EUTEKNE.INFO
IL QUOTIDIANO DEL COMMERCIALISTA

EUTEKNEFORMAZIONE Didactica Professionale
GIORNATA DI STUDIO - FORMULA WEBINAR 8 CFP
ADEGUATI ASSETTI SOCIETARI, INDICI DI CRISI E STRUMENTI DI ALLERTA
GIUGNO 2020
2 WEBINAR DI 4 ORE IN DIRETTA SUL TUO PC

Sabato 6 giugno 2020

IL CASO DEL GIORNO

Ritenute sui dividendi nei calcoli dei tax rate

/ Gianluca ODETTO

Le regole di tassazione degli utili provenienti da partecipate estere non comunitarie si rinvengono nel "nuovo" art. 47-*bis* del TUIR. Limitando l'analisi ai **casi di controllo**, tali partecipate si considerano a regime fiscale privilegiato se il livello di tassazione effettiva è inferiore al 50% di quello italiano: verificandosi tale condizione, gli utili sono assoggettati a tassazione in modo integrale, e non nel limite del 5%.
Se la partecipata svolge attività "operative" (industriale, commerciale, ecc.), e le operazioni avvengono **extragruppo**, al di là della bassa (o nulla) fiscalità nello Stato di insediamento non vi sono problemi di imputazione dei redditi ai sensi dell'art. 167 del TUIR, ma resta invece il problema della tassazione dei proventi all'atto della distribuzione. La dimostrazione dello svolgimento di una attività economica effettiva (art. 47-*bis* comma 2 lettera a) del TUIR), infatti, lascia esposto il soggetto controllante alla tassazione integrale (o limitata al 50%, se il soggetto controllante è una società di capitali), concedendo il solo beneficio [...]

PAGINA 2

PROFESSIONI

Indennità di aprile per i professionisti con portata più ampia

Da lunedì e per un mese potranno essere presentate le nuove domande

/ Paola RIVETTI

È stato pubblicato ieri sul sito del Ministero del lavoro il DM 29 maggio 2020 che definisce i criteri per l'erogazione dell'indennità di 600 euro per il mese di aprile ai professionisti iscritti alle Casse. Alla luce del testo definitivo, è possibile fare alcune considerazioni sul **meccanismo applicativo** dell'agevolazione in confronto con l'indennità erogata a marzo.
Innanzitutto, è bene ribadire che i professionisti già beneficiari dell'indennità di marzo nulla dovranno fare perché il bonus per aprile sarà erogato **in automatico** dalla medesima Cassa. Per questi soggetti, quindi, valgono implicitamente le condizioni di fruibilità definite dal DM 28 marzo 2020, che relativamente ai limiti reddituali fa riferimento al reddito complessivo 2018 non superiore a 35.000 euro, oppure compreso tra 35.000 e 50.000 euro con chiusura dell'attività o con riduzione di almeno il 33% del reddito del primo trimestre 2020 rispetto a quello del primo trimestre 2019. Per i medesimi professionisti, inoltre, l'art. 34 del DL 23/2020 ("liquidità") subordinava la spettanza dell'indennità all'iscrizione esclusiva alla Cassa previdenziale, requisito che è stato abrogato dall'art. 78 del DL 34/2020 ("Rilancio").
Ci si potrebbe domandare se l'automatismo sopra indicato operi anche nelle ipotesi in cui, dopo la presentazione della domanda per l'indennità di marzo, siano **maturate** in capo al professionista beneficiario situazioni che precluderebbero la fruizione del bonus (ad esempio, stipula di un contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato oppure titolarità di pensione). In base alla formulazione del decreto, la risposta dovrebbe essere positiva, non essendo previsti ulteriori controlli. In sostanza, soddisfatti i requisiti alla data di presentazione della **prima domanda**, il diritto al beneficio si radicherebbe anche per l'ulteriore mensilità. Tale conclusione sarebbe, tuttavia, in contrasto con la norma primaria per cui sul punto sarebbe auspicabile un intervento di fonte ufficiale.
Il decreto si occupa anche dei soggetti che **non** hanno [...]

PAGINA 4

IN EVIDENZA

Decadenza sugli ammortamenti alle Sezioni Unite

Confermati gli elementi di incoerenza per i rimborsi dei modelli 730/2020

Sanzionabile la regolarizzazione tardiva della contribuzione per l'incentivo all'esodo

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

CONTABILITÀ

Lo "sconto" IRAP si può rilevare nel bilancio 2019

/ Silvia LATORRACA

Con un documento pubblicato ieri, 5 giugno 2020, il CNDCEC e la FNC hanno fornito indicazioni sul trattamento contabile della cancellazione del **saldo IRAP 2019** prevista dall'art. 24 del DL [...]

PAGINA 5

Ritenute sui dividendi nei calcoli dei tax rate

Nel computo della tassazione effettiva scontata all'estero l'Agenzia delle Entrate include gli importi trattenuti in "uscita" dall'altro Stato

/ Gianluca ODETTO

Le regole di tassazione degli utili provenienti da partecipate estere non comunitarie si rinvengono nel "nuovo" art. 47-*bis* del TUIR. Limitando l'analisi ai **casi di controllo**, tali partecipate si considerano a regime fiscale privilegiato se il livello di tassazione effettiva è inferiore al 50% di quello italiano: verificandosi tale condizione, gli utili sono assoggettati a tassazione in modo integrale, e non nel limite del 5%.

Se la partecipata svolge attività "operative" (industriale, commerciale, ecc.), e le operazioni avvengono **extra-gruppo**, al di là della bassa (o nulla) fiscalità nello Stato di insediamento non vi sono problemi di imputazione dei redditi ai sensi dell'art. 167 del TUIR, ma resta invece il problema della tassazione dei proventi all'atto della distribuzione. La dimostrazione dello svolgimento di una attività economica effettiva (art. 47-*bis* comma 2 lettera a) del TUIR), infatti, lascia esposto il soggetto controllante alla tassazione integrale (o limitata al 50%, se il soggetto controllante è una società di capitali), concedendo il solo beneficio del credito indiretto in ragione delle imposte assolte dalla partecipata, spesso però di importo esiguo.

Il beneficio dell'**esenzione** del dividendo (per le società di capitali nella misura del 95%) è invece subordinato alla dimostrazione che dalla partecipazione non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati a regime fiscale privilegiato (art. 47-*bis* comma 2 lettera b) del TUIR), che la prassi dell'Agenzia delle Entrate ha storicamente legato alla dimostrazione della congruità del carico fiscale complessivamente gravante sul gruppo societario (da verificare, a sua volta, in termini di imposizione effettiva gravante sull'utile ante imposte della società estera).

Questa dimostrazione risulta molto complessa, se non impossibile, laddove il livello impositivo nell'altro Stato sia molto basso. Ipotizzando, ad esempio, una **tassazione nominale** del 10%, e sempre per ipotesi l'assenza di variazioni fiscali sia in Italia che nell'altro Stato, il livello di imposte effettivamente scontate dalla partecipata risulta inferiore al 50% di quello italiano.

In questo contesto, un aiuto significativo può venire dalla risposta ad interpello n. 254/2019, secondo cui a questi specifici fini non devono essere computate le sole imposte pagate dalla società, ma anche le **ritenute alla fonte** applicate all'atto del pagamento degli utili a soci non residenti. Si tratta di un elemento di particolare interesse in quanto in più contesti tali prelievi sono operati nella misura convenzionale del 15%, importo che potrebbe realisticamente portare il livello di tassazione effettiva al di sopra della soglia minima (paradossalmente, anche se l'imposta estera fosse pari a zero). I principi del documento dovrebbero portare ad una **simulazione** in cui:

- da una parte, si calcola il livello di tassazione effettivo estero, ponendo al numeratore la somma delle imposte pagate dalla partecipata estera e delle ritenute sui dividendi e al denominatore l'utile ante imposte della partecipata:
- dall'altra parte, si calcola il *tax rate* virtuale italiano, quale rapporto tra l'imposta che sarebbe stata pagata in Italia sul medesimo reddito e l'utile ante imposte.

Ipotizzando, ad esempio, un **utile ante imposte** della società estera (supposto pari al reddito imponibile) di 1.000, e un'imposta di 100, la società distribuirebbe alla controllante italiana un dividendo di 900, prelevando però una ritenuta di 135 (il 15%) in base alla Convenzione stipulata con l'Italia.

Il livello di tassazione effettivo **estero** sarebbe pari a (100 + 135) / 1.000 = 23,5%, di fatto simile a quello virtuale italiano, pari al 24% (240/1.000) se si ipotizza l'assenza di variazioni fiscali, e porterebbe quindi alla detassazione per il 95% dell'utile distribuito, non concretizzandosi l'ipotesi di regime fiscale privilegiato secondo i canoni dell'art. 47-*bis* del TUIR.

In sostanza, l'Agenzia delle Entrate prende correttamente atto che, se l'investimento fosse stato effettuato in Italia, sul reddito prodotto le imposte pagate sarebbero state pari a 240; avendosi invece **spostato** l'investimento nello Stato estero, le imposte totali pagate dal gruppo ammontano a 235, importo non sensibilmente diverso.

