EUTEKNE.INFO
IL QUOTIDIANO DEL COMMERCIALISTA

Venerdì 16 ottobre 2020

IL CASO DEL GIORNO

Rinuncia abdicativa alla proprietà immobiliare con dubbi

/ Cecilia PASQUALE

Tra gli interpreti è sempre animato il dibattito relativo alla possibilità, per il proprietario di un bene immobile, di rinunciarvi mediante un atto **unilaterale**, con conseguente acquisto del bene da parte dello Stato, ai sensi dell'art. 827 c.c.
L'interesse a [...]

PAGINA 2

IL PUNTO
TUTELA DEL PATRIMONIO

Niente esonero dal quadro RW per i beneficiari del trust estero discrezionale

/ Dario AUGELLO e Paolo GIOVANNINI

Attraverso una risposta a interpello non ancora resa pubblica, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che i beneficiari residenti di **trust estero discrezionale**, dunque opaco ai fini delle imposte dirette, sono soggetti a mo-

PAGINA 11

IMPRESA

Non revocabili i nuovi revisori in attesa del 2022

A sostenerlo il MEF, il Ministero della Giustizia e i commercialisti

/ Maurizio MEOLI

I Ministeri dell'Economia e della Giustizia, tramite una risposta all'interrogazione n. 3-01842, e CNDCEC e FNC, in un Documento di ricerca reso pubblico ieri, ritengono non revocabili i revisori di srl già nominati, sulla base dei nuovi parametri di cui all'art. 2477 comma 2 lett. c) c.c., nonostante il termine per procedere a tale nomina sia stato fissato al momento dell'approvazione dei **bilanci relativi all'esercizio 2021**.
In particolare, tale termine, in origine fissato per il 16 dicembre 2019 e, poi, rideterminato nella data di approvazione dei bilanci relativi all'esercizio 2019, in esito all'art. 51-*bis* del DL 34/2020 convertito (c.d. decreto "Rilancio") è stato fatto coincidere con la data di approvazione dei bilanci relativi all'esercizio 2021 (quindi, tra aprile e giugno 2022).
Tale soluzione ha sollevato la questione relativa alla posizione dei revisori già nominati, per i quali si potrebbe aprire la strada della revoca. Ai sensi dell'art. 4 comma 1 lett. i) del DM 261/2012, infatti, costituisce **giusta causa di revoca** "la sopravvenuta insussistenza dell'obbligo di revisione legale per l'intervenuta carenza dei requisiti previsti dalla legge". In tal caso, *ex* art. 8 del DM 261/2012, per l'assunzione di un nuovo incarico nella medesima società, dovrebbe trascorrere almeno un anno; periodo c.d. di *cooling off*, che non occorre rispettare nell'ipotesi di **risoluzione consensuale** (*cfr.* il documento di ricerca Assirevi n. 234).
Secondo Ministeri e CNDCEC, ora, sarebbe legittimamente possibile ritenere che chi non abbia ancora provveduto alla nomina sia da considerare **"rimesso in termini"**. Per coloro che, invece, dovessero avere già provveduto non sarebbe ravvisabile alcun elemento innovativo. La norma, infatti, indicherebbe un **termine finale** entro il quale adempiere, "ma aver provveduto anticipatamente pare perfettamente compatibile con la disposizione normativa, che non sembra possa interpretarsi come idonea a far venir meno l'obbligo *medio tempore*" (in tal senso la risposta ministeriale).
Come già sostenuto da una parte della dottrina, quindi, [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Sanabili i versamenti IRAP omessi per errata applicazione dei limiti comunitari

Per l'aliquota "zero" sui beni anti-COVID è necessaria la finalità sanitaria

Revisione dei professionisti a rischio qualità perché poco remunerativa

ALTRE NOTIZIE / DA PAGINA 8

FISCO

Aumenta il credito d'imposta sanificazione fruibile

/ Pamela ALBERTI

Nell'ambito della conversione del DL 104/2020 (c.d. DL "Agosto") nella L. 126/2020, sono state stanziate nuove risorse per il credito d'imposta per la sanificazione degli [...]

PAGINA 4

Rinuncia abdicativa alla proprietà immobiliare con dubbi

Il proprietario può volersi liberare dei costi di un immobile, ma l'atto potrebbe essere nullo per immeritevolezza della causa in concreto

/ Cecilia PASQUALE

Tra gli interpreti è sempre animato il dibattito relativo alla possibilità, per il proprietario di un bene immobile, di rinunciarvi mediante un atto **unilaterale**, con conseguente acquisto del bene da parte dello Stato, ai sensi dell'art. 827 c.c.

L'interesse a realizzare un'operazione del genere è legato, generalmente, a ragioni di carattere patrimoniale: si pensi a chi, proprietario di un immobile **fatiscente**, voglia liberarsi del bene per non doverne curare la manutenzione o per non incorrere in responsabilità civile *ex* artt. 2051 e 2053 c.c. Ancora, il proprietario può voler dismettere il proprio diritto perché non intende più sostenerne l'onere tributario, ad esempio perché la proprietà ha ad oggetto una quota indivisa di un terreno infruttuoso molto distante dal luogo di residenza.

Mentre dottrina e prassi si sono espresse tendenzialmente a favore dell'operazione, la giurisprudenza di merito ha optato, talvolta, per **soluzioni** diverse.

Il codice civile non prevede espressamente la possibilità di dismettere unilateralmente una proprietà immobiliare, mentre contempla alcune figure **tipiche** di rinuncia (la rinuncia all'eredità, la rinuncia al credito, l'abbandono di un bene mobile, la rinuncia ad alcuni diritti reali minori). Da qui i dubbi di ammissibilità, alimentati dal fatto che il negozio costituirebbe una modalità per "liberarsi" dei costi di un immobile e **addossarli** allo Stato.

Occorre precisare che la rinuncia che solleva criticità è solo quella abdicativa, ossia quella con cui il proprietario semplicemente si spoglia del bene, che diventa di proprietà dello Stato; la **rinuncia traslativa** (che si inserisce in un contratto sinallagmatico) trova giustificazione nella controprestazione e nel consenso altrui e non pone questioni di ammissibilità.

A favore della rinunciabilità della proprietà immobiliare si è espresso il Consiglio nazionale del Notariato nello Studio n. 216-2014/C, affermando che la rinuncia è una facoltà che rientra nel potere di disposizione del proprietario: non ammetterla renderebbe il proprietario "prigioniero" del suo diritto, di cui potrebbe spogliarsi solo alienandolo a un terzo. La conseguenza indiretta del negozio sarebbe l'acquisto a titolo originario in capo allo **Stato** (art. 827 c.c.).

Ciò è anche coerente con la possibilità di rinunciare a una quota di comproprietà. Tale ipotesi è prevista espressamente all'art. 1104 c.c., sia pure in una fattispecie specifica, in cui la rinuncia non solo produce l'effetto di liberarsi dal diritto, ma estingue anche l'obbligazione del condividente di contribuire alle spese (c.d. **rinuncia liberatoria**). La conseguenza di quest'atto, peraltro, non è l'attribuzione della quota allo Stato, ma l'espansione delle quote dei restanti contitolari.

A favore della rinuncia alla proprietà immobiliare si sono espressi anche la Conservatoria dei Registri immobiliari di Reggio Emilia, nel documento del 26 settembre 2018 (sostenendo la trascrivibilità dell'atto nei Registri immobiliari) e, in **giurisprudenza**, la Corte di Appello di Genova n. 675/2018.

Necessaria la verifica della meritevolezza

L'Avvocatura generale dello Stato, nella nota n. 137950/2018, ha ammesso la possibilità di rinunciare unilateralmente al diritto di proprietà, evidenziando tuttavia la necessità di verificare in concreto la meritevolezza della causa dismissiva *ex* art. 1322 c.c.

In particolare, se l'atto di rinuncia è posto in essere "al solo fine, egoistico, di trasferire in capo all'Erario ex art. 827 c.c. – e dunque in capo alla **collettività** intera – i costi necessari per le opere di consolidamento, di manutenzione o di demolizione dell'immobile", l'atto sarebbe nullo per immeritevolezza/illiceità della causa in concreto. Ad esempio, sarebbe nullo l'atto con cui il proprietario rinunci a terreni in situazioni di dissesto idrogeologico al fine di evitarne la manutenzione, o a edifici in rovina per liberarsi dei costi di demolizione.

Con una posizione ancora più netta, il TAR Piemonte n. 368/2018 (nello stesso senso TAR Puglia n. 2176/2008) ha **escluso** la possibilità di rinunciare alla proprietà immobiliare: l'espressa previsione della rinunciabilità di alcuni diritti reali e della quota di comproprietà indivisa non consente di presumere che la rinuncia abdicativa ai diritti reali costituisca un istituto generale, essendo più logico ritenere che il legislatore abbia inteso ammettere la rinuncia a diritti reali solo nei casi in cui essa risulta funzionale alla corretta gestione e alla valorizzazione del bene immobile.

Questa interpretazione sarebbe, peraltro, coerente con la funzione sociale della proprietà *ex* art. 42 Cost. Il mantenimento in buono stato di un immobile, infatti, costituirebbe non solo una facoltà del proprietario, ma anche un **dovere**, mentre l'ammissione della possibilità di abdicare alla proprietà esclusiva va in segno diametralmente opposto e non incoraggia i proprietari a interessarsi e a occuparsi in maniera diligente e attiva dei beni, sul presupposto che sarebbe sempre possibile disfarsene mediante rinuncia.

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

Non revocabili i nuovi revisori in attesa del 2022

A sostenerlo il MEF, il Ministero della Giustizia e i commercialisti

/ Maurizio MEOLI

I Ministeri dell'Economia e della Giustizia, tramite una risposta all'interrogazione n. 3-01842, e CNDCEC e FNC, in un Documento di ricerca reso pubblico ieri, ritengono non revocabili i revisori di srl già nominati, sulla base dei nuovi parametri di cui all'art. 2477 comma 2 lett. c) c.c., nonostante il termine per procedere a tale nomina sia stato fissato al momento dell'approvazione dei **bilanci relativi all'esercizio 2021**.

In particolare, tale termine, in origine fissato per il 16 dicembre 2019 e, poi, rideterminato nella data di approvazione dei bilanci relativi all'esercizio 2019, in esito all'art. 51-*bis* del DL 34/2020 convertito (c.d. decreto "Rilancio") è stato fatto coincidere con la data di approvazione dei bilanci relativi all'esercizio 2021 (quindi, tra aprile e giugno 2022).

Tale soluzione ha sollevato la questione relativa alla posizione dei revisori già nominati, per i quali si potrebbe aprire la strada della revoca. Ai sensi dell'art. 4 comma 1 lett. i) del DM 261/2012, infatti, costituisce **giusta causa di revoca** "la sopravvenuta insussistenza dell'obbligo di revisione legale per l'intervenuta carenza dei requisiti previsti dalla legge". In tal caso, *ex* art. 8 del DM 261/2012, per l'assunzione di un nuovo incarico nella medesima società, dovrebbe trascorrere almeno un anno; periodo c.d. di *cooling off*, che non occorre rispettare nell'ipotesi di **risoluzione consensuale** (*cfr.* il documento di ricerca Assirevi n. 234).

