EUTEKNE.INFO
IL QUOTIDIANO DEL COMMERCIALISTA

Venerdì 5 giugno 2020

IL CASO DEL GIORNO

Caparra confirmatoria tassata integralmente

/ Mario BONO e Anita MAURO

Se, alla conclusione del contratto, è stata corrisposta una caparra confirmatoria, l'inadempimento del promissario acquirente autorizza il promittente venditore ad acquisire **definitivamente** la caparra.
La rilevanza fiscale di tale somma in capo al venditore, ai fini delle imposte dirette, richiede un approfondimento in quanto non [...]

PAGINA 2

IL PUNTO
TUTELA DEL PATRIMONIO

Nel recesso l'esperto applica i criteri scientifici

/ Maurizio MEOLI

In caso di **recesso** da spa o srl, ove sorgesse contrasto tra la società e il socio recedente in merito al valore del rimborso, la determinazione è compiuta tramite relazione giurata di un esperto nominato dal Tribunale, che provvede anche sulle spese, su istanza della parte [...]

PAGINA 12

PROFESSIONI

Invariati i limiti di reddito per l'indennità di aprile dei professionisti

Le domande dovranno essere presentate solo da coloro che non hanno beneficiato dell'indennità per marzo

/ Paola RIVETTI

Come annunciato ieri dalla Ministra del Lavoro Nunzia Catalfo, è stato firmato il decreto interministeriale 29 maggio 2020, che definisce i beneficiari, le modalità e i termini di erogazione dell'indennità per il mese di **aprile 2020**, pari a 600 euro, in favore dei professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria. Sarà necessario un nuovo decreto per l'erogazione dell'indennità relativa al mese di maggio.
Per le due mensilità (aprile e maggio) il decreto stanzia 650 milioni di euro, che dovranno servire anche per l'erogazione delle indennità per marzo che non sono state pagate per incapienza delle risorse.
Quanto alle condizioni, sono **confermati** i limiti definiti dal DM 28 marzo 2020. In sostanza, il professionista deve aver percepito nel 2018:
- un reddito complessivo non superiore a 35.0000 euro, la cui attività sia stata limitata dai provvedimenti restrittivi emanati in conseguenza dell'emergenza sanitaria;
- un reddito complessivo compreso tra 35.000 e 50.000 euro, con cessazione, riduzione o sospensione dell'attività autonoma o libero-professionale sempre a causa dell'emergenza sanitaria.
A tal fine, il decreto dispone che, per cessazione dell'attività, s'intende la chiusura della partita IVA, nel periodo compreso tra il 23 febbraio 2020 e il **30 aprile 2020** (anziché il 31 marzo 2020 del precedente decreto).
Per riduzione o sospensione dell'attività lavorativa s'intende una comprovata **riduzione** di almeno il **33%** del reddito del primo trimestre 2020, rispetto al reddito del primo trimestre 2019; il reddito è individuato secondo il principio di cassa come differenza tra i ricavi e i compensi percepiti e le spese sostenute nell'esercizio dell'attività (tale definizione non si riferisce ai professionisti che si sono iscritti agli enti previdenziali privati nel corso degli anni 2019 e 2020).
Poiché la previsione è analog [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Richiami di informativa in caso di significative incertezze sulla continuità

Riduzione all'80% degli acconti 2020 "previsionali" confermata

Fiere internazionali annullate per coronavirus con credito d'imposta

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

PROFESSIONI

Il Governo apre alle istanze delle professioni

/ Savino GALLO

Arrivato l'atteso decreto interministeriale, che ha fatto chiarezza sulle **indennità** di aprile in favore dei professionisti iscritti alle casse di previdenza private (si veda "Invariati i limiti di reddito per l'indennità [...]

PAGINA 4

Caparra confirmatoria tassata integralmente

Dottrina, prassi e giurisprudenza paiono orientate a riconoscere la natura risarcitoria che ne determina la tassazione

/ Mario BONO e Anita MAURO

Se, alla conclusione del contratto, è stata corrisposta una caparra confirmatoria, l'inadempimento del promissario acquirente autorizza il promittente venditore ad acquisire **definitivamente** la caparra.

La rilevanza fiscale di tale somma in capo al venditore, ai fini delle imposte dirette, richiede un approfondimento in quanto non è scontata.

Dal punto di vista civilistico, esistono diversi orientamenti sulla natura della caparra confirmatoria che ne valorizzano, di volta in volta, la funzione risarcitoria, sanzionatoria o mista.

Dal punto di vista fiscale, l'accoglimento della tesi della natura **risarcitoria** della caparra induce a ritenere che essa, una volta definitivamente acquisita da una delle parti (a seguito dell'inadempimento dell'altra parte), possa rilevare, ai fini delle imposte sui redditi, a norma dell'art. 6 comma 2 del TUIR, secondo cui "le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti". Applicando tale norma, si dovrebbe concludere che, ove la prestazione rimasta inadempiuta fosse **idonea a produrre reddito**, il provento realizzato con la ritenzione della caparra configuri reddito dello stesso tipo di quello "perduto".

L'Amministrazione finanziaria, nella R.M. 27 ottobre 82 n. 8/1856, esaminando una fattispecie concernente il trattamento tributario della caparra versata ai promittenti venditori (non imprenditori) di un pacchetto azionario e da questi trattenuta a causa dell'inadempimento del promissario acquirente, ne affermava "certamente la funzione risarcitoria". Tuttavia, in quel caso, l'Amministrazione aveva, poi, escluso la tassabilità della caparra, in assenza di un "incremento di ricchezza" rilevante ai fini fiscali, applicando la **normativa allora vigente**.

Sulla base delle medesime premesse accolte dalla citata risoluzione, oggi, non sarebbe possibile giungere alle medesime conclusioni, con riferimento alla caparra versata per l'inadempimento di un contratto di **cessione di partecipazioni**.

La giurisprudenza di legittimità (Cass. 31 maggio 2016 n. 11307) ha affermato la tassabilità della caparra incassata a seguito della mancata stipula del contratto preliminare, ritenendo applicabili rispettivamente gli art. 6 comma 2 e 67 comma 1, lett. a) del TUIR (atteso che il caso di specie aveva ad oggetto la cessione di terreni edificabili). Purtroppo, dal testo non emerge con chiarezza se la sentenza riguardi una **caparra penitenziale** (sulla quale, peraltro, la Suprema Corte ha, poi, mutato indirizzo, *cfr.* Cass. n. 27129/2019) o confirmatoria, anche perché talvolta la sentenza fa riferimento persino al diverso istituto della clausola penale.

La sentenza citata conferma però in linea di principio la rilevanza della caparra confirmatoria a norma dell'art. 6 comma 2 del TUIR, quale indennità percepita a titolo di **risarcimento danni**.

Su questa tesi si attesta anche il Notariato che, nello Studio n. 32-2017/T, rileva come "l'imponibilità della caparra confirmatoria si verificherebbe solo nel caso in cui i ricavi derivanti dalla vendita o dalla prestazione non concretizzata, fossero risultati a loro volta imponibili". Anche in dottrina è stato sostenuto che la soluzione contenuta nella R.M. n. 1856/1982, che aveva escluso nel caso di specie la tassazione della caparra per assenza di incremento di ricchezza, sia applicabile solo ove il risarcimento **non** venga conseguito a fronte della perdita di **redditi**.

Per inciso, si segnala che le conclusioni raggiunte non sembrano poste in discussione dai chiarimenti forniti, in tema di ***rent to buy***, dalla circ. Agenzia delle Entrate 19 febbraio 2015 n. 4 ,§ 5.2.2. In questo documento, infatti, si afferma l'imponibilità *ex* art. 67 comma 1 lett. l) del TUIR (redditi derivanti dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere) per la somma corrisposta inizialmente a titolo di acconto, ma poi trattenuta quale indennità in caso di inadempimento del *rent to buy*: tale conclusione pare motivata dalla diversa natura di queste somme rispetto alla caparra confirmatoria (*cfr.* Studio Notariato n. 32-2017/T, nota 117).

Quindi, considerato che la cessione di partecipazioni, effettuata da soggetto non imprenditore, genera il conseguimento di un **reddito diverso di natura finanziaria**, le somme incassate nel caso di inadempimento del contratto di cessione quote rientrano tra le ipotesi regolate dall'art. 67, lett. c) e c-*bis)* del TUIR. In altre parole, nel caso in cui la caparra confirmatoria venga incamerata dal promittente venditore, la stessa è da trattare alla stregua di un aumento del prezzo di vendita ma, considerato che **la vendita non è avvenuta**, non deve essere contrapposto, neppure in parte, al costo dell'attività che si sarebbe dovuta cedere (sembra confermarlo anche Cass. n. 11307/2016, ove nega ogni rilevanza all'intervenuta rivalutazione dei beni che dovevano essere ceduti col contratto rimasto inadempiuto).

Pertanto, nel caso esaminato, l'intero ammontare della caparra trattenuta dal promittente venditore, a seguito dell'inadempimento del promissario acquirente, dovrebbe risultare imponibile in capo al percipiente quale reddito diverso di **natura finanziaria**, in base al combinato disposto degli artt. 6 comma 2 e 67, lett. c) e c-*bis)* del TUIR.

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

Invariati i limiti di reddito per l'indennità di aprile dei professionisti

Le domande dovranno essere presentate solo da coloro che non hanno beneficiato dell'indennità per marzo

/ Paola RIVETTI

Come annunciato ieri dalla Ministra del Lavoro Nunzia Catalfo, è stato firmato il decreto interministeriale 29 maggio 2020, che definisce i beneficiari, le modalità e i termini di erogazione dell'indennità per il mese di **aprile 2020**, pari a 600 euro, in favore dei professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria. Sarà necessario un nuovo decreto per l'erogazione dell'indennità relativa al mese di maggio.

Per le due mensilità (aprile e maggio) il decreto stanzia 650 milioni di euro, che dovranno servire anche per l'erogazione delle indennità per marzo che non sono state pagate per incapienza delle risorse.

Quanto alle condizioni, sono **confermati** i limiti definiti dal DM 28 marzo 2020. In sostanza, il professionista deve aver percepito nel 2018:

- un reddito complessivo non superiore a 35.0000 euro, la cui attività sia stata limitata dai provvedimenti restrittivi emanati in conseguenza dell'emergenza sanitaria;
- un reddito complessivo compreso tra 35.000 e 50.000 euro, con cessazione, riduzione o sospensione dell'attività autonoma o libero-professionale sempre a causa dell'emergenza sanitaria.

A tal fine, il decreto dispone che, per cessazione dell'attività, s'intende la chiusura della partita IVA, nel periodo compreso tra il 23 febbraio 2020 e il **30 aprile 2020** (anziché il 31 marzo 2020 del precedente decreto).

Per riduzione o sospensione dell'attività lavorativa s'intende una comprovata **riduzione** di almeno il **33%** del reddito del primo trimestre 2020, rispetto al reddito del primo trimestre 2019; il reddito è individuato secondo il principio di cassa come differenza tra i ricavi e i compensi percepiti e le spese sostenute nell'esercizio dell'attività (tale definizione non si riferisce ai professionisti che si sono iscritti agli enti previdenziali privati nel corso degli anni 2019 e 2020).

Poiché la previsione è analoga a quella del DM del 28 marzo, sembrerebbe comunque necessario un doppio calcolo del reddito per i diversi trimestri che consideri le spese sostenute per cassa e quelle aventi **natura pluriennale**, come gli ammortamenti (si veda "Bonus di 600 euro ai professionisti iscritti alle Casse private in stand by" del 1° aprile). Peraltro, questi ultimi sono espressamente menzionati nell'art. 84 comma 2 del DL 34/2020 per determinare l'analoga riduzione del reddito in capo ai professionisti iscritti alla Gestione separata, condizione per beneficiare dell'indennità di maggio.

Non è stato ancora chiarito se, per i professionisti in regime forfetario, le spese possano essere computate, anziché analiticamente, applicando il **coefficiente di redditività** ordinariamente utilizzato ai fini della determinazione del reddito assoggettato a imposta sostitutiva.

Analogamente alle altre indennità erogate dall'INPS, l'indennità per il mese di aprile sarà erogata in **automatico** dalle Casse di previdenza ai professionisti già beneficiari della medesima indennità per il mese di marzo.

