EUTEKNE.INFO
IL QUOTIDIANO DEL COMMERCIALISTA

NOVITÀ EDITORIALE EUTEKNE: **QUADERNO 153**
I nuovi reati tributari
Pagine: **336** Prezzo: **€ 39,00**

Sabato 27 giugno 2020

IL CASO DEL GIORNO

Contributo unificato dovuto sempre dalla parte che deposita il ricorso

/ Alfio CISSELLO

Ai sensi dell'art. 14 comma 1 del DPR 115/2002, "la parte che **per prima si costituisce** in giudizio, che deposita il ricorso introduttivo, ovvero che, nei processi di espropriazione forzata, fa istanza per l'assegnazione o la vendita dei beni pignorati, è tenuta al pagamento contestuale del contributo unificato".
Nel processo tributario, quindi, spetta, in primo grado, sempre al ricorrente l'assolvimento del contributo unificato, in occasione della costituzione in giudizio (essendo un caso raro l'ipotesi in cui il **resistente** si costituisca prima del ricorrente).
L'obbligo di pagamento deriva dagli artt. 9 e 14 del DPR 115/2002, quindi è irrilevante che, dopo l'omesso pagamento ad opera del contribuente, sia intervenuta la sentenza sull'atto relativamente al quale non è stato pagato il contributo medesimo, che ha condannato il resistente alla rifusione delle spese processuali, tra le quali rientra proprio il contributo.
In senso diverso, però, [...]

PAGINA 2

FISCO

Passaggi interni nel calcolo del fatturato per il contributo a fondo perduto

Secondo l'Agenzia delle Entrate sono da computare anche le cessioni di beni ammortizzabili

/ Emanuele GRECO

In merito alla determinazione del **fatturato** (di aprile 2019 *versus* aprile 2020), ai fini dell'accesso al contributo a fondo perduto di cui all'art. 25 del DL 34/2020, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che dovranno essere considerate le operazioni che hanno partecipato alla liquidazione periodica del mese di aprile 2019/2020 (circolare n. 15/2020).
Inoltre, sono richiamate le indicazioni contenute nella circolare n. 9/2020 (§ 2.2.5 e 2.2.6) ove, tra l'altro, si specifica che alle suddette cessioni e/o prestazioni "vanno sommati i corrispettivi relativi alle operazioni effettuate in detti mesi non rilevanti ai fini IVA".
Nella sostanza, non assumerebbe rilievo il volume d'affari realizzato mensilmente dal soggetto passivo (determinato ai sensi dell'art. 20 del DPR 633/72) ma l'effettiva **somma algebrica** di cessioni e prestazioni effettuate nel periodo (art. 6 del DPR 633/72).
Dall'impostazione delle Entrate ne consegue, tra l'altro, che si dovranno computare nel fatturato di aprile 2019/2020 anche:
- le cessioni di beni ammortizzabili (aspetto confermato nella circ. n. 15/2020 e nelle istruzioni del modello per l'istanza del contributo a fondo perduto);
- i **passaggi interni** di beni tra attività separate (art. 36 comma 5 del DPR 633/72), come nel caso del passaggio di prodotti tra un'attività agricola e un'attività agrituristica.
Alla luce dei chiarimenti di prassi sembrerebbero rilevanti, nella determinazione del fatturato, anche i passaggi interni di servizi, soggetti ad IVA qualora destinati a un'attività separata con limitazioni alla detrazione dell'imposta (ad esempio, un'attività esente o un'attività agricola in regime speciale "forfetario").
Si ravvisa, però, una stortura rispetto alla *ratio* della disciplina di accesso al contributo a fondo perduto, se si osserva che i passaggi interni hanno natura "**straordinaria** [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Nuovi codici tributo per la restituzione del contributo a fondo perduto

"Sconto" IRAP con effetto contabile immediato

Per il premio di risultato, sostitutiva sull'intero importo fissato dal contratto

ALTRE NOTIZIE / DA PAGINA 8

FISCO

In dieci anni perso oltre mezzo milione di partite IVA

/ Savino GALLO

Tra il 2008 e il 2018, il nostro Paese ha registrato una sostanziale "**fuga**" **dalle partite IVA** a favore del lavoro subordinato e parasubordinato e questa tendenza rischia di [...]

PAGINA 5

Contributo unificato dovuto sempre dalla parte che deposita il ricorso

Non rileva che, nel frattempo, la controparte sia risultata soccombente "sul merito"

/ Alfio CISSELLO

Ai sensi dell'art. 14 comma 1 del DPR 115/2002, "la parte che **per prima si costituisce** in giudizio, che deposita il ricorso introduttivo, ovvero che, nei processi di espropriazione forzata, fa istanza per l'assegnazione o la vendita dei beni pignorati, è tenuta al pagamento contestuale del contributo unificato".

Nel processo tributario, quindi, spetta, in primo grado, sempre al ricorrente l'assolvimento del contributo unificato, in occasione della costituzione in giudizio (essendo un caso raro l'ipotesi in cui il **resistente** si costituisca prima del ricorrente).

L'obbligo di pagamento deriva dagli artt. 9 e 14 del DPR 115/2002, quindi è irrilevante che, dopo l'omesso pagamento ad opera del contribuente, sia intervenuta la sentenza sull'atto relativamente al quale non è stato pagato il contributo medesimo, che ha condannato il resistente alla rifusione delle spese processuali, tra le quali rientra proprio il contributo.

In senso diverso, però, si è pronunciata la Regionale di Ancona nella sentenza 6 ottobre 2017 n. 521/3/17. Ad avviso dei giudici, se il recupero del contributo unificato non avviene subito dopo il **mancato pagamento** e, nel contempo, il contribuente è risultato vittorioso nel merito con sentenza passata in giudicato, la richiesta nei suoi confronti è illegittima, tramutandosi in una sorta di *solve et repete*.

È vero che, in caso di mancato pagamento, la segreteria, nei trenta giorni successivi al deposito del ricorso, deve emettere l'invito di pagamento ai sensi dell'art. 248 del DPR 115/2002, ma l'eventuale inosservanza del termine, peraltro ordinatorio, non può far pervenire alla soluzione indicata nella sentenza.

La condanna alle **spese processuali**, come prevede in via espressa l'art. 15 del DLgs. 546/92, comprende anche il contributo unificato.

Si può allora dire che la necessità che la parte pubblica soccombente restituisca quanto pagato dal contribuente a titolo di contributo unificato è un effetto automatico della condanna alle spese. Effetto che non incide, però, sul fatto che il soggetto passivo del tributo (intendendosi per tale il contributo unificato) **rimane pur sempre il contribuente**, in quanto soggetto che per primo deposita il ricorso.

Poi, se il contributo non è stato pagato, la condanna alle spese **non lo potrà comprendere**. Ma, d'altro canto, la segreteria potrà pretenderlo, azionando se del caso la riscossione coattiva.

Si tratta, insomma, di due profili che non sono destinati a intrecciarsi.

Si tratta di due profili diversi

Ragionando in senso opposto, si dovrebbe a ben vedere sostenere che se, da un lato, il contribuente non paga il contributo e, dall'altro, sopravviene l'accoglimento del ricorso con condanna alle spese, a questo punto la segreteria dovrebbe riscuotere il contributo nei confronti del **resistente soccombente**, stravolgendo la *ratio* alla base dell'art. 14 del DPR 115/2002.

Senza contare che, all'evidenza, comunque le sanzioni derivanti **dall'omissione del pagamento** *ex* art. 71 del DPR 131/86 rimarrebbero a carico del contribuente, unico soggetto che ha commesso la violazione.

EUTEKNE - FIPE PUBBLICAZIONE VIETATA - SOLO IN FORMATO DIGITALE

Passaggi interni nel calcolo del fatturato per il contributo a fondo perduto

Secondo l'Agenzia delle Entrate sono da computare anche le cessioni di beni ammortizzabili

/ Emanuele GRECO

In merito alla determinazione del **fatturato** (di aprile 2019 *versus* aprile 2020), ai fini dell'accesso al contributo a fondo perduto di cui all'art. 25 del DL 34/2020, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che dovranno essere considerate le operazioni che hanno partecipato alla liquidazione periodica del mese di aprile 2019/2020 (circolare n. 15/2020).

