EUTEKNE.INFO
IL QUOTIDIANO DEL COMMERCIALISTA

Lunedì 1 giugno 2020

IL CASO DEL GIORNO

Costi indeducibili senza presunzione di distribuzione di utili ai soci

/ Alice BOANO e Alfio CISSELLO

La dottrina e la giurisprudenza (specie di merito) hanno, in varie occasioni, evidenziato diverse criticità derivanti dall'applicazione della **presunzione di distribuzione** degli utili extracontabili in caso di società a ristretta base [...]

PAGINA 2

IL PUNTO
IAS

"Sconto" IRAP nei bilanci IAS/IFRS con effetto solo sulla fiscalità corrente

/ Valeria RUSSO

Il venir meno degli obblighi di pagamento del saldo IRAP 2019 e del primo acconto IRAP 2020 impone qualche riflessione sulla necessità di rivedere la determinazione del **fondo imposte** delle imprese [...]

PAGINA 7

FISCO

Aumenti di capitale agevolati con più vincoli per i gruppi di società

Soglie dimensionali per il beneficio fiscale da valutare a livello aggregato e non di singolo soggetto

/ Gianluca ODETTO

Il meccanismo di funzionamento dei **crediti d'imposta** previsti dall'art. 26 del DL 34/2020 per il rafforzamento patrimoniale delle medie imprese costituite in forma di società di capitali risulta caratterizzato da "paletti" rigidi per le società che fanno parte di gruppi.
In linea generale, i **requisiti** di accesso sono rappresentati dal volume dei ricavi prodotto nel 2019, che deve essere compreso tra 5 e 50 milioni di euro, e dalla riduzione dei ricavi a causa dell'emergenza epidemiologica COVID-19 di almeno il 33% nel bimestre marzo-aprile 2020 rispetto al corrispondente periodo del 2019. Così, ad esempio, una società con 35 milioni di euro di ricavi nel 2019 non può accedere ai benefici se i ricavi nel bimestre marzo-aprile 2020 ammontano a 4,5 milioni, mentre nel bimestre marzo-aprile 2019 erano pari a 6 milioni, in quanto è rispettato il requisito dimensionale, ma non quello della riduzione dei ricavi (pari al 25%); la stessa società potrebbe, invece, essere agevolata nel momento in cui i ricavi del bimestre marzo-aprile 2020 ammontassero a 3,9 milioni, in quanto la riduzione percentuale sarebbe pari al 35%.
Fatte queste premesse, l'art. 26 comma 1 lettera a) del DL 34/2020 prevede che, se la società appartiene ad un **gruppo**, il requisito dimensionale (si presume sia il limite minimo, sia quello massimo, dei ricavi) deve essere assunto su base consolidata, al più elevato grado di consolidamento, non tenendo conto dei ricavi infragruppo. Nell'attesa che il DM attuativo delle disposizioni in commento faccia chiarezza sulla nozione di gruppo valevole a questi fini, si può ipotizzare che il riferimento ai ricavi su base consolidata non riguardi i soli gruppi che redigono il bilancio consolidato (molti gruppi potrebbero, infatti, non esservi tenuti anche solo per ragioni dimensionali), ma implichi in ogni caso la necessità di sommare i ricavi delle diverse società e di sottrarre dal dato aggregato quello [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Plafond per l'esportazione di mascherine e altri beni di emergenza

Limiti al rimborso IVA per il non residente dotato di "stabile"

Per imprese e professionisti spese sanitarie certe, bonus incerti

Holding "statiche" alla verifica della residenza fiscale nel post lockdown

ALTRE NOTIZIE / DA PAGINA 11

IMPRESA

Per contributi a fondo perduto non spettanti anche sanzioni penali

/ Maria Francesca ARTUSI

Il decreto "Rilancio" prevede tra le altre misure anche dei contributi a fondo perduto per alcune imprese e alcuni lavoratori autonomi. I presupposti, la quantificazione e [...]

PAGINA 5

Costi indeducibili senza presunzione di distribuzione di utili ai soci

Non si è in presenza dell'utile extracontabile che si presume distribuito ai soci

/ Alice BOANO e Alfio CISSELLO

La dottrina e la giurisprudenza (specie di merito) hanno, in varie occasioni, evidenziato diverse criticità derivanti dall'applicazione della **presunzione di distribuzione** degli utili extracontabili in caso di società a ristretta base proprietaria.

Essa opera ogniqualvolta una **società di capitali** caratterizzata da un numero esiguo di soci sia destinataria di un accertamento di utili non contabilizzati.

Gli Uffici, in base ad un costante orientamento giurisprudenziale, applicano la presunzione di attribuzione pro quota ai soci degli utili stessi, nel corso dello stesso esercizio annuale, salva la prova contraria circa l'accantonamento o il reinvestimento dei maggiori ricavi (recentemente, Cass. 14 maggio 2020 n. 8915).

All'esito di un'attività di controllo nei riguardi di una società, dunque, l'organo di **verifica** formula proposte di recupero ad imposizione per elementi di reddito non dichiarati, ritenendo possibile completare l'azione ispettiva con un successivo intervento nei confronti dei soci con proposte di recupero dei maggiori dividendi presuntivamente ottenuti in relazione a quanto non dichiarato dalla società.

La distribuzione si considera avvenuta, oltretutto, a prescindere dalla presenza di una **delibera assembleare** (Cass. 4 dicembre 2008 n. 28789).

Tale presunzione, già discutibile di per sé, può, all'evidenza, operare solamente nelle ipotesi in cui il maggior reddito derivi da una comprovata esistenza di disponibilità finanziarie occulte in capo alla società e, dunque, solamente se ci si trovi dinnanzi a **ricavi non dichiarati** o, eventualmente, da costi fittiziamente sostenuti, dunque oggettivamente inesistenti.

Risulta quindi profondamente errata la prassi in uso presso alcuni uffici di applicare la presunzione in caso di costi sostenuti ma ritenuti in tutto o in parte indeducibili perché carenti di documentazione.

Invece, sempre in base alla citata prassi, non legittimerebbero la presunzione i **costi documentati** bensì disconosciuti in quanto difettanti dell'inerenza.

L'indirizzo giurisprudenziale maggioritario va in senso opposto (*ex multis*, C.T. Prov. Reggio Emilia 18 settembre 2019 n. 195/2/19 e C.T. Reg. Veneto 13 novembre 2019 n. 1099/5/19; contra, implicitamente, C.T. Reg. Lazio 4327/10/19 del 16 luglio 2019).

Tale posizione è in linea con quanto sostenuto dall'AIDC mediante la norma di comportamento n. 198 del 28 giugno 2017, secondo la quale la percezione degli **utili occulti** da parte dei soci non è dimostrata laddove l'accertamento concerna, tra l'altro, il recupero dei costi indeducibili, gli accantonamenti, gli ammortamenti, le valutazioni di magazzino oppure la competenza fiscale.

Bisogna dimostrare che i soci hanno percepito i dividendi

La *ratio* della presunzione consiste nel fatto che, a fronte di ricavi neri, il denaro incassato "sotto banco" viene poi distribuito ai soci.

Se ci sono costi indeducibili non c'è **alcuna provvista** da distribuire, ma, semmai, un minor carico fiscale in capo alla società, e lo stesso, se ci si pensa un attimo, si verifica quando i costi sono radicalmente inesistenti.

Le imposte che avrebbero dovuto essere pagate in più si tramutano in denaro che continua a rimanere nelle casse sociali, salvo il Fisco riesca a dimostrare, mediante un rigoroso **assetto probatorio** che i soci, di fatto, hanno incassato dividendi, in sostanza che il risparmio fiscale derivante dall'indebita deduzione del costo è in qualche modo finito nella tasca dei soci (ad esempio, al socio viene retrocesso il pagamento di parte del costo ritenuto indeducibile).

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - SOLO LA RISERVATA A SOLVENTI N.E.

Aumenti di capitale agevolati con più vincoli per i gruppi di società

Soglie dimensionali per il beneficio fiscale da valutare a livello aggregato e non di singolo soggetto

/ Gianluca ODETTO

Il meccanismo di funzionamento dei **crediti d'imposta** previsti dall'art. 26 del DL 34/2020 per il rafforzamento patrimoniale delle medie imprese costituite in forma di società di capitali risulta caratterizzato da "paletti" rigidi per le società che fanno parte di gruppi.