L'unico elemento critico della risposta ad interpello è, però, quello per cui pare necessario **calcolare** il *tax rate* effettivo estero "nettizzandolo del credito per le imposte pagate all'estero di cui i soci italiani hanno beneficiato", e il *tax rate* virtuale italiano "considerando anche il credito di imposta per le imposte pagate all'estero". Si tratta di passi non chiarissimi che indicherebbero la necessità di sottrarre, al numeratore del *tax rate* estero, così come al numeratore del *tax rate* virtuale italiano:

- quale prima ipotesi, il totale della ritenuta operata dall'altro Stato (o, più correttamente, la misura convenzionale della ritenuta);
- alternativamente, il 5% della ritenuta estera (credito effettivo).

Come si vede dalle tabelle al fondo, al di là delle *technicalities* (sulle quali sarebbero opportuni chiarimenti) il beneficio risulterebbe evidente e, quindi, meritevole di calcoli analitici al fine di verificare la possibilità di fare transitare gli utili nella sfera di quelli assoggettati alle **ordinarie regole** di tassazione.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - SOLO IN FORMATO DIGITALE

Società estera	
Utile ante imposte	1.000
Imposta (10%)	100
Utile netto	900
Ritenuta (15%)	135

Confronto tra i tax rate (senza il correttivo imposte estere)	
Tax rate estero	**Tax rate virtuale italiano**
(100 + 135) / 1.000 = 23,50%	240 / 1.000 = 24%

Confronto tra i tax rate (con correttivo versione 1)	
Tax rate estero	**Tax rate virtuale italiano**
(235 - 135) / 1.000 = 10%	(240 - 135) / 1.000 = 10,50%

Confronto tra i tax rate (con correttivo versione 2)	
Tax rate estero	**Tax rate virtuale italiano**
[235 - (135 × 5%)] / 1.000 = 22,82%	[240 - (135 × 5%)] / 1.000 = 23,32%

EUTEKNE - HIP RODOZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA AD UN ESTRATTO

Indennità di aprile per i professionisti con portata più ampia

Da lunedì e per un mese potranno essere presentate le nuove domande

/ Paola RIVETTI

È stato pubblicato ieri sul sito del Ministero del lavoro il DM 29 maggio 2020 che definisce i criteri per l'erogazione dell'indennità di 600 euro per il mese di aprile ai professionisti iscritti alle Casse. Alla luce del testo definitivo, è possibile fare alcune considerazioni sul **meccanismo applicativo** dell'agevolazione in confronto con l'indennità erogata a marzo.

Innanzitutto, è bene ribadire che i professionisti già beneficiari dell'indennità di marzo nulla dovranno fare perché il bonus per aprile sarà erogato **in automatico** dalla medesima Cassa. Per questi soggetti, quindi, valgono implicitamente le condizioni di fruibilità definite dal DM 28 marzo 2020, che relativamente ai limiti reddituali fa riferimento al reddito complessivo 2018 non superiore a 35.000 euro, oppure compreso tra 35.000 e 50.000 euro con chiusura dell'attività o con riduzione di almeno il 33% del reddito del primo trimestre 2020 rispetto a quello del primo trimestre 2019. Per i medesimi professionisti, inoltre, l'art. 34 del DL 23/2020 ("liquidità") subordinava la spettanza dell'indennità all'iscrizione esclusiva alla Cassa previdenziale, requisito che è stato abrogato dall'art. 78 del DL 34/2020 ("Rilancio").

Ci si potrebbe domandare se l'automatismo sopra indicato operi anche nelle ipotesi in cui, dopo la presentazione della domanda per l'indennità di marzo, siano **maturate** in capo al professionista beneficiario situazioni che precluderebbero la fruizione del bonus (ad esempio, stipula di un contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato oppure titolarità di pensione). In base alla formulazione del decreto, la risposta dovrebbe essere positiva, non essendo previsti ulteriori controlli. In sostanza, soddisfatti i requisiti alla data di presentazione della **prima domanda**, il diritto al beneficio si radicherebbe anche per l'ulteriore mensilità. Tale conclusione sarebbe, tuttavia, in contrasto con la norma primaria per cui sul punto sarebbe auspicabile un intervento di fonte ufficiale.

Il decreto si occupa anche dei soggetti che **non** hanno beneficiato dell'indennità per **marzo** i quali, in presenza dei requisiti necessari, possono presentare la domanda per aprile a partire da lunedì 8 giugno ed entro mercoledì 8 luglio, naturalmente nell'ipotesi in cui nel fine settimana le Casse riescano a mettere a disposizione la procedura informatica.

Per questi soggetti, è ribadito il necessario possesso delle condizioni di cui all'art. 78 comma 2 del DL 34/2020 ("Rilancio").

Gli altri requisiti di "accesso" all'indennità non vengono indicati espressamente, ma si ricavano **indirettamente** dalle condizioni da autocertificare in sede di presentazione della domanda, ossia:

- essere libero professionista, non titolare di pensione diretta e non titolare di rapporto di lavoro subordinato a tempo indeterminato;
- non essere già percettore di altre misure a sostegno del reddito che risultino non cumulabili con la presente indennità;
- non aver presentato per il medesimo fine istanza ad altra forma di previdenza obbligatoria;
- aver conseguito nell'anno d'imposta 2018 un **reddito professionale** non superiore agli importi di cui all'art. 1 comma 2 lett. a) e b) del DM 28 marzo 2020 (sopra indicati) oppure, in caso di iscrizione all'ente previdenziale privato nel corso del 2019 e del 2020, aver conseguito redditi professionali non superiori ai medesimi importi;
- aver chiuso la partita IVA nel periodo compreso tra il 23 febbraio 2020 e il 30 aprile 2020 o aver subito una riduzione di almeno il 33% del reddito del primo trimestre 2020 rispetto a quello del primo trimestre 2019 (fatta eccezione per i professionisti iscritti alle Casse nel corso del 2019 e del 2020), ovvero, per i titolari di redditi inferiori a 35.000 euro, aver subito limitazioni dell'attività.

Il nuovo decreto interministeriale fa riferimento, ai fini del computo dei limiti di reddito, al "**reddito professionale**". Nel DM 28 marzo 2020, invece, detti limiti andavano verificati con riferimento al **reddito complessivo**, assunto al lordo dei canoni di locazione assoggettati a cedolare secca. Ne consegue che si dovrebbe ampliare la platea dei potenziali beneficiari in quanto, a parità di condizioni, coloro che sono stati esclusi dall'indennità di marzo per avere un reddito complessivo 2018 superiore a 50.000 euro, potrebbero rientrare, invece, nell'indennità di aprile considerando solo una tipologia reddituale.

Per il mese di aprile sono tenuti alla presentazione della domanda anche i professionisti esclusi dall'indennità di marzo a causa dell'**assenza** dell'**iscrizione esclusiva** all'ente previdenziale privato, a patto che gli stessi risultino non titolari di contratto di lavoro a tempo indeterminato.

Ai fini dell'erogazione dell'indennità, dev'essere attestata la non titolarità di **pensione diretta**, anche se l'art. 78 comma 2 del DL 34/2020 (ripreso dall'art. 3 comma 1 del decreto in esame) fa un generico riferimento ai titolari di pensione. Parrebbe, dunque, che l'indennità di aprile spetti anche ai professionisti titolari di pensione di reversibilità o indiretta.

EUTEKNE - MI RIDUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A SOLVENTO.IT.IT

Lo "sconto" IRAP si può rilevare nel bilancio 2019

Secondo CNDCEC e FNC, non è possibile individuare un'unica soluzione conforme ai principi contabili

/ Silvia LATORRACA

Con un documento pubblicato ieri, 5 giugno 2020, il CNDCEC e la FNC hanno fornito indicazioni sul trattamento contabile della cancellazione del **saldo IRAP 2019** prevista dall'art. 24 del DL 34/2020 (DL "Rilancio").
La norma stabilisce, per i soggetti (diversi da intermediari finanziari, società di partecipazione, imprese di assicurazione, Amministrazioni pubbliche) con ricavi o compensi non superiori nel 2019 a 250 milioni di euro, che "**non è dovuto**" il versamento:
- del saldo IRAP relativo al periodo di imposta 2019, fermo restando il versamento dell'acconto dovuto per il medesimo periodo di imposta;
- della prima rata dell'acconto IRAP relativo al periodo di imposta 2020. L'importo di tale versamento è comunque escluso dal calcolo dell'imposta da versare a saldo per lo stesso periodo d'imposta.