Inoltre, sono richiamate le indicazioni contenute nella circolare n. 9/2020 (§ 2.2.5 e 2.2.6) ove, tra l'altro, si specifica che alle suddette cessioni e/o prestazioni "vanno sommati i corrispettivi relativi alle operazioni effettuate in detti mesi non rilevanti ai fini IVA".

Nella sostanza, non assumerebbe rilievo il volume d'affari realizzato mensilmente dal soggetto passivo (determinato ai sensi dell'art. 20 del DPR 633/72) ma l'effettiva **somma algebrica** di cessioni e prestazioni effettuate nel periodo (art. 6 del DPR 633/72).

Dall'impostazione delle Entrate ne consegue, tra l'altro, che si dovranno computare nel fatturato di aprile 2019/2020 anche:

- le cessioni di beni ammortizzabili (aspetto confermato nella circ. n. 15/2020 e nelle istruzioni del modello per l'istanza del contributo a fondo perduto);
- i **passaggi interni** di beni tra attività separate (art. 36 comma 5 del DPR 633/72), come nel caso del passaggio di prodotti tra un'attività agricola e un'attività agrituristica.

Alla luce dei chiarimenti di prassi sembrerebbero rilevanti, nella determinazione del fatturato, anche i passaggi interni di servizi, soggetti ad IVA qualora destinati a un'attività separata con limitazioni alla detrazione dell'imposta (ad esempio, un'attività esente o un'attività agricola in regime speciale "forfetario").

Si ravvisa, però, una stortura rispetto alla *ratio* della disciplina di accesso al contributo a fondo perduto, se si osserva che i passaggi interni hanno natura "**straordinaria**" (elemento che mal si concilia ad un raffronto tra le mensilità di due anni differenti) e che non hanno alcun rilievo in ambito reddituale, trattandosi di operazioni significative solo per il corretto funzionamento dell'IVA.

Viceversa, non si ritiene che siano da includere nel computo del fatturato le **autofatture** per gli acquisti da soggetti stabiliti al di fuori dell'Unione europea (art. 17 comma 2 del DPR 633/72) ovvero quelle per l'acquisto da produttori in regime di esonero IVA ai sensi dell'art. 34 comma 6 del DPR 633/72.

La descritta interpretazione (pur in assenza di conferme nella prassi amministrativa) escluderebbe, quindi, le operazioni di **acquisto**, in piena coerenza con gli obiettivi della disciplina di accesso al contributo a fondo perduto, ossia compensare le perdite generate dal diffondersi della pandemia.

Tra gli altri documenti che occorre considerare, ai fini del fatturato di aprile 2019/2020, vi sono le **note di variazione** di cui all'art. 26 del DPR 633/72, qualora recanti data nel mese di aprile.

Lo ha precisato la circ. Agenzia delle Entrate n. 15/2020 (oltre ad essere riportato nelle istruzioni del modello per il contributo).

Da considerare anche le note di variazione

Dunque, dovranno essere computate "positivamente" le note di variazione in aumento emesse con data aprile 2019/2020.

Viceversa, saranno computate "negativamente" le note di variazione in diminuzione emesse con data aprile 2019/2020. Sul punto, è da evidenziare che numerosi documenti sono stati emessi in data 30 aprile 2019, in quanto **termine ultimo** per le variazioni in diminuzione relative ad eventi occorsi nell'anno 2018 (circ. Agenzia delle Entrate n. 1/2020), mentre, con riferimento al 2019, il termine ultimo di emissione delle note di credito è il 30 giugno 2020.

Potrebbe accadere che, qualora un soggetto abbia emesso note di credito per importi significativi nel mese di aprile 2019, il suo "fatturato" da raffrontare sia negativo nella mensilità interessata.

Non è stato chiarito, invece, se debbano essere computate (negativamente) nel fatturato anche le note di variazione **non rilevanti** ai fini IVA. Si pensi al caso del documento emesso oltre il termine annuale (art. 26 comma 3 del DPR 633/72) in ragione di un sopravvenuto accordo tra le parti oppure nell'ipotesi di errori nella fatturazione.

Seppur in assenza di indicazioni specifiche sul punto, la *ratio* della disposizione volta a determinare l'ambito di applicazione del contributo a fondo perduto COVID-19 dovrebbe consentire il computo in diminuzione del fatturato anche di quelle note che non hanno rilevanza IVA, così come avviene, in aumento, per i corrispettivi relativi ad **operazioni fuori campo**.

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

Nuovi codici tributo per la restituzione del contributo a fondo perduto

L'agevolazione può essere restituita mediante il modello F24 ELIDE anche in caso di rinuncia

/ REDAZIONE

Con la risoluzione n. 37 di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha istituito i codici tributo "8077", "8078" e "8079" per la **restituzione spontanea**, tramite il modello "F24 Versamenti con elementi identificativi" del contributo a fondo perduto non spettante di cui all'art. 25 del DL 19 maggio 2020 n. 34. I codici tributo sono relativi, rispettivamente, alla restituzione di capitale, interessi e sanzioni.

Il provvedimento Agenzia delle Entrate 10 giugno 2020 n. 23049, al punto 6.1, ha stabilito che le somme dovute a titolo di restituzione del contributo erogato non spettante, oltre interessi e sanzioni, sono versate all'entrata del bilancio dello Stato con le modalità di cui all'art. 17 del DLgs. 9 luglio 1997, n. 241, **esclusa la compensazione** ivi prevista.

Il soggetto che ha percepito il contributo in tutto o in parte non spettante, anche a seguito della rinuncia, può **regolarizzare** l'indebita percezione, restituendo spontaneamente il contributo ed i relativi interessi, con le modalità di cui al periodo precedente (quindi con modello F24), e versando le relative sanzioni mediante applicazione delle riduzioni di cui all'art. 13 del DLgs. 472/97 (si veda "Sanzioni pesanti per il contributo a fondo perduto" del 20 giugno 2020).

In merito alla **rinuncia**, si ricorda che è possibile presentare una rinuncia all'istanza precedentemente trasmessa, da intendersi come rinuncia totale al contributo. In particolare, la rinuncia può essere trasmessa direttamente o tramite intermediario anche oltre il termine del 13 agosto 2020 (o 24 agosto 2020 nel caso dell'erede) e comporta la restituzione del contributo (se erogato). L'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 15/2020 (§ 5), ha affermato che qualora sia rilasciata al soggetto richiedente la ricevuta che attesta l'accoglimento dell'istanza e lo stesso presenti una rinuncia:

- se lo stesso presenta la rinuncia **prima** che il contributo venga accreditato sul proprio conto corrente bancario o postale, non si applicano le sanzioni in misura corrispondente a quelle previste dall'art. 13 comma 5 del DLgs. 471/97;
- se la rinuncia viene presentata **dopo** che il contributo è stato accreditato sul proprio conto corrente bancario o postale, è consentita la regolarizzazione spontanea mediante restituzione del contributo indebitamente percepito e dei relativi interessi, nonché mediante versamento delle sanzioni in misura corrispondente a quelle previste dall'art. 13 comma 5 del DL 471/97 (con possibilità di ravvedimento operoso).

Tanto premesso, per consentire il versamento spontaneo delle suddette somme tramite il modello "F24 Versamenti con elementi identificativi" (c.d. F24 ELIDE), la risoluzione n. 37 ha istituito i seguenti codici tributo:

- "**8077**" denominato "Contributo a fondo perduto – Restituzione spontanea - CAPITALE – art. 25 decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34";
- "**8078**" denominato "Contributo a fondo perduto – Restituzione spontanea - INTERESSI – art. 25 decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34";
- "**8079**" denominato "Contributo a fondo perduto – Restituzione spontanea - SANZIONE – art. 25 decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34".

