EUTEKNE.INFO
IL QUOTIDIANO DEL COMMERCIALISTA

EUTEKNEFORMAZIONE Didactica Professionale
INCONTRO DI STUDIO - FORMULA WEBINAR 2 CFP
LE ASSEMBLEE DI BILANCIO 2020:
GESTIONE E SVOLGIMENTO CON NUOVE REGOLE
11 GIUGNO 2020
14:30-16:30
IN DIRETTA SUL TUO PC

Mercoledì 10 giugno 2020

IL CASO DEL GIORNO

Riduzione del canone in fattura a rischio per i lavori fatti dal conduttore

/ Dario BONSANTO e Stefano SPINA

Nella pratica commerciale non è infrequente assistere alla stipula di contratti di locazione di immobili ad uso **commerciale** in cui il locatore, per le prime annualità di vigenza dell'accordo, riconosce una riduzione del canone [...]

PAGINA 2

IL PUNTO
FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Gli Stati Ue aderiscono alle indicazioni OCSE per le politiche fiscali anti COVID

/ Simonetta LA GRUTTA

In questi mesi, a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, buona parte dei Paesi esteri, ivi inclusi gli Stati membri della Ue, hanno adottato **misure specifiche** volte a posticipare (in [...]

PAGINA 10

PROFESSIONI

Entro il weekend i 600 euro di aprile sui conti dei professionisti

Tra oggi e domani le due Casse di categoria faranno partire i bonifici. Tempi più lunghi per le nuove richieste

/ Savino GALLO

Entro questo fine settimana gli iscritti alle Casse di previdenza di dottori commercialisti e ragionieri, che hanno già richiesto (e ottenuto) i 600 euro previsti per il mese di marzo, potranno disporre della medesima **indennità** relativa al mese **di aprile**.
Oggi, infatti, la CNPADC procederà con la sottoscrizione degli atti di liquidazione, per poi far partire i bonifici da domani. Alla CNPR, invece, i bonifici partiranno da oggi. In tutto, i soggetti che avevano già presentato domanda per il mese di marzo erano **quasi 37 mila**, di cui più di 26 mila iscritti alla Cassa dottori e poco meno di 10 mila a quella dei ragionieri.
Per questi ultimi, il decreto interministeriale pubblicato lo scorso fine settimana ha previsto l'**erogazione automatica** dell'indennità di aprile (si veda "Invariati i limiti di reddito per l'indennità di aprile dei professionisti" del 5 giugno), per questo le Casse hanno potuto iniziare a disporre i pagamenti in tempi brevi.
Ci vorrà un po' di più, invece, per quelli che presentano **domanda ex novo**, in quanto rientranti nei **nuovi requisiti** contemplati dal decreto "Rilancio". Tale provvedimento ha allargato la platea dei beneficiari dell'indennità, includendo anche i soggetti titolari di contratto di lavoro subordinato a tempo determinato, rimasti fuori dal bonus di marzo (si veda "Indennità di aprile per i professionisti con portata più ampia" del 6 giugno).
La finestra per poter presentare domanda è stata aperta **lunedì 8 giugno** (sia nel caso della CNPADC che della CNPR, la richiesta può essere inoltrata solo on line, accedendo all'area riservata del portale delle due Casse) e si chiuderà mercoledì 8 luglio. Al momento, alla Cassa dottori sono arrivate meno di 300 nuove richieste, mentre per quella dei ragionieri sono circa 200.
Per i nuovi richiedenti i pagamenti scatteranno presumibilmente fra **meno di una settimana**, [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

CIG COVID-19 con procedura più snella

Convocazioni delle assemblee da pubblicare in Gazzetta entro il 13 giugno

Urgenti le misure su scudo penale, smart working e rinnovo dei contratti a termine

ALTRE NOTIZIE / DA PAGINA 11

FISCO

In dirittura d'arrivo l'istanza per il contributo a fondo perduto

/ Pamela ALBERTI

In arrivo il modello e le relative istruzioni per la richiesta del contributo a fondo perduto, che dovrà essere presentato all'Agenzia delle Entrate entro **60 giorni** dalla data di [...]

PAGINA 4

Riduzione del canone in fattura a rischio per i lavori fatti dal conduttore

L'operazione potrebbe configurare una permuta con fatturazione del canone "al lordo" della riduzione concordata

/ Dario BONSANTO e Stefano SPINA

Nella pratica commerciale non è infrequente assistere alla stipula di contratti di locazione di immobili ad uso **commerciale** in cui il locatore, per le prime annualità di vigenza dell'accordo, riconosce una riduzione del canone al conduttore.

Tale riduzione viene di norma concessa o per agevolare il conduttore nell'inizio della propria attività d'impresa o, più frequentemente, a fronte di lavori di ristrutturazione di cui quest'ultimo si farà carico per adeguare l'immobile alle proprie necessità.

Ai fini delle imposte **indirette**, un tale accordo comporta una serie di implicazioni in capo alle parti, le quali necessitano di un'attenta valutazione (ai fini delle imposte dirette si veda "Dubbi sugli effetti fiscali dei canoni a scaletta" 19 novembre 2019).

Nello specifico, per quanto, attiene l'**IVA**, in base a quanto disposto dall'art. 10 comma 1 n. 8) del DPR 633/72, per le locazioni di immobili strumentali viene previsto un generale regime di esenzione da imposta, a meno che il locatore non esprima nel relativo atto l'opzione per l'imposizione (*cfr.* circ. Agenzia delle Entrate 28 giugno 2013 n. 22 (§1.2).

A prescindere dal regime IVA prescelto dal locatore, si evidenzia come lo stesso, nell'ipotesi in cui riconosca una riduzione del canone a fronte di lavori eseguiti dal conduttore, potrebbe dover procedere alla **fatturazione** del canone per l'intero ammontare, senza tenere, dunque, conto della riduzione accordata al conduttore (*cfr.* Cass. 30 novembre 2017 n. 28725; Cass. 12 luglio 2006 n. 15808).

Ad avviso dei giudici di legittimità, infatti, in tale ipotesi, la circostanza che i lavori siano effettuati per rendere l'immobile locato idoneo alle esigenze del conduttore (costituendo sostanzialmente un beneficio per lo stesso), non precluderebbe la possibilità di riconoscere un **sinallagma** tra la riduzione del canone per specifiche annualità e il pagamento dei lavori stessi, con conseguente applicazione della disciplina della permuta, prevista dall'art. 11 del DPR 633/72 (si veda "Rischio permuta per le spese sostenute dai conduttori" del 2 gennaio 2018).

Nell'ambito di un rapporto B2B, una tale ricostruzione implicherebbe:

- per il **locatore**, l'emissione della fattura per i canoni di locazione (applicando il regime IVA previsto per gli stessi) "al lordo" degli oneri sostenuti dal conduttore;
- per il **conduttore**, l'emissione di una fattura per il riaddebito dei costi sostenuti per l'effettuazione dei citati lavori (applicando, il regime IVA previsto per i medesimi).

Quanto al momento **impositivo**, lo stesso coinciderebbe – per entrambe le prestazioni – con l'esecuzione della seconda in ordine temporale, la quale, fungendo da corrispettivo della prima, costituisce il termine ultimo per l'emissione della fattura da parte dei contraenti, fatta salva la possibilità per gli stessi di emettere fattura anche prima di tale momento (ris. Agenzia delle Entrate 31 luglio 2008 n. 331).

Sulla tematica si riscontra, tuttavia, una **diversa posizione** dei giudici di merito, secondo i quali i lavori eseguiti dal conduttore possono essere considerati quale metodo alternativo di corresponsione del canone nelle sole ipotesi in cui detti lavori rappresentino delle "migliorie" in grado di incrementare il valore dell'immobile e di apportare un vantaggio al proprietario dello stesso, non potendo – in caso contrario – essere considerati (e tassati) ad integrazione/aumento del canone percepito (C.T. Reg. Lombardia 15 ottobre 2019 n. 3999/22/2019).

Non risulterebbe, altresì, possibile configurare un'operazione di tipo permutativo nei casi in cui la riduzione del canone abbia il solo fine di agevolare il conduttore nell'**avvio** della propria attività, senza che vi siano collegamenti con oneri posti in capo a quest'ultimo (C.T. Reg. Lazio 29 maggio 2019 n. 3284/7/19).

Il venir meno della permuta legittimerebbe, pertanto, il locatore a dare evidenza in fattura del canone ridotto (in luogo del canone per l'intero suo ammontare).

Per quanto, invece, attiene l'assolvimento dell'**imposta di registro** dovuta per la locazione (determinata in base a quanto disposto dall'art. 5 della Tariffa Parte I, allegata al DPR 131/86), pur in assenza di chiarimenti di prassi, si ritiene che la stessa debba essere applicata sul canone "lordo" nei casi in cui la controprestazione del conduttore venga considerata quale forma di pagamento del corrispettivo.

Diversamente, l'imposta dovrebbe essere applicata sul canone "netto". In tale ultimo caso le parti saranno tenute alla presentazione del Modello RLI (a cui dovrà essere allegato il relativo contratto), avendo cura di compilare – unitamente ai campi obbligatori – anche la sezione "casi particolari", presente all'interno del quadro A, nonché di indicare le **variazioni del canone** per le annualità successive alla prima nell'apposito quadro a tal fine previsto (quadro E).

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A SOLVENTI S.R.L.

Entro il weekend i 600 euro di aprile sui conti dei professionisti

Tra oggi e domani le due Casse di categoria faranno partire i bonifici. Tempi più lunghi per le nuove richieste

/ Savino GALLO

Entro questo fine settimana gli iscritti alle Casse di previdenza di dottori commercialisti e ragionieri, che hanno già richiesto (e ottenuto) i 600 euro previsti per il mese di marzo, potranno disporre della medesima **indennità** relativa al mese **di aprile**.

Oggi, infatti, la CNPADC procederà con la sottoscrizione degli atti di liquidazione, per poi far partire i bonifici da domani. Alla CNPR, invece, i bonifici partiranno da oggi. In tutto, i soggetti che avevano già presentato domanda per il mese di marzo erano **quasi 37 mila**, di cui più di 26 mila iscritti alla Cassa dottori e poco meno di 10 mila a quella dei ragionieri.

Per questi ultimi, il decreto interministeriale pubblicato lo scorso fine settimana ha previsto l'**erogazione automatica** dell'indennità di aprile (si veda "Invariati i limiti di reddito per l'indennità di aprile dei professionisti" del 5 giugno), per questo le Casse hanno potuto iniziare a disporre i pagamenti in tempi brevi.

Ci vorrà un po' di più, invece, per quelli che presentano **domanda ex novo**, in quanto rientranti nei **nuovi requisiti** contemplati dal decreto "Rilancio". Tale provvedimento ha allargato la platea dei beneficiari dell'indennità, includendo anche i soggetti titolari di contratto di lavoro subordinato a tempo determinato, rimasti fuori dal bonus di marzo (si veda "Indennità di aprile per i professionisti con portata più ampia" del 6 giugno).