Secondo Ministeri e CNDCEC, ora, sarebbe legittimamente possibile ritenere che chi non abbia ancora provveduto alla nomina sia da considerare **"rimesso in termini"**. Per coloro che, invece, dovessero avere già provveduto non sarebbe ravvisabile alcun elemento innovativo. La norma, infatti, indicherebbe un **termine finale** entro il quale adempiere, "ma aver provveduto anticipatamente pare perfettamente compatibile con la disposizione normativa, che non sembra possa interpretarsi come idonea a far venir meno l'obbligo *medio tempore*" (in tal senso la risposta ministeriale).

Come già sostenuto da una parte della dottrina, quindi, trattandosi di una riapertura dei termini, la situazione prevista dall'art. 4 comma 1 lett. l) del DM 261/2012 non si concretizzerebbe, poiché non verrebbero meno le ragioni della nomina, ma, semplicemente, verrebbe concesso un tempo più ampio per provvedere. Una circostanza, questa, che non inciderebbe sulle nomine legittimamente già effettuate sulla base dei vecchi termini.

Pur nel rispetto di tale opinione, e dell'autorevolezza di chi la sostiene, appare opportuno evidenziare anche le ragioni che potrebbero rendere preferibile la **praticabilità della revoca** del revisore già nominato.

È vero, infatti, che ora, così come fin dall'introduzione del nuovo obbligo, l'adempimento deve essere posto in essere "entro" un determinato termine. Ma è vero, altresì, che resta ferma la previsione dell'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 379 del DLgs. 14/2019, ai sensi del quale, ai fini della prima applicazione delle disposizioni di cui ai commi secondo e terzo dell'art. 2477 c.c., si ha riguardo ai **due esercizi antecedenti** la scadenza indicata nel primo periodo.

Ragionando nei termini condivisi dai Ministeri e dal CNDCEC, quindi, ci si troverebbe di fronte a **elementi di riferimento differenti**: entro il 16 dicembre 2019 erano da considerare i dati relativi agli esercizi 2017 e 2018, entro la data di approvazione dei bilanci relativi all'esercizio 2019, erano da considerare gli esercizi 2018 e 2019, ed entro il nuovo termine saranno da considerare gli esercizi 2020 e 2021, con il primo bilancio da sottoporre a controlli che sarà quello relativo al 2022.

Circostanza che comporta il rischio di evidenti **sperequazioni**; ciò soprattutto alla luce della possibile combinazione tra effetti negativi dell'emergenza epidemiologica, da un lato, e previsione secondo la quale l'obbligo di nomina del revisore (o dell'organo di controllo) di cui alla lett. c) del terzo comma dell'art. 2477 c.c. cessa quando, per tre esercizi consecutivi, non è superato alcuno dei nuovi limiti (*ex* art. 2477 comma 3 c.c.), dall'altro.

Rispetto a ciò, peraltro, l'ulteriore elemento che sembrerebbe deporre a sostegno della possibile revoca appare da ravvisare proprio nel fatto che l'ultimo periodo del terzo comma dell'art. 379 del DLgs. 14/2019 non sia stato affatto modificato. Esso continua a parlare della **prima applicazione** delle nuove previsioni dell'art. 2477 c.c. ("Ai fini della prima applicazione..."). Ora, dal momento che di prima applicazione non può che essercene una (e una sola) e che gli elementi da considerare sono divenuti, ai fini della prima applicazione, quelli relativi agli esercizi 2020 e 2021, ne dovrebbe conseguire che quello che prima era un obbligo basato su elementi differenti ora non potrebbe più considerarsi tale; perché, si ribadisce, "ai fini della prima applicazione" dell'obbligo di nomina del revisore gli elementi da considerare sono stati modificati.

La prospettata persistenza dell'obbligo legale di revisione, infine, finisce per riflettersi – sostanzialmente **precludendola** – anche sull'eventuale opzione per lo scioglimento del contratto per **mutuo consenso**, dovendosi comunque assicurare la continuità della revisione legale (*cfr.* il Documento di ricerca del CNDCEC).

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

Aumenta il credito d'imposta sanificazione fruibile

Le risorse sono state incrementate di 403 milioni di euro nella conversione del DL Agosto

/ Pamela ALBERTI

Nell'ambito della conversione del DL 104/2020 (c.d. DL "Agosto") nella L. 126/2020, sono state stanziate nuove risorse per il credito d'imposta per la sanificazione degli ambienti di lavoro e l'acquisto di dispositivi di protezione di cui all'art. 125 del DL 34/2020 convertito. Ciò comporterà un **aumento** della percentuale del credito d'imposta massimo fruibile

Ricordiamo che il credito d'imposta "teorico" è pari al **60%** delle spese complessive risultanti dall'ultima comunicazione validamente presentata, in assenza di successiva rinuncia. In ogni caso, il credito d'imposta richiesto non può eccedere il limite di 60.000 euro, fermo restando il limite complessivo di risorse stanziate.

Al fine di accedere all'agevolazione occorreva presentare apposita **comunicazione** delle spese ammissibili entro lo scorso 7 settembre, secondo quanto previsto dal provvedimento Agenzia delle Entrate 10 luglio 2020 n. 259854 (si veda "Entro il 7 settembre comunicazione delle spese per il bonus sanificazione" del 5 settembre).

Al fine di garantire il rispetto del limite complessivo di spesa, inizialmente pari a **200 milioni di euro**, dopo aver ricevuto le comunicazioni delle spese ammissibili con l'indicazione del credito teorico, l'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento dell'11 settembre 2020 n. 302831 ha provveduto a determinare la quota percentuale dei crediti effettivamente fruibili in rapporto alle risorse disponibili.

Tenuto conto che l'ammontare complessivo dei crediti d'imposta risultante dalle comunicazioni validamente presentate entro il 7 settembre 2020, in assenza di rinuncia, è pari a 1.278.578.142 euro, la suddetta percentuale è ottenuta dal rapporto tra 200.000.000 e 1.278.578.142; il risultato di tale rapporto, espresso in termini percentuali e troncato alla quarta cifra decimale, è pari al **15,6423%** (si veda "Credito d'imposta sanificazione pari al 15,6423%" del 12 settembre).

L'ammontare massimo del credito d'imposta fruibile è quindi pari al credito d'imposta risultante dall'ultima comunicazione validamente presentata (60% delle spese, con limite massimo del credito pari a 60.000 euro), moltiplicato per la suddetta percentuale, troncando il risultato all'unità di euro. Ciascun beneficiario può comunque visualizzare il credito d'imposta fruibile, così determinato, tramite il proprio **cassetto fiscale**, accessibile dall'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

Tanto premesso, l'art. 31 comma 4-*ter* del DL 104/2020 convertito prevede ora che "al fine di rafforzare le misure dirette alla sanificazione degli ambienti di lavoro, le risorse destinate al credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione di cui all'articolo 125" del DL 34/2020 convertito, "sono incrementate di **403 milioni** di euro per l'anno 2020. Le suddette risorse aggiuntive sono distribuite tra i soggetti già individuati in applicazione del provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate di cui al citato articolo 125, comma 4, del decreto-legge n. 34 del 2020, secondo i criteri e le modalità ivi previsti".

Ne consegue che lo stanziamento complessivo per il credito sanificazione è ora pari a **603 milioni** di euro, in luogo dei 200 milioni inizialmente previsti. Gli ulteriori fondi derivano dall'abrogazione della misura prevista dall'art. 95 del DL 34/2020 convertito, che prevedeva il riconoscimento da parte di Invitalia di contributi alle imprese per misure poste in essere per la riduzione del rischio di contagio (art. 31 comma 4-*quater* e 4-*quinquies* del DL 104/2020 convertito).

Nuova percentuale pari al 47,1617%

Per effetto del suddetto rifinanziamento, aumenta quindi anche la percentuale dei crediti effettivamente fruibili in rapporto alle risorse disponibili.

Dal rapporto tra le nuove risorse complessivamente disponibili, pari a 603.000.000, e l'ammontare complessivo dei crediti d'imposta risultante dalle comunicazioni validamente presentate entro il 7 settembre 2020, pari a 1.278.578.142, la nuova percentuale massima è pari a **47,1617%** (espresso in termini percentuali e troncato alla quarta cifra decimale).

A fini **esemplificativi**, si consideri che nel 2020 un'impresa sostenga spese di sanificazione pari a 50.000 euro e abbia indicato nella comunicazione un credito d'imposta "teorico" pari a 30.000 euro (60% di 50.000).

Il credito effettivamente fruibile, a norma del primo provvedimento dell'11 settembre 2020 n. 302831, era pari a 4.692,69 euro (30.000 x 15,6423%), mentre per effetto dell'incremento delle risorse il credito d'imposta utilizzabile sarà pari a 14.148,51 euro (30.000 x 47,1617%).

La nuova percentuale di fruizione sarà presumibilmente definita in apposito provvedimento, sulla base dell'art. 125 comma 4 del DL 34/2020, a cui rinvia l'art. 31 comma 4-*ter* del DL 104/2020, e del provv. Agenzia delle Entrate n. 259854/2020 (§ 5.4).

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

Sanabili i versamenti IRAP omessi per errata applicazione dei limiti comunitari

Le somme non corrisposte possono essere pagate entro il 30 novembre senza sanzioni e interessi

/ Luca FORNERO

L'art. 42-*bis* comma 5 del DL 104/2020 (c.d. DL "Agosto"), inserito nell'iter di conversione nella L. 126/2020, contiene una sorta di **sanatoria** per il mancato versamento del saldo IRAP 2019 e del primo acconto IRAP 2020 (*ex* art. 24 del DL 34/2020, c.d. DL "Rilancio"), nell'ipotesi in cui tali somme avrebbero, invece, dovuto essere corrisposte per incompatibilità dell'agevolazione con le disposizioni comunitarie.

In particolare, viene previsto che l'imposta non versata in caso di errata applicazione dei limiti comunitari è dovuta entro il **30 novembre 2020**, senza applicazioni di sanzioni, né interessi.

Si ricorda, infatti, che, ai sensi dell'art. 24 comma 3 del DL 34/2020, l'esclusione dall'obbligo di versamento dei suddetti ammontari spetta nel rispetto dei **limiti** e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione europea 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19" e successive modifiche.

Ciò implica che, sotto il **profilo soggettivo**, in seguito alla pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea 2 luglio 2020 n. C 218/3 della Comunicazione della Commissione Ue 29 giugno 2020 n. 4509 – con la quale si è provveduto alla "Terza modifica del quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza della Covid-19", inizialmente approvato con la Comunicazione 19 marzo 2020 C(2020) 1863 –, per le imprese con meno di 50 dipendenti e fino a 10 milioni di euro di fatturato e/o di attivo, l'essere già "in difficoltà" alla data del 31 dicembre 2019 non è più una causa di esclusione dal novero dei soggetti beneficiari delle misure di aiuto, "a condizione che non siano soggette a procedura concorsuale per insolvenza ai sensi dei rispettivi diritti nazionali e che non abbiano ricevuto aiuti per il salvataggio (che non hanno rimborsato) o aiuti per la ristrutturazione (e siano ancora oggetto di un piano di ristrutturazione)".

