

Venerdì 23 ottobre 2020

## IL CASO DEL GIORNO

### L'omessa dichiarazione apre le porte alla decadenza biennale

/ Alfio CISSELLO

Le liti che si riferiscono, direttamente o indirettamente, a crediti che non originano, propriamente, da domande di rimborso di imposte **indebitamente versate**, ma a crediti che scaturiscono da dichiarazioni annuali sono oggetto di [...]

PAGINA 2

## IL PUNTO TUTELA DEL PATRIMONIO

### Irrilevanza reddituale della reintestazione fiduciaria tra privati

/ Gabriele GIARDINA

Il dibattito e l'analisi sui risvolti fiscali dell'**intestazione fiduciaria** si sono tradizionalmente orientati sulla fattispecie regolata dalla L. n. 1966/39, in base alla quale la veste di soggetto fiduciario è riservata a società appositamente costituite che, agendo sotto forma di [...]

PAGINA 14

## FISCO

### Verifica sulla polizza per il visto di conformità sulle opzioni del bonus 110%

*FNC e CNDCEC hanno reso disponibile la check list dei controlli che devono essere effettuati ai fini dell'apposizione*

/ Arianna ZENI

Con un documento pubblicato ieri, 21 ottobre 2020, la Fondazione Nazionale dei Commercialisti e il CNDCEC hanno reso disponibile la **check list** dei controlli che devono essere effettuati ai fini dell'apposizione del visto di conformità sulla comunicazione da inoltrare all'Agenzia delle Entrate per attestare la sussistenza dei presupposti che danno diritto al superbonus, nei casi di opzione per la cessione del credito o per lo sconto in fattura.

Quando oggetto di opzione ex art. 121 del DL 34/2020 sono detrazioni che spettano al beneficiario nella misura del 110% ex art. 119, il comma 11 dello stesso articolo stabilisce che il **contribuente** deve richiedere "il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta per gli interventi di cui al presente articolo".

Si ricorda che le spese sostenute per il rilascio del visto di conformità

rientrano anch'esse tra quelle detraibili (comma 15 dell'art. 119 del DL 34/2020).

L'**obbligo** di ottenere il visto non scatta per poter fruire delle detrazioni IRPEF/IRES in "versione superbonus 110%", ma soltanto se si opta per fruirla sotto forma di sconto sul corrispettivo praticato dal fornitore o sotto forma di corrispettivo per la cessione del credito di imposta corrispondente alla detrazione altrimenti spettante (circ. Agenzia delle Entrate n. 24/2020, § 8.1).

Il **visto** di conformità **non è richiesto**:

- se si intende fruire della detrazione IRPEF/IRES in "versione superbonus 110%" direttamente a scomputo della propria imposta netta in sede di dichiarazione dei redditi;
- con riguardo alle opzioni per la cessione o per lo sconto delle detrazioni "edilizie", rientranti nell'ambito di applicazione dell'art. 121 del DL 34/2020, diverse da quelle spettanti in "versione superbonus 110%".

Il visto di conformità [...]

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Credito d'imposta per il riacquisto della prima casa anche con vendita frazionata

Dichiarazioni di Bersani oltre il limite

Detraibile l'IVA sui servizi di telefonia mobile ricaricabile

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

## FISCO

### Società di comodo anche con l'affitto d'azienda

/ Luisa CORSO

Con sentenza n. 23165 di ieri, 22 ottobre 2020, la Cassazione ha stabilito che l'**affitto d'azienda**, in luogo della gestione diretta, non rappresenta una causa sufficiente ad escludere dall'ambito di [...]

PAGINA 4

# L'omessa dichiarazione apre le porte alla decadenza biennale

I giudici avrebbero potuto applicare la clausola residuale che posticipa il dies a quo

/ Alfio CISSELLO

Le liti che si riferiscono, direttamente o indirettamente, a crediti che non originano, propriamente, da domande di rimborso di imposte **indebitamente versate**, ma a crediti che scaturiscono da dichiarazioni annuali sono oggetto di interventi giurisprudenziali che rendono la vita del difensore davvero poco facile.

Sembrava, sino a qualche mese fa, ormai pacifico il seguente principio: se il contribuente ha diritto a un credito da dichiarazione (o meglio, derivante dal naturale **meccanismo di funzionamento** dell'imposta, come IVA a credito superiore a quella a debito oppure ritenute di acconto in eccesso) è irrilevante la circostanza che la dichiarazione sia stata omessa, potendo il credito essere riportato a nuovo nell'anno successivo. Si cassa, giustamente, la tesi secondo cui in questo caso è imprescindibile la domanda di rimborso (*cfr.* l'ormai famosa sentenza delle Sezioni Unite 8 settembre 2016 n. [17758](#)).

Tuttavia, un recente arresto ha sancito che ciò vale solo per il credito IVA, non anche per le dirette siccome, tra l'altro, non entrano in gioco **principi di natura comunitaria** (Cass. 4 settembre 2020 n. [18393](#)).

In situazioni come quella descritta, è possibile risolvere la questione in modo stragiudiziale, quindi in sede di mediazione/conciliazione giudiziale o nel contraddittorio successivo all'avviso bonario: fermi restando sanzioni e interessi, l'Ufficio, se l'esistenza contabile del credito è dimostrata, può riconoscere la compensazione dello stesso (*cfr.* circolari Agenzia delle Entrate nn. [34](#) del 2012 e [21](#) del 2013).

Per una qualsiasi ragione (si pensi al caso in cui l'Ufficio ritenga non sufficientemente dimostrata l'esistenza del credito o all'eventualità in cui il contribuente non ritenga dovute le sanzioni), può succedere che non si riesca a trovare un accordo e che il contribuente ricorra contro la **cartella di pagamento**.

La Corte di Cassazione, con la sentenza 10 settembre

2020 n. [18758](#), ha sancito che deve ritenersi tardiva l'istanza di rimborso presentata per un credito IVA maturato oltre il termine biennale di cui all'[art. 21](#) comma 2 del DLgs. 546/92 (ora [art. 30-ter](#) del DPR 633/72) relativo a un anno di imposta in cui non era stata presentata la dichiarazione, a nulla rilevando la circostanza che sia stato avviato in via separata **un altro contenzioso** in ordine alla cartella di pagamento emessa nei confronti della dichiarazione relativa all'anno successivo in occasione della quale tale credito era stato indicato in compensazione.

Ragionando in questo modo il contribuente sarebbe in sostanza quasi sempre fuori termine. Nel momento in cui giunge la cartella e non si risolve la questione con l'Ufficio, il *dies a quo* del termine non può essere la data di originario versamento delle imposte che hanno generato il credito.

## Il quadro giurisprudenziale è sempre più complesso

Tanto l'*art. 30-ter* del DPR 633/72 quanto l'*art. 21* del DLgs. 546/92 contengono una **clausola residuale**, spesso dimenticata, che si adatta proprio alla casistica indicata: "La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione".

Nella fattispecie in oggetto, il momento in cui la cartella di pagamento diviene definitiva, vuoi a seguito di omesso ricorso, vuoi a seguito di giudicato, rappresenta il fatto successivo espressione di "**presupposto per la restituzione**" di cui parlano le norme richiamate.

I due anni devono decorrere dal pagamento eseguito a seguito di cartella o di giudicato, come specificato anche dalla circ. Agenzia delle Entrate 6 agosto 2012 n. 34.

# Verifica sulla polizza per il visto di conformità sulle opzioni del bonus 110%

FNC e CNDCEC hanno reso disponibile la check list dei controlli che devono essere effettuati ai fini dell'apposizione

/ Arianna ZENI

Con un [documento](#) pubblicato ieri, 21 ottobre 2020, la Fondazione Nazionale dei Commercialisti e il CNDCEC hanno reso disponibile la **check list** dei controlli che devono essere effettuati ai fini dell'apposizione del visto di conformità sulla comunicazione da inoltrare all'Agenzia delle Entrate per attestare la sussistenza dei presupposti che danno diritto al superbonus, nei casi di opzione per la cessione del credito o per lo sconto in fattura.

Quando oggetto di opzione ex [art. 121](#) del DL 34/2020 sono detrazioni che spettano al beneficiario nella misura del 110% ex art. 119, il comma 11 dello stesso articolo stabilisce che il **contribuente** deve richiedere "il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta per gli interventi di cui al presente articolo".

Si ricorda che le spese sostenute per il rilascio del visto di conformità rientrano anch'esse tra quelle detraibili (comma 15 dell'[art. 119](#) del DL 34/2020).

L'**obbligo** di ottenere il visto non scatta per poter fruire delle detrazioni IRPEF/IRES in "versione superbonus 110%", ma soltanto se si opta per fruirne sotto forma di sconto sul corrispettivo praticato dal fornitore o sotto forma di corrispettivo per la cessione del credito di imposta corrispondente alla detrazione altrimenti spettante (circ. Agenzia delle Entrate n. [24/2020](#), § 8.1).

Il **visto di conformità non è richiesto**:

- se si intende fruire della detrazione IRPEF/IRES in "versione superbonus 110%" direttamente a scomputo della propria imposta netta in sede di dichiarazione dei redditi;
- con riguardo alle opzioni per la cessione o per lo sconto delle detrazioni "edilizie", rientranti nell'ambito di applicazione dell'art. 121 del DL 34/2020, diverse da

quelle spettanti in "versione superbonus 110%".

Il visto di conformità può essere rilasciato esclusivamente "dai **soggetti incaricati** della trasmissione telematica delle dichiarazioni (dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali e consulenti del lavoro) e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF" (circ. Agenzia delle Entrate 8 agosto 2020 n. [24](#), § 8.1).

Ai sensi della lett. b) dell'art. 119 comma 13 del DL 34/2020, in particolare, il soggetto che rilascia il visto di conformità deve **verificare** che i professionisti incaricati abbiano:

- rilasciato le asseverazioni e le attestazioni necessarie;
- stipulato una polizza di assicurazione della responsabilità civile, come previsto dall'art. 119 comma 14 del DL 34/2020 (prov. Agenzia delle Entrate 8 agosto 2020 n. [283847](#), § 2.1).

## Responsabilità per il rilascio di visto infedele

In caso di un **visto di conformità infedele**, rilasciato ai sensi dell'[art. 35](#) del DLgs. 241/97, il soggetto che lo rilascia è esposto anzitutto alle conseguenze sanzionatorie previste dall'[art. 39](#) del DLgs. 241/97. Tali sanzioni consistono in una sanzione amministrativa da 258 a 2.582 euro e nel fatto che, in caso di ripetute violazioni, ovvero di violazioni particolarmente gravi, è disposta la sospensione della facoltà di rilasciare il visto di conformità per un periodo da 1 a 3 anni.

Nei casi più gravi, il soggetto che rilascia un visto di conformità infedele potrebbe però anche essere chiamato a rispondere, in concorso con il contribuente, degli eventuali reati a questi addebitati, tra cui **truffa aggravata** o indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato).

