EUTEKNE.INFO
IL QUOTIDIANO DEL COMMERCIALISTA

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

Sabato 20 giugno 2020

IL CASO DEL GIORNO

Assegnazione della casa familiare di proprietà dell'altro coniuge a natura personale

/ Cecilia PASQUALE

Il provvedimento di assegnazione della casa familiare al coniuge **collocatario della prole** a seguito di separazione (*ex* art. 337-*sexies* c.c.) o divorzio (*ex* art. 6 comma 6 della L. 898/1970) è motivato dall'esigenza di assicurare ai figli la permanenza nell'ambiente domestico e il mantenimento delle loro consuetudini di vita. Frequentemente, il coniuge assegnatario non è proprietario dell'immobile (o non è proprietario esclusivo): per tale ragione occorre un provvedimento che costituisca una situazione giuridica in capo all'assegnatario, suscettibile di "comprimere" i diritti altrui sullo stesso immobile.
Ci si è chiesti che **natura** abbia (se obbligatoria o reale) il diritto costituito in capo all'assegnatario della casa familiare, ove il coniuge non assegnatario ne sia proprietario (o titolare di un diritto reale su di essa). Il dibattito sul punto si è sviluppato, sostanzialmente, con l' [...]

PAGINA 2

FISCO

Sanzioni pesanti per il contributo a fondo perduto

In caso di errori, la sanzione va dal 100% al 200% di quanto percepito

/ Alfio CISSELLO e Alessandro COTTO

In questi primi giorni di presentazione dell'istanza per la richiesta di contributo a fondo perduto, un po' su tutta la stampa specializzata si susseguono interventi volti ad evidenziare le **numerose incertezze** applicative che caratterizzano la disposizione.
Complici una norma di fattura scadente e una prima circolare dell'Agenzia delle Entrate, la n. 15/2020, in alcuni punti discutibile e in altri lacunosa, i professionisti si trovano a dover fronteggiare **numerose incognite**: dagli studi associati, alle società in liquidazione, alle imprese in crisi e così via.
Se non fosse che stiamo parlando di una misura emergenziale diretta a compensare in piccola parte i danni subiti dagli operatori economici per effetto del lockdown, il suggerimento dovrebbe essere quello di attendere **ulteriori approfondimenti** da parte dell'Agenzia in modo da ridurre il rischio di errori.
Questo perché il quadro sanzionatorio risulta essere particolarmente pesante; l'art. 25 del DL 34/2020 richiama infatti l'art. 13 comma 5 del DLgs. 471/97 relativo ai crediti inesistenti indebitamente compensati, per i quali la sanzione è dal 100% al 200%.
Quindi chi richiede un'agevolazione che poi si rivela non dovuta in tutto o in parte deve mettere in conto la restituzione del contributo indebitamente riscosso e una sanzione di un importo **pari almeno al contributo** stesso potenzialmente elevabile fino al doppio.
A questo si deve aggiungere che le somme derivanti dal recupero dei crediti inesistenti possono essere richieste entro il 31 dicembre dell'**ottavo anno successivo** a quello di utilizzo del credito stesso, e possono, in caso di mancato pagamento, essere iscritte nei ruoli straordinari *ex* art. 15-*bis* del DPR 602/73, con integrale riscossione di imposte e sanzioni anche in presenza di ricorso.
Nel nostro caso il Fisco avrà tempo fino al **31 dicembre 2028** per controllare la corretta fruizione del contributo e quindi fino a tale data dovrà essere conservata la [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Finanziamento soci o aumento di capitali distinti in base alla volontà dei soci

Professioni agli Stati generali: "Determinanti per il rilancio"

Senza IVA il rimborso degli oneri retributivi richiesto al mandante

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Individuate le attività di innovazione oggetto del nuovo credito d'imposta

/ Pamela ALBERTI

È stato pubblicato ieri sul sito del MISE il testo del decreto attuativo del nuovo credito d'imposta per ricerca, sviluppo e innovazione di cui all'art. 1 commi 198 -207 della [...]

PAGINA 4

Assegnazione della casa familiare di proprietà dell'altro coniuge a natura personale

Il dibattito sulla natura reale o personale del diritto del coniuge assegnatario dopo la separazione rileva ai fini dell'opponibilità a terzi

/ Cecilia PASQUALE

Il provvedimento di assegnazione della casa familiare al coniuge **collocatario della prole** a seguito di separazione (*ex* art. 337-*sexies* c.c.) o divorzio (*ex* art. 6 comma 6 della L. 898/1970) è motivato dall'esigenza di assicurare ai figli la permanenza nell'ambiente domestico e il mantenimento delle loro consuetudini di vita. Frequentemente, il coniuge assegnatario non è proprietario dell'immobile (o non è proprietario esclusivo): per tale ragione occorre un provvedimento che costituisca una situazione giuridica in capo all'assegnatario, suscettibile di "comprimere" i diritti altrui sullo stesso immobile.

Ci si è chiesti che **natura** abbia (se obbligatoria o reale) il diritto costituito in capo all'assegnatario della casa familiare, ove il coniuge non assegnatario ne sia proprietario (o titolare di un diritto reale su di essa). Il dibattito sul punto si è sviluppato, sostanzialmente, con l'obiettivo di risolvere il problema dell'opponibilità dell'assegnazione ai terzi acquirenti del bene che vantino diritti sul medesimo bene, confliggenti con quello dell'assegnatario.

Peraltro, l'assegnazione può avere a oggetto un immobile il cui godimento in capo al non assegnatario deriva da un contratto di **locazione** o di **comodato**; in questo caso, la qualificazione del diritto dell'assegnatario è meno problematica, posto che l'assegnatario succede *ex lege* nel contratto del non assegnatario, acquisendo il medesimo diritto che aveva quest'ultimo, vale a dire un diritto personale di godimento (la successione è espressamente prevista, con riferimento alla locazione, dall'art. 6 comma 2 della L. 392/78). Tale diritto è opponibile ai terzi come poteva essere opposto loro quando ne era titolare il non assegnatario.

Quanto all'ipotesi in cui la casa familiare sia di proprietà dell'altro coniuge, il tema della natura del diritto è stato particolarmente avvertito prima della riforma del divorzio del 1987, quando, cioè, non era espressamente affermata l'**opponibilità** ai terzi di tale diritto (oggi contenuta all'art. 6 comma 6 della L. 898/1970, a mente del quale l'assegnazione, in quanto trascritta, "è opponibile al terzo acquirente ai sensi dell'articolo 1599 del codice civile").

Parte della dottrina più risalente, proprio ai detti fini di opponibilità, ha ritenuto che la situazione giuridica in questione configurasse un diritto reale di **abitazione** (art. 1022 c.c.): analogamente a tale diritto, infatti, anche il godimento dell'immobile assegnato è destinato al soddisfacimento dei bisogni dell'assegnatario e della sua famiglia e sarebbe assimilabile al diritto di abitazione previsto in materia successoria a favore del coniuge superstite dall'art. 540 c.c.

La maggior parte degli interpreti, per altro verso, ha optato per la qualificazione in termini di **diritto relativo**, ritenendo che sarebbe incompatibile con la natura reale la precarietà dell'assegnazione della casa, che è suscettibile di modificazioni da parte del giudice. Inoltre, si è osservato che il provvedimento del giudice non rientra tra i titoli costitutivi del diritto di abitazione previsti dalla legge (che, per i diritti reali, sono tassativi). Infine, la natura dell'assegnazione non potrebbe ricavarsi dall'art. 540 c.c., in ragione della diversa **ratio** delle due disposizioni: l'art. 540 c.c. assicura al coniuge superstite, indipendentemente dall'esigenza abitativa, la permanenza nell'abitazione in cui ha vissuto con il coniuge defunto, mentre l'assegnazione in sede di separazione o divorzio è funzionale ad adempiere gli obblighi di mantenimento, tenuto conto delle effettive esigenze abitative dell'assegnatario e della prole.