In linea generale, i **requisiti** di accesso sono rappresentati dal volume dei ricavi prodotto nel 2019, che deve essere compreso tra 5 e 50 milioni di euro, e dalla riduzione dei ricavi a causa dell'emergenza epidemiologica COVID-19 di almeno il 33% nel bimestre marzo-aprile 2020 rispetto al corrispondente periodo del 2019. Così, ad esempio, una società con 35 milioni di euro di ricavi nel 2019 non può accedere ai benefici se i ricavi nel bimestre marzo-aprile 2020 ammontano a 4,5 milioni, mentre nel bimestre marzo-aprile 2019 erano pari a 6 milioni, in quanto è rispettato il requisito dimensionale, ma non quello della riduzione dei ricavi (pari al 25%); la stessa società potrebbe, invece, essere agevolata nel momento in cui i ricavi del bimestre marzo-aprile 2020 ammontassero a 3,9 milioni, in quanto la riduzione percentuale sarebbe pari al 35%.

Fatte queste premesse, l'art. 26 comma 1 lettera a) del DL 34/2020 prevede che, se la società appartiene ad un **gruppo**, il requisito dimensionale (si presume sia il limite minimo, sia quello massimo, dei ricavi) deve essere assunto su base consolidata, al più elevato grado di consolidamento, non tenendo conto dei ricavi infragruppo. Nell'attesa che il DM attuativo delle disposizioni in commento faccia chiarezza sulla nozione di gruppo valevole a questi fini, si può ipotizzare che il riferimento ai ricavi su base consolidata non riguardi i soli gruppi che redigono il bilancio consolidato (molti gruppi potrebbero, infatti, non esservi tenuti anche solo per ragioni dimensionali), ma implichi in ogni caso la necessità di sommare i ricavi delle diverse società e di sottrarre dal dato aggregato quello dei ricavi infragruppo.

Così, riprendendo l'esempio precedente, se la società con ricavi nel 2019 di 35 milioni di euro fosse controllata al 100% da una società con ricavi di 200 milioni, le agevolazioni non spetterebbero. Al contrario, sarebbe titolata ai benefici la società con ricavi pari, ad esempio, a 2 milioni (astrattamente esclusa, quindi, a livello individuale) se controllata da una società con ricavi pari a 4 milioni, in quanto il gruppo, nella sua totalità, supera la **soglia dimensionale** minima.

Un altro problema si cela, però, nella formulazione dell'art. 26 comma 1 lettera b) del DL 34/2020, dalla quale si comprende che anche il parametro della riduzione dei ricavi almeno pari al 33% andrebbe valutato su **base consolidata**. Potrebbero quindi esservi casi di società che, singolarmente considerate, hanno subìto una contrazione di ricavi molto sensibile (o in certi casi, di fatto un loro azzeramento), ma facenti parte di gruppi che a livello aggregato hanno registrato una riduzione dei ricavi nel bimestre marzo-aprile 2020 inferiore al 33%, per cui la formulazione della norma escluderebbe la possibilità di accedere alle agevolazioni. Si tratta di un aspetto che, forse, non è stato adeguatamente ponderato dal legislatore, e che potrebbe quindi essere riconsiderato.

Sempre con riferimento ai gruppi, l'art. 26 comma 5 del decreto prevede che non compete il credito d'imposta del 20% per il soggetto che effettua il **conferimento** se questo è una società che controlla direttamente o indirettamente la società conferitaria, è da questa controllata o a questa collegata, ovvero è sottoposta a comune controllo. Ipotizzando un gruppo di due società A e B, in cui A controlla B, l'aumento di capitale effettuato da B e sottoscritto (e versato) da A non potrebbe generare il credito d'imposta in capo ad A; per come è scritta la norma rimarrebbe, invece, il credito d'imposta parametrato alle perdite del 2020 in capo a B. Non si comprende appieno il vincolo in esame, posto che risulta fisiologico che sia la controllante a sottoscrivere l'aumento di capitale: l'ipotesi è che si intenda prevenire fenomeni di duplicazione del beneficio, come nell'ACE, per gli aumenti "a cascata", favorendo la capitalizzazione della società "a monte" da parte di soggetti estranei al gruppo (es. persone fisiche).

Ma anche in questo caso risulta un problema, in quanto il comma 1 dell'art. 26 escluderebbe dai benefici gli aumenti di capitale effettuati dalle società holding, rientrando queste tra le **società** di cui all'art. 162-*bis* del TUIR: si dovrebbe, però, valutare se ciò risponde realmente alla *ratio* della norma, posto che la Relazione al DL 34/2020 menziona quali soggetti agevolati le "società che non operano nei settori bancario, finanziario e assicurativo", con una nozione di settore finanziario che dovrebbe essere assunta nella sua accezione "pura", tale da non ricomprendere le holding industriali.

In attesa che il DM attuativo regolamenti in modo puntuale queste casistiche risulta, quindi, concreto il rischio che vi siano situazioni in cui la capitalizzazione **non possa** essere agevolata. Allo stato attuale, le uniche situazioni in cui il rischio pare non sussistere sono quelle in cui l'aumento di capitale venga sottoscritto da soggetti esterni al gruppo, o da persone fisiche che assumono partecipazioni dirette non nella holding, ma nelle società operative sottostanti.

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

Plafond per l'esportazione di mascherine e altri beni di emergenza

L'aliquota "zero" prevista dal DL Rilancio ha esclusivamente valenza interna

/ Luca BILANCINI e Emanuele GRECO

A decorrere dal 26 maggio 2020 non sono più vigenti le restrizioni all'**esportazione** per i dispositivi di protezione individuale, previste dal Regolamento Ue n. 568/2020, come ha confermato la stessa Commissione europea con un apposito comunicato stampa.

Anche in concomitanza con l'attenuarsi dell'emergenza a livello nazionale, nonché per esigenze di mercato, alcune aziende produttrici di **mascherine** e di altri prodotti per il contrasto e la gestione dell'emergenza sanitaria stanno valutando di destinare i beni all'estero, sia in Stati appartenenti all'Unione europea che al di fuori dell'Ue.

Per le cessioni effettuate all'**interno** del territorio dello Stato è previsto un particolare regime IVA di esenzione sulle operazioni attive, con il riconoscimento del diritto alla detrazione "a monte", ai sensi dell'art. 124 del DL 34/2020. La disposizione ha peraltro natura **transitoria**, posto che l'applicabilità del beneficio è limitata alle operazioni effettuate sino al 31 dicembre 2020; dal 1° gennaio 2021, infatti, grazie all'introduzione del nuovo n.1.*ter*.1 della tabella A, parte II-*bis*, allegata al DPR 633/72, è stata stabilita l'aliquota del **5%**.

Come indicato nella relazione illustrativa al decreto "Rilancio", l'intento del legislatore è quello di concedere, in via transitoria, un regime di maggior favore, per le cessioni di quei beni che possono risultare utili a contenere l'emergenza sanitaria da COVID-19.

Questa particolare forma di esenzione è esclusivamente destinata alle operazioni che prevedono il consumo "interno" di tali beni, non potendo riguardare le cessioni verso l'estero, per le quali opera il regime di **non imponibilità** previsto dall'art. art. 8 comma 1 lett. a) o b) del DPR 633/72 (qualora i beni siano destinati a uscire dal territorio comunitario) o dall'art. 41 comma 1 del DL 331/93 (in caso di destinazione ad altri Stati membri).

Benché in entrambi i casi si sia in presenza di operazioni che non risultano gravate da imposta e che consentono il diritto alla detrazione dell'IVA "a monte" (art. 19 comma 3 lett. a) del DPR 633/72), un sostanziale elemento di distinzione consta nel fatto che le cessioni verso l'estero, a differenza delle operazioni interne ad aliquota "zero", possono concorrere, in via ordinaria, alla determinazione dello *status* di **esportatore abituale** per il cedente (art. 1 comma 1 lett. a) del DL 746/83), nonché al calcolo del **plafond** (art. 2 comma 2 della L. 28/97), il che implica che detti soggetti potranno beneficiare di tale *status*, al fine di acquistare beni e/o servizi senza applicazione dell'IVA, previa dichiarazione d'intento.

Sotto un profilo strettamente operativo, qualora gli operatori che pongono in essere dette cessioni verso l'estero decidessero, pur non essendone obbligati, di emettere fattura elettronica mediante Sistema di Interscambio, il corretto codice da indicare nel file XML per identificare la **natura** dell'operazione sarebbe "N3" (non imponibili).

In assenza di fattura elettronica, invece, risulterebbe comunque dovuta la presentazione dell'esterometro.