La domanda dovrà, invece, essere presentata, a partire da lunedì **8 giugno** ed entro mercoledì 8 luglio, dai soli professionisti che non ne abbiano fruito in precedenza. Questi dovranno:

- verificare in modo specifico il rispetto delle predette condizioni reddituali;
- non risultare, alla data di presentazione della domanda, titolari di contratto di lavoro subordinato a tempo determinato e titolari di pensione.

La domanda va inoltrata a un solo ente previdenziale cui si è iscritti e per una sola forma di previdenza obbligatoria.

Recependo nel decreto il chiarimento fornito dal Ministero del Lavoro, viene specificato che l'indennità per aprile è riconosciuta anche ai professionisti che si sono iscritti agli enti di previdenza privati nel corso del 2019 ed entro il 23 febbraio 2020 purché attestino un reddito professionale entro i limiti sopra indicati.

Vengono, inoltre, riproposte e aggiornate le diverse ipotesi di **incumulabilità** dell'indennità in esame con:

- le erogazioni a sostegno del reddito previste dal DL "Cura Italia", quali il trattamento di integrazione salariale ordinario (CIGO) o l'assegno ordinario con causale "emergenza COVID-19" (art. 19 del DL 18/2020), il trattamento di integrazione salariale straordinario (CIGS) (art. 20 del DL 18/2020), l'assegno ordinario in sostituzione di assegno di solidarietà in corso (art. 21 del DL 18/2020), il trattamento per CIG in deroga (art. 22 del DL 18/2020), le indennità di 600,00 euro per autonomi, parasubordinati e subordinati iscritti all'INPS e per collaboratori sportivi (artt. 27, 28, 29, 30, 38 e 96 del DL 18/2020 e art. 2 del DM 30 aprile 2020);
- le indennità di cui agli artt. 84, 85 e 98 del DL "Rilancio";
- il reddito di cittadinanza;
- il reddito di emergenza.

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

Il Governo apre alle istanze delle professioni

I Ministri Catalfo e Patuanelli si dicono pronti ad appoggiare misure tese a rafforzare il sostegno al comparto

/ Savino GALLO

Arrivato l'atteso decreto interministeriale, che ha fatto chiarezza sulle **indennità** di aprile in favore dei professionisti iscritti alle casse di previdenza private (si veda "Invariati i limiti di reddito per l'indennità di aprile dei professionisti" di oggi), il comparto incassa l'apertura degli esponenti del Governo sulla possibilità di rafforzare le misure di sostegno previste per affrontare questo momento di grande difficoltà.

Intervenuta nel corso degli **Stati Generali** delle professioni, la Ministra del Lavoro, Nunzia Catalfo, ha sottolineato che, intanto, "2.200 euro sono una certezza". Si tratta della somma complessiva delle indennità riservate ai professionisti. Seicento euro per i mesi di marzo e aprile e mille euro per maggio. Per quest'ultima indennità, però, "servirà un ulteriore decreto interministeriale".

Sia per aprile che per maggio, il decreto "Rilancio" ha **ampliato la platea** dei beneficiari, includendo anche i soggetti titolari di contratti di lavoro subordinato a tempo determinato che, di conseguenza, non hanno un'iscrizione esclusiva alla loro Cassa di previdenza. Possibile, quindi, che i professionisti che potranno usufruire dell'indennità superino le 500 mila unità, dato che a marzo erano stati 472 mila, per un impegno complessivo di 283 milioni di euro.

Oltre alle indennità, potrebbero arrivare altri provvedimenti dedicati alle professioni. Alla domanda su una possibile correzione del decreto "Rilancio", in modo da includere i professionisti tra i destinatari dei **contributi a fondo perduto**, il Ministro per lo Sviluppo economico, Stefano Patuanelli ha risposto che "c'è una maggioranza trasversale che vuole rafforzare le misure a favore dei liberi professionisti e credo che sia giusto farlo. Vedremo quello che accadrà, ma i professionisti non sono stati esclusi da tutto. Ad esempio, l'intervento sull'IRAP riguarda molto spesso anche gli studi professionali. Rafforzare quelle misure è un obiettivo e una volontà politica anche del Governo".

La Ministra Catalfo, ad esempio, si è detta favorevole ad allargare anche ai professionisti la misura di cui all'art. 88 del decreto, che istituisce il "**Fondo delle competenze**". Il fondo permette ai lavoratori che si vedono ridurre il proprio orario di lavoro di utilizzare le ore restanti per fare formazione "pagata dallo Stato". Al momento il provvedimento contempla solo i lavoratori dipendenti ma, ha sottolineato Catalfo, un allargamento ai professionisti vedrebbe il suo "parere favorevole".

Allo stesso modo la Ministra ha dichiarato che appoggerebbe un provvedimento teso a garantire una maggiore autonomia alle **Casse private** sulle iniziative di welfare che vorranno mettere in campo, utilizzando proprie risorse, per aiutare gli iscritti in questo momento di difficoltà.

Respinte al mittente, invece, le accuse di "**discriminazione**" nei confronti dei professionisti. Catalfo ha spiegato che da parte del suo Ministero c'è sempre stata una "attenzione particolare" nei confronti di questo comparto, mentre Patuanelli ha sottolineato che in questo momento di crisi (a marzo e aprile si sono persi 200 miliardi di fatturato e sono attesi numeri "ancor più drammatici per maggio"), "ciascun settore non si sente totalmente tutelato, ma il Governo non ha fatto differenze tra uni e altri".

Eppure, è stata proprio la "discriminazione" subita con l'esclusione dai contributo a fondo perduto a mettere insieme i Consigli nazionali di 23 Ordini professionali nella manifestazione di protesta andata in scena ieri. Durante i loro interventi (contributi video preregistrati trasmessi nel corso della diretta streaming), tutti i Presidenti hanno ribadito l'importanza delle professioni e la necessità di garantire loro **pari dignità** rispetto ai lavoratori di altri settori produttivi. Istanze subito fatte proprie da esponenti politici di opposizione, come i leader di Lega e Fratelli d'Italia, Matteo Salvini (che ha anche lanciato la proposta di reintrodurre le tariffe minime) e Giorgia Meloni, ma anche da esponenti della maggioranza parlamentare come Ettore Rosato di Italia Viva.

C'è stato, inoltre, tempo per parlare anche del "**Manifesto per la rinascita dell'Italia**", un documento di 12 pagine contenente 10 proposte messe a punto da tutti i Consigli degli Ordini. Tra queste, il rafforzamento delle politiche di investimento in programmi industriali sostenibili e innovazione, la realizzazione di piano credibile di semplificazione normativa e riduzione della pressione fiscale e l'applicazione concreta del principio di sussidiarietà.

EUTEKNE - FIM FEDERCHIMICA VILLADA - COPIA IN ESCLUSIVA A SOLO USO INTERNO

Richiami di informativa in caso di significative incertezze sulla continuità

Per Assirevi la relazione di revisione dovrà avere un paragrafo d'enfasi anche se per gli effetti del COVID-19 non ci sono alternative alla cessazione

/ Ermando BOZZA e Stefano DE ROSA

La relazione di revisione al bilancio chiuso al 31 dicembre 2019 deve contenere un **richiamo di informativa** *ad hoc* nei casi in cui la società, ricorrendone le condizioni, si sia avvalsa della deroga al presupposto della continuità prevista dall'art. 7 del DL 23/2020 (il cui Ddl. di conversione è stato approvato ieri in via definitiva in Senato) e, a causa degli effetti dirompenti dell'epidemia esistano incertezze significative di *going concern* oppure non vi siano ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività.

Tale importante precisazione, che era stata anticipata su *Eutekne.info* (si veda "Norme anti COVID-19 sui bilanci 2019 con riflessi nelle relazioni di revisione" del 30 aprile 2019), è contenuta nel documento di ricerca Assirevi n. 235, pubblicato ieri, dove vengono fornite linee guida ed esempi di relazione nei casi in cui gli amministratori della società revisionata decidano di attivare la deroga al presupposto della continuità aziendale.

Nel documento in esame viene evidenziato come, nello specifico contesto applicativo della **deroga**, le conclusioni raggiunte dal revisore, in conformità al principio di revisione ISA Italia 570 (attinente alla continuità aziendale), dipenderanno dall'evidenza fornita dagli amministratori circa la sussistenza del presupposto della continuità aziendale al 31 dicembre 2019 e dall'adeguatezza dell'informativa resa in Nota integrativa, secondo quanto previsto dal documento interpretativo n. 6 "Decreto Legge 8 aprile 2020, n. 23 - Disposizioni temporanee sui principi di redazione del bilancio", pubblicato, nella versione definitiva dall'OIC, lo scorso 3 giugno.

In allegato al documento, Assirevi presenta tre **modelli** di relazioni di revisione, corrispondenti alle seguenti diverse situazioni, relative a società che hanno usufruito della deroga, che il revisore può trovarsi ad affrontare:

- gli amministratori alla data di redazione del bilancio hanno aggiornato la valutazione della sussistenza della continuità aziendale, sono correttamente giunti alla conclusione che l'applicazione del presupposto della continuità aziendale sia ancora **appropriato** ancorché soggetto a significative incertezze e hanno fornito adeguata informativa in Nota integrativa;
- gli amministratori alla data di redazione del bilancio hanno aggiornato la valutazione della sussistenza della continuità aziendale, hanno correttamente ritenuto che non sussistano ragionevoli alternative alla **cessazione** dell'attività e hanno fornito adeguata informativa in Nota integrativa (secondo quanto previsto dal § 13 del documento interpretativo OIC n. 6);
- gli amministratori alla data di redazione del bilancio **non** hanno aggiornato la valutazione della sussistenza della continuità aziendale e non hanno, pertanto, concluso in merito a tale aspetto né fornito relativa informativa in Nota integrativa.

Tutti i modelli presentano un'**integrazione** nel paragrafo del giudizio per dar conto non solo della conformità del bilancio alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione ma anche specificamente all'art. 7 del DL 23/2020 e un paragrafo aggiuntivo, "Altri aspetti", dove vengono descritte le modalità applicative del principio di revisione ISA Italia 570 a causa dell'attivazione della deroga.

Inoltre, con riferimento alle prime due situazioni sopra descritte, sarà necessario inserire un paragrafo d'enfasi dove si richiama l'**attenzione** alle informazioni contenute nella Nota integrativa, attinenti, rispettivamente, alle incertezze significative sulla continuità aziendale e all'insussistenza di ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività.

Nell'ultima fattispecie, invece, il revisore non avendo potuto acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito alla sussistenza del presupposto della continuità aziendale e, conseguentemente, all'adeguatezza della relativa informativa, dovrà emettere un giudizio **con rilievi** che rifletta tale limitazione (comunque non pervasiva) alle procedure di *audit*.

Il documento di fatto chiarisce, laddove ve ne fosse stato bisogno, che il corretto esercizio della deroga fa sì che il presupposto della continuità non sia messo in discussione e, di conseguenza, il revisore non dovrà utilizzare l'**apposita sezione** prevista dall'art. 14 del DLgs. 39/2010 (dichiarazione sulle incertezze significative sulla continuità aziendale) né dovrà considerare di dichiararsi impossibilitato ad esprimere il giudizio a causa di molteplici incertezze significative per il bilancio nel suo complesso (ISA Italia 570).

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

Riduzione all'80% degli acconti 2020 "previsionali" confermata

Per l'acconto IRAP la norma resta di fatto applicabile ai soli soggetti tenuti al pagamento di entrambe le rate

/ Luca FORNERO

A seguito della conversione in legge del DL 23/2020 (c.d. DL "liquidità"), viene confermata l'inapplicabilità delle sanzioni e degli interessi per omesso o insufficiente versamento degli acconti IRPEF, IRES e IRAP dovuti per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 (2020, per i soggetti "solari"), a condizione che l'importo versato sia almeno pari all'80% della somma che risulterebbe dovuta a titolo di acconto sulla base dei **modelli REDDITI** e IRAP **2021**.

Di fatto, quindi, la misura dei suddetti acconti si riduce all'80%, ove calcolati con il c.d. criterio previsionale.