I sostenitori della tesi citata si dividono, poi, tra chi inquadra l'assegnazione nello schema del **comodato** (Cass. n. 4016/92), chi, rilevata l'assenza del requisito della gratuità, propende per la locazione costituita per effetto del provvedimento giudiziale e chi parla di diritto personale *sui generis*.

La riconducibilità alla **locazione** sarebbe giustificata dal fatto che, anche nella fattispecie in analisi, vi è un corrispettivo, rappresentato dalla diminuzione dell'importo dell'assegno di mantenimento che il coniuge non assegnatario deve corrispondere all'altro coniuge.

La tesi del diritto personale di godimento atipico è, attualmente, quella maggioritaria: la Cassazione n. 13126/92 riferisce che il diritto del coniuge assegnatario non è riconducibile a un rapporto di locazione, ma comporta il conferimento all'assegnatario di un "**diritto personale** di abitazione".

Per la Cassazione a Sezioni Unite n. 11096/2002, ripresa dalle Sezioni Unite n. 13603/2004, l'assegnatario della casa familiare è titolare di un diritto di godimento *sui generis* e il richiamo all'art. 1599 c.c. indica un'assimilazione tra il diritto dell'assegnatario a quello del conduttore ai meri fini della **trascrizione** e dell'opponibilità ai terzi. Non varrebbe a qualificare il diritto come reale neppure il riferimento all'art. 2643 c.c. contenuto all'art. 337-*sexies* c.c., posto che l'art. 2643 c.c. non riguarda la natura del diritto, bensì il suo regime giuridico, nel senso che attribuisce alla trascrizione del provvedimento di assegnazione della casa familiare valore di **pubblicità** dichiarativa.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A SOLVENTO.IT.

Sanzioni pesanti per il contributo a fondo perduto

In caso di errori, la sanzione va dal 100% al 200% di quanto percepito

/ Alfio CISSELLO e Alessandro COTTO

In questi primi giorni di presentazione dell'istanza per la richiesta di contributo a fondo perduto, un po' su tutta la stampa specializzata si susseguono interventi volti ad evidenziare le **numerose incertezze** applicative che caratterizzano la disposizione.

Complici una norma di fattura scadente e una prima circolare dell'Agenzia delle Entrate, la n. 15/2020, in alcuni punti discutibile e in altri lacunosa, i professionisti si trovano a dover fronteggiare **numerose incognite**: dagli studi associati, alle società in liquidazione, alle imprese in crisi e così via.

Se non fosse che stiamo parlando di una misura emergenziale diretta a compensare in piccola parte i danni subiti dagli operatori economici per effetto del lockdown, il suggerimento dovrebbe essere quello di attendere **ulteriori approfondimenti** da parte dell'Agenzia in modo da ridurre il rischio di errori.

Questo perché il quadro sanzionatorio risulta essere particolarmente pesante; l'art. 25 del DL 34/2020 richiama infatti l'art. 13 comma 5 del DLgs. 471/97 relativo ai crediti inesistenti indebitamente compensati, per i quali la sanzione è dal 100% al 200%.

Quindi chi richiede un'agevolazione che poi si rivela non dovuta in tutto o in parte deve mettere in conto la restituzione del contributo indebitamente riscosso e una sanzione di un importo **pari almeno al contributo** stesso potenzialmente elevabile fino al doppio.

A questo si deve aggiungere che le somme derivanti dal recupero dei crediti inesistenti possono essere richieste entro il 31 dicembre dell'**ottavo anno successivo** a quello di utilizzo del credito stesso, e possono, in caso di mancato pagamento, essere iscritte nei ruoli straordinari *ex* art. 15-*bis* del DPR 602/73, con integrale riscossione di imposte e sanzioni anche in presenza di ricorso.

Nel nostro caso il Fisco avrà tempo fino al **31 dicembre 2028** per controllare la corretta fruizione del contributo e quindi fino a tale data dovrà essere conservata la documentazione di supporto.

Inoltre, non è mai ammessa la **definizione agevolata** della sanzione ai sensi degli artt. 16 e 17 del DLgs. 472/97.

In linea generale, potrebbe essere anche una scelta legislativa condivisibile, se inserita in un contesto normativo e interpretativo consolidato e non nell'attuale ginepraio della decretazione d'urgenza.

Basti ricordare quanto è avvenuto, seppur in altro ambito e con altro interlocutore, con riguardo all'indennità per gli amministratori di srl (si veda "L'INPS chiude all'indennità per gli amministratori" del 4 giugno 2020) per ritenere tutt'altro che infondati i timori di cambi di rotta, inaspettati e tardivi.

Detto questo, chi è comunque chiamato dai propri clienti ad **agire tempestivamente** nella richiesta del contributo a fondo perduto, deve considerare che è possibile presentare una rinuncia al contributo facendo ricorso allo stesso modello utilizzato per la richiesta, nel quale si deve barrare la casella relativa alla rinuncia.

Purtroppo, secondo le istruzioni al modello, la rinuncia deve riguardare sempre il totale del contributo per cui, se a seguito di eventuali futuri "chiarimenti" il contributo deve essere ricalcolato, occorre rinunciare all'istanza.

A tal riguardo, si deve segnalare che, sempre secondo le istruzioni, è possibile inviare una nuova istanza entro il termine di scadenza previsto, solo se la rinuncia viene trasmessa **prima dell'emissione** della ricevuta di accoglimento dell'istanza (seconda ricevuta).

Se, invece, la seconda ricevuta è già stata emessa, non sembrano esserci alternative: o il beneficiario rinuncia del tutto al contributo, non potendolo più richiedere una seconda volta oppure attende l'eventuale recupero che, a questo punto, dovrebbe essere parziale, ma con le sanzioni piene e l'integrale iscrizione a ruolo.

Osservato che una previsione come quella contenuta nelle istruzioni al modello sembra censurabile in quanto in contrasto con il principio di emendabilità dell'errore commesso dal contribuente in buona fede, la circolare n. 15/2020 precisa che se la rinuncia è effettuata:

- prima che il contributo venga accreditato sul conto corrente, non si applicano sanzioni;
- dopo che il contributo sia stato accreditato sul conto corrente, è consentita la regolarizzazione spontanea mediante **restituzione del contributo** indebitamente percepito e dei relativi interessi, nonché mediante versamento delle sanzioni. A tale sanzione è possibile applicare le riduzioni da ravvedimento operoso, con decorrenza dei termini ivi indicati dalla data di effettiva percezione del contributo.

In caso di ravvedimento, la sanzione è sempre del 100%, con le riduzioni previste dalla norma (es. 1/9 se il ravvedimento avviene nei 90 giorni dalla data di percezione del contributo).

Quanto alle modalità di restituzione, la circolare non contiene indicazioni, ma si legge nella Guida dell'Agenzia delle Entrate che il pagamento dovrà essere eseguito esclusivamente **mediante F24**, senza possibilità di compensazione.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - SOLO IN INDIRIZZO A SOLVEITO S.R.L.

Individuate le attività di innovazione oggetto del nuovo credito d'imposta

Non si considerano ammissibili i lavori svolti per apportare modifiche o migliorie minori ai prodotti e ai processi già realizzati o applicati dall'impresa

/ Pamela ALBERTI

È stato pubblicato ieri sul sito del MISE il testo del decreto attuativo del nuovo credito d'imposta per ricerca, sviluppo e innovazione di cui all'art. 1 commi 198 -207 della L. 160/2019, in cui vengono definiti i **criteri** per la classificazione delle attività agevolabili e quelli per la determinazione e l'imputazione temporale delle spese ammissibili, nonché in materia di oneri documentali. Il decreto è stato registrato dalla Corte dei Conti ed è in corso di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale.