Da indicare l'anno in cui è stato percepito il contributo

In sede di compilazione del modello "**F24 ELIDE**", i suddetti codici tributo sono esposti in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a debito versati", indicando:

- nella sezione "**CONTRIBUENTE**", nei campi "codice fiscale" e "dati anagrafici", il codice fiscale e i dati anagrafici del soggetto tenuto al versamento;
- nella sezione "**ERARIO ED ALTRO**", sono indicati: nel campo "tipo", la lettera "R"; nel campo "elementi identificativi", nessun valore; nel campo "codice", uno dei codici tributo istituiti con la presente risoluzione; nel campo "anno di riferimento", l'anno in cui è stato percepito il contributo, nel formato "AAAA"; nel campo "importi a debito versati", l'importo del contributo a fondo perduto da restituire, ovvero l'importo della sanzione e degli interessi, in base al codice tributo indicato.

EUTEKNE - VIETATA LA RIPRODUZIONE NON AUTORIZZATA

In dieci anni perso oltre mezzo milione di partite IVA

I commercialisti lanciano l'allarme: "Servono politiche dedicate al lavoro autonomo"

/ Savino GALLO

Tra il 2008 e il 2018, il nostro Paese ha registrato una sostanziale "**fuga**" **dalle partite IVA** a favore del lavoro subordinato e parasubordinato e questa tendenza rischia di diventare "irreversibile" se, a fronte dell'emergenza causata dal COVID-19, il Governo non dovesse adottare delle adeguate politiche di sostegno al lavoro autonomo.

A lanciare l'allarme è il Consiglio nazionale dei commercialisti, che ha analizzato i recenti dati forniti dal Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia. Stando a tali dati, nel periodo considerato è cresciuto di oltre un milione il numero di contribuenti che hanno dichiarato redditi di lavoro dipendente (+5,1%), mentre è **diminuito** di circa 880 mila il numero di contribuenti che hanno dichiarato redditi da pensione (-5,7%) e di circa **560 mila** il numero di contribuenti che hanno dichiarato redditi da attività di impresa o lavoro autonomo esercitate in forma individuale o associata, ivi compresi quelli che adottano i regimi sostitutivi di vantaggio e forfetario.

In particolare, tra i contribuenti che dichiarano redditi da attività di impresa o lavoro autonomo esercitate in forma individuale o associata, si registra il **dimezzamento** dei contribuenti che dichiarano redditi di **impresa individuale** in regime di contabilità ordinaria, passati dai 270 mila del 2008 ai 136 mila del 2018, mentre i contribuenti che dichiarano redditi di impresa o di lavoro autonomo prodotti in forma associata calano di oltre 400 mila unità (-17,6%). "Un dato, quest'ultimo, che trova il proprio presupposto – scrive il CNDCEC – nel calo a monte del numero di società di persone e soggetti assimilati (-23,95), riconducibile in particolare al calo del numero di società in nome collettivo e società in accomandita semplice".

Nel complesso, nel decennio considerato, i **redditi** risultanti dalle dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche sono **cresciuti** circa il doppio (+ 14,47%) rispetto al PIL nominale (+7,84%), passando dai 786 miliardi di euro del 2008 ai 900 miliardi di euro del 2018.

Di questi, 8 miliardi sono risultati non imponibili (essenzialmente il 50% del reddito fondiario di immobili non locati e assoggettati a IMU), 28 miliardi sono stati assoggettati a regimi di imposizione sostitutiva (cedolare secca sulle locazioni immobiliari su 16 miliardi; imposte sostitutive sui redditi delle partite IVA individuali per 10 miliardi; imposta sostitutiva sui premi produttività dei dipendenti per 2 miliardi) e **864 miliardi** sono invece confluiti nella **base imponibile IRPEF** soggetta alle ordinarie aliquote progressive.

A fronte di un numero di contribuenti censiti diminuito di circa 430 mila unità (scendendo da 41,8 milioni di contribuenti del 2008 ai 41,3 milioni di contribuenti del 2018), i **redditi medi** sono aumentati per tutte le tipologie di reddito. Quelli di lavoro dipendente sono cresciuti del 6%, i redditi da pensione del 28,2%. Quanto al lavoro autonomo, per i contribuenti che esercitano in forma individuale negli ultimi dieci anni i redditi sono aumentati mediamente del 18,9%, con un +42,1% per le imprese individuali in contabilità ordinaria e +24,9% per quelle in contabilità semplificata. Per il lavoro autonomo prodotto in forma associata, invece, la crescita si è fermata al +6,8%.

"È del tutto evidente – commenta Massimo Miani, Presidente del CNDCEC – che, con la crisi innestata dall'emergenza epidemiologica da COVID-19, la **tendenza** già in atto di riduzione del numero di contribuenti che esercitano attività di impresa e lavoro autonomo è **destinata ad aumentare** esponenzialmente, senza però trovare sbocco e assorbimento in un incremento della base occupazionale di lavoro subordinato e parasubordinato".

La "desertificazione" degli ultimi 10 anni è dovuta, secondo i commercialisti, a "**politiche sbagliate** e prevenute sulle regole di determinazione della base imponibile, oltre che agli adempimenti correlati alla azione di controllo dell'Amministrazione finanziaria. Il terremoto provocato dal COVID -19 potrà soltanto accelerare e intensificare in modo forse irreversibile questa tendenza ed è per questo che si rende improcrastinabile mettere al centro delle prossime scelte del governo il tema delle Partite IVA".

Questo significa non solo "**semplificare gli adempimenti**", ma anche fare "passi in avanti, anziché indietro, sul versante della **flat tax** per le partite IVA individuali che andrebbe estesa anche ai soggetti che svolgono attività in forma associata". In più, bisognerebbe "mettere mano alle regole di detraibilità dell'IVA e di deducibilità dal reddito di impresa e di lavoro autonomo concernenti le **autovetture**. Già questa mossa – conclude Miani – applicata solo per i nuovi acquisiti darebbe un forte impulso ad un settore che rischia davvero molto nei prossimi mesi e ripristinerebbe l'appeal legato all'essere titolare di partita IVA che i dati ci dimostrano essere andato perduto in questi anni, anche a causa proprio della palese iniquità dei limiti di detraibilità e deducibilità".

EUTEKNE - VIA MONZONI, VILLADA - 001 IN INDIRIZZO A SOLVETTO S.R.L.

"Sconto" IRAP con effetto contabile immediato

Assonime propende per la rilevazione dell'agevolazione nel bilancio 2019, ove non ancora approvato

/ Silvia LATORRACA

Con la circolare n. 12/2020, Assonime, analizzando l'agevolazione introdotta dall'art. 24 del DL 34/2020 (DL "Rilancio"), che consente ad alcuni soggetti con ricavi o compensi non superiori nel 2019 a 250 milioni di euro di non versare il saldo IRAP relativo al periodo di imposta 2019 e la prima rata dell'**acconto IRAP** relativo al periodo di imposta 2020, è tornata sul relativo trattamento contabile, in considerazione delle diverse soluzioni che sono state prospettate in dottrina.

In particolare, alcuni autori propendono per rilevare il beneficio relativo al saldo IRAP 2019 **nel bilancio 2020** non solo in relazione alle imprese che hanno già approvato il bilancio 2019 prima della data di entrata in vigore del DL 34/2020 (19 maggio 2020), ma anche in relazione alle imprese che approvano il bilancio 2019 successivamente a tale data.

Secondo i sostenitori di questa tesi, la misura in esame costituisce un fatto successivo alla chiusura dell'esercizio connesso all'emergenza sanitaria e la norma stabilisce che "non è dovuto" il versamento del saldo, senza incidere sull'obbligazione tributaria e, quindi, sull'IRAP dovuta per il 2019.

In particolare, le argomentazioni addotte a sostegno della tesi sono le seguenti:

- secondo il documento OIC 25, "il costo derivante delle imposte correnti (o dovute) è calcolato in base … alle aliquote d'imposta (*rectius* alla normativa, *ndr*) **vigenti alla data di bilancio**";
- secondo il documento OIC 29, un fatto successivo alla chiusura dell'esercizio, ancorché riconducibile ad un fenomeno valutativo, deve essere recepito nei valori di bilancio in chiusura solo se evidenzia **condizioni già esistenti** alla data di riferimento di bilancio, situazione che non potrebbe verificarsi in relazione ad un provvedimento normativo successivo alla data di chiusura dell'esercizio;
- l'art. 24 del DL 34/2020 rientrerebbe tra le misure emanate in risposta all'emergenza COVID-19, le quali sarebbero già state considerate dalla comunicazione OIC 5 maggio 2020 come fatti successivi che **non devono** essere recepiti nei valori di bilancio (c.d. non *adjusting*);
- la rilevazione dell'agevolazione nel bilancio 2019 (se non approvato) inciderebbe sulla comparabilità dei bilanci, in quanto l'imputazione del beneficio nel 2019 ovvero nel 2020 dipenderebbe dalla data di approvazione del bilancio.