Posto che la cancellazione della prima rata dell'acconto IRAP 2020 non determina problematiche contabili, in quanto di competenza dell'esercizio 2020, il CNDCEC evidenzia come, in relazione alla cancellazione del saldo IRAP 2019, siano prospettabili, per le società che approvano il bilancio 2019 nel termine di 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio in forza delle disposizioni statutarie oppure della norma derogatoria contenuta nell'art. 106 del DL 18/2020 convertito, due trattamenti contabili differenti.
Il DL 34/2020 rientra, evidentemente, per le società che devono ancora approvare il bilancio, tra i **fatti successivi** alla chiusura dell'esercizio, ovvero "quei fatti ... che avvengono tra la data di chiusura" e "la data di redazione del progetto di bilancio d'esercizio da parte degli amministratori".
Il documento OIC 29, come lo IAS 10, distingue tra:
- fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio, in quanto evidenziano condizioni **già esistenti** alla data di riferimento del bilancio;
- fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio, perché di competenza dell'**esercizio successivo**, ma soltanto illustrati in Nota integrativa, se rilevanti.

Sotto altro profilo, il documento OIC 25 stabilisce che "il costo derivante delle imposte correnti (o dovute) è calcolato in base al reddito imponibile e alle aliquote d'imposta vigenti alla data di bilancio".
Tanto premesso, secondo il CNDCEC, il trattamento contabile della fattispecie in esame non può essere individuato in base alle indicazioni dei principi contabili nazionali, che considerano le casistiche esistenti e/o ipotizzabili e che, quindi, non avrebbero potuto prevedere circostanze eccezionali come quella che si configura attualmente.
In mancanza di una interpretazione ufficiale dell'OIC, la soluzione deve essere individuata in base ai principi di redazione del bilancio e, in particolare, ai **principi di competenza** e **di rilevanza**.
Ciò posto, nel caso in cui il bilancio 2019 sia stato già approvato dall'assemblea, la cancellazione del saldo IRAP 2019 deve essere rilevata nel bilancio 2020.
Nel caso in cui il bilancio 2019 sia stato approvato dall'organo amministrativo (CdA o amministratore unico) ma non dall'assemblea, non dovrebbero porsi problemi pratici ove l'IRAP non dovuta non sia di entità rilevante (situazione che, secondo il CNDCEC, dovrebbe verificarsi nella quasi totalità dei casi), in quanto il documento OIC 29 richiede la modifica del progetto di bilancio e la sua riapprovazione da parte degli amministratori, con la conseguente eventuale ri-emissione della Relazione da parte del soggetto incaricato della revisione legale, soltanto se tra la data di formazione del bilancio e la data di approvazione da parte dell'organo assembleare si verificano eventi tali da avere un effetto rilevante sul bilancio.
Laddove, poi, il bilancio 2019 debba ancora essere approvato dall'organo amministrativo e l'IRAP non dovuta sia di importo rilevante, il CNDCEC ritiene **preferibile** imputare lo "sconto" del saldo IRAP 2019 all'esercizio 2019 (in questo senso, la news legislativa Assonime del 22 maggio 2020).
Nel bilancio d'esercizio devono essere, infatti, rilevate le imposte di competenza dell'anno e il legislatore, eliminando il saldo IRAP 2019, ha ridotto con **effetto retroattivo** l'IRAP di competenza dell'esercizio 2019.
In sostanza, l'eliminazione del saldo IRAP 2019 rientrerebbe tra i fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio.
Tuttavia, considerata l'incertezza esistente, ad avviso del CNDCEC, appare **giustificabile** anche imputare lo "sconto" all'esercizio 2020. In tal caso, la riduzione delle imposte dovrebbe essere rilevata nella voce 20 del Conto economico. A favore di tale tesi potrebbe essere evidenziato che il DL 34/2020 è un evento di competenza del 2020 e che, secondo la comunicazione OIC 5 maggio 2020 (seppur riferita all'impairment test delle immobilizzazioni), gli effetti dell'emergenza sanitaria devono essere rilevati nel bilancio 2020.
In ogni caso, occorre indicare in **Nota integrativa** (se redatta) il trattamento adottato *ex* art. 2427 comma 1 n. 1 c.c.
Laddove, invece, l'IRAP non dovuta sia di importo non rilevante, la società è libera di **scegliere** il trattamento contabile, fermo restando che, considerata l'eccezionalità dell'operazione, in ogni caso la Nota integrativa (se predisposta) deve indicare la tecnica utilizzata per la determinazione delle imposte di competenza.

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

Decadenza sugli ammortamenti alle Sezioni Unite

La sezione tributaria della Cassazione preferisce la tesi che ammette l'accertamento anche per disconoscere i singoli ratei

/ Alfio CISSELLO

La sezione tributaria della Cassazione, mediante l'**ordinanza interlocutoria** n. 10701 depositata ieri, rimette al Primo Presidente, in modo che valuti l'eventuale devoluzione alle Sezioni Unite, la questione inerente ai termini di decadenza dal potere di accertamento nelle componenti pluriennali di reddito.

Il problema è il seguente.

Ipotizziamo che l'Agenzia delle Entrate intenda disconoscere la **deduzione** di quote di ammortamento (ma lo stesso può dirsi per le altre componenti pluriennali di reddito, nel caso di specie si trattava della deduzione di accantonamenti su svalutazione crediti).

Ci si chiede se, per censurare la deduzione del bene, ad esempio in quanto indeducibile, oppure la misura della quota di ammortamento, perché computata in eccesso rispetto ai limiti del DM 31 dicembre 1988, o ancora il carattere capitalizzabile del bene, sia necessario accertare l'anno in cui il bene è **entrato in funzione** ed è stato iscritto in bilancio, oppure se il Fisco possa anche accertare i successivi, disconoscendo così, "**a posteriori**", le singole quote di ammortamento.

A fronte di un orientamento che avalla la prima tesi (Cass. 24 aprile 2018 n. 9993, secondo cui gli anni successivi potrebbero essere accertati, in breve solo per un errore di calcolo nella quota deducibile), se ne contrappone un altro (Cass. 23 giugno 2010 n. 15178).

I giudici, nel rimettere la questione al Primo Presidente, fanno chiaramente intendere che potrebbe essere maggiormente corretta la **seconda soluzione**, non a caso vengono criticate, punto per punto, le argomentazioni contenute nella sentenza n. 9993 del 2018.

Tra l'altro, quest'ultima sentenza ha sancito che se si ragionasse diversamente si infrangerebbe quanto affermato dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 280/2005, secondo cui il contribuente non può essere soggetto, per un **tempo indefinito** o eccessivamente lungo, all'azione accertatrice.

Nell'ordinanza di ieri, si afferma in primo luogo come la Consulta si sia pronunciata in un ambito diverso, visto che riguardava le cartelle di pagamento.

Per di più, nel sistema vigente *ratione temporis*, per le cartelle di pagamento **non vigeva proprio** alcun termine di decadenza.

Inoltre, l'art. 43 del DPR 600/73, nel sancire che l'accertamento, a pena di decadenza, va notificato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo alla presentazione della dichiarazione, **non introduce deroghe** di sorta per i componenti di reddito pluriennali.

Anche l'affermazione in base alla quale è alla prima annualità che si ricollegano i presupposti della deduzione, e, quindi, il diritto medesimo nel suo definitivo valore (mentre il frazionamento interferisce solo sull'esercizio), non viene ritenuta significativa.

Viene ribattuto, mediante un ragionamento a ben vedere non esente da critiche, come "non rileva quando è sorto il diritto del contribuente a dedurre per più anni un componente negativo ma quando è sorta **ciascuna obbligazione tributaria** determinata avvalendosi di tale diritto". In altri termini, sembra che, tramite un indiretto richiamo all'autonomia dei periodi d'imposta, si finisca con l'avallare una tesi che tende a negare una sostanziale dilatazione dei termini accertativi.

Non va infatti dimenticato che il Fisco, nel momento in cui nota che il bene è stato **capitalizzato**, ha tutto il tempo per accertare l'anno in cui è stata dedotta la prima quota.

Ammettere una sorta di *recapture* è censurabile, in quanto si finisce con il violare indirettamente l'art. 43 sopra citato. È vero che, come detto nell'ordinanza, non ci sono deroghe per le **componenti pluriennali**, ma è del pari vero che è la prima annualità che ha rilevanza fiscale, non le successive.

Il richiamo all'OIC 29, secondo cui è necessario procedere alla correzione del bilancio in presenza di errori, non sembra cogliere nel segno. Per i giudici, al dovere degli amministratori di correggere il bilancio "sembra dover logicamente corrispondere il potere dell'amministrazione finanziaria di **contestare i bilanci successivi** nei quali la correzione non sia stata rilevata, senza che a ciò possa opporsi un ipotizzato «consolidamento» del bilancio in cui il dato contabile è stato per la prima volta erroneamente iscritto".

Discorso simile per alcune detrazioni d'imposta

Il profilo fiscale si differenzia profondamente da quello contabile, non a caso il Fisco può accertare il contribuente a prescindere da quanto è stato fatto in sede di redazione del bilancio. L'accertamento, in via speculare, non obbliga affatto gli amministratori a correggere il bilancio, ben potendo questi ritenere non corretto l'operato degli uffici.

