



Giovedì 1 ottobre 2020

IL CASO DEL GIORNO

Il bonus investimenti si recupera solo in capo alla società

/ Alice BOANO e Alfio CISSELLO

Nonostante, spesso, la disciplina istitutiva dei **crediti d'imposta** da indicare nel **quadro RU** del modello RED-DITI taccia sul punto, l'Agenzia delle Entrate, in diversi interventi di prassi, ha specificato che, coerentemente con le modalità di tassazione delle società di persone, il [...]

PAGINA 2

IL PUNTO PROCEDURE CONCORSALE

La vendita fondiaria non è attivo realizzato dal curatore

/ Saverio MANCINELLI

Il diritto del curatore all'**onorario** per l'opera prestata trova fonte normativa nel primo comma dell'art. 39 del RD 267/1942 (trasfuso, in perfetta continuità, nel primo comma dell'art. 137 del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, recato dal DLgs. 14/2019) e nelle [...]

PAGINA 9

FISCO

Da oggi possibile l'integrazione elettronica della fattura

Con le nuove specifiche tecniche novità nel reverse charge "interno" ed "esterno"

/ Luca BILANCINI

Le nuove specifiche tecniche – approvate con provv. n. 166579/2020 – adottabili, in via facoltativa, dalla data odierna e, obbligatoriamente, dal 1° gennaio 2021, portano sensibili novità nel processo di emissione di fatture relative ad operazioni soggette ad **inversione contabile**, nonché nel procedimento di integrazione via SdI del documento.

Una questione rilevante, sotto il profilo operativo, era sorta all'atto dell'introduzione dell'obbligo pressoché generalizzato di emissione della fattura elettronica nei rapporti B2B e B2C. Il dubbio riguardava, in modo particolare, le modalità di attuazione delle disposizioni di cui all'art. 17 comma 5 del DPR 633/72, che impongono al cessionario/committente, per determinate operazioni, di **integrare** il documento emesso dal cedente/prestatore con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, procedendo all'annotazione dello stesso nei registri IVA delle fatture e degli acquisti.

A titolo esemplificativo e non esaustivo, rientrano nell'ambito del c.d.

reverse charge "interno":

- le prestazioni di servizi rese da **subappaltatori** nel settore dell'edilizia (art. 17 comma 6 lett. a) del DPR 633/72);
- le cessioni di fabbricati per i quali il cedente ha optato per l'applicazione dell'IVA in atto (art. 17 comma 6 lett. a-bis) del DPR 633/72);
- le prestazioni di servizi di **pulizia, demolizione**, installazione di impianti e di completamento, relative ad edifici (art. 17 comma 6 lett. a-ter) del DPR 633/72);
- le cessioni di **rottami**, cascami e avanzi ferrosi (art. 74 commi 7 e 8 del DPR 633/72).

Atteso che la certificazione delle operazioni appena descritte avviene attraverso emissione di fattura in formato elettronico, l'Amministrazione finanziaria, nella FAQ 27 novembre 2018 n. 38 (aggiornata al 19 luglio 2019) e nella successiva circolare n. 14/2019, ha sottolineato che ogni qual volta sia presente una "fattura elettronica veicolata tramite Sistema di Interscambio, a fronte dell'**immodificabilità** della stessa, il [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Benefit con dubbi per le auto non di nuova immatricolazione

Errori di fatturazione rimediabili anche senza nota di credito

Nel primo semestre 2020 SOS in aumento nonostante il lockdown

Piattaforme digitali coinvolte nel processo di riscossione dell'IVA

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 10

FISCO

Ecobonus e superbonus con stufe e caminetti

/ Enrico ZANETTI

Nel caso in cui l'edificio abbia come impianto di riscaldamento stufe, caminetti o apparecchi di riscaldamento localizzato a energia radiante, può considerarsi sicuramente dotato di impianto di riscaldamento, [...]

PAGINA 4

Il bonus investimenti si recupera solo in capo alla società

Non rileva che i soci abbiano compensato il credito attribuito "per trasparenza"

/ Alice BOANO e Alfio CISSELLO

Nonostante, spesso, la disciplina istitutiva dei **crediti d'imposta** da indicare nel **quadro RU** del modello RED-DITI taccia sul punto, l'Agenzia delle Entrate, in diversi interventi di prassi, ha specificato che, coerentemente con le modalità di tassazione delle società di persone, il credito d'imposta può essere attribuito ai soci in ragione delle quote, ed essere utilizzato in compensazione per estinguere debiti tributari loro propri.

L'**art. 5** comma 1 del TUIR stabilisce che "i redditi delle società semplici, **in nome collettivo** e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili". Di conseguenza, l'**art. 40** del DPR 600/73 prevede che, in merito all'accertamento, l'Agenzia delle Entrate provveda mediante **unico atto**, da notificare alla società e ai soci.

Il caso degli avvisi di recupero dei crediti d'imposta è però particolare in quanto si tratta di fattispecie che non sempre hanno origine dal reddito prodotto dalla società e da imputare per trasparenza, specie quando **difettano norme di legge**.

La problematica è emersa per il credito d'imposta per investimenti in aree svantaggiate di cui all'**art. 8** della L. 388/2000, modificato dall'**art. 62** comma 1 lett. d) della L. 289/2002.

Ai fini dell'agevolazione, la società di persone è tenuta a determinare, in sede di presentazione della dichiarazione, la misura del credito d'imposta maturato con possibilità di utilizzarlo sia in compensazione di **imposte e contributi** da essa dovuti, sia assegnandolo, in tutto o in parte, ai soci in proporzione alle quote di partecipazione agli utili (sul punto, risoluzione Agenzia delle Entrate 18 aprile 2002 n. **120**).

Tale soluzione risulta coerente con quanto previsto dall'attuale formulazione dell'**art. 22** comma 1 lett. c) del TUIR in merito all'attribuzione ai soci delle **ritenute d'acconto** operate sui redditi della società di persone.

In base a quanto sinora evidenziato, laddove si concretizzi l'ipotesi di un recupero del credito di imposta, la giurisprudenza di merito pronunciata sul tema ritiene che l'Amministrazione finanziaria debba rivolgersi

esclusivamente nei confronti della **società** di persone (C.T. Reg. Basilicata 21 febbraio 2020 n. **39/2/20**).

Quest'ultima, infatti, rappresenta un soggetto autonomo di dichiarazione e di accertamento ai sensi degli **artt. 6 e 40**, comma 2 del DPR n. 600/73 in quanto unica titolare del beneficio fiscale, che può avvalersi della compensazione per i propri tributi ovvero utilizzarlo mediante assegnazione ai soci.

Conclusione in armonia con quanto specificato nella richiamata risoluzione n. **120/2002**, laddove si afferma: "Si tiene a precisare che l'eventuale rideterminazione del bonus per effetto di eventi di cui al comma 7 dell'articolo 8 verrà effettuata, ai sensi dell'art. 40, comma 2, del d.P.R. del 1973, a carico della società. Essa dovrà versare, nei termini previsti dal comma 7, ultimo periodo, dell'art. 8, il minor credito spettante eventualmente utilizzato. Al riguardo, il credito attribuito ai soci si considera **utilizzato** dalla società al momento della **presentazione della dichiarazione** nella quale è data evidenza dell'assegnazione stessa".

Anche la prassi va in questo senso

Sembra dunque che, quand'anche i soci abbiano utilizzato il credito d'imposta per compensare debiti propri, il recupero debba avvenire solo in capo alla società. A questi fini e accettando quanto esposto, si potrebbe affermare che **non esiste**, sul versante accertativo, la **trasparenza** fiscale per i crediti d'imposta da quadro RU.

In altre parole, a seguito del recupero del credito in capo alla società, i soci dovranno restituire alla medesima la quota compensata in relazione alle rispettive quote, ma tale aspetto attiene a questo punto ai rapporti **privatistici** che intercorrono tra la società e i singoli soci.

Naturalmente, ciò complica (e non di poco) l'attività degli uffici quando solo alcuni soci hanno compensato oppure hanno compensato ma in periodi d'imposta diversi.

Questo, come più volte rammentato, se la disciplina del singolo credito d'imposta nulla dice per il caso delle società di persone.

Da oggi possibile l'integrazione elettronica della fattura

Con le nuove specifiche tecniche novità nel reverse charge "interno" ed "esterno"

/ Luca BILANCINI

Le nuove specifiche tecniche – approvate con provv. n. [166579/2020](#) – adottabili, in via facoltativa, dalla data odierna e, obbligatoriamente, dal 1° gennaio 2021, portano sensibili novità nel processo di emissione di fatture relative ad operazioni soggette ad **inversione contabile**, nonché nel procedimento di integrazione via SdI del documento.