Atteso che la formulazione dell'art. 20 non ha subito modifiche nell'iter di conversione, restano validi i chiarimenti resi dalla circ. Agenzia delle Entrate n. 9/2020 (§ 4) in ordine al relativo ambito applicativo.

In ogni caso, la disposizione in esame va coordinata con l'art. 24 del DL 34/2020 (temporalmente successivo), in base al quale i contribuenti con ricavi o compensi non superiori a 250 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 19 maggio 2020 (2019 per i contribuenti "solari") sono esclusi dall'obbligo di versamento:

- del saldo IRAP relativo al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019 (2019, per i "solari");
- della **prima rata** dell'acconto IRAP relativo al periodo di imposta successivo (2020, per i "solari").

Rimane fermo il versamento dell'acconto IRAP dovuto per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019 (2019, per i "solari").

Pertanto, in ordine all'**acconto IRAP 2020**, quanto disposto dall'art. 20 del DL 23/2020 rimane, in concreto, applicabile soltanto con riferimento ai soggetti che restano obbligati al pagamento sia della prima che della seconda rata, vale a dire:

- soggetti con ricavi o compensi superiori a 250 milioni di euro nel 2019;
- intermediari finanziari (es. banche) e società di partecipazione finanziaria e non finanziaria ("vecchie" holding industriali), di cui all'art. 162-*bis* del TUIR, indipendentemente dal volume di ricavi;
- imprese di assicurazione (di cui all'art. 7 del DLgs. 446/97), indipendentemente dal volume di ricavi;
- amministrazioni pubbliche (di cui all'art. 10-*bis* del DLgs. 446/97), indipendentemente dal volume di ricavi.

Ciò posto, la riduzione all'80% della misura degli acconti determinati col previsionale **si applica**, oltre a IRPEF, IRES e IRAP, anche:

- all'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP dovuta dai contribuenti che si avvalgono di forme di determinazione del reddito con criteri forfetari;
- alla cedolare secca di cui all'art. 3 del DLgs. 23/2011;
- all'IVAFE di cui all'art. 19 commi 18-22 del DL 201/2011;
- all'IVIE di cui all'art. 19 commi 13-17 del DL 201/2011.

Per quanto non specificato dalla citata circ. n. 9/2020, si ritiene che, con l'espressione di cui al primo punto, l'Agenzia intenda fare riferimento, tra l'altro:

- all'imposta **sostitutiva** per il regime forfetario (art. 1 commi 54 ss. della L. 190/2014);
- all'imposta sostitutiva per il regime di vantaggio (art. 27 commi 1 e 2 del DL 98/2011).

Inoltre, come chiarito dalla stessa Agenzia, per scongiurare l'applicazione del **regime sanzionatorio** (*ex* art. 13 del DLgs. 471/97), la soglia minima dell'80% può essere garantita anche con un versamento carente e/o omesso, purché sanato mediante il ravvedimento operoso, secondo le ordinarie modalità. Questo, a condizione che non sia già intervenuta la notifica degli atti di liquidazione o di accertamento, comprese le comunicazioni inviate dall'Agenzia delle Entrate al contribuente, inerenti agli esiti della liquidazione automatica (artt. 36-*bis* del DPR 600/73 e 54-bis del DPR 633/72) e/o del controllo formale (art. 36-*ter* del DPR 600/73).

In pratica, è possibile sanare l'omesso o insufficiente versamento dei suddetti acconti pagando, oltre alla quota capitale e agli interessi, la sanzione ridotta in base alla data in cui la violazione è regolarizzata.

Si ricorda, infine, che, come confermato sempre dalla circ. n. 9/2020, la disposizione si applica a **entrambe le rate** dell'acconto dovuto per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 (2020, per i soggetti "solari"), purché determinate con il metodo previsionale.

La precisazione si era resa necessaria attesa la rubrica della versione originale dell'art. 20, cioè "Metodo previsionale acconti giugno". Si segnala che, in sede di conversione in legge, essa è stata mutata in "Metodo previsionale per la determinazione degli acconti da versare nel mese di giugno", senza, peraltro, che, in modo abbastanza paradossale, la modifica sia riuscita a eliminare alla radice il **dubbio** che aveva richiesto l'intervento chiarificatore dell'Amministrazione finanziaria.

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

Fiere internazionali annullate per coronavirus con credito d'imposta

Il DL liquidità convertito prevede un rimborso parziale sulle spese sostenute dalle PMI

/ Pamela ALBERTI

L'art. 12-*bis* del DL 23/2020, inserito dal Ddl. di conversione approvato ieri in via definitiva dal Senato, prevede che il credito d'imposta per la partecipazione delle PMI a **fiere internazionali** sia riconosciuto, per il 2020, anche per le spese derivanti da fiere che sono state annullate a causa dell'emergenza da COVID-19, riconoscendo in sostanza un rimborso alle imprese per la mancata partecipazione a fiere e manifestazioni commerciali internazionali.

L'art. 49 del DL 34/2019 convertito (c.d. DL "crescita"), si ricorda, ha introdotto un credito d'imposta per le PMI che partecipano a fiere internazionali (anche per quelle che si svolgono in Italia), al fine di migliorarne il livello e la qualità di internazionalizzazione. L'agevolazione spetta alle PMI esistenti alla data del **1° gennaio 2019** ed è riconosciuta per i periodi d'imposta 2019 e 2020 (per effetto della proroga disposta dall'art. 1, comma 300 della L. n. 160/2019).

Nonostante la norma agevolativa non preveda né una definizione specifica di PMI né il rimando ad altra normativa per l'individuazione delle stesse, si ritiene possibile fare riferimento alla nozione dettata dal DM 18 aprile 2005, che recepisce la normativa comunitaria di cui alla Raccomandazione 6 maggio 2003 n. 2003/361. La categoria delle **PMI** è quindi costituita da imprese che hanno meno di 250 occupati e un fatturato annuo non superiore a 50 milioni di euro, oppure un totale di bilancio annuo non superiore a 43 milioni di euro (si veda "Bonus per PMI che partecipano a fiere internazionali" del 6 luglio 2019).

Quanto all'ambito oggettivo, il credito d'imposta è riconosciuto per le spese di partecipazione a manifestazioni fieristiche internazionali di settore che si svolgono in Italia o all'estero, relativamente alle spese per: l'**affitto degli spazi** espositivi; l'allestimento dei medesimi spazi; le attività pubblicitarie, di promozione e di comunicazione, connesse alla partecipazione.

Per effetto della nuova disposizione introdotta nell'ambito della conversione in legge del DL Liquidità, viene ora previsto che il credito d'imposta di cui all'art. 49 del DL n. 34/2020 spetti, per l'**anno 2020**, anche per le spese sostenute dalle imprese per la partecipazione a fiere e manifestazioni commerciali all'estero che siano state **disdette** in ragione dell'emergenza legata alla situazione epidemiologica in atto.

Il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al **30%** delle spese agevolabili fino a un massimo di **60.000 euro**, nel rispetto degli stanziamenti previsti (10 milioni di euro per il 2020 e 5 milioni di euro per il 2021, stanziamenti che non sono stati modificati dalla disposizione in esame).

L'agevolazione spetta comunque nei limiti del regime degli aiuti "**de minimis**" (*cfr.* regolamenti Ue nn. 1407/2013, 1408/2013 per il settore agricolo, 717/2014 per il settore pesca e acquacoltura).

Disposizioni attuative con prossimo decreto

Dovrà essere emanato un **decreto ministeriale** con cui saranno stabilite le disposizioni attuative dell'agevolazione, con riferimento, in particolare: alle tipologie di spese ammesse al beneficio (nell'ambito di quelle sopra elencate); alle procedure per l'ammissione al beneficio, che avviene secondo l'**ordine cronologico** di presentazione delle domande, nel rispetto delle risorse previste; all'elenco delle manifestazioni fieristiche internazionali di settore che si svolgono in Italia o all'estero per cui è ammesso il credito d'imposta; alle procedure di recupero nei casi di utilizzo illegittimo dei crediti d'imposta.

In merito alla modalità di fruizione dell'agevolazione, il credito d'imposta in commento è utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante modello **F24**, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97.

A tal fine, non sarà necessario rispettare l'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi previsto dall'art. 3 comma 1 del DL 124/2019, trattandosi di un credito d'imposta di **natura agevolativa** da indicare nel quadro RU del modello REDDITI (secondo quanto chiarito in occasione di Telefisco 2020 dall'Agenzia delle Entrate).

ESTRATTO - PER INFORMAZIONI VISITARE - SOPRI IN INGLESE VIA SOLVENTIONE

Fuori dal pro rata anche le numerose cessioni di beni ammortizzabili

Secondo le Entrate è irrilevante che i beni strumentali siano oggetto di una sistematica attività di compravendita

/ Emanuele GRECO

Non devono essere computate ai fini del **calcolo** del pro rata le cessioni di beni ammortizzabili anche laddove le compravendite di tali beni siano ingenti e continuative. L'importante principio è rinvenibile nella risposta dell'Agenzia delle Entrate n. 165 di ieri, 4 giugno 2020, in applicazione dell'art. 19-*bis* comma 2 del DPR 633/72 e dell'art. 174, par. 2, della direttiva 2006/112/Ce.

A distanza di anni dalla C.M. 3 agosto 1979 n. 25, l'Amministrazione finanziaria ravviva, inoltre, il chiarimento in virtù del quale, per individuare i beni strumentali **ammortizzabili** ai fini della disciplina del pro rata, in assenza di una precisa definizione in ambito IVA, si deve avere riguardo ai criteri valevoli per le imposte dirette (si veda "Non tutti i fabbricati rientrano nei beni ammortizzabili per il pro rata IVA" del 4 febbraio 2017).

L'art. 19-*bis* comma 2 del DPR 633/72 si limita a disporre che, "per il calcolo della percentuale di detrazione (...) non si tiene conto delle cessioni di beni ammortizzabili".

L'art. 174, par. 2, lett. a) della direttiva, similmente, stabilisce che, ai fini del calcolo del pro rata, non si tiene conto dell'importo del volume d'affari relativo alle "**cessioni** di **beni d'investimento** utilizzati dal soggetto passivo nella sua impresa".

Secondo la Corte di Giustizia Ue (sentenza 6 marzo 2008, C-98/07), la nozione di "beni d'investimento" di cui all'art. 174 della richiamata direttiva "non può comprendere quelli la cui vendita riveste, per il soggetto passivo interessato, il carattere di un'attività economica usuale".

Di fatto, al fine di valutare l'**esclusione** dal pro rata per i beni ammortizzabili, deve essere considerato anche il secondo periodo dell'art. 19-*bis* comma 2 in esame, il quale esclude le operazioni (limitandosi, però, solo ad alcune operazioni esenti) "quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo".

In proposito, nella risposta è ulteriormente precisato che, per "beni oggetto dell'attività propria dell'impresa" devono intendersi quelli il cui impiego qualifica e realizza l'attività normalmente esercitata (commercio, lavorazione, noleggio, locazione finanziaria ecc.) e per "**beni strumentali** utilizzati nell'esercizio dell'attività propria" quelli impiegati esclusivamente come mezzo per l'esercizio di detta attività e, pertanto, diversamente dai primi, inidonei, come tali, a qualificare la natura dell'attività svolta.

La C.M. 3 agosto 1979 n. 25 aveva già specificato che, per "**attività propria** dell'impresa", si considera quella che normalmente ed abitualmente viene esercitata dall'imprenditore e non quindi quella svolta in maniera occasionale o, comunque, di scarsa rilevanza nell'ambito dell'impresa.

Il caso affrontato nella risposta a interpello n. 165/2020 riguardava una società il cui oggetto dell'attività risiedeva nel trasporto aereo di passeggeri, mediante voli non di linea o voli charter, come risultante peraltro dal codice ATECO attribuito.

Detta società qualificava come beni strumentali gli elicotteri e gli altri velivoli, i quali erano oggetto di una continua e sistematica attività di compravendita.

Anche a livello di bilancio d'esercizio, i beni in questione erano iscritti nella voce "impianti e macchinari", a sua volta ricompresa all'interno delle **immobilizzazioni materiali** per una percentuale preponderante: per gli elicotteri, inoltre, è specificamente prevista una percentuale di ammortamento.