Un altro aspetto conseguente alla qualificazione delle cessioni di beni per l'emergenza come cessioni all'esportazione ovvero come cessioni intracomunitarie, laddove destinati all'estero, è anche l'esenzione assoluta dall'imposta di **bollo** (art. 15 della Tabella B annessa al DPR 642/72 e art. 66 comma 5 del DL 331/93).

Bollo da considerare per le operazioni "esenti"

Diverso è, invece, il caso delle cessioni "**interne**" dei beni per l'emergenza sanitaria (tra cui, mascherine Ffp2 e Ffp3, mascherine chirurgiche, detergenti disinfettanti per mani, ecc.). L'art. 124 comma 2 del DL 34/2020 qualifica, infatti, tali operazioni come "**esenti** dall'imposta sul valore aggiunto", pur tenendo a specificare che, ciò nonostante, permane il diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'art. 19 del DPR 633/72.

Benché non possa non sottolinearsi la peculiarità di tale classificazione, occorre altresì rimarcare che, secondo quanto disposto dall'art. 6 della Tabella B, allegata al DPR 642/72, sono esenti da imposta di bollo i documenti "riguardanti il pagamento di corrispettivi di operazioni assoggettate ad imposta sul valore aggiunto"; dovrebbero, quindi, ritenersi soggette a imposta – in misura pari a 2 euro – le fatture relative alle cessioni dei beni in commento, il cui ammontare sia superiore a 77,47 euro. Tale interpretazione troverebbe peraltro conferma nella C.M. 2 gennaio 1984 n. 1, secondo cui sono esclusi dall'esenzione del bollo i documenti che "riguardano operazioni fuori del campo di applicazione dell'I.V.A., o con **aliquota zero**".

Considerato poi l'obbligo pressoché generalizzato di emissione di fattura in **formato elettronico** mediante SdI, qualche dubbio potrebbe sorgere anche in relazione alla corretta codifica relativa alla **natura** dell'operazione, da indicare nel file XML. In base al tenore letterale del già citato art. 124 del DL 34/2020, la scelta dovrebbe ricadere sul codice natura N4 (esenti), sebbene in questo caso non si possa ritenere l'operazione annoverabile *stricto sensu* fra quelle elencate nell'art. 10 del DPR 633/72.

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

Per contributi a fondo perduto non spettanti anche sanzioni penali

Si applica l'art. 316-bis del codice penale e il reato rientra tra quelli che possono divenire presupposto per la responsabilità 231

/ Maria Francesca ARTUSI

Il decreto "Rilancio" prevede tra le altre misure anche dei contributi a fondo perduto per alcune imprese e alcuni lavoratori autonomi. I presupposti, la quantificazione e le modalità di erogazione di tale contributo sono disciplinati all'art. 25 del DL 34/2020.

Se ciò è noto, meno conosciuti sono i rischi **anche penali** che possono derivare dall'ottenimento del benificio nel caso di soggetti a cui questo non spetti di diritto. Dei rischi connessi alle autocertificazioni – anche relative alla possibilità di usufruire di misure di sostegno – si è già detto in relazione al DL 23/2020 (si veda "Autocertificazioni COVID con rischi penali" dell'11 aprile 2020): si trattava della possibile integrazione di reati di falso, di truffa e di indebita percezione di erogazioni pubbliche.

Nel caso dei nuovi contributi a fondo perduto si trova, però, un preciso **riferimento** ad un illecito penale, dal momento che il penultimo comma del citato art. 25 precisa che "nei casi di percezione del contributo in tutto o in parte non spettante si applica l'articolo 316-*ter* del codice penale".

La condotta presa in considerazione da tale norma consiste nell'utilizzo o nella presentazione di dichiarazioni o di **documenti falsi** o attestanti cose non vere, ovvero nell'omissione di informazioni dovute, a cui consegue la percezione indebita di contributi, finanziamenti, mutui agevolati o altre erogazioni dello stesso tipo, comunque denominate, concessi o erogati dallo Stato, da altri enti pubblici. La pena principale, prevista dal comma 1, è quella della reclusione da sei mesi a tre anni.

Tuttavia, quando la somma indebitamente percepita è pari o inferiore a 3.999,96 euro si applica soltanto la **sanzione amministrativa** da 5.164 a 25.822 euro; sanzione che non può comunque superare il triplo del beneficio conseguito.

A completamento dell'apparato sanzionatorio va, altresì, considerato che il reato in questione rientra anche tra quelli che possono divenire **presupposto** per la responsabilità delle persone giuridiche ai sensi dell'art. 24 del DLgs. 231/2001. Pertanto non si può escludere il rischio di una ripercussione sulla società, laddove venisse ottenuto un contributo nell'interesse o a vantaggio della stessa, utilizzando dichiarazioni non veritiere.

Va evidenziato anche che lo stesso art. 25 del DL "Rilancio", nell'attribuire la gestione delle richieste di contributi e la conseguente attività di controllo dei dati dichiarati all'Agenzia delle Entrate, prevede l'applicazione degli artt. 31 e seguenti del DPR 600/1973 in materia di **accertamento** delle imposte sui redditi. Contestualmente, qualora il contributo sia in tutto o in parte non spettante, è previsto che l'Agenzia delle Entrate recuperi il dovuto, irrogando le sanzioni in misura corrispondente a quelle previste dall'art. 13 comma 5 del DLgs. 471/1997 (sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti inesistenti) e gli interessi dovuti ai sensi dell'art. 20 del DPR 602/1973.

La non spettanza potrà derivare anche dal mancato superamento della **verifica antimafia** che viene effettuata mediante autocertificazione, secondo quanto stabilito dalle norme richiamate nel comma 9 dell'art. 25 in esame. Si noti, ancora, che proprio in relazione a tale autocertificazione la norma in esame prevede un'autonoma sanzione penale della reclusione da due a sei anni qualora dalla verifica effettuata risulti a carico di taluno dei soggetti indicati la sussistenza di una delle cause di decadenza, di sospensione o di divieto derivanti dall'applicazione di una misura di prevenzione (art. 67 del DLgs. 159/2011), nonché di sussistenza di tentativi di infiltrazione mafiosa. In queste ipotesi, laddove il contributo fosse stato effettivamente erogato, sarà applicabile anche la confisca ai sensi dell'art. 322-*ter* c.p.

Tutto ciò premesso, è importante ricordare che ogni sanzione di diritto penale necessita di un accertamento processuale rigoroso, che include anche la prova dell'**elemento soggettivo** del reato.

Per quanto riguarda la fattispecie di indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato di cui al richiamato art. 316-*ter* c.p., tale elemento va individuato nel **dolo generico**: occorre cioè che l'agente realizzi volontariamente la condotta illecita (cioè, la presentazione di una dichiarazione non veritiera, ad esempio omettendo volutamente una informazione rilevante), essendo consapevole della falsità o comunque dell'incompletezza di quanto affermato e della rilevanza della stessa rispetto alla procedura di erogazione. Consapevolezza che mal si concilia con la complessità della norma e con l'incertezza delle effettiva modalità applicative della stessa.

Tra l'altro, proprio la precisazione contenuta all'art. 25, che collega espressamente la percezione di un contributo non spettante all'art. 316-*ter* c.p., potrebbe evitare il rischio che la medesima condotta possa essere qualificata come artificio o raggiro rilevante ai fini del **più grave reato** di truffa per l'ottenimento di erogazioni pubbliche, previsto dall'art. 640-*bis* c.p.