La finestra per poter presentare domanda è stata aperta **lunedì 8 giugno** (sia nel caso della CNPADC che della CNPR, la richiesta può essere inoltrata solo on line, accedendo all'area riservata del portale delle due Casse) e si chiuderà mercoledì 8 luglio. Al momento, alla Cassa dottori sono arrivate meno di 300 nuove richieste, mentre per quella dei ragionieri sono circa 200.

Per i nuovi richiedenti i pagamenti scatteranno presumibilmente fra **meno di una settimana**, ovvero al termine del primo monitoraggio demandato agli enti di previdenza, previsto per il prossimo 15 giugno. Data in cui le Casse si aspettano di avere dal Governo almeno una parte dei soldi che hanno anticipato per pagare le indennità di marzo e, ora, quelle di aprile.

Anche il saldo di quanto anticipato dalle Casse potrebbe avvenire a breve

Anche perché alcune di loro, considerando la sospensione dei versamenti contributivi da parte degli iscritti, potrebbero ritrovarsi con **problemi di liquidità** e non riuscire a corrispondere tutte le indennità. Nei giorni scorsi il Ministero ha chiesto agli enti di fornire le loro coordinate bancarie, quindi anche il saldo di quanto anticipato potrebbe avvenire in tempi brevi.

EUTEKNE - VIETATA LA RIPRODUZIONE

In dirittura d'arrivo l'istanza per il contributo a fondo perduto

Trasmissione telematica mediante l'applicazione desktop telematico o il servizio web disponibile nell'area riservata del sito dell'Agenzia delle Entrate

/ Pamela ALBERTI

In arrivo il modello e le relative istruzioni per la richiesta del contributo a fondo perduto, che dovrà essere presentato all'Agenzia delle Entrate entro **60 giorni** dalla data di avvio della procedura telematica. La trasmissione telematica dei dati contenuti nell'istanza può essere eseguita, direttamente o tramite intermediari abilitati, mediante l'applicazione desktop telematico o il servizio web disponibile nell'area riservata del sito dell'Agenzia delle Entrate.

Stando alle bozze, nel caso in cui l'ammontare del contributo sia superiore a **150.000 euro**, il modello dell'istanza deve essere firmato digitalmente dal soggetto richiedente e deve essere inviato esclusivamente tramite PEC all'Agenzia delle Entrate (unitamente all'autocertificazione richiesta in tal caso).

In merito ai soggetti **beneficiari**, viene previsto che il richiedente debba dichiarare, barrando l'apposita casella, di "essere un soggetto diverso da quelli a cui non spetta il contributo individuati dal comma 2 dell'art. 25 del decreto (liberi professionisti e lavoratori dello spettacolo)".

L'unica indicazione di rilevo riguarda il fatto che il contributo non spetta nel caso la partita IVA del richiedente sia stata attivata **dopo il 30 aprile** 2020, poiché la norma stabilisce che il contributo è finalizzato a sostenere i soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica (un'eccezione a tale regola è prevista per l'erede che ha aperto una partita IVA per proseguire l'attività del *de cuius*, soggetto persona fisica, titolare di partita IVA prima di tale data).

Quanto ai **requisiti**, occorre barrare la casella corrispondente alla fascia di ricavi/compensi relativi al 2019 (per i soggetti "solari"), vale a dire: non superiori a 400.000 euro (a cui corrisponde un contributo pari al 20% della differenza tra fatturato di aprile 2019 e 2020); superiori a 400.000 e fino a un milione (contributo 15%); superiore a uno e fino a 5 milioni (contributo 10%).

Ai fini della determinazione dei ricavi/compensi relativi al 2019, le istruzioni alla compilazione del modello riportano una tabella riepilogativa con i campi della dichiarazione dei redditi 2020 (relativa al 2019) ai quali fare riferimento (in calce all'articolo). Tuttavia, la maggior parte dei soggetti non avranno ancora presentato il modello REDDITI 2020 alla data di presentazione dell'istanza, per cui sarà necessario un **controllo ex post**.

In caso il soggetto svolga più attività, il limite dei 5 milioni di euro per l'accesso al beneficio riguarda la somma dei ricavi/compensi riferiti a tutte le attività.

Per i soggetti titolari di reddito agrario e attività agricole connesse, persone fisiche, società semplici ed enti non commerciali, in luogo dell'ammontare dei ricavi, occorre considerare l'ammontare del **volume d'affari** (campo VE50 del modello IVA 2020); se non tenuti alla presentazione della dichiarazione IVA, rileva l'ammontare complessivo del fatturato del 2019.

Nella bozza di istanza occorre poi riportare negli appositi campi l'ammontare del **fatturato** e dei **corrispettivi** dei mesi di aprile 2019 e aprile 2020. A tal fine devono essere considerate tutte le fatture attive (al netto dell'IVA) con data di effettuazione dell'operazione che cade ad aprile comprese le fatture differite emesse nel mese di maggio e relative a operazioni effettuate nel mese di aprile, comprese le note di credito. Concorrono a formare l'ammontare del fatturato anche le cessioni di beni ammortizzabili.

In assenza dei dati relativi all'ammontare del fatturato e dei corrispettivi, il corrispondente campo non va compilato e si intenderà che l'importo è **pari a zero**: questa situazione può accadere, ad esempio, se l'attività è iniziata successivamente al mese di aprile 2019. In tali casi, l'importo del contributo sarà pari a quello minimo previsto (1.000 per le persone fisiche, 2.000 per altri soggetti). L'importo del fatturato e dei corrispettivi va indicato senza operare alcun ragguaglio anche nel caso in cui l'attività sia iniziata nel corso del mese di aprile (in linea generale, secondo le bozze di istruzioni il ragguaglio sembra non dover mai essere operato ai fini del calcolo del contributo).

Per soggetti che hanno indicato nell'istanza, barrando le corrispondenti caselle, di avere iniziato l'attività dopo il 31 dicembre 2018 ovvero di avere il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di Comuni colpiti da eventi calamitosi con stato di emergenza ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza "COVID-19", se la differenza tra l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 e l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019 risulta **negativa**, a tale differenza si applicherà la percentuale del **20%**, **15%** o **10%** a seconda dell'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati nel 2019 (fermo restando il riconoscimento del contributo minimo qualora superiore). Nel caso in cui, invece, tale differenza risulti positiva o pari a zero, il contributo è pari a quello minimo.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - SOLO IN INDIRIZZO A SOLVEITUR

MODELLO DICHIARATIVO	RICAVI/COMPENSI	REGIME	PUNTAMENTI
PF	Ricavi	Contabilità ordinaria	RS116
		Contabilità semplificata	RG2, col. 2
	Compensi		RE2, col. 2
	Ricavi/Compensi	Regime L. 190/2014	da LM22 a LM27, col. 3
	Ricavi/Compensi	Regime DL n. 98/2011	LM2
SP	Ricavi	Contabilità ordinaria	RS116
		Contabilità semplificata	RG2, col. 5
	Compensi		RE2
SC	Ricavi		RS107, col. 2
ENC	Ricavi	Contabilità ordinaria	RS111
		Contabilità semplificata	RG2, col. 7
		Regime forfetario art. 145 TUIR	RG4, col. 2
		Contabilità pubblica	RC1
	Compensi		RE2

EUTEKNE - HIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A SOLVENTI S.R.L.

CIG COVID-19 con procedura più snella

L'INPS ha "anticipato" le prime istruzioni sui principali interventi in materia di trattamenti di integrazione salariale previsti dal decreto Rilancio

/ Luca MAMONE

Come già sottolineato su *Eutekne.info* (si veda "Richiesta all'INPS per la CIG in deroga successiva alle 9 settimane" del 23 maggio 2020), con il DL 34/2020, decreto "Rilancio", è stato modificato in modo significativo l'impianto dei trattamenti di integrazione salariale ordinari e in deroga con causale COVID-19 definito dagli artt. da 19 a 22 del DL 18/2020 (decreto "Cura Italia").

In attesa delle **istruzioni operative** dell'INPS, di prossima pubblicazione con apposite circolari, l'Istituto previdenziale, con una notizia pubblicata recentemente sul proprio sito, ha illustrato i principali interventi in materia di trattamenti di integrazione salariale previsti dagli artt. da 68 a 71 del decreto "Rilancio".

Innanzitutto, l'INPS ha ricordato, in riferimento alla **CIGO** e assegno ordinario di cui all'art. 19 del DL 18/2020, che un'importate novità introdotta dal decreto "Rilancio" consiste nella possibilità per le aziende di richiedere un ulteriore periodo di trattamento di integrazione salariale COVID-19 non superiore a **5 settimane**, nell'arco temporale compreso tra il 23 febbraio e il 31 agosto 2020, previa fruizione delle prime 9 settimane di integrazione salariale previste in origine dal decreto "Cura Italia".

L'Istituto previdenziale evidenzia che per la gestione della quota incrementale di trattamento ordinario è stata individuata una **procedura** più snella che consente alle aziende interessate la possibilità di accedere al trattamento sia residuale che complessivo, fino a un massimo di 14 settimane, attraverso l'invio anche di un'**unica domanda**.

In relazione alla regolamentazione del "**periodo fruito**", l'INPS rende noto che nelle linee guida in via di adozione è previsto un flusso di comunicazioni che consente alle aziende di allegare file con valenza **autocertificativa**, sia in caso di richiesta di pagamento diretto sia nelle ipotesi di anticipazione della prestazione e conguaglio contributivo.

Un'altra novità di rilievo, sempre inerente alla disciplina della CIGO e dell'assegno ordinario COVID-19, riguarda i **termini** di trasmissione delle relative domande di accesso, che il DL 34/2020 ha reso più stringenti, prevedendo che, qualora l'istanza sia presentata oltre il termine stabilito, l'eventuale trattamento di integrazione salariale non potrà aver luogo per periodi anteriori di una settimana rispetto alla data di presentazione.

Proprio al fine al fine di consentire alle aziende un più graduale **adeguamento** ai nuovi e più rigorosi termini di presentazione delle domande (ed evitare la relativa penalizzazione in caso di ritardo nell'invio), il provvedimento in esame ha fissato una scadenza differita alla fine del mese successivo a quello di entrata in vigore del decreto "Rilancio", ovvero il prossimo **30 giugno**, per l'invio delle istanze da parte dei datori che hanno già presentato domanda di CIGO o assegno ordinario per periodi di sospensione o riduzione dell'attività lavorativa iniziati tra il 23 febbraio e il 30 aprile 2020 e che devono trasmettere una nuova domanda per completare la fruizione delle 9 settimane o per richiedere ulteriori settimane.

Sempre in termini di durata dei trattamenti di integrazione salariale, l'INPS ricorda poi che il decreto "Rilancio" ha altresì previsto la possibilità di riconoscere alle aziende un'eventuale ulteriore *tranche* di durata massima di **4 settimane** di trattamenti di CIGO e assegno ordinario, da collocarsi esclusivamente tra il 1° settembre e il 31 ottobre 2020.