Fermo restando quanto anticipato sulle attività di R&S agevolabili (si veda "Definite le attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta" dell'11 giugno 2020), ai fini dell'applicazione del credito d'imposta per le attività di **innovazione tecnologica** di cui al comma 201 dell'art. 1 della L. 160/2019, la classificazione delle attività di innovazione tecnologica ammissibili è operata tenendo conto dei principi generali elaborati dall'OCSE nel Manuale di Oslo.

Costituiscono attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta i lavori (diversi da quelli di ricerca e sviluppo indicati nell'art. 2 del decreto) svolti nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, anche in relazione a progetti avviati in periodi d'imposta precedenti, finalizzati alla realizzazione o all'introduzione di prodotti o processi nuovi o **significativamente migliorati**, rispetto a quelli già realizzati o applicati dall'impresa.

A titolo esemplificativo e non esaustivo, ai sensi dell'art. 3 del DM, per prodotti nuovi o significativamente migliorati s'intendono beni o servizi che si differenziano, rispetto a quelli già realizzati dall'impresa, sul piano delle caratteristiche tecniche, dei componenti, dei materiali, del software incorporato, della facilità d'impiego, della semplificazione della procedura di utilizzo, della maggiore flessibilità o di altri elementi concernenti le prestazioni e le funzionalità.

Per processi nuovi o significativamente migliorati, rispetto a quelli già applicati dall'impresa, s'intendono processi o metodi di produzione e di distribuzione e logistica di beni o servizi che comportano **cambiamenti** significativi nelle tecnologie, negli impianti, macchinari e attrezzature, nel software, nell'efficienza delle risorse impiegate, nell'affidabilità e sicurezza per i soggetti interni o esterni coinvolti nei processi aziendali.

Le attività ammissibili al credito d'imposta comprendono esclusivamente i lavori svolti nelle fasi **precompetitive** legate alla progettazione, realizzazione e introduzione delle innovazioni tecnologiche fino ai lavori concernenti le fasi di test e valutazione dei prototipi o delle installazioni pilota.

Non si considerano attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta: i lavori svolti per apportare modifiche o migliorie minori ai prodotti e ai processi **già realizzati** o applicati dall'impresa; i lavori svolti per la soluzione di problemi tecnici legati al normale funzionamento dei processi di produzione dell'impresa o per l'eliminazione di difetti di fabbricazione dei prodotti dell'impresa; i lavori svolti per adeguare o personalizzare i prodotti o i processi dell'impresa su specifica richiesta di un committente; i lavori svolti per il controllo di qualità dei prodotti o dei processi e per la standardizzazione degli stessi e in generale i lavori richiesti per l'adeguamento di processi e prodotti a specifici obblighi previsti dalle norme in materia di sicurezza, salute e igiene del lavoro o in materia ambientale.

Definita anche l'innovazione digitale 4.0 per la maggior agevolazione

Ai sensi dell'art. 5 del DM, si considerano attività di innovazione tecnologica finalizzate al raggiungimento di obiettivi di innovazione digitale 4.0 (oggetto del credito d'imposta al 10%) i lavori svolti nell'ambito di progetti relativi alla trasformazione dei **processi aziendali** attraverso l'integrazione e l'interconnessione dei fattori, interni ed esterni all'azienda, rilevanti per la creazione di valore. Viene quindi fornita un'elencazione a titolo esemplificativo di obiettivi di innovazione digitale 4.0.

EUTEKNE - FIM FEDERAZIONE VITALIA - UOI IN INDUSTRIA & SOLVENTI S.R.L.

Finanziamento soci o aumento di capitali distinti in base alla volontà dei soci

La Cassazione delinea la differenza tra i due atti, che comporta rilevanti conseguenze per l'imposta di registro

/ Anita MAURO

Per distinguere il versamento operato dai soci a scopo di finanziamento, da quello operato come apporto al patrimonio, si applicano i normali criteri di interpretazione dei contratti dettati dal codice civile, indagando, quindi, la **volontà delle parti**. Lo afferma la Corte di Cassazione, nella sentenza n. 12016, depositata ieri.

Il tema oggetto del giudizio era la corretta qualificazione del **verbale dell'assemblea** dei soci di una società a responsabilità limitata ove si leggeva che "i soci deliberano di finanziare la società mediante un apporto personale infruttifero proporzionato alla quota posseduta da ciascun socio secondo le esigenze della società".

Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, tale atto sconterebbe l'imposta di registro quale finanziamento soci, con l'aliquota del **3% sulla somma versata** dai soci. Invece, ad avviso delle parti ricorrenti, l'atto configurerebbe il mero impegno ad un futuro aumento di capitale e non sconterebbe, quindi, l'imposta di registro proporzionale.

La Corte di Cassazione dà ragione al contribuente, cassando la sentenza della Commissione Regionale, la quale aveva ritenuto corretto tassare l'atto come finanziamento, sul rilievo che, a distanza di tempo dal versamento, non era stato deliberato **alcun aumento** di capitale, sicché il versamento doveva intendersi effettuato a titolo di mutuo.

Secondo la Corte di Cassazione, tale conclusione non sarebbe condivisibile, in quanto la **prolungata disponibilità** contabile della somma non è elemento sufficiente a dimostrare il titolo giuridico in forza del quale la somma è stata acquisita dalla società stessa: "il fatto che l'erogazione non sia stata correlata ad un aumento di capitale non consente di assumere che l'erogazione sia avvenuta a titolo di mutuo" afferma espressamente la Corte.

In primo luogo, la Corte pone in evidenza alcuni **elementi di fatto** emersi nel corso del giudizio ed incontestati:

- il verbale attestava il fatto che i soci intendessero "finanziare la società mediante un apporto personale infruttifero proporzionato alla quota posseduta da ciascun socio secondo le esigenze della società";
- la delibera era stata attuata con un versamento di 200.000 euro, contestuale alla delibera;
- il versamento era stato "registrato nelle scritture contabili con la specificazione, conforme allo scopo perseguito, di «[versamento per] acquisto locali»".

Alla luce di tali elementi, la Corte non ritiene logica la motivazione con la quale la C.T. Reg. ha affermato la natura di finanziamento delle somme in questione.

Infatti – ricorda la sentenza – l'erogazione di una somma da parte dei soci può avvenire tanto a titolo di mutuo, quanto in conto di futuro aumento di capitale o in conto capitale (ovvero come apporto al patrimonio) e, a seconda del titolo del versamento, muta la tassazione ai fini dell'imposta di registro, in quanto il finanziamento sconta l'**imposta di registro** proporzionale, mentre gli apporti al patrimonio vanno tassati a norma dell'art. 4 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86.

Il giudice, che si trovi a dover definire la **natura dell'apporto,** deve ricostruire la volontà della parti, palesata dal verbale di assemblea, facendo applicazione degli stessi criteri di interpretazione, letterale e logico-sistematico dettati dal codice civile in tema di contratti ed applicabili anche per la ricerca della reale intenzione dei soggetti (socio e società) di una delibera assembleare.

Ad esempio, tra gli elementi che possono suggerire di **escludere** la qualificazione come mutuo, la Corte di Cassazione cita sia l'espressa esclusione di interessi, che la mancata previsione di un termine per il rimborso dell'erogazione, "a fronte della normale fruttuosità (art. 1815 c.c.) e dell'altrettanto normale previsione della durata del mutuo".

Inoltre, ad avviso della Corte, la Commissione tributaria avrebbe dovuto considerare anche il fatto che l'apporto dei soci fosse stato annotato nelle **scritture contabili** della società come finalizzato ad "acquisto locali". Anche le finalità pratiche dell'apporto, infatti, possono fornire suggerimenti sulla qualificazione dell'apporto, fornendo un aiuto alla ricostruzione della volontà negoziale delle parti. Anche perché, in mancanza di una chiara manifestazione di volontà, elementi utili possono trarsi dalla qualificazione dei versamenti nel bilancio "da reputarsi determinante per stabilire se si tratti di finanziamento o di conferimento, in considerazione della soggezione del bilancio all'approvazione dei soci".

