopo di fornire una panoramica delle principali problematiche che le imprese e i soggetti pubblici dovranno tener presenti allorquando il Regolamento europeo diverrà pienamente efficace, ossia il 25 maggio 2018. Vengono, altresì, suggerite alcune azioni che possono essere intraprese sin d'ora perché fondate su disposizioni precise del Regolamento che non lasciano spazi ad interventi del legislatore nazionale. Nel contempo vengono segnalate alcune delle principali novità introdotte dal Regolamento rispetto alle quali sono suggeriti possibili approcci in modo da arrivare pronti al 25 maggio 2018.

Per ulteriori approfondimenti si prega di contattare:

*Avv. Vittorio De Luca*  
**De Luca & Partners**

Largo A. Toscanini, 1

20122 Milano

Tel. +39 02 365 565 1 Fax +39 02 365 565 05 email: [info@delucapartners.it](mailto:info@delucapartners.it);  
[www.delucapartners.it](http://www.delucapartners.it)

oppure

*Dott. Stefano Turchini*  
**HR Capital**

Gall. San Babila 4/B

20122 Milano

Tel. +39 02 365 930 1 Fax +39 02 365 930 00 email: [info@hrcapital.it](mailto:info@hrcapital.it)  
[www.hrcapital.it](http://www.hrcapital.it)



## RSM PALEA LAURI GERLA

Milano – Foro Buonaparte 67, 20121 – Milano (operating office)

Torino – Via Ettore De Sonnaz 19 – 10121 (operating office)

Roma – Via delle Terme Deciane 10 – 00153, (registered office and operating office)

[www.rsm.it](http://www.rsm.it)

**P.IVA e CF: IT13174301005**

RSM PALEA LAURI GERLA is a member of the RSM network and trades as RSM. RSM is the trading name used by the members of the RSM network.

Each member of the RSM network is an independent accounting and consulting firm, each of which practices in its own right. The RSM network is not itself a separate legal entity of any description in any jurisdiction.

The RSM network is administered by RSM International Limited, a company registered in England and Wales (company number 4040598) whose registered office is at 11 Old Jewry, London EC2R8DU.

The brand and trademark RSM and other intellectual property rights used by members of the network are owned by RSM International Association, an association governed by article 60 et seq of the Civil Code of Switzerland whose seat is in Zug.

© RSM International Association, 2015

THE POWER OF BEING UNDERSTOOD  
AUDIT | TAX | CONSULTING