Un altro aspetto procedurale di interesse previsto dal decreto "Rilancio" consiste nel termine di invio all'INPS – da parte delle aziende – delle informazioni per il **pagamento diretto** di CIGO, assegno ordinario e CIG in deroga, per sospensioni avvenute nel periodo ricompreso tra il 23 febbraio e il 30 aprile 2020. Per tali sospensioni, se già autorizzate, i datori di lavoro dovevano comunicare i predetti con il modello **SR41** entro l'8 giugno scorso. In merito a tale scadenza, l'INPS specifica che il termine è di tipo **ordinatorio**, pertanto è da escludersi la decadenza dal diritto di ricevere la prestazione, come invece accade in presenza di un termine perentorio.

Chiaramente, l'adempimento riguarda il pagamento delle mensilità di marzo e di aprile 2020, mentre per le sospensioni effettuate nel mese di **maggio 2020** le aziende avranno un tempo congruo appena i dati saranno resi disponibili dagli applicativi delle buste paghe dei lavoratori.

Infine, si segnala che anche per la cassa integrazione in deroga possono essere autorizzate ulteriori 5 (più 4) settimane direttamente dall'INPS, a cui andrà presentata la **domanda**. In particolare, i datori di lavoro, che dovranno chiedere l'autorizzazione delle prime 9 settimane esclusivamente alle Regioni, potranno, a decorrere dal **18 giugno 2020** (ossia un mese dall'entrata in vigore del DL 34/2020), chiedere le ulteriori settimane all'Istituto.

EUTEKNE - FIPE PUBLISHING - VIA LAMA 7 - 20122 MILANO - C.F. E P.I. 08191810963

Convocazioni delle assemblee da pubblicare in Gazzetta entro il 13 giugno

Ammesso far scegliere ai soci se partecipare fisicamente o in videoconferenza

/ Luciano DE ANGELIS

Entro il **13 giugno** dovranno essere pubblicati in G.U. gli avvisi di convocazione delle assemblee deputate all'approvazione del bilancio (ed eventualmente a rinnovare gli organi sociali) delle società per azioni tenute all'utilizzo di questo metodo. Tale pubblicazione, alternativa a quella su uno o più quotidiani (la cui testata deve essere prevista dallo statuto e che normalmente risulta più costosa), riguarda, ai sensi dell'art. 2366, comma 2 c.c., tutte le spa che fanno ricorso al capitale di rischio e quelle società, spa e coop, in cui lo statuto non prevede metodi alternativi.

Per le srl e le spa chiuse e le cooperative i cui statuti lo consentono, tuttavia, la convocazione potrà avvenire **otto giorni prima** dell'assemblea utilizzando mezzi che garantiscano la prova dell'avvenuto ricevimento (raccomandata o PEC, se l'atto costitutivo non prevede diversamente; Trib. Roma 31 luglio 2015). L'assemblea, in seconda convocazione, dovrà tenersi in una data ricompresa fra il giorno successivo all'assise convocata in prima convocazione e il 30° giorno successivo, con possibilità quindi di arrivare al **29 luglio**.

Va, però, ricordato che per le srl la seconda convocazione è ammessa solo se statutariamente prevista e, nel caso, deciderà con le maggioranze previste da statuto.

Il progetto di bilancio, assieme eventualmente alla relazione sulla gestione degli amministratori e alla relazione dei sindaci e dei revisori, deve restare depositato nella sede della società durante i 15 giorni che precedono l'assemblea. La giurisprudenza ritiene che i **15 giorni** (derogabili solo *in melius* per i soci) debbano fare riferimento all'assemblea effettivamente tenuta e quindi, nel caso di approvazione del bilancio in seconda convocazione, detto periodo di 15 giorni potrà essere calcolato a ritroso da quest'ultima (App. Milano 5 novembre 93).

Nelle **srl**, tuttavia, per le quali il termine di convocazione può precedere anche di solo 8 giorni l'assemblea, la giurisprudenza ha ritenuto che il progetto di bilancio possa essere depositato presso la sede sociale anche nei soli **8 giorni precedenti** l'assemblea, dovendosi in tal modo ritenere garantito il diritto di informazione del socio (Trib. Latina 18 novembre 2015). Il mancato rispetto del termine può portare il socio a chiedere l'annullabilità della delibera per incompletezza del prescritto procedimento informativo (Trib. Bari 2 ottobre 2008).

Le novità delle assemblee 2020 sono, peraltro, legate all'art. 106 del DL 18/2020 (conv. L. 27/2020), che consente, a prescindere da eventuali previsioni statutarie, ai soci di srl, cooperative e spa, oltre che partecipare fisicamente (quando consentito), di potersi sempre collegare mediante mezzi di **telecomunicazione** che garantiscano l'identificazione dei partecipanti, la loro attiva partecipazione e l'esercizio del diritto di voto *ex* art. 2370 c.c.

I mezzi di telecomunicazione ammessi devono, di norma, garantire la c.d. **collegialità piena**, e cioè da un lato il diritto di informazione (nel caso di specie in particolare la preventiva lettura del bilancio e delle relazioni a esso allegate) e dall'altro la possibilità di partecipare al dibattito e di votare in tempo reale (i soci intervengono in diversi luoghi fisici, organizzati dalla società mediante reciproci collegamenti audio video). Si ritengono equiparabili alle riunioni a collegialità piena sia le riunioni che si tengano mediante collegamenti solo audio c.d. conference call, sia le c.d. videoconferenze o teleconferenze bilaterali (ossia con possibilità di vedere o sentire contemporaneamente i due o più poli), nelle quali ogni partecipante può trovarsi in un luogo collegato con mezzi propri e di conseguenza senza alcuna responsabilità della società circa l'efficienza del collegamento (zoom, whatsapp, hangout, skipe, ecc.).

Spetta al CdA, nei limiti definiti dal DL 18/2020 e nel rispetto delle sue finalità, indicare le **modalità** di **partecipazione** all'assemblea e di espressione del diritto di voto più idonee al caso di specie. Tali regole dovranno essere evidenziate nell'avviso di convocazione. Nel decidere, il CdA dovrà tener conto della numerosità dei soci della società che tecnicamente potrebbero partecipare all'assise, delle dimensioni del locale disponibile per l'assemblea e, ovviamente, del quadro normativo (anche locale) di riferimento nel periodo in cui l'assemblea andrà tenuta.

Le società potranno ammettere per i soci un'unica o diverse modalità

In virtù di quanto sopra, secondo le FAQ Assonime agli associati del marzo 2020, le società potranno prevedere, con l'avviso di convocazione, **più di una modalità** di partecipazione a distanza all'assemblea, anche cumulando tutti gli strumenti indicati nel decreto (voto per corrispondenza, partecipazione con mezzi di telecomunicazione e, per le coop, ma anche per le banche popolari e le mutue assicuratrici, la delega al rappresentante designato).

Le società, quindi, potranno ammettere per i soci un'unica modalità di partecipazione o diverse modali-

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A SOLVENTI S.R.L.

tà. Risulta altresì ammissibile prevedere modalità di partecipazione all'assemblea **diverse** per i soci rispetto ai membri del CdA e del collegio sindacale.
Ovviamente, qualora lo statuto non lo escluda, tutti i soci potranno **delegare** altri soci a partecipare e tale delega può avvenire anche nelle assemblee che si svolgano in videoconferenza.
Secondo il Notariato del Triveneto, tuttavia, in presenza di un rappresentante designato (nelle banche popolari, di credito cooperativo, nelle società cooperative) il socio potrà conferire la sua eventuale delega solo a quest'ultimo.

EUTEKNE - HIP RODOZIONE VIETATA - SOLO IN RISERVATA A SOLVENTI S.R.L.

Urgenti le misure su scudo penale, smart working e rinnovo dei contratti a termine

Il comitato di esperti suggerisce alcuni interventi immediati finalizzati a facilitare l'occupazione e la ripartenza delle imprese

/ Luca NEGRINI

Il rapporto elaborato dal comitato di esperti in materia economica e sociale presieduto da Vittorio Colao riguarda iniziative di lungo periodo, essendo proiettato in un arco temporale che va da quest'anno al 2022, ma alcune misure, anche in materia di **lavoro**, sono indicate come urgenti, in quanto finalizzate a sostenere la sopravvivenza e la ripresa dell'attività delle imprese.

Vale, quindi, la pena di soffermarsi su questi suggerimenti, individuati nei primi tre punti degli interventi urgenti previsti dal piano, perché dovrebbero essere i primi su cui interverrà il legislatore, qualora intenda seguire le indicazioni ricevute.

Si potrebbe anzi dire che il legislatore abbia almeno in parte anticipato il comitato di esperti, almeno per quanto riguarda il primo dei suggerimenti, che contiene l'invito a **escludere** il contagio da COVID-19 dalla responsabilità penale del datore di lavoro per le imprese non sanitarie. Il testo elaborato dal comitato sul punto non è chiarissimo, perché non collega tale esclusione al rispetto dei protocolli anti-contagio, richiamati solo nella seconda parte del punto tra gli interventi organizzativi il cui costo dovrebbe essere temporaneamente neutralizzato sul piano fiscale, ma sicuramente l'esclusione di responsabilità suggerita non può prescindere dall'adozione di tali protocolli, resi tra l'altro obbligatori dal comma 14 dell'art. 1 del DL 33/2020.

Di fatto, allora, uno **scudo penale** a favore dei datori di lavoro che adottano le misure previste nel Protocollo del 24 aprile 2020 o in quelli specifici di settore esiste già, dopo che in sede di conversione la L. 40/2020 ha introdotto nel decreto Liquidità l'art. 29-*bis*, secondo cui "ai fini della tutela contro il rischio di contagio da COVID-19, i datori di lavoro pubblici e privati adempiono all'obbligo di cui all'art. 2087 del codice civile mediante l'applicazione delle prescrizioni contenute nel protocollo".

Infatti, facendo coincidere il **rispetto dei protocolli** con il rispetto degli obblighi previsti dalla norma codicistica, viene già esclusa non solo sul piano civile, ma anche sul piano penale, un'eventuale responsabilità del datore di lavoro in caso di contagio, dal momento che per la giurisprudenza l'art. 2087 c.c. rappresenta la norma generale di chiusura in materia di sicurezza sul lavoro su cui si fonda la responsabilità anche penale del datore di lavoro (Cass. pen. n. 50000/2018).

