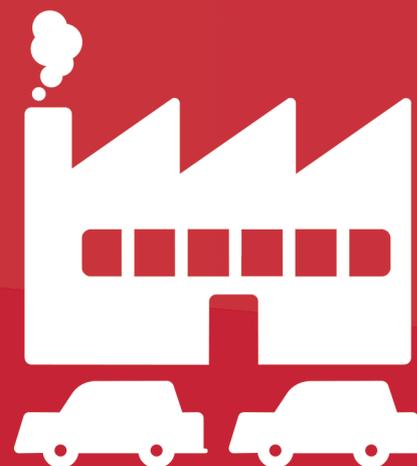


periodico
omologato
DCOER0975
Posteitaliane

B
review



TeamSystem Business review

n. 4/2015

Supplemento a TeamSystem Review n. 220

Poste Italiane S.p.A.
Spedizione in abbonamento postale D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 N.46), art. 1, comma 1, DGB Pesaro

Periodico di informazione alle imprese

In collaborazione con

 Euroconference

 TeamSystem®

ALYANTE Enterprise

Il sistema ERP più flessibile, nella sua versione più evoluta

ALYANTE Enterprise è la **soluzione integrata che supporta tutti i processi aziendali**, sempre aggiornata con le normative del mercato italiano.

Flessibile e modulare, con una **completezza funzionale** che non ha eguali, una **user experience** innovativa, strumenti per ottimizzare la gestione dei processi e sfruttare tutti i vantaggi del web, del lavoro in mobilità e della collaboration, **ALYANTE Enterprise è dedicata alle grandi imprese che hanno soprattutto bisogno di solidità, affidabilità, completezza, facilità di configurazione e d'uso.**

Una soluzione:

- 1.** modulare e flessibile, che evolve insieme al business;
- 2.** funzionalmente completa, anzi la più completa;
- 3.** capace di supportare in modo integrato tutti i processi aziendali;
- 4.** sempre adeguata alle normative;
- 5.** pensata per la collaboration e il lavoro in mobilità;
- 6.** facile da usare per la sua user experience innovativa.

www.teamsystem.com

 **TeamSystem**[®]

TeamSystem
Business **review**

Periodico
di informazione
alle imprese

Editrice TeamSystem
Sede: Via Yuri Gagarin, 205 - 61122 Pesaro
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

Redazione:
 **Euroconference**
Editoria

S.E. o O.
Riproduzione vietata

Lavoro e previdenza

Liquidazione del TFR in busta paga (QuIR)	2
Nuovi ammortizzatori per la disoccupazione	5
<i>Bonus</i> occupazionale garanzia giovani	7
I vincoli della collocazione oraria per il <i>part time</i>	8
TFR: coefficiente di febbraio 2015	12

Economia e finanza

Equo canone di febbraio 2015	13
------------------------------	----

Fisco e tributi

<i>Trust e voluntary disclosure</i> : interrelazione tra i due istituti	14
Arriva la Circolare tanto attesa: <i>reverse charge</i> all'esame	20
Cinque per mille stabilizzato: iscrizioni <i>on line</i> entro il 7 maggio	22
Ecco il punto sui depositi Iva anche alla luce della posizione europea	24
Fattura elettronica: breve riepilogo in vista del 31 marzo	26

Liquidazione del TFR in busta paga (QuIR)

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, entra in vigore il 3 aprile prossimo, il D.P.C.M. 20 febbraio 2015, n.29, recante norme attuative delle disposizioni in materia di liquidazione del TFR come parte integrante della retribuzione per il periodo di paga decorrente da marzo 2015 a giugno 2018.

Destinatari

Possono presentare istanza per la liquidazione mensile della QuIR tutti i lavoratori dipendenti da datore di lavoro del settore privato, con rapporto di lavoro subordinato in essere da almeno 6 mesi, per i quali trovi applicazione l'istituto del TFR.

L'opzione può essere esercitata anche in caso di conferimento, con modalità esplicite o tacite, del TFR maturando alle forme pensionistiche complementari dove, nel corso del periodo di durata dell'opzione, la partecipazione del lavoratore dipendente prosegue senza soluzione di continuità sulla base della posizione individuale maturata nell'ambito della forma pensionistica medesima, nonché dell'eventuale contribuzione a suo carico e/o a carico del datore di lavoro.

Non possono vedersi versato il TFR in busta paga:

- a) lavoratori dipendenti domestici;
- b) lavoratori dipendenti del settore agricolo;
- c) lavoratori dipendenti per i quali la legge ovvero il contratto collettivo nazionale di lavoro, anche mediante il rinvio alla contrattazione di secondo livello, prevede la corresponsione periodica del TFR ovvero l'accantonamento del TFR medesimo presso soggetti terzi;
- d) lavoratori dipendenti da datori di lavoro sottoposti a procedure concorsuali;
- e) lavoratori dipendenti da datori di lavoro che abbiano iscritto nel registro delle imprese un accordo di ristrutturazione dei debiti;
- f) lavoratori dipendenti da datori di lavoro che abbiano iscritto presso il Registro delle imprese un piano di risanamento attestato;
- g) lavoratori dipendenti da datori di lavoro per i quali, ai sensi delle disposizioni normative vigenti, siano stati autorizzati interventi di integrazione salariale straordinaria e in deroga, se in prosecuzione dell'integrazione straordinaria stessa, limitatamente ai lavoratori dipendenti in forza all'unità produttiva interessata dai predetti interventi;
- h) lavoratori dipendenti da datori di lavoro che abbiano sottoscritto un accordo di ristrutturazione dei debiti e di soddisfazione dei crediti;
- i) lavoratori che abbiano disposto del TFR a garanzia di contratti di finanziamento (il lavoratore è tenuto a notificare tale ricorrenza al datore di lavoro), fino alla notifica dell'estinzione del credito oggetto del contratto di finanziamento.

Misura e imponibilità del TFR da liquidare

La QuIR mensile è pari all'intera quota di TFR maturanda, al netto del contributo dello 0,50% eventualmente dovuto, da assoggettare a tassazione ordinaria e non imponibile ai fini previdenziali.

In sede di liquidazione del TFR la QuIR non è considerata ai fini della determinazione dell'aliquota d'imposta per la tassazione separata del TFR. Ai fini della verifica dei limiti di reddito complessivo per la corresponsione del bonus degli 80 euro non si tiene conto della QuIR.

Procedura di liquidazione della QuIR

I lavoratori possono richiedere al datore di lavoro la liquidazione mensile della QuIR presentandogli istanza sull'apposito modello debitamente compilato e validamente sottoscritto. La manifestazione di volontà esercitata è irrevocabile fino al 30 giugno 2018 o alla cessazione del rapporto di lavoro se antecedente. Il datore di lavoro deve accertare il possesso dei requisiti da parte del lavoratore.

L'opzione è efficace e l'erogazione della QuIR è operativa dal mese successivo a quello di formalizzazione dell'istanza e fino al periodo di paga che scade il 30 giugno 2018 o a quello in cui si verifichi la risoluzione del rapporto di lavoro, se antecedente.

Dal periodo di paga decorrente dal mese successivo a quello di presentazione della istanza, il datore di lavoro deve operare la liquidazione mensile della QuIR sulla base delle modalità in uso ai fini dell'erogazione della retribuzione. I datori di lavoro che, per liquidare la QuIR, accedessero al finanziamento assistito da garanzia, devono provvedere a partire dal terzo mese successivo a quello di efficacia dell'istanza.

Per i lavoratori per i quali si liquidi mensilmente la QuIR, non è dovuto il versamento del TFR alle forme pensionistiche complementari o al Fondo di tesoreria Inps.

I datori di lavoro dovranno anche integrare le denunce contributive Inps sulla base delle istruzioni che saranno rese note dall'Istituto.

Interruzione della liquidazione della QuIR

La liquidazione della QuIR è interrotta a partire dal periodo di paga successivo a quello di insorgenza delle condizioni elencate alle lettere e., f., g. e h. del paragrafo sui lavoratori esclusi e per l'intero periodo di sussistenza delle medesime, nonché nel caso di sottoposizione a procedure concorsuali a partire dalle seguenti decorrenze:

1. dall'iscrizione della sentenza dichiarativa di fallimento nel Registro delle imprese in caso di avvio della procedura di fallimento del datore di lavoro;
2. dall'iscrizione del decreto di ammissione alla procedura nel Registro delle imprese, in caso di avvio della procedura di concordato preventivo;
3. dalla pubblicazione del provvedimento in Gazzetta Ufficiale, in caso di avvio della procedura di liquidazione coatta amministrativa;
4. dall'iscrizione nel Registro delle imprese della sentenza dichiarativa dello stato di insolvenza, in caso di avvio della procedura di amministrazione straordinaria.

Misure compensative

Per i periodi di paga da marzo 2015 a giugno 2018, per i lavoratori che abbiano richiesto la liquidazione della QuIR, il datore di lavoro è esonerato dal versamento del contributo al Fondo di garanzia per il TFR dell'Inps (0,20% o 0,40% per i dirigenti industriali) sulle quote maturande di TFR corrisposte. Inoltre, il datore di lavoro che, senza accedere alle misure di finanziamento assistito da garanzia, effettui la liquidazione della QuIR, potrà dedurre dal reddito d'impresa il 4% (6% per imprese con meno di 50 addetti) dell'ammontare del TFR liquidato e potrà diminuire il costo del lavoro attraverso una riduzione (0,28% dal 2014) degli oneri impropri correlata al flusso di TFR maturando liquidato.