Secondo le Entrate, nella fattispecie rappresentata il considerevole numero di compravendite dei velivoli, anche al fine di garantire un costante aggiornamento degli stessi, secondo le richieste dei committenti, non fa venire meno la natura di beni strumentali.

Il dato quantitativo delle compravendite intervenute, infatti, non incide sulla natura dei beni né modifica l'oggetto dell'attività propria dell'impresa, abitualmente esercitata dal **soggetto passivo**, vale a dire quella di trasporto aereo e di charter.

Le numerose rivendite non mutano la natura di beni strumentali

Posto che la sistematica attività di acquisto e rivendita dei mezzi non incide sulla natura di beni strumentali che la società ha attribuito agli stessi, si può concludere che detti beni siano considerati come **beni ammortizzabili** anche nell'ottica di non computare le relative cessioni ai fini del pro rata *ex* art. 19-*bis* comma 2 del DPR 633/72.

In ambito immobiliare, il principio dovrebbe essere traducibile nell'esclusione dal computo del pro rata di quelle operazioni che non sono qualificabili come **cessioni** di beni ammortizzabili, come nel caso di un terreno edificabile ceduto da una società di costruzioni (si veda "Il pro rata di detrazione IVA", IVA in edilizia, Quaderno n. 142/2018).

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

Debuttano in REDDITI PF pace contributiva e colonnine di ricarica

Tra le novità del quadro RP anche le spese di istruzione, con importo massimo di 800 euro, e per il mantenimento del cane guida dei non vedenti

/ Arianna ZENI

Fra le principali novità del modello REDDITI PF 2020, quelle relative agli oneri detraibili e deducibili ai fini dell'IRPEF che devono essere indicati nel **quadro RP** riguardano:
- la detrazione nella misura del 50% per il riscatto dei periodi non coperti da contribuzione (c.d. "**pace contributiva**") ai sensi dell'art. 20 del DL 4/2019, da indicare nel rigo RP56;
- la detrazione nella misura del 50% per le infrastrutture di **ricarica** dei **veicoli elettrici** prevista dall'art. 16-*ter* del DL 63/2013, da indicare nel rigo RP56;
- la detrazione nella misura del 19% per le spese di **istruzione** prevista dall'art. 15 comma 1 lett. e-*bis* del TUIR il cui importo massimo detraibile per l'anno 2019 è pari a 800 euro (anziché 786 euro per il 2018), da indicare nei righi da RP8 a RP13 con codice 12;
- la detrazione delle spese per il mantenimento del **cane guida** dei non vedenti di cui all'art. 15 comma 1-*quater* del TUIR che spetta nella misura forfetaria di 1.000 euro dal 1° gennaio 2019 (fino al 31 dicembre 2018 la detrazione forfetaria era pari a 516,46 euro), da indicare nel rigo RP82.

Per l'anno 2019, inoltre, **non è più possibile** fruire della detrazione IRPEF del 19% per:
- le spese sostenute per l'acquisto di alimenti a fini medici speciali;
- le spese per i canoni di locazione degli studenti universitari "fuori sede" residenti in zone montane o disagiate che distano almeno 50 km dall'Università (art. 15 comma 1 lett. i-*sexies.01)* del TUIR).

Con riguardo alle due detrazioni fiscali che debuttano nel modello REDDITI PF 2020, nella sezione III.C devono essere indicate le spese sostenute per le quali spetta la detrazione d'imposta del **50%** e in particolare, nel rigo **RP56**, le spese per il riscatto dei periodi non coperti da contribuzione e per l'installazione delle colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici.

La prima agevolazione riguarda gli oneri sostenuti nel 2019 per fruire del riscatto dei periodi **non coperti** da **contribuzione** da parte di coloro che al 31 dicembre 95 non avevano anzianità contributiva (c.d. "pace contributiva" di cui all'art. 20 del DL 28 gennaio 2019 n. 4; si veda "Nella CU 2020 le somme per il riscatto dei periodi non coperti da contribuzione" del 14 febbraio 2020).

L'art. 20 del DL 4/2019 prevede la possibilità, per il triennio **2019-2021**, agli iscritti all'assicurazione generale obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti dei lavoratori dipendenti e alle forme sostitutive ed esclusive della medesima, nonché alle Gestioni speciali dei lavoratori autonomi e alla Gestione separata, privi di anzianità contributiva al 31 dicembre 1995 e non già titolari di pensione, di **riscattare**, in tutto o in parte, i periodi antecedenti alla data di entrata in vigore del decreto (29 gennaio 2019).

Cinque gli anni riscattabili

I periodi devono essere compresi tra l'anno del primo e quello dell'ultimo contributo accreditato nelle suddette forme assicurative, non soggetti a obbligo contributivo e non devono essere già coperti da contribuzione, comunque versata e accreditata, presso forme di previdenza obbligatoria. Detti periodi possono essere riscattati nella misura massima di **cinque anni**, anche non continuativi, parificandoli a periodi di lavoro.

La detrazione IRPEF del 50% spetta:
- anche ai **superstiti** dell'assicurato o ai suoi parenti e affini entro il secondo grado che hanno presentato domanda e sostenuto l'onere per conto dell'assicurato stesso;
- sull'ammontare effettivamente versato nel corso del 2019 ed è ripartita in cinque rate annuali di pari importo.

Non può essere detratta la spesa sostenuta nel 2019 che è stata fruita in sostituzione delle retribuzioni premiali e indicata nella Certificazione Unica 2020.

La seconda agevolazione riguarda le spese sostenute dal **1° marzo 2019** per l'acquisto e la posa in opera di strutture di **ricarica** dei veicoli alimentati ad energia elettrica (c.d. "wall box") dei privati, ivi inclusi i costi iniziali per la richiesta di potenza addizionale fino ad un massimo di 7 kW (sono compresi gli interventi eseguiti sulle parti comuni condominiali).

La detrazione IRPEF spetta nella misura del 50% ai sensi dell'art. 16-*ter* del DL 63/2013 (inserito dall'art. 1 comma 1039 della L. 30 dicembre 2018 n. 145).

L'ammontare massimo di spesa agevolata è pari a **3.000 euro** e la detrazione deve essere ripartita tra gli aventi diritto in **dieci quote annuali** di pari importo.

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

In presenza della fattura il semplice sospetto non ferma la detrazione IVA

Per la Corte Ue spetta all'Amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare la frode

/ Luca BILANCINI

L'Amministrazione tributaria che non possa suffragare i "**semplici sospetti**" in ordine all'inesistenza di una determinata operazione, non potrà altresì negare il diritto alla detrazione dell'IVA al cessionario/committente, se questi non è in grado di fornire, oltre alla fattura ricevuta, anche "ulteriori prove" a supporto dell'effettiva sussistenza delle operazioni contestate. È questo, in estrema sintesi, uno dei principi contenuti nella sentenza della Corte Ue 4 giugno 2020 relativa alla causa C-430/19.

La pronuncia, pur confermando un orientamento già precedentemente espresso (si veda, in particolare, la Corte Ue 22 ottobre 2015, causa C-277/14), ha ribadito da un lato la rilevanza del dettato di cui all'art. 178 par. 1 lett. a) della direttiva 2006/112/Ce in ordine al fatto che, ai fini della detrazione, non siano richiesti **documenti supplementari** rispetto alla fattura (causa C-430/19, punto 48) e, dall'altro, che è compito delle autorità e dei giudici nazionali dimostrare, "alla luce di elementi oggettivi", che il diritto alla detrazione sia stato invocato in modo fraudolento da parte del soggetto passivo (causa C-430/19, punto 42).

Il fatto di causa concerneva una società commerciale di diritto rumeno, a cui l'Amministrazione tributaria nazionale contestava l'inesistenza di operazioni realizzate nei suoi confronti da alcuni fornitori, dal momento che questi, in quanto "**microimprese**", non sarebbero stati in grado di disporre delle necessarie capacità tecniche e logistiche per fornire i servizi oggetto di fatturazione.

Come si rileva dalla lettura della sintesi della domanda pregiudiziale relativa alla causa C-430/19, il giudice del rinvio sottolinea che, nel caso di specie, il solo fatto che le società fornitrici beneficino di un **regime fiscale** più vantaggioso di quello in cui opera la convenuta, ha portato l'Amministrazione fiscale a presupporre la sussistenza di una frode fiscale e a domandare documenti di prova ulteriori rispetto alle sole fatture che certificavano le operazioni. Lo stesso giudice, nel sottoporre la questione alla Corte, ritiene che la diversità di regime altro non rappresenti che l'esercizio di un'opzione legale.

I giudici europei, pur riconoscendo che la lotta contro frodi, abusi ed evasione fiscale rappresenta un obiettivo prioritario della direttiva 2006/112/Ce, restano fermi nello stabilire che, come accennato in precedenza, sia compito delle **autorità fiscali** provare che il soggetto passivo ha posto in essere operazioni fraudolente per potere esercitare il diritto alla detrazione (si veda anche Corte Ue 16 ottobre 2019, C-189/18 punto 34) o che "sapeva o avrebbe potuto sapere" che l'operazione si iscriveva in un'evasione fiscale (Corte Ue 22 ottobre 2015, causa C-277/14).

Parrebbe aderente a tale orientamento una recentissima pronuncia della Cassazione, nella quale i giudici di legittimità hanno affermato che "spetta all'Ufficio fornire la prova che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, non è mai stata posta in essere (…), indicando gli elementi anche **indiziari** sui quali si fonda la contestazione" (Cass. 2 aprile 2020 n. 7647).

La Corte Ue sottolinea inoltre come il soggetto passivo che disponga di indizi che consentano di ipotizzare l'esistenza di irregolarità, sia tenuto a verificare l'**affidabilità** della controparte da cui intende acquisire beni o servizi (causa C-430/19, punto 47); tuttavia non può esser richiesta al cessionario o al committente un'attività di **indagine** consistente, tra l'altro, nella verifica che il cedente o prestatore abbia "adempiuto agli obblighi dichiarativi e di versamento dell'IVA" (causa C-430/19, punto 47 e C-277/14, punto 52).

Non è sufficiente, quindi, che l'Amministrazione tributaria possa nutrire sospetti, non avvalorati da oggettivi elementi di prova, per negare il diritto alla detrazione a un soggetto passivo che dispone esclusivamente delle fatture a supporto delle operazioni realizzate. In questo senso la Corte europea assume una posizione ancor più "incisiva" rispetto a quanto affermato in passato dai giudici nazionali di legittimità, secondo cui "l'onere di provare la veridicità delle fatture (…) scatta soltanto quando gli organi di controllo fiscale adducono elementi che fanno almeno **sospettare** della non veridicità delle fatture" (Cass. 21 agosto 2007 n. 17799).

EUTEKNE - VIETATA LA RIPRODUZIONE

Nell'IVA di gruppo il credito ripristinato resta alla controllante

La mancata prestazione della garanzia comporta l'indebita compensazione ma non rende inefficace il trasferimento del credito

/ REDAZIONE

Nell'ambito della liquidazione IVA di gruppo, il **credito trasferito** dalla società controllata alla controllante, e da questa indebitamente utilizzato in compensazione senza prestazione della garanzia, una volta operata la regolarizzazione resta nella disponibilità della controllante, la quale, se la procedura di gruppo si è interrotta, "rigenera" la validità del credito esponendo il relativo importo nel quadro VL della propria dichiarazione IVA annuale.

È quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 164 di ieri.

Nel caso specifico, la società controllata aveva trasferito il credito IVA alla controllante e questa lo aveva utilizzato in compensazione con il proprio debito IVA senza prestare la **garanzia** richiesta dall'art. 38-*bis* comma 4 del DPR 633/72. Per tale ragione, l'Amministrazione finanziaria aveva notificato nei confronti della controllante un atto di recupero crediti.

Si osserva, in primo luogo, che la prestazione della garanzia, ove necessaria ai sensi dell'art. 38-*bis* comma 4 del DPR 633/72, costituisce presupposto della **validità della compensazione**. Tanto emerge dall'art. 6 del DM 13 dicembre 1979 (attuativo dell'art. 73 comma 3 del DPR 633/72 in materia di IVA di gruppo), secondo cui le eccedenze di credito risultanti dalle dichiarazioni IVA annuali della società controllante o delle società controllate che vengono compensate in tutto o in parte con i debiti IVA degli altri soggetti partecipanti alla procedura devono essere garantite ai sensi dell'art. 38-*bis* del DPR 633/72.