La Corte, quindi, rinvia la causa ad altra Commissione, perché decida la controversia applicando i principi sopra illustrati.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - SOLO IN INDIRIZZO A SOLVEITOR

Professioni agli Stati generali: "Determinanti per il rilancio"

Presentato un pacchetto di proposte per far ripartire l'economia. Stella: "500 mila studi a rischio estinzione"

/ Savino GALLO

La crisi, prima sanitaria poi economica, prodotta dall'emergenza COVID-19, pur nella sua drammaticità "può essere l'occasione per una ridefinizione delle priorità di sviluppo del Paese e per delineare un quadro composito di interventi". Il **piano di rilancio**, però, "non può essere costruito guardando solo ad alcuni settori di punta dell'Italia, ma richiede una visione più ampia della realtà che comprenda anche il settore del lavoro intellettuale".

Durante gli stati generali dell'Economa, voluti dal Premier Conte e in corso di svolgimento a Roma, i rappresentanti delle professioni hanno rivendicato la centralità del comparto, sottolineando il "**ruolo determinante**" che i circa 2,3 milioni di iscritti a Ordini e Collegi potrebbero avere per la ripresa economica.

Innanzitutto, in termini di **azioni sussidiarie**, ovvero sostituendo la Pubblica Amministrazione nello svolgimento di alcune funzioni più o meno strategiche, così come peraltro previsto dal *Jobs Act* del lavoro autonomo. Questa è una delle proposte contenute nel documento presentato all'Esecutivo dalla delegazione dei rappresentanti delle professioni, di cui facevano parte Marina Calderone, Presidente del CUP (Comitato Unitario delle Professioni), e Armando Zambrano, Presidente della RTP (Rete Professioni tecniche).

Oltre all'applicazione del principio di sussidiarietà, come strumento di semplificazione ed efficientamento delle attività della Pubblica Amministrazione, si propone anche una **semplificazione normativa**, con particolare riguardo per le norme sugli appalti pubblici; il rilancio degli investimenti in opere infrastrutturali e per la messa in sicurezza del territorio; la mitigazione del peso fiscale su professionisti e imprese; il potenziamento del sistema di aggiornamento delle competenze professionali in ambito ordinistico; il completamento del processo di riforma del sistema ordinistico e una migliore applicazione delle norme a tutela della dignità professionale.

Quanto allo specifico comparto delle professioni, la delegazione ha chiesto di "non trattare i professionisti come soggetti **privilegiati** ai quali non servono tutele". Anche perché le circa 500 mila richieste di accesso all'indennità di 600 euro previste per i mesi di marzo e aprile dimostrano quanto il lavoro intellettuale sia stato "colpito dal lockdown".

Per questo, risulta incomprensibile la scelta di escludere i professionisti dai **contributi a fondo perduto** previsti dal decreto "Rilancio", una decisione, hanno sottolineato Calderone e Zambrano, che "rischia di far chiudere moltissimi studi professionali in difficoltà".

Il rischio di "essere **espulsi dal mercato**" potrebbe riguardare, secondo Gaetano Stella, oltre 500 mila lavoratori autonomi. "Saranno proprio i più giovani – ha spiegato il Presidente di Confprofessioni durante il suo intervento agli Stati generali dell'economia – a subire le conseguenze più dolorose di una crisi che nei primi due mesi di pandemia ne ha già lasciati sul campo circa 190 mila".

In questo scenario, delle ripercussioni gravi potrebbero esserci anche sui **dipendenti** degli studi professionali e dei servizi alle imprese. "Ad aprile – ha continuato Stella – l'INPS ha autorizzato 8,3 milioni di ore solamente di CIG in deroga, che corrispondono a circa 52 mila lavoratori a zero ore".

Una "situazione drammatica", in cui le misure finora messe in campo dal Governo "hanno semplicemente tamponato le prime emergenze". Occorre, ha concluso il numero uno di Confprofessioni, "garantire **nuove prospettive** per un intero settore economico che lavora al fianco delle imprese e dei cittadini".

EUTEKNE - FIM FONDAZIONE INDUSTRIA - SOLO IN INDUSTRIA È SOLUZIONE

Senza IVA il rimborso degli oneri retributivi richiesto al mandante

Nel mandato senza rappresentanza la prestazione conserva la propria natura

/ REDAZIONE

I rimborsi degli **oneri retributivi** e **previdenziali** che l'utilizzatore di lavoro temporaneo corrisponde all'agenzia (somministratore), restano esclusi dalla base imponibile IVA anche nell'ambito del rapporto di mandato senza rappresentanza.

In altre parole, nell'ipotesi in cui il contratto di somministrazione sia stipulato da un'azienda mandataria che, a sua volta, fornisce il personale alla mandante, le somme richieste a quest'ultima per il sostenimento dei costi relativi alle retribuzioni continueranno a non essere assoggettate ad IVA in forza di quanto disposto dall'art. 26-*bis* della L. 196/97. È questo, in sintesi, il contenuto del principio di diritto n. 7 pubblicato ieri dall'Agenzia delle Entrate, nel quale si ribadisce la "**totale equiparazione** dei servizi ricevuti dal mandatario" a quelli resi da questi al mandante.

Il documento di prassi si colloca nel solco di un orientamento costante da parte dell'Amministrazione finanziaria, nonché nel pieno rispetto di quanto stabilito dall'art. 3 comma 3 del DPR 633/72.

Sulla base di quanto disposto dall'art. 1703 del codice civile, il contratto in esame si caratterizza per il fatto che una parte si obbliga a compiere uno o più atti giuridici per conto dell'altra. Peculiarità del mandato senza rappresentanza risiede nella circostanza che il mandatario, pur agendo nell'interesse del mandante, "spende il **proprio nome**", assumendo in proprio gli obblighi che discendono dagli atti compiuti con i terzi.

Come rilevato dalla Cassazione nella sentenza 23 novembre 2018 n. 30360, proprio in virtù questa caratteristica assumono **rilevanza** sia le prestazioni tra mandante e mandatario, sia quelle tra mandatario e terzo. Per altro verso, come affermano i giudici di legittimità nella sentenza citata, la natura dell'operazione intercorrente tra mandatario e terzo qualifica, dal punto di vista oggettivo, anche l'operazione che interviene tra mandante e mandatario, "con la conseguenza che a quest'ultimo si applica il medesimo trattamento, ai fini IVA, che si applica al rapporto tra mandatario e terzo" (Cass. n. 30360/2018).

La natura "oggettiva" delle prestazioni non muta nell'ambito del rapporto

L'Agenzia delle Entrate, richiamando i propri precedenti orientamenti (R.M. 11 febbraio 1998 n. 6, R.M. 27 settembre 1999 n. 146 e R.M. 27 dicembre 1999 n. 170), conferma che la natura "**oggettiva**" delle prestazioni non muta nell'ambito del rapporto fra mandante e mandatario.

Non altrettanto può dirsi con riferimento all'aspetto **soggettivo**. Come rilevato dall'Amministrazione finanziaria nella risoluzione 27 agosto 2009 n. 242, eventuali agevolazioni spettanti a una delle parti non possono essere estese all'altra, neppure nell'ambito del mandato senza rappresentanza.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - USO IN ESCLUSIVA A SOLVENTIS S.R.L.