# Società di comodo anche con l'affitto d'azienda

Per la Cassazione, si tratta di una scelta imprenditoriale e non di una situazione obbligata e ineludibile

/ Luisa CORSO

Con sentenza n. [23165](#) di ieri, 22 ottobre 2020, la Cassazione ha stabilito che l'**affitto d'azienda**, in luogo della gestione diretta, non rappresenta una causa sufficiente ad escludere dall'ambito di applicazione della disciplina delle società di comodo.

Il caso di specie ha ad oggetto il caso di una società che, dal 2000, aveva preferito locare l'albergo di cui era proprietaria, invece di gestirlo direttamente, scelta che, anche in ragione dei canoni di locazione praticati, aveva comportato il **mancato raggiungimento** dei parametri di congruità previsti dall'[art. 30](#) della L. 724/94.

Nell'accogliere il ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate, la Suprema Corte evidenzia come, tenuto conto del mancato superamento del test, la società poteva evitare le conseguenze negative derivanti dall'applicazione delle società non operative, provando le situazioni **"specifiche e indipendenti"** dalla propria volontà che hanno determinato l'impossibilità di realizzare ricavi e reddito minimi.

Secondo i giudici, non rileva, a tal fine, la scelta di dare in affitto e di non gestire direttamente la struttura alberghiera, in quanto si tratta di una **scelta imprenditoriale** e non di una situazione obbligata e ineludibile; allo stesso modo, è da qualificare come scelta imprenditoriale, non riconducibile ad un contesto ineludibile e straordinario, la determinazione di un canone di affitto non adeguato, né alla zona, né al periodo di operatività del contratto (nel mese di agosto).

La sentenza in esame alimenta, con connotazioni maggiormente negative, il filone giurisprudenziale riguardante la **qualifica** di società di comodo in ipotesi di affitto d'azienda.

Infatti, analogamente a quanto stabilito dalla recente pronuncia, la Cassazione 13 novembre 2017 n. [26728](#) aveva stabilito che l'affitto d'azienda, peraltro stipulato tra società costituite tra gli stessi soci, non esclude, di per sé, l'applicazione della disciplina delle società non operative di cui all'art. 30 della L. 724/94.

Nello specifico, la Cassazione aveva accolto il ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della C.T. Reg. Puglia, la quale aveva valorizzato, quali elementi validi ai fini della disapplicazione della disciplina, la **contrazione** del mercato nazionale del pesce a causa della concorrenza da parte di altri Paesi con costi di produzione inferiori a quelli delle società ittiche italiane, nonché la grave crisi del settore con conseguente riduzione dell'attività o cessazione della stessa. Alla luce di tali circostanze, la decisione della società contribuente di concedere in affitto l'azienda,

secondo la C.T. Reg., non poteva ritenersi dettata da una volontà elusiva.

Secondo la Suprema Corte, la C.T. Reg. Puglia avrebbe fatto riferimento alla crisi di settore e ad alcune, imprecisate, difficoltà gestionali, "indicate" dalla società contribuente, nonché alla circostanza per cui il contratto di affitto d'azienda è stato stipulato tra società costituite tra gli stessi soci, senza accertare, con **riscontri oggettivi e dati concreti**, se la società avesse correttamente documentato e provato le situazioni oggettive normativamente richieste per la disapplicazione della disciplina.

Allo stesso modo, la sentenza della Corte di Cassazione 21 febbraio 2018 n. [4156](#) ha ritenuto erroneo ricondurre la sussistenza di una situazione oggettiva nella vigenza di un contratto d'affitto d'azienda che prevedeva un canone annuo **esiguo**. Occorreva, invece, accertare, sulla scorta di elementi oggettivi e dati concreti (ad esempio, mediante confronto con le condizioni di mercato dell'epoca e con le ulteriori offerte ricevute), se la società avesse documentato le circostanze che rendevano impossibile il conseguimento di ricavi minimi.

## Orientamento contrario nella giurisprudenza di merito

L'orientamento della Suprema Corte si pone in contrasto con quello della giurisprudenza di merito che ha più volte affermato **principi favorevoli** al contribuente:

- nel caso di un contratto di affitto già in essere la società non può essere considerata di comodo, in quanto la prova della possibilità di **modificare i canoni** risulta impossibile da fornire (C.T. Reg. Genova 22 febbraio 2011 n. [17](#));
- non è di comodo la società locatrice che, in periodi di **congiuntura economica negativa**, accetti la riduzione del canone di affitto e il pagamento del debito arretrato al momento della vendita o della scadenza dell'affitto (C.T. Reg. Firenze 4 maggio 2016 n. [800/5/16](#));
- è un comportamento apprezzabile, sotto il profilo economico, l'affitto a terzi dell'azienda, seppur con un canone "non congruo", pur di non chiudere l'esercizio in perdita o di evitare il deperimento delle attrezzature (C.T. Prov. Udine 16 marzo 2012 n. [41/02/2012](#) e C.T. I° Trento 27 settembre 2012 n. [55/4/12](#));
- la concessione dell'azienda in affitto a terzi esclude la possibilità che i beni siano utilizzati per il fine del **godimento personale** o familiare dei soci (C.T. Prov. Catanzaro 27 febbraio 2013 n. [48/04/13](#)).

# Credito d'imposta per il riacquisto della prima casa anche con vendita frazionata

Il contribuente/alienante ha un ulteriore anno dal nuovo acquisto per rivendere gli altri immobili risultanti dal frazionamento della ex prima casa

/ Anita MAURO

Il credito d'imposta per il riacquisto della prima casa, di cui all'[art. 7](#) della L. 448/98 può trovare applicazione anche ove la "vecchia" prima casa venga alienata frazionatamente, ma, in questo caso, il termine di **un anno**, per il riacquisto della "nuova" prima casa, decorre dalla vendita del primo immobile frazionato, e, poi, il contribuente/alienante ha un ulteriore anno (dal nuovo acquisto) per rivendere gli altri immobili risultanti dal frazionamento della "ex prima casa".

Lo chiarisce l'Agenzia delle Entrate nella risposta ad interpello n. [496](#), pubblicata ieri.

Per comprendere appieno il contenuto del documento, è bene ricordare che l'art. 7 della L. 448/98 riconosce, a favore del contribuente che venda l'immobile in relazione al quale abbia goduto dell'agevolazione prima casa (ai sensi della Nota II-bis all'art. [1](#) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR [131/86](#)), il sorgere di un **credito d'imposta** ove questi acquisti "a qualsiasi titolo", entro un anno, un nuovo immobile in presenza delle condizioni per usufruire dell'agevolazione prima casa.

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circ. 8 aprile 2016 n. [12](#), § 2.1, in coerenza con il disposto dal comma 4-bis della Nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, il credito d'imposta spetta anche ove il nuovo acquisto agevolato **preceda la vendita** della "vecchia" prima casa, purché questa avvenga entro un anno.

Il credito d'imposta è pari all'ammontare dell'imposta di registro o dell'IVA corrisposte in relazione al "primo" acquisto agevolato, purché esso non sia superiore all'imposta di registro o all'IVA dovute in relazione al "nuovo" acquisto (cfr. circ. Agenzia delle Entrate n. [19/2001](#), § 1.4).

Nel caso di specie, il contribuente Caio aveva stipulato un contratto preliminare di compravendita immobiliare per persona da nominare, avente ad oggetto la vendita della sua "prima casa". Il promissario acquirente (Tizio) avrebbe provveduto a **ristrutturare l'immobile** ed, a seguito di frazionamento, ricavarne tre diversi immobili da rivendere.

In esecuzione di questo programma, Tizio effettua ristrutturazione e **frazionamento** e, mediante il meccanismo della "nomina" ([art. 1401](#) c.c.), individua gli acquirenti delle singole unità frazionate che stipuleranno i contratti di compravendita con Caio.

Così, Caio stipula il contratto di vendita della prima unità immobiliare oggetto del frazionamento, con l'acquirente nominato da Tizio.

A questo punto, Caio si appresta ad acquistare la sua "nuova" prima casa e domanda all'Agenzia delle Entrate se possa applicare il credito di imposta per il riacquisto della prima casa, tenuto conto che è passato **meno di un anno** da quando ha venduto il primo immobile frazionato dalla sua "ex prima casa" e che egli vorrebbe impegnarsi, in atto, a vendere gli ulteriori immobili oggetto del frazionamento entro un anno.

L'Agenzia delle Entrate conferma la possibilità di accedere al credito di imposta nell'ipotesi prospettata ed illustra **come conteggiare i termini**.

In questo caso, infatti, si associano e combinano due diversi termini, atteso che, causa del frazionamento, la "vecchia" prima casa viene alienata, in parte, prima del nuovo ri-acquisto agevolato ed, in parte, dopo il nuovo acquisto.

## Non rilevano le date dei contratti preliminari

Così, spiega l'Agenzia, per poter applicare il credito di imposta:

- da un lato, Caio deve acquistare la "nuova" prima casa entro un anno dall'**atto di vendita** del primo immobile risultante dal frazionamento della "vecchia" prima casa;
- dall'altro, Caio, nell'atto di acquisto della nuova "prima casa", deve impegnarsi a **rivendere** entro un anno dal rogito gli ulteriori immobili risultanti dal frazionamento della "prima casa", come previsto dal comma 4-bis della Nota II-bis (ove non rispetti tale termine, si avrà la decadenza).

In questo contesto non rilevano, invece, le date di stipula dei vari **contratti preliminari** di vendita o acquisto, in quanto non determinano effetti traslativi.

Infine – rileva l'Agenzia – va rammentato che, a norma dell'[art. 24](#) del DL 23/2020, i termini in materia di agevolazione prima casa e di credito d'imposta per il riacquisto della prima casa sono sospesi, dal 23 febbraio 2020 al 31 dicembre 2020 ed inizieranno o riprenderanno a decorrere dal 1° gennaio 2021 (circ. 13 aprile 2020 n. [9](#)).



## Dichiarazioni di Bersani oltre il limite

Nessuno sta ponendo in modo serio il tema dei ristori per quelle attività economiche che già cominciano a essere colpite da gravose restrizioni

/ Enrico ZANETTI

Basta e avanza il COVID a rendere esplosiva una situazione difficile, non serve che esponenti politici ci mettano del loro, in modo del tutto gratuito, in prima serata televisiva.

Eppure l'altra sera, a *DiMartedì* su La7, una figura solitamente attenta, come l'ex Ministro Bersani, è veramente andato oltre, quando ha detto che non osa proporre che gli aiuti ai ristoratori e agli autonomi vengano dati sulla base della **dichiarazione dei redditi**, perché questo vorrebbe dire rovinare milioni di persone (visto che, essendo tutti evasori, prenderebbero indennizzi molto più bassi dei redditi che perdono effettivamente dal mancato esercizio, totale o parziale, delle loro attività, per effetto delle disposizioni anti-COVID).

Qualcuno dovrebbe informare l'ex Ministro Bersani (ma anche chi, presente nello studio televisivo, non ha eccepito alcunché a tanta estemporaneità) che a marzo e aprile sono stati dati ad **autonomi e piccole imprese** due tipi di aiuti: uno, per i mesi di marzo e aprile, pari a 600 euro al mese; l'altro, per il mese di maggio, parametrato al calo dei ricavi dichiarati nel periodo di lockdown, rispetto a quelli dichiarati nel corrispondente periodo dell'anno precedente.