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

Limiti al rimborso IVA per il non residente dotato di "stabile"

Decisivo il coinvolgimento della branch nell'effettuare importazioni

/ Emanuele GRECO e Simonetta LA GRUTTA

I soggetti non residenti che effettuano **importazioni** di beni **in Italia**, con successiva cessione domestica o cessione intracomunitaria, non hanno titolo per accedere ai rimborsi IVA in via "diretta" ai sensi dell'art. 30 comma 2 lett. e) del DPR 633/72.
Il principio è stato affermato dall'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. 160 del 29 maggio 2020.
Secondo le Entrate, è dirimente il dettato normativo dello stesso art. 30 comma 2 lett. e), il quale limita il diritto al rimborso dell'eccedenza detraibile IVA, sempreché superiore a 2.582,28 euro, ai soggetti che si trovino "nelle condizioni previste dal terzo comma dell'articolo 17".
La previsione normativa, dunque, è tale da **precludere** ai soggetti non residenti con stabile organizzazione, dotata di mezzi umani e tecnici, in Italia **il rimborso IVA** sulla base del presupposto di cui al richiamato art. 30 comma 2 lett. e), in quanto riservato esclusivamente "a quei soggetti non stabiliti per i quali non sussiste alcun criterio di collegamento con il territorio dello Stato in cui hanno maturato il credito".
La condizione di accesso al rimborso in esame è, quindi, soddisfatta in capo ai soli soggetti non residenti ai fini IVA in Italia e **privi** di **stabile organizzazione**, i quali si sono identificati direttamente (art. 35-ter del DPR 633/72) o, in alternativa, hanno nominato un rappresentante fiscale residente nel territorio dello Stato, nelle forme previste dall'art. 1 comma 4 del DPR 441/97.
Nella fattispecie esaminata nella risposta a interpello, la società non residente effettuava, senza apparente intervento della S.O. ma con il supporto di un operatore logistico terzo, importazioni in Italia, stoccando la merce in un magazzino e successivamente consegnando i beni a cessionari nazionali oppure inviandoli a soggetti passivi stabiliti in altri Stati Ue. In punto di fatto, la branch italiana, deputata ai soli servizi di sviluppo commerciale dei prodotti e di marketing, **non interveniva** in alcun modo nel processo di movimentazione fisica e di stoccaggio dei beni, né acquisiva in alcun momento la disponibilità fisica o il potere di disporne.
Tuttavia, mediante il **coinvolgimento** della **branch** nazionale, veniva assolta l'IVA in Dogana per le importazioni di beni in Italia.
Dunque, nella fattispecie esaminata dalla risposta n. 160/2020, la stabile organizzazione risulta determinante per il perfezionamento delle operazioni doganali effettuate dalla casa madre e, di riflesso, per escludere il rimborso in via "diretta".
Non ricorrendo le condizioni previste dall'art. 30 comma 2 lett. e), il soggetto non residente ha la necessità di verificare il possesso degli **altri requisiti** di cui all'art. 30 comma 2 per il diritto ai rimborsi IVA dei soggetti "stabiliti".
In alternativa, il recupero dell'IVA a credito, emergente in sede di dichiarazione annuale, è comunque possibile mediante **compensazione** "verticale" dello stesso, riporto del credito all'anno successivo, nonché al rispetto delle condizioni (es. visto di conformità) per la compensazione "orizzontale" con altri tributi o contributi.

Da chiarire il diritto al rimborso in assenza di intervento della S.O.

Da una prima lettura della risposta dell'Agenzia delle Entrate, non appare, però, del tutto chiaro se il rimborso di cui all'art. 30 comma 2 lett. e) del DPR 633/72 sia precluso in via assoluta ogni qualvolta il soggetto non residente sia dotato di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato oppure se il rimborso possa essere **ammesso** qualora non vi sia **alcuna partecipazione** della branch italiana alla operazioni poste in essere dalla casa madre.
Nel caso di specie, infatti, sebbene per le cessioni domestiche non vi sia l'intervento della S.O., il coinvolgimento fattuale della stessa in sede di importazione dei beni preclude il diritto al rimborso, lasciando aperto il dubbio che l'accesso al rimborso **possa sussistere**, oltre che nei casi di rappresentanza fiscale e di identificazione diretta, "anche qualora un soggetto non stabilito abbia una **sede secondaria** che non partecipi alla realizzazione delle operazioni poste in essere dallo stesso" (art. 53 del Regolamento Ue n. 282/2011).

ESTRATTO PER PUBBLICAZIONE VIETATA - SOLO IN ABBONAMENTO A SOLVEFISCO S.R.L.

"Sconto" IRAP nei bilanci IAS/IFRS con effetto solo sulla fiscalità corrente

La voce "imposte correnti" subirà una diminuzione ma l'eccezionalità non determina alcun effetto ai fini della determinazione della fiscalità differita

/ Valeria RUSSO

Il venir meno degli obblighi di pagamento del saldo IRAP 2019 e del primo acconto IRAP 2020 impone qualche riflessione sulla necessità di rivedere la determinazione del **fondo imposte** delle imprese coinvolte dalla normativa e, quindi, anche per le imprese industriali IAS/IFRS.

Se l'eventuale risparmio sul saldo 2019 è destinato a trovare allocazione con segno positivo nel profit & loss del bilancio 2020, il venir meno del primo acconto per il 2020 concretizzandosi in una riduzione definitiva dell'imposta dovuta per il 2020 impone di tenerne conto ai fini della determinazione delle imposte correnti per il 2020 da rilevare sia in sede di semestrale sia in sede di bilancio. Considerata la natura "eccezionale" dello sconto IRAP, sembra potersi, invece, **escludere** che lo stesso determini effetti sulla nuova fiscalità differita da stanziare, mentre bisogna prestare particolare attenzione ai *reversal* delle DTA/DTL che si imputano nel 2020.

L'art. 24 del DL 34/2020 prevede che i contribuenti – diversi dagli intermediari finanziari, holding, imprese di assicurazione ed amministrazioni pubbliche – con ricavi e compensi non superiori a **250 milioni** di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 19 maggio 2020 (per i soggetti "solari", periodo di imposta 2019) sono esclusi dall'obbligo di versamento del saldo IRAP per il periodo di imposta 2019 e dal primo acconto IRAP per il 2020. Tra i soggetti interessati dalla disposizione vi sono anche i soggetti "industriali" che redigono il bilancio in base agli IAS/IFRS.

Con specifico riguardo a questi ultimi, la disposizione impone qualche considerazione sui riflessi che può determinare in bilancio e, più in particolare, sul calcolo del fondo imposte da stanziare in sede di semestrale 2020 e del successivo bilancio di esercizio.

Per quanto concerne il venire meno dell'obbligo di versamento del saldo 2019, considerato che la norma mantiene fermi gli obblighi di versamento degli acconti 2019, appare evidente che il risparmio di imposta sia **solo eventuale**. In particolare, potrà verificarsi solo nel caso in cui il valore della produzione netta ai fini IRAP del 2019 risulti superiore a quella del periodo di imposta 2018 e si siano determinati gli acconti di imposta con il metodo storico. In questo caso, trattandosi di uno "sconto" su imposte di competenza del 2019, l'eventuale differenziale positivo tra quanto stanziato nel bilancio 2019 e quanto versato (*rectius*, dovuto) in sede di acconto 2019 dovrà essere rilevato nel *profit & loss* del 2020 (presupponendo che il bilancio 2019 sia già stato approvato).

Il venir meno dell'obbligo di versamento del primo acconto IRAP 2020 realizza, invece, un vero e proprio **risparmio** dell'IRAP dovuta per il 2020. È, infatti, espressamente previsto che tale importo sia, comunque, "escluso" dal calcolo dell'imposta da versare a saldo IRAP 2020. In particolare, in sede di determinazione dell'importo dell'IRAP da versare a saldo 2020, deve essere portato in diminuzione oltre alla seconda rata di acconto di novembre 2020 anche l'importo "figurativo" (e non versato in base all'agevolazione in esame) del primo acconto 2020. Questo evidentemente determina una diminuzione definitiva dell'IRAP dovuta per il 2020 e, quindi, va considerato ai fini della determinazione del fondo imposte da appostare in sede di semestrale e bilancio 2020.

In particolare, la voce "**imposte correnti**" subirà una diminuzione proprio per tener conto della minor IRAP dovuta.

Al contrario, proprio l'eccezionalità della riduzione dell'IRAP – limitata al solo 2020 – non determina alcun effetto ai fini della determinazione della fiscalità differita (DTA/DTL) che andrà calcolata in base all'aliquota IRAP ordinariamente applicabile.

In base al par. 47 dell'IAS 12, "le attività e le passività fiscali differite devono essere calcolate alle **aliquote fiscali** che si prevede saranno applicabili nell'esercizio nel quale sarà realizzata l'attività o sarà estinta la passività, sulla base delle aliquote fiscali (e della normativa fiscale) vigenti o sostanzialmente in vigore alla data di riferimento del bilancio". Ad esempio, ipotizzando che nel 2020 si operi una variazione in aumento per sterilizzare un accantonamento rilevato in conformità dello IAS 37 non deducibile ai fini IRAP, le DTA che andranno stanziate in bilancio dovranno essere valorizzate all'aliquota IRAP ordinaria. Infatti, nel periodo di imposta in cui si verificherà l'evento che ha dato luogo allo stanziamento dell'accantonamento si opererà la variazione in diminuzione in sede di dichiarazione IRAP e si genererà una minore IRAP dovuta per quel periodo di imposta. In quest'ottica, i *reversal* delle corrispondenti DTA non potranno che essere valorizzati ad aliquota piena.