Se, poi, il bilancio viene corretto, è necessario presentare le consequenziali **dichiarazioni integrative** e, per gli elementi rigenerati, ridecorrono i termini di decadenza (art. 1 comma 640 della L. 190/2014).

A ogni modo, se le Sezioni Unite si esprimeranno, i principi che verranno fissati avranno rilevanza anche per fattispecie diverse rispetto alle componenti pluriennali di reddito, basti pensare al controllo formale su detrazioni d'imposta, come quelle per la ristrutturazione edilizia, che vengono **spalmate su più anni**.

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

Confermati gli elementi di incoerenza per i rimborsi dei modelli 730/2020

Sono state ribadite le situazioni "a rischio" già individuate per gli anni precedenti

/ Massimo NEGRO

Con il provvedimento n. 225347 pubblicato ieri, 5 giugno, l'Agenzia delle Entrate ha approvato i criteri per individuare gli elementi di **incoerenza** da utilizzare per effettuare i controlli preventivi dei modelli 730/2020 che determinano un rimborso in capo al contribuente.

In pratica, vengono **confermati** i criteri che erano già stati previsti in relazione ai modelli:

- 730/2017 (*cfr.* provvedimento 9 giugno 2017 n. 108815);
- 730/2018 (*cfr.* provvedimento 25 giugno 2018 n. 127084);
- 730/2019 (*cfr.* provvedimento 19 giugno 2019 n. 207079).

L'art. 5 comma 3-*bis* del DLgs. 175/2014, come modificato dall'art. 1 comma 949 lett. f) della L. 208/2015, prevede infatti una specifica disciplina in merito ai **controlli preventivi** sui modelli 730, in presenza di situazioni considerate "a rischio". In particolare, l'Agenzia delle Entrate può effettuare controlli preventivi nel caso di presentazione del modello 730 direttamente da parte del contribuente, ovvero tramite il sostituto d'imposta che presta assistenza fiscale, con modifiche rispetto alla dichiarazione precompilata che incidono sulla determinazione del reddito o dell'imposta e che:

- presentano elementi di incoerenza rispetto a particolari criteri, determinati con provvedimento della stessa Agenzia;
- ovvero determinano un rimborso di importo superiore a 4.000 euro.

Il provvedimento n. 225347 di ieri ha quindi individuato i criteri a cui fare riferimento per identificare i suddetti elementi di incoerenza in relazione ai modelli 730/2020, confermando quelli individuati nei tre anni scorsi.

Costituiscono, dunque, **elementi di incoerenza** relativi ai modelli 730/2020 con esito a rimborso:

- lo scostamento per importi significativi dei dati risultanti nei modelli di versamento, nelle Certificazioni Uniche e nelle dichiarazioni dell'anno precedente;
- oppure la presenza di altri elementi di significativa incoerenza rispetto ai dati inviati da enti esterni o a quelli esposti nelle Certificazioni Uniche.

Viene, inoltre, considerata come elemento di incoerenza delle dichiarazioni dei redditi modello 730/2020 con esito a rimborso, la presenza di situazioni di rischio individuate in base alle **irregolarità** verificatesi negli anni precedenti.

Il suddetto comma 3-*bis* dell'art. 5 del DLgs. 175/2014 prevede, inoltre, che l'attività di controllo preventiva sopra illustrata possa avvenire in via automatizzata o mediante verifica della documentazione giustificativa, entro **quattro mesi** dal termine previsto per la trasmissione del modello 730, ovvero dalla data della trasmissione, se questa è successiva a tale termine.

Al termine delle operazioni di controllo preventivo, l'Agenzia delle Entrate eroga il **rimborso** che risulta spettante non oltre il sesto mese successivo al termine previsto per la trasmissione del modello 730, ovvero dalla data della trasmissione, se questa è successiva a detto termine.

Restano comunque fermi i controlli previsti in materia di imposte sui redditi.

La suddetta disciplina in materia di controlli preventivi trova **applicazione**, secondo quanto previsto dall'art. 1 comma 4 del DLgs. 175/2014 – come modificato dall'art. 1 comma 949 lett. g) della citata L. 208/2015 – anche in relazione ai modelli 730 presentati:

- tramite i CAF e i professionisti abilitati che prestano assistenza fiscale;
- a prescindere che si tratti di una dichiarazione precompilata (modificata o meno) o di una dichiarazione presentata secondo le modalità ordinarie.

Estensione all'INPS delle procedure ordinarie

Rispetto agli scorsi anni, nel provvedimento di ieri non è invece più contenuta la specifica disciplina riguardante l'applicazione dei criteri di incoerenza ai modelli 730 presentati attraverso CAF e professionisti con l'indicazione dell'**INPS** quale sostituto d'imposta che deve effettuare i conguagli.

Fino ai modelli 730/2019, infatti, poiché l'INPS riceveva i risultati contabili per l'effettuazione dei conguagli (modelli 730-4) direttamente dal soggetto che aveva prestato l'assistenza fiscale, era previsto che l'attività di controllo preventiva venisse effettuata dall'Agenzia delle Entrate in **cooperazione** con lo stesso INPS.

A partire dall'anno 2020, quindi in relazione ai modelli 730/2020, per effetto delle modifiche apportate dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 890659 del 21 novembre 2019 al precedente provvedimento n. 58168 del 12 marzo 2019, è stata invece disposta l'**estensione** all'INPS delle ordinarie procedure di ricezione dei modelli 730-4 resi disponibili dalla stessa Agenzia delle Entrate, come avviene nei confronti degli altri sostituti d'imposta.

A fini dei controlli preventivi, pertanto, le ordinarie procedure si estendono anche ai modelli 730/2020 presentati ad un CAF o professionista con l'INPS quale **sostituto d'imposta**.

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

Sanzionabile la regolarizzazione tardiva della contribuzione per l'incentivo all'esodo

Il datore di lavoro deve inviare il flusso regolarizzativo utilizzando la posizione contributiva del lavoratore alla data di cessazione del rapporto

/ Daniele SILVESTRO

Con il messaggio n. 2326/2020, l'INPS fornisce le istruzioni per la regolarizzazione della **contribuzione figurativa correlata** a carico del datore di lavoro, utile sia per il diritto che per la misura della pensione, prevista dall'art. 4 comma 1 della L. 92/2012.

Quest'ultima norma prevede che, nei casi di eccedenza di personale, al fine di incentivare l'**esodo dei lavoratori più anziani**, il datore di lavoro che impiega mediamente più di quindici dipendenti possa stipulare un accordo con le organizzazioni sindacali maggiormente rappresentative a livello aziendale, attraverso cui si obbliga a corrispondere agli stessi lavoratori una prestazione di importo pari al trattamento di pensione che spetterebbe in base alle regole vigenti, e all'INPS la relativa contribuzione fino al raggiungimento dei requisiti minimi per il pensionamento.

Successivamente, l'INPS, con la circolare n. 119/2013, (§ 4), ha dettato le indicazioni per la **determinazione** della contribuzione figurativa correlata a carico del datore di lavoro, per i periodi di erogazione della prestazione.

Nello specifico, con la citata circolare, l'Istituto previdenziale ha previsto che la retribuzione media mensile, sulla quale devono essere commisurati i contributi correlati, è determinata dalla retribuzione imponibile ai fini previdenziali degli ultimi **due anni**, comprensiva degli elementi continuativi e non continuativi e delle mensilità aggiuntive (retribuzione imponibile esposta in UniEmens), divisa per il numero di settimane di contribuzione e moltiplicata per il numero 4,33.

A seguito della riforma delle indennità di disoccupazione, operata dal DLgs. 22/2015, che ha introdotto la NASpI e la DIS-COLL (in luogo dell'ASpI e della Mini-ASpI), la retribuzione imponibile ai fini previdenziali da prendere in considerazione passa da due a quattro anni. Pertanto, a decorrere dal 1° maggio 2015, la contribuzione figurativa correlata deve essere rapportata alla retribuzione imponibile ai fini previdenziali degli ultimi **quattro anni** (messaggio n. 3096/2015).

Premesso ciò, il versamento della contribuzione figurativa correlata, calcolata sulla base dell'aliquota di finanziamento del Fondo previdenziale di appartenenza del lavoratore, tempo per tempo vigente, è effettuato per il periodo compreso tra la cessazione del rapporto di lavoro e la **maturazione dei requisiti minimi** richiesti per il diritto alla pensione.

Tuttavia, come precisato nel messaggio in commento, sono stati segnalati diversi casi in cui alcuni emolumenti, da computare ai fini della determinazione della contribuzione figurativa correlata, non sono stati denunciati e assoggettati a contribuzione prima della cessazione del rapporto di lavoro, in quanto corrisposti successivamente a tale data in virtù di una specifica previsione contrattuale. In tale ipotesi, la relativa regolarizzazione effettuata entro il **mese successivo** a quello in cui è avvenuta l'erogazione dell'emolumento non integra una fattispecie sanzionabile ai sensi dell'art. 116 comma 8 della L. 388/2000. In caso contrario, ovverosia nelle ipotesi di accertato ritardo del procedimento di regolarizzazione, avuto riguardo ai termini contenuti nei contratti collettivi o individuali, oltre alla contribuzione dovuta, saranno applicate le sanzioni previste dalla suddetta disposizione.