Per quanto riguarda il primo aiuto, ipotizzando che l'**indennità di 600 euro** mensili si proponesse di indennizzare la perdita del 50% del reddito dichiarato, con 14.400 euro dichiarati su base annua un autonomo già stava ampiamente dentro (e chi invece ne ha dichiarati di più ancora una volta ha capito che per lo Stato è qualcuno da mungere quando guadagna e da lasciare al suo destino quando perde).

Per quanto riguarda il secondo aiuto, invece, si è fatto esattamente (e ovviamente, del resto) quello che l'ex Ministro Bersani nemmeno osa proporre, perché rovinerebbe milioni di autonomi evasori: si è guardato ai **dati dichiarati** da ciascun autonomo ai fini delle im-

poste sul reddito nell'anno precedente.

Ci sarebbe veramente da vergognarsi, ma tant'è.

La verità è che nessuno sta ponendo **in modo serio** il tema dei ristori per tutte quelle attività economiche che già cominciano a essere colpite da gravose restrizioni.

In tempi di pandemia, lo Stato, le Regioni e i Comuni hanno il dovere di disporre tutte le restrizioni che ritengono utili a tutelare la salute pubblica, ma non hanno il diritto di addossare ad alcuni soltanto costi che devono essere sostenuti da tutti.

Così come ogni legge di spesa può essere emanata solo se accompagnata dalle relative coperture finanziarie, deve essere affermato il principio che ogni provvedimento di restrizione, parziale o totale, all'esercizio di attività economiche, dalla ristorazione all'organizzazione di eventi, dalle palestre ai centri commerciali, può essere emanato solo nella misura in cui preveda lo stanziamento delle **coperture finanziarie** per l'indennizzo economico compensativo delle restrizioni introdotte alle attività economiche.

Si possono recuperare le ingenti risorse non ancora utilizzate degli oltre 100 miliardi di extra-deficit già stanziati, si possono stanziare nuove risorse, ma non si può prescindere da questo principio di civiltà: non si può tutelare la salute di tutti **mettendola in conto** soltanto ad alcuni.

Lavoratori autonomi, commercianti, artigiani e piccoli imprenditori non possono essere abbandonati al loro destino da un Governo che, persino in un momento come questo, riesce a ritenere prioritario investire 2 miliardi di euro per prorogare l'estensione del bonus 100 euro a quei **lavoratori dipendenti** che continuano a percepire il proprio reddito di lavoro, piuttosto che a quei lavoratori autonomi cui lo Stato preclude o restringe la possibilità di lavorare.

# Detraibile l'IVA sui servizi di telefonia mobile ricaricabile

L'Amministrazione finanziaria consente l'esercizio del diritto qualora l'IVA sia esposta in fattura

/ Luca BILANCINI e Corinna COSENTINO

L'Agenzia delle Entrate, con un'interpretazione "innovativa" ottenuta sulla base di chiarimenti chiesti al Ministero dell'Economia e delle Finanze, afferma, nella risoluzione n. [69](#), pubblicata ieri, che l'IVA esposta nelle fatture emesse dai gestori telefonici per i servizi di **telefonia mobile** ricaricabile resi nei confronti di soggetti passivi utilizzatori, ai sensi dell'[art. 4](#) del DM 24 ottobre 2000 n. 366, può essere oggetto di detrazione.

La fornitura di tali servizi è soggetta, ai sensi di quanto previsto dall'[art. 74](#) comma 1 lettera d) del DPR 633/72, al sistema "**monofase**". Questo particolare regime IVA prevede che l'imposta, in deroga alle disposizioni "ordinarie", venga assolta dall'operatore che si trova "a monte" della catena di produzione e distribuzione dei beni e servizi, sulla base del corrispettivo dovuto dall'utente. Le successive operazioni, "che si concretizzano, di fatto, nella mera distribuzione, sono considerate fuori dal campo di applicazione dell'IVA" (si veda al proposito la circ. Agenzia delle Entrate 25 marzo 2008 n. [25](#)).

Sempre l'[art. 74](#) comma 1 lett. d) del DPR 633/72 prevede che "per tutte le vendite dei mezzi tecnici nei confronti dei soggetti che agiscono nell'esercizio di imprese, arti o professioni, anche successive alla prima cessione, i cedenti rilasciano un documento in cui devono essere indicate anche la denominazione e la partita IVA del soggetto passivo che ha assolto l'imposta". Va ricordato, infine, che detta imposta non deve essere indicata **separatamente** dal corrispettivo nei documenti rilasciati dal gestore telefonico, salvo che la cessione sia effettuata direttamente dal titolare della concessione verso un esercente attività di impresa, arti o professioni "utilizzatore". In questo caso, infatti, l'[art. 4](#) del DM n. 366/2000 dispone che la fattura debba essere emessa dal suddetto titolare della concessione, autorizzazione o licenza individuale entro novanta giorni dalla ricezione della richiesta.

La questione relativa alla possibile **detraibilità dell'IVA** esposta in fattura ai sensi dell'[art. 4](#) del decreto testé citato è stata posta da una società la quale ha sottoscritto un contratto con un operatore telefonico per la fornitura di servizi di telefonia ricaricabile soggetti al regime speciale "monofase". Detta società teneva a precisare che le carte SIM ricaricabili venivano acquistate non per la successiva rivendita, bensì per essere utilizzate da parte dei propri dipendenti.

Ad avviso dell'istante l'esposizione dell'IVA in fattura dovrebbe legittimare la detrazione dell'imposta da par-

te del cliente che riceve il documento. Diversamente "non si comprenderebbe la ragione per cui un soggetto passivo dovrebbe richiedere l'emissione di una fattura con separata evidenza" dell'imponibile e dell'IVA (v. risoluzione n. [69/2020](#)).

L'Agenzia delle Entrate richiama le disposizioni di cui all'[art. 74](#) comma 1 lett. d) del DPR 633/72, che **deroga** l'ordinario sistema di funzionamento dell'imposta, basato sul meccanismo di rivalsa e detrazione, nei diversi passaggi della filiera, "fino alla fase del consumo finale". Ai soggetti "intermedi", infatti, non è consentito l'esercizio del diritto alla detrazione in ragione della peculiarità del meccanismo contraddistinto dalla circostanza che "le cessioni poste in essere nel regime avvengono senza evidenza dell'IVA" (cfr. risoluzione n. [69/2020](#) e Corte di Giustizia Ue 27 gennaio 2011 causa C-489/09).

Tuttavia, ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, la disposizione dell'[art. 4](#) del DM n. 366/2000 tiene conto del fatto che la deroga ai criteri generali, adottata al fine di semplificare la riscossione dell'imposta e di evitare frodi ed evasioni fiscali, deve essere interpretata **restrittivamente**. In questo senso, l'esposizione dell'IVA in fattura è prevista soltanto laddove la fatturazione avvenga nei confronti di un soggetto passivo "utilizzatore finale", senza che siano "attivati i vari passaggi della catena distributiva", che costituiscono il presupposto per operare la deroga.

Dunque, secondo l'Amministrazione finanziaria "pur restando l'operazione compresa nell'ambito applicativo dell'articolo 74", è operante, nel caso di specie, il meccanismo di rivalsa e detrazione dell'imposta. In caso contrario, non verrebbe rispettato il principio di **neutralità** dell'IVA, più volte richiamato dalla Corte di Giustizia europea.

Benché l'interpretazione non possa che essere accolta con favore per i positivi riflessi che ne conseguono, resta tuttavia qualche perplessità in ordine a quella che parrebbe una speciale deroga al sistema monofase, secondo cui l'imposta è assolta "a monte" dal gestore telefonico.

Sarebbe auspicabile, inoltre, che, in ragione dell'interpretazione contenuta nella risoluzione n. [69/2020](#), resa parecchi anni dopo l'entrata in vigore della norma, possa essere consentito il **rimborso** dell'IVA a tutti coloro che abbiano prudentemente ritenuto, in passato, di non esercitare il diritto alla detrazione.

# Statuti di associazioni non riconosciute modificabili con scrittura privata

Interessati gli statuti redatti per atto pubblico; niente quorum semplificato se lo statuto non prevede i quorum tipici delle assemblee ordinarie

/ Luciano DE ANGELIS

Le associazioni non riconosciute il cui statuto è stato redatto per **atto pubblico** potranno modificare lo stesso anche con **scrittura privata**. Ciò non sarà ammissibile, invece, per le associazioni riconosciute e le fondazioni, enti in cui le modifiche statutarie non potranno prescindere dall'intervento notarile. L'utilizzo del **quorum semplificato**, ammissibile fino al prossimo 31 ottobre (salvo proroghe), non sarà consentito se lo statuto non prevedesse i quorum tipici delle assemblee ordinarie.

È questo, in sintesi il contenuto della nota del Ministero del Lavoro n. [10980](#) del 22 ottobre 2020 avente a oggetto "Statuti degli Enti del Terzo Settore. Adeguamenti statutari al D.Lgs. [117/17](#) «C.T.S.» di Associazioni non riconosciute costituite con Atto Pubblico".

La Regione Abruzzo ha chiesto al Ministero se un'associazione **non riconosciuta** e quindi priva di personalità giuridica, costituita con atto pubblico, debba provvedere alle modifiche statutarie per adeguarsi al Codice del Terzo settore attraverso la medesima forma e quindi recandosi da un notaio oppure se nel caso di specie sia sufficiente il verbale di assemblea registrato all'Agenzia delle Entrate.

È stato inoltre richiesto, qualora si rendesse necessario ricorrere all'atto pubblico, se tale modalità sia obbligatoria anche per le modifiche da apportare in previsione dell'**adeguamento statutario** al DLgs. [117/2017](#) (Codice del Terzo settore).

In merito al primo quesito relativo alla forma dell'atto modificativo (atto pubblico o scrittura privata), il Ministero ricorda come l'[art. 14](#) c.c. preveda che le associazioni riconosciute, e le fondazioni, siano costituite per atto pubblico. Nulla è previsto, invece, per le associazioni non riconosciute, il cui ordinamento interno è regolato dagli accordi tra gli associati (36, comma 1 c.c.). Al di fuori di tali casi, il Ministero ritiene che la presenza in un ente di tipo associativo di un atto costitutivo redatto con atto pubblico in assenza di una specifica prescrizione normativa non possa inficiare la validità di successive delibere modificative risultanti da una **semplice scrittura privata**: troveranno a riguardo applicazione i principi civilistici di libertà della forma degli atti (ricavabile dal combinato disposto degli [artt. 1325](#) e [1350](#) c.c. e valevole all'infuori dei casi in cui sia espressamente richiesta dalla legge una particolare forma) e di conservazione degli stessi.