Finanziamento garantito

Per finanziare la liquidazione mensile della QuIR, i datori di lavoro che abbiano alle proprie dipendenze meno di 50 addetti e che non siano tenuti al versamento del TFR al Fondo di tesoreria Inps, possono accedere ad un finanziamento, assistito da garanzia rilasciata da apposito Fondo e dello Stato in ultima istanza, al quale non può essere applicato un tasso, comprensivo di ogni eventuale onere, superiore a quello di rivalutazione del TFR tempo per tempo vigente.

Il limite dimensionale della forza lavoro aziendale è calcolato sulla base dei principi e dei criteri già adottati per individuare i soggetti tenuti al versamento del TFR al Fondo di tesoreria ed è verificato e certificato dall'Inps.

Per accedere al credito occorre richiedere telematicamente all'Inps la certificazione delle informazioni necessarie che è rilasciata, per la specifica posizione contributiva, entro 30 giorni dalla richiesta e può essere utilizzata per l'accensione del finanziamento presso un unico intermediario (anche nel caso in cui il finanziamento sia esteso per effetto di successive richieste di liquidazione della QuIR) aderente all'accordo quadro tra i Ministri del Lavoro e dell'Economia e l'Associazione banca-

ria italiana, mediante la sottoscrizione, sulla base delle sole informazioni contenute nella predetta certificazione e senza alcuna valutazione di merito, di un contratto di finanziamento assistito da garanzia, la cui misura non può eccedere l'importo della QuIR certificato dall'Inps mensilmente, e che deve prevedere la costituzione del privilegio speciale sui beni mobili.

L'Inps rende disponibile, ogni mese, al datore di lavoro e all'intermediario, la certificazione della misura della QuIR da finanziare, come risultante dalle denunce contributive del datore di lavoro. In assenza di denunce contributive il finanziamento è sospeso. Gli intermediari erogano mensilmente i finanziamenti nella misura indicata dalle certificazioni Inps.

Il rimborso del finanziamento è fissato al 30 ottobre 2018, ma in tutti i casi di risoluzione del rapporto di lavoro intervenuti durante la vigenza del finanziamento, il datore di lavoro è tenuto al rimborso del finanziamento già fruito entro la fine del mese successivo a quello di risoluzione del rapporto di lavoro medesimo, per l'importo oggetto della liquidazione mensile della QuIR del lavoratore interessato, comprensivo degli oneri a servizio del prestito.

L'intermediario notifica al datore di lavoro la richiesta di rimborso della somma erogata, al netto dell'importo eventualmente già restituito, evidenziando che, in caso di mancato adempimento nel termine di 30 giorni dall'avvenuta notifica, il Fondo di garanzia è surrogato di diritto all'intermediario nel privilegio e che l'Inps è legittimato ad operare la riscossione mediante avviso di addebito con titolo esecutivo e con ogni altro strumento di riscossione previsto, nonché la data di scadenza del rimborso, ancorché in misura parziale, del finanziamento, a decorrere dalla quale, in caso di inadempimento, il datore di lavoro è tenuto a corrispondere all'Inps, le sanzioni civili. In caso di procedure concorsuali, l'intermediario avvia le procedure di recupero del credito mediante deposito dell'istanza di ammissione allo stato passivo o atto equivalente e notifica all'Inps la richiesta di intervento del Fondo di garanzia.

Se il finanziamento sia utilizzato, anche solo in parte, per finalità diverse dalla liquidazione mensile della QuIR, fatti salvi eventuali rilievi penali, l'erogazione del finanziamento è interrotta e il datore di lavoro è tenuto al rimborso immediato della parte di finanziamento già fruita e degli interessi. L'erogazione del finanziamento è interrotta anche al verificarsi di una delle condizioni che determinano l'interruzione dell'erogazione della QuIR prima evidenziate.

Fondo di garanzia e oneri del datore di lavoro

L'apposito Fondo di garanzia è alimentato da propria dotazione iniziale (100 milioni di euro per il 2015) a carico dello Stato, ma anche dal pagamento del prezzo per la garanzia sul finanziamento a carico dei datori di lavoro che accedano al finanziamento, pari alla misura del contributo mensile dello 0,20% della retribuzione imponibile dei lavoratori per i quali il datore di lavoro abbia richiesto il finanziamento della liquidazione mensile della QuIR.

Il mancato versamento del contributo sarà recuperato dall'Inps mediante avviso di addebito o ogni altro strumento di riscossione previsto per i contributi previdenziali obbligatori.

Sulle somme pagate all'intermediario, il datore di lavoro inadempiente è tenuto a corrispondere le sanzioni civili a decorrere dalla data di scadenza della restituzione, ancorché in misura parziale, del finanziamento fino alla data di pagamento, anche a rate, sulla base delle condizioni e modalità previste per i crediti di natura contributiva. La sussistenza di tali debiti non rileva ai fini del rilascio del Durc.

Norme di riferimento

Art. 21120 c.c.

D.P.C.M. 20 febbraio 2015, n.29

L. 190/2014

Nuovi ammortizzatori per la disoccupazione

Con D.Lgs. n.22 del 4 marzo 2015, il Governo ha emanato le disposizioni normative che disciplinano la nuova assicurazione sociale per l'impiego (NASpI), che andrà a sostituire integralmente l'ASpI e la mini-ASpI a decorrere dalle cessazioni involontarie del rapporto di lavoro intervenute dal 1° maggio 2015. Oltre a questo viene introdotta un'ulteriore forma di sostegno, l'ASDI, per i soggetti che, terminato il godimento della NASpI, si trovino ancora privi di occupazione e in particolare stato di bisogno, nonché una specifica prestazione per i collaboratori coordinati e continuativi anche a progetto (DIS- COLL). Vediamo in sintesi le novità più salienti.

NASpI

Dal 1° maggio 2015 i lavoratori subordinati, compresi gli apprendisti, i soci lavoratori delle cooperative e il personale artistico, potranno accedere alla prestazione in presenza dei seguenti requisiti:

1. essere in stato di disoccupazione ai sensi dell'art.1, co.2, lett.c), D.Lgs. n.181/00, ovvero essere nella condizione di chi sia immediatamente disponibile allo svolgimento di attività lavorativa, avendo perso involontariamente il posto di lavoro;
2. poter far valere nei 4 anni precedenti l'inizio del periodo di disoccupazione almeno tredici settimane di contribuzione;
3. poter far valere 30 giornate di lavoro effettivo a prescindere dal minimale contributivo, nei dodici mesi che precedono l'inizio del periodo di disoccupazione.

Misura - Al fine di determinare l'indennità spettante al beneficiario occorre, per prima cosa, individuare la retribuzione mensile di riferimento ovvero la retribuzione imponibile ai fini previdenziali degli ultimi quattro anni (in sostanza l'imponibile evidenziato in Uniemens) diviso per il numero delle settimane di contribuzione e moltiplicato per 4,33.

Nel caso in cui la retribuzione mensile di cui sopra sia al massimo pari a € 1.195,00 (valore riferito al 2015) si perviene al valore dell'indennità mensile, applicando la percentuale del 75% alla retribuzione mensile predetta.

Nel caso contrario dovrà essere sommato al 75% del valore di € 1.195,00 il 25% del differenziale tra la retribuzione mensile di cui sopra e € 1.195,00. Il valore massimo dell'indennità, per espressa previsione della norma, rimane fissato, per il 2015, a € 1.300,00 (tale valore sarà poi annualmente rivalutato). L'indennità NASpI subisce una progressiva riduzione del 3% al mese dal primo giorno del quarto mese di fruizione.

Durata - La durata massima di erogazione della NASpI, sino al termine del 2016, è fissata nella metà delle settimane di contribuzione degli ultimi quattro anni; tale formulazione determina che la massima durata sarà pari a 104 settimane. Dal 1° gennaio 2017 la fruizione sarà limitata a 78 settimane.

Domanda - Per l'ottenimento del beneficio il soggetto sarà tenuto a presentare istanza, solo con modalità telematica, entro 68 giorni dalla cessazione del rapporto di lavoro a pena di decadenza. La prestazione, come già accadeva per l'ASpI, decorrerà dal giorno successivo alla data di presentazione e comunque non prima dell'ottavo giorno successivo alla cessazione del rapporto di lavoro.

ASDI (assegno di disoccupazione)

L'ASDI, in vigore dal 1° maggio al 31 dicembre 2015, offre, ai soggetti in particolare condizione di bisogno che abbiano terminato il godimento della NASpI e siano ancora alla ricerca di occupazione, un'ulteriore strumento di sostegno al reddito. Per poter ricevere l'aiuto i soggetti dovranno aderire

a un progetto personalizzato redatto dai competenti servizi per l'impiego. Il progetto, che conterrà specifici impegni in termini di ricerca attiva di lavoro, impone al beneficiario, a pena di decadenza dal beneficio, la disponibilità a partecipare a iniziative di formazione.

La particolare condizione di bisogno verrà valutata in termini di Isee, secondo i parametri che saranno determinati con un successivo decreto interministeriale. Va da sé, quindi, che senza la regolamentazione la prestazione rimane per ora "sulla carta".

La durata massima della prestazione viene fissata in 6 mesi (complessivamente quindi si potrebbe arrivare, con il massimo dei requisiti, a 30 mesi di ammortizzatore) e l'importo si attesta al 75% dell'ultimo trattamento di NASpI percepito, con il limite dell'ammontare dell'assegno sociale.