Calcolo dei tax rate effettivi per dividendi e plusvalenze in cerca di certezze

Ancora da chiarire le modalità di calcolo degli indici in presenza all'estero di perdite pregresse

/ Emanuele LO PRESTI VENTURA

Per molti contribuenti il 2019 è il primo anno di monitoraggio della **tassazione effettiva estera**, rispetto a quella virtuale domestica, delle società extra-Ue ed extra-See trasparenti controllate ai sensi dell'art. 167 comma 2 del TUIR, di natura non "passive" e quindi estranee alla disciplina CFC, al fine di comprendere se le stesse siano assoggettate, o meno, a regimi fiscali privilegiati.

Il processo, ad esempio, può riguardare coloro che, nel corso del 2020, ne percepiscano gli utili, per come prodotti nell'anno appena concluso, o i contribuenti semplicemente più previdenti, intenzionati a "targare" per tempo quanto **maturato nel 2019**, nella prospettiva di una sua futura distribuzione. La conclusione, tuttavia, può rilevare già per l'imminente stagione dichiarativa, in ragione di una cessione delle suddette partecipazioni operata, appunto, lo scorso anno.

Tanto premesso, chi avvia questa procedura si "avventura" in un contesto di notevole complessità, acuita dall'assenza di chiare e aggiornate indicazioni di prassi: i dubbi che accompagnano la possibilità di utilizzare quanto precisato al tempo dall'Agenzia delle Entrate in ambito di **CFC "white list"** entro il nuovo assetto dell'art. 167 del TUIR, infatti, si moltiplicano nel momento in cui si provi a utilizzare le stesse istruzioni, per la prima volta, in tema di dividendi e di plusvalenze.

Un problema che incontra l'operatore, ad esempio, concerne le modalità di gestione delle **perdite pregresse** nel processo di determinazione dei "tax rates" effettivo estero e virtuale domestico.

Il combinato disposto delle circ. nn. 51/2010 e 23/2011, nelle parti rese a commento della declinazione "white" della disciplina CFC, lasciarono intendere la necessità di non considerare, ai fini dei calcoli, le perdite prodotte prima dell'applicazione al caso concreto della disciplina, e quindi dell'esistenza di una partecipazione di controllo in una realtà dal tratto "passive", con l'ulteriore spartiacque dato dal 2010, anno di debutto della normativa.

La *ratio* di tale indicazione era chiara: poiché le perdite pregresse potevano essere considerate sul lato della **tassazione virtuale** nostrana solo se determinate secondo **criteri italiani**, in mancanza di un loro puntuale calcolo passato per mancanza di reali necessità al riguardo, l'unica strada percorribile era quella di **eliminare** in toto ogni loro utilizzo in compensazione, ivi incluso quello sul lato estero. In altre parole, la quantificazione effettuata a posteriori, magari a distanza di anni, del risultato di un esercizio secondo principi italiani, non fu ritenuta, assai condivisibilmente, soluzione fattibile.

Venendo ai giorni nostri e volendo far propria questa impostazione, si ritiene ancora valida ai fini di quanto attualmente riportato dall'art. 167 del TUIR, si potrebbe concludere che in riferimento al 2019, per quanto qui di interesse, si dovrà procedere come nel 2010: più precisamente, poiché il criterio di verifica dei "tax rates" effettivi in ambito di dividendi e plusvalenze extra-Ue ed extra-See relativi a posizioni di controllo ha debuttato l'anno scorso, eventuali perdite pregresse **non assumeranno** alcun rilievo.

Ampliando la prospettiva, identica conclusione dovrebbe essere adottata **in futuro** in relazione a pari poste maturate allorquando il contribuente non era titolare, appunto, di una partecipazione di controllo. In caso contrario, l'omogeneità del confronto sarebbe garantita solo obbligando il socio italiano a complessi, se non impossibili, ricalcoli, operati secondo criteri nostrani, di risultati esteri magari assai datati.

A ben vedere, lo si segnala per completezza, le difficoltà cui si fa qui riferimento sono le stesse che dovrebbero portare a concludere per un'analisi del pregresso, richiesta alle imprese dall'art. 87 comma 2 del TUIR ai fini della **participation exemption**, condotta sulla base dei "tax rates" effettivi **solo dal 2019**.

In altre parole, in riferimento ad annualità a esso precedenti di possesso della partecipazione poi ceduta, i criteri di identificazione dei regimi fiscali privilegiati vigenti dovrebbero essere quelli vigenti *ratione temporis*, pena la richiesta di operare anche su questo fronte rideterminazioni a posteriori ardue, se non impossibili (si veda "Luci e ombre sulla residenza fiscale ai fini PEX" del 17 giugno 2020).

Si conclude osservando come, diversamente da quanto statuito in ambito di CFC (sez. I del quadro FC), l'individuazione di una perdita suscettibile di essere riportata in avanti ai fini del calcolo del "tax rate" virtuale dei periodi d'imposta successivi non dovrebbe essere oggetto di **alcuna segnalazione** in dichiarazione, ferma la necessità di una **conservazione** e di una esibizione dei calcoli effettuati in sede di eventuali controlli.

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

Interessi non sospesi in pendenza di procedura concorsuale

La prescrizione del credito per interessi matura anche nel corso della procedura

/ Antonio NICOTRA

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 11983 depositata ieri, ha stabilito che la **sospensione** del decorso degli interessi, a norma dell'art. 55 del RD 267/42, trova applicazione solo all'interno del concorso e non si estende ai singoli rapporti concorrenti tra ciascun creditore e il debitore sottoposto alla procedura concorsuale.

La prescrizione degli **interessi** sui crediti chirografari (art. 55 comma 1 del RD 267/42) matura anche nel corso della procedura concorsuale. Tale **prescrizione** viene interrotta, nella procedura fallimentare, dalla domanda di insinuazione al passivo con effetto permanente per tutto il corso della procedura.

Nell'amministrazione straordinaria – regolata dalla L. 95/1979 (previgente), come nella procedura di liquidazione coatta amministrativa – invece, l'esecutività dello stato passivo depositato dal commissario *ex* art. 209 del RD 267/42 **interrompe** la prescrizione, con effetto permanente, per tutto il corso della procedura concorsuale anche per i creditori ammessi a seguito della comunicazione del commissario *ex* art. 207 comma 1 del RD 267/42.

La vertenza impatta sui temi del decorso degli interessi sui crediti in pendenza di una procedura concorsuale, della sospensione dell'**esigibilità** dei crediti da interessi post fallimentari e della decorrenza della prescrizione *ex* art. 2935 c.c.

Per la Suprema Corte, dal tenore letterale dell'art. 55 comma 1 del RD 267/42 emerge che la sospensione del decorso degli interessi opera agli effetti del concorso e fino alla chiusura del fallimento, con la conseguenza che gli interessi continuano a decorrere, **fuori** dal concorso, nei rapporti tra debitore e singoli creditori, che possono pretenderli in caso di **revoca** o dopo la **chiusura** del fallimento (art. 120 comma 3 del RD 267/42). Rappresenta una conferma di tale assunto la circostanza che, in caso di riapertura del fallimento, i crediti dei creditori già insinuati al passivo possono essere maggiorati per gli interessi maturati dalla (prima) sentenza di fallimento fino alla riapertura dello stesso.

La *ratio* della sospensione si rinviene nell'esigenza di **cristallizzazione** del passivo, posto al fine di garantire la *par condicio creditorum*. Deve escludersi, invece, un effetto estintivo degli interessi maturati sui crediti chirografari ammessi al passivo.

Circa il profilo della sospensione dell'esigibilità dei crediti da interessi post fallimentari e la decorrenza della prescrizione, secondo la Suprema Corte, il credito per interessi **non** è **totalmente inesigibile** durante il fallimento (Cass. n. 31843/2019). I creditori, durante la procedura fallimentare, possono agire *in executivis* nei confronti del fallito, limitatamente ai beni non compresi nel fallimento, e possono ottenere titoli esecutivi giudiziali, esercitando le azioni di condanna a carico del fallito. Il creditore può convenire in giudizio o può costituire in mora il fallito per un debito "estraneo" alla procedura (*cfr.* Cass. n. 11966/2018).