Ciò varrà, evidentemente, a condizione che l'atto costitutivo o lo statuto stesso, in vigore fra gli associati, non prevedano **espressamente** la necessità della forma

pubblica per le modifiche statutarie, nel qual caso (davvero raro, *ndr*), per effetto del citato [art. 36](#) c.c., dovrà ritenersi anche nelle associazioni non riconosciute necessario il ricorso all'atto pubblico. Quanto sopra varrà indistintamente sia per le modifiche apportabili con maggioranze semplificate (ante 31 ottobre), sia per quelle che richiederanno maggioranze qualificate (successivamente a tale data).

Nel secondo quesito il Ministero ribadisce un concetto ormai noto e cioè che ai sensi dell'[art. 101](#), comma 2 del Codice del Terzo settore è consentito (attualmente fino al prossimo 31 ottobre) che, qualora le modifiche siano limitate alle disposizioni inderogabili del Codice o all'introduzione di clausole volte a escludere l'applicazione di nuove disposizioni, rispetto alle quali il Codice richieda la previsione di una espressa deroga, le stesse possano essere assunte "con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'**assemblea ordinaria**".

## Da più parti è stata chiesta un'ulteriore proroga del termine del 31 ottobre

Le "**modalità semplificate**", si segnala nella nota, potranno essere utilizzate a condizione che lo statuto o il regolamento effettivamente le prevedano in caso di assemblea ordinaria, mentre, qualora le modalità di cui l'ente si è dotato non prevedano differenze tra assemblea ordinaria e assemblea finalizzata alle modifiche statutarie (casi in verità rarissimi, *ndr*), le stesse dovranno comunque essere rispettate a pena di invalidità delle sedute. In altri termini, se lo statuto prevedesse, ad esempio, per ogni assemblea un quorum costitutivo di  $\frac{3}{4}$  degli associati e un quorum deliberativo a maggioranza dei presenti ([art. 21](#), comma 2 c.c.), non varrebbero le modalità semplificate previste dalla norma agevolativa a prescindere dal termine del 31 ottobre e dovrebbero essere sempre utilizzate le previsioni statutarie.

Ci sia consentito di evidenziare, da ultimo, in merito al termine del 31 ottobre, che da più parti è stata richiesta una **ulteriore proroga** dello stesso. Anche in relazione alle oggettive difficoltà in questo mese di organizzare assemblee in presenza per il noto problema emergenziale, un ampliamento del termine parrebbe, ad avviso di chi scrive, auspicabile, stante altresì l'assenza di controindicazioni pratiche di un tale slittamento.



# Definite le cause di rifiuto della fattura elettronica verso la P.A.

Il rigetto non è ammesso se la correzione del documento può avvenire mediante nota di variazione IVA

/ Luca BILANCINI e Corinna COSENTINO

Con il decreto 24 agosto 2020 n. 132, pubblicato solo ieri sulla Gazzetta Ufficiale, il Ministro dell'Economia e delle finanze, di concerto con il Ministro della Pubblica Amministrazione, ha individuato le cause che consentono alle amministrazioni destinatarie delle fatture elettroniche di **rifiutare** i documenti, nonché le modalità attraverso le quali comunicare tale rifiuto al cedente o prestatore.

Il decreto è stato emanato in attuazione dell'**art. 15-bis** del DL 119/2018, il quale, modificando l'**art. 1** comma 213 della L. 244/2007, aveva previsto, appunto, che fossero definite le cause di rifiuto delle e-fatture da parte delle P.A., per evitare **rigetti impropri** dei documenti.

Le nuove disposizioni, inoltre, hanno lo scopo di armonizzare le regole tecniche della fatturazione elettronica B2G (Business to Government) con quelle del processo di fatturazione elettronica tra "privati" (anche se, lo si ricorda, nell'ambito della fatturazione tra "privati" **non è ammesso**, attualmente, il rifiuto delle fatture da parte del cessionario o committente).

Nello specifico, il DM 132/2020 modifica le regole fissate dal DM 55/2013 stabilendo che le Pubbliche Amministrazioni, all'atto della ricezione della fattura tramite Sistema di Interscambio, possono rifiutarla esclusivamente nelle seguenti ipotesi:

- se la fattura è riferita a un'operazione che non è stata posta in essere in favore del soggetto **destinatario** della trasmissione;
- in caso di omessa o errata indicazione del CIG (codice identificativo di gara) o del CUP (codice unico di progetto), da riportare in fattura ai sensi dell'**art. 25** comma 2 del DL 66/2014, al fine di assicurare l'**effettiva tracciabilità** dei pagamenti da parte delle P.A., tranne che nelle fattispecie di deroga previste dalla lettera a) del medesimo comma 2 (ossia nelle transazioni finanziarie e nelle ipotesi di esclusione dall'obbligo di tracciabilità ex L. 136/2010 indicate nella Tabella 1 allegata al DL 66/2014);
- in caso di omessa o errata indicazione del **codice di repertorio** di cui al DM 21 dicembre 2009, richiesto con riferimento alle fatture riguardanti dispositivi medici acquistati dalle strutture pubbliche del Servizio Sanitario Nazionale, ai sensi dell'**art. 9-ter** comma 6 del DL

78/2015;

- in caso di omessa o errata indicazione del **codice AIC** e del corrispondente quantitativo da riportare in fattura ai sensi del DM 20 dicembre 2017, al fine di consentire un più efficace monitoraggio della spesa pubblica, nonché secondo le modalità indicate nella circolare del Ministero dell'Economia e delle finanze, di concerto con il Ministero della salute, n. 2 del 1° febbraio 2018, qualora siano poste in essere cessioni di prodotti farmaceutici verso il S.S.N.;

- in caso di omessa o errata indicazione del numero e della data della **determinazione dirigenziale** d'impegno di spesa per le fatture emesse nei confronti delle Regioni e degli enti locali.

## La causa di rifiuto va comunicata

Nel decreto pubblicato ieri in Gazzetta Ufficiale, viene specificato, inoltre, un aspetto rilevante, posto che il rifiuto della fattura non è ammesso nell'ipotesi in cui gli elementi informativi possano essere **corretti** mediante le "**procedure di variazione**" previste dall'**art. 26** del DPR 633/72.

Il **rigetto** del documento dovrà essere comunicato secondo le modalità previste dall'Allegato B al DM 55/2013 per la gestione delle ricevute e delle notifiche, ed entro il consueto termine indicato dalle relative specifiche tecniche. Operativamente, la Pubblica Amministrazione, una volta verificata l'inaccettabilità della fattura, potrà inviare una notifica di rifiuto al SdI, che a sua volta la inoltrerà al trasmittente.

Un ulteriore elemento di novità del DM 132/2020 è rappresentato dall'obbligo, per la P.A., di indicare la specifica **causa** del rigetto della fattura sulla base dei casi sopra richiamati (ora individuati dall'**art. 2-bis** del DM 55/2013). Attualmente, infatti, le Pubbliche Amministrazioni hanno la possibilità di rifiutare il documento elettronico senza che vi sia alcun obbligo di indicarne la motivazione.

Si segnala, in ultimo, che le disposizioni contenute nel nuovo decreto entreranno in **vigore** il prossimo 6 novembre 2020.

# Intelligenza artificiale con effetti positivi sul lavoro dei professionisti

Nessun impatto negativo su commercialisti, avvocati e consulenti del lavoro, che anzi vedranno accrescere il valore economico del loro lavoro

/ Paolo BIANCONI, Paolo MESSINA e Silvana SECINARO

L'avvento dell'intelligenza artificiale genera la paura incondizionata della perdita del posto di lavoro a favore delle macchine e dell'automazione. Se con riguardo alla possibile crescita di opportunità lavorative il dibattito è ancora aperto, nel contesto delle **professioni** le prospettive sono, invece, univocamente positive e di sviluppo.

Secondo l'economista Joshua Gans, specializzato nell'impatto economico delle nuove tecnologie, è estremamente difficile che i lavori professionali, quali quelli di commercialisti, avvocati, consulenti del lavoro, subiscano una contrazione negli anni a venire. È, anzi, verosimile che per queste categorie ci sia un aumento del **valore economico** del loro lavoro.

La prima ragione, come afferma Gans, è che difficilmente un lavoro è composto da una sola mansione, in quanto corrisponde normalmente a una costellazione di mansioni. E gli **elementi decisionali** sono quelli a più alto valore economico. In sostanza, è verosimile che l'intelligenza artificiale possa automatizzare i processi di riconciliazione dei bilanci con gli estratti conto bancari identificando anomalie ed errori, ma questo si traduce in un vantaggio perché riduce le ore di lavoro a basso valore aggiunto e il rischio di errore.

La seconda ragione è legata a ciò che la tecnologia è in grado di fare oggi: la capacità di apprendimento delle macchine è molto **limitata** e si restringe all'analisi di **correlazioni nei dati**. Questo significa che le mansioni che l'intelligenza artificiale è oggi capace di eseguire con un alto livello di precisione sono quelle **ripetitive** e più scorperate da un processo decisionale complesso.

Su [Eutekne.info](http://Eutekne.info) (si veda "[Risparmio di tempo per commercialisti e imprese con l'automazione intelligente](#)" del 9 ottobre 2020) abbiamo discusso della combinazione tra intelligenza artificiale e *robotic process automation* e dell'automazione di complessi cicli di lavoro, quali, ad esempio, il ciclo dell'*accounting receivables* (si veda "[L'intelligenza artificiale riduce i tempi di accounting payable e riconciliazione bancaria](#)" del 14 ottobre 2020).

La capacità decisionale di scegliere come automatizzare i processi e come utilizzare i risultati del processo risiede sempre nella figura professionale che gestisce il processo. Di fatto le funzioni ripetitive e noiose possono essere eliminate, in tutto o almeno in parte, ma il **profilo decisionale** rimane legato alla **figura professionale**.

Esempi concreti e modalità di applicazione di questi nuovi trend tecnologici verranno esaminati in detta-

glio nel nostro corso ([www.eutekne.it/CorsoAI](http://www.eutekne.it/CorsoAI)).

L'emergente **automazione** dei processi di lavoro funziona al meglio quando si verificano le seguenti condizioni:

- c'è un'ambiguità decisionale che è difficile da dirimere per gli esseri umani e c'è la necessità di sostituire alla soggettività un'**obiettività decisionale**;
- la mansione è troppo grande per la forza lavoro a disposizione e "forza" l'organizzazione a eseguirla in maniera approssimativa;
- la mansione è **ripetitiva** e **noiosa** per l'essere umano e può portare a errori anche costosi.

Consideriamo per esempio il lavoro di ispezionare apparati industriali: verificare lo stato di usura sarà molto soggettivo e il risultato potrà cambiare da persona a persona. In uno stabilimento industriale ci possono essere migliaia di apparati e si può essere "forzati" a controllarne solo alcuni per mancanza di personale o perché il controllo costerebbe troppo. Il lavoro è evidentemente ripetitivo e monotono e può prestarsi a errori. Può, quindi, essere automatizzato e il ruolo dell'uomo diventa quello di analizzare i casi più complessi dove la macchina non riesce ad arrivare a una conclusione. Inoltre, in questo caso vengono a crearsi **nuove figure professionali** in grado di lavorare in simbiosi con la macchina con l'obiettivo di prendere la decisione finale; di conseguenza, il lavoro del supervisore accresce il suo valore economico.