In pratica, per le micro e piccole imprese costituite nella forma di società di capitali o società di persone, vengono a cadere gli effetti altrimenti preclusivi che derivavano dal ritrovarsi, già alla data del 31 dicembre 2019, nella condizione della perdita di **oltre metà** del capitale.

Pertanto, non si rinvengono preclusioni alla facoltà di fruire della misura anche per le imprese in difficoltà al **31 dicembre 2019**, in base alle definizione di cui all'art. 2, punto 18 del Regolamento Ue 651/2014, purché non siano soggette a procedure concorsuali per insolvenza ai sensi del diritto nazionale e non abbiano ricevuto aiuti per il salvataggio (che non abbiano rimborsato) o aiuti per la ristrutturazione (e siano ancora oggetto di un piano di ristrutturazione).

Tale impostazione, espressamente confermata dalla circ. Agenzia delle Entrate n. 22/2020 (§ 2.1) in ordine al contributo a fondo perduto di cui all'art. 25 del DL 34/2020, appare estensibile anche allo "sconto" IRAP in oggetto.

Sotto il **profilo quantitativo**, invece, il rispetto delle condizioni comunitarie comporta che il limite massimo di aiuti concedibili per emergenza COVID-19 per singola impresa ammonti a 800.000 euro.

Per quanto riguarda i gruppi, sembrerebbe che le imprese possano assumere il limite degli 800.000 euro a livello di singola entità.

La questione è affrontata dalla circ. Assonime n. 12/2020 (§ 1.2), ove si legge: "Attesa la delicatezza della questione, abbiamo inviato al Dipartimento del Ministero delle finanze un'apposita richiesta di parere. Dai colloqui intercorsi, il Dipartimento sembra essere orientato a ritenere che il limite possa essere calibrato sulle singole entità e non sull'intero gruppo di appartenenza in considerazione della specificità della misura prevista dall'art. 24 del decreto rilancio. In quest'ottica, ci consta che il Dipartimento si stia attivando presso la Commissione europea in modo da avere una conferma della **compatibilità** di questa soluzione interpretativa con il Quadro europeo degli aiuti di stato richiamato dalla norma".

Ove, poi, la Commissione europea non dovesse aderire alla soluzione interpretativa proposta dal Governo italiano, ad avviso della circ. Assonime n. 12/2020 andrebbe valutata l'introduzione di un'apposita previsione normativa che consenta alle imprese di effettuare il versamento del saldo IRAP 2019 e della prima rata di acconto IRAP 2020 – inizialmente non effettuato assumendo il limite degli 800.000 euro a livello di singola entità – in data successiva alla scadenza originaria, ad esempio entro il termine previsto per il versamento della seconda rata di acconto IRAP 2020, **senza l'applicazione** degli interessi e delle sanzioni.

Norma effettivamente introdotta nell'iter di conversione in legge del DL "Agosto", la quale pare peraltro avere portata **più generale** di quella evidenziata da Assonime, "sanando" tutti i pagamenti non effettuati per qualsivoglia applicazione non corretta delle disposizioni comunitarie.

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

Per l'aliquota "zero" sui beni anti-COVID è necessaria la finalità sanitaria

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 26/2020 ha fornito chiarimenti in merito a tali cessioni

/ Luca BILANCINI e Emanuele GRECO

Con la circolare n. 26/2020, pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate fornisce numerosi chiarimenti in merito alla **disciplina agevolativa** per le cessioni di beni destinati alla gestione e al contenimento dell'emergenza da COVID-19.

Si ricorda, infatti, che l'art. 124 del DL 34/2020 (decreto "Rilancio") ha previsto un **elenco tassativo** di beni le cui cessioni sono effettuate:

- in regime di esenzione IVA con riconoscimento del diritto alla detrazione (c.d. cessioni ad "**aliquota zero**"), sino al 31 dicembre 2020;
- con applicazione dell'aliquota IVA del **5%**, a decorrere dal 1° gennaio 2021 (n. 1-*ter.1* della Tabella A, parte II-*bis*, allegata al DPR 633/72).

Tra i chiarimenti più significativi, la circolare dell'Agenzia delle Entrate riconosce la possibilità di applicare la medesima agevolazione (esenzione con diritto alla detrazione e, in seguito, aliquota del 5%) anche per le **operazioni accessorie** alla cessione dei beni in argomento, ai sensi dell'art. 12 del DPR 633/72, come nel caso del trasporto, della posa in opera, dell'imballaggio, del confezionamento o della fornitura di recipienti o contenitori (si veda "Agevolato il trasporto e l'imballaggio dei beni anti-COVID" del 9 settembre 2020). Tuttavia, con riferimento ai pezzi di ricambio, l'Agenzia delle Entrate precisa che l'accessorietà andrà valutata "caso per caso".

Alcune indicazioni vengono, inoltre, fornite in merito al meccanismo della **ventilazione dei corrispettivi** (art. 24 del DPR 633/72), da parte dei commercianti al minuto (es. farmacie).

Nel caso di cessioni ad "aliquota zero" (sino al 31 dicembre 2020), laddove non sia noto l'ammontare dei corrispettivi periodici riferibile ai beni di cui trattasi, l'importo da sottrarre dal totale dei corrispettivi prima di procedere con la determinazione dell'IVA a debito va calcolato in **proporzione** alla **percentuale** degli acquisti relativi ai medesimi beni.

Sulla parte rimanente dei corrispettivi lordi, lo scorporo dell'IVA avverrà secondo le diverse aliquote con il metodo della ventilazione.

Un'importante conferma dalla circolare n. 26/2020 giunge anche in merito alla compilazione del **quadro VP** della comunicazione delle liquidazioni periodiche: le cessioni ad "aliquota zero" dovranno essere riportate nel rigo VP2 (operazioni attive al netto dell'IVA); per il cessionario, gli acquisti saranno indicati nel rigo VP3 (operazioni passive al netto dell'IVA).

Per quanto concerne la **dichiarazione annuale IVA**, non vengono ancora fornite indicazioni, lasciando intendere che potrebbe essere previsto uno specifico rigo per le cessioni in regime di esenzione con diritto alla detrazione "a monte", rispetto alla generalità delle operazioni esenti da IVA.

Con riferimento al corretto ambito di applicazione dell'agevolazione, il documento di prassi ha, poi, precisato, ad esempio, che con la dizione "**detergenti e disinfettanti** per mani" il legislatore ha voluto riferirsi ai soli prodotti che hanno "potere disinfettante", escludendo, quindi quelli che si limitano alla rimozione dello sporco. Per essere annoverati nel perimetro dell'agevolazione, i detergenti devono possedere un'azione "virucida, battericida o fungicida", che può essere ottenuta grazie all'utilizzo di biocidi o presidi medico chirurgici, autorizzati dal Ministero della Salute o dall'ISS.

Nella circolare viene inoltre chiarito che possono fruire dell'aliquota "zero" sino a fine anno (5% dal 1° gennaio 2021) le **mascherine** chirurgiche e quelle Ffp2 e Ffp3 (ivi comprese quelle riutilizzabili con la possibilità di sostituzione del filtro). Sono peraltro comprese nell'agevolazione anche le mascherine chirurgiche "autorizzate in deroga" dall'Istituto Superiore della Sanità e dall'INAIL ai sensi dell'art. 15 commi 2 e 3 del DL 18/2020. In forza di tale procedura straordinaria, adottata per agevolare il reperimento di beni ritenuti indispensabili per il contrasto alla diffusione della pandemia, il produttore è tenuto ad inviare all'ISS (o all'INAIL) un'autocertificazione nella quale vengono attestate le caratteristiche del prodotto e il rispetto dei requisiti di sicurezza richiesti dalla normativa vigente.

Nella circolare n. 26/2020 trova spazio anche il chiarimento relativo alla locuzione **"in litri"** riferito alle soluzioni idroalcoliche (e al perossido al 3 per cento). L'Agenzia conferma che l'agevolazione spetta anche per confezioni di prodotto di quantità inferiore al litro (ad esempio 500 ml, 750 ml), precisando tuttavia che il beneficio è fruibile nel solo presupposto che la cessione "avvenga per finalità sanitarie". Il regime di favore non è applicabile nel caso in cui la soluzione sia ceduta "per finalità cosmetiche o alimentari".

Sempre con riferimento alla "**finalità sanitaria**", richiesta anche relativamente agli articoli di abbigliamento protettivo (es. guanti in nitrile) per beneficiare dell'agevolazione, l'Agenzia ha affermato che essa sussiste qualora i beni possiedano le caratteristiche tecniche idonee a garantire il contrasto alla diffusione del virus, indipendentemente dal fatto che il soggetto che ne fa uso operi in ambito sanitario o sia impiegato in settori diversi (grande distribuzione, scuola, ecc.).

EUTEKNE - VIETATA LA RIPRODUZIONE NON AUTORIZZATA

Revisione dei professionisti a rischio qualità perché poco remunerativa

Dall'analisi del MEF sui dati del Registro dei revisori emerge una differenza tra i dati delle società di revisione e quelli dei revisori persone fisiche

/ Stefano DE ROSA

Il MEF ha pubblicato sul sito istituzionale della revisione legale un'interessante analisi dei **dati** risultanti dal Registro dei revisori legali da cui possono derivare spunti di riflessione riguardanti in particolare i professionisti.

Il documento è suddiviso in tre parti, dedicate, rispettivamente, ai seguenti **aspetti**:

- composizione qualitativa e anagrafica del Registro dei revisori;
- statistiche attinenti agli incarichi e ai corrispettivi;
- formazione continua dei revisori legali nel primo triennio formativo 2017-2019.

Nella prima sezione del documento si evidenzia come alla data del 30 aprile 2020 l'analisi della composizione degli iscritti per genere mostri una chiara **prevalenza** di revisori di sesso maschile, pari al 70% circa del totale di 135.918 unità. Alla stessa data, dallo studio della distribuzione territoriale degli iscritti al Registro risulta che le regioni con il maggior numero di iscritti sono rispettivamente la Lombardia (16,13% e di questi circa il 30% con residenza a Milano), il Lazio (12,46%) e la Campania (11%). Viene, inoltre, mostrato come il 67,77% dei professionisti sia iscritto nella Sezione B del Registro (dedicata ai cosiddetti "inattivi"), con una netta prevalenza, quindi, rispetto agli iscritti nella sezione A (che svolgono attività di revisione legale o collaborano ad un'attività di revisione legale in una società di revisione o hanno svolto le predette attività nei tre anni precedenti).

L'analisi effettuata su base anagrafica mostra una concentrazione più elevata degli iscritti in corrispondenza della **fascia d'età intermedia** (41-60 anni) nella quale sono compresi 83.192 iscritti.