Una questione rilevante, sotto il profilo operativo, era sorta all'atto dell'introduzione dell'obbligo pressoché generalizzato di emissione della fattura elettronica nei rapporti B2B e B2C. Il dubbio riguardava, in modo particolare, le modalità di attuazione delle disposizioni di cui all'[art. 17](#) comma 5 del DPR 633/72, che impongono al cessionario/committente, per determinate operazioni, di **integrare** il documento emesso dal cedente/prestatore con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, procedendo all'annotazione dello stesso nei registri IVA delle fatture e degli acquisti.

A titolo esemplificativo e non esaustivo, rientrano nell'ambito del c.d. reverse charge "interno":

- le prestazioni di servizi rese da **subappaltatori** nel settore dell'edilizia ([art. 17](#) comma 6 lett. a) del DPR 633/72);
- le cessioni di fabbricati per i quali il cedente ha optato per l'applicazione dell'IVA in atto ([art. 17](#) comma 6 lett. a-bis) del DPR 633/72);
- le prestazioni di servizi di **pulizia, demolizione**, installazione di impianti e di completamento, relative ad edifici ([art. 17](#) comma 6 lett. a-ter) del DPR 633/72);
- le cessioni di **rottami**, cascami e avanzi ferrosi ([art. 74](#) commi 7 e 8 del DPR 633/72).

Atteso che la certificazione delle operazioni appena descritte avviene attraverso emissione di fattura in formato elettronico, l'Amministrazione finanziaria, nella FAQ 27 novembre 2018 n. 38 (aggiornata al 19 luglio 2019) e nella successiva circolare n. [14/2019](#), ha sottolineato che ogni qual volta sia presente una "fattura elettronica veicolata tramite Sistema di Interscambio, a fronte dell'**immodificabilità** della stessa, il cessionario/committente può – senza procedere alla sua materializzazione analogica e dopo aver predisposto un altro documento, da allegare al file della fattura in questione, contenente sia i dati necessari per l'integrazione sia gli estremi della fattura stessa – inviare tale documento allo SdI".

Considerata la complessità, sotto un profilo operativo, di tale procedura, la stessa Agenzia delle Entrate, nella già citata FAQ n. 38/2018 ne aveva confermato l'adozione facoltativa.

Grazie all'introduzione delle nuove specifiche tecni-

che il processo conosce una sensibile **semplificazione**.

Il soggetto passivo che riceve una fattura elettronica senza evidenza dell'imposta, contenente un codice "Natura" relativo all'inversione contabile, potrà, infatti, a sua volta, generare un documento elettronico contraddistinto da una delle nuove codifiche "TipoDocumento".

Tornando agli esempi testé proposti, l'integrazione dell'imposta potrà avvenire grazie alla creazione di un file XML con codice **TD16** ("Integrazione fattura reverse charge interno") e inserimento dei dati del fornitore nella sezione "CedentePrestatore" e di quelli del cliente – tenuto all'integrazione – nella sezione "CessionarioCommittente".

I nuovi codici consentono altresì di procedere, per via elettronica, anche agli adempimenti relativi al reverse charge **"esterno"**. Sono state introdotte, infatti, le seguenti codifiche:

- TD17, per l'integrazione o autofattura in caso di acquisto di servizi dall'estero;
- TD18 per l'acquisto di beni intracomunitari;
- TD19, per l'integrazione o autofattura in caso di acquisto di beni da soggetti non residenti ex [art. 17](#) comma 2 del DPR 633/72.

Posto che mediante l'adozione della procedura elettronica di reverse charge "esterno" i dati dell'operazione vengono comunicati al Sistema di Interscambio, tale modalità dovrebbe consentire l'**esonero** dalla presentazione dell'esterometro.

Se, come si è visto, molte sono le novità che riguardano il cessionario/committente con riferimento all'integrazione della fattura, altrettante sono quelle che interessano il cedente/prestatore nell'ambito dell'emissione del documento in reverse.

Mentre le attuali regole tecniche (versione 1.5) prevedono un solo **codice "Natura"** (N6) per identificare le operazioni che comportano l'inversione del debitore d'imposta, nelle nuove specifiche sono contenute ben **nove** differenti codifiche corrispondenti ad altrettante fattispecie (da N6.1 a N6.9).

Tornando ancora ai casi sopra menzionati, il soggetto che cede rottami potrà emettere, da oggi, una fattura elettronica con codice "Natura" N6.1, mentre il subappaltatore, nel settore edile, sceglierà il codice N6.3. Sarà ancora possibile utilizzare l'attuale codice "generico" N6, ma solo fino al 31 dicembre 2020. Dal 1° gennaio 2021, con l'obbligatorietà delle nuove regole tecniche, le e-fatture che dovessero riportare tale codifica verranno **scartate** (con codice errore 00445).

Ecobonus e superbonus con stufe e caminetti

Deve trattarsi di impianti fissi, la cui somma delle potenze nominali al servizio della singola unità immobiliare è maggiore o uguale a 5 kW

/ Enrico ZANETTI

Nel caso in cui l'edificio abbia come impianto di riscaldamento stufe, caminetti o apparecchi di riscaldamento localizzato a energia radiante, può considerarsi sicuramente dotato di impianto di riscaldamento, ai fini della possibilità di fruire dell'ecobonus e del superbonus per gli interventi di riqualificazione energetica effettuati su di esso, se questi impianti sono **fissi** e la somma delle potenze nominali del focolare degli apparecchi al servizio della singola unità immobiliare è maggiore o uguale a **5 kW**.

Se invece apparecchi sono **mobili**, è altrettanto pacifico che l'immobile **non** può considerarsi **dotato** di impianto di riscaldamento, ai fini della possibilità di fruire dell'ecobonus e del superbonus per gli interventi di riqualificazione energetica effettuati su di esso.

Dubbia è invece la conclusione cui pervenire nel caso di apparecchi fissi, la cui somma delle potenze nominali al servizio della singola unità immobiliare è però **inferiore a 5 kW**.

Su questi aspetti sarebbero ovviamente opportuni dei chiarimenti ufficiali da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Per poter beneficiare dell'ecobonus e del superbonus per gli interventi di riqualificazione energetica è necessario che l'immobile oggetto degli interventi risulti dotato di un **impianto di riscaldamento** (con la sola eccezione, ricorda la circ. Agenzia Entrate 8 luglio 2020 n. [19](#), degli interventi di installazione dei collettori solari per la produzione di acqua calda, delle schermature solari e dei generatori alimentati da biomasse), che, nel caso di edifici collabenti, può anche essere non funzionante (ris. Agenzia Entrate 12 agosto 2009 n. [215](#)).

Ciò che non è più pacifico, dopo le recenti modifiche apportate all'[art. 2](#) del DLgs. 192/2005 dall'[art. 3](#) del DLgs. 48/2020, è l'**esatta definizione** di impianto di riscaldamento che deve essere assunta.

Ancora in occasione della risposta a interpellato 29 settembre 2020 n. [419](#), l'Agenzia delle Entrate ha parlato di "impianto di riscaldamento rispondente alle caratteristiche tecniche previste dal decreto legislativo n. [311](#) del 2006", del tutto dimentica del fatto che questo riferimento normativo risulta ormai **superato** da quando la L. [90/2013](#), in sede di conversione in legge del DL [63/2013](#), ha abrogato il punto 18 dell'Allegato A del DLgs. [192/2005](#) (che era stato sostituito integralmente dall'Allegato A del DLgs. [311/2006](#)), trasferendo la definizione di "impianto termico" direttamente nel corpo dell'[art. 2](#) del DLgs. 192/2005, in corrispondenza della lett. i-*tricies*).

Fino a prima delle modifiche introdotte dal DLgs. [48/2020](#), la lett. i-*tricies*) forniva la seguente definizione di **"impianto termico"**: "impianto tecnologico fisso destinato ai servizi di climatizzazione invernale o estiva degli ambienti, con o senza produzione di acqua calda sanitaria, o destinato alla sola produzione di acqua calda sanitaria, indipendentemente dal vettore energetico utilizzato, comprendente eventuali sistemi di produzione, distribuzione e utilizzazione del calore nonché gli organi di regolazione e controllo. Sono compresi negli impianti termici gli impianti individuali di riscaldamento. Non sono considerati impianti termici apparecchi quali: stufe, caminetti, apparecchi di riscaldamento localizzato ad energia radiante; tali apparecchi, se **fissi**, sono tuttavia assimilati agli impianti termici quando la somma delle potenze nominali del focolare degli apparecchi al servizio della singola unità immobiliare è maggiore o uguale a 5 KW. Non sono considerati impianti termici i sistemi dedicati esclusivamente alla produzione di acqua calda sanitaria al servizio di singole unità immobiliari ad uso residenziale e assimilate".