La seconda soluzione prospettata consiste nel rilevare gli effetti dell'esonero del versamento del saldo IRAP 2019 già **nel bilancio 2019** (se non ancora approvato).

Tale tesi si basa sull'assunto che l'agevolazione introdotta dall'art. 24 del DL 34/2020 "abbia una valenza sostanzialmente retroattiva rispetto alla sua data di entrata in vigore, facendo venir meno l'IRAP (eventualmente) dovuta a saldo per il 2019 e cioè il titolo costitutivo dell'obbligazione e non il suo mero adempimento".

La contabilizzazione nel bilancio del 2019 non risulterebbe, quindi, in contrasto:

- con il documento OIC 25, in quanto una norma con **efficacia retroattiva** dovrebbe ritenersi vincolante così come una norma già vigente alla data di bilancio;
- con il documento OIC 29, in quanto la norma, in virtù della sua efficacia retroattiva, muterebbe *ex tunc* la situazione riferibile alla data di chiusura dell'esercizio, evidenziando una condizione giuridicamente già esistente a tale data. Saremmo, quindi, di fronte ad un fatto successivo alla chiusura dell'esercizio che deve essere recepito nei valori di bilancio (c.d. *adjusting*).

L'agevolazione opera retroattivamente

Ad avviso di Assonime, anche le altre argomentazioni a sostegno della diversa tesi non sono dirimenti.

La scarsa **comparabilità dei bilanci** si verifica sempre in presenza di fatti successivi alla chiusura dell'esercizio di cui si deve tener conto in base al documento OIC 29: anche in questi casi, i valori di bilancio dipendono dalla data in cui lo stesso viene approvato.

Sotto altro profilo, il fatto che il DL 34/2020 sia stato emanato per fronteggiare l'emergenza COVID-19 "**non esclude** che l'art. 24 possa avere, come in effetti sembra avere, efficacia sostanzialmente retroattiva ed operare sull'obbligazione ancor prima del suo concreto adempimento".

D'altra parte, secondo Assonime, il fatto che la norma operi retroattivamente, definendo l'IRAP dovuta per il periodo d'imposta 2019 in misura pari agli acconti dovuti per il medesimo periodo di imposta, indipendentemente dalla sussistenza di un ulteriore obbligo di versamento da effettuarsi nel 2020, risulta in modo chiaro se si ammette che, qualora siano stati effettuati versamenti in acconto IRAP relativi al 2019 eccedenti rispetto al dovuto, l'impresa conservi il diritto a far valere queste **eccedenze a credito**, anche se sarebbero state altrimenti assorbite dal saldo IRAP del 2019 (ove fosse stato ancora dovuto).

Per quanto riportato, l'Associazione sembra propendere per la seconda soluzione prospettata, a favore della quale si era già espressa con la news legislativa del 22 maggio 2020.

Da ultimo, Assonime fa cenno al documento pubblicato da CNDCEC e FNC il 5 giugno 2020, che ha prospettato, in riferimento alla tematica in esame, una soluzione **ambivalente**.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - CON LA RISERVATA A SOLVENTI S.R.L.

Per il premio di risultato, sostitutiva sull'intero importo fissato dal contratto

Con raggiungimento dell'obiettivo incrementale incerto, imposta applicabile se al termine del periodo congruo è conseguito il risultato incrementale

/ Daniele SILVESTRO

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 36 pubblicata ieri, fornisce ulteriori chiarimenti in ordine al regime fiscale applicabile al **premio di risultato**, di cui all'art. 1 commi da 182 a 189 della L. 208/2015.

Si ricorda che quest'ultima norma ha reintrodotto, a decorrere dal 2016, un regime di tassazione agevolato che consiste nell'applicazione di un'imposta **sostitutiva** dell'IRPEF e delle relative addizionali in misura pari al 10% per i premi di risultato erogati ai dipendenti del settore privato.

Rispetto alle misure previste in anni precedenti, la citata disposizione **limita** gli effetti ai soli premi di risultato "di ammontare variabile, la cui corresponsione sia legata ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione, misurabili e verificabili sulla base dei criteri definiti" in conformità al DM del 25 marzo 2016 e indicati nel contratto aziendale/territoriale. Pertanto, dal 2016 sono esclusi dal regime fiscale agevolato **singole voci retributive** (ad es. gli straordinari).

Inoltre, caratteristica tipica dei premi di risultato è la variabilità delle somme, che deve essere intesa come aspetto futuro e **incerto** connesso all'erogazione del premio, condizionata dal raggiungimento dell'obiettivo (e non necessariamente come gradualità dell'erogazione in base al raggiungimento dell'obiettivo).

Tenuto conto della funzione incentivante delle norme in esame, l'Agenzia ritiene che l'imposta sostitutiva del 10% possa applicarsi a patto che il raggiungimento degli **obiettivi incrementali**, previamente definiti nel contratto e misurati nel periodo congruo stabilito su base contrattuale, e non solo la relativa erogazione, avvenga successivamente alla stipula del contratto.

I criteri di misurazione devono pertanto essere determinati con **ragionevole anticipo** rispetto a una eventuale produttività futura non ancora realizzatasi. Diversamente si riconoscerebbe l'agevolazione a una precisa voce retributiva (il premio di risultato), circostanza questa che il legislatore ha voluto evitare con il nuovo assetto normativo.

L'ammontare del premio di risultato agevolabile, fissato nel contratto aziendale/territoriale, continua ancora l'Agenzia, non subisce alcuna **rideterminazione** in sede di erogazione; nello specifico, la data di sottoscrizione del contratto non interferisce sull'importo agevolabile.

Se, ad esempio, un contratto aziendale sottoscritto il 28 marzo 2019 prevede, per il medesimo anno, l'erogazione di un premio di risultato annuale pari a 1.200 euro, l'imposta sostitutiva del 10% può essere applicata sull'**intero importo** del premio di risultato (1.200 euro), in quanto non rileva il fatto che il contratto aziendale sia stato sottoscritto dopo l'inizio del periodo congruo (marzo 2019), in cui osservare l'incremento degli obiettivi di produttività.

Tuttavia, tale regime fiscale agevolato non trova applicazione qualora il contratto aziendale non risponda dei requisiti previsti dalla normativa e venga integrato con un successivo contratto. Più in particolare, se il nuovo contratto adegua l'accordo originario alla normativa in esame, non disciplinando il premio (che rimarrebbe fissato in quello stabilito dal contratto originario non conforme ai requisiti richiesti), l'imposta sostitutiva può trovare applicazione solo sulla parte di premio che si riferisce al periodo di maturazione decorrente **dalla data di sottoscrizione** del contratto integrativo.

Infine, precisa ancora l'Agenzia, il regime fiscale *ex* art. 1 commi da 182 a 189 della L. 208/2015, non riservando il beneficio fiscale alla c.d. "retribuzione di produttività", impone che il raggiungimento dell'obiettivo incrementale risulti incerto al **momento** della **sottoscrizione** del contratto aziendale/territoriale, non dovendo necessariamente essere ancorata a uno specifico riferimento temporale.

Pertanto, se nel contratto aziendale/territoriale viene attestato che il raggiungimento dell'obiettivo incrementale è effettivamente incerto alla data della sua sottoscrizione perché l'andamento del parametro adottato è suscettibile di variabilità, l'Agenzia ritiene che l'azienda, sotto la propria responsabilità, **possa applicare** l'imposta sostitutiva del 10% sull'intero importo stabilito nel contratto (non rilevando la data di sottoscrizione) qualora al termine del periodo congruo sia conseguito il risultato incrementale.

EUTEKNE - FIM FEDERAZIONE VITALIA - UNI IN INDUSTRIA A SOLVENTI S.R.L.