La seconda sezione del lavoro offre una sintesi sul tema incarichi e corrispettivi, sulla base delle informazioni comunicate al Registro da parte dei soggetti iscritti in ottemperanza alle previsioni dell'art. 7 del DLgs. 39/2010 e alle relative disposizioni attuative. In particolare, viene sottolineato come il database-incarichi sia oggetto di un continuo monitoraggio da parte del MEF volto a "un data-cleaning funzionale al susseguente avvio dei controlli qualità" e all'eliminazione di possibili incongruenze nelle comunicazioni dei soggetti iscritti ovvero di sanare eventuali data gap in caso di inadempimenti da parte dei soggetti titolari.

A titolo di esempio, si rileva:

- come una grossa parte degli incarichi ricoperti presso i **collegi sindacali** incaricati della revisione legale non sia stata correttamente comunicata da alcuni componenti dei collegi stessi, per un ammontare circa pari al 10% del totale incarichi registrati;
- una generale inosservanza dell'onere comunicativo – peraltro espressamente sanzionabile ai sensi dell'art. 24, comma 2, lettera b) del DLgs. 39/2010 – da parte dei c.d. "**revisori unici**" di società soggette all'obbligo della revisione legale.

Alla data del 30 giugno 2020 il totale degli incarichi correnti comunicati dai soggetti iscritti al Registro è pari a 94.467 unità, dato dalla somma delle comunicazioni effettuate da 27.938 persone fisiche iscritte e 334 società di revisione.

Per le società di revisione si fa risaltare una concentrazione delle quote di mercato attorno alle c.d. *Big Four*, mentre per i revisori legali emerge al contrario un'accentuata dispersione degli incarichi (con una media incarichi pro-capite pari a 2,7 e un'elevatissimo numero di revisori, 12.450, titolari di un solo incarico).

Anche per quanto attiene all'importo dei corrispettivi degli incarichi di revisione emerge una sostanziale differenza tra i dati delle società di revisione e quelli dei **revisori persone fisiche**:

- gli incarichi di importo superiore ai 100.000 euro risultano interamente ricoperti da società di revisione (più strutturate per lo svolgimento di incarichi di elevata complessità);
- gli incarichi di importo **medio-basso** sono quasi totalmente ricoperti da revisori persone fisiche.

Viene, inoltre, rilevato che la classe modale di corrispettivi/ricavi più ricorrente è quella compresa tra 1.001 euro e 5.000 euro e "in taluni casi i compensi dichiarati sono quantificati in misura così **scarsamente remunerativa**, da far presumere che non sia garantita la qualità e l'affidabilità dei lavori di revisione secondo quanto prescritto dall'articolo 10, comma 10 del DLgs. 39/2010". Tale circostanza è destinata, verosimilmente, ad assumere ancora più rilevanza con il recente ampliamento della platea delle srl con obbligo di nomina dei controllori.

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

Alla cassa il bollo sulle e-fatture anche per i primi due trimestri "sotto soglia"

Il 20 ottobre scade il termine per il versamento dell'imposta del terzo trimestre

/ Luca BILANCINI

La prossima **scadenza** per il versamento dell'imposta di **bollo** sulle fatture elettroniche non interesserà soltanto i soggetti passivi chiamati a corrispondere il tributo di competenza del terzo trimestre, ma anche quelli per i quali l'importo dovuto non aveva raggiunto la soglia di **250 euro** nei primi sei mesi dell'anno.

L'art. 17 del DL 124/2019, così come modificato dall'art. 26 del DL 23/2020 (decreto "liquidità"), prevede, infatti, che il pagamento dell'imposta possa essere effettuato, senza applicazione di interessi e sanzioni, "per il primo e secondo trimestre, nei termini previsti per il versamento dell'imposta relativa al terzo trimestre solare dell'anno di riferimento, qualora l'ammontare dell'imposta da versare per le fatture elettroniche emesse nel **primo** e **secondo** trimestre solare dell'anno sia inferiore complessivamente a 250 euro".

Non sono, invece, previste agevolazioni né per il **terzo** né per il quarto trimestre; i soggetti passivi saranno quindi chiamati a effettuare il versamento, rispettivamente, entro il **20 ottobre 2020** e il 20 gennaio 2021, qualunque sia l'importo dovuto.

Come per i precedenti periodi, è possibile fruire dell'apposito **servizio** dell'Agenzia delle Entrate che consente di procedere alla verifica e al pagamento dell'imposta.

Nella pagina "Pagamento imposta di bollo - Ricerca ed Elenco", reperibile nella sezione "Assistenza" del portale "Fatture e Corrispettivi", sono chiarite le modalità con le quali il sistema procede al calcolo del bollo di competenza del trimestre.

In particolare, vengono prese in considerazione le e-fatture **B2B** e **B2C** la cui data di **consegna** ("DataOraConsegna") riportata nella ricevuta di consegna inviata dal SdI al soggetto trasmittente o la cui data di messa a disposizione ("DataMessaADisposizione") indicata nella ricevuta di messa a disposizione trasmessa dal SdI sia precedente alla **fine** del **trimestre**. Concorre al computo dell'importo dovuto, ad esempio, una fattura inviata al Sistema di Interscambio il 27 settembre, la cui ricevuta evidenzi una data di consegna precedente al 30 settembre. Al contrario una fattura trasmessa in pari data (27 settembre), ma consegnata nei primi giorni di ottobre verrà compresa nel calcolo dell'imposta dovuta per il quarto trimestre.

Quanto ai rapporti **B2G**, il Sistema prenderà in considerazione:

- le fatture consegnate e accettate, la cui data di **consegna**, presente nella ricevuta del SdI preceda la fine del trimestre;
- le fatture non consegnate ma con attestazione di avvenuta trasmissione con impossibilità di recapito qualora detta **attestazione** sia inviata dal SdI al trasmittente entro la fine del trimestre;
- le fatture consegnate e in decorrenza termini, la cui data di **consegna** è precedente alla fine del trimestre, a nulla rilevando il fatto che la notifica di decorrenza termini sia "arrivata al trasmittente prima o dopo la fine del trimestre".

Premesso quanto sopra, occorre, quindi, sottolineare come non sia significativa, ai fini del calcolo dell'importo dovuto, la data inserita nel campo "Data" del file XML, che coincide con il momento di effettuazione dell'operazione.

Con riferimento alla corretta compilazione della fattura elettronica, può essere utile segnalare che le nuove **specifiche tecniche**, approvate con provvedimento n. 166579/2020 e adottabili facoltativamente dallo scorso 1° ottobre, consentono la possibilità di compilare la sezione "DatiBollo", valorizzando il campo "BolloVirtuale", per indicare l'assolvimento dell'imposta e, solo in via **opzionale**, il campo "**ImportoBollo**"

Dal 2021 i nuovi controlli dell'Agenzia

A partire dalle trasmissioni effettuate mediante Sistema di Interscambio dal 1° gennaio 2021, l'Agenzia delle Entrate procederà all'**integrazione** delle fatture "che non recano l'annotazione di assolvimento dell'imposta di bollo", comunicando con modalità telematiche al soggetto passivo, in caso di ritardato, omesso o insufficiente versamento, l'ammontare dell'imposta, della sanzione amministrativa dovuta, ridotta a un terzo, nonché degli interessi dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione (art. 12-*novies* del DL 34/2019).

EUTEKNE - HIP RODOZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A SOLVENTO.IT.

Tra RUNTS e Registro Imprese alcune affinità, ma molte differenze

La differenza più eclatante si rinviene probabilmente nei poteri di cancellazione dell'ente concessi al Registro unico del Terzo settore

/ Luciano DE ANGELIS

Nei confronti degli enti del Terzo settore, il Registro unico (RUNTS) eserciterà molte delle funzioni proprie del Registro delle imprese nei riguardi delle società di capitali e di persone. Nondimeno l'ente regolatore degli enti del Terzo settore **si differenzia** dal Registro delle imprese in relazione ad alcune specifiche attività a esso espressamente assegnate dal Codice del Terzo settore (CTS) nei confronti degli enti.

Tentando di analizzare analogie e differenze, si evidenzia, in primo luogo, che l'art. 52 del CTS, con disposizione ripresa dall'art. 26 del DM 106/2020 ("decreto RUNTS") evidenzia la funzione di **pubblicità dichiarativa** che va a determinarsi per gli enti a seguito dell'iscrizione nel registro. La norma palesa un sostanziale parallelismo con quanto previsto dall'art. 2193 c.c. per le imprese, disponendo che gli atti, i fatti e le informazioni di cui la legge prevede l'iscrizione o il deposito presso il Registro Imprese (società) e il RUNTS (enti), siano opponibili a terzi (nell'interesse della società o dell'ente) solo dopo la loro pubblicazione nei relativi Registri (a meno che non sia provata, a cura dell'ente, la loro effettiva conoscenza dei fatti da parte dei terzi stessi).

Unica (marginale) differenza è prevista nel comma 2 dell'art. 52 del CTS e art. 26 del DM 106/2020, che stabilisce, per le operazioni compiute entro il quindicesimo giorno dalla pubblicazione nel Registro unico, che gli atti non siano opponibili ai terzi che provino di essere stati **impossibilitati** di averne conoscenza. Tale disposizione non è prevista nell'art. 2193 c.c. per le imprese diverse dalle società per azioni (per queste ultime tale previsione è invece stabilita dall'art. 2448, comma 2).

Funzioni sostanzialmente analoghe vengono svolte da Registro Imprese e RUNTS anche per l'acquisizione delle relative **personalità giuridica** per società ed enti essendo determinanti, in entrambi i casi, le relative iscrizioni delle società (art. 2331 c.c.) e degli enti (artt. 22 del CTS e 16 del decreto RUNTS) nei due registri.

Ulteriore analogia è ravvisabile nella circostanza che RUNTS e Registro Imprese sono onerati di controllare la completezza e l'idoneità formale della documentazione (atti) e informazioni e le condizioni per l'iscrizione dell'ente o società (c.d. **controllo di tipicità** o legalità formale ai sensi degli artt. 47 del CTS e 9 del decreto RUNTS, per gli ETS e dell'art. 2189 c.c. per le imprese).

Fin qui le similitudini, ma fra i due registri si ravvisano anche rilevanti differenze. In primo luogo il Registro unico esercita **specifici controlli triennali** sugli ETS previsti dagli artt. 51 e 93 del CTS e dall'art. 21 del decreto RUNTS. Tali controlli sono volti a verificare la permanenza dei requisiti di legge previsti per l'iscrizione anche con riferimento al perseguimento delle finalità civiche solidaristiche e di utilità sociale svolte dall'ente nonché alla specifica sezione di appartenenza. Per l'esecuzione degli stessi peraltro, il RUNTS può anche effettuare verifiche in loco con la collaborazione di altre pubbliche amministrazioni. Tali funzioni, anche in relazione ai diversi obiettivi propri di società ed enti, non sono delegate al Registro delle imprese.