Analogamente di semplice attuazione è il terzo degli interventi urgenti suggeriti in materia di lavoro, quello finalizzato a consentire, in deroga temporanea al decreto "Dignità", il **rinnovo dei contratti** a tempo determinato in scadenza, almeno fino alla fine di quest'anno. Il DL 34/2020 è già intervenuto sulla materia, prevedendo all'art. 93 la possibilità di proroga e rinnovo dei contratti a termine senza la necessità di una causale fino al 30 agosto 2020. Come si era osservato nel commentare tale disposizione (si veda "Sospensione temporanea delle causali per proroghe e rinnovi dei contratti a termine" in *La Consulenza del Lavoro*, giugno 2020), la legge di conversione del decreto "Rilancio" sarebbe l'occasione migliore non solo per sciogliere alcuni dubbi sull'interpretazione della norma contenuta nell'art. 93, ma anche per prolungare la deroga almeno fino alla fine dell'anno, dando così un respiro alla previsione non limitato a poco più di tre mesi, consentendone l'applicazione anche il prossimo autunno, quando il problema occupazionale che si vuole in qualche modo arginare si farà più grave ed impellente.

Ben più complesso sarà trovare un accordo politico per dare attuazione al secondo dei suggerimenti contenuti nel piano, per il quale l'osservazione delle modalità di utilizzo dello smart working nel periodo di emergenza sanitaria dovrebbe essere lo spunto per identificare interventi volti a **migliorare** l'attuale disciplina dell'istituto, contenuta nella L. 81/2017.

Nell'emergenza è stato facile superare l'impianto normativo ordinario, fondato sul carattere **consensuale e provvisorio** di questa forma di lavoro, che presuppone un'intesa individuale e la facoltà di recesso di entrambe le parti quando l'accordo sia a tempo indeterminato. Oggi, sulla base di quanto previsto dall'art. 90 comma 4 del DL 34/2020, i datori di lavoro privati possono ricorrere a tale strumento, a prescindere da un accordo individuale, ma solo fino alla cessazione dello stato di emergenza epidemiologica da COVID-19 e comunque non oltre il 31 dicembre 2020. Superata questa fase, se si vuole davvero che il lavoro agile diventi uno strumento per organizzare in modo nuovo il lavoro e l'impresa, sarà probabilmente necessario superare il carattere volontario e provvisorio dell'istituto, rendendolo una forma stabile di lavoro, **regolamentata** da specifici accordi sindacali.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A SOLVENTI S.R.L.

Gli Stati Ue aderiscono alle indicazioni OCSE per le politiche fiscali anti COVID

Lussemburgo e Slovenia invertono il trend revocando lo stato di crisi

/ Simonetta LA GRUTTA

In questi mesi, a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, buona parte dei Paesi esteri, ivi inclusi gli Stati membri della Ue, hanno adottato **misure specifiche** volte a posticipare (in poche circostanze a ridurre, se si escludono i beni direttamente connessi alla prevenzione della diffusione del virus) il carico fiscale e gli adempimenti tributari.

In alcuni casi, così come è avvenuto in Italia, le iniziative legislative si sono susseguite e aggiornate nel corso del tempo, anche per tenere conto dell'evolversi della situazione sanitaria.

L'OCSE, il 26 marzo 2020, ha pubblicato un documento allo scopo di sostenere i governi nell'arduo compito di operare le scelte più opportune, in considerazione del contesto locale, per **ridurre gli oneri** gravanti sui contribuenti e per supportare, in termini economici e finanziari, sia gli operatori economici che i cittadini in genere.

Il report è il risultato di un **duplice lavoro** di ricerca: gli studi effettuati in materia dall'OCSE da una parte e l'analisi dei principali provvedimenti adottati, fino a quel momento, dai diversi Paesi.

Il documento di indirizzo dà conto delle possibili misure fiscali da preferire – a seconda delle categorie di soggetti che si intende maggiormente tutelare o sostenere – nella definizione delle politiche fiscali atte a contrastare gli effetti che la diffusione del virus sta producendo sull'economia, e richiama l'attenzione su talune conseguenze indesiderate che alcune di queste misure potrebbero produrre.

Tra i **fattori da valutare** vi sono:

- la possibilità di disporre provvedimenti solo per un ristretto numero di categorie, selezionandole tra quelle maggiormente colpite dall'attuale situazione;
- la possibilità di implementare misure per tutti i contribuenti o almeno per tutti i contribuenti di alcune categorie quali imprenditori individuali, PMI o grandi imprese;
- gli effetti negativi di eventuali agevolazioni (a titolo esemplificativo, il posticipare le scadenze per la presentazione delle dichiarazioni fiscali può comportare tempi più lunghi per giungere all'erogazione dei rimborsi d'imposta);
- la definizione della durata **temporale** dei provvedimenti che dovrebbe essere proporzionale al perdurare della crisi e alla sua gravità; far permanere norme agevolative in tema di versamenti tributari per un periodo superiore al necessario potrebbe, ad esempio, determinare una posizione debitoria così elevata in capo allo stesso soggetto da non poterne permettere il riassorbimento in tempi ragionevoli;
- il rischio di frodi e di condotte **evasive o elusive**; queste ultime oltretutto potrebbero derivare da mera non-compliance involontaria, ossia da comportamenti errati adottati in buona fede per non completa comprensione delle nuove disposizioni, introdotte troppo repentinamente e senza che le amministrazioni finanziarie locali possano fornire adeguati supporti interpretativi;
- l'utilizzo del cosiddetto "fisco digitale" per comunicare ed interfacciarsi con operatori economici e contribuenti.

Volendo compiere una prima valutazione d'insieme, come risultava già dallo stesso documento di indirizzo dell'OCSE, i Paesi hanno operato le proprie scelte seguendo **quattro macro filoni**:

- consentire l'adempimento degli obblighi fiscali in un maggior lasso di tempo;
- velocizzare e snellire le procedure di rimborso d'imposta;
- fissare procedure di accertamento e verifica più pragmatiche e rapide al fine di definire al più presto la posizione debitoria dei contribuenti e permettere a questi ultimi l'utilizzo delle risorse disponibili;
- gestire eventuali posizioni debitorie con adeguati piani di rientro meno gravosi o, in alcuni casi, temporalmente sospesi.

Il primo filone, al quale hanno fatto più spesso ricorso gli Stati Ue, è volto posticipare la presentazione dei dichiarativi fiscali e dei versamenti d'imposta o, similmente, qualora i termini siano rimasti invariati a riconoscere la non applicabilità di sanzioni ed eventualmente degli interessi, in caso di adempimenti tardivi.

Deve rilevarsi, infine, che nel corso del mese di maggio si è rilevata una prima **inversione di tendenza**. Il Lussemburgo ha ritenuto di revocare le misure adottate, chiedendo la presentazione dei dichiarativi secondo i termini ordinari. Così pure la Slovenia ha revocato lo stato di emergenza sanitaria, lasciando tuttavia in vigore i provvedimenti fino al termine del mese di maggio.

EUTEKNE - VIETATA LA RIPRODUZIONE

Nuova IMU sempre dovuta dai non residenti

Non più operativa dal 2020 l'agevolazione per i pensionati iscritti all'AIRE possessori di immobili nel territorio italiano

/ Gianluca ODETTO

Il prossimo 16 giugno anche i soggetti **non residenti** con proprietà immobiliari in Italia sono chiamati all'appuntamento con il primo versamento della "nuova" IMU, ridisegnata dall'art. 1 commi 739 e seguenti della L. 160/2019.

Le regole sono, per la gran parte, comuni a quelle previste per i soggetti residenti sia per quanto riguarda la soggettività passiva, sia per quanto concerne le regole di determinazione della base imponibile e dell'imposta.

L'unica novità sostanziale riguarda l'**abolizione** della norma contenuta nell'art. 13 comma 2 del DL 201/2011, rimasta in vigore sino al 2019, la quale assimilava all'**abitazione principale** l'immobile posseduto da cittadini italiani non residenti iscritti all'AIRE già pensionati nei rispettivi Stati di residenza, a condizione che esso non risultasse concesso in locazione o in comodato. In caso di possesso di più immobili, la persona poteva scegliere a quale riservare il regime agevolativo (ris. Min. Economia e finanze n. 10/DF del 5 novembre 2015); inoltre, il beneficio poteva competere a condizione che la persona fosse titolare di pensioni in convenzione internazionale (nelle quali la contribuzione versata in Italia si totalizza con quella versata nell'altro Stato) o di pensioni autonome italiane e pensioni estere, ma non di sole pensioni italiane (ris. Min. Economia e finanze n. 6/DF del 26 giugno 2015).

I numeri dell'agevolazione sono contenuti nella risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-00807. Il documento stimava che, all'epoca (2018), i soggetti **iscritti all'AIRE** proprietari di abitazioni in Italia (non locate e non concesse in comodato) fossero 485.193, per un totale di 239.853 unità immobiliari (la differenza si deve al fatto che molte unità hanno più comproprietari); restringendo il campo agli iscritti AIRE titolari di pensione, si contavano 66.120 soggetti e 37.792 unità immobiliari (la risposta evidenziava, però, che tra i titolari di pensione figuravano anche i titolari di sola pensione italiana, non agevolati).

La risposta all'interrogazione parlamentare fornisce poi una ripartizione territoriale dei possessori di unità immobiliari, chiarendo che oltre l'**80%** di essi risiede in **Stati europei** (53.200 su 66.120 con un calcolo per teste e 31.172 su 37.792 con un calcolo per unità immobiliari). Seguono, in ordine, i residenti in America settentrionale, America meridionale, Australia, Africa, Asia, America centrale e, in coda, un non meglio precisato "Polo Nord", con quattro persone titolari di pensione possessori di tre immobili.

Laddove si rientri in questa casistica, dal 2020 l'**IMU** risulta **dovuta**; in virtù della disposizione contenuta nell'art. 1 comma 762 della L. 160/2019, per cui l'acconto del 2020 è pari al 50% di quanto versato a titolo di IMU e TASI per il 2019, la persona risulta titolata a non versare nulla a titolo di acconto, salvo poi corrispondere l'intera imposta dovuta per il 2020 entro il 16 dicembre 2020.

Un altro problema con cui periodicamente si scontrano i non residenti per il pagamento dell'imposta municipale riguarda le modalità concrete di versamento delle somme. Più Comuni, infatti, richiedono che i non residenti non utilizzino il modello F24 per l'accredito, ma eseguano un **bonifico** delle somme dovute, con modalità spesso obsolete di indicazione dei dati (es. menzione dei codici tributo nella causale del bonifico, invio via fax delle ricevute di bonifico all'Ufficio tributi per i relativi controlli, ecc.) che potenzialmente aumentano i disguidi.

Per i titolari di conti italiani, normalmente mantenuti proprio allo scopo principale di sostenere i costi delle attività italiane, molto spesso si utilizza quindi il **modello F24** (a sua volta imposto da più enti locali quale unica modalità). In questi casi, talvolta si indica quale "domicilio fiscale" l'indirizzo della casa di abitazione per la quale si versa l'imposta, ma va in ogni caso tenuto conto che, a rigore, il dato del domicilio fiscale non risulta quale dato obbligatorio per la compilazione del modello F24 e può, quindi, essere omesso (si può peraltro utilizzare il modello F24 semplificato, che non reca nemmeno tale dato).