La **nuova formulazione** in vigore della lett. i-*tricies*) recita però ora: "impianto tecnologico fisso destinato ai servizi di climatizzazione invernale o estiva degli ambienti, con o senza produzione di acqua calda sanitaria, o destinato alla sola produzione di acqua calda sanitaria, indipendentemente dal vettore energetico utilizzato, comprendente eventuali sistemi di produzione, distribuzione e utilizzazione del calore nonché gli organi di regolazione controllo, eventualmente combinato con impianti di ventilazione. Non sono considerati impianti termici i sistemi dedicati esclusivamente alla produzione di acqua calda sanitaria al servizio di singole unità immobiliari ad uso residenziale e assimilate".

Dubbi per gli apparecchi fissi con somma delle potenze inferiore a 5 kW

Di qui il **dubbio** per **stufe, caminetti** e apparecchi localizzati a energia radiante fissi, ma di potenza inferiore a quella che risultava indicata dalla previgente formulazione della norma (prima sicuramente esclusi, ora, forse, da considerare ricompresi).

Un chiarimento esplicito sul punto da parte dell'Agenzia delle Entrate sarebbe di aiuto assai più del mero rinvio a un riferimento normativo peraltro superato dall'evoluzione normativa da ben sette anni.

Benefit con dubbi per le auto non di nuova immatricolazione

L'Agenzia prevedrebbe l'applicazione del valore normale solo per l'uso privato

/ Pamela ALBERTI e Alessandro COTTO

Secondo l'Agenzia delle Entrate (ris. n. [46/2020](#)), nel caso di veicolo concesso in uso promiscuo dopo il 1° luglio 2020, ma **immatricolato prima** di tale data (si pensi a un "km zero" immatricolato a maggio 2020 oppure ad un'autovettura usata), non sarebbe possibile applicare la disciplina previgente (essendo il contratto stipulato dopo il 30 giugno 2020), né quella nuova (essendo il veicolo immatricolato prima del 1° luglio 2020).

L'Agenzia delle Entrate afferma in particolare che "la valorizzazione del benefit non è possibile in ragione del criterio del «valore normale», previsto dall'[articolo 51](#), comma 3, del Tuir, dal momento che tale principio è da utilizzare per valorizzare gli autoveicoli, i motocicli e i ciclomotori concessi per uso privato".

Tale conclusione, in base alla quale il criterio del **valore normale** sarebbe applicabile solo per i veicoli concessi in uso esclusivamente privato, pare opinabile.

Il valore normale è il criterio generale previsto dall'art. 51 comma 3 del TUIR per la determinazione dei fringe benefit, che, per ragioni di semplicità, non opera con riferimento ad alcuni casi specifici, tra cui determinati veicoli concessi in uso promiscuo ai sensi dell'art. 51 comma 4 lett. a) del TUIR, per i quali è stato previsto un criterio di **determinazione forfetaria** dei valori da assoggettare a tassazione.

Nel caso di specie, trattandosi di uso promiscuo di veicoli non espressamente disciplinati dal nuovo art. 51 comma 4 lett. a) del TUIR, si potrebbero ipotizzare due **soluzioni alternative**:

- opera per tali beni comunque il criterio del valore normale, anche relativamente al solo uso privato, come sembra desumersi dalla C.M. n. [326/97](#) (2.3.2), secondo cui si applica "il criterio del valore normale per le tipologie di beni e servizi diversi da quelli specificati nella disposizione in esame";
 - si applicano le Tabelle ACI, in analogia a quanto sostenuto con riferimento ai modelli di veicolo non contemplati nelle Tabelle ACI, ipotesi in cui occorrerebbe fare riferimento al veicolo che per tutte le sue caratteristiche risulta più simile, fattispecie in un certo senso assimilabile al caso di specie (C.M. n. [326/97](#), § 2.3.2.1).
- Quest'ultima soluzione, pur non essendo supportata dall'attuale dato letterale, consentirebbe di applicare la maggiorazione a tutti i veicoli assegnati dal 1° luglio, a prescindere dalla data di immatricolazione e sarebbe comunque coerente con la *ratio* della norma.

La ris. n. [46/2020](#) richiama invece la ris. n. [74/2017](#), nell'ambito della quale, ancorché in merito al diverso trattamento fiscale delle spese rimborsate dal **datore**

di lavoro in relazione all'uso del telefono cellulare per finalità anche aziendali, è stato, tra l'altro, precisato che, laddove il legislatore non abbia indicato un criterio forfetario per la valorizzazione di un benefit, "i costi sostenuti dal dipendente nell'esclusivo interesse del datore di lavoro devono essere individuati sulla base di elementi oggettivi, documentalmente accertabili, al fine di evitare che l'intero valore normale di esso concorra alla determinazione del reddito di lavoro dipendente".

Ad avviso dell'Agenzia, nell'ipotesi prospettata, "il benefit dovrà essere fiscalmente valorizzato per la sola parte riferibile all'uso privato dell'autoveicolo, motociclo o ciclomotore, **scorporando** quindi dal suo valore normale, l'utilizzo nell'interesse del datore di lavoro".

Sembra di capire che, partendo dall'assunto che il valore normale possa operare solo nel caso di uso privato, l'Agenzia ritenga necessario *in primis* individuare il valore di mercato dell'uso del veicolo come se non fosse concesso in uso promiscuo. In tale ipotesi, non sembrerebbe sufficiente fare riferimento alle **tariffe ACI**, essendo rappresentative dei soli costi sostenuti dall'impresa, ma si dovrebbe fare riferimento ai listini delle società di autonoleggio.

Individuato il valore normale per l'uso privato dell'auto, secondo l'Agenzia occorre sottrarre da tale valore "l'utilizzo nell'interesse del datore di lavoro".

Nel silenzio del documento di prassi, per individuare l'uso aziendale si potrebbe tenere traccia dei chilometri percorsi per fini aziendali e scorporare tale utilizzo dal valore normale, metodologia non priva di complessità. Dovrebbe essere possibile applicare il criterio, utilizzato in passato, dei **cinque settimi**, considerando che l'auto viene utilizzata ai fini aziendali solo nei giorni lavorativi.

Per valorizzare tale uso aziendale, adottando l'impostazione della ris. n. [74/2017](#), dovrebbe rilevare il **costo sostenuto** dal datore di lavoro, arrivando però così a confrontare due dati disomogenei (il valore di mercato per l'utilizzo privato e il costo per l'uso aziendale).

Poiché i listini riservati alle aziende godono in genere di sconti maggiori rispetto ai privati, il valore normale per l'uso privato potrebbe non coincidere con il costo sostenuto dal datore di lavoro per l'acquisto dell'auto e il fringe benefit potrebbe risultare maggiore. Ragioni di buon senso indurrebbero tuttavia a poter considerare il **costo** sostenuto dal datore di lavoro equivalente al valore di mercato. Con la conseguenza che, se l'uso dell'autovettura ai fini personali fosse davvero marginale, il benefit non aumenterebbe, ma si ridurrebbe.

Errori di fatturazione rimediabili anche senza nota di credito

La Corte di Cassazione ha affermato che deve essere riconosciuto il più generale diritto al rimborso

/ Emanuele GRECO

Nell'ipotesi in cui sia stata erroneamente emessa fattura con addebito dell'IVA per operazioni non imponibili, il cedente o prestatore ha diritto al recupero dell'imposta versata mediante nota di credito ovvero mediante **azione di rimborso** all'Erario, qualora sia accertato il definitivo venir meno del rischio di perdita di gettito fiscale da parte del destinatario della fattura.

L'importante principio di diritto è stato confermato dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza n. [20843](#) depositata ieri, 30 settembre 2020.

Il caso affrontato dai giudici di legittimità riguardava un soggetto passivo che aveva emesso [fattura](#) addebitando **erroneamente l'IVA in rivalsa**, poiché l'operazione effettuata non richiedeva l'applicazione dell'imposta (dai fatti di causa, sembrerebbe trattarsi di una cessione d'azienda, non soggetta al tributo *ex art. 2* del DPR 633/72).