Pertanto, in assenza della garanzia, la compensazione tra debiti e crediti IVA del gruppo non si perfeziona. Ciò comporta il recupero, in capo alla controllante, dell'importo indebitamente utilizzato in compensazione, oltre all'irrogazione delle **sanzioni** di cui all'art. 13 comma 6 del DLgs. 471/97.

Tuttavia, l'omessa presentazione della garanzia, diversamente da quanto ipotizzato dall'istante, non rende inefficace il trasferimento del credito nei confronti della capogruppo. Dunque, in presenza di atti di recupero, è la **capogruppo** che, per effetto della regolarizzazione della violazione, resta **titolare del credito** IVA ed è l'unico soggetto legittimato al ripristino dello stesso.

Ripristino del credito nella dichiarazione della controllante

Conformemente a tale impostazione, le istruzioni al modello di dichiarazione IVA 2020 specificano che il **rigo VW40**, destinato ad accogliere le somme riversate in seguito ad atti di recupero, deve essere compilato dalla capogruppo nel caso in cui siano stati emessi nei confronti della stessa atti di recupero per indebito utilizzo in compensazione dei crediti del gruppo esistenti ma non disponibili. In tal modo, il credito viene "rigenerato" e la sua validità equiparata a quella del credito formatosi nel periodo d'imposta oggetto della dichiarazione annuale.

Qualora poi, come nel caso oggetto della risposta in argomento, la procedura di liquidazione IVA di gruppo sia stata interrotta, il credito ripristinato dovrà essere indicato dalla ex controllante nel **rigo VL40** della propria dichiarazione annuale.

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

Nel recesso l'esperto applica i criteri scientifici

Nella liquidazione del valore della partecipazione non si procede secondo equità

/ Maurizio MEOLI

In caso di **recesso** da spa o srl, ove sorgesse contrasto tra la società e il socio recedente in merito al valore del rimborso, la determinazione è compiuta tramite relazione giurata di un esperto nominato dal Tribunale, che provvede anche sulle spese, su istanza della parte più diligente; si applica in tal caso l'art. 1349 comma 1 c.c., cui rinviano sia l'art. 2437-*ter* comma 6 c.c., sulle spa, che l'art. 2473 comma 3 c.c., sulle srl.

Ai sensi dell'art. 1349 comma 1 c.c., se la determinazione della prestazione dedotta in contratto è deferita a un terzo e non risulta che le parti abbiano voluto rimettersi al suo mero arbitrio, il terzo deve procedere con equo apprezzamento; se manca la determinazione del terzo o se questa è manifestamente **iniqua o erronea**, la determinazione è effettuata dal giudice.

Secondo il Tribunale di Roma n. 22269/2017, l'"iniquità" sarebbe ravvisabile quando, per effetto dell'attività dell'arbitratore, si determini una **rilevante sperequazione** tra prestazioni contrattuali contrapposte. In mancanza di un criterio legale, potrebbe utilizzarsi il principio desumibile dall'art. 1448 c.c. Sicché ricorrerebbe la manifesta iniquità in presenza di una valutazione inferiore alla metà di quella equa, realizzando la c.d. lesione "ultra dimidium" (*cfr.* Cass. n. 24183/2004); la manifesta iniquità deve poi essere oggettiva, non rilevando il dolo o la colpa dell'arbitratore.

L'"erroneità", invece, ricorrerebbe ove la determinazione dell'arbitratore sia il portato di una valutazione basata su dati manifestamente **errati** ovvero di un ragionamento caratterizzato da **contraddittorietà** fra premesse e conclusioni o, ancora, risulti inficiata da un errore di calcolo o di impostazione.

Tanto l'iniquità quanto l'erroneità – che possono sussistere anche alternativamente – devono essere manifeste ovvero riconoscibili a prima vista e desumibili direttamente dall'esame della determinazione e non da elementi estrinseci.

Secondo il Tribunale di Milano n. 3831/2019, invece, la stima dell'esperto sarebbe suscettibile di contestazione solo avendo a riferimento i **criteri tecnico-scientifici** rientranti nell'ambito di conoscenza specifico dell'esperto stesso e funzionali rispetto all'individuazione del valore di mercato della quota.

Come precisato dalla Cassazione n. 13954/2005, innanzitutto, solo una valutazione condotta secondo criteri equitativi potrebbe sconfinare nella iniquità, qualora realizzi una rilevante sperequazione tra prestazioni contrattuali contrapposte. Siffatta valutazione è propria dell'attività dell'arbitratore, in sede di arbitraggio, mentre è del tutto assente nell'attività dell'**arbitratore-perito**, in sede di perizia contrattuale. Quest'ultimo non compie valutazioni discrezionali ispirate a criteri equitativi, ma si limita ad applicare norme tecniche, a usare criteri tecnico-scientifici obbiettivi. La determinazione dell'arbitratore-perito non può, per sua intrinseca natura, essere equa o iniqua, ma soltanto esatta o inesatta secondo i parametri tecnici applicati.

Di conseguenza, nel caso in questione, la valutazione di "erroneità" o meno della determinazione dell'esperto nominato dal Tribunale – essendo operata da un professionista dotato di **specifiche competenze** nel settore della valutazione delle imprese e vincolata a criteri oggettivi volti ad una valorizzazione adeguata ai valori di mercato – deve essere condotta in relazione alle regole tecniche sottese all'operato dell'esperto e non in riferimento a nozioni di comune esperienza.

Ed anche il carattere "manifesto" dell'errore – concetto da riferirsi sia all'iniquità che alla erroneità, dal momento che la congiunzione "o" tra i due aggettivi non appare idonea ad escludere la riferibilità dell'avverbio "manifestamente" ad entrambi – deve essere rapportato non tanto alla apprezzabilità o meno dell'errore sulla base della mera lettura della relazione da parte di un qualsiasi lettore, ma all'evidenza dell'errore **rispetto alle conoscenze** di settore proprie dell'esperto e di chi legge il suo elaborato e sia fornito delle medesime competenze (*cfr.* anche Trib. Milano n. 11266/2013).

Solo in un contesto contrattuale, allora, dove vige il principio sovrano della libertà contrattuale, che si esprime anche nella facoltà riconosciuta alle parti di rimettere all'**equo apprezzamento** di un terzo la determinazione dell'oggetto del contratto, può rilevare quanto precisato da Cassazione n. 24183/2004, in tema di lesione c.d. *ultra dimidium*.

Quando, invece, si ricorre all'art. 1349 c.c. in un contesto come quello relativo al caso di specie, deve tenersi conto della diversità dei criteri che attengono a tale operazione rispetto a quelli di cui può servirsi l'arbitratore nella determinazione dell'oggetto del contratto. L'esperto, infatti, non vi procede in base all'equità, ma è vincolato al criterio legale del **valore di mercato**.

Pertanto, la natura manifesta dell'errore sussiste ogniqualvolta l'errore emerga dagli atti e sia frutto di una scorretta applicazione di criteri tecnico-scientifici rientranti nell'ambito di conoscenza specifico dell'esperto. Si prescinde, invece, dal requisito dell'*ultra dimidium*, che, come precisato proprio dalla Cassazione n. 24183/2004, è applicabile solo **in "linea di principio"**, ossia per rafforzare la decisione giudiziale resa nel caso disciplinato dall'art. 1349 c.c., e che, basandosi sulla correttezza o meno di una determinazione "equa", presenta profili di incertezza e opinabilità ben più elevati di quelli che possono emergere nel caso in questione.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - SOLO IN FORMATO DIGITALE

Fringe benefit dei calciatori professionisti con calcolo forfetario

Arrivano le prime sentenze di merito sul regime rimasto in vigore dal 2013 al 2015

/ Gianluca ODETTO

L'imputazione agli sportivi professionisti, in qualità di *fringe benefit*, di una parte del costo sostenuto dalla società di appartenenza per le prestazioni dei procuratori resta un tema su cui si registra un certo contenzioso. Le contestazioni, normalmente a carico di calciatori professionisti, si fondano sulla considerazione per cui le attività svolte da tali intermediari, pur se remunerate dalle squadre, verrebbero svolte nell'interesse (o anche nell'interesse) dello sportivo, al quale verrebbe così imputato un **compenso in natura** ai sensi dell'art. 51 del TUIR; anche la posizione della società, naturalmente, ne risentirebbe, essendo contestata l'omessa effettuazione delle ritenute sul compenso del giocatore e irrogate le relative sanzioni.

Le decisioni dei giudici tributari sembrano, allo stato attuale, porre una linea di discrimine in base alla **prova** che le parti forniscono in merito al soggetto nel cui interesse esclusivo o principale è svolta l'attività del procuratore.

Così, nella sentenza della C.T. Prov. Genova n. 58 del 16 gennaio 2018 e nella sentenza della C.T. Prov. Lecce n. 2826 del 20 settembre 2018, riferite rispettivamente a compensi per i trasferimenti di un giocatore della Sampdoria e di un giocatore del Lecce, sono stati annullati gli accertamenti a carico dei calciatori, stabilendosi che i costi imputabili a *fringe benefit* sono solo quelli per cui il **servizio** è **effettivamente goduto** dagli stessi, con prova a carico del Fisco, e che conseguentemente gli organi accertatori non possono basare le contestazioni su elementi meramente indiziari.

Per contro, la sentenza della C.T. Reg. Firenze n. 407 del 6 marzo 2019, riguardante un cestista americano in forza alla squadra di basket di Siena all'epoca dei fatti, ha ritenuto equo riferire il costo per il 55% alla società e al 45% al giocatore, e ha fissato l'importante principio per cui **non** sono irrogate **sanzioni**, presumibilmente per obiettive condizioni di incertezza sulla portata della norma.

Di recente, però, le aspettative dei contribuenti sembrano "freddate" dall'ordinanza della Corte di Cassazione n. 7377 del 17 marzo 2020, nella quale è stato confermato il giudizio sfavorevole occorso in secondo grado a carico di un ex calciatore della Roma: dalla lettura della sentenza sembra emergere il principio per cui non è tanto l'Agenzia delle Entrate a dover dimostrare che l'attività del procuratore è svolta nell'interesse del calciatore, ma al contrario il **calciatore a dover dimostrare** – per escludere rilievi a proprio carico – che questa attività è stata svolta nell'interesse della società di appartenenza.

Il problema resta, quindi, aperto, e non sembrano risolutive a questi fini le riforme del regolamento degli agenti sportivi nel frattempo intervenute.

Il legislatore aveva, peraltro, tentato di disciplinare la materia inserendo nell'art. 51 del TUIR il comma 4-*bis*, secondo cui si considerava *fringe benefit* in via forfetaria il **15%** del costo dell'attività di assistenza sostenuto dalle società sportive, al netto delle somme versate dall'atleta.

La norma, in vigore dal 2013, è stata poi abrogata dall'art. 1 comma 8 della L. 208/2015, e i relativi principi non sono stati peraltro considerati validi per quantificare nella misura del 15% il compenso in natura del calciatore per i periodi d'imposta in cui essa non era ancora in vigore (*cfr.* C.T. Prov. Genova n. 58/2018).

Benefit pari al 15% di quanto versato all'agente

Il panorama giurisprudenziale sul punto vede, a quanto consta, una sola sentenza di merito, rappresentata dalla sentenza della C.T. Prov. Modena n. 638 del 26 novembre 2019, riferita a un calciatore del Sassuolo a cui è stato imputato un *fringe benefit* pari al 15% dell'importo che la squadra aveva pagato nel 2013 al procuratore sportivo per il trasferimento.

Nella sentenza si conferma, di fatto, il **carattere forfetario** di tale imputazione (carattere che, come detto, deve intendersi limitato ai periodi d'imposta in cui la norma è rimasta in vigore). È stato però riconosciuto – come la norma stessa affermava in modo espresso – il diritto di **detrarre** dal compenso in natura accertato la somma materialmente pagata dal calciatore all'intermediario.