Dato del domicilio fiscale non indispensabile

Risulta in ogni caso opportuno un buon **coordinamento** con i dati indicati nella **dichiarazione dei redditi**. In questa, infatti, il contribuente indica i dati della propria residenza estera nella sezione "Residente all'estero" del frontespizio. Nella sezione "Residenza anagrafica" va invece individuato il luogo di domicilio fiscale che, fatti salvi i casi delle persone trasferitesi in Stati a regime fiscale privilegiato (i quali hanno domicilio fiscale nel Comune di ultima residenza in Italia), è stabilito nel Comune italiano dove viene prodotto il reddito più elevato (tale dato è, inoltre, finalizzato alla corretta liquidazione delle addizionali IRPEF regionale e comunale). Nella dichiarazione occorre, però, indicare in modo obbligatorio solo il Comune di domicilio fiscale (che non necessariamente coincide con quello in cui è situato l'immobile per il quale si versa l'IMU), mentre i dati dell'indirizzo vanno indicati solo nel caso in cui la persona ha un recapito nel Comune ove è individuato il domicilio fiscale.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A SOLVENTI S.R.L.

L'inerzia degli amministratori davanti all'insolvenza può integrare la bancarotta

La mancata predisposizione di rimedi efficaci deve essere caratterizzata da colpa grave, accertata in concreto, individuandone le ragioni

/ Maria Francesca ARTUSI

Sussiste il reato di bancarotta societaria semplice nel caso di **inerzia dei componenti** del consiglio di amministrazione di una società fallita, che hanno il potere e il dovere di attivarsi per impedire le conseguenze più gravi del dissesto, già intuibili da molteplici indicatori dello stato di crisi economica e finanziaria in cui versi la società nei mesi antecedenti il fallimento.

In particolare, nella sentenza n. 17626 depositata ieri, la Cassazione affronta il tema della **responsabilità** per bancarotta semplice ai sensi degli artt. 224 e 217 comma 1 n. 4) del RD 267/1942 in un procedimento in cui gli amministratori, tra l'altro, erano stati accusati di mancata richiesta di fallimento nonostante l'integrale perdita di capitale sociale e l'insolvenza conclamata dal mancato pagamento di una rata (di più di 100.000 euro) del mutuo contratto, scaduta e non pagata (delitto aggravato dal danno patrimoniale di rilevante gravità e dall'aver commesso più fatti di bancarotta).

L'art. 224 citato, richiamando appunto l'art. 217 del medesimo decreto, prevede infatti, tra le proprie condotte quella di aver aggravato il proprio dissesto, astenendosi dal richiedere la dichiarazione del proprio fallimento o con altra grave colpa. Presupposto per l'applicazione di tale disposizione è la presenza di un **dissesto già in atto** (che deve già essere di rilievo, tale da consigliare l'accesso ad una procedura concorsuale) e la mancata predisposizione di rimedi efficaci. Tale omissione a sua volta, deve essere caratterizzata da colpa grave, accertata in concreto, individuando le ragioni del comportamento.

Nel caso oggetto della sentenza in commento, i giudici di legittimità concordano con la **ricostruzione** dei giudici di merito sul punto del nesso causale tra omessa condotta cautelativa da parte degli amministratori della società e aggravamento del dissesto: sia in primo che in secondo grado erano, infatti, state correttamente motivate in concreto le ragioni sulla base delle quali era possibile collegare l'inerzia assoluta dei mesi che hanno preceduto la dichiarazione di fallimento all'aggravamento dello stato d'insolvenza dell'impresa.

Del resto, in tema di **bancarotta semplice**, l'aggravamento del dissesto punito dalle norme contestate deve consistere nel deterioramento, provocato per colpa grave o per la mancata richiesta di fallimento, della complessiva situazione economico-finanziaria dell'impresa fallita, non essendo sufficiente ad integrarlo l'aumento di alcune poste passive (Cass. n. 27634/2019). La mancata tempestiva richiesta di dichiarazione di fallimento da parte dell'amministratore (anche di fatto) della società è punibile se dovuta a colpa grave che può essere desunta, non sulla base del mero ritardo nella richiesta di fallimento, ma, in concreto, da una provata e consapevole omissione (Cass. n. 18108/2018 e Cass. n. 38077/2015).

Nelle motivazioni della pronuncia n. 17626, viene anche in rilievo il tema della **responsabilità penale** degli amministratori senza delega (come anche dei sindaci). Per la Cassazione è, in proposito, necessaria la prova che gli stessi siano stati debitamente informati oppure che vi sia stata la presenza di segnali peculiari in relazione all'evento illecito, nonché l'accertamento del grado di anormalità di questi sintomi. Solo la prova della conoscenza del fatto illecito o della concreta conoscibilità dello stesso mediante l'attivazione del potere informativo in presenza di segnali inequivocabili comporta l'obbligo giuridico degli amministratori non operativi e dei sindaci di intervenire per impedire il verificarsi dell'evento illecito mentre la mancata attivazione di detti soggetti in presenza di tali circostanze determina l'affermazione della penale responsabilità avendo la loro omissione cagionato, o contribuito a cagionare, l'evento di danno (*cfr.* Cass. n. 36595/2009).

Proprio in relazione ai componenti del collegio sindacale questa pronuncia può essere l'occasione per evidenziare quanto rilevato da eminente dottrina sul fatto che – alla luce della **nuova normativa** in materia di crisi di impresa di cui al DLgs. 14/2019 – anche i sindaci entreranno nel novero dei soggetti attivi della condotta prevista dal n. 4 dell'art. 217, in quanto su di essi graverà l'obbligo di attivarsi per arrestare, anche a mezzo dell'apertura della procedura di liquidazione giudiziale, l'esercizio antieconomico di un'attività imprenditoriale in forma collettiva.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - SOLO IN INTERNET A SOLVENTI S.R.L.

Incasso delle garanzie per il pagamento dei canoni sospendibile in via d'urgenza

L'emergenza coronavirus può giustificare provvedimenti cautelari che inibiscano l'escussione delle garanzie da parte del creditore

/ Cecilia PASQUALE

In attesa che si instaurino i processi ordinari di cognizione relativi ai **mancati pagamenti** (ad esempio, dei canoni di locazione) dovuti all'emergenza COVID-19, diversi giudici di merito hanno accolto le domande cautelari, presentate da conduttori e affittuari, volte a inibire l'incasso delle garanzie rilasciate da questi per il caso di mancato pagamento dei canoni.

Ai sensi dell'art. 700 c.p.c., i provvedimenti d'urgenza possono essere richiesti da chi ha fondato motivo di temere che, durante il tempo occorrente per far valere il suo diritto in via ordinaria, questo sia minacciato da un **pregiudizio** imminente e irreparabile. Alcuni debitori, dunque, nell'attesa del provvedimento conclusivo del giudizio ordinario (giudizio che potrebbe giungere tardivamente, quando la tutela dallo stesso accordata rischia di essere infruttuosa) possono richiedere un provvedimento d'urgenza adottato a **cognizione sommaria**, sul presupposto del *fumus boni iuris* (la probabile esistenza del diritto) e del *periculum in mora* (il pericolo attuale che il diritto del ricorrente possa subire un pregiudizio imminente ed irreparabile).

Posto che l'attuale situazione di emergenza non determina automaticamente l'impossibilità sopravvenuta della prestazione principale (si veda "Sull'obbligazione di pagare una fornitura effetti dell'emergenza incerti" del 25 marzo 2020), può essere utile per il debitore "arginare" in via d'urgenza alcuni effetti dell'inadempimento, quale, appunto, l'**escussione** da parte del creditore delle garanzie a tutela dell'obbligazione.

Con riferimento a un contratto di affitto d'azienda, il Tribunale di Genova 1° giugno 2020 n. 3634, ha ordinato all'affittante di astenersi dal presentare all'incasso i **titoli cambiari** consegnatigli dall'affittuario a garanzia del pagamento dei canoni di locazione dell'azienda e del canone di affitto dei locali per il periodo aprile/maggio 2020.

L'affittuario aveva rilevato, in primo luogo, l'impossibilità di procedere al pagamento per crisi di liquidità atteso che, a causa delle misure restrittive in vigore per il contrasto della pandemia COVID-19, aveva dovuto chiudere l'attività imprenditoriale (nel caso di specie, una discoteca) fino a data da **destinarsi**; in secondo luogo, il debitore aveva evidenziato che, qualora i titoli dati in garanzia fossero stati posti all'incasso (e non pagati per difetto di provvista), egli avrebbe subito effetti pregiudizievoli, quale la levata del protesto e la segnalazione alla Centrale Rischi.

Analoga soluzione è stata adottata dal Tribunale di Rimini con il provvedimento del 25 maggio 2020 n. 6251, con riferimento all'affitto d'azienda di una struttura alberghiera: qui il Tribunale ha inibito all'affittante l'incasso di **assegni post datati** e privi di data rilasciati dall'affittuario a garanzia del pagamento del canone annuale, in considerazione della assenza di provvista causata dalla inattività della struttura alberghiera per l'emergenza sanitaria. Il *fumus boni iuris* è stato rinvenuto nelle disposizioni emergenziali e nella situazione di fatto in cui si trova l'attività di ricezione turistica; quanto al *periculum in mora*, esso consisteva nel pregiudizio derivante dalla segnalazione del debitore al CAI (Centrale di allarme interbancaria) e nell'iscrizione nel Registro dei Protesti.

Ancora, il Tribunale di Bologna, con decreto del 12 maggio 2020 n. 4976, ha ordinato in via d'urgenza al locatore di un immobile non abitativo di non mettere all'incasso gli **assegni bancari** dati dal conduttore in garanzia del pagamento dei canoni per il periodo aprile/luglio 2020. Anche in questo caso il conduttore non poteva procedere al pagamento a causa delle misure anti-coronavirus e della chiusura dell'attività imprenditoriale (nel caso di specie, un centro fitness ed estetica, la cui chiusura era disposta a decorrere dal 24 febbraio 2020 e fino a data da destinarsi).

La decisione di sospendere l'incasso degli assegni in via d'urgenza è stata motivata, in questa ipotesi, anche dal fatto che pendevano **trattative** tra le parti per la pattuizione di una temporanea riduzione del canone nel periodo da aprile a settembre 2020.

Infine, è interessante rilevare il provvedimento del Tribunale di Venezia del 22 maggio 2020 n. 5042 che, nell'ordinare all'affittante di non azionare la fideiussione a garanzia dei canoni, ha motivato facendo riferimento alla necessità di **valutare** sempre il rispetto delle misure di contenimento "ai fini dell'esclusione, ai sensi e per gli effetti degli articoli 1218 e 1223 del codice civile, della responsabilità del debitore, anche relativamente all'applicazione di eventuali decadenze o penali connesse a ritardati o omessi adempimenti" *ex* art. 91 comma 1 del DL n. 18/2020 ("Cura Italia"). In tema di inibitoria delle fideiussioni, si segnala anche la pronuncia del Tribunale di Venezia del 14 aprile 2020.