Tuttavia, il fornitore non aveva provveduto alla variazione in diminuzione ai sensi dell'[art. 26](#) del DPR 633/72 ed era stata negata dall'Erario la richiesta di rimborso "anomalo" ai sensi dell'[art. 21](#) secondo comma del DLgs. 546/92 (oggi specificamente disciplinato, in ambito IVA, dall'[art. 30-ter](#) del DPR 633/72).

Oltretutto, la procedura di rettifica in diminuzione *ex art. 26* del DPR 633/72 è **facoltativa** per il cedente o prestatore, potendo quest'ultimo, in termini generali, avvalersi sempre dell'esercizio dell'azione generale di rimborso (*cf.* Cass. 7 giugno 2017 n. [14239](#)).

Con la pronuncia in argomento, la Suprema Corte, anche in assenza della procedura di variazione *ex art. 26* del DPR 633/72, riconosce il diritto del soggetto passivo alla **restituzione** dell'IVA indebitamente applicata, a condizione che sia offerta dimostrazione della definitiva eliminazione del rischio di perdita del gettito erariale derivante dall'utilizzo della fattura da parte del cessionario o committente ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione.

Nella fattispecie esaminata dalla Cassazione, il cessionario o committente aveva, d'altro canto, già esperito l'azione giudiziale di **ripetizione dell'indebito** ([art. 2033](#) c.c.) con riferimento alla maggiore IVA versata a seguito di rivalsa del cedente o prestatore.

Più in generale, secondo quanto osservato dai giudici, il ricorrere di un rischio di perdita del gettito erariale è da escludere quando la fattura erroneamente emessa è **tempestivamente rettificata** ai sensi dell'[art. 26](#) del DPR 633/72, emendando gli errori concernenti l'emissione o l'indicazione dei dati riportati nella fattura, "funzionali ad assicurare il ripristino della corrispondenza tra realtà economica e rappresentazione carto-

lare della stessa".

In alternativa, **non** vi è **rischio di perdita** per l'Erario:

- quando risulti accertato che il cessionario o committente non abbia "utilizzato" ai fini fiscali la fattura ricevuta, vale a dire non l'abbia annotata nel registro degli acquisti o in altre scritture contabili destinate a evidenziare il diritto alla detrazione;

- oppure quando l'Amministrazione finanziaria abbia contestato e definitivamente disconosciuto con provvedimento divenuto definitivo (o riconosciuto legittimo con accertamento passato in giudicato) il diritto alla detrazione vantato dal destinatario della predetta fattura.

La pronuncia di Cassazione tiene a mente, comunque, come presupposto essenziale, che in materia di IVA vi-ge il c.d. principio di **"cartolarità"**, in forza dell'[art. 21](#) del DPR 633/72, tale per cui il soggetto passivo è tenuto a versare l'imposta indicata in fattura a meno che non l'abbia tempestivamente corretta o annullata ai sensi dell'[art. 26](#) del DPR 633/72, anche al fine del corretto esercizio del diritto di detrazione da parte del destinatario del documento.

Il richiamato principio di "cartolarità", a sua volta, trova riscontro nella giurisprudenza comunitaria, la quale ha interpretato il vigente [art. 203](#) della direttiva 2006/112/Ce nel senso che chiunque esponga l'IVA in fattura risulta debitore del tributo, in relazione all'esigenza di eliminare il **rischio di perdita di gettito fiscale** derivante dall'esercizio del diritto a detrazione (*cf.* Corte Giustizia Ue 8 maggio 2019, causa [C-712/17, EN.SA](#)); qualora il rischio di perdita di gettito fiscale sia stato eliminato (o sia venuto meno), non può essere negato al soggetto passivo il diritto al rimborso dell'IVA indicata erroneamente in fattura (Corte di Giustizia Ue 11 aprile 2013, causa [C-138/12, Rusedespred](#)).

In ultimo, vi è da considerare che, nel sistema attualmente vigente, l'[art. 6](#) comma 6 del DLgs. 471/97 consente al cessionario o committente l'esercizio del diritto alla **detrazione** dell'IVA erroneamente addebitata dal cedente o prestatore (ferma la sanzione da 250 euro a 10.000 euro), nonostante vi sia ancora incertezza sull'applicabilità della disposizione anche alle operazioni non imponibili, esenti o escluse da IVA.

Alla luce di questa disciplina, pertanto, il soggetto passivo emittente dovrà avere cura di verificare che il diritto alla detrazione non sia stata esercitato dalla controparte e di ottenerne prova, prima di esperire una richiesta di rimborso "generico" di cui all'[art. 30-ter](#) del DPR 633/72, oltre alla più generale dimostrazione che ogni altro rischio di frode è stato eliminato.

Nel primo semestre 2020 SOS in aumento nonostante il lockdown

L'UIF ha ricevuto 53.027 segnalazioni, con un incremento del 3,6% rispetto al dato corrispondente dello scorso anno

/ REDAZIONE

L'Unità di informazione finanziaria per l'Italia (UIF) ha pubblicato sul proprio sito i [dati statistici](#) relativi al **primo semestre** del 2020, da cui risulta che in tale periodo ha ricevuto 53.027 segnalazioni di operazioni sospette (in aumento del **3,6%** rispetto al dato corrispondente dello scorso anno).

Da rilevare che tale andamento, sostanzialmente riconducibile a banche e Poste, si è manifestato nonostante il prolungato periodo di **lockdown** e la successiva fase di incertezza legata alla progressiva ripresa delle attività.

Nell'ambito della **ripartizione territoriale** si evidenzia:

- l'incremento delle segnalazioni relative a operazioni effettuate nel Lazio (da 4.905 del primo semestre 2019 a 6.759 di quello in esame), in Campania (da 6.455 a 7.078), in Puglia (da 3.017 a 3.292) e in Calabria (da 1.365 a 1.608);

- una contenuta diminuzione di quelle relative alla Lombardia (da 9.980 a 9.235), probabilmente per effetto della più grave situazione che ha colpito la Regione.

Nel periodo in esame, l'Unità ha adottato **22** provvedimenti di **sospensione** di operazioni sospette per un valore di complessivi 2,6 milioni di euro.

L'emergenza sanitaria ha avuto un impatto negativo sulle **segnalazioni antiriciclaggio aggregate** (SARA), che hanno mostrato una diminuzione dell'operatività complessiva sia in termini di importo (-7,9%), sia di nu-

mero delle operazioni (-9,7%).

Inoltre, nel primo semestre 2020:

- l'Unità ha avviato 7 procedimenti per **omessa SOS** e ha condotto l'istruttoria relativamente a 7 **contestazioni** di violazioni della normativa in materia di oro elevate da altre Autorità;
- la collaborazione con l'Autorità giudiziaria è notevolmente aumentata rispetto al periodo corrispondente del precedente anno (+60,9%);
- le richieste di informazioni a FIU estere, in progressivo aumento, sono state nel complesso 623.

Necessaria più attenzione per fenomeni criminali legati alla pandemia

Si ricorda, infine, come le Autorità internazionali e nazionali abbiano in più occasioni richiamato le **minacce** criminali emergenti legate alla pandemia da COVID-19 e la necessità di una crescente attenzione e collaborazione da parte di tutti i soggetti interessati.

A tal proposito, l'UIF ha pubblicato il 16 aprile scorso una [comunicazione](#) per la prevenzione dei fenomeni di criminalità finanziaria connessi con l'emergenza da COVID-19 dove si invitavano i destinatari degli obblighi antiriciclaggio a prestare attenzione ad alcuni **contesti a rischio** ed elementi sintomatici di possibili operatività illecite.

Piattaforme digitali coinvolte nel processo di riscossione dell'IVA

La Commissione Ue illustra le misure che troveranno applicazione dal 1° luglio 2021

/ REDAZIONE

Ieri, 30 settembre 2020, la Commissione europea ha pubblicato le Note esplicative sulle novità IVA in materia di **commercio elettronico**, con lo scopo di supportare le imprese del settore, in particolare quelle più piccole, in una prima comprensione degli obblighi IVA cui saranno soggette dal 1° luglio 2021 qualora effettuino operazioni transfrontaliere nei confronti di privati consumatori nella Ue.