Ciò vale anche per l'impresa in amministrazione straordinaria.

In assenza di previsioni normative contrarie e in presenza di un diritto di azione da parte dei creditori per il credito estraneo alla procedura (e tali sono gli interessi post fallimentari *ex* art. 55 del RD 267/42), la prescrizione **decorre** anche per i crediti da interessi.

Circa gli atti **interruttivi** della prescrizione, secondo la Suprema Corte, si tratta di vagliare l'applicabilità all'amministrazione straordinaria dell'effetto interruttivo permanente di cui all'art. 94 del RD 267/42.

Per il fallimento, la dichiarazione di apertura non sospende né interrompe il termine della prescrizione per l'esercizio delle azioni creditorie, mentre l'effetto interruttivo opera a seguito della presentazione delle istanze di insinuazione del credito nel passivo fallimentare e ha efficacia anche in relazione agli **interessi** che ne costituiscono un accessorio (inclusi gli interessi post fallimentari, maturati fuori concorso).

L'art. 94 del RD 267/42 non è richiamato dalla disciplina della liquidazione coatta e dell'amministrazione straordinaria, tuttavia, secondo la Cassazione, la diversa conformazione della procedura (rispetto all'esecuzione fallimentare) di verifica del passivo delineata dagli artt. 207 e ss. del RD 267/42 **non** è di **ostacolo** all'applicazione della norma, ricollegando alla partecipazione del creditore alla procedura l'effetto di "interruzione permanente" della prescrizione.

La questione si pone per i creditori la cui partecipazione al concorso consegua alla **comunicazione** del commissario *ex* art. 207 comma 1 del RD 267/42, posto che l'art. 94 del RD 267/42 trova applicazione alle posizioni legate all'espressa manifestazione di una richiesta da parte del creditore (artt. 207 comma 3, 208, 209 comma 2 del RD 267/42). La mancata formalizzazione di una domanda del creditore dipende dalla **struttura** che connota la procedura. Tuttavia, le risultanze documentali dell'impresa in liquidazione – sulla base delle quali il commissario invita gli interessati – corrispondono alle pretese creditorie. L'effetto interruttivo della prescrizione si produce quando diventa esecutivo l'**elenco** dei creditori ammessi *ex* art. 209 comma 1 del RD 267/42 (Cass. n. 3380/2008).

EUTEKNE - FIM FEDERMANAGER VILLADA - COPIA IN ESCLUSIVA A SOLEVENTURA

Per i commercialisti procedure sul sovraindebitamento da semplificare

Lo strumento potrebbe essere fondamentale nell'attuale momento di crisi, per questo va reso più snello ed efficace

/ REDAZIONE

Semplificare le attuali procedure per la gestione della crisi da **sovraindebitamento**, in modo da garantire ai soggetti in difficoltà di poter accedere più facilmente a questo strumento e a coloro che lo avessero già fatto di rinegoziare i termini dell'accordo. Sono le proposte presentate dai commercialisti e rilanciate ieri nel corso di un webinar dedicato proprio al tema del sovraindebitamento, a cui hanno partecipato diversi esponenti della politica.

L'evento è stato organizzato nella convinzione che, "nell'attuale situazione di emergenza sociale post COVID-19, la crisi da sovraindebitamento tornerà ad avere un **ruolo fondamentale**". Queste le parole del Presidente del CNDCEC, Massimo Miani, che ha ricordato i dati diffusi recentemente dall'ISTAT in merito all'impatto della pandemia. Tra marzo e aprile hanno perso il lavoro quasi 400 mila persone, mentre circa 69 mila soggetti hanno richiesto la sospensione di prestiti e rate del mutuo per l'acquisto della prima casa (con importo medio di 89 mila euro).

"I consumatori, i professionisti, i piccoli imprenditori – ha commentato Miani – sono in **enorme difficoltà**. Lo sono sia quelli ammessi in precedenza alla disciplina del sovraindebitamento, che a causa della pandemia si vedono costretti a rinegoziare i termini di adempimento dei piani già omologati o a dover tornare davanti al giudice per modificare i precedenti accordi siglati con i creditori, sia quelli che, pur essendo prima del COVID *in bonis*, a causa della pandemia si trovano e si troveranno improvvisamente «sovraindebitati» per aver perso il lavoro o per aver visto ridurre in modo vertiginoso il fatturato, o per aver dovuto chiudere o sospendere le attività".

In questo contesto, mafie e organizzazioni criminali possono "proliferare", prestando **denaro a tassi usurari** ai soggetti in difficoltà. "Il link sovraindebitamento-usura è immediato. Per questo proponiamo di semplificare al più presto le procedure per la ristrutturazione dei debiti per esdebitare famiglie, piccoli imprenditori, lavoratori autonomi".

Le proposte di modifica, presentate come emendamento al decreto liquidità, sono state illustrate, nello specifico, da Valeria Giancola, Consigliera del CNDCEC con delega alla materia, secondo cui le procedure già omologate vanno sospese, considerata la sopravvenuta impossibilità dei diretti interessati a rispettare quanto previsto dagli accordi. "Abbiamo proposto – ha spiegato – una **procedura semplificata** per garantire al sovraindebitato di rinegoziare esclusivamente gli originari termini di adempimento e accordando al giudice e all'Organismo di composizione della crisi la gestione della procedura d'urgenza".

In questo caso, "il giudice procede ad autorizzare la proroga delle scadenze, sentito l'Organismo di composizione della crisi e valutati i giustificati motivi della domanda, senza riattivare i procedimenti di consultazione per ottenere il consenso dei creditori".

In più, i commercialisti chiedono anche di "consentire ai sovraindebitati fortemente incisi dalla pandemia di poter apportare **modifiche sostanziali**, ben più rilevanti rispetto al mero slittamento delle scadenze iniziali, ai piani e agli accordi già omologati e in esecuzione in tempi rapidi. Anche in questo caso, previa domanda del sovraindebitato assistito dall'Organismo di conciliazione della crisi, il giudice fissa immediatamente l'udienza per la discussione del piano, vale a dire in termini ridotti rispetto all'attuale disciplina".

Soluzioni per ridurre le tempistiche previste nella legge per l'omologazione

Secondo il Consiglio nazionale di categoria, tali soluzioni potrebbero potenzialmente produrre "un dimezzamento o, in casi patologici che purtroppo si registrano in ambito locale, più consistenti **riduzioni delle tempistiche** previste nella legge per l'omologazione che, sebbene non accolte in sede di conversione del DL liquidità, ci auguriamo possano ancora trovare spazio in altri provvedimenti".

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

L'accertamento incidentale del reato segue le regole della responsabilità civile

Tali regole sono applicabili anche in caso di azione di regresso proposta dall'INAIL ai sensi dell'art. 11 del DPR 1124/65

/ Giada GIANOLA

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 12041, pubblicata ieri, si è pronunciata sui criteri di accertamento della responsabilità civile del datore di lavoro per gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali quando **non** operi la **copertura assicurativa obbligatoria**, in caso sia di azione proposta dal lavoratore per il risarcimento del danno c.d. differenziale, sia di azione di regresso proposta dall'INAIL.

Ai sensi dell'art. 10 del DPR 1124/65, l'assicurazione obbligatoria **esonera** il datore di lavoro dalla responsabilità civile per gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, tranne quando venga accertato che l'infortunio o la malattia professionale siano derivati da un fatto illecito costituente **reato** procedibile d'ufficio.

In tali ipotesi, il lavoratore può domandare al datore di lavoro il risarcimento del **danno differenziale**, che consiste nella parte di danno biologico non coperto dall'assicurazione obbligatoria, mentre l'INAIL è legittimato ad agire in via di regresso per le somme pagate a titolo d'indennità e per le spese accessorie, in virtù dell'art. 11 del DPR 1124/65.