Non sempre la cancellazione della società estingue il diritto invocato in giudizio

Occorre una volontà inequivoca del creditore comunicata al debitore

/ Maurizio MEOLI

L'estinzione della società nel corso del giudizio per restituzione dell'indebito non può essere automaticamente ritenuta causa di **estinzione per rinuncia** della pretesa azionata. A stabilirlo è la Cassazione, nella sentenza n. 9464/2020, sulla base di rilevanti specificazioni delle indicazioni fino ad oggi fornite in materia dalla giurisprudenza di legittimità.

In un primo intervento (Cass. n. 16758/2010), un ruolo determinante era stato giocato dal **mancato esercizio** dell'azione in giudizio anteriormente alla cancellazione, sottolineandosi come la decisione di porsi in liquidazione e cancellarsi rivelasse chiaramente, in tale contesto, la scelta di rinunciare ad esperire l'azione.

La Cassazione a Sezioni Unite, con le pronunce nn. 6070, 6071 e 6072/2013, invece, in relazione ad una situazione caratterizzata dalla pendenza del giudizio nota alla società, comunque cancellatasi dal Registro delle imprese, ha affermato che è "**ben possibile**" che la scelta di cancellarsi sia da intendere come "tacita manifestazione di volontà di rinunciare alla relativa pretesa", essendo "agevolmente" possibile postulare ciò, quando si tratti di "mere pretese, ancorché azionate o azionabili in giudizio, cui ancora non corrisponda la possibilità d'individuare con sicurezza nel patrimonio sociale un diritto o un bene definito, onde un tal diritto o un tal bene non avrebbero neppure perciò potuto ragionevolmente essere iscritti nell'attivo del bilancio finale di liquidazione".

Questa soluzione è stata ripresa da talune decisioni successive (*cfr.* Cass. n. 25974/2015 e Cass. n. 23269/2016) e contraddetta da altre (*cfr.* Cass. n. 17492/2018 e Cass. n. 15637/2019, che, in pendenza di un giudizio teso al rimborso di un credito IVA al momento della cancellazione della società, ha riconosciuto la titolarità del socio a farlo valere).

Ne consegue – osserva la decisione in commento – la necessità di meglio precisare tali profili.

Il punto di partenza è la portata decisoria, mai smentita, del principio fissato dalle Sezioni Unite: una volta estinta la società, i diritti dalla medesima vantati e non liquidati nel bilancio finale di liquidazione (perché al momento non considerati, se ne ignorasse o meno l'esistenza), transitano nella **titolarità dei soci**. Se questa è la regola che si ritrova nel diritto vivente, ogni eccezione alla stessa ed al conseguente passaggio in titolarità dei soci delle situazioni attive già facenti capo alla società – siano esse sopravvivenze o sopravvenienze attive – deve essere adeguatamente allegata e dimostrata da chi intenda farla valere.

Occorre, cioè, considerare quando è possibile ravvisare una rinuncia, quale atto negoziale abdicativo unilaterale recettizio, che, nel contesto di un rapporto obbligatorio, assume il nome di **remissione del debito** ed è disciplinata dall'art. 1236 c.c., ai sensi del quale "la dichiarazione del creditore di rimettere il debito estingue l'obbligazione quando è comunicata al debitore, salvo che questi dichiari in un congruo termine di non volerne profittare".

Costituiscono, quindi, requisiti della fattispecie: la volontà del creditore di non avvalersi del credito, la **manifestazione inequivoca** di tale volontà e la destinazione della dichiarazione allo specifico debitore.

Tali presupposti devono essere verificati anche in caso di cancellazione della società dal Registro delle imprese, con riferimento al credito da ripetizione di somme indebite pagate dalla società alla controparte contrattuale. Sarebbe, dunque, errato ipotizzare l'esistenza di una presunzione assoluta di rinuncia al diritto azionato in presenza di una cancellazione della società richiesta dal liquidatore ed operata in corso di causa. Né questo può considerarsi l'esito necessario delle indicazioni delle Sezioni Unite, che, invece, si erano limitate a prospettarla come una delle evenienze "possibili".

Ed allora, perché si possano ravvisare i ricordati presupposti, **non è sufficiente** che la cancellazione della società dal Registro delle imprese sia domandata ed eseguita. Ciò, anche quando la società, nella persona del legale rappresentante (di regola il liquidatore), abbia conosciuto l'esistenza del credito; peraltro ancora *sub iudice*, come nella specie, onde neppure se ne poteva avere la certezza.

Infatti, la cancellazione – nell'inesistenza di una disposizione che la vieti in presenza di crediti in contesa – potrebbe essere decisa dalla società, ad esempio, perché ritenuta in quel momento **più conveniente**, senza che ciò possa significare, di per sé solo, anche rinuncia al credito. Ma l'accertamento di cui si discute si risolve in un giudizio di fatto che non rientra nel sindacato di legittimità, e che, quindi, deve essere compiuto dai giudici di merito. Costituisce, tuttavia, un giudizio di diritto escludere che la mera cancellazione dal Registro delle imprese possa, di per sé sola, per la sua equivocità, reputarsi sufficiente a dedurne una volontà abdicativa. Peraltro, l'iscrizione della cancellazione dal Registro delle imprese non sembra possedere il requisito della ricettizietà, effettuandosi su di un pubblico registro destinato ad offrire la certezza del diritto nei confronti della collettività indeterminata dei soggetti, con effetti dichiarativi o costitutivi, ma sempre rivolti ad una pluralità indifferenziata.

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

Accertamento del valore degli immobili da parte degli Uffici da motivare

La Corte di Cassazione ricorda le regole per la definizione della base imponibile dell'imposta di registro sugli atti immobiliari

/ Anita MAURO

Sebbene sia vero che l'inserimento dell'area ceduta nella zona edificabile del PRG (piano regolatore generale) determina un aumento del valore di mercato di essa, la **congruità** del valore dichiarato ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro va accertata secondo il combinato disposto degli artt. 43 comma 1, lett. a) e 51 commi 1 e 2 del DPR 131/86.
Lo ricorda la Corte di Cassazione, con la pronuncia n. 12798, depositata ieri.
In base alle citate norme, per gli atti aventi a oggetto il trasferimento di beni immobili, la base imponibile delle imposte proporzionali di registro, ipotecaria e catastale è rappresentata:
- in linea di principio, dal **valore indicato** in atto dalle parti;
- se il valore non è indicato in atto, ovvero se il **corrispettivo** pattuito è superiore a esso, ai fini della base imponibile si assume il corrispettivo pattuito.
Poi, in sede di eventuale accertamento di valore, gli uffici dell'Agenzia delle Entrate devono controllare la congruità del valore/corrispettivo indicato in atto dalle parti, atteso che esso deve riflettere il **valore venale** in comune commercio del bene ceduto (art. 51 comma 2 del DPR 131/86).
L'art. 51 comma 3 del DPR 131/86 definisce, quindi, le **linee guida** che l'Ufficio delle Entrate deve seguire per il controllo sulla congruità della base imponibile, disponendo che faccia riferimento "ai trasferimenti a qualsiasi titolo e alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto o a quella in cui se ne produce l'effetto traslativo o costitutivo, che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni, ovvero al reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla detta data e nella stessa località per gli investimenti immobiliari, nonché ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai comuni".
Alla luce di tale quadro normativo, l'accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate del "valore venale in comune commercio" dell'immobile oggetto di compravendita **non** può ritenersi assolto operando un **generico quanto indefinito** riferimento al criterio comparativo, con un mero rinvio "alla media dei prezzi praticata in loco", atteso che l'art. 51 comma 3 richiede che, nella determinazione della base imponibile di un contratto di compravendita immobiliare, si tenga conto della natura, della consistenza e dell'ubicazione dei beni "in considerazione delle caratteristiche oggettive delle aree, tenuto conto della collocazione nello strumento urbanistico nonché dello stato delle opere di urbanizzazione, avendo riguardo ai trasferimenti avvenuti non oltre tre anni prima che abbiano avuto per oggetto immobili con analoghe caratteristiche e condizioni" (Cass. nn. 21569/2016 e 25707/2015).
Peraltro, per motivi di procedura, la Corte non giunge all'accoglimento del motivo di ricorso in oggetto, ma accoglie, invece, il ricorso con riferimento alla **sanzioni**.