DIS-COLL (indennità di disoccupazione per i lavoratori con rapporto di collaborazione coordinata e continuativa)

La nuova prestazione viene riconosciuta ai collaboratori coordinati e continuativi, anche a progetto, con esclusione degli amministratori e dei sindaci, iscritti in via esclusiva alla Gestione Separata, non pensionati e privi di partita Iva, che, come nei casi precedenti, abbiano perduto involontariamente la propria occupazione nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2015 e il 31 dicembre 2015. La DIS-COLL spetterà ai collaboratori che possano vantare i seguenti requisiti:

- siano in stato di disoccupazione;
- possano far valere, nel periodo che va dal 1° gennaio dell'anno solare precedente l'evento di cessazione dal lavoro al predetto evento, almeno tre mesi di contribuzione accreditati nella Gestione Separata;
- possano far valere nell'anno solare in cui si verifica l'evento di cessazione dal lavoro un mese di contribuzione oppure un rapporto di collaborazione di durata pari almeno ad un mese e che abbia dato luogo a un reddito almeno pari alla metà dell'importo (€ 647,83) che dà diritto all'accredito di un mese di contribuzione.

Al fine della determinazione dell'indennità sarà necessario valutare il reddito imponibile ai fini previdenziali risultante dai versamenti effettuati nell'anno di cessazione e nell'anno solare precedente, diviso per il numero di mesi di contribuzione o frazioni di essi. Con l'operazione precedente si determina il reddito medio mensile al quale, se pari o inferiore a € 1.195,00, sarà applicata la percentuale del 75%. Qualora il reddito medio mensile sia superiore al valore limite, la DIS-COLL sarà pari al 75% del valore di € 1.195,00, cui si aggiungerà il 25% del differenziale tra il reddito medio mensile e € 1.195,00. Come per la NASpI il valore massimo dell'indennità non potrà superare € 1.300,00 mensili. L'indennità subirà poi un decremento del 3%, a partire dal primo giorno del quarto mese di fruizione.

La norma dispone che la forma di sostegno debba essere corrisposta per la metà dei mesi di contribuzione, e quindi con accredito intero, presenti nel periodo che va dal 1° gennaio dell'anno solare precedente l'evento di cessazione del lavoro al predetto evento, ferma restando la durata massima di sei mesi.

Domanda - Per ottenere il beneficio il soggetto richiedente dovrà presentare, con modalità telematiche e a pena di decadenza, con modalità telematiche, apposita istanza all'Inps entro 68 giorni dalla cessazione del rapporto di lavoro.

Riferimenti

D.Lgs. n.22 del 4 marzo 2015

Bonus occupazionale garanzia giovani

L'Inps ha reso noto, con il messaggio n.1316 del 20 febbraio 2015, che sono state aggiornate le procedure informatiche per consentire l'inoltro di istanze di ammissione al beneficio bonus occupazionale previsto dal programma Garanzia Giovani anche per rapporti instaurati nel periodo compreso tra il 1° maggio e il 2 ottobre 2014.

Originariamente, si era previsto, con il decreto direttoriale del Ministero del Lavoro 8 agosto 2014, che l'incentivo spettasse solo per le assunzioni effettuate dal 3 ottobre 2014 – giorno successivo alla pubblicazione del decreto direttoriale nella sezione legale del sito del Ministero del Lavoro – al 30 giugno 2017. Successivamente, con il decreto direttoriale 2 dicembre 2014, n.63, sono stati resi retroattivi gli incentivi di cui alla misura bonus occupazionale previsto dal programma Garanzia Giovani alle assunzioni effettuate a decorrere dal 1° maggio 2014.

Si ricorda che è possibile fruire del bonus per i contratti di apprendistato professionalizzante a seguito delle modifiche introdotte dal decreto direttoriale n.11/15, mentre non spetta per il contratto di apprendistato per il diploma e di alta formazione, per il lavoro domestico, intermittente, ripartito e accessorio. Non rientrano, altresì, nel bonus i tirocini e il servizio civile.

Misura del bonus occupazionale

Il *bonus* occupazionale è pari a:

- € 1.500,00 per giovani dalla profilazione alta o € 2.000,00 per quelli dalla profilazione molto alta, assunti con contratti a tempo determinato di durata pari o superiore ai 6 mesi;
- € 3.000,00 per giovani dalla profilazione alta o € 4.000,00 per quelli dalla profilazione molto alta, assunti con contratti a tempo determinato di durata pari o superiore ai 12 mesi;
- da € 1.500,00 a € 6.000,00, in funzione della classe di profilazione del giovane, per assunzioni a tempo indeterminato.

Le Regioni Friuli Venezia Giulia, Puglia ed Emilia Romagna hanno previsto che il bonus venga riconosciuto solo per contratti a tempo indeterminato; le Regioni Piemonte, Valle d'Aosta e Campania non hanno attivato la misura. Riguardo alla profilazione dei lavoratori, il decreto direttoriale n.10/15 ha aggiornato le regole con decorrenza 1° febbraio 2015.

Fruizione del *bonus* occupazionale

Per la fruizione, come previsto dalla circolare Inps n.118/14, è necessario inoltrare all'Inps una domanda preliminare di ammissione all'incentivo tramite il modulo di istanza on-line "GAGI", disponibile all'interno dell'applicazione "DiResCo", sul sito internet www.inps.it. Entro sette giorni lavorativi dalla ricezione della comunicazione di prenotazione dell'Inps, il datore di lavoro deve – se ancora non lo ha fatto – effettuare l'assunzione. A pena di decadenza, entro quattordici giorni lavorativi dalla ricezione della comunicazione di prenotazione dell'Istituto, il datore di lavoro ha l'onere di comunicare l'avvenuta assunzione, chiedendo la conferma della prenotazione effettuata in suo favore tramite l'apposito modulo GAGI-conferma (messaggio Inps n.9956/14). L'istanza di conferma costituisce domanda definitiva di ammissione al beneficio.

Riferimenti normativi

Inps, messaggio n.1316 del 20 febbraio 2015

I vincoli della collocazione oraria per il *part time*

Tra i casi di contenzioso con il lavoratore a tempo parziale, uno dei più ricorrenti riguarda la variazione della collocazione della prestazione da parte del datore di lavoro, soprattutto in quei casi dove manca una predeterminazione stabile dell'orario di lavoro. L'articolo analizza i recenti orientamenti giurisprudenziali, evidenziando la quantificazione del danno nel caso di lavoro *part time* "a chiamata".

I requisiti di legittimità per la collocazione della prestazione

Il ridotto orario di lavoro nel contratto *part time* determina l'applicazione di regole specifiche, contenute nella norma di riferimento sulla materia, il D.Lgs. n.61/00, per la collocazione dello stesso, sia nella fase di stipula sia durante lo svolgimento del contratto di lavoro.

In particolare, l'articolo 2, comma 2, prevede che, a differenza dei contratti di lavoro a tempo pieno, debba essere indicato puntualmente nel contratto di lavoro, oltre alla durata ridotta della prestazione lavorativa, la collocazione temporale dell'orario con riferimento al giorno, alla settimana, al mese e all'anno.

In caso di *part-time* verticale, l'obbligo di individuare la collocazione della prestazione non viene meno: stante le peculiarità di tale forma contrattuale, riguarda esclusivamente l'esatta indicazione dei periodi in cui si concentrerà la prestazione di lavoro, mentre nulla deve essere specificato riguardo la collocazione oraria nei giorni di lavoro, essendo a tempo pieno (Ministero del Lavoro, interpello 20 febbraio 2009; Corte Costituzionale, 11 maggio 1992). Se dovesse essere comunque specificata la collocazione giornaliera, essa diventerà oggetto del contratto e, pertanto, una sua modifica richiederà il consenso del lavoratore.

Definita quindi la collocazione della prestazione, essa non può essere modificata unilateralmente dal datore di lavoro, nemmeno per legittime esigenze organizzative e produttive: l'eventuale modifica unilaterale è illegittima e priva di effetto (si veda il Tribunale di Milano, 12 luglio 2011).

Riguardo alle sanzioni in caso di violazione degli obblighi sull'orario, l'art.8 del D.Lgs. n.61/00 prevede che, in caso di assenza della quantificazione temporale della prestazione, il contratto non possa essere dichiarato nullo: il lavoratore potrà chiedere giudizialmente la sussistenza tra le parti di un contratto di lavoro a tempo pieno a decorrere dalla data dell'accertamento giudiziale. Qualora, invece, l'omissione riguardi la sola collocazione temporale dell'orario il giudice provvede a determinare le modalità temporali di svolgimento della prestazione lavorativa a tempo parziale con riferimento alle previsioni dei contratti collettivi o, in mancanza, con valutazione equitativa, tenendo conto in particolare delle responsabilità familiari del lavoratore interessato, della sua necessità di integrazione del reddito derivante dal rapporto a tempo parziale mediante lo svolgimento di altra attività lavorativa, nonché delle esigenze del datore di lavoro.

Per il periodo antecedente la data della pronuncia della sentenza, il lavoratore ha in entrambi i casi diritto, in aggiunta alla retribuzione dovuta, alla corresponsione di un ulteriore emolumento a titolo di risarcimento del danno, da liquidarsi con valutazione equitativa.