Dunque, sebbene l'esame di tali provvedimenti non consenta di trarre anticipazioni circa il contenuto che avranno le decisioni di merito, essi comunque sono indicativi del rilievo attribuito dalle Corti all'attuale situazione **emergenziale** e costituiscono uno strumento utile per il conduttore che intenda limitare le conseguenze negative dei mancati pagamenti.

EUTEKNE - VIETATA LA RIPRODUZIONE NON AUTORIZZATA

IVA italiana per i servizi elettronici "sotto soglia" verso privati Ue

Recepite nel DPR 633/72 le novità in materia di territorialità IVA dei servizi TTE resi a privati di altri Stati membri

/ Corinna COSENTINO

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale di ieri il DLgs. 45/2020 che, in attuazione della delega conferita con la legge di delegazione europea 2018, recepisce nell'ordinamento italiano alcune delle disposizioni del pacchetto IVA sul **commercio elettronico**.

Nello specifico, si tratta delle disposizioni recate dall'art. 1 della direttiva 2017/2455/Ue, volte a semplificare gli obblighi IVA a carico degli operatori economici di minori dimensioni che prestano **servizi elettronici**, di telecomunicazione o teleradiodiffusione (c.d. servizi "TTE") nei confronti di privati consumatori di altri Stati membri. La stessa direttiva, inoltre, estende l'applicazione del regime del Mini One Stop Shop (MOSS).

Tali disposizioni sono state introdotte, a livello unionale, con decorrenza dal 1° gennaio 2019. Tuttavia, è con il DLgs. 45/2020, in vigore da oggi, che esse vengono inserite nel DPR 633/72.

La novità più rilevante riguarda l'introduzione, nella legge IVA, del nuovo art. 7-octies, che detta i criteri di territorialità per i servizi "TTE" resi nei confronti di privati committenti.

Resta ferma la regola (prima individuata dalle lettere f) e g) dell'art. 7-*sexies* del DPR 633/72), secondo la quale si considerano effettuati nel territorio dello Stato, se rese a **privati** committenti ivi domiciliati o ivi residenti senza domicilio all'estero:

- i servizi resi tramite mezzi elettronici;
- i servizi di telecomunicazione e teleradiodiffusione, sempre che siano utilizzati nel territorio della Ue.

Tali disposizioni ora, per ragioni di ordine sistematico, confluiscono nel nuovo art. 7-*octies*, prevedendo un'importante eccezione. Viene stabilito che, qualora il prestatore abbia reso tali servizi nei confronti di privati committenti stabiliti in altri Stati membri per un ammontare annuo non superiore a **10.000 euro** nell'anno solare precedente e in quello in corso, gli stessi servizi si considerano rilevanti ai fini IVA nello Stato in cui è stabilito il prestatore.

La norma è volta ad agevolare i soggetti che effettuano soltanto occasionalmente, o comunque non in modo sistematico, servizi "TTE" nei confronti di privati, evitando, ad esempio, che questi siano costretti a **identificarsi** ai fini IVA nello Stato membro del committente (o ad avvalersi del MOSS) a fronte dell'effettuazione di un solo servizio elettronico reso a un privato committente nella Ue.

L'eccezione si applica a condizione che il prestatore non sia stabilito anche in un altro Stato membro. Si precisa, inoltre, che l'ammontare annuo complessivo derivante dalle prestazioni TTE è calcolato al netto dell'imposta e il suo **superamento** determina l'immediata applicazione del principio di tassazione nel Paese del committente. In tale ipotesi, dunque, il prestatore italiano si troverà a dover gestire nel medesimo anno sia servizi rilevanti in Italia, sia servizi rilevanti nel Paese del committente.

Resta ferma la possibilità, per il prestatore medesimo, di optare per l'applicazione dell'IVA nello Stato del committente. Ai sensi dell'art. 7-*octies* comma 4 del DPR 633/72, l'**opzione** è comunicata nella dichiarazione relativa all'anno in cui la stessa è stata esercitata e ha effetto fino a revoca, ma è vincolante per due anni.

Come già osservato, le disposizioni in argomento dovrebbero ritenersi applicabili, anche a livello nazionale, dal 1° gennaio 2019, in ragione del principio di efficacia diretta delle direttive comunitarie le cui norme siano chiare, precise e incondizionate. Si rileva, peraltro, che stante il **ritardo nel recepimento** della direttiva 2017/2455/Ue, la dichiarazione IVA relativa all'anno d'imposta 2019 non prevede un apposito rigo per comunicare l'opzione in parola. È dunque ragionevole attendersi, almeno per l'anno 2020, una modifica del quadro VO del modello dichiarativo.

Regime MOSS esteso ai soggetti extra-Ue già identificati

Le ulteriori disposizioni introdotte dal DLgs. 45/2020 intervengono, invece, sull'art. 74-*quinquies* del DPR 633/72, che regola l'applicazione del regime del MOSS per i soggetti stabiliti al di fuori della Ue. Nello specifico, viene stabilito che i prestatori extra-Ue possono aderire al **regime non-Ue** del MOSS anche se sono identificati ai fini IVA in uno o più Stati membri. Inoltre, viene confermato l'esonero dagli obblighi del Titolo II del DPR 633/72 per i soggetti che si avvalgono del regime non-Ue, precisando che, in caso di servizi TTE resi a privati italiani, si applica l'art. 22 del DPR 633/72.

Si ricorda altresì che, per effetto delle novità introdotte dalla direttiva 2017/2455/Ue, i soggetti che si avvalgono del MOSS applicano per i servizi TTE le norme di **fatturazione** dello Stato in cui sono identificati. Se invece il prestatore ha superato la soglia di 10.000 euro annui e non ha optato per il MOSS, si applicano le regole di fatturazione dello Stato del committente.

Più semplice la risoluzione delle controversie fiscali internazionali

Approvato in via definitiva dal Governo lo schema di DLgs. attuativo della direttiva 2017/1852/UE

/ REDAZIONE

Il Governo ha approvato in via definitiva lo schema di decreto legislativo di attuazione della direttiva 2017/1852/Ue sui meccanismi di risoluzione delle **controversie** in materia fiscale nell'Unione europea. Obiettivo del provvedimento è quello di creare un ambiente più favorevole per i soggetti che svolgono attività transfrontaliera, riducendo gli oneri amministrativi e promuovendo, di conseguenza, gli investimenti.

Il decreto stabilisce le norme relative alle **procedure amichevoli** o alle altre procedure di risoluzione delle controversie tra l'Autorità competente italiana, individuata nell'Agenzia delle Entrate, e l'Autorità competente dell'altro Stato che derivino dall'interpretazione e dall'applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

I soggetti interessati all'attivazione di tali procedure sono tutti i soggetti, residenti o non residenti, la cui imposizione è direttamente interessata in una questione controversa, in special modo laddove essa comporti un'**imposizione aggiuntiva** o un aumento delle imposte dovute a seguito dell'applicazione o della interpretazione contestata del Trattato.

I soggetti interessati sono tenuti a presentare un'istanza di procedura amichevole all'Agenzia delle Entrate e all'Autorità competente dell'altro Stato entro il termine di **tre anni** dal perfezionamento della prima notifica dell'atto, o dall'adozione del provvedimento, da cui si è originata (o potrebbe originare) la questione controversa; peraltro, se per la controversia è stato consegnato un processo verbale di constatazione, il periodo di tre anni decorre dalla data di notifica dell'avviso di accertamento.

La presentazione dell'istanza non è inibita dal ricorso contro l'avviso di accertamento o l'atto che ha dato origine alla maggiore imposizione; l'istanza non può, invece, essere presentata se è già intervenuta una sentenza di merito o una decisione del giudice a seguito di **conciliazione giudiziale**.

L'istanza deve essere presentata simultaneamente all'Agenzia delle Entrate e all'Autorità fiscale dell'altro Stato, e deve contenere le medesime informazioni. La lingua utilizzata deve essere quella ufficiale di ciascuno degli Stati, o una lingua comunque accettata. L'istanza presentata all'Agenzia delle Entrate è presentata in italiano, o corredata di una traduzione ufficiale in italiano (gli allegati devono essere tradotti in italiano o in inglese).

Il decreto prevede poi gli **elementi minimi** dell'istanza: dati identificativi della controparte, periodi di imposta interessati, spiegazione particolareggiata del caso, indicazione delle norme delle Convenzioni la cui interpretazione può dare origine ad una maggiore imposta, ecc.

L'Agenzia delle Entrate può decidere di risolvere la questione controversa in modo unilaterale (senza, quindi, coinvolgere la corrispondente Autorità fiscale estera).

Al di fuori di questo caso, l'Agenzia delle Entrate adotta una decisione in merito all'accoglimento o al rigetto dell'istanza, entro **sei mesi** dalla sua ricezione.

Contro la decisione di rigetto è ammesso ricorso in sede tributaria (con una apposita integrazione all'art. 19 del DLgs. 546/92 si è provveduto ad integrare l'elencazione degli atti impugnabili).

Rimborso delle imposte in caso di esito positivo

In caso di accoglimento, l'Agenzia delle Entrate e l'Autorità fiscale estera si adoperano per risolvere la questione controversa, mediante procedura amichevole, entro due anni dalla data dell'ultima notifica della decisione dell'accoglimento dell'istanza da parte di uno degli Stati. Se, nelle more di questo termine, interviene una **sentenza di merito** o si perfeziona la conciliazione giudiziale, la procedura amichevole ha termine.

Nello svolgersi della procedura è possibile nominare una Commissione consultiva, o una apposita Commissione alternativa per la risoluzione delle controversie.

Nel momento in cui le due Autorità fiscali giungano ad un accordo, l'Agenzia delle Entrate ne dà comunicazione all'istante entro trenta giorni; analoga comunicazione viene data in caso di **mancato raggiungimento** dell'accordo.

Se dall'accordo con l'altro Stato deriva una variazione del reddito o dell'imposta, l'Agenzia delle Entrate dispone il rimborso o lo sgravio delle imposte non dovute, ovvero la riscossione delle imposte dovute; ai soli fini dell'esecuzione di tali decisioni, i termini previsti dall'art. 43 del DPR 600/73 sono raddoppiati. Sulle eventuali **maggiori imposte** sono dovute le sanzioni (se non già definite in via agevolata) e gli interessi; se la pretesa erariale è annullata in modo integrale, invece, si dà corso al rimborso delle sanzioni, previa apposita istanza. In caso di inadempimento il contribuente può adire il giudice tributario con il giudizio di ottemperanza.

P2P lending con ritenuta del 26% solo tramite intermediari finanziari autorizzati

Diversamente, i proventi concorrono alla formazione reddito complessivo del percipiente residente in Italia

/ Salvatore SANNA

Le risposte interpello nn. 168 e 169 dell'Agenzia delle Entrate, pubblicate ieri, intervengono sui requisiti per l'applicazione della **ritenuta** a titolo d'imposta del **26%** sugli interessi da prestiti erogati tramite piattaforme destinate a soggetti finanziatori non professionali (**peer to peer lending**).