Fatta questa premessa, a una prima lettura la sentenza risulterebbe errata nella quantificazione del compenso stesso. La corretta quantificazione del *benefit* secondo la norma in questione vorrebbe, infatti, che tali somme siano scomputate dal 15% di quanto la **squadra corrisponde all'agente**, per cui, ipotizzando ad esempio in 100.000 euro i compensi erogati all'agente dalla squadra e in 10.000 euro le somme pagate dal calciatore, il compenso in natura dovrebbe essere determinato in (100.000 x 15%) – 10.000 = 5.000 euro.

I giudici emiliani hanno invece detratto le somme pagate dal calciatore all'agente dal **totale** del compenso erogato dal Sassuolo all'agente stesso, per cui ipotizzando i medesimi dati di cui sopra, si avrebbe un compenso in natura di (100.000 – 10.000) x 15% = 13.500 euro, la cui determinazione non pare quindi corretta.

ESTRATTO PER PUBBLICAZIONE VIETATA - SOLO IN ABBONAMENTO A SOLVEITUR

Imputabili le spese generali ai crediti ipotecari

Conflitto tra prededucibili e privilegiati risolto in base al criterio della proporzionalità

/ Antonio NICOTRA

Il Tribunale di Trapani 27 dicembre 2019, nel solco dell'orientamento giurisprudenziale prevalente, ha confermato l'imputabilità nei confronti dei crediti assistiti da prelazione di un'aliquota delle spese **generali**, desunta dal rapporto percentuale tra le masse attive mobiliari e immobiliari, secondo il principio di **proporzionalità** e a prescindere dall'utilità recata.

Nel caso esaminato, un creditore ipotecario ammesso al passivo fallimentare lamentava l'erroneità del piano di **riparto** del curatore, il quale, nel distribuire il ricavato della vendita dell'immobile gravato da ipoteca, **anteponeva** al creditore ipotecario i crediti prededucibili, compresi quelli sorti in occasione della procedura di concordato preventivo, in base al criterio proporzionale.

Nel solco dei precedenti giurisprudenziali, il Tribunale di Trapani rammenta come, nel predisporre il piano di riparto parziale o finale, il curatore, ai sensi dell'art. 111 del RD 267/42, debba procedere all'applicazione delle norme relative alla **graduazione** e collocazione dei crediti secondo le cause legittime di prelazione – come accertate in sede di verifica – e delle norme relative ai crediti prededucibili o al concorso degli stessi con altri creditori. Secondo i giudici, l'art. 111-*bis* comma 2 del RD 267/42, che prevede il soddisfacimento dei crediti prededucibili con il ricavato della liquidazione fallimentare, tenuto conto delle cause di prelazione e con **esclusione** del ricavato della liquidazione dei beni oggetto di pegno e di ipoteca per la parte destinata ai creditori garantiti, deve essere letto in rapporto all'art. 111-*ter* comma 3 del RD 267/42.

Quest'ultima norma prescrive al curatore di tenere un conto **autonomo** delle vendite dei singoli immobili oggetto di privilegio speciale e di ipoteca con **analitica** indicazione delle entrate e delle uscite di carattere specifico e della quota di quelle di carattere generale, imputabili a ciascun bene o gruppo di beni secondo un criterio proporzionale. In ordine al rapporto tra le norme, mentre la prima stabilisce che le prededuzioni non possono intaccare l'attivo raccolto dalla liquidazione dei beni oggetto di pegno o di ipoteca, la seconda, al comma 3, prevede che anche la massa ricavata dalla vendita del bene garantito sia gravata da una **quota** delle spese generali.

Per il Tribunale di Trapani, il rapporto tra le norme andrebbe ricostruito ancorando l'art. 111-*bis* comma 2 del RD 267/42 alle sole prededuzioni "**specifiche**", e non a quelle "generali" che non possono intaccare il ricavato di altri beni oggetto di pegno e ipoteca, ma possono essere soddisfatte con l'attivo ricavato dalla vendita dei beni cui è stata "rivolta" la prestazione. Al contrario, i debiti prededucibili generali possono essere pagati intaccando anche la massa immobiliare gravata da garanzie **reali**, in base al "criterio proporzionale".

La previsione di cui all'art. 111-*ter* del RD 267/42, quindi, non pone una regola di carattere contabile, ma un criterio di regolamentazione degli eventuali **conflitti** tra crediti prededucibili e crediti assistiti da cause di prelazione, che va risolto facendo gravare sul ricavato dei beni oggetto di garanzia sia le spese prededucibili per la loro conservazione, amministrazione e liquidazione, evidenziate nel conto speciale, sia un'aliquota di spese generali sostenute nell'interesse della massa dei creditori.

Nessuna norma prevede il criterio, di matrice giurisprudenziale *ante* riforma del 2006, dell'accertata **utilità** della spesa per il creditore garantito. Il legislatore, invece, ha codificato il criterio proporzionale (*cfr.* Trib. Milano 1° aprile 2017).

I crediti assistiti da prelazione, quindi, vanno assoggettati al pagamento di un'aliquota delle spese generali, desunta dal rapporto **percentuale** tra le masse attive mobiliari e immobiliari, a prescindere dall'utilità effettivamente arrecata.

Raffronto tra masse attive immobiliari e mobiliari

La disposizione di cui all'art. 111-*ter* del RD 267/42 non distingue le prededuzioni generali in base al momento di insorgenza del credito (*ante* o *post* dichiarazione di fallimento), per cui il criterio proporzionale va applicato, nel determinare la quota di uscite generali da accollare all'ipotecario, indifferentemente a **tutti** i crediti prededucibili non specifici.

In ragione di tali criteri, secondo il Tribunale, devono qualificarsi come prededuzioni specifiche le spese per l'**IMU** sull'immobile ipotecato dal creditore. Vanno considerate come prededuzioni generali, da imputarsi in via proporzionale anche al creditore ipotecario, i crediti dei **professionisti** che hanno seguito la società in fase di concordato preventivo, non potendosi ricondurre la loro attività all'interesse di taluno soltanto dei creditori ammessi al passivo. Anche il credito per **spese di lite**, a seguito di soccombenza della curatela nel giudizio di opposizione allo stato passivo, va considerato come generale.

Posto che un'aliquota delle spese generali deve, in ogni caso, gravare sui beni assoggettati a garanzia reale, il curatore – come avvenuto nel caso di specie – deve adottare, con riferimento alla imputazione delle spese "generale", il criterio della proporzionalità, desumibile dal raffronto tra le **masse** attive immobiliari e mobiliari.

EUTEKNE - IPSOA PROCEDURE VILLATA - SOC. IN ACCOMANDITA A SOCIETÀ S.R.L.

Condanna penale per gli ex dipendenti che sfruttano il know how

Non è necessaria la sussistenza dei presupposti per la brevettabilità, ex art. 2585 c.c., della scoperta o dell'applicazione rivelata

/ Maria Francesca ARTUSI

Il "**know how**" di un'azienda è tutelato anche in sede penale, attraverso la previsione del reato di rivelazione di segreti commerciali nell'art. 623 c.p. Questa norma ha, infatti, come sua origine l'interesse a che non vengano divulgate notizie attinenti ai metodi che caratterizzano la struttura industriale (il c.d. know how, appunto): vale a dire – secondo la definizione da tempo affermata dalla giurisprudenza di legittimità – quel patrimonio cognitivo e organizzativo necessario per la costruzione, l'esercizio, la manutenzione di un apparato industriale (Cass. n. 25008/2001).

Ci si riferisce, con tale espressione, a una tecnica, o una prassi o, oggi, prevalentemente, a una informazione, frutto di esperienze e ricerca accumulatesi negli anni e capace di assicurare all'impresa un **vantaggio competitivo**, e quindi un'aspettativa di un maggiore profitto economico. Si tratta di un patrimonio di conoscenze il cui valore economico è parametrato all'ammontare degli investimenti (spesso cospicui) richiesti per la sua acquisizione e al vantaggio concorrenziale che da esso deriva, in termini di minori costi futuri o maggiore appetibilità dei prodotti. Esso si traduce, in ultima analisi, nella capacità dell'impresa di restare sul mercato e far fronte alla concorrenza. L'informazione tutelata dalla norma in questione è, dunque, un'informazione dotata di un valore strategico per l'impresa, dalla cui tutela può dipendere la sopravvivenza stessa dell'impresa.

Così si esprime la Cassazione nella sentenza n. 16975, depositata ieri, confermando la condanna per il delitto di **rivelazione di segreti** ai sensi dell'art. 623 c.p. di alcuni ex dipendenti di un società di progettazione, costruzione e commercializzazione di apparecchiature meccaniche, elettroniche e informatiche.

In sostanza, gli imputati, usando conoscenze software acquisite durante il rapporto di collaborazione con tale società, e avvalendosene in modo sleale, hanno potuto comprimere al massimo i tempi di realizzazione di un prodotto fortemente concorrenziale (una chiave dinamometrica collegata ad un sofisticato software, utile in particolare nell'industria automobilistica, molto simile a quella messa a punto dalla società in questione), senza incorrere negli errori nei quali normalmente si imbatte chi affronta **nuove realizzazioni**, con conseguente notevole vantaggio patrimoniale a discapito della concorrenza.

L'aver sfruttato la "combinazione" dei dati, frutto della esperienza pluriennale presso il precedente datore di lavoro, ha consentito a costoro di beneficiare del **vantaggio temporale** connesso ai tempi della ricerca e della sperimentazione – di cui neppure hanno dovuto sopportare i costi – vantaggio che, in un sistema capitalistico sempre più connotato dalla velocità, e dalla rapida obsolescenza dei prodotti industriali, assume decisiva rilevanza valoriale del know how, ovvero del "patrimonio di conoscenze pratiche non brevettate derivanti da esperienze e da prove" (art. 1 del regolamento Ce 772/04 relativo all'applicazione dell'art. 81 par. 3 del trattato Ce a categorie di accordi di trasferimento tecnologico).

I giudici di legittimità precisano, altresì, che in tema di delitti contro la **inviolabilità** dei segreti, non è necessaria la sussistenza dei presupposti per la brevettabilità, *ex* art. 2585 c.c., della scoperta o dell'applicazione rivelata (Cass. n. 11965/2010). In altre parole, ai fini della tutela penale del segreto industriale, la novità (intrinseca o estrinseca) e l'originalità non sono requisiti essenziali, poiché non espressamente richiesti dal disposto legislativo e perché l'interesse alla tutela penale della riservatezza non deve necessariamente desumersi da questi attributi delle notizie protette.

Il "segreto industriale" è inteso in senso lato

D'altro canto, non è possibile operare una **assimilazione** tra il segreto di cui all'art. 623 c.p. e le informazioni segrete aziendali come disciplinate dal codice della proprietà industriale (art. 98 del DLgs. 30/2005).

Come si è detto, il reato in esame tutela il "segreto industriale" inteso in senso lato, ovvero "quell'insieme di conoscenze riservate e di particolari modus operandi in grado di garantire la riduzione al minimo degli errori di progettazione e realizzazione e dunque la compressione dei tempi di produzione" (*cfr.* la già citata Cass. n. 25008/2001).

Il know-how aziendale viene, così, fatto rientrare nel **campo di applicazione** del reato di rivelazione di segreti, in quanto riconducibile all'elastica nozione di "applicazione industriale", oggi assimilabile all'espressione "segreto commerciale" (secondo quanto espressamente introdotto nell'art. 623 c.p. dall'art. 9 comma 3 del DLgs. 63/2018).

Per la Gestione separata indennità di maternità o paternità con contributi ridotti

I periodi indennizzabili sulla base dell'unica mensilità di contribuzione devono ricadere totalmente o parzialmente dopo il 5 settembre 2019

/ Giada GIANOLA

L'INPS, con la circolare n. 71/2020, ha divulgato le istruzioni operative in relazione alla riduzione del **requisito contributivo** per il riconoscimento dell'indennità di maternità o di paternità nonché del congedo parentale disposta dall'art. 1, comma 1, lett. b) del DL 101/2019 in favore dei lavoratori iscritti alla Gestione separata non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie.