Tale risarcimento spetta solo quando mancano la quantificazione o la collocazione, o sono totalmente indeterminati; non spetta, viceversa, "laddove nel caso di specie non è in contestazione la sussistenza di una chiara e precisa indicazione della collocazione temporale dell'orario stesso quanto piuttosto la decisione di modificarlo unilateralmente da parte della società, la quale, pur avendo assunto un comportamento illegittimo, ha pur sempre puntualmente indicato alla lavoratrice il diverso orario della prestazione" (Tribunale di Milano, 12 luglio 2011).

Risulta interessante verificare gli esiti di una sentenza sfavorevole per il datore di lavoro: il Tribunale di Milano, 6 agosto 2013, a seguito della variabilità imprevedibile dei turni e la mancanza di

un orario fisso, ha dichiarato la nullità della clausola di distribuzione dell'orario di lavoro; ha determinato l'orario di lavoro della ricorrente secondo modalità stabili e ha condannato la convenuta a pagare la somma di Euro 5.000,00 lordi pari al 5 per cento circa della retribuzione percepita dalla ricorrente, dalla data dell'1.11.08 fino alla data della sentenza, oltre al rimborso delle spese di lite che liquida in Euro 2.500,00 oltre accessori).

Il recente orientamento della Corte di Cassazione

Il tema della collocazione della prestazione nei *part time* è stato recentemente affrontato dalla Corte di Cassazione. In particolare, la sentenza del 5 novembre 2014, n. 2360, riguarda un caso dove il contratto *part time* aveva una predeterminazione della distribuzione dell'orario di lavoro limitata solo al 30% dell'orario minimo previsto.

In primo grado le richieste del lavoratore non trovavano accoglimento. La Corte d'appello di Genova, viceversa, le ha accolte con sentenza del 20/12/2010 ed ha condannato il datore di lavoro al pagamento di una somma pari alla metà della differenza tra la retribuzione spettante per un orario di lavoro a tempo pieno e quella percepita per un periodo stabilito.

La Suprema Corte ha confermato la sentenza di appello sulla base delle seguenti ragioni.

Nello specifico, ha delineato i principi fondanti per la legittimità della richiesta di risarcimento del danno nel caso di indeterminatezza della collocazione della prestazione.

È interessante evidenziare come la fattispecie contrattuale fosse un *part time* le cui prestazioni di lavoro assai frequentemente si caratterizzavano da richieste "a chiamata", quasi a creare un ibrido tra le due fattispecie, con prestazioni intermittenti e con una garanzia minima di prestazione.

Ovviamente, se la flessibilità si fosse spinta anche alla non chiamata, e quindi al potere di sospendere la prestazione, il rapporto contrattuale avrebbe dovuto essere inquadrato nel lavoro intermittente (artt. 33 e ss. D.Lgs. 276/2003).

Ad ogni modo, secondo la Cassazione, il potere unilaterale del datore di lavoro di fissare le modalità temporali della prestazione pattuita, attraverso la disponibilità alla chiamata del datore di lavoro, pur non potendosi equiparare a lavoro effettivo, deve, comunque, trovare adeguato compenso, tenendo conto di un complesso di circostanze a tal fine significative, quali:

1. l'incidenza sulla possibilità di svolgere altre attività,
2. il tempo di preavviso previsto o di fatto osservato per la richiesta di lavoro,
3. l'eventuale quantità di lavoro predeterminata in misura fissa,
4. a convenienza dello stesso lavoratore a concordare di volta in volta le modalità della prestazione.

Il risarcimento pari alla metà tra la retribuzione spettante per un orario di lavoro a tempo pieno e quella percepita è giustificata in quanto l'elasticità della clausola era in grado di incidere in concreto sulla autonoma disponibilità dei tempi di lavoro da parte del dipendente, comprimendo, in misura non poco significativa, il confine fra tempi di vita e tempi di lavoro, fra "condizione di autonomia e situazione di soggezione ad un altrui potere di intervento e di organizzazione".

L'ammontare del risarcimento, e la sua aleatorietà, sconsigliano, quindi, di prevedere contrattualmente forme di flessibilità a chiamata nei contratti *part time*: trattandosi di risarcimento legato anche a condizioni soggettive del lavoratore, la quantificazione in fase di assunzione potrebbe essere oggetto di contestazione per eccessiva onerosità sopravvenuta.

Le clausole flessibili ed elastiche

Non si deve dimenticare che, per attenuare la rigidità della collocazione della prestazione di lavoro, l'art.3 del D.Lgs. n.61/00 prevede la possibilità di concordare con il lavoratore clausole che, nel corso dello svolgimento del rapporto di lavoro, potranno riconoscere al datore di lavoro il potere unilaterale di modificare la collocazione della prestazione (clausole flessibili) ovvero aumentarne la durata (clausole elastiche).

La possibilità di autorizzare la variazione unilaterale era prevista, nel testo originario del D.Lgs. n.61/00, in termini estremamente restrittivi: oltre a essere limitata alla collocazione della prestazione (anche se, in modo impreciso, si è utilizzato il termine clausole elastiche, che nello sviluppo

della normativa si riferisce alla variazione in aumento della prestazione e non alla variazione della collocazione), era riconosciuto al lavoratore un diritto di ripensamento sulla clausola sottoscritta. Con il D.Lgs. n.276/03 (Riforma Biagi), art.46, in modifica dell'art.3, co.7, del D.Lgs. n.61/00, fu introdotta la possibilità di autorizzare il datore di lavoro alla variazione, temporanea o definitiva, della collocazione mediante la sottoscrizione delle clausole flessibili, nonché la possibilità di variare l'ammontare della prestazione mediante le clausole elastiche, abrogando il diritto di ripensamento del lavoratore.

La disciplina delle clausole elastiche e flessibili fu successivamente modificata dal c.d. protocollo Welfare (art.1, co.44, della L. n.247/07), con il quale fu essenzialmente legata la possibilità di sottoscrivere le clausole elastiche e flessibili a un'espressa previsione da parte della contrattazione collettiva ("*i contratti collettivi stipulati dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale*").

La Legge di Stabilità 2012, art.22, comma 4 (L. n.183/2011), ha apportato un'importante modifica, in vigore dal 1° gennaio 2012, abrogando l'intervento del protocollo Welfare sull'art.3, co.7, del D.Lgs. n.61/00, ripristinandone il contenuto così come era stato modificato dalla Legge Biagi. Il testo dell'art.3, co.7, ritornato quindi alla sua versione *post-riforma* Biagi, prevedeva che le parti possano decidere di utilizzare clausole flessibili, relative alla variazione della collocazione temporale della prestazione stessa, ed elastiche, per la variazione in aumento della prestazione, anche in assenza di regolamentazione contrattuale (orientamento confermato dalla prassi del Ministero del Lavoro – si veda l'interpello 24 maggio 2005).

La L. n.92/2012 (Legge Fornero), art. 1, comma 20, lett. a, ha ulteriormente modificato la disciplina di tali clausole, ridefinendo il potere di intervento della contrattazione collettiva, prevedendo che possa fissare:

- 1) condizioni e modalità in relazione alle quali il datore di lavoro può modificare la collocazione temporale della prestazione lavorativa;
- 2) condizioni e modalità in relazioni alle quali il datore di lavoro può variare in aumento la durata della prestazione lavorativa;
- 3) i limiti massimi di variabilità in aumento della durata della prestazione lavorativa;
- 3-bis) condizioni e modalità che consentono al lavoratore di richiedere l'eliminazione ovvero la modifica delle clausole flessibili e delle clausole elastiche stabilite ai sensi del presente comma.

Le clausole flessibili riguardano tutte le tipologie del lavoro *part-time*, orizzontale, verticale e misto, mentre le clausole elastiche sono utilizzabili solo nel caso di *part-time* verticale o misto: il *part-time* orizzontale "risolve" le necessità di aumentare la prestazione con il lavoro supplementare.

Le continue modifiche e il senso di incertezza negli affidamenti contrattuali hanno fortemente disincentivato l'utilizzo di tali clausole che, comunque, possono dare maggior flessibilità al contratto ma non possono autorizzare forme di intermittenza con garanzia minima di ore.

Si segnala, inoltre, che lo schema per il riordino delle tipologie contrattuale, in via di emanazione prevede una nuova modifica delle clausole elastiche e flessibili.

Se il contratto collettivo non le disciplina, le parti potranno istituirle previa definizione davanti le commissioni di certificazione ex art.76/276. Il patto (certificato) deve contenere:

1. condizioni e modalità con le quali il DDL può modificare la collocazione temporale della prestazione (clausola flessibile);
2. durata dell'aumento (*max* 25%) delle ore contrattuali (clausola elastica);
3. maggiorazione dei 15% (testualmente la norma sembra prevederla sia per la clausola elastica che flessibile);
4. preavviso di almeno 2 gg. lavorativi.

Contratto *part time* e turni di lavoro

La collocazione della prestazione può avere un margine di variabilità se legata a turni di lavoro: tuttavia, la turnazione dovrà essere definita nel contratto di lavoro in modo puntuale. Come ha ricordato il Tribunale di Milano, con la sentenza del 31 dicembre 2007, nel caso di prestazione la-

vorativa a "tempo parziale in turni su fasce orarie prestabilite, appare necessario che nel contratto di lavoro sia recepita una turnazione tale da consentire al lavoratore (che l'abbia accettata con la sottoscrizione del contratto) di conoscere preventivamente la collocazione oraria della sua prestazione anche in un futuro non prossimo".