Per quanto riguarda gli aspetti prettamente operativi, i datori di lavoro dovranno procedere all'invio del flusso regolarizzativo utilizzando la posizione contributiva nella quale il lavoratore risultava denunciato alla data di cessazione del rapporto di lavoro. La regolarizzazione, precisa poi l'INPS, deve essere effettuata sulla denuncia UniEmens riferita all'**ultimo mese di attività del lavoratore** interessato prima della sua cessazione.

La partita a debito (inadempienza), generata dal flusso regolarizzativo trasmesso entro il mese successivo a quello in cui è avvenuta l'erogazione dell'emolumento e per il quale risulti intervenuto il contestuale pagamento dell'importo dovuto, dovrà essere **sospesa** con l'apposizione del codice stato lavorazione "9112". Inoltre, al fine di escludere che l'importo delle sanzioni calcolate dalla procedura rilevi in sede di verifica della regolarità contributiva, andrà apposto in corrispondenza della stessa partita a debito il flag "POSITIVO".

Ai datori di lavoro è data la possibilità di **segnalare** eventuali situazioni particolari, emerse nella gestione delle regolarizzazioni, alla Direzione centrale Entrate – Area procedure operative gestioni private.

Infine, si evidenzia che con successivo messaggio l'INPS fornirà le istruzioni per le modalità di regolarizzazione della contribuzione figurativa correlata da effettuarsi sulla posizione contributiva contraddistinta dal codice di autorizzazione "**6E**".

EUTEKNE - VIETATA LA RIPRODUZIONE

Buono acquisto per reso merce senza rilascio del documento commerciale

Se si tratta di voucher multiuso il documento non va emesso alla consegna del buono

/ Corinna COSENTINO

Con la risposta a interpello n. 167 di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha illustrato la corretta procedura da adottare in caso di **resi merce** effettuati da commercianti al minuto che, a fronte della restituzione di un bene, rilasciano al cliente un buono acquisto da utilizzare successivamente.

In particolare, si osserva che, per la corretta documentazione del reso, occorre considerare la tipologia del buono emesso e all'atto del **nuovo acquisto** emettere un documento commerciale che, alla voce "Totale complessivo", non rechi un importo pari a "zero", per effetto della sottrazione del valore del buono, bensì un importo pari al valore della merce acquistata.

Il caso esaminato riguarda un esercente che svolge attività di commercio al dettaglio di calzature, abbigliamento e accessori e che, in applicazione degli obblighi di cui all'art. 2 del DLgs. 127/2015, memorizza e trasmette i dati dei corrispettivi e certifica le operazioni mediante documento commerciale. Poiché tale esercente, in caso di reso merce intende rilasciare ai clienti un **buono acquisto**, l'Agenzia ricorda che, in tale ipotesi, restano applicabili le indicazioni della prassi amministrativa precedente (ris. nn. 154/2001 e 219/2003), ancorché fornite in relazione a operazioni documentate mediante scontrino fiscale (*cfr.* principio di diritto n. 21/2019).

In particolare, una delle procedure individuate da tale prassi prevede che l'esercente, all'atto della cessione del nuovo prodotto, possa emettere due scontrini:

- il primo "negativo" di importo pari al buono acquisto, che rettifica il corrispettivo del bene reso;
- l'altro di importo pari al corrispettivo globale del nuovo bene, per certificarne l'acquisto.

Nell'ambito della nuova disciplina dei corrispettivi telematici, la funzione dello scontrino "negativo" è assolta mediante il **documento commerciale per reso merce**, che può essere emesso sia tramite la procedura web delle Entrate, sia tramite il registratore telematico e, poiché rettifica l'operazione originaria, deve richiamare gli estremi del relativo documento. Il secondo documento, di importo pari al corrispettivo del nuovo bene, dovrà essere rilasciato al cliente al momento in cui si considera effettuata la nuova operazione.

Al riguardo, occorre perciò considerare che il buono acquisto emesso in sostituzione della merce resa ricade nella disciplina dei **buoni-corrispettivo** di cui agli artt. da 6-*bis* a 6-*quater* del DPR 633/72, qualificandosi come "strumento che contiene l'obbligo di essere accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo a fronte di una cessione di beni". Occorre poi determinare se lo stesso debba qualificarsi come "monouso" o "multiuso".

Nel caso specifico, poiché il buono emesso dall'esercente non risulta destinato esclusivamente all'acquisto di beni della stessa natura, qualità e quantità, e dunque non vi è la certezza, al momento dell'emissione, della disciplina IVA applicabile alla cessione di beni cui esso dà diritto (*cfr.* risposta interpello n. n. 519/2019), l'Agenzia ritiene di qualificare lo stesso come **"multiuso"**. Ne deriva che la sua emissione, a differenza di quanto accade per i buoni "monouso", non anticipa il momento di effettuazione della cessione di beni. Di conseguenza, all'atto del rilascio del buono al cliente, l'esercente non è tenuto a memorizzare il corrispettivo e a emettere il documento commerciale.

Tuttavia, l'Agenzia riconosce che, laddove per esigenze gestionali questi intenda memorizzare l'operazione di consegna del buono, il documento emesso dovrà certificare un'operazione non soggetta a IVA, riportando il **codice natura "N2"**.

Consentita la rilevazione di un'operazione non soggetta

Dal punto di vista operativo, dunque, la **procedura corretta** per il reso merce si articola nei seguenti passaggi:

- al momento della restituzione del bene l'esercente emette un documento commerciale per reso merce che rettifica il corrispettivo e l'imposta dell'operazione originaria e che richiama il documento rilasciato per quest'ultima;
- all'atto del **rilascio del buono** acquisto multiuso di pari valore (cui deve essere attribuito un numero identificativo da associare alla pratica di reso), il soggetto non è tenuto a emettere il documento commerciale (fatta salva la facoltà di emettere un documento con codice natura "N2");
- al momento del nuovo acquisto, emette un nuovo documento commerciale con la descrizione del bene acquistato e la valorizzazione della relativa imposta, che reca alla voce "Totale complessivo" il valore della merce acquistata, mentre il buono deve figurare come mezzo di pagamento, e il suo numero identificativo va indicato nel documento commerciale ovvero, ove consentito, in calce allo stesso (nella "appendice").

Analoga procedura dovrà essere seguita nel caso di un **nuovo cambio** della merce acquistata ("reso del reso"), prestando attenzione a richiamare nel nuovo documento gli estremi di quello emesso per il primo cambio.

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

Presunzione relativa per la prova del trasporto nelle cessioni intra Ue

Assonime auspica che la dichiarazione di ricezione dei beni possa essere resa cumulativamente

/ Simonetta LA GRUTTA

Con la circolare n. 11 di ieri, 5 giugno 2020, Assonime è tornata a esprimersi in merito alle nuove norme che regolano la **prova** del **trasporto** dei beni nelle cessioni intra Ue, al fine, tra l'altro, di illustrare le interpretazioni più rilevanti fornite dalla Commissione europea con le "Note esplicative" relative alle "soluzioni rapide 2020" e i chiarimenti emanati di recente dall'Agenzia delle Entrate (risposta del 23 aprile 2020 n. 117, circolare del 13 maggio n. 12).

L'Associazione aveva effettuato una prima disamina della medesima fattispecie con la circolare n. 29 del 2019, nella quale ha fornito un resoconto anche degli ulteriori tre "2020 quick fixes".

Si ricorda che, a partire dal 1° gennaio 2020, sono applicabili le nuove disposizioni dell'art. 45-*bis* del Regolamento Ue 282/2011, volte a porre norme armonizzate per regolare una tematica di estrema rilevanza in quanto costitutiva, se presenti le altre condizioni, del diritto di applicare il regime di **non imponibilità** alle **cessioni intra Ue** di beni. La direttiva 2006/112, infatti, non contiene alcuna previsione in tal senso e così pure il nostro ordinamento interno; pertanto, gli operatori economici si sono finora basati sulla prassi e sulla giurisprudenza per segnare i confini di ciò che poteva ritenersi prova sufficiente del trasporto dei beni dallo Stato membro nel quale essi si trovano allo Stato membro nel quale gli stessi sono destinati. Tale situazione, replicata anche negli altri Paesi della Ue, ha prodotto inevitabili discrepanze interpretative con effetti non sempre del tutto arginabili o rimediabili.

In estrema sintesi, l'art. 45-*bis* del Regolamento statuisce una **presunzione relativa** al ricorrere di specifiche condizioni, le quali variano a seconda del fatto che il trasporto sia effettuato dal cedente o dal cessionario.

Le "Note esplicative", tuttavia, fin dalla prima stesura, hanno chiarito che l'elenco dei documenti da acquisire ai fini della prova, contenuto nelle disposizioni di cui qui si tratta, non può dirsi tassativo; pertanto, il fatto che un soggetto non produca tali documenti non comporta automaticamente l'inapplicabilità del regime previsto per le cessioni intra Ue di beni.