Diverso apparato sanzionatorio

Ai controlli attribuiti al RUNTS, e non al Registro delle imprese, consegue anche un ben **diverso apparato sanzionatorio**. Se analoghe, infatti, sono le sanzioni per amministratori sia di società che di enti per il mancato deposito di atti e incompletezza delle informazioni, disposizioni *ad hoc*, irrogabili unicamente dal RUNTS, sono previste in capo ai componenti il CdA per la distribuzione indiretta di utili e avanzi di gestione e riserve, devoluzione del patrimonio in assenza o difformità al parere del Registro unico, illegittimo utilizzo di titolo "Ente del terzo settore" o acronimi. Tali irregolarità contemplano, in capo al RUNTS, la possibilità, per ciascuna infrazione, di punire gli amministratori con sanzioni amministrative che vanno da un minimo di 1.000 a un massimo di 20.000 euro.

La differenza più eclatante si rinviene però probabilmente nei **poteri di cancellazione** dell'ente concessi al RUNTS rispetto a quelli attribuiti (nonostante le recenti innovazioni apportate dall'art. 40 della L. 120/2020) al Registro Imprese. Gli artt. 48 e 49 del CTS, con dettagli operativi rinvenibili nell'art. 23 del decreto RUNTS, infatti, concede a quest'ultimo di provvedere autonomamente alla cancellazione degli enti:

- in caso di inutile decorso del termine assegnato dal RUNTS, con apposita diffida per ottemperare agli **obblighi** di **deposito** degli atti, del loro aggiornamento e delle altre informazioni obbligatorie;
- quando vengano accertate d'ufficio, anche a seguito di verifiche effettuate da altre amministrazioni, la carenza o il venir meno dei **requisiti** necessari per la permanenza al Registro.

Tali prerogative non sono concesse al Registro delle imprese, che di norma può provvedere alla cancellazione di imprese o società sono nei casi di conclamata inattività di queste ultime, anche in fase liquidatoria (art. 2490 c.c.).

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - SOLO IN INDIRIZZO A SOLVEITUR.

Avviato l'iter per il commissariamento dell'ODCEC di Roma

Un mese fa la Cassazione aveva confermato l'ineleggibilità di Civetta. Il Commissario potrebbe rimanere in carica poche settimane

/ Savino GALLO

Dopo la pronuncia della Corte di Cassazione che, con l'ordinanza n. 19605 del 18 settembre scorso, ha confermato l'ineleggibilità di Mario Civetta alla presidenza dell'**ODCEC di Roma** per il mandato 2017-2020 (si veda "La Cassazione conferma l'ineleggibilità di Civetta all'Ordine di Roma" del 19 settembre), il Ministero della Giustizia ha avviato l'iter per il **commissariamento** dell'Ordine.

Attenendosi a quanto prescritto dall'art. 17, comma 3 del DLgs. 139/2005, due giorni fa, il Ministero ha chiesto al CNDCEC di esprimere un parere al riguardo e, anche nel caso in cui non ravvisasse i presupposti per lo scioglimento dell'Ordine, di fornire una **terna di nomi** di professionisti tra i quali scegliere il commissario straordinario, indicando per ciascuno di essi i dati anagrafici e la data di iscrizione all'albo, oltre al recapito a cui inviare il decreto di nomina.

Prima di definire la terna da cui poi il Ministero dovrà scegliere il nome, il CNDCEC dovrà richiedere una dichiarazione di **disponibilità** ad accettare la nomina e una sottoscrizione dalla quale risulti che il professionista non ha precedenti penali o disciplinari o procedimenti di questo tipo in corso.

Tutte operazioni che il Consiglio nazionale dovrà fare con la "**massima sollecitudine**", dato che, ricorda via Arenula nella sua missiva, sono state già indette le **elezioni** per il rinnovo del Consiglio territoriale (che si terranno il 5 e 6 novembre) e bisognerà consentire l'insediamento del Commissario straordinario "senza pregiudicare il buon esito della competizione elettorale".

"Accolgo favorevolmente tale provvedimento – ha scritto il Presidente dell'ODCEC capitolino in una lettera inviata ieri a tutti gli iscritti – perché ritengo sia **utile** alla nostra comunità professionale, visto che certifica il **corretto comportamento** seguito in tutti questi anni, tenuto conto che soltanto ora il Ministero della Giustizia ha ritenuto opportuno intervenire".

Secondo il numero uno dell'Ordine di Roma, il fatto che il Ministero abbia citato espressamente le elezioni che si terranno a breve attesta anche la "**correttezza di azione** in questa fase finale della consiliatura". Secondo alcuni, infatti, il Consiglio non avrebbe potuto dare il via alle procedure elettorali, fermando ogni attività in attesa del provvedimento ministeriale. Il Consiglio presieduto da Civetta, invece, ha deciso di andare avanti (anche perché nel giorno in cui sono state indette le elezioni la pronuncia della Cassazione non era ancora stata depositata), "al fine di garantire un ordinato e leale confronto ai candidati per il prossimo mandato 2021-24".

Di fatto, come ricorda lo stesso Civetta nella lettera inviata agli iscritti, l'attività dell'attuale Consiglio è sostanzialmente terminata con l'adunanza dello scorso 9 ottobre e le elezioni potranno svolgersi "in maniera serena". Le votazioni inizieranno ufficialmente il **21 ottobre**, con il **voto per corrispondenza**, ed è molto difficile che per allora il Commissario straordinario si sia già insediato. Molto probabilmente lo farà nelle settimane successive e potrebbe rimanere in carica giusto per ufficializzare i risultati ed espletare le procedure previste per la nomina del nuovo Consiglio.

A contendersi il vertice dell'Ordine più grande d'Itala saranno **tre liste**. La prima fa capo a Giovanni Calì, con il motto "Impegno per la professione"; la seconda, denominata "Per iniziare il cambiamento", propone come candidato Presidente Federico De Stasio; l'ultima sarà guidata da Riccardo Losi e si intitola "L'Ordine di tutti". Mario Civetta, invece, terminata la sua esperienza all'Ordine capitolino, concorrerà per un posto nel prossimo Consiglio nazionale, all'interno della lista che fa capo all'attuale Presidente dell'Ordine di Napoli, Vincenzo Moretta.

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

Niente esonero dal quadro RW per i beneficiari del trust estero discrezionale

Una risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate non ancora resa pubblica fornisce il chiarimento

/ Dario AUGELLO e Paolo GIOVANNINI

Attraverso una risposta a interpello non ancora resa pubblica, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che i beneficiari residenti di **trust estero discrezionale**, dunque opaco ai fini delle imposte dirette, sono soggetti a monitoraggio fiscale, in quanto essi sono titolari effettivi del patrimonio segregato in trust *ex* DLgs. 231/2007.

Si tratta di un'interpretazione innovativa, in quanto con la precedente circ. Agenzia delle Entrate n. 38/2013 era stato affermato che gli obblighi di monitoraggio ricadono unicamente sul trust residente, salvo che i beneficiari siano fiscalmente **individuati** e dunque titolari di un diritto di credito verso l'entità giuridica.

In ragione di ciò, i beneficiari residenti erano chiamati a monitorare la propria posizione, in luogo del trust, solo in caso di trust trasparente.

Tanto premesso, con la risposta in commento viene affermato che, in caso di trust estero opaco, i beneficiari residenti sono soggetti al monitoraggio fiscale, a condizione che essi siano determinati e/o determinabili, non essendo invece necessario che essi siano anche fiscalmente individuati.

In particolare, secondo l'Agenzia delle Entrate, i beneficiari di trust estero opaco discrezionale devono monitorare la propria posizione anche se appartenenti a una **classe di beneficiari**, purché l'indicazione, per come formulata in concreto nell'atto istitutivo di trust, consenta di determinare con certezza i beneficiari che vi appartengono in un dato periodo d'imposta.

L'Agenzia si concentra, inoltre, sul profilo dell'esonero dei beneficiari di trust dall'obbligo di monitoraggio, chiarendo che l'eventuale incarico affidato a un intermediario residente di riscuotere i flussi finanziari, anche di natura non reddituale, attribuiti dal trust estero discrezionale ai beneficiari residenti **non esonera** *ex* art. 4, comma 3, del DL 167/90 detti beneficiari dalla compilazione del quadro RW.

In merito al divieto di esonero, si osserva che l'eventuale incarico affidato dal beneficiario residente all'intermediario dovrebbe prevedere, ai fini dell'esonero, lo svolgimento di **atti di amministrazione** del patrimonio: tale presupposto sarebbe però incompatibile con la struttura del trust, poiché nel trust la gestione del patrimonio spetta unicamente al trustee.

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate rileva che il medesimo incarico non avrebbe comunque alcuna utilità ai fini dell'esonero, atteso che i flussi generati dal trust estero non sono soggetti ad alcuna ritenuta alla fonte o imposta sostitutiva.

Riguardo a questa interpretazione, non convince la tesi secondo cui i beneficiari di trust opaco devono monitorare le attività del trust: essi, infatti, al pari degli altri protagonisti del trust genuino e non fittizio o revocabile, quali il disponente, il trustee (se non in ragione del proprio ufficio) e il guardiano, **non possono disporre** del patrimonio segregato in trust e dei relativi frutti, che sono di titolarità esclusiva dell'entità giuridica, tanto più quando i beneficiari di trust discrezionale sono individuati per classe.

Ci si chiede in proposito come il trustee possa determinare la percentuale di patrimonio riferibile a ciascun beneficiario appartenente alla classe.

Ne deriva inoltre una disparità di trattamento tra trust opaco estero e residente, in quanto solo nel primo caso i beneficiari sarebbero tenuti a monitorare le attività facenti capo al trust, mentre viceversa, in caso di entità residente, come detto, gli obblighi ricadrebbero unicamente sul trust.

Tale disparità di trattamento, che dovrebbe essere giustificata, secondo la prospettiva fiscale, dalla necessità che siano monitorate le attività estere comunque riferibili a titolari effettivi residenti – non potendosi assoggettare a monitoraggio un'entità giuridica non residente – non tiene conto, però, che i redditi del trust estero opaco sono imponibili in capo ai beneficiari residenti solo in caso di trust paradisiaco e comunque al **momento della percezione** del provento.

Pertanto dovrebbe venire meno, almeno in caso di trust discrezionale non paradisiaco, ogni esigenza di monitorare la posizione dei beneficiari residenti.

Sul fronte dell'esonero, la posizione dell'Agenzia appare forse eccessivamente restrittiva.

Il primo rilievo, secondo cui il mandato affidato dal beneficiario all'intermediario residente dovrebbe contemplare lo svolgimento di atti di gestione del patrimonio, appare del tutto incompatibile con la struttura del trust: in ragione si sarebbe potuta ammettere l'**irrilevanza** di detto requisito, anziché individuare un ostacolo alla formazione del mandato.

Il secondo rilievo, che si riferisce all'applicazione della ritenuta alla fonte da parte dell'intermediario, sembra anch'esso un **falso problema**: tale presupposto, infatti, non può essere applicato in presenza di flussi finanziari, che non risultano imponibili.