Per quanto riguarda le istruzioni contabili, l'Istituto rimanda invece alle precedenti circolari nn. 66/2018 e 109/2018, avendo la nuova normativa effetti ai soli fini amministrativi.

Si ricorda che la contribuzione dovuta per fruire di tali indennità, prima dell'entrata in vigore del DL 101/2019, era pari a **tre mensilità** di contribuzione maggiorata effettivamente versate nei 12 mesi precedenti l'inizio del periodo indennizzabile, come disposto dall'art. 8, comma 5 della L. 81/2017.

La citata disposizione del DL 101/2019, introducendo nel DLgs. 81/2015 l'art. 2-*bis*, ha invece previsto che, ai fini del riconoscimento dell'indennità di maternità o di paternità nonché del congedo parentale (anche in relazione alle adozioni o agli affidamenti preadottivi nazionali o internazionali, come chiarito dalla circolare in commento), è richiesta, in favore dei soggetti interessati iscritti alla Gestione separata INPS di cui sopra, l'attribuzione di **una** sola **mensilità** della contribuzione dovuta, sempre nei 12 mesi antecedenti la data di inizio dell'evento o del periodo indennizzabile.

Per godere di tale nuovo requisito contributivo, il periodo da indennizzare deve avere avuto inizio il **5 settembre 2019** (data di entrata in vigore del DL 101/2019) o in una data successiva, risultando, in ogni caso, interamente indennizzabili anche i periodi che ricadano **parzialmente** nella vigenza del DL 101/2019.

Qualora, per contro, il periodo fosse iniziato e cessato prima del 5 settembre 2019, il requisito contributivo torna a essere quello pari a tre mensilità.

Per quanto concerne, nello specifico, l'indennità di **maternità** o di **paternità** in favore dei lavoratori parasubordinati e dei liberi professionisti iscritti alla Gestione separata, l'Istituto evidenzia che, a parte la riduzione da tre a una mensilità di contribuzione richiesta, rimane fermo il periodo di riferimento dei **12 mesi** antecedenti il periodo da indennizzare, nell'ambito del quale deve risultare l'accredito della mensilità di contribuzione, nonché la necessità che tale mensilità venga calcolata con **aliquota piena**.

Resta, inoltre, ferma l'applicabilità del principio di **automaticità** delle prestazioni previsto dall'art. 64-*ter* del DLgs. 151/2001 per le lavoratrici e i lavoratori parasubordinati (quindi collaboratori o associati in partecipazione), in forza del quale l'indennità di maternità o di paternità viene garantita anche in caso di mancato versamento alla Gestione separata del contributo mensile da parte del committente. La suddetta automaticità **non opera** per i liberi professionisti iscritti alla predetta Gestione, in quanto direttamente responsabili dell'adempimento dell'obbligazione contributiva, né trova applicazione ai fini del diritto all'indennità di congedo parentale, come già precisato dall'INPS con la circolare n. 42 del 26 febbraio 2016 e come, del resto, ricordato con la circolare n. 71/2020 in commento.

Si rileva, poi, che per effetto dell'art. 13 della L. 81/2017, che ha modificato l'art. 64, comma 2 del DLgs. 151/2001, il diritto all'indennità di maternità o paternità per tali lavoratori è riconosciuto **a prescindere** dall'accertamento dell'effettiva astensione dall'attività lavorativa, con la conseguenza che gli stessi possono continuare a lavorare e a percepire i relativi compensi oltre all'indennità in questione (*cfr.* circ. INPS n. 109/2018).

Riduzione del requisito contributivo anche per il congedo parentale

L'Istituto fornisce, per ultimo, precisazioni in relazione al **congedo parentale**, chiarendo che la riduzione del requisito contributivo vale anche per i periodi di congedo fruiti successivamente al 5 settembre 2019, per i quali è, pertanto, richiesto, ai fini del riconoscimento della relativa indennità, il versamento e il conseguente accredito di una mensilità di contribuzione con aliquota piena nei 12 mesi antecedenti il periodo indennizzabile.

Ciò vale qualora il congedo parentale venga fruito nei primi **tre anni** di vita del bambino o nei primi tre anni dall'ingresso in famiglia o in Italia in caso di adozioni o affidamenti preadottivi. Se, però, i periodi ricadano in parte in un periodo antecedente all'entrata in vigore del DL 101/2019, il requisito contributivo sarà di tre mensilità in relazione a tali periodi.

Si tenga presente che se il congedo è fruito nel **primo anno** di vita del bambino (o dall'ingresso in famiglia o in Italia), l'indennità verrà riconosciuta anche in assenza di accredito di tale mensilità, a condizione che il richiedente abbia titolo all'indennità di maternità o paternità, a prescindere dall'effettiva fruizione.

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

Contratto a effetti obbligatori per i ripetitori sul lastrico solare condominiale

Le Sezioni Unite individuano i criteri per distinguere diritto di superficie e diritto personale di godimento

/ Cecilia PASQUALE

La Corte di Cassazione a Sezioni Unite, nella sentenza n. 8434 del 30 aprile 2020, è stata chiamata a decidere se il contratto di concessione in godimento di uno spazio comune del condominio (il lastrico solare, ossia il tetto) concluso da un solo condomino richieda l'**approvazione** da parte di tutti i proprietari.

La decisione presenta profili di interesse non solo in quanto individua il criterio per determinare il quorum necessario ad approvare l'operazione (che dipende dal fatto che si costituisca un diritto reale o un diritto personale di godimento), ma anche perché illustra alcuni **strumenti** negoziali idonei, a prescindere dalla natura individuale o comune della proprietà del lastrico, a realizzare la cessione del godimento di uno spazio e consentire al cessionario di installarvi e mantenervi per un certo tempo un'opera.

Per la Suprema Corte, tale risultato può, astrattamente, essere perseguito sia attraverso la costituzione di un diritto reale di **superficie** (art. 952 c.c.), sia mediante un contratto (ad effetti obbligatori e atipico) di concessione *ad aedificandum,* con rinuncia del concedente agli effetti dell'accessione.

Si esclude, invece, la riconducibilità della fattispecie a diritti reali diversi dalla superficie, quali la servitù volontaria (che presuppone l'esistenza di due fondi – dominante e servente – che qui mancano) e il diritto reale di uso (in quanto qui l'unica facoltà che compete al cessionario è installare il manufatto sul lastrico).

Nel caso di specie, la Cassazione, premesso che la valutazione del negozio compete al giudice di merito, ha ritenuto che il contratto di cessione del godimento del lastrico solare "allo scopo di consentire al concessionario l'**installazione** di un ripetitore di segnale, del quale il medesimo concessionario abbia la facoltà di godere e disporre nel corso del rapporto e di asportarlo al termine del rapporto, va ricondotto – in mancanza di indicazioni di segno contrario suggerite dall'interpretazione del singolo contratto – allo schema del contratto atipico di concessione *ad aedificandum* ad effetti obbligatori; concessione soggetta, oltre che ai patti negoziali, alle norme generali contenute nel titolo II del libro IV del codice civile (art. 1323 c.c.), nonché, per quanto non previsto dal titolo, alle norme sul contratto tipico di locazione".

La concessione *ad aedificandum* è lo schema più adeguato a descrivere l'ipotesi in questione per il fatto che il beneficiario, qui, ha come principale interesse quello di acquisire la disponibilità e il **godimento** di quel determinato luogo (ove installare l'impianto affinché vi sia la ripetizione del segnale) e non è motivato da una generica possibilità di costruire (che caratterizza, invece, il diritto di superficie).

Peraltro, **distinguere** in concreto se le parti hanno inteso trasferire un diritto reale o personale non è sempre agevole.

Sul punto, la Suprema Corte osserva che la valutazione deve tenere conto, oltre che dell'effettiva volontà delle parti, anche di elementi, quali la durata del contratto, la sorte dell'opera al momento della cessazione del rapporto, la determinazione del corrispettivo come unitario o in canoni periodici, l'eventuale richiamo ad aspetti della disciplina delle locazioni non abitative, nonché di elementi extratestuali, come la forma dell'atto e il comportamento delle parti.

Ad esempio, la stipula del contratto per **atto pubblico** può essere indice dell'intenzione di trasferire un diritto reale; analogamente andrebbe interpretata la decisione di trascrivere l'atto nei registri immobiliari pur quando il diritto di utilizzazione del lastrico solare sia stato concesso per una durata inferiore a nove anni.

Approvazione di tutti i condomini con concessione di durata ultranovennale

Dalla qualificazione del negozio in termini di contratto costitutivo di un diritto di superficie o di concessione *ad aedificandum* discende la differente disciplina in tema di approvazione del contratto da parte del **condominio**.

Il contratto con cui un condomino costituisca in favore di altri un diritto di superficie, anche temporaneo, sul lastrico solare del fabbricato condominiale, finalizzato alla installazione di un impianto, richiede l'approvazione di tutti i condomini *ex* art. 1108 comma 3 c.c.

Lo stesso vale per la concessione *ad aedificandum* di durata superiore ai nove anni, sempre ai sensi dell'art. 1108 comma 3 c.c.

Per contro, per il rilascio di una concessione *ad aedificandum* di durata inferiore a nove anni è sufficiente la **maggioranza** prevista per gli atti di ordinaria amministrazione dall'art. 1136 comma 2 e 3 c.c. a seconda che si tratti di prima o di seconda convocazione dell'assemblea condominiale.

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

Dichiarazione giurata di chi ha donato il denaro utilizzabile nelle indagini finanziarie

Il divieto di prova testimoniale non riguarda quanto acquisito in fase di accertamento

/ Francesco BRANDI

Il contribuente **può far annullare** le riprese fiscali fondate sui versamenti bancari sospetti producendo, tra l'altro, una dichiarazione giurata di chi ha donato il denaro.

Lo ha stabilito la Cassazione che, con la sentenza n. 9903 del 27 maggio 2020, ha accolto il ricorso di una contribuente che, pur non dichiarando alcun reddito, aveva effettuato operazioni di versamento per 143.000 euro, recuperati a tassazione.

La C.T. Reg., nel rigettare l'appello della contribuente, riteneva non valide le prove addotte dalla stessa a giustificazione delle **operazioni bancarie** sia perché il processo tributario non ammette prove testimoniali, sia in quanto non risultavano supportate da idonea documentazione.

Col ricorso in Cassazione la contribuente denunciava, tra l'altro, violazione dell'art. 32 del DPR 600/73 e dell'art. 7 del DLgs. 546/92 per avere la C.T. Reg. travisato i principi in materia di onere probatorio. Infatti la contribuente, sia in fase procedimentale che in quella processuale, aveva fornito plurimi riscontri in ordine alla provenienza delle somme contestate allegando la **dichiarazione giurata** di una terza persona da cui si evinceva la dazione, a titolo di liberalità, di somme necessarie per le esigenze personali; inoltre, era stata prodotta la denuncia alla GdF su alcune sottoscrizioni di girata di alcuni assegni, ritenute apocrife, la delega al convivente a operare sul conto corrente su cui erano state annotate operazioni, sia in contante che per assegni, allo stesso riferite.

Nell'accogliere il motivo di ricorso la Cassazione ricorda il proprio consolidato orientamento in materia di onere probatorio nell'ambito delle indagini finanziarie.

Qualora l'accertamento effettuato dall'ufficio finanziario si fondi su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, secondo l'art. 32 del DPR 600/73, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti, mentre si determina un'**inversione** dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale deve dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferibili a operazioni imponibili, fornendo, a tal fine, una prova non generica, ma analitica, con indicazione specifica della riferibilità di ogni versamento bancario, in modo da dimostrare come ciascuna delle operazioni effettuate sia estranea a fatti imponibili (da ultimo, Cass. nn. 104/2019 e 9423/2020).

A tale *modus operandi* deve procedere anche il giudice di merito nelle sue valutazioni: infatti, secondo consolidato orientamento, se devono essere indicati e dimostrati dal contribuente la provenienza e la destinazione dei singoli pagamenti con riferimento tanto ai termini soggettivi dei singoli rapporti attivi e passivi quanto alle diverse cause giustificative degli accrediti e dei prelievi, è pur vero che, a fronte dell'analiticità nella deduzione del mezzo di prova o comunque delle allegazioni difensive da parte del contribuente deve corrispondere **speculare analiticità** da parte del giudice nell'esaminare quanto dedotto e documentato (*cfr.* Cass. nn. 7371/2020, 30786/2018, 20668/2014).