Nello stesso solco si pongono le recenti interpretazioni dell'Agenzia delle Entrate, secondo le quali tutte le volte in cui la presunzione relativa che discende dall'art. 45-*bis* non può essere applicata, la prova può ritenersi validamente costituita se si produce la **documentazione** elencata nella prassi emanata precedentemente alla definizione delle regole armonizzate.

A titolo **esemplificativo**, assumono rilevanza ai fini di ciò che qui interessa non solo il documento di trasporto CMR in formato cartaceo, ma anche il CMR in formato elettronico, purché abbia lo stesso contenuto di quello cartaceo; e ancora, il documento di trasporto ha valenza probatoria se corredato dalle fatture, dalla documentazione bancaria e dagli elenchi Intrastat acquisiti e conservati con l'ordinaria diligenza (ris n. 19/2013). Come pure, secondo l'Agenzia, in assenza del ddt, la prova può essere fornita producendo un insieme di documenti da cui può desumersi il fatto con sufficiente evidenza (ris. n. 71/2014 che richiama la ris. n. 477/2008).

In ultimo, per orientamento costante, un insieme di documenti costituisce prova idonea, anche nelle cessioni ex works, purché, al contempo, tali documenti consentano di **individuare** i soggetti coinvolti (cioè parti e vettore) oltre che l'operazione cui si riferiscono, e siano **conservati** fatture di vendita, documentazione bancaria, impegni contrattuali ed elenchi Intrastat.

Conclusivamente, qualora si rispettino le previsioni dell'art. 45-*bis*, opera la presunzione relativa superabile dall'Amministrazione finanziaria mediante **prova contraria**. Qualora, al contrario, tali previsioni non siano rispettate, ricade sul cedente l'onere di provare il trasporto dei beni da uno Stato membro a un altro perché sia garantita l'applicazione del regime di non imponibilità all'operazione interessata.

Assonime riferisce, infine, di analoga identità di vedute tra Commissione Ue e Agenzia delle Entrate (circ. n. 12/2020) circa la valenza del **termine** entro il quale il cessionario deve produrre al cedente la dichiarazione di ricezione dei beni, nell'ipotesi in cui il primo soggetto sia in carico del trasporto. Il Regolamento prevede che tale dichiarazione sia consegnata al cedente entro il giorno 10 del mese successivo all'effettuazione delle operazioni cui si riferiscono. Tale termine, tuttavia, per visione convergente delle due istituzioni, non deve considerarsi perentorio, ma meramente **indicativo**.

Conseguentemente, conclude Assonime, è ragionevole ritenere che tale dichiarazione possa essere resa cumulativamente per **più operazioni** avvenute tra le medesime parti in un dato intervallo temporale; interpretazione che, a nostro modesto avviso, si porrebbe in ossequio ai principi ispiratori della modernizzazione del sistema dell'IVA, volta a ridurre e semplificare gli adempimenti cui sono tenuti gli operatori economici. L'Associazione auspica una conferma in tal senso da parte dell'Amministrazione finanziaria.

EUTEKNE - VIETATA LA RIPRODUZIONE

È il momento delle scelte coraggiose

Etica, tutela delle competenze e una chiara visione del futuro. Così ripartiranno i commercialisti

/ Edoardo GINEVRA

Pubblichiamo l'intervento di Edoardo Ginevra, Presidente AIDC Milano

Arriviamo a questo mese di giugno dopo settimane molto difficili dove sono state (e sono) in gioco la salute, il lavoro, la serenità familiare e lavorativa di chi ha dedicato al proprio studio tanti anni di sacrifici, insieme ai collaboratori e ai dipendenti ma anche di chi, giovane collega fino a ieri impegnato nel lancio della propria carriera, oggi si trova in immediata e imprevista difficoltà.

Un'**incertezza** destinata a segnare anche il prossimo futuro e sottoposta a due variabili fondamentali: il ritorno di un'ondata significativa di contagi e l'efficacia delle politiche che saranno messe in atto.

Per questo occorrono, a tutti i livelli, **pensieri e azioni straordinarie**. Le linee di pensiero e di azione "pre COVID" non bastano più. Che sia possibile lo testimonia la recente azione della Commissione europea che con il *Recovery Fund* ha dimostrato di saper agire con determinazione e chiarezza di intento verso obiettivi qualche mese fa difficilmente immaginabili.

A chi ha responsabilità di categoria è richiesto **coraggio nelle scelte** da fare in vista della ripresa economica, che quando arriverà dovrà trovare una professione pronta, attrezzata a raccogliere tutte le sfide che il mercato le offrirà.

Le decisioni assunte o non assunte oggi saranno determinanti per il presente e porranno le basi per la nostra professione di domani.

Il compito non è facile e richiede il **contributo di tutti**, raccogliendo il meglio delle energie e delle competenze che nella nostra categoria certamente non mancano, lasciando indietro per qualche tempo personalismi e posizioni meramente "elettorali", oggi del tutto stonate da qualunque parte vengano rappresentate.

Quattro, a mio avviso, i **punti cardinali** che devono orientare il piano di azione:

- semplificazioni normative ed eliminazione degli adempimenti inutili;
- tutela e valorizzazione delle competenze della nostra professione;
- nessuna autoindulgenza sui temi dell'etica e della deontologia, veri fattori distintivi di una professione ordinistica essenziale per la vita economica del Paese;
- una chiara e coraggiosa visione del futuro della nostra professione.

Non tutto dipende da noi e avremo certamente bisogno di una politica capace di ascoltare e agire, ma tanto possiamo e dobbiamo pensarlo e farlo noi. La Fondazione nazionale commercialisti ha pubblicato nei giorni scorsi una ricerca secondo cui i professionisti sono in assoluto i **più danneggiati** dalla crisi economica del 2008: in dodici anni la produttività dei professionisti delle aree tecniche ed economiche è scesa del 17% circa. La ricerca evidenzia un contemporaneo significativo aumento nel medesimo periodo del numero di professionisti quale una via di fuga dalla crisi occupazionale.

Da questo punto di vista il COVID non potrà che rappresentare un acceleratore di un trend che, per essere invertito, richiede, a mio avviso, anche la necessità di interrogarsi sulla capacità di **intercettare** adeguatamente l'andamento della **domanda**. Le imprese – già da qualche tempo e adesso ancor di più – rappresentano bisogni di consulenza in ambiti più ampi della mera compliance contabile e fiscale e gli studi per non perdere ulteriormente quote di mercato devono attrezzarsi per soddisfare al meglio questi bisogni.

È necessario che la categoria si apra maggiormente all'**ascolto del proprio mercato**, si confronti con imprese e istituzioni per individuare i gap tra desideri e bisogni di chi rappresenta la domanda.

Nella stessa direzione si rendono necessarie altre azioni:

- lavorare con determinazione a un ambizioso piano di sostegno alla **digitalizzazione degli studi**, ponendo l'innovazione al centro del progetto strategico e dell'agire politico di categoria. Da questo punto di vista abbiamo molto terreno da recuperare e per questo si pensi a investire – anche insieme e su base comune di categoria – in piattaforme e strumenti digitali avanzati da mettere al servizio della competenza tecnica;
- stimolare la **crescita dimensionale** degli studi, favorendo con politiche mirate la nascita di nuove associazioni professionali, potenziando lo strumento delle STP, estendendo l'applicabilità ai professionisti dei contratti di rete e, in ogni caso, mettendo a disposizione ogni supporto diretto e indiretto possibile per sostenere dal punto di vista finanziario gli studi che intraprendono seri e articolati percorsi di crescita;
- investire incessantemente nella competenza, nella **formazione di qualità**, come continua ricerca di un vantaggio competitivo prima ancora che obbligo normativo, e nella condivisione di esperienze con altri professionisti.

Occorre coraggio e voglia di mettersi in discussione, senza lasciar spazio a battaglie di retroguardia, o sterili dispute elettorali, ma con la ferma convinzione che una professione dinamica e forte è necessaria anche per le sfide che attendono il nostro Paese.

In questo modo, non ho dubbi, la nostra tornerà a essere una **professione attraente** anche per i più giovani, come lo fu per noi qualche anno fa. Ma il tempo stringe, altrimenti ne usciremo come prima, o forse peggio.

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

Finanziamento soci come contrasto alla crisi economica "da pandemia"

Il DL 23/2020 incentiva l'iniezione di denaro nella partecipata, sterilizzando con effetti permanenti le azioni di inefficacia in caso di rimborso

/ Saverio MANCINELLI

Nella vigente legge fallimentare, recata dal RD 267/42, le azioni di inefficacia differiscono dalle azioni revocatorie per l'onere **probatorio** e la natura della sentenza; contengono, infatti, ipotesi di inefficacia sin dal momento della dichiarazione di fallimento, a differenza delle revocatorie, dove l'inefficacia si produce solo quando la domanda viene definitivamente accolta dal giudice.