Di contro, qualche riflessione ulteriore va fatta nel caso in cui nel 2020 si assista allo scarico di DTA stanziate in esercizi precedenti, in quanto questo può determinare un **effetto distonico** in bilancio. È, infatti, evidente che, nelle variazioni temporanee in diminuzione ai fini IRAP (a fronte di variazioni in aumento che

EUTEKNE - VIA FORCELLINI 170 - 20134 MILANO - C.F. E P.I. 08191660968

hanno interessato periodi di imposta precedenti), dovrà tenersi conto dell'agevolazione che determina una riduzione dell'IRAP dovuta (ma **proporzionalmente** incide sull'aliquota di imposta applicata). A questi fini, i *reversal* andranno valorizzati ad un'aliquota inferiore a quella ordinaria ma l'eccedenza dello stock di DTA iscritte rispetto ai *reversal* dei periodi di imposta successivi dovrà essere, comunque, imputata a conto economico (generando un'ulteriore componente negativo). Da questa ricostruzione, sembra potersi affermare che lo sconto IRAP per il 2020 può avere effetto **solo** sulla fiscalità corrente del 2020.

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

Per imprese e professionisti spese sanitarie certe, bonus incerti

Il credito d'imposta per sanificazione e DPI è per tutti, ma ha pochi fondi; quello per l'adeguamento dei luoghi pubblici ha più risorse, ma è per pochi

/ Enrico ZANETTI

Per la sanificazione degli ambienti, l'acquisto di dispositivi di protezione e l'adeguamento sanitario dei processi produttivi e degli ambienti di lavoro in luoghi aperti al pubblico, gli **oneri** sono certi e consistenti per tutti, i crediti di imposta molto meno.

Gli artt. 120 e 125 del DL 34/2020 prevedono, a favore di imprese, esercenti arti e professioni ed enti non commerciali, un **credito di imposta** nella misura del 60% delle spese sostenute nel 2020 rispettivamente per:

- gli interventi necessari a far rispettare le prescrizioni sanitarie per il contenimento del COVID-19, ivi compresi quelli edilizi necessari per il rifacimento di spogliatoi e mense, per la realizzazione di spazi medici, ingressi e spazi comuni, per l'**acquisto** di arredi di sicurezza, per investimenti in attività innovative, quali lo sviluppo o l'acquisto di strumenti e tecnologie necessarie allo svolgimento dell'attività lavorativa, e per l'acquisto di apparecchiature per il controllo della temperatura dei dipendenti e degli utenti (art. 120);
- la sanificazione degli ambienti nei quali è esercitata l'attività lavorativa e istituzionale e degli strumenti utilizzati nell'ambito di tale attività; l'acquisto di dispositivi di protezione individuale, quali mascherine, guanti, visiere e occhiali protettivi, tute di protezione e calzari, che siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea; l'acquisto di prodotti detergenti e disinfettanti; l'acquisto di altri dispositivi di sicurezza quali termometri, termoscanner, tappeti e vaschette decontaminanti e igienizzanti, che siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea, ivi incluse le eventuali spese di installazione; l'acquisto di dispositivi atti a garantire la distanza di sicurezza interpersonale, quali **barriere** e pannelli protettivi, ivi incluse le eventuali spese di installazione (art. 125).

Sulle spese di cui al primo punto, il credito di imposta del 60% si applica su un ammontare massimo di spese riconosciute di 80.000 euro, ma è limitato alle sole attività di impresa, arte o professione che sono esercitate "in luoghi aperti al pubblico indicati nell'allegato 1", ossia, essenzialmente **attività recettive**, della ristorazione, dello spettacolo, del divertimento e della balneazione. L'agevolazione spetta anche alle associazioni, fondazioni e altri enti privati, compresi gli enti del Terzo settore.

Sulle spese di cui al secondo punto, il credito di imposta del 60% spetta fino a un massimo di 60.000 euro (quindi, implicitamente, l'ammontare massimo di spese riconosciute è **100.000 euro**) ed è fruibile, "in teoria", da tutti gli esercenti attività di impresa, arte o professione, nonché dagli enti non commerciali (inclusi gli enti del Terzo del settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti).

La precisazione "in teoria" è dovuta al fatto che le risorse messe a **copertura** di questo secondo credito di imposta ammontano ad appena 200 milioni di euro (nel DL "Cura Italia" erano addirittura appena 50 milioni e non a caso la misura non è stata resa operativa), con quel che ne consegue in termini di probabilità che il provvedimento attuativo della norma istituisca il classico "click day" con cui vengono esaudite le richieste di una minima parte degli aspiranti beneficiari (per il contributo "Impresa Sicura" gestito da Invitalia, con una dotazione di 50 milioni di euro, è andata esattamente così).

Più generosa e "realistica" è invece la dotazione del credito di imposta che insiste sulle spese di cui al primo punto, pari a 2 miliardi di euro, fermo restando che la possibilità di utilizzare questo credito in compensazione è **limitata al 2021** (e non si può quindi già procedervi in relazione ai versamenti in scadenza in questa seconda metà del 2020) e, come evidenziato, è altresì limitata la platea di soggetti beneficiari, tale per cui i soggetti esercenti attività di impresa, arti e professioni diversi da quelli di cui all'allegato 1 del decreto "Rilancio" ne sono esclusi in partenza.

Crediti di imposta cedibili a terzi

Va poi ricordato che tanto il credito di imposta spettante ai sensi dell'art. 120, che quello spettante ai sensi dell'art. 125, possono essere **ceduti a terzi**, ivi comprese banche e intermediari finanziari, ai sensi dell'art. 122 del DL 34/2020 (si veda "Crediti d'imposta legati al coronavirus con possibilità di cessione a terzi" del 25 maggio).

Un vantaggio apprezzabile che però non elimina il collo di bottiglia a monte, perché, per poterlo cedere, il credito di imposta devo prima poterlo avere.

EUTEKNE - VIETATA LA RIPRODUZIONE

Holding "statiche" alla verifica della residenza fiscale nel post lockdown

Per l'OCSE non rileva il periodo di permanenza degli amministratori al di fuori dei Paesi di residenza

/ Elio Andrea PALMITESSA

L'evolversi a livello globale dell'attuale situazione epidemiologica da COVID-19 ha richiesto l'adozione, da parte dei Governi nazionali, di misure straordinarie che hanno comportato una **limitazione** del diritto di libera circolazione delle persone, portando a chiedersi quali fossero gli esiti di tali misure sull'applicazione delle Convenzioni internazionali in materia tributaria nei casi riguardanti la fiscalità d'impresa.

In particolare, l'attuale situazione di contingenza potrebbe condurre a fenomeni di **doppia residenza**, dal momento che una perdurante fase di immobilità rischia di favorire il sopraggiungere di un collegamento di tipo personale fra gli amministratori dell'impresa e il territorio sul quale gli stessi si trovano dal momento del lockdown, inducendo le autorità fiscali dello Stato ospitante ad accertare la residenza dell'impresa sulla base delle proprie norme interne.

Il tema si presenta di particolare interesse nel caso di holding "**statiche**", in quanto strutture caratterizzate da un profilo tendenzialmente "leggero" in termini di "sostanza economica" e presenza fisica nel Paese di insediamento (locali, personale e attrezzature), tenuto conto del ruolo di detenzione e gestione dei pacchetti azionari cui sono preposte.

Si pensi al caso degli **amministratori** di una holding estera che si trovavano in Italia al momento della chiusura ordinata dal Governo e ancora oggi impossibilitati a rientrare nei rispettivi Paesi di residenza.

Ora, l'art. 73 comma 3 del TUIR prevede che si possano considerare residenti in Italia le società che, per la maggior parte del periodo d'imposta, abbiano mantenuto sul territorio dello Stato (anche) la sede dell'amministrazione. È pacifico che nel caso di holding "statiche" questa venga a coincidere con il luogo in cui si collochi l'**attività direttiva e decisionale** dell'ente, mancando una vera e propria struttura organizzativa. In queste situazioni potrebbe crearsi quindi un conflitto di residenza.

La prassi convenzionale ha "storicamente" inteso affrontare questi casi proponendo di attribuire, con la "tie-breaker rule" contenuta nell'art. 4, par. 3 del Modello OCSE, la residenza nello Stato nel quale si trovasse la sede della **direzione effettiva** (come, ad esempio, la sede di riunione delle assemblee degli organi amministrativi o di tenuta dei documenti amministrativi e contabili). Difatti, solo con l'aggiornamento 2017 al Modello OCSE e relativo Commentario il riferimento alla sede della direzione effettiva della società, quale elemento di risoluzione dei casi di doppia residenza, è stato sostituito dal contraddittorio fra le autorità fiscali degli Stati contraenti, al fine di valutare la presenza di dati fattuali che possano comprovare un collegamento fra l'impresa ed il luogo della sede effettiva.