Nel caso di specie la Regionale ha omesso di valutare in maniera rigorosa gli elementi forniti dalla contribuente sia per la loro apodittica inconsistenza, sia perché il processo tributario non ammette prove testimoniali.

Insieme ad altri elementi, costituisce un elemento indiziario

Tra l'altro, è ormai orientamento consolidato quello per cui, nel processo tributario, il **divieto di prova testimoniale** previsto dall'art. 7 del DLgs. 546/92 si riferisce alla prova testimoniale da assumere con le garanzie del contraddittorio e non implica, pertanto, l'impossibilità di utilizzare, ai fini della decisione, le dichiarazioni che gli organi dell'Amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati nella fase amministrativa di accertamento e che, proprio perché assunte in sede extraprocessuale, rilevano quali elementi indiziari che possono concorrere a formare, unitamente ad altri elementi, il convincimento del giudice (*cfr.* Cass. 7 aprile 2017 n. 9080).

Emblematica, sul punto, l'ordinanza n. 29757/2018, con cui la Cassazione ha precisato che, sempre in tema di indagini finanziarie, è del tutto irrilevante, fra l'altro, la **dichiarazione del genitore** sulla provenienza del denaro se non supportata da altri elementi.

EUTEKNE - VIETATA LA RIPRODUZIONE ANCHE PARZIALE - SOLO PER FINALITÀ DI SOLO ESPLORAZIONE

Per l'emersione di colf e badanti limiti di reddito del datore riferiti al nucleo familiare

L'INPS ha fornito nuovi chiarimenti sui requisiti reddituali per poter presentare l'istanza

/ REDAZIONE

In caso di istanza di emersione di un lavoratore addetto al lavoro domestico di sostegno al bisogno familiare o all'assistenza alla persona, i limiti di reddito del datore, fissati dall'art. 9 del decreto 27 maggio 2020 in applicazione dell'art. 103 comma 6 del DL 34/2020 (decreto "Rilancio"), si intendono riferiti al **nucleo familiare** della persona che presenta l'istanza. L'INPS ha fornito il chiarimento con il messaggio n. 2327 di ieri, che segue la circolare n. 68/2020, con la quale ha dato le prime istruzioni operative relative alle modalità di presentazione delle istanze (si veda "Esclusi dalla sanatoria i rapporti di lavoro domestico in somministrazione" del 2 giugno).

Si ricorda che, in base alle indicazioni della circ. n. 68/2020, per la dichiarazione di emersione di un lavoratore addetto al lavoro domestico di sostegno al bisogno familiare o all'assistenza alla persona per sé stessi o per componenti della propria famiglia, ancorché non conviventi, affetti da patologie o disabilità che ne limitino l'autosufficienza, il reddito imponibile del datore di lavoro non può essere inferiore a:

- **20.000 euro annui**, in caso di nucleo familiare composto da un solo soggetto percettore di reddito;
- **27.000** euro annui, in caso di nucleo familiare inteso come famiglia anagrafica composta da più soggetti conviventi.

Il coniuge e i parenti entro il 2° grado possono concorrere a determinare il reddito anche se non conviventi. Per la valutazione della disponibilità economica, il datore di lavoro può anche certificare un reddito esente da dichiarazione annuale e/o Certificazione Unica. Questi requisiti reddituali non si applicano al datore affetto da patologie o disabilità che ne limitano l'autosufficienza e che presenti domanda per l'emersione di un unico lavoratore addetto alla sua assistenza.

Con il messaggio di ieri, l'INPS precisa che il reddito del datore di lavoro che inoltra l'istanza non deve essere inferiore a 20.000 euro annui, se il nucleo familiare è composto da **un solo** soggetto (percettore di reddito); se il nucleo è composto da **più soggetti**, il reddito del datore non deve essere inferiore a 27.000 euro annui. Al raggiungimento dei limiti di reddito, possono concorrere i redditi del coniuge o dei parenti entro il 2° grado, anche se non conviventi.

L'Istituto fornisce poi alcuni **esempi**:

- datore di lavoro **unico** componente del nucleo familiare: il reddito non deve essere inferiore a 20.000 euro annui. Se il reddito del datore è pari a 17.000 euro annui, non si può presentare istanza di emersione di un lavoratore domestico. Se il figlio non convivente ha un reddito pari a 5.000 euro annui, il datore può presentare la dichiarazione di emersione, in quanto il limite reddituale di 20.000 euro può essere raggiunto con il concorso dei due redditi del datore di lavoro e del figlio non convivente;
- datore di lavoro con un nucleo familiare composto da **quattro** persone: il reddito non deve essere inferiore a 27.000 euro annui. Il requisito può essere perfezionato con il concorso del reddito del coniuge o di un parente del datore di lavoro entro il 2° grado, come un genitore, un nonno o un fratello, anche non convivente;
- datore di lavoro con nucleo familiare di **tre** componenti (datore di lavoro, figlio e affine): il limite minimo di reddito pari a 27.000 euro annui potrà essere perfezionato considerando il reddito del datore di lavoro e del figlio, ma non il reddito dell'affine. Pertanto, nel caso di un datore con reddito di 10.000 euro, di un figlio con reddito di 10.000 euro e di un affine con reddito di 20.000 euro, il requisito reddituale non è soddisfatto in assenza di altri parenti entro il 2° grado non conviventi che possano concorrere al raggiungimento del limite di reddito.

Resta fermo – prosegue il messaggio – che il requisito reddituale non è richiesto per il datore di lavoro affetto da patologie o disabilità che ne limitano l'**autosufficienza**, in caso di istanza volta all'emersione di un unico lavoratore addetto alla sua assistenza.

Ricordando che i datori devono inoltrare l'istanza previo pagamento di un contributo forfetario di **500 euro** per ciascun lavoratore (art. 103, comma 7 del DL 34/2020), l'INPS riepiloga poi le modalità di compilazione del modello **F24**, per cui l'Agenzia delle Entrate ha istituito appositi codici tributo con la ris. n. 27/2020 (si veda "Nuovi codici tributo per i contributi da versare per l'emersione dei rapporti irregolari" del 30 maggio).

L'INPS sottolinea che il datore di lavoro, nella domanda di emersione, deve dichiarare, a pena di inammissibilità, di aver provveduto al pagamento del contributo forfetario e indicare la data di pagamento.

L'art. 103, comma 7 del DL n. 34/2020 stabilisce poi che il datore deve pagare un contributo forfetario relativo alle somme dovute a titolo **retributivo**, **contributivo e fiscale**, la cui determinazione e le relative modalità di pagamento saranno stabilite con decreto del Ministro del Lavoro, di concerto con i Ministri dell'Economia, dell'Interno e delle Politiche agricole, alimentari e forestali. In attesa dell'emanazione di questo decreto, il datore deve dichiarare nella domanda di impegnarsi a pagare il contributo di cui sopra **entro dieci giorni** dalla data di pubblicazione del predetto decreto.

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

Oltre le attese l'intervento della Bce sul Pepp

I provvedimenti presi da Francoforte favoriscono il calo dei rendimenti Btp e dei bond periferici in genere

/ Stefano PIGNATELLI

La Bce è andata oltre le attese sul programma Pepp (P*andemic Emergency Purchase Programme*), aumentandolo di altri 600 miliardi di euro, contro attese di 500 miliardi, e fino a un totale di **1.350 miliardi** complessivi. La durata è stata prolungata almeno fino a metà 2022, le attese erano fino al 2021.

La Bce proseguirà negli **acquisti di debito** pubblico con la massima flessibilità consentita "per tutta la durata del Pepp", ha detto la presidente della Bce, spiegando che "abbiamo usato e continueremo ad usare il Pepp per fronteggiare i rischi di frammentazione".

Il riferimento è alla possibilità di **deviare** sul quantitativo di obbligazioni statali acquistate sul mercato di ciascun Paese dell'Eurozona rispetto alla quota teorica spettante a ciascuno di essi nell'ambito del capitale della Bce (*capital key*). I Paesi periferici come l'Italia ne sono i più beneficiati nelle fasi di turbolenza come questa.

Per quanto riguarda lo scontro aperto con la Corte Costituzionale tedesca, Lagarde ha aggiunto: "la Bce è soggetta alla giurisdizione della Corte europea di Giustizia" che ha giudicato gli acquisti di bond "in linea con il nostro mandato: siamo fiduciosi che verrà trovata una **buona soluzione** che non comprometterà l'indipendenza della Bce, la legge europea e la sentenza della Corte europea" ha concluso. Lagarde ha leggermente deluso le attese precisato che il board non ha discusso di inserire i "bond spazzatura" nel programma e questo ha un po' raffreddato gli entusiasmi sui mercati azionari che comunque arrivano da un significativo rally.

I provvedimenti presi da Francoforte favoriscono il **calo dei rendimenti** Btp e dei bond periferici in genere. Il rendimento del nostro decennale scende su livelli minimi dal 30 marzo a 1,39%, lo spread che si contrae a 170 punti base. Al contrario, il rendimento del Bund decennale sale a -0,33%, massimo da inizio aprile (segui tassi e cambi su www.aritma.eu).

Attesa una significativa recessione per la zona euro

La Banca centrale europea si aspetta per la zona euro una significativa recessione quest'anno con un recupero soltanto parziale nel 2021, sulla scia dell'epidemia da coronavirus. Lo scenario di base è per un Pil a -8,7% rispetto al +0,8% ipotizzato a marzo, in una statistica che non teneva conto della pandemia. Per il **2021** le stime sono passate a +5,2% da +1,3% di marzo e per il 2022 a +3,3% da +1,4% sebbene la presidente Lagarde abbia detto che i rischi per lo scenario base sono al ribasso. Tagliate notevolmente anche le previsioni per l'inflazione del blocco, che per l'anno in corso sono state ridotte a 0,3% da 1,1% ipotizzato a marzo.

Domanda semplificata per la CIG in deroga da COVID-19 per le aziende plurilocalizzate

L'INPS, con il messaggio n. 2328 pubblicato ieri, ha informato della predisposizione di un flusso di gestione **semplificato** per la presentazione di domande per trattamento di cassa integrazione in deroga per aziende con numero elevato di unità produttive.

L'Istituto si era già soffermato sulla misura con la circolare n. 58/2020 (si veda "Per le aziende plurilocalizzate richieste di CIG in deroga al Ministero del Lavoro" dell'8 maggio 2020).

Tuttavia, diverse aziende plurilocalizzate hanno segnalato, in questo particolare momento dovuto all'emergenza da COVID-19, **difficoltà tecniche** tali da incidere negativamente sui tempi effettivi di erogazione della prestazione, derivanti dal rispetto delle modalità di presentazione delle domande per singola unità produttiva. Acquisito il parere positivo del Ministero vigilante, l'INPS ha quindi predisposto per tali aziende un diverso flusso di gestione di invio delle domande all'Istituto, che consente alle aziende che hanno molteplici unità produttive, la presentazione di un numero minore di domande, unificandole in unità produttive omogenee per attività svolta e per collocazione territoriale.

Il messaggio spiega che preliminarmente all'inoltro delle domande, l'azienda dovrà comunicare all'Istituto, via PEC all'indirizzo dc.ammortizzatorisociali@postacert.inps.gov.it, che in relazione al decreto di concessione adottato dal Ministero del Lavoro, intende presentare una **domanda semplificata** in presenza di una pluralità di unità produttive, dichiarando un'unità produttiva individuata per la gestione delle domande delle unità produttive ubicate nelle Regioni del Nord che hanno diritto alle 13 settimane, ed un'altra o più per la gestione delle unità produttive ubicate nelle altre Regioni per cui il decreto ministeriale ha concesso 9 settimane di sospensione.

La scelta dell'unità produttiva di riferimento su cui far confluire le domande accorpate è considerata irreversibile

Il flusso semplificato attiene esclusivamente le prestazioni di cassa integrazione in deroga connesse all'emergenza epidemiologica da **COVID-19**.

EUTEKNE - TIPI PROCEDURE VIGENTI - COPIA INDIVIDUALE A SOLO USO INTERNO

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