L'incertezza normativa esclude le sanzioni

Infatti, nel caso di specie, non potevano ritenersi correttamente applicate le sanzioni, dato che si verteva in una situazione di **oggettiva incertezza del diritto**. Ad avviso della Corte, in particolare, al tempo dei fatti di causa (2002) "sussisteva indubbiamente un certo contrasto di giurisprudenza quanto meno sul problema dello strumento urbanistico al quale fare riferimento per valutare se un terreno fosse edificabile".
Tale contrasto è stato risolto (e l'incertezza cessata) con l'art. 36 comma 2 della L. 223/2006 che, con portata **retroattiva** (Corte Cost. 27 febbraio 2008 n. 41) ha chiarito che, ai fini dell'applicazione dell'IVA, dell'imposta di registro, delle imposte sui redditi e dell'IMU, "un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo".
Alla luce della situazione di incertezza allora esistente, non è possibile applicare le **sanzioni**.

EUTEKNE - FIM PUBLICATIONS VILLARA - COPIA INDIVIDUALE A SOLO USO INTERNO

Gestione separata anche per il commercialista non iscritto alla Cassa

Il solo versamento del contributo integrativo alla CNPADC ha funzione solidaristica e non consegue la costituzione di una posizione previdenziale

/ Luca MAMONE

I dottori commercialisti iscritti ad altre forme di previdenza obbligatorie, che non sono obbligati a iscriversi alla CNPADC e alla stessa versino solamente il **contributo integrativo**, senza la costituzione di alcuna posizione previdenziale a loro beneficio, sono tenuti comunque a iscriversi alla Gestione separata dell'INPS.

Questo è quanto ribadito dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 12821, depositata ieri, confermando una decisione d'appello che ha imposto a una professionista il pagamento di contributi alla **Gestione separata** *ex* L. 335/95 in relazione all'attività libero professionale di dottore commercialista svolta in concomitanza con quella di lavoro dipendente per la quale era iscritta a un'altra gestione assicurativa obbligatoria.

Nel ricorso per Cassazione, la professionista ha lamentato *in primis* la violazione o falsa applicazione di norme di diritto, in relazione all'art. 18 comma 12 del DL 98/2011, per aver, la Corte d'appello, ritenuto la fattispecie in questione sovrapponibile ad altre, quali i professionisti iscritti nell'albo degli **ingegneri**.

Sul punto, si ricorda che ai sensi della disposizione contenuta nel citato art. 18, interpretativa dell'art. 2 comma 26 della L. 335/95, i soggetti che esercitano per professione abituale, ancorché non esclusiva, attività di lavoro autonomo, tenuti all'iscrizione presso l'apposita gestione separata INPS sono esclusivamente i soggetti che svolgono attività il cui esercizio non sia subordinato all'iscrizione ad appositi **albi professionali**.

Per la Cassazione il motivo del ricorso risulta manifestamente infondato.

In via preliminare, i giudici di legittimità ricordano come sia consolidato il principio di diritto secondo cui gli ingegneri e gli architetti, iscritti ad **altre forme** di previdenza obbligatorie e che non possono di conseguenza iscriversi a INARCASSA, pur rimanendo obbligati verso quest'ultima soltanto al pagamento del contributo integrativo in quanto iscritti ai rispettivi Albi, sono comunque tenuti a iscriversi alla Gestione separata presso l'INPS.

Questo perché la *ratio* **universalistica** delle tutele previdenziali cui è ispirato l'art. 2 comma 26 della L. 335/95 induce ad attribuire rilevanza, ai fini dell'esclusione dell'obbligo di iscrizione di cui alla norma d'interpretazione autentica contenuta nell'art. 18 comma 12 del DL 98/2011, al solo versamento di contributi suscettibili di costituire in capo al lavoratore autonomo una correlata **prestazione previdenziale**; ciò non può dirsi in merito al c.d. contributo integrativo, in quanto si tratta di un versamento effettuato da tutti gli iscritti agli albi in funzione **solidaristica** (*cfr.* Cass. nn. 30344/2017 e 32166/2018).

Principio di universalizzazione della copertura assicurativa

Con specifico riferimento ai dottori commercialisti, la Suprema Corte ricorda di aver già deciso in merito alla questione (Cass. n. 32508/2018), stabilendo che i dottori commercialisti iscritti ad altre forme di previdenza obbligatorie i quali, non avendo raggiunto la **soglia reddituale** che rende obbligatoria l'iscrizione alla Cassa di categoria (CNPADC), alla stessa versino esclusivamente un contributo integrativo di carattere solidaristico, in quanto iscritti all'albo professionale, cui non segue la costituzione di alcuna posizione previdenziale a loro beneficio, "sono tenuti comunque ad iscriversi alla Gestione separata presso l'INPS, in virtù del principio di **universalizzazione** della copertura assicurativa, cui è funzionale la disposizione di cui all'art. 2, comma 26, della L. n. 335 del 1995, secondo cui l'unico versamento contributivo rilevante ai fini dell'esclusione di detto obbligo di iscrizione è quello suscettibile di costituire in capo al lavoratore autonomo una correlata prestazione previdenziale".

Sulla scorta dei principi sopra esposti, ritenuti del tutto coerenti con la fattispecie in esame, la Corte di Cassazione decide quindi di **rigettare** il ricorso della professionista.

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

Parte la macchina per le garanzie SACE sulle operazioni di factoring

L'ABI ha inoltre segnalato che la scadenza degli accordi concernenti le moratorie volontarie è da considerarsi posticipata al 30 settembre 2020

/ REDAZIONE

Nella giornata di ieri, ABI ha diramato alle proprie associate alcune indicazioni concernenti le **scadenze** delle moratorie dei finanziamenti che le banche hanno concesso su base volontaria ed è anche partita la macchina per le garanzie che SACE, dopo la conversione in legge del decreto "Liquidità", può rilasciare non più soltanto sulle operazioni di finanziamento "classico", ma anche sulle operazioni di factoring.

Con un comunicato congiunto diramato ieri, SACE e Assifact, l'Associazione italiana per il factoring, hanno annunciano l'avvio dell'operatività anche per la "sezione" **factoring** di "Garanzia Italia".

Si ricorda infatti che, in sede di conversione in legge del DL 23/2020 (c.d. decreto "Liquidità"), le operazioni di factoring (ossia quelle attraverso cui le imprese cedono i propri crediti commerciali a banche o società specializzate che provvedono alla loro gestione e riscossione e concedono anticipazioni sui crediti stessi) sono state affiancate a quelle di finanziamento già previste dal testo originario dell'art. 1 del DL 23/2020, come interventi a sostegno della liquidità delle imprese che possono beneficiare delle garanzie di Stato.

Il comunicato sottolinea che, tra le operazioni che rientrano nel **perimetro** di "Garanzia Italia", vi sono:

- la cessione di crediti pro solvendo (salvo buon fine), sia spot che revolving;
- gli anticipi a favore delle aziende su futuri crediti commerciali che derivano da contratti di fornitura, commesse o appalti;
- altre operazioni in cui l'azienda incarica la società di factoring di pagare a scadenza per suo conto i crediti relativi alle fatture emesse nei suoi confronti dai fornitori, previa conferma della regolarità delle forniture da parte dell'azienda stessa.

La scadenza della "Moratoria PMI" rimane fissata al 31 dicembre 2020

L'ABI, con propria lettera alle associate di ieri (n. prot. UCR/001241), ha invece segnalato che, a seguito della proroga dal 30 giugno al 30 settembre 2020 del termine di applicazione delle Linee guida dell'EBA in materia di moratorie legislative e volontarie del rimborso dei finanziamenti, introdotte a fronte dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, la **scadenza** degli accordi concernenti le moratorie volontarie è da considerarsi posticipata al 30 settembre 2020 (termine, si ricorda, coincidente con la scadenza della moratoria legislativa disposta dall'art. 56 del DL 18/2020), salvo la scadenza della c.d. "Moratoria PMI" che rimane fissata al 31 dicembre 2020.