Le azioni di inefficacia, poiché operano **automaticamente**, sono anche definite come azioni "recuperatorie agevolate", e sono contenute negli artt. 64 (atti a titolo gratuito) e 65 (pagamenti c.d. "anticipati") della legge fallimentare.

Il codice civile contiene, in tema di **finanziamenti** dei soci, alcune norme di rilievo sotto il profilo concorsuale. Una di queste è l'art. 2467 c.c. – collocato nell'ambito della disciplina della società a responsabilità limitata, ma applicabile anche alle società per azioni in quanto riconosciuto come "principio generale" – dove si stabilisce che il credito spettante al socio finanziatore, in caso di insolvenza della società, è postergato rispetto alla soddisfazione degli altri creditori e che l'eventuale rimborso ottenuto dal socio nell'ultimo anno deve essere restituito al curatore.

Altra norma di rilievo è l'art. 2497-*quinquies* c.c., dove si dispone che ai finanziamenti effettuati in favore della **società** da chi esercita attività di direzione e coordinamento, o da altri soggetti ad essa sottoposti, si applica l'art. 2467 c.c. (in altri termini, la medesima sanzione applicabile al socio finanziatore per postergazione ed inefficacia della restituzione si estende ai finanziamenti "infragruppo").

Per tali fattispecie le previsioni di "restituzione al curatore" del rimborso ottenuto dal socio o dalla società del gruppo nell'ultimo anno, sono ulteriori ipotesi di inefficacia *ex lege*, equiparabili ai pagamenti c.d. **anticipati**, disciplinati nell'art. 65 della legge fallimentare.

L'interpretazione che sono azioni di **inefficacia** e non revocatorie, trova conforto nel Codice della crisi (CCII) recato dal DLgs. 14/2019, che ha modificato l'art. 2467 c.c. e che, nell'art. 164 – in vigore dal 1° settembre 2021, ai sensi dell'art. 5 del DL 23/2020 (c.d. decreto "Liquidità") – sotto la rubrica "Pagamenti di crediti non scaduti e postergati", dopo i pagamenti c.d. anticipati, ha introdotto il comma 2, che sancisce l'inefficacia dei rimborsi dei finanziamenti dei soci a favore della società se eseguiti dopo il deposito della domanda a cui è seguita l'apertura della procedura concorsuale ovvero nell'anno anteriore, ed il comma 3, che dispone l'applicazione della regola dell'inefficacia dei rimborsi, anche con riguardo ai finanziamenti effettuati a favore della società assoggettata alla liquidazione giudiziale da chi esercita attività di direzione e coordinamento nei suoi confronti o da altri soggetti ad essa sottoposti.

In sostanza, la prossimità della liquidazione giudiziale depone a favore della sussistenza di una presunzione **assoluta** di anomalia e, conseguentemente, i crediti sorti in tali condizioni per i soci finanziatori o nell'ambito di "gruppi" devono essere assoggettati a postergazione e i relativi rimborsi sono privi di effetto.

Interpretazione confermata nel Codice della crisi

In tema, si innesta l'art. 8 del DL 23/2020, a mente del quale ai finanziamenti effettuati in favore delle società dal 9 aprile 2020 al 31 dicembre 2020 non si applicano gli artt. 2467 e 2497-*quinquies* c.c. Infatti, il legislatore – come contrasto all'attuale crisi "da pandemia" – vuole invogliare l'iniezione di **finanza** nelle società anche mediante versamenti dei soci e questi soggetti, per i finanziamenti eseguiti in un periodo circoscritto di tempo, non rischiano la postergazione del diritto alla restituzione e l'esenzione da inefficacia ha effetti permanenti nei bilanci a venire, sino al pagamento del debito.

Ciò significa che per un finanziamento effettuato entro il 31 dicembre 2020, il cui rimborso avviene, ad esempio, a settembre 2021, il socio o la società del gruppo nulla dovranno "restituire al curatore" (non vi è alcuna **inefficacia** dell'atto), anche qualora dovesse intervenire la liquidazione giudiziale della società finanziata entro un anno dal rimborso (quindi, entro settembre 2022).

EUTEKNE - VIETATA LA RIPRODUZIONE

Al via la nuova procedura per il bonus baby sitting e iscrizione ai centri estivi

La fruizione del bonus per comprovata iscrizione è incompatibile con quella del bonus asilo nido di cui all'art. 1, comma 355 della L. 232/2016

/ REDAZIONE

Con il messaggio n. 2350 l'INPS ha ieri annunciato di aver rilasciato la **procedura** per la presentazione della nuova domanda per servizi di baby sitting e per l'iscrizione ai centri estivi e servizi integrativi per l'infanzia, così come ridisegnati dal DL 34/2020.

Il bonus per **servizi di baby sitter** è erogato dall'INPS mediante il Libretto Famiglia; gli aventi diritto hanno l'onere di registrarsi tempestivamente come utilizzatori di Libretto Famiglia sul sito INPS, nell'apposita sezione dedicata alle prestazioni occasionali "Libretto Famiglia link". Inoltre, devono registrarsi come prestatori sulla piattaforma dell'INPS dedicata alle prestazioni occasionali i soggetti che prestano i servizi di baby sitting.

Successivamente, una volta concesso il bonus da parte dell'INPS, il genitore beneficiario deve effettuare la c.d. "**appropriazione**" entro 15 giorni solari dalla ricezione della comunicazione di accoglimento della domanda, con i canali telematici indicati nella domanda stessa. Potranno essere remunerate tramite Libretto Famiglia le prestazioni lavorative di baby-sitting svolte a decorrere dal 5 marzo 2020 e fino al 31 luglio 2020, da rendicontare nell'apposita procedura entro il 31 dicembre 2020.

Il decreto "Rilancio" ha inoltre introdotto la possibilità di optare, per una parte o per anche per tutto l'importo complessivamente spettante a titolo di bonus (al netto di quanto eventualmente già richiesto con la domanda di bonus baby sitting COVID-19 per essere utilizzato mediante il Libretto Famiglia), per una somma che verrà accreditata direttamente al **richiedente**, in caso di comprovata iscrizione ai centri estivi, ai servizi integrativi per l'infanzia, ai servizi socio-educativi territoriali, ai centri con funzione educativa e ricreativa e ai servizi integrativi o innovativi per la prima infanzia, per il periodo dalla chiusura dei servizi educativi scolastici al 31 luglio 2020.

La fruizione di tale bonus è **incompatibile** con la fruizione, negli stessi periodi, del bonus asilo nido di cui all'art. 1, comma 355 della legge n. 232/2016.

Nel caso di **opzione** per la frequenza ai centri estivi e per servizi integrativi per l'infanzia, il genitore dovrà allegare alla domanda della prestazione la documentazione comprovante l'iscrizione, indicando anche i periodi di iscrizione del minore al centro o alla struttura (minimo una settimana o multipli di settimana), che non potranno andare oltre la data del 31 luglio 2020. Inoltre, dovrà essere indicato anche l'importo della spesa sostenuta o ancora da sostenere.

L'accesso alla **domanda on line** di bonus per servizi di baby-sitting/servizi per l'infanzia è disponibile nella homepage del sito www.inps.it al seguente indirizzo: sezione "Servizi online" > "Servizi per il cittadino" > autenticazione con una delle credenziali di seguito elencate > "Domanda di prestazioni a sostegno del reddito" > "Bonus servizi di baby sitting".

Per poter presentare la domanda, il richiedente dovrà **autenticarsi** ai servizi INPS con:

- PIN ordinario o dispositivo rilasciato dall'INPS;
- SPID di livello 2 o superiore;
- Carta di identità elettronica 3.0 (CIE);
- Carta nazionale dei servizi (CNS).

Per coloro che non sono in possesso di nessuna delle anzidette credenziali, è possibile richiedere il PIN all'INPS attraverso il sito internet o il contact center. Oppure è possibile richiedere una **credenziale SPID**, anche con riconoscimento a distanza via webcam, attraverso uno degli Identity Provider accreditati.

EUTEKNE - FIM PUBLISHING - VIETATA - SOLO IN INTERNETTO A SOLVERTONE

Appuntamenti da remoto tra i consulenti del lavoro e i funzionari INPS

Il Consiglio nazionale dell'Ordine dei consulenti del lavoro, con la nota n. 4529 diffusa ieri, informa che, a seguito dell'interlocuzione avviata con la Presidenza e il Consiglio di Amministrazione dell'INPS, è stata definita in via sperimentale una nuova modalità di **gestione degli appuntamenti** tra gli iscritti all'Albo dei consulenti del lavoro e i funzionari delle sedi provinciali dell'Istituto.
Con lo scopo di favorire la comunicazione tra intermediari e INPS, è stata difatti prevista la possibilità di svolgere gli appuntamenti attraverso un collegamento **remoto** in videochiamata.
Tuttavia, come si evince dalla nota in commento, è necessario avviare un'interlocuzione con i Direttori delle sedi territoriali dell'Istituto, al fine di individuare le **modalità** più efficaci per gestire questo ulteriore canale comunicativo.
Sul punto, la Direzione regionale dell'INPS della Calabria, insieme ai Presidenti degli Ordini dei Consulenti del Lavoro delle province calabresi, con un comunicato stampa hanno reso noto l'avvio, in fase ancora sperimentale, della nuova procedura che offre agli iscritti la possibilità di prenotare appuntamenti con i funzionari INPS, preposti alla trattazione delle pratiche, attraverso collegamento remoto in **videochiamata**.
Il nuovo servizio permette ai consulenti di analizzare con i funzionari dell'INPS **varie casistiche**, senza la necessità di doversi spostare.