In particolare, si analizza la possibilità che tali piattaforme siano rappresentate da soggetti esteri e il trattamento delle somme depositate sulle medesime da parte delle persone fisiche residenti.

La legge di bilancio 2018 (L. 205/2017) ha introdotto la ritenuta a titolo di imposta del 26% sui prestiti peer to peer (P2P), con l'obiettivo di delineare una normativa fiscale per il crowdfunding.

A questi fini, occorre integrare due condizioni:

- la natura del soggetto finanziatore, che deve essere esclusivamente una **persona fisica** al di fuori dell'esercizio di una attività d'impresa;
- la qualifica del **gestore della piattaforma**, che deve essere un intermediario finanziario iscritto all'albo o un istituto di pagamento ai sensi della normativa prevista, rispettivamente, dagli artt. 106 e 114 del DLgs. 385/93, autorizzato dalla Banca d'Italia.

In presenza di questi requisiti, quindi, i proventi percepiti dalle persone fisiche sono **esclusi** dall'ordinaria concorrenza alla formazione del reddito complessivo da assoggettare a tassazione IRPEF progressiva in quanto scontano la tassazione a titolo definitivo (che esclude la fattispecie dalla sua indicazione nella dichiarazione dei redditi).

In merito, si conferma anche che **non beneficiano** della ritenuta a titolo di imposta i finanziamenti posti in essere da una società semplice o da un ente non commerciale, ancorché per tali soggetti i proventi possano costituire redditi di capitale, in quanto la disposizione fa espressamente riferimento alle "persone fisiche".

Inoltre, la ritenuta in esame non si applica nei confronti delle persone fisiche che realizzano i suddetti proventi nell'esercizio dell'attività d'impresa e delle società ed enti commerciali.

Con riferimento agli investimenti effettuati su piattaforme di P2P lending gestite da società estere, qualora venga **a mancare l'iscrizione all'Albo** *ex* art. 106 del DLgs. 385/93 e non si tratti di un istituto di pagamento *ex* art. 114 del DLgs. 385/93, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che **non è possibile** operare la ritenuta a titolo di imposta.

In questo caso, quindi, il contratto di mutuo *ex* art. 1813 c.c. produce proventi da indicare nel **quadro RL** del modello REDDITI che concorrono al reddito complessivo IRPEF.

La risposta a interpello n. 169/2020 tratta poi lo specifico caso delle **somme** detenute presso la **piattaforma estera** da parte di una persona fisica residente.

In applicazione degli obblighi relativi al monitoraggio fiscale *ex* art. 4 del DL 167/90, viene chiarito che l'investimento detenuto sulla piattaforma estera di P2P lending deve essere indicato nel **quadro RW** del modello REDDITI PF, utilizzando il **codice "14"** relativo ad "altre attività estere di natura finanziaria".

Se l'investimento è negoziabile si applica l'IVAFE

L'IVAFE è l'imposta patrimoniale che si applica sui conti correnti esteri, sui libretti di risparmio e sul valore dei prodotti finanziari detenuti all'estero.

I **prodotti finanziari** sono, oltre agli strumenti finanziari (ossia, l'insieme dei valori mobiliari, gli strumenti del mercato monetario, le quote di OICR e le varie tipologie di contratti a termine e derivati connessi ad attività finanziarie, merci, indici finanziari e non finanziari, ecc.) anche "ogni altra forma di investimento di natura finanziaria".

Sono quindi esclusi dall'ambito di applicazione dell'imposta:

- le quote di partecipazione in società estere non rappresentate da titoli;
- i finanziamenti dei soci;
- le banconote o le monete "estere";
- i metalli preziosi.

Nel caso esaminato dall'Agenzia delle Entrate, l'investimento sulla piattaforma estera **non poteva essere estinto** anticipatamente dall'investitore fatta salva la facoltà dell'utente "di offrire la propria quota di partecipazione ad altri utenti della piattaforma (mercato secondario), per tentare di rientrare anticipatamente nella disponibilità del capitale investito".

Ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, questa circostanza attribuisce all'investimento il requisito della "negoziabilità" nel mercato dei capitali che consente di configurare lo strumento quale "prodotto finanziario" che risulta assoggettato a IVAFE con **aliquota dello 0,2%** in ragione della quota di possesso e del periodo di detenzione.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A SOLVENTI S.R.L.

Neutralità fiscale indotta e niente Tobin tax per i "conferimenti contestuali"

La risposta n. 170 dell'Agenzia ha esaminato il caso di una molteplicità di conferimenti contestuali da parte di conferenti persone fisiche

/ Enrico ZANETTI

In presenza di una pluralità di "conferenti contestuali", è possibile prevedere un aumento del patrimonio netto della società conferitaria strutturato in modo tale da consentire che, anche laddove i costi fiscalmente riconosciuti delle partecipazioni conferite siano diversi da conferente a conferente, si determini comunque, in capo a ciascun singolo conferente, la **perfetta parità** tra costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione conferita e aumento di capitale della società conferitaria corrispondente al singolo conferimento, ottenendo in tal modo per ciascun conferente la "**neutralità fiscale indotta**" che può caratterizzare il regime fiscale di "realizzo controllato" degli scambi di partecipazioni mediante conferimento di cui all'art. 177 comma 2 del TUIR.

Il principio, già a suo tempo espresso dall'Agenzia delle Entrate in occasione della ris. 20 aprile 2012 n. 38, viene ribadito dalla risposta a interpello n. 170 pubblicata ieri, avente per oggetto una molteplicità di **conferimenti contestuali** da parte di conferenti persone fisiche ("uno actu", ovvero attraverso un progetto unitario di acquisizione della partecipazione avente ad oggetto una partecipazione idonea a consentire alla società acquirente l'assunzione e/o incremento del controllo della società scambiata") per effetto dei quali una società conferitaria newco acquisisce il 57,277% del capitale della società scambiata.

Trattandosi di scambio di partecipazioni nell'ambito del quale i soggetti conferenti sono **persone fisiche** non esercenti attività di impresa, la risposta n. 170/2020 dell'Agenzia delle Entrate approfitta per chiarire che non può trovare applicazione la norma antielusiva specifica di cui all'art. 175 comma 2 del TUIR, ancorché richiamata dal comma 3 dell'art. 177 del TUIR.

Del resto, la **norma antielusiva** specifica di cui all'art. 175 comma 2 del TUIR scatta quando:

- vengono conferite o date in permuta partecipazioni che non possiedono i requisiti pex,
- vengono ricevute in cambio partecipazioni che possiedono i tre requisiti pex di cui alle lett. b), c e d) dell'art. 87 comma 1 del TUIR.

E, se si condivide che la *ratio* antielusiva dell'art. 175 comma 2 del TUIR risiede nel fatto che si vuole evitare l'utilizzo di regimi di "realizzo controllato" e "neutralità fiscale condizionata" per sostituire a "costo fiscale zero" partecipazioni prive dei requisiti per l'applicazione della participation exemption con partecipazioni in possesso dei requisiti per la sua applicazione, si dovrebbe del pari condividere la possibilità di **disapplicare** sempre, salvo "casi particolari", la norma quando i "soci della scambiata" che conferiscono o danno in permuta le partecipazioni sono persone fisiche private o comunque soggetti che **non** effettuano l'operazione nell'esercizio di **attività d'impresa**.

Per questi soggetti, infatti, il vantaggio fiscale rappresentato dalla sostituzione di "partecipazioni non pex" con "partecipazioni pex" è a priori **inesistente**, atteso che in entrambi i casi (realizzo di "partecipazioni pex" e realizzo di "partecipazioni non pex") scontano il medesimo regime fiscale che, a decorrere dal 1° gennaio 2019, prevede in ogni caso l'imponibilità in misura piena con ritenuta alla fonte a titolo di imposta (o imposta sostitutiva) del **26%**, sia nel caso in cui oggetto di realizzo siano partecipazioni "non qualificate" ai sensi dell'art. 67 comma 1 lett. c-*bis)* del TUIR, sia nel caso in cui siano partecipazioni "qualificate" ai sensi dell'art. 67 comma 1 lett. c) del TUIR.

Utili e condivisibili sono le indicazioni che si traggono dalla risposta a interpello n. 170/2020 con riguardo alla non assoggettabilità delle operazioni di scambio di partecipazioni mediante conferimento *ex* art. 177 comma 2 del TUIR all'**imposta** sulle **transazioni finanziarie** di cui all'art. 1 commi 491-500 della L. 24 dicembre 2012 n. 228 e al relativo decreto attuativo MEF 21 febbraio 2013.

Esclusione da imposta anche con una pluralità di conferimenti contestuali

La lett. d) del comma 494 dell'art. 1 della L. 228/2012 **esclude** espressamente dall'ambito di applicazione dell'imposta le "operazioni di riorganizzazione aziendale" effettuate alle condizioni indicate nel decreto attuativo.

A sua volta, l'art. 15 comma 1 lett. h) del decreto attuativo 21 febbraio 2013 richiama l'art. 4 della direttiva 2008/7/Ce del Consiglio del 12 febbraio 2008, il quale annovera, tra le altre, operazioni aventi proprio le caratteristiche degli scambi di partecipazioni mediante conferimento o mediante permuta.

Di qui, l'esclusione dall'imposta sulle transazioni finanziarie anche nel caso in cui l'effetto acquisitivo del controllo sia il risultato della sommatoria di una **pluralità** di **conferimenti contestuali** invece che di un singolo conferimento.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A SOLVENTI S.R.L.

Borsa di studio svizzera esente in Italia se il trasferimento è legato alla ricerca

In caso contrario, la borsa di studio è imponibile quale reddito assimilato al reddito da lavoro dipendente

/ Luisa CORSO

Con risposta a interpello n. 171 di ieri, 9 giugno 2020, l'Agenzia delle Entrate si esprime in merito al trattamento fiscale in Italia delle somme ricevute a titolo di **borsa di studio** da una persona fisica residente in Italia dall'ottobre 2019 e prima residente in Svizzera.

Si fa presente che le somme in parola sono erogate in due tranche, la prima ricevuta nel corso del 2019 e la seconda nel corso del 2020, anno di imposta, quest'ultimo, in cui la persona non ha un lavoro in Italia ma ivi svolge unicamente attività di ricerca grazie alla borsa di studio svizzera della durata di **diciotto mesi**.

Oggetto dell'interpello è il regime fiscale delle somme percepite nel 2020.