Per questa ragione l'Agenzia avrebbe potuto valorizzare, ai fini dell'esonero, gli **obblighi informativi** di natura fiscale, che l'intermediario residente è chiamato ad adempiere, anche in dichiarazione, con riguardo ai rapporti da esso intrattenuti.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - SOLO IN FORMATO DIGITALE

Stazionamento annuale nei marina resort con IVA ordinaria

L'esclusione dall'aliquota del 10% è contenuta nella legge di conversione del DL Agosto

/ Emanuele GRECO

Con la conversione in legge del DL 104/2020 (L. 126/2020), in vigore dal 14 ottobre 2020, tra le altre novità, è introdotta una disposizione di chiarimento in merito all'ambito applicativo dell'aliquota IVA del 10% per le prestazioni rese nei c.d. "marina resort".

L'art. 100 comma 10-*bis* del DL 104/2020 convertito precisa, infatti, che beneficiano dell'aliquota del 10% le sole prestazioni rese nei confronti di "**diportisti**" (in luogo della generalità dei turisti) e specifica che, invece, sono esclusi dall'agevolazione i "servizi resi nell'ambito di contratti annuali o pluriennali per lo stazionamento".

Si rammenta che è l'art. 32 comma 1 del DL 133/2014 (conv. L. 164/2014) ad aver equiparato i c.d. "**marina resort**" alle "strutture ricettive all'aria aperta", riconoscendo l'applicabilità dell'aliquota IVA del 10% già prevista per le prestazioni rese ai clienti alloggiati nelle strutture turistico-alberghiere (a norma del n. 120 della Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/72).

Il suddetto regime di favore, originariamente previsto in via transitoria, è stato reso definitivo per effetto della legge di bilancio 2016 (art. 1 comma 365 della L. 208/2015), a decorrere dal 1° gennaio 2016.

Nello specifico, in base al combinato disposto dell'art. 32 del DL 133/2014 e del n. 120 della Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/72, l'aliquota del **10%** si applica alle prestazioni rese ai clienti che alloggiano presso i c.d. "marina resort", definiti come le "strutture organizzate per la sosta e il pernottamento (...) all'interno delle proprie unità da diporto ormeggiate nello specchio acqueo appositamente attrezzato", secondo i requisiti stabiliti a livello ministeriale.

Il DL 104/2020, di recente convertito in legge, interviene escludendo espressamente dal beneficio dell'aliquota IVA ridotta i "servizi resi nell'ambito di **contratti annuali** o pluriennali per lo **stazionamento**".

La specifica esclusione per questi ultimi servizi è coerente con la *ratio* sottesa al n. 120 della Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/72.

Rispetto a questa disposizione, nella versione previgente, la R.M. n. 460639 del 15 luglio 1987 aveva chiarito, riferendosi alle prestazioni alberghiere, che "la limitazione conseguente all'espressione «rese ai clienti alloggiati» tende a circoscrivere l'applicazione dell'aliquota ridotta alle prestazioni **tipiche alberghiere** e cioè quelle che rendono possibile al cliente il soggiorno nell'albergo con soddisfacimento dei propri bisogni e delle proprie necessità. In sostanza, con detta locuzione si è inteso assoggettare ad aliquota ridotta soltanto le anzidette prestazioni, con esclusione quindi di quelle prestazioni che pure essendo rese da aziende alberghiere soddisfino finalità diverse da quelle dell'alloggio, come ad esempio la messa a disposizione di sale per convegni, mostre, esposizioni, sfilate di moda, ecc.".

L'aliquota ridotta prevista dal n. 120) in esame si applica, dunque, alle sole prestazioni di alloggio tipiche di ciascuna struttura ricettiva che rendono possibile al cliente il soggiorno (inteso come **alloggio e pernottamento**) e non anche alle altre prestazioni eventualmente rese da ciascuna struttura non direttamente collegate alla fornitura di alloggio.

Tale aspetto è stato, quindi, ribadito nella ris. Agenzia delle Entrate 15 marzo 2002 n. 88, confermando che l'aliquota ridotta è da circoscrivere alle prestazioni tipiche alberghiere e cioè a quelle che rendono possibile al cliente il soggiorno nella struttura ricettiva con soddisfacimento delle proprie necessità di soggiorno provvisorio, escludendo, pertanto, le prestazioni aventi finalità differenti da quelle dell'alloggio.

Alla luce di quanto sin qui descritto, è corretto **limitare** l'applicazione dell'aliquota IVA del 10% alle sole prestazioni che rendono possibile al diportista il **soggiorno** in transito nel "marina resort", con soddisfacimento dei propri bisogni e necessità (messa a disposizione dello specchio acqueo e servizi di natura ricettiva), con esclusione di quelle prestazioni che soddisfano finalità diverse, come ad esempio la messa a disposizione dello specchio acqueo al solo o preminente fine dell'ormeggio e/o stazionamento dell'imbarcazione, trattandosi quest'ultima di prestazione non caratteristica dell'ospitalità alberghiera (si veda "Condizioni da verificare per l'IVA al 10% nei marina resort" del 4 agosto 2017).

Per le prestazioni **non connesse** all'**alloggio** dei diportisti, dunque, l'**IVA** dovrà essere applicata secondo l'aliquota **ordinaria**.

In tema di operazioni del settore nautico, si segnala, inoltre, che, nel corso dell'iter di conversione in legge del DL 104/2020, non è stata approvata la modifica delle condizioni per attestare l'effettiva **navigazione in "alto mare"** al fine di avvalersi del regime di non imponibilità IVA di cui all'art. 8-*bis* del DPR 633/72 (si veda "In arrivo la lettera d'intento per la navigazione in alto mare" del 7 ottobre 2020). Resta necessario il soddisfacimento del requisito del 70% di navigazione in "alto mare" (12 miglia misurate a partire dalle linee di base), individuato come discrimine per la non imponibilità da parte della prassi amministrativa (risoluzioni nn. 2/2017 e 69/2017).

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - SOLO IN FORMATO DIGITALE

Non sempre si applica il regime degli impatriati con smart working dall'Italia

Il trasferimento per lavorare da remoto per il datore estero non è meritevole dell'agevolazione se il lavoro è la continuazione di un rapporto precedente

/ Marcello ASCENZI

Lo sviluppo tecnologico, assieme a nuovi modelli di organizzazione dell'attività lavorativa di tipo agile, consente, per alcune tipologie di lavoro, la possibilità di rendere la prestazione da un qualsiasi luogo grazie ai sistemi evoluti di connessione. Tramite tali sistemi il personale assunto all'estero da un datore di lavoro non residente potrebbe decidere di **trasferirsi in Italia** prestando la propria attività da remoto. Il fenomeno è destinato a crescere visto che la tecnologia sta sviluppando modalità di comunicazione sempre più evolute e in grado di abbattere le distanze. Tuttavia, la gestione del personale di un'azienda estera priva di strutture sul territorio italiano, da un punto di vista fiscale e previdenziale, presenta criticità.

In applicazione della *lex loci laboris*, il dipendente sarà soggetto alla **legislazione previdenziale italiana** e, per assolvere ai relativi obblighi, l'azienda estera dovrà ottenere l'iscrizione presso la Direzione INPS competente per territorio. Una volta ottenuta la registrazione, sarà possibile procedere con gli adempimenti contributivi periodici, secondo le ordinarie scadenze. Da un punto di vista fiscale, le trattenute non saranno dovute, pertanto gli obblighi tributari potranno essere assolti dal dipendente attraverso la predisposizione della dichiarazione dei redditi.

Il trasferimento in Italia di un dipendente non residente che inizia un rapporto di lavoro con un datore italiano, al valere di alcune condizioni, si agevola del trattamento fiscale di favore previsto per gli **impatriati**, disciplinato dall'art. 16 del DLgs. 147/2015, che consente di abbattere l'imponibile del 70 o 90% in funzione del trasferimento in Regioni del Centro-Nord o del Sud.

Tuttavia, nel caso del dipendente trasferito in Italia per lavorare da remoto per un datore estero, sorge il **dubbio sull'applicabilità** del regime cui una recente risposta a interpello della Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate del Lazio, non pubblicata, aiuta a chiarire. Secondo la richiamata Direzione, il trasferimento in Italia del dipendente per lavorare da remoto per il datore estero non è meritevole dell'agevolazione, qualora il lavoro svolto in Italia non rappresenti una nuova occupazione, ma la continuazione di un **rapporto precedente** che viene semplicemente reso in modalità agile dall'Italia.

La verifica sul tipo di attività da svolgere in Italia, ai fini dell'applicazione del regime, è stata oggetto di scrutinio da parte dell'amministrazione per il personale rientrato dopo l'invio all'estero in distacco. L'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 17/2017 aveva, in un primo momento, chiarito che il beneficio non compete ai soggetti che rientrano in Italia dopo essere stati in **distacco all'estero** e aver acquisito la residenza estera per il periodo di permanenza richiesto dalla norma. Ciò in quanto il loro rientro, avvenendo in esecuzione delle clausole del preesistente contratto di lavoro, si pone in sostanziale **continuità** con la precedente posizione di lavoratori residenti in Italia e, pertanto, non soddisfa la finalità attrattiva della norma.

Successivamente l'amministrazione è tornata sul tema (risposte a interpello nn. 45/2018, 492/2019, 510/2019) e, analizzando alcune fattispecie relative a dipendenti inviati in distacco e rientrati in Italia, ha confermato che, per evitare l'uso strumentale dell'agevolazione, l'accesso al regime richiede che il lavoro svolto in Italia sia **diverso** dalla precedente posizione lavorativa.

La questione relativa all'uso strumentale dell'agevolazione per il personale che si trasferisce in Italia per lavorare da remoto potrebbe non porsi, mancando quindi una analoga motivazione che giustifichi lo scrutinio delle mansioni svolte e, pertanto, a parere di chi scrive, l'esclusione fondata su tale verifica non convince molto nel caso di personale che lavora da remoto. Sembra d'altro canto esistere una sostanziale differenza tra chi rientra da un precedente distacco per lavorare in Italia rispetto al dipendente che lavora da remoto per il datore di lavoro estero.

Nel primo caso, infatti, il dipendente che dopo il distacco si reinserisce all'interno di una unità produttiva italiana per svolgere un ruolo diverso soddisferà la **finalità attrattiva** della norma, in quanto porterà nuove competenze ed esperienze in Italia.

Nel secondo caso il dipendente che lavora da remoto non si trasferisce in maniera effettiva in Italia, in quanto la tecnologia lo "**delocalizza**" mantenendolo legato al suo datore estero, quindi non interagendo con il sistema produttivo italiano non porterà alcun arricchimento di competenze cui la *vis* attrattiva della norma di favore ambisce, al più rappresenterà una nuova potenziale risorsa sul mercato del lavoro italiano.

In conclusione, l'interpretazione andrà tenuta in considerazione nel gestire **fattispecie simili**, nella consapevolezza che trattasi di un primo intervento di prassi che, almeno nelle motivazioni, sembra poco convincente.

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

Posizione di garanzia con legame tra potere effettivo e responsabilità di gestione

L'attività di direzione e coordinamento nei gruppi non fonda una posizione di garanzia penalmente rilevante

/ Maria Francesca ARTUSI

La responsabilità penale nei **gruppi di imprese** si connette alla disciplina societaria sulla direzione e coordinamento e sul ruolo del c.d. amministratore di fatto.