Un altro esempio nell'ambito delle professioni può riguardare la ricerca in uno studio legale di casi legali simili a quello oggetto di esame. Anche la definizione di "caso simile" è soggettiva, così come è limitato il numero di casi che un individuo può analizzare, mentre la macchina può creare una definizione basata sulla **media dei casi** in esame. Trattandosi di mansioni ripetitive, con anche il rischio di dimenticare casi interessanti, può tornare utile l'applicazione dell'intelligenza artificiale, con riduzione delle ore spese su task a basso valore aggiunto.

Come ultimo esempio consideriamo il caso di una ditta con un prodotto stagionale (gelati) e un numero elevato di vendite (un milione di confezioni). Il compito del revisore è scoprire se ci sono **anomalie** tra conti bancari e fatture emesse. Nel caso di specie si riscontrano diverse complessità: la stagionalità del business porta a una difficoltà nel definire cosa si intende per anomalia e un elevato numero di vendite da controllare impone una verifica a campione.

In questo caso l'intelligenza artificiale può analizzare

la maggioranza dei casi in maniera autonoma e poi proporre al revisore un numero ristretto di esempi in cui la decisione è più complessa.

Questo processo in inglese si chiama **"man in the loop"** ed è più probabile ed economicamente proficuo per la-

vori complessi come quelli dei professionisti. Ecco perché è verosimile che i professionisti vedranno accrescere il valore economico del loro lavoro con l'avvento dell'intelligenza artificiale ([www.eutekne.it/CorsoAI](http://www.eutekne.it/CorsoAI)).

# “Decontribuzione Sud” cumulabile con altri esoneri o riduzioni contributive

Fornite dall'INPS le istruzioni che riguardano l'agevolazione prevista dal decreto Agosto per le aree svantaggiate del Mezzogiorno

/ Luca MAMONE

Con la circolare n. 122, pubblicata ieri, l'INPS ha fornito le istruzioni operative che riguardano l'**agevolazione** contributiva per l'occupazione in aree svantaggiate (c.d. “decontribuzione Sud”), introdotta dall'**art. 27** del DL 104/2020 (decreto “Agosto”). La disposizione prevede, al fine di contenere gli effetti straordinari sull'occupazione determinati dall'epidemia da COVID-19 in aree caratterizzate da gravi situazioni di disagio socio-economico e di garantire la tutela dei livelli occupazionali, un **esonero parziale** del 30% sui contributi previdenziali dovuti dai datori di lavoro del settore privato, con esclusione dei premi e dei contributi INAIL.

In particolare, l'esonero trova applicazione dal 1° ottobre al 31 dicembre 2020, con riferimento ai rapporti di lavoro **subordinato** la cui sede di lavoro sia situata in Regioni che nel 2018 presentavano un PIL pro capite inferiore al 75% della media EU27, o comunque compreso tra il 75% e il 90%, e un tasso di occupazione inferiore alla media nazionale. Le **Regioni** che rientrano nei suddetti parametri sono l'Abruzzo, la Basilicata, la Calabria, la Campania, il Molise, la Puglia, la Sardegna e la Sicilia.

Con la circolare in questione, l'INPS chiarisce che la misura “decontribuzione Sud” spetta in relazione a tutti i rapporti di lavoro subordinato diversi dal lavoro agricolo e domestico, purché sia rispettato il requisito **geografico** della prestazione lavorativa.

Sul punto, si precisa che qualora il datore di lavoro abbia sede legale in una Regione diversa da quelle sopra indicate, ma al contempo abbia in corso rapporti di lavoro per prestazioni lavorative presso una o più unità operative ubicate in una delle predette aree svantaggiate del Mezzogiorno, la competente sede INPS, dopo aver effettuato i dovuti controlli, inserirà nelle caratteristiche contributive della **matricola aziendale** il codice di autorizzazione “OL”, avente il significato di “Datore di lavoro che effettua l'accantonamento contributivo con unità operative nei territori del Mezzogiorno”.

Nel merito, l'INPS chiarisce che l'agevolazione non ha natura di incentivo all'assunzione e, pertanto, non è soggetta all'applicazione dei principi generali in materia di incentivi all'**occupazione** stabiliti, da ultimo, dall'**art. 31** del DLgs. 150/2015.

## Necessario il possesso del DURC

Invece, trattandosi di un beneficio contributivo, la con-

cessione rimane subordinata, ai sensi dell'**art. 1** comma 1175 della L. 296/2006, al possesso del **DURC**, all'assenza di violazioni delle norme fondamentali a tutela delle condizioni di lavoro e rispetto degli altri obblighi di legge, nonché al rispetto degli accordi e contratti collettivi nazionali, regionali, territoriali o aziendali, sottoscritti dalle organizzazioni sindacali dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano nazionale.

Dopo aver ricordato che la misura è concessa nel rispetto delle condizioni del “Quadro Temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19” (Comunicazione Commissione europea 19 marzo 2020 C (2020) 1863) e che la stessa risulta **cumulabile** con altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente, nei limiti della contribuzione previdenziale dovuta, nella circ. n. 122/2020 vengono indicate le modalità di esposizione dei dati relativi alla fruizione dell'esonero nel **flusso UniEmens**.

Con particolare riferimento ai datori di lavoro privati che intendono fruire dell'agevolazione, l'INPS spiega che gli stessi dovranno esporre, a partire dal flusso UniEmens di competenza **ottobre 2020**, i lavoratori per i quali spetta il beneficio valorizzando, secondo le consuete modalità, l'elemento “Imponibile” e l'elemento “Contributo” della sezione “DenunciaIndividuale”. In particolare, nell'elemento “Contributo” deve essere indicata la **contribuzione piena** calcolata sull'imponibile previdenziale del mese.

Invece, per esporre il beneficio spettante dovranno essere valorizzati all'interno di “DenunciaIndividuale”, “DatiRetributivi”, elemento “Incentivo” i seguenti elementi: nell'elemento “TipoIncentivo” dovrà essere inserito il valore “**ACAS**”, avente il significato di “Agevolazione contributiva per l'occupazione in aree svantaggiate - Decontribuzione Sud art. 27 D.L. n.104/2020”; nell'elemento “CodEnteFinanziatore” dovrà essere inserito il valore “H00” (Stato); nell'elemento “ImportoCorrIncentivo” dovrà essere indicato l'importo posto a conguaglio relativo al mese corrente.

I predetti dati esposti nell'UniEmens saranno poi riportati, a cura dell'INPS, nel **DM2013** “VIRTUALE” ricostruito con il codice “L540”, avente il significato di “Agevolazione contributiva per l'occupazione in aree svantaggiate - Decontribuzione Sud art. 27 D.L. n.104/2020”.

# Giudizio di fattibilità nei nuovi principi di attestazione dei piani di risanamento

L'evoluzione è richiesta dai contingency plan post emergenza da COVID-19

/ Marco PEZZETTA

Il CNDCEC ha pubblicato per la consultazione la versione aggiornata dei principi di **attestazione** dei piani di risanamento. Il [documento](#) contiene il nuovo paragrafo 6.9, intitolato "Emergenza sanitaria COVID-19 e incertezza straordinaria nella formulazione delle previsioni", che ha per oggetto il tema del giudizio di **fattibilità** in merito alla realizzabilità dei piani.

Come sottolineato dalla migliore dottrina fin dall'affacciarsi della crisi pandemica, il tema della fattibilità economica si presenta come critico in quanto l'attestatore, con il portato di responsabilità afferente all'incarico, deve esprimere un giudizio di ragionevolezza **prognostica** sul raggiungimento di performance economico-finanziarie che dipendono da scenari futuri divenuti, ora, quanto mai imprevedibili.

Il piano volto a superare un'emergenza così drammatica dovrebbe contenere anche un **contingency plan**, che individui le **remediation** in caso di scenari di rottura. Le azioni di **rimedio** possono andare dalla creazione di un adeguato cuscinetto di liquidità (ad esempio mediante l'accesso a linee di credito garantite dallo Stato), fino a scelte strategiche di cambiamento dei modelli di business. In ogni caso, il **contingency plan** genererà risultati attesi più vicini a prospettazioni ipotetiche che a previsioni **attendibili**.

Gli standard internazionali di **assurance** declinano l'approccio che l'attestatore può tenere nei confronti di tali prospettazioni: secondo l'ISAE [3400](#) (esame dell'informativa finanziaria prospettica), egli deve verificare che "le assunzioni basate sulle migliori stime della direzione, sulla base delle quali è stata redatta l'informativa finanziaria prospettica, non siano irragionevoli e, nel caso di assunzioni ipotetiche, se queste siano coerenti con la finalità della suddetta informativa".

La tecnica professionale internazionale deve però essere declinata secondo diversi contesti giuridici per tenere conto delle priorità assegnate alle **procedure** concorsuali. Nel nostro Paese, in particolare, la continuità aziendale gode del favore del legislatore solo ove consenta (anche) la **migliore** soddisfazione dei creditori.

Coerentemente con questo principio, anche in ragione della interpretazione giurisprudenziale, piani di risanamento che tengano conto di scenari di stress sistemico potrebbero essere, per definizione, difficilmente attestabili, in quanto con contenuti spesso incoerenti con le **best estimate assumptions**.

La posizione espressa dalla Cassazione a Sezioni Unite n. [1521/2013](#) in merito alla **fattibilità economica** (nel caso di concordato preventivo) può essere sintetizzata come segue: essa sussiste se è garantito il diritto dei

creditori di **votare** sulla base di una informativa che consenta la complessiva coerenza e logicità delle attestazioni di fattibilità.

Elementi questi che, a evidenza, potrebbero non essere verificati ove gli scenari di piano, almeno quelli di **contingency**, non garantissero il raggiungimento degli obiettivi di risanamento e/o di soddisfazione dei creditori: è inammissibile l'attestazione sulla fattibilità di un piano concordatario **condizionata** a un evento futuro essenziale per la realizzazione degli obiettivi del piano stesso, poiché essa equivale all'assenza di un giudizio di fattibilità (*cfr.* Trib. Treviso [1° giugno 2016](#)).

## Il tema della fattibilità economica risulta critico

I principi di attestazione in consultazione tentano meritoriamente una **sintesi** ragionevole del paradosso sopra declinato; essi, partendo dal presupposto che è estremamente difficile formulare previsioni, in particolare per quanto riguarda la dinamica della domanda e dei consumi, e tenuta in considerazione la probabile necessità di elementi di **discontinuità** gestionale rappresentati da una modifica di cicli produttivi e/o modelli di business, prescrivono che l'attestatore, se il business è stato colpito dalla pandemia, accerti che:

- le curve dei ricavi siano la conseguenza di studi di **settore** recenti, elaborati da soggetti autorevoli e specializzati;
- il piano sconti i possibili effetti di **restrizioni** della capacità produttiva;
- il piano contenga non solo (o non tanto) analisi di sensitività, quanto simulazioni di scenari **alternativi**;
- la direzione aziendale programmi un effettivo monitoraggio dei KPI (*key performance indicators*) il cui mancato rispetto comporta l'irrealizzabilità del piano e indichi le azioni correttive nel caso in cui ciò accada.