Si ricorda che le novità sono contenute principalmente nelle direttive [2017/2455/Ue](#) e [2019/1995/Ue](#) (modificative della direttiva IVA) e, in base alle previsioni iniziali, avrebbero dovuto applicarsi dal 1° gennaio 2021. Tuttavia, a causa delle difficoltà connesse all'**emergenza** epidemiologica, la loro efficacia è stata rinviata di sei mesi (si veda "[Estensione del MOSS rinviata a luglio 2021](#)" del 30 luglio 2020).

La finalità delle nuove misure, come ricordato dalla Commissione europea, è quella di superare gli ostacoli che l'attuale normativa pone alle imprese che effettuano vendite on line transfrontaliere.

Tali **ostacoli** derivano in particolare:

- dall'applicazione del regime IVA delle **vendite a distanza** (in base al quale le imprese Ue che vendono beni on line a privati consumatori devono registrarsi nello Stato membro del committente al superamento delle specifiche soglie di volume d'affari stabilite a livello nazionale);
- dall'esenzione IVA prevista per le importazioni di beni di valore trascurabile, in quanto si presta a pratiche abusive;
- dal fatto che le imprese extra-Ue che vendono beni da Paesi terzi a privati consumatori nell'Unione, beneficiano di un vantaggio commerciale rispetto alle imprese Ue.

Pertanto, con l'obiettivo di semplificare gli obblighi per le imprese comunitarie operanti nell'e-commerce e di rafforzare il mercato unico Ue, viene prevista:

- l'**estensione** del regime speciale MOSS alla generalità delle prestazioni di servizi B2C e alle vendite a distanza intracomunitarie di beni, nonché ad alcune cessioni interne;

- la sostituzione delle attuali soglie previste per l'applicazione del regime delle vendite a distanza con un'unica soglia unionale di 10.000 euro;

- l'abolizione dell'esenzione IVA all'importazione per le spedizioni di valore fino a 22 euro e la previsione di un nuovo regime speciale per le vendite a distanza di beni importati da paesi extra-Ue di valore non superiore a 150 euro (Import One Stop Shop), nonché alcune semplificazioni in caso tale regime non venga applicato.

Inoltre, un ruolo centrale, nel nuovo impianto normativo unionale è previsto per le c.d. "**piattaforme digitali**", ossia per i soggetti che facilitano le vendite a distanza di beni tramite un'interfaccia elettronica, in quanto essi, oltre a essere destinatari di specifici obblighi di conservazione dei dati per le vendite facilitate, saranno coinvolti nel processo di riscossione dell'IVA.

A tale scopo, il nuovo [art. 14-bis](#) della direttiva 2006/112/Ce ha introdotto una *fictio iuris* in base alla quale, in determinate circostanze, i soggetti in parola si considerano fornitori dei beni di cui facilitano la cessione e sono **debitori** della relativa imposta. In particolare, la previsione si applica in caso di vendite a distanza di beni importati da Paesi terzi di valore non superiore a 150 euro e alle cessioni di beni all'interno della Ue (sia cessioni domestiche che vendite a distanza intracomunitarie) effettuate da un soggetto passivo che non è stabilito nella Comunità nei confronti di privati consumatori Ue.

In tal modo, il legislatore unionale intende rendere più efficiente la **riscossione dell'IVA** e ridurre gli oneri amministrativi in capo ai fornitori, alle Amministrazioni fiscali, nonché ai privati consumatori.

La vendita fondiaria non è attivo realizzato dal curatore

Il prezzo ricavato è considerato ai fini del calcolo del compenso se è stata svolta un'attività concretamente utile per i creditori

/ Saverio MANCINELLI

Il diritto del curatore all'**onorario** per l'opera prestata trova fonte normativa nel primo comma dell'[art. 39](#) del RD 267/1942 (trasfuso, in perfetta continuità, nel primo comma dell'[art. 137](#) del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, recato dal DLgs. 14/2019) e nelle disposizioni da esso richiamate.

Il compenso è l'unica retribuzione che può essere concessa al curatore, con criteri attualmente stabiliti dal decreto del Ministero della Giustizia 30/2012, da applicarsi a tutte le procedure, anche pendenti alla data della sua entrata in vigore.

Le percentuali per il compenso del curatore si calcolano sul **totale** dell'attivo realizzato e sul totale del passivo accertato, in misura **decrescente** e con margini di variabilità tra minimi e massimi, lasciati all'apprezzamento del tribunale in virtù dell'opera prestata, dei risultati ottenuti, dell'importanza della procedura e della sollecitudine con cui sono state condotte le operazioni.

Ai fini della **liquidazione** del compenso, nessun dubbio nasce nell'individuazione del "**passivo accertato**" – che va inteso come passivo ammesso alla procedura e non come quello esaminato (o meglio oggetto di progetto di stato passivo) da parte del curatore – ed è altrettanto pacifico che "**l'attivo realizzato**" s'individua in tutta la liquidità comunque acquisita dalla curatela, mediante vendita dei beni mobili, immobili, riscossione dei crediti e azioni giudiziali (risarcitorie, recuperatorie o revocatorie).

Sorgono, invece, dubbi in ipotesi di **vendita esecutiva** promossa dal creditore fondiario, pur ricordando che tale soggetto ha solo un privilegio processuale con assegnazione provvisoria in sede di esecuzione individuale e con onere di insinuarsi al passivo fallimentare. In tema la Suprema Corte (Cass. 21 gennaio 2020 n. [1175](#), sulla scia di Cass. 6 giugno 2018 n. [14631](#)) ha argomentato nel senso che, come regola generale, va **escluso** il prezzo ricavato dalla vendita esecutiva immobiliare promossa dal creditore fondiario al fine della liquidazione del compenso spettante al curatore,

poiché da considerarsi (solo) come "attivo inventariato" e non come attivo acquisito alla massa attiva.

L'interpretazione di legittimità prevede, tuttavia, un'**eccezione** alla regola generale, che consente di includere nell'attivo realizzato il valore dell'immobile liquidato in una procedura esecutiva promossa dal creditore fondiario quando il curatore svolge un'attività diretta a realizzare una concreta utilità per la massa dei creditori – ad esempio amministrate l'immobile, provvedendo alle spese di manutenzione, locandolo a terzi o curando gli adempimenti fiscali connessi alla vendita del bene e intervenendo nell'esecuzione, anche mediante la **distribuzione** ai creditori di una parte del ricavato della vendita.

In tale ipotesi il realizzo della suddetta vendita, ancorché su impulso del creditore fondiario, può ritenersi **incluso** nell'attivo fallimentare ai fini del calcolo del compenso al curatore.

In caso di attività del curatore deve considerarsi tutto il prezzo realizzato

In particolare, quando le attività della curatela sono intraprese nell'interesse e per l'utilità della massa dei creditori, deve considerarsi attivo realizzato tutto il **prezzo realizzato**, compresa quella parte che l'acquirente di immobili gravati da ipoteca per mutuo fondiario è tenuto a versare direttamente all'istituto di credito senza attendere la graduazione, oppure quella parte di prezzo per il cui pagamento l'acquirente contrae con l'istituto creditore un mutuo di importo equivalente al credito dallo stesso vantato nei confronti della procedura.

Tale interpretazione si ritiene applicabile a tutte le ipotesi in cui, in esecuzione di **pregressi accordi** (ad esempio un preliminare di vendita non sciolto), i beni sono ceduti al promissario acquirente, previo accollo della corrispondente quota di mutuo e di versamento alla curatela del solo saldo.

Non è abuso del diritto se la violazione viene dalla riqualificazione contrattuale

La pratica abusiva implica l'uso distorto dello strumento negoziale e ha lo scopo di eludere la norma tributaria per ottenere un vantaggio fiscale

/ REDAZIONE

La violazione di norme fiscali derivante dalla errata qualificazione giuridica di un'operazione da parte dei soggetti coinvolti integra un'ipotesi di evasione fiscale e non di **elusione** o di **abuso del diritto**. È quanto confermato dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. [20823](#) depositata ieri.

La fattispecie esaminata riguardava un'operazione effettuata tra una società controllante e una società controllata, entrambe aderenti alla liquidazione IVA di gruppo ai sensi dell'[art. 73](#) comma 3 del DPR 633/72. La controllante aveva concesso alla controllata un **finanziamento** gratuito, utilizzato da quest'ultima integralmente per l'acquisto di alcuni beni che in seguito erano stati noleggiati alla controllante dietro pagamento di un corrispettivo, dovuto in parte per l'anno 2004 e poi dilazionato al 31 dicembre 2015.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, l'operazione doveva considerarsi elusiva, in quanto il finanziamento costituiva, in sostanza, il **corrispettivo** dei servizi resi dalla controllata alla controllante. Pertanto, l'Ufficio aveva proceduto alla rettifica del volume d'affari dichiarato e all'irrogazione delle sanzioni per omessa fatturazione di operazioni imponibili.