Assonime ha pubblicato il Caso n. 9/2020 su questi temi prendendo le mosse da una recente pronuncia della Corte d'appello di Firenze (n. 3733 del 16 dicembre 2019), che ha riconosciuto la responsabilità penale dell'amministratore delegato di una società capogruppo per la mancata adozione delle cautele necessarie a evitare un grave evento dannoso (il disastro ferroviario di Viareggio). In tale pronuncia la responsabilità è stata affermata non solo, in via **diretta**, nei confronti delle società proprietarie del carro merci deragliato e delle società appaltatrici dei servizi di manutenzione, ma anche, in via **indiretta**, nei confronti delle società del gruppo che non avevano adeguatamente vigilato sul rispetto delle regole di sicurezza nella circolazione ferroviaria.

Si noti che il Tribunale di primo grado aveva escluso la responsabilità penale dell'amministratore delegato della capogruppo (e conseguentemente della società stessa ai sensi del DLgs. 231/2001), ritenendo che non potesse attribuirsi a esso una posizione di garanzia per il solo fatto di esercitare i poteri di indirizzo e coordinamento della holding. In appello, invece, costui è stato condannato quale "**amministratore di fatto**" delle società controllate.

Secondo la Corte d'appello, l'esercizio di una forte interferenza nella gestione da parte della holding, attraverso una serie di atti di indirizzo e controllo, determina l'assunzione in capo a quest'ultima e ai suoi vertici di una posizione di garanzia rilevante ai sensi dell'art. 40 comma 2 c.p.

La stessa Corte ha, invece, confermato – apparentemente in modo incoerente – l'**esclusione** della responsabilità *ex* DLgs. 231/2001 della **holding**, nella considerazione che non fosse compito della stessa valutare i rischi inerenti all'infrastruttura o il materiale rotabile, trattandosi di competenze proprie delle società controllate.

Nel proprio documento Assonime evidenzia diverse **criticità** legate a tale ricostruzione giuridica.

Innanzitutto, gli indici individuati per dimostrare la sussistenza di una posizione di garanzia in capo alla holding e al suo amministratore rientrano, in realtà, nel **legittimo esercizio** dell'attività di **direzione e coordinamento** nell'ambito di un gruppo societario, che pur conducendo a una valutazione unitaria economico-imprenditoriale delle società del gruppo non conduce a un superamento dell'autonomia decisionale delle singole unità giuridiche e dei loro vertici. Si pensi alla tesoreria centralizzata, alle direttive di gruppo, all'unicità del sistema informatico, all'uniformità nella gestione del personale, alla commistione di ruoli di vertice in diverse società del gruppo.

Il secondo profilo di criticità – strettamente connesso al precedente – riguarda la valutazione degli aspetti ritenuti rilevanti per affermare la sussistenza del ruolo di **amministratore di fatto** delle società controllate da parte dell'amministratore delegato della holding, che non soddisfano, secondo Assonime, i principi giuridici sottesi a tale qualifica secondo dottrina e giurisprudenza.

In estrema sintesi al fine di attribuire a un soggetto la qualifica di amministratore di fatto occorre che le attività gestorie concretamente da questo esercitate presentino carattere **sistematico** e non si esauriscano nel compimento di singoli atti di natura eterogenea e occasionale. La holding invece non compie mai direttamente concreti atti di gestione delle società controllate e dirette. Può proporre il compimento di singole operazioni, ma **non le attua**, poiché tutte le deliberazioni suggerite devono essere valutate nel merito dall'organo amministrativo della controllata, che si assume la piena responsabilità della loro eventuale assunzione.

In altre parole, il ruolo e l'attività della holding **non** sono **assimilabili** a quelli di un ulteriore amministratore delle società controllate; si tratta, invece di una situazione di primazia che rileva e si impone dall'esterno sulla controllata (c.d. eterodirezione). Ciò ovviamente salvo i casi in cui il gruppo venga a ridursi a un "semplice simulacro formale" (Cass. n. 12979/2015).

Su simili basi viene criticata anche la sussistenza di una **posizione di garanzia** rilevante ai fini dell'omessa vigilanza *ex* art. 40 comma 2 c.p.: "l'affermazione di una posizione di garanzia presuppone oggi, alla luce dell'evoluzione del sistema dei controlli societari e delle diverse discipline prevenzionistiche da cui discendono obblighi organizzativi per l'impresa, una necessaria correlazione tra potere effettivo e responsabilità della gestione di un'area di rischio, che nel caso in questione non sussistono".

Per la Corte Ue il lavoro in somministrazione deve essere temporaneo

I giudici europei confermano la natura temporanea del lavoro tramite agenzia interinale

/ Sergio PASSERINI

Con sentenza pubblicata lo scorso 14 ottobre relativa alla causa C-681/18, la Corte di Giustizia Ue ha affermato alcuni principi in materia di lavoro in **somministrazione** destinati ad avere un significativo impatto nell'interpretazione della normativa italiana in materia.

La sentenza è stata pronunciata in risposta a una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Tribunale di Brescia nell'ambito di una controversia tra un lavoratore somministrato e l'impresa **utilizzatrice**. Il Tribunale bresciano ha in particolare chiesto alla Corte di Giustizia di dire se possa considerarsi conforme al diritto comunitario una normativa nazionale la quale, disciplinando la somministrazione di lavoro tramite agenzia: non preveda limiti alle missioni successive del medesimo lavoratore presso la stessa impresa utilizzatrice; non subordini la legittimità del ricorso alla somministrazione di lavoro a tempo determinato all'indicazione di ragioni specifiche; non preveda quale condizione di legittimità il requisito della temporaneità dell'esigenza produttiva dell'impresa utilizzatrice.

La questione è stata sollevata in una controversia di lavoro nella quale era applicabile la disciplina della somministrazione precedente a quella attuale (la disciplina della somministrazione di lavoro è ora contenuta negli artt. 30-40 del DLgs. 81/2015). I principi affermati dalla sentenza della Corte di Giustizia Ue interessano però direttamente anche la **disciplina attuale**. La sentenza contiene innanzitutto la ricostruzione della normativa comunitaria in materia, e più in particolare della direttiva 2008/104/Ce del 19 novembre 2008 relativa al lavoro tramite **agenzia interinale**. La Corte ricorda come la finalità di questa direttiva fosse quella di stabilire un quadro normativo non discriminatorio, trasparente e proporzionato, idoneo ad assicurare ai lavoratori tramite agenzia interinale alcune tutele essenziali, nel rispetto però della diversità dei vari mercati del lavoro nazionali e delle relative relazioni industriali.

La Corte ricorda altresì come un punto qualificante di questa direttiva sia stato il riesame delle restrizioni e dei divieti imposti dagli Stati membri al lavoro tramite agenzia interinale, allo scopo di conservare soltanto le **restrizioni** giustificate da ragioni di interesse generale e inerenti alla tutela dei lavoratori.

Sulla base di queste premesse, la Corte risponde alle questioni sollevate dal Tribunale di Brescia, affermando innanzitutto che la direttiva richiede agli Stati membri solo di adottare le misure necessarie – conformemente alla legislazione o alle pratiche nazionali – per evitare che il lavoro interinale sia utilizzato **abusivamente** e, in particolare, per prevenire missioni successive aventi lo scopo di eludere le disposizioni della direttiva.

La direttiva non impone però agli Stati membri di adottare a tal fine specifiche misure, lasciando gli Stati liberi di utilizzare gli strumenti ritenuti più opportuni ad assicurare questo obiettivo.

La Corte statuisce dunque che la normativa comunitaria non osta di per sé a una normativa nazionale che non limiti il **numero** di missioni successive che un medesimo lavoratore tramite agenzia interinale può svolgere presso la stessa impresa utilizzatrice e che non subordini la legittimità del ricorso al lavoro tramite agenzia interinale all'indicazione di ragioni specifiche che lo giustifichino.

La Corte, però, sottolinea anche che nella normativa comunitaria il lavoro interinale è, per definizione, una forma di lavoro a carattere temporaneo, mentre la forma comune dei rapporti di lavoro è considerato solo il contratto di lavoro a **tempo indeterminato**. Secondo la Corte, la direttiva è finalizzata anche a far sì che gli Stati membri si adoperino affinché il lavoro tramite agenzia interinale presso la stessa impresa utilizzatrice non diventi una situazione permanente per il lavoratore somministrato.

Ferma dunque l'assenza di imposizione di misure specifiche predeterminate, la Corte afferma che non può considerarsi conforme al diritto comunitario che uno Stato membro non adotti alcuna misura al fine di preservare la natura **temporanea** del lavoro tramite agenzia interinale, né preveda alcuna misura al fine di evitare l'assegnazione a un medesimo lavoratore di successive missioni tramite agenzia presso uno stesso utilizzatore con lo scopo di eludere le disposizioni della direttiva.

Queste affermazioni della Corte sono destinate a mettere in discussione le interpretazioni sinora prevalenti della attuale disciplina di legge e negoziale collettiva della somministrazione di lavoro, sia per quanto riguarda la somministrazione a tempo indeterminato (art. 31 comma 1 del DLgs. 81/2015), sia per quanto riguarda la **pluralità** di missioni nella somministrazione a termine.

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

Invio delle domande di integrazione salariale per le ulteriori nove settimane già possibile dal 1° ottobre

Con il messaggio n. 3729 pubblicato ieri, l'INPS ha fornito nuove indicazioni sulla proroga al **31 ottobre** dei termini per l'invio della domande di trattamento di integrazione salariale e dei dati utili ai rispettivi pagamenti diretti e chiarimenti sull'invio delle istanze relative all'ulteriore periodo di **nove settimane** di trattamento di integrazione salariale *ex* DL 104/2020.

L'Istituto ricorda che l'art. 3 del DL 125/2020 ha prorogato al 31 ottobre 2020 le scadenze dei termini decadenziali per l'invio delle domande di trattamenti di cassa integrazione (ordinaria, in deroga e CISOA) e di assegno ordinario, nonché dei dati utili ai rispettivi pagamenti diretti (modelli SR41 e SR43 semplificati), precedentemente fissati al **31 agosto** e al **30 settembre**, rispettivamente dai commi 9 e 10 dell'art. 1 del DL 104/2020 convertito (si veda "Via libera alla proroga al 31 ottobre per le domande di CIG COVID-19" dell'8 ottobre).

Con il messaggio di ieri, l'INPS precisa che le domande e la documentazione utile per i pagamenti diretti, riferite alle disposizioni del DL 104/2020, inviate dalle aziende oltre le precedenti scadenze del 31 agosto e del 30 settembre, saranno considerate utilmente trasmesse **purché** presentate **entro il 31 ottobre**. Inoltre, l'Istituto sta provvedendo, tramite invio centralizzato massivo, a notificare, a mezzo PEC, anche le autorizzazioni inerenti ai provvedimenti di CIG in deroga INPS.