A tale scopo, peraltro, i principi di attestazione in consultazione richiamano opportunamente gli [artt. 56](#) comma 1 lett. e) e [87](#) comma 1 lett. e) del DLgs 14/2019, secondo cui: "Il piano ... deve indicare: ... e) i tempi delle azioni da compiersi, che consentono di verificarne la realizzazione, nonché gli strumenti da adottare nel caso di **scostamento** tra gli obiettivi e la situazione in atto", coerentemente con la finalità che la legge delega [155/2017](#) ha attribuito alla riforma di "riformulare le disposizioni che hanno originato contrasti interpretativi, al fine di favorirne il superamento, in coerenza con i principi stabiliti dalla presente legge" ([art. 2](#) comma 1 lett. m).



# Irrilevanza reddituale della reintestazione fiduciaria tra privati

L'operazione non dovrebbe realizzare una fattispecie imponibile se il trasferimento non avviene a titolo oneroso

/ Gabriele GIARDINA

Il dibattito e l'analisi sui risvolti fiscali dell'**intestazione fiduciaria** si sono tradizionalmente orientati sulla fattispecie regolata dalla L. n. 1966/39, in base alla quale la veste di soggetto fiduciario è riservata a società appositamente costituite che, agendo sotto forma di impresa, assumono l'amministrazione di beni per conto di terzi.

La menzionata regolamentazione non preclude che si possa far ricorso al patto fiduciario in presenza, quale soggetto fiduciario, di una **persona fisica**: mentre il patto fiduciario effettuato con intervento di una società operante ai sensi della L. n. 1966/39 configura di norma (con l'eccezione dei beni immobili, soggetti a specifiche regole di circolazione) la c.d. "fiducia germanistica", in base alla quale la proprietà del bene e la legittimazione a disporne si **dissociano** (rimanendo in capo, rispettivamente, al fiduciante e al fiduciario), l'accordo tra privati integra la c.d. "fiducia romanistica", determinandosi in questo caso un effettivo **passaggio di proprietà** in capo al soggetto fiduciario, prima, e nuovamente un trasferimento in capo al fiduciante, al momento della restituzione del bene.

Focalizzando l'attenzione sul comparto delle imposte sui redditi, si sono nel tempo consolidati alcuni principi, sempre indirizzati e circoscritti all'intestazione fiduciaria regolamentata dalla L. n. 1966/39, tra i quali occorre certamente ricordare la **trasparenza fiscale** del soggetto fiduciario (*cfr.* ris. 7 dicembre 2006 n. 136) e l'irrelevanza del ritrasferimento dei beni dal soggetto fiduciario al fiduciante.

In merito a tale ultimo aspetto, la dottrina è concorde nel valutare tale passaggio privo di qualsivoglia rilevanza reddituale: a supporto di tale interpretazione viene spesso fatto riferimento al contenuto della C.M. 10 maggio 1985 n. 16 (confermata dalla successiva C.M. 11 aprile 1991 n. 14), nella quale il Ministero delle Finanze statui che non costituiscono "cessioni" i trasferimenti di partecipazioni sociali effettuati nei confronti di società fiduciarie e operati soltanto ai fini dell'intestazione fiduciaria. Pur non avendo la circolare espressamente affrontato il flusso "inverso", ovvero sia quello del **ritrasferimento della partecipazione** in capo al fiduciante, si è inteso estendere a tale passaggio le medesime conclusioni raggiunte con riferimento all'originaria intestazione fiduciaria.

Il Consiglio nazionale del Notariato (Studio n. 86/2003/T) ha a sua volta sostenuto che il trasferimento di un bene immobile a una società fiduciaria e il suo ritrasferimento al fiduciante sono da considerare atti

**non equiparabili** a un trasferimento di proprietà e pertanto neutri dal punto di vista fiscale.

Ci si deve chiedere se, a fronte di un trasferimento fiduciario attuato tra privati (che, per quanto menzionato, comporta un effetto traslativo della proprietà in capo al fiduciario), il ritrasferimento del bene in capo al fiduciante, in attuazione del *pactum fiduciae*, determini **risvolti** ai fini **reddituali**.

Anche in questo caso, si deve ritenere che la risposta sia negativa.

## Valgono i principi previsti per i redditi diversi

Nel nostro ordinamento le fattispecie reddituali derivanti dall'alienazione di beni, mobiliari e non, operati da persone fisiche al di fuori di attività di impresa o di arti e professioni, ricadono nella disciplina dei **redditi diversi** ex art. 67 del TUIR.

Tratto comune e necessario che contraddistingue l'emersione dei redditi diversi è rappresentato dall'onerosità del trasferimento del bene: esemplificando, l'**onerosità** delle cessioni immobiliari è postulata dall'art. 67, comma 1, lett. b) del TUIR, mentre quella relativa alla cessione di partecipazioni è codificata nei commi 1, lett c) e c-bis) del medesimo disposto.

L'onerosità è però un tratto che manca nell'ipotesi qui in esame, dove il ritrasferimento del bene fiduciariamente intestato non avviene a fronte di un corrispettivo, ma rappresenta l'esecuzione dell'obbligazione di "restituzione patrimoniale" insita nel *pactum fiduciae*, non rilevante pertanto da un punto di vista reddituale.

A ulteriore conferma di questa tesi vi è chi, muovendo dalle affinità riscontrabili tra il patto fiduciario e l'istituto del **trust**, e alla luce della recente introduzione dell'art. 45, comma 4-ter del TUIR, ha sostenuto che, come il trasferimento del patrimonio del trust ai beneficiari rappresenta un evento di regola **fiscalmente irrilevante**, ad analoga conclusione si giunge nel caso di ritrasferimento di beni dal fiduciario al fiduciante.

Tali conclusioni non verrebbero meno, infine, nel caso in cui, a fronte di un **patto fiduciario "privatistico"**, l'Amministrazione finanziaria dovesse contestare un'interposizione ex art. 37, comma 3 del DPR 600/1973 o ancora dovesse sollevare un'eccezione di elusività ex art. 10-bis della L. n. 212/2000: in tali casi, infatti, sia l'originario trasferimento fiduciario che, per conseguenza, il successivo atto di ritrasferimento, perderebbero comunque consistenza dal punto di vista tributario in virtù della riqualificazione operata dall'Erario.

# Punti fermi per l'accertamento della responsabilità penale dei sindaci

Per la Cassazione non può essere ritenuto di per sé gravemente imprudente un approccio votato alla prospettiva di un superamento della crisi

/ Maria Francesca ARTUSI

Per affermare la **responsabilità** dei componenti del collegio sindacale per il reato di bancarotta semplice è necessario un accertamento accurato e in concreto degli effettivi doveri/poteri dei sindaci e delle iniziative poste in essere a salvaguardia della società. In particolare, non può essere considerata, a priori, gravemente imprudente la scelta di interloquire con il consiglio di amministrazione senza attivare l'assemblea o gli organi giudiziari.

Sposando tale linea garantista, una recente sentenza della Cassazione (la n. [28848](#) del 19 ottobre scorso) ha annullato la condanna di due sindaci a cui era contestato di avere concorso — ex [art. 224](#) comma 1 n. 1) del RD 267/42 — nella bancarotta semplice degli amministratori, i quali avevano aggravato il dissesto delle tre società astenendosi dal richiederne il fallimento, nonostante la situazione di **insolvenza** in cui esse si trovavano ([art. 217](#) comma 1 n. 4 del RD 267/42). Tale responsabilità veniva fondata sull'[art. 40](#) comma 2 c.p., sulla base dell'omessa convocazione dell'assemblea dei soci per denunciare le gravi irregolarità commesse dagli amministratori (secondo il disposto di cui all'[art. 2406](#) comma 2 c.c.) e di presentare al Tribunale denuncia ex [art. 2409](#) comma 7 c.c. chiedendo la revoca degli amministratori e la nomina di un amministratore giudiziario.

La Cassazione fissa l'iter con cui è possibile accertare una tale responsabilità, che nel caso di specie i giudici di merito non avevano correttamente percorso.

Tale itinerario avrebbe dovuto muovere necessariamente dalla verifica circa la sussistenza dei **presupposti** per la richiesta, da parte dell'organo amministrativo, di "autofallimento" che si assume omessa; vale a dire dalla verifica se le società si trovassero in una situazione di insolvenza rilevante ai sensi della legge fallimentare, se avessero, cioè, dato luogo ad "inadempimenti od altri fatti esteriori, i quali dimostrino che il debitore non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni".

Non solo: sarebbe stato altresì necessario verificare se tale ritardo fosse dovuto a **colpa grave** dell'organo amministrativo. La giurisprudenza, infatti, ha ripetutamente affermato il principio secondo cui, per l'integrazione della fattispecie, è richiesto tale coefficiente soggettivo, superando, così, le difficoltà interpretative legate all'ambiguità della norma, che vede l'indicazione della "altra colpa grave" dopo quella della mancata richiesta di fallimento, così apparentemente contrassegnando solo le condotte diverse da quella della manca-

ta richiesta del fallimento in proprio. Si è escluso, di contro, che tale coefficiente soggettivo sia insito nello stesso ritardo nella richiesta di fallimento, negandosi la sussistenza di una presunzione in tal senso (Cass. n. [18108/2018](#)).

Inoltre, l'omessa dichiarazione di fallimento, per essere rilevante ai fini della **bancarotta semplice** avrebbe dovuto anche determinare un aggravamento del dissesto delle società, che è l'evento del reato.

Una volta vagliata la sussistenza oggettiva e soggettiva della fattispecie "base" di cui all'art. 217 del RD 267/42 e venendo alla posizione dei sindaci quali titolari di un potere di controllo e non di attivazione diretta, sarebbe stato essenziale verificare se i sindaci fossero in condizione di conoscere la reale situazione delle società ovvero, in altri termini, se fossero emersi segnali di allarme, percepibili dall'organo di controllo, che avrebbero dovuto indurli a comprendere che le società non fossero semplicemente in crisi, ma che si fosse determinata una situazione di insolvenza rilevante ex [art. 5](#) del RD 267/42.

In caso positivo, si passa ad un **giudizio "controfattuale"**, che consiste nella valutazione se, qualora le attività che si assumono omesse fossero state poste in essere, l'evento del reato — vale a dire l'aggravamento del dissesto — si sarebbe ugualmente verificato.

Vero è che l'**obbligo di vigilanza** del collegio non si risolve in una mera verifica contabile limitata alla documentazione messa a disposizione dagli amministratori, richiedendo un riscontro tra la realtà effettiva e la sua rappresentazione contabile; ma va comunque tenuto conto degli atti effettivamente a disposizione dei sindaci. Nel caso di specie, si trattava di atti che potevano non essere a conoscenza del collegio sindacale, sia perché non a quest'ultimo indirizzati (ad es. le interlocuzioni tra revisori contabili, il direttore e il consiglio di amministrazione), sia perché frutto di un'elaborazione successiva all'inizio delle procedure concorsuali e portatori di un patrimonio conoscitivo certamente ricostruito a posteriori (si pensi alle considerazioni del commissario giudiziale o dei curatori), mentre sarebbe stato necessario effettuare un'istantanea della situazione conoscibile ai sindaci in quei mesi.