In base alle contestazioni mosse dall'Amministrazione finanziaria, la controllante non avrebbe acquistato i beni e servizi direttamente dalla società controllata perché in tal caso non avrebbe potuto detrarre l'IVA, essendo penalizzata dall'applicazione del pro rata;

mentre la controllata avrebbe beneficiato di un **credito IVA** per l'anno 2004, derivante dall'acquisto dei beni poi noleggiati, che avrebbe dovuto essere compensato con l'IVA corrisposta dalla controllante sui noleggi. Invece, il pagamento del noleggio, e così il momento impositivo ai fini IVA ex [art. 6](#) del DPR 633/72, sarebbe stato surrettiziamente ritardato per non consentire detta compensazione.

Secondo la Cassazione, tuttavia, la fattispecie non integra un'ipotesi di elusione o abuso del diritto. Questa, infatti, implica che il soggetto passivo faccia un **uso improprio** e distorto dello strumento negoziale e che tale uso sia posto in essere con lo specifico scopo, predominante e assorbente, seppure non esclusivo, di eludere la norma tributaria, non essendo sufficiente a integrare una pratica abusiva l'astratta configurabilità di un vantaggio fiscale, poiché è richiesta la concomitante condizione di inesistenza di ragioni economiche diverse dal semplice risparmio d'imposta e l'accertamento della effettiva volontà dei contraenti di conseguire un indebito vantaggio fiscale (si veda Cass. n. [25758/2014](#)).

A parere dei supremi giudici, dunque, nel caso in esame non si configura un'elusione di norme tributarie, bensì un'**evasione d'imposta**, vale a dire l'evasione dell'IVA che la controllata avrebbe dovuto versare o compensare in relazione all'operazione posta in essere.

Indicatori di stima per misurare il livello del rischio di corruzione

In consultazione sul sito del Ministero del Lavoro fino al 7 ottobre gli indici di valutazione per la gestione del rischio

/ Maria Francesca ARTUSI

Prendendo le mosse dall'ultimo aggiornamento del Piano nazionale anticorruzione effettuato dall'ANAC nel corso del 2019, il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali ha pubblicato sul proprio sito un documento dedicato al processo di **gestione del rischio** relativo alle **attività corruttive**.

Va ricordato che in questo ambito la nozione di "corruzione" è intesa in senso ampio arrivando a comprendere diverse fattispecie del codice penale a tutela della Pubblica Amministrazione e le attività a queste strumentali, intese come *maladministration*.

Va, altresì, ricordato che tale tematica non riguarda solo gli enti pubblici, bensì anche le società in **controllo pubblico** e gli enti di diritto privato a esse assimilati (ai sensi dell'[art. 2-bis](#) comma 2 del DLgs. 33/2013), nonché in parte le società e gli enti **partecipati** (comma 3 del medesimo [art. 2-bis](#)).

Con il PNA 2019 (delibera ANAC 13 novembre 2019 n. [1064](#)) si è consolidata una **visione integrata** della gestione del rischio che già ben conoscevano quegli imprenditori, amministratori, professionisti, consulenti e studiosi che dal 2001 si avvicinano alla prevenzione degli illeciti ai sensi del DLgs. [231/2001](#).

Il Ministero del Lavoro evidenzia il cambiamento di metodo applicato dall'ANAC, che ora consiglia l'adozione di un approccio "**qualitativo**" fondato sul fatto che "l'esposizione al rischio è stimata in base a motivate valutazioni, espresse dai soggetti coinvolti nell'analisi, su specifici criteri.

Tali valutazioni, anche se supportate da dati, non prevedono (o non dovrebbero prevedere) la loro rappresentazione finale in termini numerici".

Per stimare l'esposizione al rischio occorre definire in via preliminare gli **indicatori del livello di esposizione** del procedimento/attività al rischio di corruzione in un dato arco temporale. Lo stesso PNA, nell'Allegato 1, propone una elencazione tabellare degli stessi.

Tra questi il documento in esame evidenzia: la presenza di interessi rilevanti per i destinatari del processo (interessi "esterni"); il grado di discrezionalità del processo; la manifestazione di eventi corruttivi in passato nel processo/attività esaminata; l'opacità del processo decisionale; il grado di attuazione delle misure di prevenzione (procedure e controlli).

Il sistema di valutazione proposto prevede che il *risk owner* assegni a ciascun indicatore un valore che esprime il "**livello di rischio**" tra "basso", "medio" e "alto" sulla base di una rilevazione dei dati e delle informazioni necessarie a esprimere un giudizio motivato su di essi. Le valutazioni devono in parte essere supportate da dati oggettivi (salvo documentata indisponibilità degli stessi), in parte effettuate attraverso forme di autovalutazione da parte dei responsabili delle unità organizzative coinvolte nello svolgimento del processo (c.d. *self assessment*).

Poiché, almeno in parte, si ricorre a forme di **autovalutazione**, il Responsabile per la prevenzione della corruzione (RPCT) avrà il compito di vagliare le valutazioni dei responsabili per analizzarne la ragionevolezza ed evitare che una sottostima del rischio porti a non attuare azioni di mitigazione.

L'obiettivo è ridurre il rischio a un livello quanto più prossimo allo zero

Si noti che è lo stesso PNA a precisare che il rischio residuo non potrà mai essere del tutto azzerato "in quanto, anche in presenza di misure di prevenzione, la possibilità che si verifichino fenomeni corruttivi attraverso accordi collusivi tra due o più soggetti che aggirino le misure stesse può sempre manifestarsi." L'attuazione delle azioni di prevenzione dovrà, dunque, avere come obiettivo la riduzione del rischio residuo a un livello quanto **più prossimo allo zero**.

Il Ministero ha messo in consultazione il proprio documento **fino al 7 ottobre**, con particolare riguardo agli indicatori di stima del livello del rischio. A tal fine ha predisposto anche apposite schede sugli indici e sul loro valore.

Come sopra accennato, si tratta di un metodo utile per tutti i soggetti coinvolti nella disciplina di prevenzione della corruzione, ciascuno secondo le peculiarità della realtà in cui si trova a operare. Il testo in esame può inoltre essere l'occasione per un **approfondimento** sul tema della valutazione dei rischi "di corruzione" che coinvolgono le imprese a vario titolo, anche nel settore prettamente privato.

L'attività resa dal familiare si presume gratuita salvo prova contraria

Grava sul lavoratore l'onere di provare la sussistenza degli indici della subordinazione, tra cui la soggezione al potere direttivo del datore

/ REDAZIONE

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. [20904](#), depositata ieri, 30 settembre 2020, si è pronunciata in materia di subordinazione nell'ambito di un contesto familiare piuttosto complesso.

Nel caso di specie era stato, infatti, concluso un contratto di **associazione in partecipazione** tra uno zio e la nipote (rispettivamente l'associato e l'associante), avente ad oggetto la gestione di due negozi da parte dell'associato.

Nell'ambito di tale rapporto aveva prestato la propria attività la moglie dell'associato.

La controversia definita con la sentenza in commento è successivamente sorta su ricorso di quest'ultima, la quale, convenendo in giudizio l'associante, ha domandato l'accertamento della **natura subordinata** del rapporto intercorso con la stessa. In particolare, la ricorrente ha sostenuto che le prestazioni rese in favore del marito, associato in partecipazione, fossero da imputare in modo automatico all'impresa dell'associante.

I giudici di legittimità, confermando la decisione resa in primo ed in secondo grado, hanno escluso tale automaticità, rilevando che dalle risultanze istruttorie non era emersa la prova della subordinazione. Più nello specifico, dalle prove raccolte nel corso del giudizio era risultato che la presenza fisica della moglie dell'as-

sociato nei negozi era stata **sporadica** e che l'attività dalla stessa resa non era stata continuativa, con interventi "non pregnanti di supervisione".

Tra gli indici di subordinazione anche l'onerosità del rapporto

Nell'escludere il vincolo di subordinazione, i giudici hanno quindi ricordato che grava sul lavoratore che intenda ottenere la costituzione di un rapporto di lavoro subordinato o, comunque – si aggiunge – le tutele che da tale rapporto derivano, l'onere di **provare** la sussistenza degli indici della subordinazione, tra cui *in primis* la soggezione al potere direttivo, organizzativo e disciplinare del datore di lavoro e l'onerosità del rapporto.