La lettera dell'ABI ricorda inoltre alle associate la possibilità di estendere la c.d. "Moratoria PMI" fino a 24 mesi e di includere nel perimetro soggettivo della stessa anche le **grandi imprese**.

EUTEKNE - VIETATA LA RIPRODUZIONE

Il commercialista dipendente della società può avere funzioni dirigenziali

L'eventuale incompatibilità deve essere espressamente contemplata dalla normativa applicabile al rapporto di lavoro subordinato

/ Edoardo MORINO

Non integra una causa di **incompatibilità** con l'esercizio della professione di dottore commercialista e di esperto contabile:
- la condizione di un iscritto che sia **dipendente** (anche con funzioni dirigenziali) di una società, a meno che l'incompatibilità sia espressamente contemplata dalla normativa applicabile al suddetto rapporto di lavoro subordinato;
- la stipula di un contratto di prestazione d'opera intellettuale che preveda **clausole rafforzative** della posizione del cliente, ferma restando la verifica della conformità delle suddette clausole alle altre disposizioni dell'ordinamento professionale.

Così si esprime il CNDCEC nel Pronto Ordini 12 giugno 2020 n. 41, pronunciandosi, tra l'altro, sul caso di un iscritto, già **consulente** di una società, che aveva chiesto se sussistesse una causa di incompatibilità con l'esercizio della professione qualora tale consulenza (avente ad oggetto l'attività di direzione finanziaria) fosse sostituita, alternativamente:
- da un rapporto di lavoro dipendente a tempo indeterminato con **qualifica dirigenziale**;
- da un nuovo contratto di prestazione d'opera intellettuale avente ad oggetto l'attività di direzione finanziaria che prevedesse clausole di esclusiva a favore della società in relazione allo svolgimento della suddetta attività da parte dell'iscritto, nonché termini per l'esercizio del diritto di recesso a favore del committente e clausole rafforzative che garantissero il cliente da eventuali azioni risarcitorie dirette a riqualificare come lavoro dipendente il rapporto sottostante.

In via preliminare, il Consiglio nazionale osserva che l'art. 4 comma 1 lett. c) del DLgs. 139/2005 stabilisce una specifica ipotesi di incompatibilità tra l'esercizio della professione e lo svolgimento di **attività di impresa** qualora questa sia esercitata per conto proprio, in nome proprio o altrui. In altri termini, ai fini dell'accertamento dell'eventuale sussistenza di una ipotesi di incompatibilità, occorre verificare se l'iscritto eserciti l'attività a soli fini imprenditoriali per soddisfare un interesse commerciale proprio. Laddove tale accertamento abbia esito negativo, si dovrà ulteriormente verificare che l'incompatibilità non sia disposta dalla specifica normativa applicabile al rapporto di lavoro.

Alla luce di tali indicazioni, con riferimento alla prima delle due ipotesi sopra elencate (rapporto di lavoro dipendente a tempo indeterminato con qualifica dirigenziale), il CNDCEC evidenzia che la condizione di un iscritto che sia dipendente (anche con funzioni dirigenziali) di una società **non** integra una causa di **incompatibilità** con l'esercizio della professione di dottore commercialista e di esperto contabile, a meno che l'incompatibilità sia espressamente contemplata dalla normativa applicabile al suddetto rapporto di lavoro subordinato. A tal proposito, il CNDCEC cita l'ipotesi in cui nel contratto stipulato in sede di assunzione sia inserita una clausola che disponga il divieto per il dipendente di esercitare attività professionale.

Per quanto concerne la seconda ipotesi (stipula del contratto di prestazione d'opera intellettuale con clausole che rafforzino la posizione del cliente), il CNDCEC ritiene che la stipula del nuovo contratto non comporti l'insorgenza di una situazione di incompatibilità con l'esercizio della professione, ferma restando la verifica della **conformità** delle suddette clausole alle altre disposizioni dell'ordinamento professionale.

Compatibile il contratto di prestazione d'opera intellettuale con clausole

Con particolare riguardo al diritto di **recesso**, il CNDCEC ricorda che il codice civile detta una disciplina diversa a seconda che tale diritto sia esercitato dal cliente o dal professionista, approntando per il primo una disciplina di maggior favore, in considerazione dell'esigenza di una più incisiva tutela nell'ambito del rapporto contrattuale.

Infatti, ai sensi dell'art. 2237 comma 1 c.c., il cliente può recedere in qualsiasi momento e senza necessità di una **giusta causa** (c.d. recesso *ad nutum*); in tal caso, al prestatore d'opera intellettuale è dovuto il rimborso delle spese sostenute e il compenso per l'opera svolta fino al momento in cui il diritto di recesso è stato esercitato.

Diversamente, ai sensi dell'art. 2237 comma 2 e 3 c.c., il professionista può recedere solo in presenza di una giusta causa e deve comunque esercitare il diritto di recesso in modo da non recare pregiudizio al cliente.

Il CNDCEC sottolinea, infine, che le clausole contrattuali, in ogni caso, **non** devono risultare **elusive** della normativa attualmente vigente in materia di lavoro.

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

Per i pensionati in arrivo la "quattordicesima"

L'INPS invierà ai beneficiari una comunicazione con l'indicazione dell'importo e della provvisorietà dello stesso

/ REDAZIONE

Con il mese di luglio 2020, l'INPS provvederà d'ufficio ad erogare anche la **somma aggiuntiva**, c.d. "quattordicesima", in favore dei pensionati di cui all'art. 5 commi da 1 a 4 del DL 81/2007, così come modificato dall'art. 1 comma 187 della L. 232/2016. Lo ha reso noto lo stesso Istituto con il messaggio n. 2593/2020, attraverso cui sono stati individuati anche i nuovi limiti reddituali valevoli per l'anno 2020, rinviando alle circolari e ai messaggi pubblicati in materia, nonché al messaggio n. 2549/2017, per quanto concerne i requisiti di accesso anagrafici e contributivi.

La somma aggiuntiva viene attribuita ai soggetti che rientrano nei limiti reddituali stabiliti e che, alla data del 31 luglio 2020, hanno un'età maggiore o uguale a **64 anni**. Invece, coloro i quali perfezionano il requisito anagrafico richiesto a partire dal 1° agosto al 31 dicembre 2020 e ai soggetti divenuti titolari di pensione nel corso del 2020, sempre a condizione che rientrino nei limiti reddituali, la quattordicesima sarà attribuita sempre d'ufficio ma con la rata di dicembre 2020.

Per quanto attiene, in particolare, ai requisiti reddituali per l'anno 2020, l'INPS sottolinea che devono essere valutati, nel caso di **prima concessione**, tutti i redditi posseduti dal soggetto nell'anno 2020 (rientrano in tale casistica tutti coloro che negli anni precedenti non abbiano percepito la somma aggiuntiva). Mentre, in caso di concessione successiva alla prima, sono presi in considerazione i redditi per prestazioni per le quali sussiste l'obbligo di comunicazione al Casellario centrale dei pensionati conseguiti nel 2020, nonché i redditi diversi da quelli comunicati al suddetto Casellario conseguiti nel 2019.

Come ribadito con il messaggio in commento, tale somma aggiuntiva, il cui importo tiene conto del reddito e degli anni di contributi, viene in ogni caso corrisposta a luglio 2020 in **via provvisoria**, in quanto la sussistenza del diritto sarà verificata sulla base della dichiarazione dei redditi a consuntivo. Ai beneficiari viene infatti inviata una comunicazione con l'indicazione dell'importo attribuito e della provvisorietà del beneficio.

Domanda di ricostituzione attraverso i servizi on line

Nel caso in cui il soggetto titolare di pensione abbia in corso una procedura di recupero su una quattordicesima riguardante gli anni precedenti, risultata non dovuta, in tutto o in parte, a seguito delle verifiche reddituali a consuntivo, sulla quattordicesima del 2020 **viene recuperato**, in tutto o in parte, il debito residuo. Tali soggetti riceveranno apposita comunicazione con l'indicazione degli importi risultati indebiti e della compensazione effettuata sulla quattordicesima corrisposta per il corrente anno.