Del problema riguardante i rischi di **doppia residenza** fiscale nel corso di questa fase emergenziale si è occupato anche il Segretariato Generale OCSE, che lo scorso 3 aprile 2020, mediante il documento "Analysis of tax treaties and the impact of the Covid-19 crisis", ha fornito indicazioni per superare i prevedibili approcci disallineati da parte delle Amministrazioni fiscali, chiarendo in sintesi che eventuali conflitti di residenza debbano essere risolti in favore del luogo nel quale gli amministratori della società abbiano mantenuto una **presenza usuale e ordinaria** nel corso dell'anno, piuttosto che solo temporanea ed eccezionale (senza contare che alcuni Paesi membri OCSE e non, come ad esempio Irlanda, Australia e India, hanno già annunciato che il periodo di lockdown forzato non condizionerà il test della residenza societaria).

Sebbene nel breve periodo i rischi succitati siano destinati allo stand by, anche alla luce delle riaperture programmate dal Governo italiano e da alcuni Paesi europei, l'Agenzia delle Entrate non si è pronunciata sul tema. Cosicché debbono ritenersi valide le indicazioni fornite dalla ris. n. 312/2007, con la quale l'Amministrazione finanziaria aveva ribadito che, in senso conforme all'Osservazione espressa dall'Italia al par. 25 dell'art. 4 del Commentario OCSE (vigente fino alla versione 2014), nella declinazione della nozione di sede di direzione effettiva non si deve fare esclusivo riferimento al luogo di svolgimento della prevalente attività direttiva e amministrativa, ma occorre prendere in considerazione anche il luogo ove è esercitata l'**attività principale** (tema certamente discutibile nel caso di holding di pura partecipazione, non fornendo la stessa servizi amministrativi, finanziari e commerciali alle proprie controllate).

Su quest'ultimo aspetto la giurisprudenza domestica ha comunque mantenuto un approccio altalenante. In certi casi, riguardanti le contestazioni di esterovestizione societaria, nell'allocazione della residenza fiscale ha inteso infatti valorizzare la presenza di una (pur minima) **struttura societaria** (*cfr.* Cass. n. 43809/2015, Cass. nn. 33234-33235 del 2018) piuttosto che il luogo dal quale promanassero gli impulsi volitivi inerenti all'attività dell'ente (*cfr.* Cass. n. 16697/2019): ad ogni modo, la localizzazione della sede di direzione effettiva non può derogare a una valutazione che tenga conto delle peculiarità (natura e funzioni) di una holding (Cass. n. 27113/2016).

EUTEKNE - FIPE PUBLICATIONS - VIETATA LA RIPRODUZIONE

Insinuazione per il credito da superiore inquadramento contrattuale legittima

Non è abusivo il frazionamento con richiesta tardiva di riconoscimento delle differenze retributive

/ Antonio NICOTRA

Il maggior credito derivante dalla differenza **retributiva** per rideterminazione dell'inquadramento del rapporto lavorativo può essere legittimamente insinuato al passivo anche mediante una domanda tardiva e, quindi, in tempi diversi rispetto all'istanza tempestivamente proposta per il credito di minore ammontare, non essendovi tra le due domande identità di *causa petendi* e di *petitum*.

Con questa soluzione, la pronuncia della Cassazione n. 4506/2020 ritorna sul tema del legittimo **frazionamento** del credito, con particolare riferimento ad una procedura concorsuale.

Nell'ambito di un procedimento di liquidazione coatta amministrativa, il creditore lamentava l'errato inquadramento lavorativo operato dal datore di lavoro e – dopo avere presentato una domanda tempestiva di insinuazione al passivo del credito derivante dal rapporto lavorativo – proponeva una domanda tardiva per la **maggiore** somma derivante dalle differenze retributive rispetto all'ammontare riconosciuto per il medesimo periodo e calcolato in ragione di un errato (per difetto) inquadramento previsto dal datore di lavoro.

La domanda tardiva veniva dichiarata inammissibile sul rilievo dell'esistenza di un giudicato interno per l'ammissione al chirografo in relazione alla domanda tempestiva fatta valere ed inoltre sulla circostanza che la domanda tardiva non era diversa per *petitum* e *causa petendi* rispetto a quella tempestiva solo per la diversità della somma dovuta alle **superiori** mansioni, trattandosi di differenze retributive attinenti allo stesso periodo, né rilevava che il rapporto fosse qualificato diversamente.

Secondo la giurisprudenza di legittimità (*cfr.* Cass. nn. 26377/2011 e 4282/2012) la domanda di insinuazione tardiva è ammissibile solo se diversa, per *petitum* e *causa petendi*, rispetto alla domanda ordinaria, essendo altrimenti **preclusa** dal giudicato interno formatosi sull'istanza tempestiva (*cfr.* Cass. n. 14936/2016 e Cass. n. 10882/2012).

Il sistema della legge fallimentare – in ragione del principio generale che riconosce carattere giurisdizionale e decisorio al procedimento di verificazione del passivo – **esclude** la possibilità di proporre una nuova insinuazione per un credito o una parte di esso che siano già stati in precedenza esclusi dal novero del passivo.

Per la giurisprudenza di legittimità, nell'ambito dello stesso rapporto di lavoro, costituiscono crediti **diversi** per carenza di identità degli elementi indicati quelli attinenti alle varie voci (differenze paga, mensilità aggiuntive, ferie, TFR ecc.), essendo diversi gli elementi **costitutivi** dei singoli crediti, né sussistono preclusioni all'azionabilità di alcune di esse in via tardiva pur a fronte della proposizione di domanda tempestiva per altre (*cfr.* Cass. n. 20534/2011).

Alle medesime conclusioni può giungersi anche in presenza di domande attinenti alla stessa "voce", qualora le stesse siano sostanzialmente diverse.

Posto che la *causa petendi* si identifica con i fatti costitutivi del diritto azionato (*cfr.* Cass. n. 11960/2010) e che tale non è il rapporto di lavoro, ma i fatti rilevanti che nel suo svolgimento si succedono, secondo la Corte di Cassazione – nel caso di specie – devono ritenersi diversi i **fatti** dai quali sorge il diritto alla retribuzione per un determinato periodo, da quelli che assumono rilievo in un periodo diverso, sia per l'esistenza degli elementi costitutivi del diritto sia per la determinazione dell'ammontare.

Non sussiste, quindi, un'identità di *causa petendi* e di *petitum* tra la pretesa per retribuzioni relativa ad un determinato **segmento** temporale del rapporto di lavoro rispetto a quella attinente ad altro segmento, che legittimi l'impedimento a richiederne il riconoscimento nell'ambito del procedimento fallimentare in tempi diversi.

Tutela processuale frazionata del credito

La questione si interseca con il profilo dell'eventuale frazionamento della domanda (c.d. **parcellizzazione** della domanda), in relazione al quale le domande aventi ad oggetto diversi diritti di credito, benché relativi ad un medesimo rapporto di durata tra le parti, possono essere proposte in processi diversi; tuttavia, se le pretese creditorie, oltre a far capo ad un medesimo rapporto tra le stesse parti, siano anche inscrivibili nel medesimo ambito oggettivo di un possibile giudicato o, comunque, fondate sullo stesso fatto costitutivo, le relative domande possono essere formulate in autonomi giudizi solo se risulti in capo al creditore un interesse oggettivamente valutabile alla tutela processuale frazionata (*cfr.* Cass. SS.UU. n. 4090/2017).

Si ricorda anche la Cassazione n. 28964/2017, per la quale, in tema di plurime obbligazioni pecuniarie relative al medesimo rapporto contrattuale di durata, **non** costituisce abusivo frazionamento della domanda il comportamento del lavoratore che, dopo aver già agito giudizialmente per il riconoscimento delle differenze retributive, chieda la rideterminazione delle medesime voci per il superiore inquadramento contrattuale.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - CON LA RISERVATA A SOLVETO.IT.E.

Slitta nuovamente il termine della Campagna RED 2019

L'INPS dispone un'ulteriore proroga all'8 giugno 2020 per il protrarsi della situazione emergenziale COVID-19

/ Luca MAMONE

Con il recente messaggio n. 2232/2020, l'INPS ha prorogato al prossimo **8 giugno** il termine di conclusione delle Campagne RED ordinaria 2019 (anno reddito 2018) e Solleciti 2018 (anno reddito 2017), INV CIV ordinaria 2019 e Solleciti 2018.