La recente sentenza della Corte di Cassazione, 25 luglio 2014 n.17009 conferma la necessità di predeterminare i margini di svolgimento del lavoro a turni: "il contratto di lavoro a tempo parziale è compatibile con un'organizzazione del lavoro articolata su turni predefiniti, purchè ciò abbia carattere convenzionale, sottraendosi ad ogni variazione unilaterale del datore di lavoro, non solo nell'ipotesi in cui sussista un'espressa pattuizione in ordine alla determinazione nel tempo della prestazione ridotta (cosiddetta clausola rigida), ma altresì nell'ipotesi di clausole cosiddette elastiche, che hanno trovato il loro riconoscimento con la riforma del D.Lgs. n. 61 del 2000, nell'ambito di appositi patti di variabilità della distribuzione dell'orario e sottoposti a specifici vincoli (v. D.Lgs. n. 61 del 2000, art.3)".

Riferimenti normativi

D.Lgs. n.61/00

Tribunale di Milano, 12 luglio 2011

Cassazione, 5 novembre 2014, n. 2360

Legge di Stabilità 2012

TFR: coefficiente di febbraio 2015

S econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a febbraio 2015 è risultato pari a 106,8: a febbraio 2015 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2014 è risultata pari a 0,250000.

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2014	Tasso mensile	75% Differenza 2014	Rivalutazione
Febbraio 2015	15 febbraio - 14 marzo	106,8	0	0,250	0	0,250000

Equo canone di febbraio 2015

L' inflazione del mese di febbraio 2015 è stata pari a - 0,4%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione è pari a - 0,300% (menozerovirgolatrecento).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di febbraio 2015 rispetto a febbraio 2014 è risultata pari a - 0,4% (menozerovirgolaquattro). Variazione utile per le abitazioni e per i locali diversi dalle abitazioni con contratti ai sensi della Legge n.118/85: il 75% risulta pari a -0,300%;
- la variazione percentuale dell'indice del mese di febbraio 2015 rispetto a febbraio 2013 risulta pari a 0,1% (zerovirgolauno). Le variazioni percentuali annuali e biennali sono state prelevate dal sito Internet dell'ISTAT.

Trust e voluntary disclosure: interrelazione tra i due istituti

Il rapporto tra trust e disclosure risulta molto variegato anche alla luce di alcune indicazioni (peraltro attese) contenute nella recente Circolare n.10/E/15. L'ipotesi principe è il caso in cui il trust sia qualificato come un soggetto interposto, laddove il veicolo trust viene per così dire superato ed il titolare effettivo degli investimenti deve procedere all'istanza di disclosure. L'analisi pertanto non riguarda tanto gli adempimenti che il trust deve porre in essere quanto piuttosto lo studio di come il trust possa essere superato, con relativa esplosione della problematica "voluntary".

Prima di esaminare la questione centrale del *trust* interposto, è importante soffermarsi sulle seguenti situazioni in cui l'istituto del *trust* può interfacciarsi con la *voluntary disclosure*:

- il *trust* esterovestito;
- il *trust* come soggetto destinatario della procedura;
- rapporti finanziari con un *trust* estero;
- il titolare effettivo di un *trust* estero.

Il *trust* esterovestito

Nulla vieta, sul piano normativo, che un soggetto, ancorché residente in Italia, decida di inserire determinati investimenti in un *trust* fiscalmente residente all'estero. Sono investimenti assolutamente non occultati al fisco e la scelta di un veicolo estero è magari discesa dall'esigenza di una maggiore riservatezza, dalla sfiducia nei confronti di un *trustee* italiano o da altri motivi in genere. In una simile fattispecie il *trust*, essendo non residente, non è tenuto a compilare il quadro RW. Potrebbe, tuttavia, accadere che il *trust* sia "esterovestito", ossia risulti solo apparentemente all'estero ma in realtà sia residente in Italia: in questi casi si apre l'obbligo di compilare il quadro RW e di dichiarare i redditi esteri.

La questione, delicata, è espressamente citata dalla Circolare n.10/E/15 che richiama le considerazioni esposte nella Circolare n.48/E/07.

In particolare, nel precedente intervento di prassi, si afferma che la residenza del *trust* è individuata, con taluni adattamenti che tengono conto della natura dell'istituto, secondo i criteri generali utilizzati per fissare la residenza dei soggetti di cui all'art.73 Tuir.

Ai sensi del comma 3 di tale articolo, un soggetto Ires si considera residente nel territorio dello Stato al verificarsi di almeno una delle condizioni sotto indicate per la maggior parte del periodo di imposta:

- sede legale nel territorio dello Stato;
- sede dell'amministrazione nel territorio dello Stato;
- oggetto principale dell'attività svolta nel territorio dello Stato.

Considerando le caratteristiche intrinseche del *trust*, è evidente che i criteri di collegamento al territorio dello Stato sono la sede dell'amministrazione e l'oggetto principale.

La sede dell'amministrazione risulterà utile per i *trust* che si avvalgono, nel perseguire il loro scopo, di un'apposita struttura organizzativa. In mancanza, la sede dell'amministrazione tenderà a coincidere con il domicilio fiscale del *trustee*.

Il secondo criterio (l'oggetto principale) è strettamente legato alla tipologia di *trust*. L'Amministrazione finanziaria afferma che se l'oggetto del *trust* (beni vincolati nel *trust*) è dato da un patrimonio immobiliare situato interamente in Italia, l'individuazione della residenza è agevole; se invece i beni immobili sono situati in Stati diversi, occorre fare riferimento al criterio della prevalenza.

Nel caso di patrimoni mobiliari o misti l'oggetto dovrà essere identificato con l'effettiva e concreta attività esercitata.

Si propone il seguente esempio.

Esempio 1

Il *Trust* Alfa ha un *trustee* lussemburghese. Il trust detiene un compendio immobiliare sito principalmente in Italia. Detiene inoltre un immobile in Francia.

Alla luce delle considerazioni proposte l'Agenzia potrebbe considerare il *trust* estero fiscalmente residente in Italia; in tal caso lo stesso doveva segnalare l'immobile francese nel quadro RW.

La mancata segnalazione potrebbe essere sanata con la *disclosure*.

I richiamati documenti di prassi precisano inoltre che, ove compatibili, anche le disposizioni in materia di esteroinvestizione delle società previste dall'art.73 Tuir co.5-*bis* e 5-*ter* sono applicabili ai trust ed in particolare a quelli istituiti o comunque residenti in Paesi compresi nella *white list* per i quali non trova applicazione la specifica presunzione di residenza di cui all'art.73, co.3 Tuir nella versione emendata dalla manovra per il 2007.

La disciplina sull'esteroinvestizione delle società, introdotta con il D.L. n.223/06, ha inserito nell'art.73 una presunzione relativa in base alla quale è considerata esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo ai sensi dell'art.2359 cod.civ. nei seguenti soggetti: Spa, Sapa, Srl, società cooperative, società di mutua assicurazione, enti pubblici e privati diversi dalle società che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, se, alternativamente sono:

- controllate, anche indirettamente, ai sensi dell'art.2359 co.1 cod.civ. da soggetti residenti nel territorio dello Stato;
- amministrate da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

L'estensione al trust di una simile disciplina, ancorché con le riserve espresse dalla circolare, desta alcune perplessità.

Sicuramente non può trovare applicazione la prima ipotesi in quanto il *trust* non può per sua natura essere controllato da una società. La norma invece potrebbe trovare applicazione nel caso di un trust estero con *trustee* residente in Italia e con partecipazioni di controllo in società di capitali italiane. Si tratta invero di un'ipotesi piuttosto remota in quanto i *trust* esteri sono di norma gestiti da *trustee* esteri.

Infine si ricorda che il citato comma 3 dell'art.73 Tuir introduce anche due casi specifici di attrazione della residenza del *trust* in Italia.

In particolare si considerano residenti nel territorio dello Stato i trust e gli istituti aventi analogo contenuto istituiti in uno stato diverso da quelli di cui al decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze emanato ai sensi dell'art.168-*bis* quando:

1. almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato. In tale ipotesi è comunque ammessa la prova contraria;
2. successivamente alla costituzione, un soggetto residente trasferisca a favore del *trust* la proprietà di un bene immobile o di diritti reali immobiliari ovvero costituisca a favore del *trust* dei vincoli di destinazione sugli stessi beni e diritti.

Il *trust* come soggetto destinatario della procedura

Il *trust*, in qualità di soggetto tenuto alla compilazione del quadro RW, è uno dei possibili candidati per la *disclosure* internazionale. La problematica appare però contenuta e probabilmente trattasi di ipotesi marginali, essendo abbastanza improbabile che il *trust* residente, anche alla luce delle cautele ed attenzioni che riceve, possa essere il veicolo per violare il quadro RW e gli altri adempimenti dichiarativi. Se ciò eventualmente fosse accaduto, non sussistono impedimenti alla fruizione della nuova normativa agevolativa per sanare le violazioni commesse.

Rapporti finanziari con un *trust* estero

La *voluntary disclosure* ha invece più possibilità di essere scelta nelle ipotesi, al momento non affrontate dal documento di prassi, in cui un contribuente ha rapporti a vario titolo intrattenuti con un *trust* estero.

Si pensi ad esempio al caso in cui il beneficiario abbia diritto a pretendere dei beni o liquidità dal *trustee* e questi si sia reso disponibile a fornirli: il beneficiario diviene titolare di un credito nei confronti di un soggetto non residente che deve trovare indicazione nel quadro RW (sul punto si ricorda che con la Circolare n.49/E/09 punto 2.3, l'Agenzia ha chiarito che sono oggetto di monitoraggio anche i finanziamenti infruttiferi).