In definitiva non può essere ritenuto di per sé **gravemente imprudente** un approccio votato alla prospettiva di un superamento della crisi, affrontandola mediante le attività di stimolo rivolte al consiglio di amministrazione e non a mezzo del coinvolgimento dell'assemblea o del Tribunale.

# Fallisce la srl trasformata in comunione d'azienda

L'operazione dà vita a un fenomeno di circolazione di diritti cui si applica l'art. 10 del RD 267/1942

/ Maurizio MEOLI

La Cassazione, con l'ordinanza n. [23174](#), depositata ieri, analizza il caso del fallimento ex [art. 10](#) del RD 267/1942 di una srl cancellata dal Registro delle imprese a seguito di delibera di **trasformazione** in comunione d'azienda.

Contro la sentenza dichiarativa di fallimento, infatti, il legale rappresentante della srl rilevava come l'art. 10 del RD 267/1942 dovrebbe applicarsi solo ai casi di cancellazione dal Registro delle imprese per **"cessazione dell'attività"**. La Corte d'appello, di contro, confermava la decisione del Tribunale, rilevando come la ricordata disposizione sia da applicare a tutte le ipotesi di cancellazione dal Registro delle imprese e come, d'altra parte, con la trasformazione eterogenea operata, la srl dovesse comunque considerarsi **estinta**.

Contro la sentenza dei giudici di secondo grado veniva presentato ricorso per Cassazione, senza miglior esito (cfr. anche Cass. n. [16511/2019](#)).

L'istituto della trasformazione di cui agli [artt. 2498](#) e ss. c.c., osservano in primo luogo i giudici di legittimità, ricomprendendo in sé figure diverse e anche molto dissimili tra loro, non si presta a una **ricostruzione unitaria** delle tematiche che le singole figure vengono a proporre. Il legislatore ha solo fissato il limite dell'istituto nella necessaria presenza di almeno una struttura societaria: o alla partenza dell'operazione o in esito a essa (cfr. Cass. n. [10302/2020](#)).

In questo peculiare contesto spicca, in modo particolare, proprio la trasformazione di una società di capitali in una comunione d'azienda. La peculiarità di questa fattispecie discende, soprattutto, dalla circostanza che la comunione d'azienda non risulta considerata – nel contesto generale del nostro sistema dei rapporti tra privati – quale **autonomo soggetto di diritti** (né come fenomeno di distinta imputazione, né come espressione di una propria responsabilità patrimoniale).

La conseguenza è che la trasformazione di una società di capitali in una comunione d'azienda presenta necessariamente (anche) i tratti di una **vicenda circolatoria di beni** e diritti; peraltro connotata dalla peculiarità che, in luogo della precedente struttura societaria, si pongono gli ex soci dell'ente trasformato.

Occorre considerare, allora, che la corrente impostazione della trasformazione in termini di "modificazione" del contratto originario e del conseguente soggetto giuridico finisce per risultare **non esaustiva** e comunque non risolutiva di ogni possibile problema possa porsi per le varie ipotesi di trasformazione.

Ad ogni modo, la lettura della trasformazione in termini di "modificazione" non presuppone – né implica – che la struttura originaria, come esistente prima della

trasformazione, non sia più suscettibile di distinta e autonoma considerazione dopo che l'operazione sia avvenuta: non sempre, cioè, l'"ente originario" viene a dissolversi **senza residui** nell'"ente trasformato".

A fronte di ciò, si osserva come, da un lato, nella trasformazione della srl in comunione d'azienda all'autonomia patrimoniale dell'ente originario consegua la sussistenza di **più patrimoni propri** degli ex soci coinvolti (e divenuti comproprietari), con correlato concorso sui patrimoni medesimi dei rispettivi loro creditori particolari, e, dall'altro, l'istituto della trasformazione non abbia in sé la forza di modificare retroattivamente il **regime di responsabilità** relativo alla struttura precedente al compimento dell'operazione.

Per questo, i creditori di titolo anteriore alla cancellazione dell'"ente originario" si avvantaggiano del regime di responsabilità proprio della relativa struttura (mentre i creditori di titolo posteriore all'operazione utilizzano quello che connota la nuova struttura).

A tale regime rimane ancorata, di conseguenza, anche la fallibilità dell'ente originario, che l'intervenuta trasformazione non è idonea a impedire (occorrendo, eventualmente, una norma, che non esiste, che sancisca ciò espressamente).

Quanto, invece, all'ente trasformato, la circostanza che eserciti, o meno, attività di impresa è sicuramente rilevante in funzione dell'eventualità di un suo fallimento, ma non viene a incidere sulla prospettiva del fallimento dell'ente originario.

In tale contesto, poi, si precisa come l'[art. 10](#) del RD 267/1942 trovi comunque applicazione **nei confronti dell'ente originario**, dal momento che suo presupposto applicativo è la cancellazione dell'imprenditore dal Registro delle imprese, senza distinzioni fondate sul "titolo" della cancellazione stessa. La soggettività fallimentare dell'ente originario si fonda sul fatto che esso è da ritenere "esistente", sotto questo peculiare profilo, nello stesso modo e negli stessi termini di una qualunque società cancellata dal Registro delle imprese e dichiarata fallita **nel corso dell'anno successivo**.

Tutte queste considerazioni, infine, non sono inficiate dalla constatazione che l'operazione in questione è soggetta all'opposizione dei creditori ex [art. 2500-novies](#) c.c. Come precisato dalla Cassazione n. [31654/2019](#), infatti, questo strumento di tutela non si pone come rimedio "sostitutivo e necessario", ma solo **"aggiuntivo"**. Tale assunto, sebbene formulato con specifico riguardo all'operazione di scissione, deve ritenersi riferibile anche alle altre ipotesi in cui l'ordinamento prevede simile strumento e, in particolare, alla materia della trasformazione eterogenea.

# Import agevolato di beni anti COVID sino al 31 ottobre

"A rischio" il beneficio del regime di franchigia doganale

/ Emanuele GRECO e Serena PELLEGRINI

Il 23 luglio 2020 la Commissione europea ha deciso (decisione (Ue) n. [2020/1101](#)), in ragione del perdurare dello stato di emergenza e previa consultazione con gli Stati membri, di **prorogare** fino al 31 ottobre 2020 la franchigia temporanea per i dazi doganali e l'IVA all'importazione sui beni necessari a fronteggiare l'emergenza epidemiologica in corso.

Si ricorda che i predetti beni sono analiticamente elencati (<https://www.adm.gov.it/portale/merci>) nell'Allegato 2 della decisione n. [2020/491](#), come da ultimo aggiornamento alla data del 20 giugno 2020, nonché nella lista integrativa approvata dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, contenente le ulteriori merci ammesse al beneficio.

Al momento, non vi è notizia di eventuali **ulteriori proroghe** della franchigia in parola, sebbene sia evidente che le ragioni che avevano condotto al rinnovo dello scorso 23 luglio, vale a dire il "fatto che il numero di casi di coronavirus negli Stati membri rappresenta ancora un rischio per la salute pubblica e carenze di dispositivi medici sono ancora segnalate negli Stati membri", siano tuttora presenti.

Se tale proroga non dovesse realizzarsi, gli operatori si vedrebbero quindi gravati, a partire dal **1° novembre 2020**, del versamento dei dazi e dell'IVA all'importazione previsti per i beni come sopra individuati.

È da rammentare che l'**esenzione temporanea** dai dazi doganali e dall'IVA all'importazione, era stata disposta una prima volta dalla Commissione europea, il 3 aprile scorso, con la decisione (Ue) n. [2020/491](#) e si sarebbe dovuta applicare per un periodo di sei mesi, decorrente dal 30 gennaio al 31 luglio 2020, con la possibilità di un'ulteriore proroga.

Con la determinazione direttoriale n. [107042](#) del 3 aprile 2020 e poi con la nota alle associazioni di categoria n. [11048](#) dell'8 aprile 2020, l'Agenzia delle Dogane era quindi intervenuta per fare **chiarezza** sui requisiti e sulle modalità per l'accesso alla suddetta esenzione, con particolare riguardo al perimetro soggettivo di applicazione.

La stessa Agenzia, al fine di **snellire**, semplificare e velocizzare il processo connesso alle importazioni di tali merci, aveva quindi emanato la determinazione direttoriale n. [237457](#) dell'8 luglio 2020 e la circolare n. [19](#) del 9 luglio 2020, con le quali aveva reso noto agli operatori la realizzazione di nuove applicazioni a supporto del processo di importazione, che consta ora delle seguenti fasi: iscrizione all'Albo dei beneficiari e gestione delle prenotazioni per le importazioni delle merci in esenzione, in sostituzione della procedura cartacea di svincolo diretto/celere.

A decorrere dal 19 maggio 2020, l'[art. 124](#) del DL

34/2020 (decreto "Rilancio") ha, inoltre, previsto l'**applicabilità** di un'aliquota **IVA "a zero"**, con riconoscimento del diritto alla detrazione, fino al 31 dicembre 2020 – e al 5% a partire dal 1° gennaio 2021 – all'importazione dei beni tassativamente individuati dalla disposizione stessa. I codici di nomenclatura combinata sono stati dettagliati all'interno della circ. Agenzia delle Dogane n. [12](#) del 30 maggio scorso.

Tale "esenzione", oggettiva in quanto collegata esclusivamente alla **natura dei beni** e per questo motivo in via di principio assai più favorevole, è andata quindi in parte a sovrapporsi a quella soggettiva, riconosciuta dalle richiamate decisioni della Commissione in funzione della natura del destinatario.

La decisione (Ue) n. [2020/1101](#) del 23 luglio scorso prevede espressamente che è onere degli Stati membri, inoltre, **informare** la Commissione entro il 31 dicembre 2020 circa: la natura e la quantità delle varie merci ammesse in franchigia dai dazi all'importazione e da IVA, al fine di contrastare l'emergenza sanitaria da COVID-19; le organizzazioni che hanno approvato la distribuzione o la messa a disposizione di tali beni e le misure adottate per impedire che i beni vengano impiegati per scopi diversi dalla lotta agli effetti derivanti dall'emergenza sanitaria.

È ragionevole ipotizzare che tali oneri di comunicazione abbiano, tra le altre finalità, quella di permettere alla Commissione di valutare **ulteriori proroghe** dell'esenzione da dazio ed IVA o l'adozione di ulteriori misure.

In assenza di proroghe, come indicato in premessa, le merci ora ammesse al beneficio dell'esenzione torneranno, a far data dal 1° novembre prossimo, ad essere gravate, al momento dell'importazione, di dazi, ed IVA, salva l'applicabilità a quest'ultima delle agevolazioni previste dall'art. 124 del DL "Rilancio".