Tale termine era già stato differito in un primo tempo, con il messaggio n. 1402/2020, dal 31 marzo al **18 maggio 2020**, a seguito della diffusione dell'epidemia di coronavirus.

Tenuto conto del protrarsi della situazione di emergenza sanitaria **COVID-19** in atto sul territorio nazionale e delle connesse misure di confinamento, per facilitare gli adempimenti in capo ai soggetti tenuti all'adempimento dichiarativo in questione, l'INPS ha dunque deciso di prorogare ulteriormente i termini di presentazione dei modelli RED al prossimo 8 giugno.

Pertanto, l'Istituto previdenziale rende noto che fino a tale data, per la presentazione delle dichiarazioni reddituali (Modelli RED – Campagna ordinaria 2019 e Solleciti 2018) e delle **dichiarazioni** di responsabilità (Campagna INV CIV ordinaria 2019 - Modelli ACC.AS/PS) e Campagna Solleciti 2018 (Modelli ICLAV e ICRIC "frequenza"), i cittadini interessati potranno contattare il Contact Center integrato dell'Istituto, utilizzare i servizi on line accessibili dal portale internet www.inps.it, "RED semplificato" e "Dichiarazioni di responsabilità", oppure rivolgersi presso le Sedi territoriali dell'Istituto previdenziale.

Sul punto, si ricorda che l'adempimento riguarda i **pensionati** titolari di prestazioni collegate al reddito, i quali hanno l'obbligo di dichiarare all'INPS i propri redditi e, qualora previsto dalla normativa, anche del coniuge e dei componenti del nucleo, rilevanti per la prestazione.

Invece, non devono presentare all'INPS la dichiarazione reddituale i pensionati residenti in Italia beneficiari delle prestazioni collegate al reddito che hanno già **dichiarato** all'Agenzia delle Entrate, tramite modello 730 o REDDITI PF, integralmente tutti i redditi (propri e, se previsto, dei familiari) che rilevano sulle prestazioni collegate al reddito in godimento.

In questi casi, l'INPS acquisirà le **informazioni** reddituali rilevanti per le prestazioni collegate al reddito direttamente dall'Agenzia delle Entrate o da altre banche dati delle Pubbliche Amministrazioni.

Tornando al messaggio in esame, l'INPS ricorda che essendo state stipulate specifiche **convenzioni** per la fornitura delle informazioni da parte delle Amministrazioni competenti, sono state escluse dal servizio affidato ai CAF e ai soggetti abilitati all'assistenza fiscale le dichiarazioni aventi ad oggetto l'eventuale frequenza scolastica dei titolari di prestazioni assistenziali (ICRIC FREQUENZA) e le informazioni relative all'eventuale svolgimento di attività lavorativa da parte dei titolari delle prestazioni di invalidità civile (ICLAV) avvenute nell'anno 2018.

Il cittadino potrà comunque rendere direttamente tale comunicazione con il servizio on line dedicato "Dichiarazioni di responsabilità", accessibile con **PIN dispositivo**, credenziali SPID di secondo livello o con CIE (Carta Identità Elettronica 3.0), oppure avvalendosi del Contact Center integrato INPS o delle le Strutture territoriali dell'Istituto.

Infine, si rammenta che per accedere ai servizi on line "RED Semplificato" e "Dichiarazioni di responsabilità" e rendere la dichiarazione può essere utilizzato anche in questo caso il PIN dispositivo, lo SPID di secondo livello nonché la CNS e la CIE.

Ecobonus e sismabonus al 110% con effetti non prima del 2021

L'intervento agevolato necessita di complessi studi che occupano svariati mesi e deve essere deliberato dai condomini

/ Marco GALLEA

Il DL 34/2020 (c.d. decreto "Rilancio") in realtà contiene poche norme che stimolino una veloce ripresa congiunturale e in grado di far assumere all'andamento economico, anziché la temuta e probabile figura a "L", almeno quella di una "U", se non l'auspicabile figura a "V", che peraltro i mercati azionari italiani sorprendentemente riflettono nelle attuali quotazioni.

Una delle poche misure di effettivo rilancio è l'aumento della **detrazione al 110%** su alcuni lavori edilizi, misura accolta da un immediato, e ad avviso di scrive eccessivo, plauso generale ma che, nell'attuale declinazione, è più misura che potrà rilanciare, non nel 2020, ma nel **2021**, il trainante settore edilizio.

Gli interventi su ecobonus e sismabonus sono infatti interventi estremamente complessi e richiedono, per rispettare i prescritti miglioramenti di efficientamento energetico e di sicurezza sismica dei fabbricati, approfonditi studi che occupano **svariati mesi**. La misura è riservata ai condomìni (anche in località di vacanza), alle singole unità immobiliari e agli edifici unifamiliari (questi ultimi però solo se abitazioni principali).

I condomìni hanno tempistiche decisionali estremamente lunghe in tempi normali, immaginarsi nell'attuale contesto. Calendario alla mano, è ragionevole ipotizzare, anche solo per attendere il testo post conversione in legge del decreto, il provvedimento attuativo e i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate, che l'iter di convocazione di un'assemblea condominiale **non** parta **prima dell'autunno**. Stante la rilevanza dei lavori è probabile che il primo passo deciso dall'assemblea sia la nomina di un **professionista** che studi le varie opzioni e rediga un capitolato su cui raccogliere offerte da ditte disponibili al pagamento integrale tramite cessione della detrazione (vero e proprio "atout" della misura).

Il costo di tali studi per intanto deve però essere pagato dal condominio e sarà recuperato in detrazione solo se poi i lavori saranno in concreto realizzati e, nell'attuale difficile contesto economico, non è così scontato che tale incarico sia immediatamente deliberato. Anche rivolgendosi a "simil-Esco", ossia a società che realizzano "interventi globali chiavi in mano", è difficile che esse accettino di accollarsi il costo dei complessi studi preliminari (soprattutto per i lavori sismici), senza la certezza di assumere il lavoro. Anche se ciò avvenisse, è **difficile** immaginare una delibera condominiale prima del tardo autunno/inverno e un **inizio dei lavori** (e conseguente effetto congiunturale di stimolo) **prima del 2021**. Ciò a meno di interventi che fossero già stati decisi, nel qual caso, l'aumento della detrazione fiscale non apporterebbe l'auspicato miglioramento congiunturale.

La misura peraltro, seppur in tempi dilatati al 2021, è probabile che avrà successo. Il singolo condomino, purché chi riceve l'appalto dei lavori sia serio e non li abbandoni a metà, ha evidente **convenienza** a deliberare tali lavori: non deve infatti impegnare risorse finanziarie proprie e si ritroverà a fine lavori un'unità immobiliare più confortevole e sicura, con minori costi annui di gestione e con un valore rivalutato della stessa.

Più veloce potrebbe essere la partenza dei lavori in **proprietà individuali**: qui però l'ostacolo può essere costituito dall'ammontare massimo agevolabile, soprattutto per il cappotto termico (**60.000 euro**), mentre invece il limite di costo per caldaia e simili (**30.000 euro**) appare più rotondo e in grado di coprire i costi anche con le soluzioni tecnologicamente più avanzate. Stanti tali limiti massimi di spesa, la scelta legislativa di escludere ville e villini "seconde case" appare più una scelta ideologica, in quanto anche gli interventi su tali fabbricati potrebbero stimolare l'economia e migliorare i parametri ambientali e di sicurezza.

La detrazione maggiorata al 110% **esclude** espressamente gli **immobili d'impresa**. La giurisprudenza della Suprema Corte con più arresti ha cassato la posizione dell'Agenzia Entrate, tutt'ora "arroccata" nel riconoscere la detrazione per eco-sismabonus nelle aliquote "tradizionali" (65-85%) solo agli immobili strumentali per destinazione, escludendo gli immobili strumentali per natura locati e gli immobili merce delle imprese.

Un chiarimento sugli immobili d'impresa avrebbe invece effetto immediato

Concreto e immediato stimolo congiunturale potrebbe venire in tempi brevissimi (essendo l'iter decisionale delle imprese molto più rapido) da un definitivo chiarimento che elimini il rischio di potenziale contenzioso fiscale per interventi sugli **immobili locati** e sugli **immobili merce**, anche solo con le aliquote eco-sismabonus non maggiorate (65%-85%). Si permetterebbe l'inizio o la riprogrammazione di quegli interventi di recupero immobiliari oggi "bloccati" dall'incertezza sul futuro contesto di mercato. Il maggior nemico di un investimento è infatti l'incertezza: eliminarla ove possibile può essere stimolo più potente della "quantità" dell'agevolazione stessa.