Sempre connesso ad un *trust* estero potrebbe essersi verificata, nel corso degli anni, la percezione di frutti tassabili dal *trust* stesso, magari bonificati in un conto estero non dichiarato, con l'evidente conseguenza di dover far emergere tale rapporto mediante la *disclosure*.

O ancora si ricordi quanto chiarito nella Circolare n.61/E/10, che ha tra l'altro analizzato la tassazione dei frutti erogati a beneficiari italiani di *trust* opachi non residenti, nell'evidente intento di contrastare risparmi fiscali "che potrebbero essere conseguiti, ad esempio, nell'ipotesi di *trust* opachi costituiti in giurisdizioni straniere a regime fiscale agevolato". Il documento di prassi, in particolare, precisa che alla tassazione ridotta in capo al *trust* corrisponderebbe, comunque, l'imposizione in capo al beneficiario residente secondo il regime dell'art.44, co.1, lett. g-sexies) Tuir, introducendo una sorta di tassazione per trasparenza sui frutti percepiti da un *trust* estero opaco, la cui mancata dichiarazione potrebbe essere sanata aderendo alla *voluntary disclosure*.

Il titolare effettivo del *trust* estero

Il comma 1 dell'art.4 D.L. n.167/90 stabilisce, a decorrere dal 2013, che sono altresì tenuti agli obblighi di dichiarazione i soggetti cui trova applicazione il Modulo RW che, pur non essendo possessori diretti degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria, siano titolari effettivi dell'investimento secondo quanto previsto dall'art.1, co.2, lett. u), e dall'allegato tecnico del D.Lgs. n.231/07.

L'allegato tecnico cui si fa riferimento individua il titolare effettivo sia in caso di società che di *trust*. Con specifico riferimento ai *trust* si contemplan tre ipotesi di titolari effettivi, individuati nei seguenti:

1. laddove i futuri beneficiari siano già stati determinati, trattasi della persona fisica o delle persone fisiche beneficiarie del 25% o più del patrimonio di un'entità giuridica;
2. se le persone che beneficiano dell'entità giuridica non sono ancora state determinate, trattasi della categoria di persone nel cui interesse principale è istituita o agisce l'entità giuridica;
3. la persona fisica o le persone fisiche che esercitano un controllo sul 25% o più del patrimonio di un'entità giuridica.

Di conseguenza, il titolare effettivo di un *trust* estero o italiano che non ha effettuato la segnalazione nel quadro RW di Unico 2014 potrebbe sanare mediante la *voluntary disclosure* la violazione commessa in riferimento al periodo di imposta 2013.

È appena il caso di rilevare che, seppur la fattispecie analizzata sia riferita principalmente alle ipotesi di *trust* estero, anche il titolare effettivo di un *trust* residente che possieda investimenti all'estero deve segnalare gli stessi nel quadro RW.

Il *trust* interposto

Il *trust* interposto è sicuramente l'ipotesi che interessa maggiormente il rapporto tra i due istituti oggetto di analisi. Come anticipato, se il *trust* è interposto sarà l'effettivo *dominus* dell'operazione, ossia il soggetto interponente, che dovrà aderire alla procedura della *voluntary disclosure* per dichiarare gli investimenti esteri e gli eventuali redditi detenuti dal *trust*.

La Circolare n.10/E/15 afferma che il *trust* viene considerato interposto, in buona sostanza, ogni volta che le attività facenti parte del patrimonio del *trust* medesimo continuano ad essere a dispo-

sizione del disponente oppure rientrano nella disponibilità dei beneficiari.

Nell'analizzare la problematica, il recente documento di prassi richiama poi le precisazioni contenute nelle Circolari n.43/E/09 e n.61/E/10.

In particolare, la Circolare n.61/E/10 evidenzia che se il *trustee*, anche in base a situazioni di fatto, non è libero di operare con autonomia in quanto il disponente conserva importanti poteri di controllo sui beni in *trust*, egli ne risulta di fatto l'effettivo titolare ed i redditi da questi prodotti devono essergli imputati a seconda delle diverse categorie reddituali. Queste indicazioni appaiono in linea con la Risoluzione n.8/E/03 che seppur emanata prima della nuova disciplina fiscale dei *trust*, appare ancora attuale. Di seguito si riportano alcune esemplificazioni, sottolineando come dai documenti di prassi richiamati sia dato risalto a situazioni meramente fattuali.

Esempio 2

Tizio istituisce un *trust* disponendovi alcuni immobili ed indicando come beneficiari dei beni i discendenti. Il *trustee* non è Tizio ma dall'atto di *trust* emerge che questi deve ottenere l'autorizzazione del disponente per compiere molte tipologie di atti.

Il disponente conserva quindi un'eccessiva ingerenza e il *trust* può essere considerato interposto.

Esempio 3

Un disponente istituisce un *trust* in riferimento ad alcuni beni ed indicando come beneficiari degli stessi i discendenti. Il *trustee*, a differenza del caso precedente, non necessita di autorizzazioni del disponente per operare. Tuttavia, in sede di controllo, emerge che il *trustee* è in realtà un parente o un amico del disponente, non competente nell'incarico chiamato a svolgere e totalmente all'oscuro di quali siano i suoi poteri, con l'evidente conseguenza che per il compimento di qualsiasi attività chiede sempre consigli al disponente medesimo. Trattasi di una fattispecie in cui il *trust* è interposto in base a situazioni di fatto.

La Circolare n.61/E/10 precisa inoltre, seppur in maniera che appare superficiale, che *"i beni facenti parte del patrimonio del trust non possono continuare ad essere a disposizione del disponente né questi può in nessun caso beneficiare dei relativi redditi"*. Laddove si indica che i beni non possono continuare ad essere a disposizione del disponente, si deve intendere nel senso che questi perde il potere decisionale sul patrimonio trasferito al *trustee* ma non ovviamente che non possa usufruirne. L'espressione poco felice della circolare deve essere intesa nel senso che il disponente non può riservarsi un potere gestionale cogente sui beni in *trust* in quanto tale potere spetta ovviamente al *trustee*.

Infine, secondo il documento di prassi il disponente non può beneficiare dei frutti dei beni disposti in *trust* pena l'imputazione per trasparenza degli stessi. In merito sia consentito osservare che l'impossibilità di assegnare i frutti al disponente non trova riscontro nella legge dei *trust*, con la conseguenza che la tassazione in capo al disponente può operare solo se viene accertata l'interposizione del *trust*, fattispecie che non si configura assolutamente in modo automatico nei casi in cui il disponente beneficia dei frutti.

La casistica dell'interposizione

La Circolare n.61/E/10 offre una casistica suddivisa in nove punti di *trust* che possono essere considerati interposti. I primi cinque punti erano già contenuti nella Circolare n.43/E/09 avente ad oggetto lo scudo fiscale. Il punto 1 fornisce alcune esemplificazioni di *trust* fittiziamente interposti che legittimavano l'emersione dei beni sottostanti attraverso lo scudo fiscale di cui all'art.13-bis D.L. n.78/09.

I casi sono di seguito riepilogati e commentati e diventano ovvi parametri di confronto per analizzare casistiche in cui l'effettivo *dominus* potrebbe ritrovarsi nell'esigenza di dover procedere alla *voluntary disclosure*.

Circolare n.43/E/09	
Caso n.1 - il disponente (o il beneficiario) può far cessare liberamente in ogni momento, generalmente a proprio vantaggio o anche a vantaggio di terzi, il <i>trust</i>	Si tratta del caso in cui il disponente o il beneficiario possono chiudere il <i>trust</i> facendosi assegnare i beni. Secondo l'Agencia il <i>trust</i> appare un soggetto interposto ed i predetti soggetti erano stati autorizzati a scudere i beni sottostanti. Si tratta invero di conclusioni che appaiono frettolose e forse generaliste. Anche le società possono essere liquidate in ogni momento ed i relativi beni assegnati ai soci, tuttavia tale circostanza non porta alla conclusione automatica secondo cui queste sono meri soggetti interposti.
Caso n.2 - il disponente è titolare del potere di designare in qualsiasi momento se stesso come beneficiario	Questa fattispecie appare maggiormente condivisibile in quanto la possibilità, per il disponente, di designarsi quale beneficiario avvicina notevolmente il <i>trust</i> al semplice mandato fiduciario che ha natura di un mero rapporto contrattuale revocabile in ogni momento. Del resto la posizione è in linea con quanto illustrato nella Risoluzione n.400/E/08 riferita all'ipotesi in cui un soggetto aveva cercato di "dissfarsi" di una partecipazione cfc collocandola in un <i>trust</i> internazionale, indicandosi, tuttavia, come beneficiario.
Caso n.3 - il disponente (o il beneficiario) è titolare di significativi poteri in forza dell'atto istitutivo, in conseguenza dei quali il <i>trustee</i> , pur dotato di poteri discrezionali nella gestione ed amministrazione del <i>trust</i> , non può esercitarli senza il suo consenso	In una simile fattispecie la Risoluzione n.8/E/03 ¹ ha assimilato il <i>trust</i> ad un mandato. Il tema è stato poi affrontato, come sopra evidenziato, dalla Circolare n.61/E/10.
Caso n.4 - il disponente è titolare del potere di porre termine anticipatamente al <i>trust</i> , designando se stesso e/o altri come beneficiari (cosiddetto " <i>trust</i> a termine")	Si tratta di un'ipotesi molto vicina a quella del caso n.1. Si noti, peraltro, come tale fattispecie possa verificarsi in base a molte leggi sui <i>trust</i> che ammettono in genere la possibilità per i beneficiari di chiudere di comune accordo il <i>trust</i> facendosi assegnare i beni. Spesso è necessario che tale circostanza sia esclusa espressamente nell'atto istitutivo.
Caso n.5 - il beneficiario ha diritto di ricevere anticipazioni di capitale dal <i>trustee</i>	Si tratta di una fattispecie invero discutibile in quanto bisognerebbe concretamente valutare l'ammontare di queste anticipazioni. Ad ogni modo, nella maggior parte degli atti di <i>trust</i> , le anticipazioni sono rimesse alla discrezionalità del <i>trustee</i> per cui il problema non si pone.