A fronte del riscontro della residenza fiscale in Italia, opera il principio statuito dall'art. 3 del TUIR per cui l'imposta si applica sull'insieme dei redditi percepiti, indipendentemente da dove questi siano prodotti. Sotto il profilo delle disposizioni nazionali, le somme corrisposte a titolo di borsa di studio sono imponibili in Italia (fatta eccezione per alcune casistiche espressamente individuate dalla legge) in qualità di redditi **assimilati** a quelli di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 50 comma 1 lett. c) del TUIR; tale norma annovera infatti "le somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale, se il beneficiario non è legato da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante".

A livello convenzionale, invece, la materia delle borse di studio è regolata dall'art. 20 del modello OCSE il quale dispone l'**esenzione** delle borse di studio nello Stato ospitante al ricorrere di taluni requisiti.

Avendo riguardo al caso di specie, l'art. 20 del Trattato Italia-Svizzera dispone che le somme che uno studente o un apprendista il quale è, o era prima, residente di uno Stato contraente e che soggiorna nell'altro Stato contraente al solo scopo di **seguire i suoi studi** o di perfezionare la propria formazione professionale, riceve per sopperire alle spese di mantenimento, d'istruzione o formazione professionale, non sono imponibili in questo altro Stato a condizione che tali somme provengano da fonti situate fuori da detto altro Stato.

In altre parole, evidenzia l'Agenzia, sulla base della citata disposizione convenzionale, la borsa di studio percepita da un residente di uno Stato contraente (Svizzera) non è assoggettato a tassazione nello Stato in cui la persona soggiorna (Italia) se erogata da un Ente **non appartenente** a quest'ultimo (Italia), a condizione che il trasferimento in Italia sia avvenuto al fine di seguire i suoi studi o di perfezionare la propria formazione professionale.

Va qui rilevato come, in via incidentale, la risposta n. 171 prenda atto del fatto che le norme convenzionali non riservano l'esenzione nello Stato ospitante ai soli soggetti residenti nell'altro Stato, ma la **estendono** ai soggetti che avevano residenza in tale Stato immediatamente prima del trasferimento.

In merito agli ulteriori requisiti si osserva poi che la prima condizione, legata all'ente erogatore, risulta verificata posto che, nel caso di specie, la borsa di studio è erogata dal Fondo Nazionale Svizzero e quindi non da un soggetto residente in Italia.

In secondo luogo, l'Agenzia precisa che il compenso ricevuto nel 2020 dal soggetto residente in Italia non sarà ivi assoggettato a tassazione laddove il trasferimento in Italia sia avvenuto "**al solo scopo di**" svolgere l'attività di ricerca connessa alla borsa di studio percepita.

In caso contrario, non potendo trovare applicazione la norma convenzionale richiamata, la borsa di studio in argomento sarà imponibile in Italia sulla base della regola generale contenuta nell'art. 50 comma 1, lett. c) del TUIR.

Sul punto, va, infatti, osservato come le somme rientranti nel beneficio dell'esenzione nello Stato ospitante sono quelle corrisposte ai soggetti beneficiari (studenti o apprendisti) allo scopo del loro mantenimento, educazione o formazione e, evidenzia il Commentario all'art. 20 del modello OCSE, **non devono eccedere** tale scopo; in linea generale, non sono, invece, interessate dall'agevolazione le somme percepite quali remunerazioni di eventuali ulteriori prestazioni svolte all'estero (le quali rientrerebbero nell'ambito della disciplina dettata dall'art. 15 del modello per il lavoro dipendente o dall'art. 14 per il lavoro autonomo).

Nonostante il tenore letterale della disposizione convenzionale prescriva, quale requisito di accesso al beneficio, che il trasferimento sia unicamente finalizzato allo svolgimento dell'attività di ricerca, la giurisprudenza e la dottrina internazionali sembrano ammettere la possibilità di fruire dell'esenzione nello Stato della fonte delle somme percepite a titolo di borsa di studio anche a fronte del **contestuale** esercizio di un'attività economica (tassata in via ordinaria), sempreché quest'ultima mantenga i connotati dell'accessorietà rispetto all'attività di formazione.

EUTEKNE - VIETATA LA RIPRODUZIONE

Rinegoziabili i mutui per gli enti locali nel corso del 2020

Facoltà di rinegoziare o sospendere quote di capitale di mutui o di altri tipi di prestito con Cassa depositi e prestiti, banche e intermediari finanziari

/ Silvana SECINARO

Fra le innovazioni introdotte nell'ordinamento dal decreto "Rilancio" (DL 34/2020), si annovera, all'art. 113, la **rinegoziazione** dei **mutui** per gli enti locali.
Il legislatore, nell'ottica della semplificazione delle procedure di adesione a tale istituto, al comma 1 dell'art. 113 stabilisce che, nel corso dell'anno **2020**, gli enti locali hanno la facoltà di rinegoziare o sospendere la corresponsione di quote di capitale di mutui, oppure di altre forme di prestito, contratti con Cassa depositi e prestiti, con banche e in generale con intermediari finanziari.
Tale facoltà viene consentita anche nel corso dell'**esercizio provvisorio**, ossia ante approvazione del bilancio di previsione dell'esercizio in corso, in forza di un atto formale di delibera dell'organo esecutivo; viene, comunque, mantenuto l'obbligo di iscrizione dell'operazione nel bilancio di previsione. La delibera dell'organo esecutivo può, perciò, essere adottata da **tutti gli enti**, anche da quelli che hanno già approvato il bilancio di previsione, purché si provveda ad adottare le conseguenti variazioni di bilancio.
Il secondo comma dell'art. 113 consente poi la concessione della sospensione del pagamento delle quote capitali delle rate di ammortamento in scadenza nell'anno 2020 sui finanziamenti in essere, con conseguente **modifica** del relativo **piano di ammortamento**, anche in deroga all'art. 204, comma 2 del TUEL e alle disposizioni di cui all'art. 41, commi 2 e 2-bis della L. n. 448/2001; ciò, in caso di adesione ad accordi promossi in tal senso dall'Associazione bancaria italiana (ABI) e dalle associazioni degli enti locali (ANCI-UPI) e fermo restando il pagamento degli interessi alle scadenze contrattuali previste e l'automatica proroga, al fine di recepire la modifica del piano di ammortamento.
Per quanto concerne la rinegoziazione dei mutui con Cassa depositi e prestiti, la medesima, con la circolare n. 1300 del 23 aprile 2020, ha individuato le caratteristiche dei **prestiti rinegoziabili**.

Durata dei prestiti rinegoziati allungata fino al 2043

La durata dei prestiti rinegoziati viene allungata fino al 2043 (tranne che per quelli la cui scadenza originaria è uguale o successiva al 31 dicembre 2043, la cui durata resta invariata).

A titolo **esemplificativo**, ma non esaustivo, si riportano le principali caratteristiche dei mutui:
- prestiti ordinari e flessibili, a tasso fisso o variabile;
- oneri di ammortamento interamente a carico dell'ente beneficiario;
- in ammortamento al 1° gennaio 2020, con debito residuo a tale data maggiore o uguale a 10.000 euro e scadenza successiva al 31 dicembre 2020.

Per tali finanziamenti ciascun ente aderente dovrà effettuare:
- la corresponsione al **31 luglio** 2020 della quota interessi maturata nel primo semestre 2020, calcolata al tasso di interesse applicabile ai prestiti ante rinegoziazione;
- la corresponsione al **31 dicembre** 2020 di una rata comprensiva di una quota capitale, pari allo 0,25% del debito residuo in essere alla data del 1° gennaio 2020 e di una quota interessi calcolata in base al nuovo tasso di interesse fisso post rinegoziazione, individuato secondo un criterio di equivalenza finanziaria;
- la corresponsione, **dal 30 giugno 2021** fino alla scadenza, di rate semestrali costanti posticipate (comprensive di quota capitale e di quota interessi), calcolate al tasso di interesse fisso post rinegoziazione.

Si ipotizzi un mutuo stipulato da un Comune con Cassa depositi e prestiti per **100 milioni** di euro nel **2018**, con pagamento rate semestrali (prima rata 30 giugno 2018), durata ventennale, tasso di interesse del 3,14%.
La rinegoziazione genera un allungamento di **5 anni** del piano di ammortamento e una diminuzione del tasso di interesse sulla base di quello corrente dei BTP Italia con scadenza 10 anni.
Le ragioni di una rinegoziazione, come in questo momento storico di forte emergenza sanitaria ed economica, sono legate alla necessità di reperimento di risorse nel brevissimo termine. Le conseguenze tuttavia sono sicuramente una minor restituzione di quote capitali per ciascun anno, ma anche un notevole **aumento** nel pagamento degli **interessi**.
Per non incorrere nei maggiori oneri che ne derivano, una possibile valutazione che potrà fare il Comune, controllate le condizioni contrattuali, è quella di disporre, per gli anni a venire, che eventuali economie di spesa vengano destinate all'**estinzione anticipata** dei mutui rinegoziati.

Consulenti del lavoro già abilitati alla presentazione delle istanze di emersione dei rapporti di lavoro

I consulenti del lavoro sono abilitati alla presentazione delle **istanze di regolarizzazione** tramite il sistema informatico dello Sportello Unico per l'Immigrazione. L'abilitazione, infatti, era stata prevista con apposito protocollo di intesa firmato nel 2007, e aggiornato nel 2009, dal Consiglio nazionale dell'Ordine dei consulenti del Lavoro, dal Ministero dell'Interno e dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, come ricorda il Consiglio stesso con un comunicato diffuso nella giornata di ieri. Per quanto riguarda i **commercialisti**, invece, il CNDCEC ha inoltrato richiesta di sottoscrizione ai Ministeri competenti e la procedura potrebbe concludersi già la prossima settimana.

Si ricorda che tra le diverse novità apportate dal DL 34/2020 (decreto Rilancio), l'art. 103 introduce una **procedura di emersione** che consente ai datori di lavoro, mediante il deposito di un'apposita istanza, di concludere un contratto di lavoro subordinato con cittadini stranieri presenti sul territorio nazionale ovvero di dichiarare la sussistenza di un rapporto di lavoro irregolare, tuttora in corso, con cittadini italiani o cittadini stranieri.

Il protocollo del 2007 già citato risulta ancora in **corso di validità**, pertanto i consulenti del lavoro iscritti all'albo possono presentare le relative istanze, per conto del datore di lavoro, collegandosi al portale dello Sportello Unico per l'Immigrazione del Ministero dell'Interno al link https://nullaostalavoro.dlci.interno.it, seguendo le istruzioni riportate sul portale.

A tal fine, si rammenta che è necessario, oltre all'acquisizione della **delega**, il previo possesso dello SPID.

EUTEKNE - FIM PUBBLICAZIONI VIA PIO V 27 - 10125 TORINO - CODICE ABBONAMENTO 0000000

Direttore Editoriale
Michela DAMASCO

EUTEKNE.INFO È UNA TESTATA REGISTRATA AL TRIBUNALE DI TORINO REG. N. 2/2010 DELL'8 FEBBRAIO
2010 Copyright 2020 © EUTEKNE SpA - Via San Pio V 27 - 10125 TORINO