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

Abbuono di accisa limitato per furto di alcool in sospensione di imposta

Riconosciuto il diritto all'abbuono di accisa solo per il prodotto alcolico andato disperso e non per quello sottratto

/ Laura GUIDA e Lorenzo UGOLINI

La Cassazione, con l'ordinanza n. 4453/2020, ha escluso la spettanza del diritto all'abbuono di accisa per le quantità di **alcool grezzo** oggetto di furto, riconoscendo al depositario unicamente l'abbuono di imposta per il prodotto irrimediabilmente disperso sul terreno.

La vicenda trae origine da un accertamento dell'Agenzia delle Dogane in capo a un depositario autorizzato, che aveva subìto e denunciato il furto di un cospicuo quantitativo di prodotto sottoposto ad accisa in regime sospensivo.

A parere del contribuente, non sussistevano le condizioni per procedere al recupero dell'imposta, giacché l'alcool mancante dal deposito non sarebbe stato immesso in consumo a seguito dell'illecito, ma disperso sul terreno.

Ai fini delle accise, occorre distinguere tra fatto generatore dell'obbligazione tributaria ed esigibilità della stessa. E in verità, per i prodotti sottoposti ad accisa, l'**obbligazione** tributaria sorge all'atto della fabbricazione, estrazione dal sottosuolo o importazione, mentre l'imposta diviene esigibile nel momento dell'immissione in consumo nel territorio dello Stato (art. 2 del DLgs. 504/95, TUA).

Per effetto della **distinzione** tra i due momenti, le merci restano in regime di sospensione, che si interrompe nel momento in cui il prodotto è immesso in consumo. Tale circostanza si verifica per effetto dello svincolo, anche irregolare, dei beni sottoposti ad accisa da un regime sospensivo, a condizione che l'operatore non provi la perdita irrimediabile o la distruzione totale dei prodotti stessi.

In particolare, l'art. 4 comma 1 del TUA prevede che "in caso di **perdita irrimediabile** o distruzione totale di prodotti che si trovano in regime sospensivo, è concesso l'abbuono della relativa imposta qualora il soggetto obbligato provi (…) che la perdita o la distruzione dei prodotti è avvenuta per caso fortuito o per forza maggiore. (…) i fatti imputabili a titolo di colpa non grave, a terzi o allo stesso soggetto passivo, sono equiparati al caso fortuito ed alla forza maggiore".

Sulla base di tale disposizione, la Corte di Cassazione ha escluso la spettanza del diritto all'abbuono di imposta per la quantità di alcool oggetto di furto, in quanto la condotta della società sarebbe stata colposa e negligente per difetto di vigilanza del deposito.

In particolare, i giudici di legittimità hanno affermato che "la sottrazione ad opera di terzi determina solo lo **spossessamento** ai danni del contribuente sostanziale ma non è di ostacolo alla commercializzazione, ancorché clandestina, del bene sottratto".

È, a mente della Cassazione, massima di comune esperienza che la vendita immediata dei proventi del delitto, ovvero la ricettazione degli stessi, siano l'esito più verosimile e diffuso dei reati di rapina o di furto.

Quest'ultimo, pertanto, non esime dal pagamento dell'accisa il depositario autorizzato, con la conseguenza che l'obbligazione tributaria continua a gravare sul **soggetto passivo**, indipendentemente dal fatto che la sottrazione del prodotto sia avvenuta a opera di terzi.

L'operatore economico deve dimostrare che la perdita è fortuita

Diversa è l'ipotesi dell'alcool oggetto di dispersione a seguito del furto, giacché non viene a concretizzarsi l'**immissione** nel circuito del consumo del prodotto e, dunque, non può sorgere l'obbligazione tributaria.

Tale circostanza, tuttavia, integra il diritto all'abbuono dell'imposta solo a condizione che l'operatore economico dimostri, in modo ritenuto attendibile dall'Amministrazione finanziaria, che la perdita sia avvenuta per caso fortuito o forza maggiore ovvero per condotte a lui non imputabili a titolo di colpa grave o di dolo.

Al contrario, in caso di dispersione, ancorché irrimediabile, causata per fatti imputabili al contribuente a titolo di **colpa** non lieve, l'accisa diventerebbe comunque esigibile.

EUTEKNE - VIETATA LA RIPRODUZIONE ANCHE PARZIALE - USO IN ESCLUSIVA A SOLVEFIRM S.R.L.

Creiamo un osservatorio permanente sui fenomeni criminosi

/ REDAZIONE

Come molti colleghi, ho assistito alla performance di Roberto **Saviano** ospite a "Che tempo che fa" ed ho seguito le comprensibili polemiche che ne sono seguite, anche condividendo l'indignazione della categoria per l'attacco gratuito.

Ricordo però che Saviano **non è nuovo** ad uscite sensazionali di questo genere.

Nel 2010, ospite del Festival dell'Economia di Trento, Saviano se ne uscì con accuse rivolte – allora – al mondo dell'agricoltura trentina, in particolare denunciando le infiltrazioni mafiose nel **settore delle mele** della Val di Non. Anche in quell'occasione seguirono levate di scudi e indignazione generalizzata. Poi la Procura fece le proprie verifiche e sentì Saviano per circostanziare i fatti; e lui spiegò che le sue dichiarazioni «volevano avere un effetto choc di sensibilizzazione e allarme rispetto al significato prettamente documentale e giornalistico offerto l'indomani dalla stampa locale che, fra l'altro, titolava "I mafiosi sono qui tra le mele del Trentino"» . Insomma, non ne uscì nulla di concreto.

E ancora nel 2013, intervistato dal quotidiano Il Trentino, Saviano aveva affermato che "Le aziende in crisi vengono avvicinate nel solito modo: il commercialista consiglia al cliente di far entrare come soci altri imprenditori che sono vicini alle organizzazioni criminali, ma il cliente questo lo ignora. In genere **i commercialisti consigliano** questo percorso quando i crediti dalle banche non arrivano più. È così che si consente alle mafie di entrare nelle aziende in crisi. Spessissimo è il commercialista, quindi un uomo di massima fiducia, a fare da anello, da tramite e collegamento con gli uomini dei clan che prima entrano come soci per poi diventare gli effettivi proprietari dell'azienda." Anche in quella occasione il questore di Trento spiegò che "l'attenzione è alta, ma che ci sono gli anticorpi".

Benché sia comprensibile la difesa della categoria a suon di indignazione e querele, credo tuttavia che i vertici della nostra categoria dovrebbero rispondere alle generalizzate diffamanti accuse mosse da Saviano ai commercialisti con i dati. I dati, i numeri, sono incontrovertibili.

Ricordo quando, giovane studentessa di dottorato in Criminologia, mi stavo occupando di riciclaggio in Italia, in particolare del legame esistente tra variabili legislative, economiche e socio-culturali e i meccanismi di riciclaggio. Si faceva un gran parlare del **ruolo dei professionisti**, avvocati e commercialisti in primis, talvolta anche i notai, quali "facilitatori" del fenomeno. Dalla mia ricerca, basata sullo studio di casi investigativi e giudiziari di riciclaggio in Italia, non emerse alcuna condanna di professionisti per questo reato. In quindici anni forse le cose si sono evolute: i numeri sono cambiati? E fino a che punto? È doveroso saperlo.

Questo per dire che è giusto indignarsi di fronte alle "uscite sensazionali", ma è soprattutto opportuno opporre i dati, reali e circostanziati; quelli che Saviano non ha fornito.

Colgo quindi l'occasione per lanciare al Consiglio Nazionale una proposta operativa. Considerato che la nostra categoria è spesso associata a fattispecie di reato legate alla criminalità organizzata, potrebbe essere opportuno, finanche doveroso, monitorare il fenomeno attraverso l'istituzione di un **Osservatorio permanente**.

In questo modo si raggiungerebbero due obiettivi: da un lato, essere in grado di rispondere in tempo reale alle eventuali accuse/illazioni mosse alla categoria; dall'altro, offrire - dati alla mano - la vera immagine della nostra categoria.

La parte "sana" dei commercialisti non potrà che ringraziare.

Silvia Decarli

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Trento e Rovereto

EUTEKNE - MI RIDUZIONE VIETATA - SOLO IN RISERVATA A SOLVENTI S.R.L.

Direttore Editoriale
Michela DAMASCO

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