Infine, come precisato dall'INPS, chi non riceve la quattordicesima, ritenendo tuttavia di averne i requisiti, può presentare **domanda di ricostituzione** attraverso i servizi *on line* dell'Istituto, ovvero rivolgendosi ad un Patronato.

EUTEKNE - THE PRODUCTION VILLAGE - VIA IN INDUSTRIA 6 SOLVETTI S.R.L.

Nuova convenzione del CNDCEC per la polizza assicurativa degli iscritti

/ REDAZIONE

Il Consiglio nazionale dei commercialisti ha sottoscritto una **nuova convenzione** per i servizi di consulenza e brokeraggio assicurativo in favore dello stesso CNDCEC, degli Ordini territoriali e degli iscritti all'albo. L'ente che si è aggiudicato il servizio è R.T.I. AEC MASTER BROKER s.r.l. – MEDIASS S.p.A., che succede ad AIG Europe, compagnia che dallo scorso 10 marzo non ha più l'autorizzazione a intrattenere rapporti assicurativi per conto del Consiglio nazionale di categoria.

Per i **rapporti assicurativi** in corso, la polizza sottoscritta con il precedente broker rimarrà valida a tutti gli effetti. I soggetti che, invece, dovranno rinnovare la polizza in scadenza al 30 giugno, e vorranno continuare a sfruttare i vantaggi derivanti dalla convenzione stipulata a livello nazionale, dovranno rivolgersi al nuovo broker **entro il 30 luglio**.

Quest'ultimo, infatti, ha ottenuto dalla compagnia AIG un periodo ulteriore di 30 giorni per **rinnovare** la copertura assicurativa in scadenza. Per eventuali versamenti già effettuati dagli iscritti sul conto del precedente broker, il nuovo affidatario fornirà tutte le informazioni e le indicazioni utili per dare continuità alla copertura assicurativa.

Il nuovo broker ha inoltre realizzato un **portale web dedicato** (www.commercialistiitaliani.it) per fornire un servizio di consulenza e assistenza personalizzato e gratuito. La piattaforma, già operativa, permette di gestire in autonomia le fasi istruttorie di preventivazione e conseguente emissione del certificato assicurativo. Attraverso la compilazione di un modulo con i propri dati, il team dedicato all'erogazione del servizio ricontatterà il commercialista che ne ha fatto richiesta.

In più, è stato attivato un **numero verde** e delle email specifiche per il rinnovo delle polizze e per la richiesta di nuovi preventivi e informazioni generiche.

Il portale potrà essere utilizzato anche per ottenere chiarimenti in merito alla gestione delle **richieste di risarcimento** ricevute dagli assicurati o una consulenza specialistica su atti e fatti che possano coinvolgere la tutela professionale dell'assicurato. Nelle prossime settimane, il nuovo broker contatterà tutti gli Ordini territoriali per definire le nuove modalità di erogazione dei servizi.

EUTEKNE - IN PRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A SOLVENTO S.R.L.

Impossibile richiedere il prolungamento del tirocinio a distanza perché non esaustivo

Il dominus non può richiedere il prolungamento del periodo di pratica del proprio tirocinante in ragione della considerazione che l'avvenuta effettuazione del tirocinio medesimo secondo **modalità a distanza** "non è stata esaustiva".
È questa la conclusione cui giunge il CNDCEC con il P.O. del 3 giugno 2020 n. 60, precisando che la possibilità per i tirocinanti di svolgere il tirocinio secondo modalità a distanza – contemplata dal CNDCEC nell'Informativa del 10 marzo 2020 n. 20 ed espressamente sancita dal MIUR con il DM 38/2020, seguito dall'Informativa del 27 aprile 2020 n. 38 del Consiglio nazionale – è resa necessaria dall'**emergenza** sanitaria in corso, a causa della quale non dev'essere pregiudicata la possibilità di continuare a svolgere il tirocinio per l'accesso all'esame di abilitazione.
Si ricorda, tra l'altro, che la sede di valutazione del tirocinio effettuato – e, quindi, della sua "esaustività" – è esclusivamente l'**esame di Stato**; il dominus, infatti, deve semplicemente attestare lo svolgimento del tirocinio medesimo – nel caso di specie, secondo le modalità a distanza – presso il proprio studio professionale.

I sostituti d'imposta possono compensare in F24 il credito per il trattamento integrativo ai dipendenti

Con la risoluzione n. 35, pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha fornito ai sostituti d'imposta interessati i codici tributo per l'utilizzo in compensazione, tramite i modelli F24 e F24 "enti pubblici" (F24 EP), del **credito maturato** per effetto dell'erogazione del trattamento integrativo ai lavoratori dipendenti e assimilati, previsto dall'art. 1 del DL 3/2020.
Si ricorda, infatti, che tale norma prevede il riconoscimento ai predetti lavoratori di una somma a titolo di trattamento integrativo, che non concorre alla formazione del reddito, di importo pari a **600 euro** per l'anno 2020 e a **1.200 euro** a decorrere dall'anno 2021, se il reddito complessivo non supera i 28.000 euro.
I sostituti d'imposta interessati riconoscono in via **automatica** il suddetto trattamento integrativo ripartendolo tra le retribuzioni erogate a decorrere **dal 1° luglio** 2020, ovvero dalla prima retribuzione utile e comunque entro i termini di effettuazione delle operazioni di conguaglio.
Ciò premesso, per consentire ai sostituti d'imposta di utilizzare in **compensazione** il credito maturato per effetto dell'erogazione del trattamento integrativo, la risoluzione in esame istituisce il codice tributo "**1701**" per il modello F24 e il codice tributo "**170E**" per il modello F24 "enti pubblici" (F24 EP).
In particolare, in sede di compilazione del **modello F24**, il codice tributo "1701" va esposto nella sezione "Erario" in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a credito compensati".
Nei campi "rateazione/regione/prov./mese rif." e "anno di riferimento" sono indicati, rispettivamente, il mese e l'anno in cui è avvenuta l'erogazione del trattamento integrativo, nei formati "00MM" e "AAAA".
Invece, in sede di compilazione del **modello F24 EP**, il codice tributo "170E" va esposto nella sezione "Erario" (valore F), in corrispondenza delle somme indicate nel campo "importi a credito compensati". Nei campi "riferimento A" e "riferimento B" sono indicati, rispettivamente, il mese e l'anno in cui è avvenuta l'erogazione del trattamento integrativo, nei formati "00MM" e "AAAA".

Alla base della richiesta di proroga dello split payment la sua efficacia nel contrasto all'evasione

Nella risposta del 25 giugno 2020 alle interrogazioni parlamentari nn. 5-04238 e 5-04239 sono state esposte le ragioni che hanno indotto l'Italia a chiedere la **proroga** dell'autorizzazione Ue, in scadenza il 30 giugno 2020, relativa all'applicazione del meccanismo dello split payment (si veda "Negato il reverse charge su appalti e subappalti con impiego di manodopera" del 26 giugno 2020).
A tale proposito, il Ministero dell'Economia e delle finanze ha precisato, fra l'altro, che le analisi ex-post effettuate dall'Agenzia delle Entrate hanno dimostrato che il **recupero strutturale** complessivo di gettito evaso conseguito attraverso il meccanismo dello split payment è di circa 4,6 miliardi di euro. L'introduzione del predetto meccanismo ha comportato, inoltre, una riduzione al 5,7% del tasso di "inadempimento fiscale" prima stimato tra il 16,24% e il 33,02%.
Di conseguenza, il MEF ha osservato che non si è ritenuto opportuno rinunciare al gettito aggiuntivo assicurato dall'elevata **efficacia** della misura nel contrasto all'evasione, considerato che il costo in termini di minore liquidità per le imprese fornitrici della Pubblica Amministrazione è stato ridotto, prevedendo che le imprese fornitrici di soggetti in split payment abbiano diritto a ricevere in via prioritaria il rimborso dei relativi crediti IVA.
Nella risposta in esame è stato rilevato, altresì, che l'obbligo di **fatturazione** elettronica e il meccanismo dello split payment agiscono su due fenomeni diversi ossia, rispettivamente, l'evasione da omessa dichiarazione e l'evasione da omesso versamento.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - USO IN ESCLUSIVA A SOLVEXTRA

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