Qualora, infatti, il lavoratore patisca un danno non patrimoniale per effetto di un infortunio sul lavoro o di una malattia professionale, le somme erogate dall'INAIL non sono interamente satisfattive dello stesso, in quanto non ricomprendono alcune voci di danno, come quello morale o biologico temporaneo, risarcibili, invece, in sede civile (*cfr.* Cass. 18 maggio 2020 n. 9083; Cass. 2 aprile 2019 n. 9112).

A tali fini, il lavoratore deve dedurre in giudizio circostanze idonee a integrare gli estremi di un reato perseguibile d'ufficio, mentre il giudice civile è tenuto ad accertare, **in via incidentale**, la responsabilità penale del datore di lavoro (Cass. n. 9166/2017).

La Corte di Cassazione, con la sentenza in commento, ha fatto chiarezza proprio su questo aspetto, evidenziando che la disciplina prevista dalle citate disposizioni di cui al DPR 1124/65 va interpretata nel senso che, sia nel caso di azione proposta dal lavoratore per la condanna del datore di lavoro al risarcimento del danno differenziale, sia nel caso dell'azione di regresso proposta dall'INAIL, l'accertamento incidentale, in sede civile, del fatto che costituisce reato "deve essere condotto secondo le regole comuni della **responsabilità contrattuale**, anche in ordine all'elemento soggettivo della colpa ed al nesso causale tra fatto ed evento dannoso".

Di conseguenza, secondo tale statuizione, sul lavoratore graverà l'onere di provare il danno e il collegamento causale tra danno e ambiente di lavoro, di cui il datore è responsabile ai sensi dell'art. 2087 c.c., mentre quest'ultimo dovrà provare, in applicazione dell'art. 1218 c.c., di avere adottato ogni cautela necessaria a impedire il verificarsi del danno e che l'infortunio o la malattia del dipendente non è ricollegabile all'inosservanza di obblighi di sicurezza su di esso gravanti.

Le Sezioni Unite, con la sentenza n. 27337 del 18 novembre 2008 in materia di interpretazione del comma 3 dell'art. 2947 c.c., ai sensi del quale "se il fatto è considerato dalla legge come reato e per il reato è stabilita una prescrizione più lunga, questa si applica anche all'azione civile", avevano già enunciato il principio di diritto secondo il quale il giudice civile deve accertare, *incidenter tantum* e con gli strumenti probatori e i criteri propri del **procedimento civile**, gli estremi del reato in tutti i suoi elementi costitutivi, soggettivi e oggettivi, e la prescrizione più lunga, prevista per tale reato, decorre dalla data del fatto a prescindere dalla procedibilità o dalla circostanza che si sia proceduto penalmente.

A fondamento di tale decisione vi è il principio di **autonomia** del giudizio civile rispetto a quello penale, da cui deriva la circostanza che il giudice civile deve utilizzare gli strumenti del processo civile ai fini della propria decisione in materia di responsabilità, sia contrattuale che extracontrattuale.

Principio di autonomia del giudizio civile rispetto a quello penale

La Corte di Cassazione ha fatto propri tali assunti con la sentenza n. 12041/2020 in commento, estendendoli alle azioni per il danno differenziale e di regresso dell'INAIL. Secondo i giudici di legittimità, qualora venissero utilizzati gli strumenti penali per accertare la responsabilità del datore di lavoro, con oneri probatori più stringenti, il lavoratore danneggiato si troverebbe in una situazione deteriore rispetto ad altri lavoratori che ugualmente domandino il risarcimento dei danni, con conseguente **disparità di trattamento**.

Allo stesso modo, qualora non venissero utilizzate le regole comuni della responsabilità civile, la finalità preventiva e deterrente dell'azione di regresso dell'INAIL rispetto all'inosservanza delle norme poste a prevenzione degli infortuni verrebbe pregiudicata.

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

La perdita di tracciabilità determina l'esigibilità delle accise

L'emissione di falsa documentazione elettronica di accompagnamento comporta lo svincolo irregolare dei prodotti

/ Valeria BALDI

La condotta consistente nel far venir meno la **tracciabilità** di merci, viaggianti in regime di sospensione da accise verso un deposito fiscale, determina uno svincolo irregolare delle stesse, con la conseguente esigibilità del tributo nel luogo in cui è stata realizzata. In tal senso si è pronunciata la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 15213/2020.

La vicenda ha riguardato una società titolare della licenza di esercizio di un deposito fiscale, verso il quale risultava spedita una partita di birra da depositi fiscali tedeschi, in assenza, tuttavia, di qualsivoglia prova in ordine all'**effettivo arrivo** a destinazione della stessa.

Le indagini svolte dalla polizia giudiziaria, infatti, hanno consentito di appurare che nessun camion o mezzo di trasporto era entrato nel deposito fiscale, sebbene dal sistema informatico emergesse la ricezione di ingenti quantitativi di birra; i camion con merce diretta al deposito fiscale italiano erano in realtà entrati in territorio inglese, dove poi avevano fatto perdere le loro tracce.

I giudici penali hanno ritenuto che la condotta degli esercenti il deposito fiscale, consistente nell'emissione di **falsa documentazione elettronica** di accompagnamento, configuri il reato di sottrazione all'accertamento e al pagamento dell'accisa sull'alcole e sulle bevande alcoliche di cui all'art. 43 del DLgs. 504 del 1995 (TUA), stante l'assimilabilità tra l'immissione in consumo di un prodotto soggetto ad accisa e la perdita della sua tracciabilità.

Poiché detta tracciabilità si è arrestata in Italia, nel deposito fiscale della società, dove era apparentemente diretta e in cui non è mai arrivata, in assenza di certezza in ordine al **luogo di effettiva immissione** in consumo della merce, è stata ravvisata la giurisdizione italiana.

Al riguardo, i giudici della Suprema Corte hanno ribadito l'orientamento in forza del quale poiché la circolazione di prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo si conclude, per i prodotti destinati ad essere esportati, nel momento in cui gli stessi hanno lasciato il territorio dell'Unione con le modalità rispettivamente previste dall'art. 6 commi 7 e 12 del DLgs. 504/95, lo **svincolo irregolare** dei detti prodotti dal regime sospensivo – quale può essere la mancata comunicazione del cambiamento di destinazione all'autorità doganale competente dello Stato membro di spedizione da parte del depositario autorizzato mittente, mediante sistema automatizzato – si considera immissione in consumo ai sensi dell'art. 2 comma 2 lett. a) del DLgs. 504/95.

Ne consegue che il far venir meno la tracciabilità delle merci costituisce uno svincolo irregolare, avendo determinato l'impossibilità di seguire il tragitto delle merci, allo scopo di accertarne i quantitativi e di esigere l'**accisa** dal soggetto che le immette in consumo, cosicché deve ritenersi configurabile la condotta contestata di sottrazione all'accertamento e al pagamento della accisa.

Per la giurisdizione rileva il luogo di commissione dell'irregolarità

In ordine alla sussistenza della **giurisdizione italiana**, la Suprema Corte ha rilevato come l'art. 7 del DLgs. 504/95 preveda, in caso di irregolarità o di infrazione, per la quale non sia previsto un abbuono d'imposta, verificatasi nel corso della circolazione di prodotti in regime sospensivo, che l'accisa deve essere riscossa in Italia se l'irregolarità o l'infrazione si è verificata nel territorio dello Stato: nel caso di specie, la condotta contestata – consistente nella formazione delle fraudolente dichiarazioni di ingresso in Italia – è stata posta in essere nel territorio dello Stato, attraverso l'emissione di falsa documentazione elettronica di accompagnamento, con la conseguente sussistenza della giurisdizione italiana.