La Circolare n.61/E/10 propone quattro ulteriori casi.

Circolare n.61/E/10	
Caso n.6 - <i>trust</i> in cui è previsto che il <i>trustee</i> debba tener conto delle indicazioni fornite dal disponente in relazione alla gestione del patrimonio e del reddito da questo generato	La fattispecie sintetizza il divieto di ingerenza del disponente nella attività del <i>trustee</i> . Queste conclusioni erano già state raggiunte con la Risoluzione n.8/E/03. Normalmente gli atti di <i>trust</i> prevedono la possibilità di comunicare col <i>trustee</i> da parte dei diversi soggetti coinvolti ma non contemplano un potere del disponente, né può dirsi che una lettera dei desideri configuri una ingerenza.
Caso n.7 - un <i>trust</i> in cui il disponente può modificare nel corso della vita del <i>trust</i> i beneficiari	Come segnalato da autorevole dottrina ² , nell'elenco nella Circolare n.61/E/10 sono accostati casi di palese interposizione (si pensi per esempio, alla possibilità di porre termine al <i>trust</i> e designarsi come beneficiario) ad altre ipotesi ove il <i>trust</i> non appare snaturato. Il potere del disponente di modificare i beneficiari durante la vita del <i>trust</i> è una disposizione perfettamente compatibile con un <i>trust</i> non fittizio fatte salve, ovviamente, situazioni patologiche.

¹ Se la gestione del *trust* è riconducibile al *settlor* o disponente, il *trust* è *tamquam non esset* come pacificamente riconosciuto in dottrina e affermato dalla nota sentenza della *Royal Court of Jersey* nella causa A e B. Se quindi non si verifica un reale spossessamento del disponente e i beni in *trust* sono - come nel caso - beni mobili, il negozio rileva ai fini fiscali come un mandato con rappresentanza, con la conseguente diretta imputabilità dei redditi al disponente.

Caso n.8 - un <i>trust</i> in cui il disponente ha la facoltà di attribuire redditi e beni del <i>trust</i> o concedere prestiti a soggetti dallo stesso individuati	In linea di massima si può concordare con questa impostazione in quanto rientra nel filone del contrasto ad una eccessiva ingerenza del disponente. Diverso è ovviamente il caso in cui le garanzie o i finanziamenti siano accordati dal <i>trustee</i> .
Caso n.9 - ogni altra ipotesi in cui il potere gestionale e dispositivo del <i>trustee</i> , così come individuato dal regolamento del <i>trust</i> o dalla legge, risulti in qualche modo limitato o anche semplicemente condizionato dalla volontà del disponente e/o dei beneficiari	Questa previsione deve essere intesa come una fattispecie di chiusura. Laddove si preclude al <i>trustee</i> di essere condizionato dal disponente, si deve intendere nel senso che il <i>trustee</i> non può sentirsi sottomesso al disponente; tuttavia, nulla vieta che questi asseconi alcune richieste espresse attraverso la lettera dei desideri.

Le osservazioni sul tema dell'interposizione, seppur in alcuni casi opinabili, devono essere colte con lo spirito giusto. Si tratta di una serie di linee guida che i verificatori utilizzeranno in sede di controllo verso i *trust* ed i relativi adempimenti, con l'implicito corollario che i consulenti devono tenerne conto in sede di redazione degli atti di *trust*.²

Lo scopo deve essere quello di contrastare utilizzi strumentali dell'istituto. Ovviamente se nel passato si sono configurate fattispecie simili, salvo l'ipotesi di avere idonei argomenti difensivi, la strada della *voluntary disclosure* deve essere accuratamente esplorata, soprattutto per evitare le molteplici contestazioni connesse, nonché il pesante quadro sanzionatorio che potrebbe derivarne.

Riferimenti normativi

Circolare n.10/E/15

Circolare n.48/E/07

Circolare n.43/E/09

Circolare n.61/E/10

²A. Busani "Trust inesistente se il disponente resta dominus" Sole 24 ore, 28 dicembre 2010.

Arriva la Circolare tanto attesa: *reverse charge* all'esame

Il rifacimento della facciata di un edificio è da ritenersi compreso fra i servizi di completamento e, conseguentemente, assoggettato al meccanismo del *reverse charge*. Questo uno dei chiarimenti contenuti nella Circolare n.14/E del 27/03/15, contenente i primi approfondimenti sull'estensione del meccanismo di inversione contabile decorrente dal 1° gennaio 2015 nell'ambito dei settori edile ed energetico e della cessione dei bancali di legno recuperati.

Per il settore edile, in particolare, la questione non è di poco conto: la lettera a-ter) dell'art.17, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972 ha esteso infatti l'obbligo di inversione contabile alle "prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici", senza però che, prima di ieri, fossero state fornite indicazioni ufficiali circa il concetto di "edificio" e i criteri da adottare per l'individuazione delle relative prestazioni. L'Agenzia conferma che debba farsi riferimento unicamente ai codici attività della Tabella ATECO 2007, indipendentemente dalla circostanza:

- che i soggetti passivi che rendono i servizi siano prestatori che operano nel settore edile (quindi con attività compresa nei codici della sezione F);
- che le prestazioni siano rese da un subappaltatore (nei confronti di imprese di costruzione o ristrutturazione ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore) o nei confronti di un contraente generale affidatario della totalità dei lavori;
- dal rapporto contrattuale tra le parti e dalla tipologia di attività esercitata: riguarda infatti "tutte le prestazioni rese nei rapporti B2B, anche nei confronti dei committenti che non operano nel settore edile o dei contraenti generali".

Anche per l'individuazione del concetto di "edificio" la Circolare, in base ai disposti di normativa (art.2 D.L. n.192/2005) e prassi (R.M. n. 46/E/1998 e Circolare Ministero lavori pubblici b. 1820/1960), ritiene che la norma si applichi ai soli fabbricati e parti di essi (abitativi e strumentali, di nuova costruzione o in corso di costruzione), e non alla categoria più generica di "immobili", escludendo quindi terreni, parcheggi, piscine e giardini che non costituiscano elementi integranti di edifici.

Sembrerebbe anche fugato il dubbio circa l'inclusione delle manutenzioni nel novero delle prestazioni, non solo di installazione di impianti, bensì anche nel ben più dubbioso caso di "completamento" di edifici, termine atecnico e generico che, adottando una interpretazione strettamente letterale della norma, poteva condurre al paradosso di ritenere applicabile il *reverse* ad una prestazione, ad esempio, di intonacatura su un edificio "da completare", ma non alla medesima prestazione effettuata invece su un edificio già completato, che necessitasse solo di manutenzione.

Per altro, l'Agenzia, pur sancendo che, ai fini della fatturazione, in presenza di un unico contratto comprensivo di una pluralità di prestazioni di servizi, è necessario distinguere le singole prestazioni soggette a *reverse* dalle altre prestazioni di servizi, ammette che, nell'ipotesi di un contratto unico di appalto comprensivo anche di prestazioni soggette a *reverse charge* avente ad oggetto la costruzione di un edificio ovvero interventi di restauro, di risanamento conservativo e interventi di ristrutturazione, siano applicabili le regole ordinarie iva anche con riferimento alle prestazioni riconducibili alla lettera a-ter).

Nell'ambito del settore energetico, la Circolare ricomprende nell'ambito applicativo i certificati che hanno la finalità di incentivazione dell'efficienza energetica o della produzione di energia da fonti rinnovabili (c.d. certificati verdi, certificati bianchi, posizione per altro già chiarita con la Circolare n. 6/E/2015), le garanzie di origine, nonché le cessioni di gas e di energia elettrica al soggetto passivo-rivenditore.

Esclude, invece, le cessioni di Gpl, poiché dotato di caratteristiche più simili agli oli minerali che non ai gas.