Per la validità del DURC si ritorna alla previsione del decreto Cura Italia

La Fondazione Studi Consulenti del Lavoro, con la circ. n. 15/2020 pubblicata ieri, riepiloga le novità apportate dal DL 34/2020 (decreto Rilancio), analizzando anche alcuni **aspetti critici**, come ad esempio i continui rimandi al DL 18/2020 (Cura Italia) e ad altre fonti normative, che creano confusione e problemi ai professionisti che devono applicare tali disposizioni.
La circolare si sofferma principalmente sulle diverse novità apportate in materia di: sospensione dei termini di versamento, documenti unici di regolarità contributiva (DURC), cassa integrazione, aiuti e sostegni ai lavoratori autonomi, subordinati e parasubordinati, alle imprese e alle famiglie.
Tra le diverse criticità riscontrate nel decreto "Rilancio", una in particolare riguarda il **periodo di validità** del DURC.
L'art. 103 comma 2 del DL 18/2020 aveva previsto che i DURC in scadenza dal 31 gennaio al 15 aprile sarebbero rimasti validi fino al **15 giugno 2020**. In sede di conversione, la validità dei DURC in scadenza tra il 31 gennaio e il 31 luglio era stata prolungata per i 90 giorni successivi alla dichiarazione di cessazione dello stato di emergenza (pertanto fino al 29 ottobre 2020). In altre parole, la norma aveva ampliato sia il periodo di scadenza, sia il periodo di validità.
Pochi giorni dopo, l'art. 81 comma 1 del DL 34/2020 ha **ristabilito** la situazione come prevista originariamente dal decreto Cura Italia. Pertanto la validità dei DURC in scadenza tra il 31 gennaio e il 15 aprile rimangono validi fino al 15 giugno 2020.
Sul punto, INPS e INAIL hanno difatti confermato le **istruzioni impartite** rispettivamente con il messaggio n. 1374/2020, con la nota 26 marzo 2020 e la circ. n. 11/2020 (si veda "I DURC in scadenza dal 31 gennaio al 15 aprile restano validi fino al 15 giugno" del 22 maggio).

È cessione di beni l'installazione di una struttura per piattaforma marina

Con risposta a interpello n. 166/2020, pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcune indicazioni in merito al trattamento IVA della realizzazione e installazione di una struttura per una **piattaforma marina**. La struttura è realizzata in un cantiere in Italia e, una volta completata, è caricata su un mezzo navale e installata nell'Oceano, di fronte ad uno Stato membro dell'Unione europea ove è stabilita la società acquirente.
Le Entrate specificano che, nella fattispecie, si è in presenza di una cessione di beni **con posa** in opera.
A tal fine, è richiamato l'orientamento della Corte di Giustizia Ue (causa C-111/05 del 29 marzo 2007), tale per cui "quando un'operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si devono anzitutto prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione considerata per determinare, da un lato, se ci si trovi di fronte a due o più prestazioni distinte o ad un'unica prestazione e, dall'altro, se, in quest'ultimo caso la detta prestazione unica debba essere qualificata come cessione di beni o come **prestazione di servizi**".
Come nel caso esaminato nella sentenza richiamata, in cui si esclude che la prestazione di servizi (in tale circostanza, la posa in opera del cavo) abbia un **carattere prevalente** sulla cessione del bene, anche nel contesto della risposta n. 166/2020 l'Agenzia delle Entrate ritiene che sia configurabile una prestazione di servizi. Infatti, l'oggetto del contratto stipulato attiene alla fornitura di una struttura in acciaio che verrà installata nella piattaforma marina del cliente, in acque territoriali di uno Stato membro Ue.
L'operazione in esame non integra, tuttavia, i presupposti delle cessioni all'esportazione di cui all'art. 8 comma 5 del DPR 633/72, come ipotizzato dall'istante, bensì quelli di una **cessione intracomunitaria** non imponibile ai fini IVA *ex* art. 41 comma 1 lett. a) del DPR 633/72.

EUTEKNE - FIPE PUBLISHING - VIA LIDO 22 - 30126 VENEZIA - C.F. 04244840964 - P.IVA 03523040278 - REA VE 359625

Pertanto, alla luce di questo inquadramento, la cessione è altresì vincolata al rispetto dell'art. 45-*bis* del Regolamento Ue n. 282/2011, in merito alla **prova** del trasporto del bene da parte del cedente al di fuori del territorio dello Stato.

Accoglimento delle domande di REM solo con DSU valida

Con un comunicato pubblicato ieri sul proprio sito, l'INPS ha evidenziato come, ai fini dell'accoglimento delle domande di **reddito di emergenza** (c.d. "REM"), sia indispensabile presentare una **DSU valida**. In mancanza, la domanda sarà respinta e potrà essere riproposta solo dopo aver presentato una DSU valida.
Il beneficio in esame è stato introdotto dall'art. 82 del DL 34/2020 (c.d. "Rilancio") al fine di sostenere economicamente i nuclei familiari che versano in particolari condizioni di bisogno a causa dell'emergenza sanitaria dovuta alla diffusione del COVID-19, e può essere richiesto all'INPS, esclusivamente in via telematica, entro il **30 giugno 2020**.
Si ricorda infine che l'Istituto di previdenza è recentemente intervenuto sul punto con la circolare 69/2020 (si veda "Definiti i requisiti per l'accesso al reddito di emergenza" del 4 giugno 2020), fornendo indicazioni su modi e tempi della richiesta, modello di domanda, **requisiti** per l'accesso, modalità di calcolo e rapporti con altre prestazioni e altri redditi.

Ripresa degli accertamenti per il riconoscimento dell'invalidità

Con il messaggio n. 2330 pubblicato ieri, l'INPS ha reso noto che dal **5 giugno 2020** (data di pubblicazione del messaggio in esame) riaprono i canali di comunicazione dedicati agli accertamenti medico-legali delle ASL (primi accertamenti e aggravamenti) per il riconoscimento degli stati di invalidità civile, cecità civile, sordità, handicap *ex* L. 68/1999.
Con la ripresa quindi dell'attività di **calendarizzazione** delle visite nella procedura VOA sarà riattivata anche la calendarizzazione massiva programmata dall'Istituto di previdenza in base ai calendari messi a disposizione dalle ASL.

Modelli uniformi per l'attività di rilascio e riesame dell'autorizzazione AEO

Con la determinazione dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli n. 166081 pubblicata ieri, 5 giugno 2020, è stato perseguito l'obiettivo di fornire uno **strumento univoco** per le attività di audit ai fini del rilascio e del riesame dell'autorizzazione di operatore economico autorizzato (AEO) nonché dell'automonitoraggio, assicurando così uniformità metodologica e procedurale su tutto il territorio nazionale.
In particolare, sono stati previsti **appositi modelli**, ad esclusivo uso interno dell'Agenzia delle Dogane, per le attività di rilascio dell'autorizzazione AEO e per quelle di riesame della stessa. Sulla base degli elementi informativi raccolti, il team di audit riporterà, nella parte conclusiva di ciascun modello, le proprie valutazioni e indicherà i rischi rimanenti nonché le opportune azioni migliorative/correttive proposte all'operatore economico per ciascun criterio previsto.
Al termine dell'attività, i modelli saranno trasmessi alla competente Direzione territoriale che provvederà a esaminarli e a inviarli alla Direzione Dogane. Quest'ultima adotterà la decisione oppure potrà richiedere **ulteriori elementi** informativi o un supplemento d'istruttoria. L'ufficio delle Dogane consegnerà un apposito referto all'operatore economico al fine, fra l'altro, di portarlo a conoscenza delle eventuali azioni migliorative a fronte dei rimanenti rischi individuati.
La determinazione stabilisce, inoltre, che per l'attività obbligatoria di **automonitoraggio** da parte degli operatori AEO, quest'ultimi dovranno utilizzare l'apposito modello predisposto e trasmetterlo all'ufficio delle Dogane competente entro il 31 luglio di ogni anno, nonché tutte le volte in cui dovessero emergere nuovi fattori potenzialmente in grado di incidere sul mantenimento o sul contenuto dell'autorizzazione AEO e connessi benefici.
La nuova modulistica e le relative modalità applicative entrano in vigore dalla data di pubblicazione della determinazione.

EUTEKNE - FIM PUBLICATIONS VIRTUAL - USO IN ESCLUSIVA A SOLVENTIS S.R.L.

Direttore Editoriale
Michela DAMASCO

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