Nella sentenza si legge, inoltre, che nell'ambito di un rapporto di lavoro tra familiari, e quindi tra persone legate da un vincolo di parentela o di affinità, la prestazione resa si presume **gratuita**, salvo che vengano provati i suddetti elementi sintomatici della subordinazione.

Nel caso in esame tale onere non era stato adempiuto; la prestazione resa dalla ricorrente è stata così fatta rientrare nell'ambito di una **collaborazione familiare**.

Provvedimenti di disposizione dell'INL per irregolarità non ancora sanzionate

L'istituto si applica con riferimento al mancato rispetto di norme in materia di lavoro sprovviste di una specifica sanzione penale o amministrativa

/ Mario PAGANO

Anche le **irregolarità** in materia di lavoro, prive di sanzioni penali o amministrative, potranno finire sotto la lente di ingrandimento dell'Ispettorato. È questo il dato rilevante della nuova versione del potere di **disposizione**, alla luce del restyling attuato con la L. [120/2020](#) di conversione del DL [76/2020](#). L'[art. 12-bis](#) del decreto "Semplificazioni", recante misure di semplificazione delle procedure di competenza dell'Ispettorato nazionale del lavoro (INL), **ridisegna**, infatti, uno degli strumenti più interessanti, e dalle più svariate potenzialità, affidati agli ispettori.

I contorni della disposizione, dettata dall'[art. 14](#) del DLgs. 124/2004, emergono dalle novità introdotte dal decreto "Semplificazioni" che, di fatto, hanno inciso in modo decisivo sull'ambito di applicazione, **ampliando** notevolmente l'utilizzabilità di tale strumento ai fini della tutela dei lavoratori e, più in generale, del rispetto della disciplina in materia di lavoro e legislazione sociale. Un aspetto sottolineato dallo stesso INL che, con la circolare n. [5](#) di ieri, 30 settembre 2020, ha fornito le prime fondamentali **indicazioni** operative al personale ispettivo.

Sarà proprio quest'ultimo, come ricorda la circolare, a poter esercitare in maniera esclusiva il nuovo istituto che, rispetto al passato, sembra avere **presupposti** applicativi più certi. Se la precedente versione della disposizione *ex art. 14* del DLgs. 124/2004 faceva riferimento alle ipotesi in cui gli ispettori fossero in presenza di norme per cui era attribuito dalle singole disposizioni di legge un apprezzamento discrezionale, la nuova formulazione prevede l'adozione della disposizione tutte le volte in cui le irregolarità rilevate in materia di lavoro e legislazione sociale non siano già soggette a **sanzioni** penali o amministrative, di fatto – sottolinea la circolare – favorendo, attraverso l'ordine impartito dall'ispettore del lavoro, il rispetto di tutte quelle norme sprovviste di un presidio sanzionatorio.

Dal punto di vista più strettamente operativo, l'Ispettorato ritiene che la nuova disposizione possa trovare applicazione in relazione al mancato rispetto sia di norme di legge **sprovviste** di una specifica sanzione, sia di norme del contratto collettivo applicato anche di fatto dal datore di lavoro. Diversamente, precisa l'INL, non appare opportuno il ricorso al potere di disposizione in riferimento a **obblighi** che trovano la loro fonte in via esclusiva in una scelta negoziale delle parti.

Con la nuova formulazione il legislatore sembra aver consegnato agli ispettori dell'INL un nuovo strumento di grande potenzialità che, se ben impiegato, potrebbe

colmare numerosi vuoti di tutela, specie sotto il profilo delle **violazioni** di natura contrattuale, che trovano fondamento non tanto nel contratto individuale quanto in quello collettivo, senza considerare, a parere di chi scrive, gli effetti **positivi** anche per il profilo del datore di lavoro. L'ordine impartito dal personale ispettivo può rappresentare l'opportunità di **correggere** eventuali distonie nel rapporto di lavoro, senza incorrere in sanzioni.

La novità non va a sostituire il potere *ex artt. 10 e 11* del DPR 520/55

Come ricordato dallo stesso Ispettorato, la nuova disposizione non va, comunque, a sostituire il potere di disposizione impartito ai sensi degli [artt. 10 e 11](#) del DPR 520/55, dove, in materia di prevenzione **infortuni**, è possibile impartire determinati ordini esecutivi per l'applicazione di norme obbligatorie per cui sia attribuito all'INL dalle singole leggi un apprezzamento discrezionale.

Peraltro, i due istituti non si sovrappongono ma si **completano** tra di loro, avendo, inoltre, un differente trattamento sanzionatorio in caso di inadempimento, ossia di mancato rispetto dell'ordine impartito.

Mentre la disposizione *ex art. 10* del DPR 520/55 è punita ancora con la sanzione amministrativa da 515 a 2.580 euro o con la pena dell'arresto fino a un mese o dell'ammenda fino a 413 euro, se si verte in materia di sicurezza o igiene del lavoro, la disposizione *ex art. 14*, grazie alle modifiche del decreto "Semplificazioni", ha oggi una sua **sanzione**. Il nuovo comma 3 prevede, infatti, che la mancata ottemperanza comporti l'applicazione della sanzione amministrativa da 500 a 3.000 euro, senza possibilità di applicare la **diffida** di cui all'[art. 13](#) comma 2. La sanzione fissa sarà così pari a 1.000 euro.

Un altro aspetto rilevante attiene la ricorribilità della disposizione impartita. Il comma 2 dell'[art. 14](#) del DLgs. 124/2004 sotto questo profilo non modifica il sistema previgente, ammettendo la possibilità di **impugnare** il provvedimento, entro 15 giorni, avanti al Direttore dell'Ispettorato territoriale del lavoro, il quale decide entro i successivi 15 giorni. Decorso inutilmente il termine previsto per la decisione il ricorso si intende **respinto**. Come conferma anche la circolare, non è, inoltre, previsto alcun effetto **sospensivo** dell'esecutività della disposizione collegato alla presentazione del gravame.

Percentuali forfetarie IVA nella nautica per i contratti sino al 31 ottobre

La ris. Agenzia delle Entrate n. 62, pubblicata ieri, chiarisce che, ai fini della territorialità IVA, le percentuali indicative del presumibile utilizzo delle imbarcazioni da diporto al di fuori dell'Unione europea possono continuare a trovare applicazione in relazione alle operazioni dipendenti da contratti di **locazione**, noleggio (e contratti simili) di imbarcazioni, conclusi anteriormente alla data del 1° novembre 2020.

Il chiarimento si è reso necessario poiché il precedente intervento di prassi sul tema (ris. Agenzia delle Entrate n. [47/2020](#)) si era limitato ad affermare che è ancora possibile applicare le percentuali forfetarie di utilizzo delle imbarcazioni da diporto (individuate con circ. Agenzia delle Entrate n. [49/2002](#), circ. n. [38/2009](#) e circ. [43/2011](#)) per le operazioni di locazione, noleggio e simili "effettuate anteriormente alla da-

ta del 1° novembre 2020".

Tale indicazione, di carattere generico, ha determinato incertezze negli operatori che hanno richiesto chiarimenti supplementari, pervenuti con la successiva risoluzione n. 62/2020.

A decorrere dal 1° novembre 2020 troveranno, invece, applicazione le disposizioni introdotte con la legge di bilancio 2020 ([art. 1](#) comma 725 della L. 160/2019), la cui efficacia è stata differita dal DL [76/2020](#) (conv. L. [120/2020](#)). La nuova disciplina prevede un **criterio di effettività**, ai fini della territorialità IVA dei servizi legati ad imbarcazioni da diporto, prevedendo l'obbligo di dimostrare l'utilizzo dei mezzi al di fuori dell'Unione europea mediante specifici mezzi di prova (*cfr.* provv. Agenzia delle Entrate 15 giugno 2020 n. [234483](#)).

Codici tributo per le sanzioni CONSOB nel modello F24 ELIDE

Con la risoluzione n. 61 di ieri l'Agenzia delle Entrate ha istituito i codici tributo per il versamento, tramite il modello "F24 Versamenti con elementi identificativi" (**F24 ELIDE**), delle sanzioni amministrative pecuniarie irrogate dalla CONSOB.