EUTEKNE - VIETATA LA RIPRODUZIONE

La vicenda del Registro sulle cessioni di partecipazioni societarie è surreale

Spettabile Redazione,
come segnalato su *Eutekne.info* (si veda "Interpretazione degli atti ai fini del Registro di nuovo alla Consulta" del 17 giugno), la vicenda della applicazione dell'imposta di registro alle cessioni di partecipazioni societarie continua a far discutere. E quanta Italia c'è in questa vicenda surreale – mi si consenta di dire – ove si continua a gettare **incertezza** su una operazione assolutamente "**standard**" che genera sconcerto ai non addetti ai lavori.
In sintesi, la tesi più "estrema" della Suprema Corte è che "la cessione totalitaria delle quote di una società ha la **medesima** funzione economica della cessione dell'azienda sociale" (Cass. n. 24594/2015), sicché all'atto di cessione di quote deve applicarsi il regime fiscale della cessione d'azienda.
E se fosse il contrario, ovvero che alla cessione d'azienda si applicasse il regime della cessione di quote?
In effetti, dall'uguaglianza **cessione di quote** totalitaria = **cessione d'azienda** non discende preferibilmente l'applicazione di alcun regime tributario: si deve semplicemente concludere che il regime deve essere il medesimo.
Per dirimere il punto occorre riferirsi alla Tariffa parte prima del TUR. L'applicazione dell'imposta proporzionale di registro alle cessioni d'azienda non discende da una specifica disposizione della Tariffa, ma dalla **regola generale** di cui all'art. 2 comma 1 (o secondo alcuni dall'art. 9), che prevede l'applicazione dell'aliquota del 3% in tutti i casi non diversamente regolati dalla Tariffa stessa. Da ciò si può ben desumere che l'aliquota del 3% discende da una regola generale.
Diversamente, per la cessione di quote di partecipazione è stabilita una regola **speciale** (art. 11 della Tariffa) che prevede la tassa fissa.
È principio di diritto consolidato che, quando una fattispecie rientra nell'ambito di applicazione di una regola generale e di una regola speciale, indipendentemente dal fattore temporale prevale la legge speciale (*lex specialis derogat legi generali*). Già da qui verrebbe da pensare che l'applicazione della **tassa fissa** alla cessione di quote debba **prevalere** rispetto a quella proporzionale (disposizione che peraltro discende dalla "direttiva conferimenti") e, per conseguenza della uguaglianza stabilita dalla Suprema Corte, tale tassa fissa debba applicarsi alla cessione d'azienda.
Mi rendo perfettamente conto che si tratta di una interpretazione alquanto originale, ma non mi sembra più originale di quella di chi sostiene che nonostante l'art. 20 faccia riferimento agli effetti giuridici degli atti si debba guardare agli effetti economici – senza nemmeno porsi il dubbio che l'effetto economico dipenda dall'effetto giuridico e senza considerare che una legge dello stato (art. 176 comma 3 del TUIR) precisa che un conferimento d'azienda seguito da una cessione di quote totalitaria **non** costituisce operazione **elusiva**.
Ma la tesi trova un riscontro preciso nella lettera della legge.
L'art. 11 della Tariffa **non** dice affatto che l'imposta fissa si applica a **qualsiasi cessione di quote**, ma soltanto "alla cessione di quote di partecipazione in società ed enti di cui al precedente art. 4".
Art. 4 che annovera tra i soggetti beneficiari dell'agevolazione non solo le società commerciali, ma anche gli enti diversi della società, includendo tra questi anche "le altre organizzazioni di persone o di beni aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole" – definizione quest'ultima che richiama strettamente quella di azienda di cui all'art. 2555 c.c. Da ciò si desume senza dubbio alcuno che se due eredi cedono le quote dell'azienda ereditata dal *de cuius* si debba applicare l'imposta fissa.
In conclusione qui si sta verificando una interpretazione paradossale: la legge mi sembra chiara nello stabilire che il fatto che il bene di primo grado sia un'**azienda commerciale** è una *condicio sine qua non* per applicare la tassa fissa alla cessione del bene di secondo grado (le quote), mentre per la Cassazione vale esattamente il contrario.

Giampiero Guarnerio
Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano

EUTEKNE - FIPE PUBLICATIONS VILLARA - VOLPI IN INDUSTRIA 2 SOLVETTI S.R.L.

Attivo il servizio per presentare le domande per l'indennità di maggio

Da ieri è attivo il servizio on line per la presentazione delle domande per l'**indennità** COVID-19 relativa al mese di **maggio** 2020. Lo ha reso noto l'INPS, ricordando che la misura straordinaria di sostegno è stata introdotta dall'art. 84, commi 2, 3 e 6 del DL 34/2020 (decreto "Rilancio").

Per effetto del citato art. 84, infatti, sono state **rifinanziate** per i mesi di aprile e maggio le indennità per lavoratori autonomi, imprenditori, collaboratori coordinati e continuativi e alcune categoria di lavoratori, già previste per il mese di marzo.

In particolare, per il mese di maggio l'indennità è stata incrementata a **1.000 euro** per:

- i lavoratori **autonomi** iscritti alla **Gestione separata INPS** che abbiano subito una riduzione di almeno il 33% del reddito del secondo bimestre 2020, rispetto al reddito del secondo bimestre 2019 (il reddito è individuato secondo il principio di cassa come differenza tra i ricavi e i compensi percepiti e le spese effettivamente sostenute nel periodo interessato e nell'esercizio dell'attività, comprese le eventuali quote di ammortamento; art. 84 comma 2);
- i **collaboratori** coordinati e continuativi iscritti alla Gestione separata INPS che abbiano cessato il rapporto al 19 maggio 2020 (art. 84 comma 3);
- i lavoratori dipendenti, anche in somministrazione, del settore del **turismo** e degli stabilimenti balneari che abbiano cessato involontariamente il rapporto di lavoro nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 17 marzo 2020 (art. 84 comma 6).

L'INPS specifica che il beneficio economico non concorre alla formazione di reddito ed è riconosciuto a:

- liberi professionisti con partita IVA, compresi partecipanti a **studi associati/società semplice**;
- collaboratori coordinati e continuativi, per i quali non occorre presentare una nuova domanda, se si è già fruito del bonus relativo a marzo e aprile;
- lavoratori **stagionali** del turismo e degli stabilimenti termali; anche in questo caso, non è necessaria una nuova domanda, se si è già fruito del bonus per marzo e aprile.

Reddito di emergenza da richiedere entro il 31 luglio

Con il messaggio n. 2520 pubblicato ieri, l'INPS ha reso noto lo slittamento al **31 luglio 2020** del termine ultimo per presentare la domanda di reddito di emergenza (REM); la proroga è stata disposta dall'art. 2 del DL 52/2020 in deroga a quanto previsto dall'art. 82 comma 1 del DL 34/2020 (c.d. decreto "Rilancio"), che aveva inizialmente fissato il termine perentorio al 30 giugno 2020.

Il reddito di emergenza costituisce un **sostegno al reddito** straordinario per i nuclei familiari che versano in particolari condizioni di bisogno a causa dell'emergenza sanitaria dovuta alla diffusione del COVID-19. Secondo le indicazioni fornite dall'INPS con la circolare n. 69/2020 (si veda "Definiti i requisiti per l'accesso al reddito di emergenza" del 4 giugno 2020), il REM può essere richiesto all'Istituto di previdenza solo on line.

Con l'entrata in vigore, oggi, del DL in esame, la domanda dovrà essere presentata entro il mese di luglio tramite:

- il sito www.inps.it, autenticandosi con **PIN**, SPID, Carta nazionale dei servizi e Carta di identità elettronica;
- gli istituti di patronato;
- i centri di assistenza fiscale, previa stipula di una apposita convenzione con l'INPS.

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

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