Per fare alcuni esempi, le **mascherine chirurgiche** torneranno a scontare un dazio del 6,3% mentre quelle di tipo FFP2, così come alcuni indumenti protettivi, un dazio del 12%, i guanti di plastica un dazio del 6,5%, con conseguenti aggravii di costi per gli operatori.

Pertanto, a proposito delle maschere facciali si ricorda che attraverso il Regolamento (Ue) [2020/1369](#) del 29 settembre sono state create **"ulteriori sottovoci TARIC"**, corrispondenti a un livello di dettaglio più elevato per le diverse maschere facciali di protezione, in funzione delle loro capacità di filtraggio, che a decorrere dal 3 ottobre 2020, dovranno essere indicate nella casella 33 della dichiarazione doganale d'importazione.

Tale emendamento verrà integrato nella **nuova versione** della Nomenclatura che entrerà in vigore, come di consueto, in gennaio.

## Unione giovani critica sul risarcimento da inadempimento

L'Unione giovani (UNGDEC), in un comunicato stampa diffuso ieri, ha manifestato profondo disappunto per il principio espresso dalla **Corte di Cassazione** nell'ordinanza n. [22855/2020](#) (si veda "[Il commercialista risarcisce anche la maggiore imposta pagata dal cliente](#)" del 21 ottobre 2020).

La Cassazione, si ricorda, si è pronunciata sulla richiesta del cliente di rideterminare il **risarcimento** del danno dovuto dal commercialista tenendo conto non solo delle sanzioni effettivamente pagate dal cliente, ma anche della differenza tra quanto effettivamente pagato a titolo di imposta e quanto sarebbe dovuto essere corrisposto se il professionista avesse

svolto diligentemente il proprio incarico. La Corte ha **rinvia-**to ai giudici di merito perché valutino nuovamente tali elementi.

Per l'Unione giovani, l'inclusione delle maggiori imposte pagate dal cliente nel danno da risarcire aggrava le già numerose **criticità** che caratterizzano la professione, mentre occorrerebbero maggiori tutele "al fine di poter svolgere la nostra attività con degli strumenti certi che ci consentano di esprimere la professionalità e la competenza che ci contraddistinguono".

## Per le pensioni di elevato importo legittimo il raffreddamento della perequazione

Con un [comunicato](#) pubblicato ieri, l'Ufficio stampa della Corte Costituzionale ha reso noto che è stato ritenuto legittimo sia il "**raffreddamento della perequazione**", in quanto ragionevole e proporzionato, sia il "**contributo di solidarietà**", ma non per la durata quinquennale, perché eccessiva rispetto all'orizzonte triennale del bilancio di previsione dello Stato. Pertanto, il contributo rimarrà operativo per tutto il 2021.

La Corte ha infatti esaminato le **questioni di legittimità** sollevate dal Tribunale di Milano e dalle sezioni giurisdizionali della Corte dei conti per il Friuli Venezia Giulia, il Lazio, la Sardegna e la Toscana, in relazione alle misure di conteni-

mento della spesa previdenziale disposte dalla L. [145/2018](#), a carico delle pensioni di elevato importo.

In particolare, le questioni riguardavano la limitazione della rivalutazione automatica per il triennio 2019-2021 delle pensioni superiori a determinati importi ("raffreddamento della perequazione"), di cui all'[art. 1](#) comma 260 della L. 145/2018, nonché la decurtazione percentuale per cinque anni delle pensioni superiori a **100.000 euro** lordi annui ("contributo di solidarietà"), prevista invece dal successivo comma 261.

La sentenza sarà depositata nelle prossime settimane.

## Nell'istanza per il tax credit servizi digitali solo le testate per cui si sostengono le spese

Il Dipartimento per l'Informazione e l'editoria ha aggiornato le [FAQ](#) sul credito di imposta per i **servizi digitali** al 21 ottobre.

Il credito d'imposta è destinato alle **imprese editrici** di quotidiani e periodici con determinati requisiti ed è riconosciuto in misura pari al 30% della spesa effettiva sostenuta nell'anno 2019 per i seguenti servizi digitali: acquisizione dei servizi di server, hosting e manutenzione evolutiva per le testate editte in formato digitale; *information technology* di gestione della connettività.

Le domande devono essere presentate dal 20 ottobre al 20 novembre 2020 dal titolare o legale rappresentante dell'impresa esclusivamente per via telematica, attraverso un'apposita procedura disponibile nell'area riservata del portale [im-](#)

[presainungiorno.gov.it](#), accessibile, previa **autenticazione** via SPID o CNS (si veda "[Dal 20 ottobre istanze per il tax credit servizi digitali imprese editrici](#)" del 29 settembre).

Per quanto riguarda la **compilazione** dell'istanza, è stato chiesto al dipartimento se sia necessario inserire tutti i dipendenti (nel caso, oltre 40).

Il Dipartimento risponde che nell'elenco del personale assunto con contratto di lavoro a tempo indeterminato è sufficiente indicare almeno **un dipendente** assunto a tempo indeterminato. Inoltre nell'elenco delle testate digitali editte dall'impresa è necessario indicare le sole testate digitali o digitali-cartacee in relazione alle quali l'impresa ha sostenuto le spese oggetto del credito di imposta.

## Versamento di TARI e TEFA dall'anno 2021 mediante PagoPa

Sul sito del Ministero dell'Economia e delle finanze è stato pubblicato il decreto direttoriale [21 ottobre 2020](#) con il quale sono disciplinate, per le annualità 2021 e successive, le modalità di **versamento unificato** della tassa rifiuti di cui all'[art. 1](#) comma 639 della L. 147/2013 (TARI), della tariffa di natura

corrispettiva di cui al successivo comma 668 (TARI corrispettiva) e del tributo per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene dell'ambiente di cui all'[art. 19](#) del DLgs. 504/92 (TEFA) mediante la piattaforma PagoPA.

A tal fine, i Comuni o i soggetti affidatari del **servizio di ge-**



**stione** dei rifiuti urbani (nel caso della TARI corrispettiva) inviano o rendono disponibile a ciascun soggetto passivo il documento per il pagamento, predeterminando gli importi della tassa o della tariffa o del TEFA.

Il decreto, in corso di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale,

inoltre, fa salve le disposizioni contenute nel DM 1° luglio 2020 riguardante il **riversamento del TEFA** e le altre modalità di pagamento diverse da quelle disciplinate dal decreto in commento.

## Rimborso IVA per l'acquisto di stazioni di ricarica

L'acquisto di **infrastrutture di ricarica** per veicoli elettrici rientra tra le operazioni passive che possono beneficiare del diritto al rimborso dell'IVA per i beni ammortizzabili, ai sensi dell'[art. 30](#) comma 2 lett. c) del DPR 633/72 (per i rimborsi annuali) e del successivo [art. 38-bis](#) comma 2 (per i rimborsi infrannuali). A tale conclusione è pervenuta l'Agenzia delle Entrate, con risposta a interpello n. [497](#), pubblicata ieri.

In base alle richiamate disposizioni del DPR [633/72](#), il **diritto al rimborso** dell'IVA spetta, tra gli altri casi, anche qualora il soggetto passivo effettui acquisti ed importazioni di "beni ammortizzabili".

La nozione di **beni ammortizzabili**, ai fini in esame, per prassi consolidata, è desumibile facendo riferimento alle norme previste per le imposte sui redditi, ossia in termini generali ai sensi degli [artt. 102](#) e [103](#) del TUIR.

Come già chiarito in precedenza (ris. Agenzia delle Entrate n. [122/2011](#)), il richiamo alle disposizioni del TUIR in materia di ammortamento ha valenza esclusivamente per la qualificazione del bene in relazione al quale è possibile chiedere il

rimborso dell'IVA, a nulla rilevando la circostanza che il relativo costo sia effettivamente sottoposto ad ammortamento da parte del proprietario.

In altri termini, ai fini del rimborso, occorre che il bene sia **"ammortizzabile"** cioè suscettibile di essere sottoposto ad ammortamento. Nel caso esaminato nella risposta n. [497/2020](#), la società istante acquista i beni in questione (infrastrutture di ricarica per veicoli elettrici), incluse le relative componenti accessorie, al fine dello svolgimento della propria attività d'impresa.

Inoltre, le stazioni di ricarica sono installate su **terreni** di proprietà di terzi (tipicamente, il suolo pubblico), senza essere irreversibilmente integrate nel terreno, al fine di poter essere ricollocate altrove. Tale elemento è determinante nel qualificare i suddetti beni come beni strumentali ammortizzabili per la società acquirente, in forza dell'[art. 102](#) del TUIR. Ne consegue, come detto, la rimborsabilità dell'IVA assolta per l'acquisto, comprese le spese accessorie sostenute per il funzionamento degli impianti stessi.

## L'esenzione dal bollo non vale per gli enti pubblici non economici

L'**esenzione** dall'imposta di bollo prevista dall'[art. 16](#) della Tabella, allegato B, al DPR [642/72](#), che riguarda gli "atti e documenti posti in essere da Amministrazioni dello Stato, regioni, province, comuni, loro consorzi e associazioni, nonché comunità montane sempreché vengano tra loro scambiati", trova applicazione esclusivamente per i soggetti che rivestano la natura di Amministrazione dello Stato, oltre che per gli altri soggetti espressamente elencati, mentre non si può appli-

care a tutte le Pubbliche Amministrazioni, come individuate dall'[art. 1](#) comma 2 del DLgs. 165/2001.

Lo afferma l'Agenzia delle Entrate nella risposta ad interpello n. [495](#), pubblicata ieri.

Pertanto, l'esenzione non opera per gli **atti scambiati** da un "un Ente pubblico non economico di rilievo nazionale" con altre Amministrazioni, in quanto l'ente pubblico non economico non rientra tra i soggetti indicati nel predetto art. 16.

## Domanda di invalidità civile con semplificazione della modalità di scelta del pagamento

Con il messaggio n. [3843](#) pubblicato ieri, l'INPS rende noto di aver implementato la procedura di compilazione delle domande di **invalidità civile**, già oggetto di interventi di semplificazione comunicati con il messaggio n. [4601/2019](#).

Nel dettaglio, nelle schermate relative all'inserimento dei dati utili per la fase concessoria (Quadro F) non è più obbligatorio inserire il codice IBAN o la specifica **modalità di pagamento**, se già riceve dall'INPS una prestazione economica di tipo pensionistico.

Resta ferma la possibilità, per il richiedente, di **modificare** la

modalità di pagamento in precedenza indicata e sul punto l'Istituto di previdenza evidenzia che, per importi superiori ai 1.000 euro, la corresponsione del beneficio potrà avvenire esclusivamente attraverso l'utilizzazione di strumenti di pagamento elettronici.

Qualora invece il richiedente non fosse titolare di altre prestazioni pensionistiche **attive** in pagamento, sarà obbligato a inserire un codice IBAN valido o a scegliere una diversa modalità di pagamento sulla quale verranno effettuati gli accrediti dell'eventuale prestazione di invalidità civile.