Il DLgs. [58/98](#) prevede infatti che la CONSOB possa irrogare sanzioni amministrative pecuniarie nelle materie di propria competenza. In particolare l'art. 32-ter.1 ha disposto che, per agevolare l'accesso dei risparmiatori e degli investitori alla più ampia tutela nell'ambito delle procedure di risoluzione stragiudiziale delle controversie, la CONSOB istituisce nel proprio bilancio il **Fondo** per la tutela stragiudiziale dei risparmiatori e degli investitori. Il Fondo è finanziato con il versamento di metà degli importi delle sanzioni amministrative pecuniarie riscosse per la violazione delle norme che disciplinano le attività della Parte II del DLgs. n. 58/98.

Con convenzione stipulata tra la CONSOB e l'Agenzia delle Entrate è stata disciplinata, dal 1° ottobre 2020, l'attività di riscossione delle sanzioni amministrative, per versare le quali

dovranno essere utilizzati i **codici tributo**:

- "CBSE" denominato "sanzioni amministrative pecuniarie di competenza della CONSOB - decreto legislativo 24/02/1998, n. 58 – quota STATO";
- "CBSC" denominato "sanzioni amministrative pecuniarie di competenza della CONSOB - decreto legislativo 24/02/1998, n. 58 – quota CONSOB".

In sede di **compilazione** del modello "F24 ELIDE" sono indicati nella sezione "CONTRIBUENTE" i dati anagrafici e il codice fiscale del soggetto tenuto al versamento, mentre nella sezione "ERARIO ED ALTRO" vanno indicati nel campo "tipo", la lettera "R", nel campo "elementi identificativi", gli estremi identificativi dell'atto sanzionatorio emesso dalla CONSOB (fino a un massimo di 17 caratteri alfanumerici), nel campo "codice", i codici tributo sopra citati; nel campo "anno di riferimento", l'anno in cui è stato emesso l'atto sanzionatorio, nel formato AAAA.

Istanza di adesione avverso l'atto di contestazione di sanzioni senza effetti

L'atto di contestazione delle sanzioni e l'avviso di accertamento seguono, dal punto di vista procedurale, discipline distinte e **non sovrapponibili**. Tra l'altro, solo per gli avvisi di accertamento è ammesso l'accertamento con adesione.

Per questa ragione, l'istanza di accertamento con adesione presentata avverso i due atti menzionati **sospende il termine** per il ricorso solamente per l'avviso di accertamento.

Così si è espressa la Corte di Cassazione con la sentenza n. [20864](#) depositata ieri.

In senso esattamente opposto, tuttavia, si era pronunciata la

Cassazione 18 settembre 2015 n. [18377](#).

Va detto che, per il futuro, la problematica sembra avere **minore applicazione**, visto che l'[art. 17](#) del DLgs. 472/97 post DL [98/2011](#) impone di irrogare le sanzioni collegate al tributo unitamente all'accertamento.

Per le sanzioni non collegate al tributo (si pensi alle violazioni sugli obblighi comunicativi), è certo che la domanda di adesione non ha nessun effetto, considerato che si tratta **paucamente** di atti non suscettibili di adesione.

Contributi forfetari per rapporti di lavoro irregolare in misura intera anche se riferiti a frazioni di mese

Il Ministero del Lavoro ha pubblicato ieri la circolare interministeriale sulle modalità di versamento dei contributi forfetari da parte dei datori di lavoro che si sono avvalsi della procedura di **emersione** dei rapporti di lavoro irregolari prevista dall'[art. 103](#) del DL 34/2020.

La circolare segue la ris. n. [58/2020](#), con cui l'Agenzia delle Entrate ha istituito i **codici tributo** per il versamento tramite il modello "F24 Versamenti con elementi identificativi" (si veda "[Possibile versare il contributo forfetario per l'emersione del lavoro irregolare](#)" del 26 settembre).

Dopo aver ricordato che le somme da versare sono riportate nel DM [7 luglio 2020](#) (si veda "[Determinato il contributo forfetario per i rapporti di lavoro irregolare](#)" del 9 settembre) e aver riepilogato le modalità di versamento impartite dall'Agenzia delle Entrate, la circolare interministeriale sottolinea che il contributo forfetario, a titolo retributivo, contributivo e fiscale, è dovuto esclusivamente per le dichiarazioni di emersione

aventi a riferimento la dichiarazione di sussistenza di un rapporto di lavoro irregolare con cittadini **non comunitari**.

Il periodo per cui il contributo è dovuto è compreso tra la data di decorrenza del rapporto irregolare, come dichiarata nell'istanza di emersione, e la data della stessa istanza. Inoltre, il contributo è dovuto in **misura intera** anche se riferito a frazioni di mese.

Il datore di lavoro dovrà effettuare il pagamento del contributo **prima** della stipula del **contratto di soggiorno**. Lo Sportello unico per l'immigrazione, al momento della convocazione delle parti, provvederà alla verifica dell'importo versato.

Le somme versate a titolo di contributi forfetari **non saranno restituite** in tutte le ipotesi in cui la procedura, per qualunque motivo, non vada a buon fine (inammissibilità, archiviazione o rigetto della dichiarazione di emersione). Tali somme, infatti, affluiscono ad apposito capitolo dell'entrata del bilancio dello Stato e restano acquisite all'Eriario.

Domande per il Fondo incentivo occupazione delle Casse edili entro il 31 ottobre 2020

Con un [comunicato](#) pubblicato ieri, la Commissione nazionale paritetica casse edili informa che, in via del tutto eccezionale, il termine entro cui far pervenire le istanze di accesso all'incentivo riconosciuto dal Fondo incentivo occupazione è prorogato al **31 ottobre 2020**, in luogo del 30 settembre.

La proroga rimane **limitata** alle sole assunzioni con contratto di lavoro subordinato a tempo pieno e indeterminato, o trasformazioni di contratti a tempo determinato, riferiti al periodo dal 1° gennaio al 30 settembre 2020.

L'incentivo è pari a **600 euro** ed è fruibile tramite compensazione con i contributi dovuti alla Cassa edile/Edilcassa, con l'impegno per l'impresa allo svolgimento, presso gli Enti bilaterali di settore, delle 16 ore di formazione di ingresso contrattualmente previste, laddove non già effettuate.

È inoltre riconosciuto un voucher formazione di **150 euro**, utilizzabile per il lavoratore assunto.

L'incentivo è rivolto alle imprese che presentano i seguenti

requisiti: abbiano effettuato assunzioni con contratto di lavoro subordinato a tempo pieno e indeterminato, anche in apprendistato professionalizzante, o abbiano proceduto alla trasformazione di contratto a tempo determinato, a partire dal 1° gennaio 2020; siano regolari con i versamenti a livello nazionale sia al momento della presentazione dell'istanza che all'atto della compensazione; non abbiano proceduto a licenziamenti individuali o collettivi per giustificato motivo oggettivo nei 6 mesi precedenti l'assunzione di operai occupati nella medesima unità produttiva con il medesimo livello contrattuale e mansioni. I lavoratori interessati non devono aver compiuto **30 anni** (29 anni e 364 giorni).

Le domande dovranno essere presentate **tramite PEC**, a pena di nullità, entro 30 giorni dalla data di assunzione presso la Cassa edile/Edilcassa competente, utilizzando l'apposito modulo. Invece, per le assunzioni o trasformazioni effettuate fino al 30 settembre il termine è fissato al 31 ottobre 2020.

Spetta la detrazione per interventi di recupero anche con bonifico incompleto

Con l'ordinanza n. [20786](#) del 30 settembre 2020, la Corte di Cassazione, avallando i chiarimenti forniti dalla circ. Agenzia delle Entrate 18 novembre 2016 n. 43, ha deciso che la **detrazione IRPEF** spettante per gli interventi di **recupero edificio** di cui all'[art. 16-bis](#) del TUIR spetta anche se nella **causale del bonifico** non sono stati indicati gli estremi della norma che consente di beneficiare dell'agevolazione e quindi anche se le banche o le Poste italiane spa non hanno potuto operare la ritenuta d'acconto di cui all'[art. 25](#) del DL n. 78/2010.

È necessario, tuttavia, che contribuente sia in possesso di una **dichiarazione sostitutiva** di atto di notorietà rilasciata dall'impresa con la quale quest'ultima attesti che i corrispettivi accreditati a suo favore sono stati correttamente contabilizzati ai fini della loro imputazione nella determinazione del reddito d'impresa (in tal senso anche le circ. Agenzia delle Entrate nn. [19/2020](#) e [7/2017](#)). Tale documentazione andrà esibita dal contribuente che intende avvalersi della detrazione, su richiesta, agli uffici dell'Amministrazione finanziaria.