Per quanto riguarda, invece, l'**ulteriore periodo** di **nove settimane** di trattamenti di integrazione salariale, dopo il messaggio n. 3525/2020, che ha reso note le modalità operative per l'invio delle domande (si veda "Domande di integrazione salariale con causale «COVID 19 con fatturato» on line" del 2 ottobre), l'INPS chiarisce ora che la trasmissione delle istanze, che deve riguardare periodi non antecedenti al 14 settembre e non successivi al 31 dicembre 2020, è già possibile a far tempo dalla data di pubblicazione del citato messaggio, ossia dal 1° ottobre, **a prescindere** dall'avvenuto rilascio dell'**autorizzazione** alle prime nove settimane da parte delle Strutture territoriali dell'Istituto.

Il rispetto delle condizioni stabilite dall'art. 1, comma 2 del DL 104/2020, ossia che le richieste inviate si riferiscano a un periodo successivo rispetto alle prime nove settimane e che detto periodo sia già stato interamente autorizzato, sarà verificato in sede di **istruttoria** delle domande e costituirà presupposto per il riconoscimento della legittimità dei trattamenti richiesti.

Condizioni proporzionate per il recupero dell'IVA in caso di mancato pagamento

Con la sentenza relativa alla causa C-335/19, la Corte di Giustizia Ue ha ritenuto incompatibile con l'art. 90 della direttiva 2006/112/Ce le condizioni poste dalla legge polacca per la **riduzione della base imponibile IVA** in caso di mancato pagamento del corrispettivo.

Nello specifico, la norma nazionale subordina tale riduzione alle seguenti condizioni:

- che il debitore (cessionario o committente) sia registrato come **soggetto passivo IVA** e non sia sottoposto a procedura di insolvenza o di liquidazione né alla data di effettuazione dell'operazione, né al giorno precedente la data di presentazione della rettifica della dichiarazione fiscale volta a beneficiare della riduzione in parola;
- il creditore (cedente o prestatore) sia ancora registrato quale soggetto passivo IVA al giorno precedente la data di presentazione della rettifica della dichiarazione fiscale.

I giudici ricordano che, sebbene l'art. 90 paragrafo 2 della direttiva consenta agli Stati membri di determinare se il **mancato pagamento** del corrispettivo attribuisca il diritto alla riduzione della base imponibile IVA, tale facoltà si fonda sull'assunto che il mancato pagamento possa essere difficile da accertare o essere soltanto provvisorio e non può estendersi fino a escludere del tutto il suddetto diritto.

Invece, le condizioni poste dalla legge polacca circa il mantenimento dello status di soggetto passivo IVA del debitore e del creditore non possono essere giustificate dalla necessità di tener conto dell'**incertezza** quanto alla definitività del mancato pagamento.

Inoltre, la condizione per cui il debitore non dovrebbe essere sottoposto a una **procedura di insolvenza** o **liquidazione** non appare conforme al principio di proporzionalità e rischia di compromettere l'obiettivo dell'armonizzazione fiscale perseguito dalla direttiva. Infatti, come già osservato in riferimento alla normativa italiana (*cfr.* causa C-246/16), nel contesto di procedure di insolvenza e liquidazione nelle quali la certezza della definitiva irrecuperabilità del credito può essere acquisita solo al termine di un lungo periodo, i soggetti sottoposti a una simile normativa sopportano uno svantaggio, in termini di liquidità, rispetto ai loro concorrenti di altri Stati membri.

Modulo di attestazione in vita per i pensionati del Continente americano entro febbraio 2021

Con un comunicato stampa pubblicato ieri, l'INPS informa che nei prossimi giorni i pensionati che riscuotono all'estero riceveranno da Citibank NA i moduli di richiesta di **attestazione dell'esistenza in vita**.

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

Questa procedura, spiega l'Istituto, riveste particolare importanza in quanto permette di evitare l'erogazione di pagamenti *post mortem* non dovuti, difficilmente recuperabili.
Al fine di contenere tale rischio, l'INPS utilizza i seguenti canali per ottenere le informazioni sul decesso dei pensionati: gli istituti di patronato italiani operanti all'estero e gli Uffici consolari; gli enti previdenziali esteri con i quali è stato possibile stipulare accordi tecnico-procedurali per lo scambio delle informazioni di decesso; la **campagna annuale** di accertamento dell'esistenza in vita, effettuata da Cibank NA.
Con riguardo ai pensionati residenti nel Continente americano, l'attestazione dell'esistenza in vita dovrà pervenire alla banca entro il mese di **febbraio 2021**; in caso contrario, l'Istituto pagherà la rata di marzo 2021 in contanti presso le Agenzie di Western Union. In caso di mancata riscossione personale o di mancata produzione dell'attestazione di esistenza in vita entro i primi giorni del mese di marzo 2021, il pagamento della pensione verrà sospeso a partire dalla rata di aprile 2021. Analoghe modalità sono state adottate nei riguardi dei pensionati residenti nei paesi scandinavi, negli Stati dell'est Europa e paesi limitrofi, in Asia, Medio ed Estremo Oriente.
L'Istituto ricorda infine che Citibank NA ha avviato in questi giorni anche la spedizione dei moduli di richiesta di attestazione ai pensionati residenti in **Europa**, **Africa** e **Oceania**, che, a causa della diffusione del virus COVID-19, non avevano portato a termine il precedente accertamento generalizzato dell'esistenza in vita e per i quali non è stato sospeso il pagamento.

In arrivo il decreto per i "contribuenti solidali"

Con il comunicato stampa n. 230, pubblicato ieri, il MEF ha reso noto che il Ministro Roberto Gualtieri ha firmato il decreto che disciplina la procedura da seguire per ottenere il riconoscimento della menzione di "contribuente solidale", prevista per i contribuenti che, pur potendo usufruire delle **sospensioni** dei tributi erariali disposte con i decreti legge "Cura Italia", "liquidità" e "Rilancio", abbiano deciso di effettuare comunque i versamenti sospesi.
Tale menzione è stata introdotta con l'art. 71 del DL 18/2020, il quale disponeva che "con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono previste **forme di menzione** per i contribuenti i quali, non avvalendosi di una o più tra le sospensioni di versamenti previste dal presente titolo e dall'articolo 37, effettuino alcuno dei versamenti sospesi e ne diano comunicazione al Ministero dell'economia e delle finanze". Successivamente, la norma è stata modificata in sede di approvazione della legge di conversione del DL, prevedendo che tale menzione possa essere "utilizzata dai contribuenti a fini commerciali e di pubblicità".
Come indicato anche nel comunicato stampa, tale menzione rappresenta un **riconoscimento** dello Stato per i contribuenti che, "in una fase di difficoltà senza precedenti per il Paese, hanno volontariamente pagato le tasse pur potendo rinviarne il pagamento".
L'elenco dei "contribuenti solidali" sarà pubblicato sul sito istituzionale del Ministero dell'Economia e delle finanze, a seguito di apposita **istanza** presentata dagli interessati.
Il comunicato stampa precisa che l'istanza per conseguire la menzione di "contribuente solidale" è gratuita e può essere presentata entro **dodici mesi** dalla data del versamento dei tributi erariali, sia dalle persone giuridiche che dalle persone fisiche, esclusivamente in via telematica a uno degli indirizzi e-mail istituiti (contribuentisolidali@mef.gov.it e contribuentisolidali@pec.mef.gov.it).
Secondo quanto viene riportato nel comunicato, il **modello** per la presentazione dell'istanza e le relative istruzioni saranno disponibili nell'area dedicata del sito del Ministero dell'Economia, con l'indicazione anche dell'elenco dei tributi erariali che legittimano il riconoscimento della menzione.
Dopo la presentazione dell'istanza, i contribuenti che ne avranno diritto riceveranno una **comunicazione** del riconoscimento espresso della qualità di "contribuente solidale".

La Cassazione delimita la competenza delle Sezioni specializzate in materia di impresa

La Cassazione, con due ordinanze depositate ieri, ha precisato che **non rientrano** nella competenza per materia delle Sezioni specializzate in materia di impresa, *ex* art. 3 del DLgs. 168/2003, due tipi di controversie.
Si tratta delle controversie promosse:
- nei confronti di una banca per sentirne dichiarare la responsabilità *ex* art. 23 comma 6 del DLgs. 58/1998, in merito all'acquisto concluso, per il tramite della stessa, di **azioni di altra banca azzerate** a seguito del c.d. "bail in" (ordinanza n. 22326/2020);
- da una società contro un socio per il pagamento delle quote annuali dovute per l'assegnazione in **uso di un bene sociale** (ordinanza n. 22327/2020).

Gestione dell'emergenza epidemiologica da modulare

Con un comunicato pubblicato ieri sul proprio sito, l'INAIL ha reso nota la pubblicazione del documento, a carattere generale, focalizzato sulla pianificazione della gestione della **pandemia da COVID-19**, in vista del suo progressivo peggioramento nella stagione autunno-inverno.
Dopo aver riepilogato gli otto pilastri strategici individuati dall'Organizzazione mondiale della sanità per la risposta alla pandemia (l'approvvigionamento di test, **tamponi** e dispositivi di protezione individuale, ecc.), il documento identifica l'insieme degli strumenti operativi già disponibili e propone un approccio condiviso alla **rimodulazione** delle misure di contenimento/mitigazione del virus, in modo da fronteggiare in modo ottimale un eventuale aumento delle infezioni e i diversi scenari che si potrebbero presentare nei prossimi mesi.

Spetta l'esenzione IVA solo per la gestione globale della biblioteca

Si applica l'IVA con l'aliquota ordinaria alle singole prestazioni che le partecipanti rendono a una c.d. rete-soggetto affidataria del servizio globale di gestione delle biblioteche comunali. Qualora sia **una sola partecipante** a rendere tutti i servizi oggetto dell'appalto, invece, tale società dovrà emettere fattura nei confronti della rete applicando il regime di **esenzione IVA**. È il chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. 474 pubblicata ieri, 15 ottobre.
Il caso esaminato riguarda una c.d. **rete-soggetto** costituita da società cooperative con un contratto di rete. La rete è dotata di autonoma soggettività giuridica e tributaria, rispetto alle cooperative, e intende partecipare a un bando di gara per l'affidamento del servizio globale di gestione delle **biblioteche** di un Comune. Le prestazioni saranno rese, in concreto, dalle singole società partecipanti alla rete, avvalendosi ciascuna del rispettivo personale dipendente.
A tale proposito, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito la valenza oggettiva dell'esenzione IVA prevista dall'art. 10 comma 1 n. 22 del DPR 633/72 con riguardo, fra l'altro, alle prestazioni proprie delle biblioteche. Qualora vengano affidate a **terzi**, queste prestazioni possono beneficiare dell'esenzione IVA **solo se** configurano nell'insieme una **gestione globale** delle predette strutture (ris. Agenzia delle Entrate n. 131/2007).
Nella fattispecie oggetto dell'interpello, dunque, questa condizione non sussiste se le partecipanti svolgono singoli servizi autonomi (da considerare prestazioni generiche), ma solo se è una sola cooperativa a rendere tutti i servizi oggetto dell'appalto.

EUTEKNE - TIPI PROGRAMMI VIRTUALI - COPIA PROTETTA A SOLO USO PERSONALE

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