Pochi dettagli, invece, sulle cessioni di *pallets* recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo: viene semplicemente precisato che non è necessario che gli stessi siano inutilizzabili rispetto alla loro originaria destinazione, essendo sufficiente, ai fini dell'applicazione del *reverse*, che la cessione riguardi un qualsiasi ciclo di utilizzo successivo alla prima immissione in commercio del pallet nuovo. Una volta esaminati i tre "macro-argomenti" in cui trova nuova applicazione il meccanismo, la Circolare ne analizza le principali interazioni con altri regimi particolari. In particolare viene ricordato e precisato che:

- non si applica lo *split payment* qualora un ente pubblico cessionario o committente, quale soggetto passivo d'imposta nell'esercizio della propria attività economica, debba applicare il meccanismo del *reverse charge*;
- qualora un consorzio agisca sulla base di un contratto assoggettabile a *reverse charge*, la medesima modalità di fatturazione si applica da parte delle società consorziate alle prestazioni rese al consorzio;
- in relazione alle operazioni soggette al *reverse charge* non può oggettivamente trovare applicazione il regime di Iva per cassa (*cash accounting*), pur restandovi assoggettate quelle effettuate fino al 31 dicembre 2014;
- i soggetti che si avvalgono del nuovo regime "forfetario" o del regime dei "minimi" per le operazioni attive non dovranno applicare il *reverse charge*, mentre, in caso di acquisto di beni o servizi assoggettabile a *reverse*, dovranno assolvere l'imposta secondo tale meccanismo: inoltre, non potendo esercitare il diritto alla detrazione, dovranno effettuare il versamento dell'imposta a debito;
- un ente non commerciale, che acquisti un servizio destinato in parte allo svolgimento della propria attività commerciale e in parte allo svolgimento della propria attività istituzionale, dovrà distinguere la quota di servizi assoggettabile al meccanismo dell'inversione con criteri oggettivi (accordi contrattuali, entità del corrispettivo, carattere dimensionale degli edifici), nonché distinguere la parte di corrispettivo relativa ai servizi a cui si applica il meccanismo e quella relativa ai servizi soggetti a imposta ordinaria;
- la disciplina del *reverse* costituisce la regola prioritaria anche con riferimento ad operazioni effettuate nei confronti di esportatori abituali, le quali dovranno quindi essere fatturate ai sensi dell'art. 17, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972 e non ai sensi dell'art. 8, comma 1, lettera. c);
- il *reverse charge* non si applica nemmeno alle prestazioni di servizi rese nei confronti di soggetti che, beneficiando di particolari regimi fiscali, sono di fatto esonerati dagli adempimenti quali l'annotazione delle fatture, la tenuta del registro dei corrispettivi e del registro degli acquisti.

Infine, l'Agenzia chiude il documento con l'indispensabile e rassicurante clausola di salvaguardia: eventuali comportamenti difformi adottati dai contribuenti prima dell'emanazione della Circolare non determineranno l'applicazione di sanzioni, ricordando che il regime sanzionatorio che sarà applicabile da oggi, in caso di errata applicazione del meccanismo, determinerà:

- nel caso in cui l'imposta sia stata assolta, ma irregolarmente, la sanzione del 3% dell'imposta, con responsabilità solidale dei due contraenti;
- in caso di mancato assolvimento dell'imposta, invece, una sanzione che va da un minimo del 100% ad un massimo del 200%.

Riferimenti normativi

Circolare n.14/E del 27/03/15

Cinque per mille stabilizzato: iscrizioni on line entro il 7 maggio

Chiarita la procedura di ammissione al beneficio del cinque per mille per gli enti del volontariato e le associazioni sportive: la Circolare n. 13/E/2015 ne illustra le tempistiche e le principali novità alla luce delle modifiche apportate al beneficio ad opera della Legge di Stabilità 2015. Difatti, il contributo del cinque per mille, oltre ad essere stato confermato dal 2015 come forma stabile e permanente di finanziamento di settori di rilevanza sociale, è stato disciplinato nelle modalità di rendicontazione e di recupero delle somme attribuite.

La L. n. 190/2014 non ha modificato, invece, le finalità e le tipologie di soggetti beneficiari, le modalità di accesso al contributo e quelle di pubblicazione degli elenchi degli enti iscritti, ammessi o esclusi, nonché i criteri per l'erogazione delle somme attribuite. Pertanto, anche per il 2015, una quota dell'irpef relativa ai redditi 2014 può essere destinata a finalità di:

- sostegno del volontariato e delle altre O.N.L.U.S. (art. 10 D. Lgs. n. 460/1997), delle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionale, regionali e provinciali (art. 7 L. n. 383/2000), e delle associazioni e fondazioni riconosciute che operano nei settori di cui all'art. 10, comma 1, lett. a), del citato D. Lgs. n. 460/1997;
- finanziamento della ricerca scientifica e dell'università;
- finanziamento della ricerca sanitaria;
- sostegno delle attività di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici;
- sostegno delle attività sociali svolte dal comune di residenza del contribuente;
- sostegno delle associazioni sportive dilettantistiche, riconosciute ai fini sportivi dal CONI, che svolgono una rilevante attività di interesse sociale.

La Circolare fornisce quindi una sintesi degli adempimenti pratici da porre in essere ai fini dell'ammissione al contributo per l'esercizio 2015 e per quelli successivi, con esclusivo riguardo agli enti del volontariato e alle associazioni sportive dilettantistiche.

Per quanto concerne le associazioni sportive dilettantistiche destinatarie del 5 per mille, l'Agenzia ne ripercorre i requisiti necessari all'accesso ai benefici, mentre, per quanto riguarda gli enti di volontariato, ricorda quanto precisato con la recente R.M. n. 22/E/2015, secondo la quale continuano ad esservi incluse anche le Organizzazioni non governative che svolgono la propria attività nel settore della cooperazione allo sviluppo e solidarietà internazionale, già riconosciute idonee ai sensi della L. n. 49/1987, le quali possono essere iscritte all'Anagrafe delle ONLUS, senza necessità di adeguare gli statuti o gli atti costitutivi ai requisiti previsti dal citato art. 10 del D. Lgs. n. 460/1997. Di conseguenza, viene riportato un elenco riepilogativo di tutte le categorie di tali enti, ammessi al beneficio.

Poiché risultano confermate le disposizioni previste dal decreto 23.04.2010 circa le:

- modalità di accesso al contributo;
- modalità di pubblicazione degli elenchi;
- i criteri per il riparto e l'erogazione delle somme e
- i termini per la presentazione della domanda di iscrizione agli elenchi,

viene precisato che la domanda di iscrizione e la relativa dichiarazione sostitutiva sarà da presentare per ogni singolo esercizio finanziario, così come ogni anno saranno pubblicati gli elenchi dei beneficiari. Resta inoltre invariato il giorno di scadenza: il 7 maggio.

L'apertura del canale telematico per la presentazione delle domande, invece, per l'esercizio finanziario 2015 è fissato al 26 marzo 2015: lo si può effettuare tramite i servizi telematici Fisconline o Entratel.

Invariato è anche il termine per la presentazione della dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà (con copia del documento di identità del legale rappresentate) attestante il possesso dei requisiti che danno diritto al contributo, che è confermato al 30 giugno di ciascun esercizio finanziario per il quale è stata presentata la domanda di iscrizione. Tale autocertificazione va inviata, rispettivamente:

- per gli enti del volontariato, con raccomandata A.R. o tramite Pec, alla DRE competente per domicilio fiscale, che ne effettuerà anche i controlli di veridicità;
- per le associazioni sportive dilettantistiche all'Ufficio del CONI dell'ambito territoriale della propria sede legale, incaricato anch'esso della verifica dei contenuti delle certificazioni.

Eventuali regolarizzazioni tardive propria posizione saranno da effettuare entro il 30 settembre, purché i requisiti sussistessero alla data originaria di scadenza dei termini, mediante versamento F24 della sanzione di 258 euro, non compensabile.

La Circolare conferma che entro il 14 maggio saranno disponibili sul sito dell'Agenzia gli elenchi dei beneficiari distinti per categoria, nonché l'elenco generale degli ammessi al beneficio, con il dettaglio delle scelte ricevute, dell'importo corrispondente sia alle scelte espresse che a quelle generiche, nonché il totale dell'importo spettante, in modo che i legali rappresentati di enti ed associazioni, che vi rilevino dati non aggiornati, abbiano tempo per chiedere la correzione degli errori entro il 20 maggio, mediante i modelli AA7/10 e AA5/6.

Viene quindi fornito uno specchio riepilogativo delle principali date di riferimento per gli enti di volontariato e le associazioni sportive dilettantistiche:

7 maggio	iscrizione telematica all'Agenzia
14 maggio	pubblicazione dell'elenco degli enti e delle associazioni sportive dilettantistiche iscritti al beneficio
20 maggio	presentazione delle istanze all'Agenzia per la correzione di errori di iscrizione negli elenchi
25 maggio	pubblicazione elenco aggiornato degli enti e delle associazioni iscritti al beneficio
30 giugno	invio delle dichiarazioni sostitutive all'Agenzia (da parte degli enti del volontariato) e all'Ufficio del Coni (da parte delle associazioni sportive dilettantistiche)
30 settembre	regolarizzazione della domanda di iscrizione e/o delle successive integrazioni documentali

Riferimenti normativi

Circolare n.13/E/2015

Risoluzione n.22/E/2015

Ecco il punto sui depositi Iva anche alla luce della posizione europea

La disciplina italiana dei depositi Iva è regolata dall'articolo 50-bis, del D.L. n.331/1993, che rispecchia quanto previsto dagli artt. 154 e segg. della direttiva 2006/112/CE, al fine di rendere omogeneo il trattamento dei beni comunitari con quello riservato ai beni provenienti da Paesi terzi, che possono essere introdotti in depositi doganali senza scontare il pagamento dell'imposta fino all'importazione. La Circolare n.12/E dell'Agenzia, pubblicata ieri, dopo aver effettuato una panoramica riassuntiva della disciplina, riepiloga le principali questioni interpretative relative ai depositi Iva, anche alla luce di quanto emerso in sede di interpello ed in base alla posizione della Corte di Giustizia Ue sul deposito Iva "virtuale", espressa dalla sentenza del 17.07.2014, causa C-272/13.

In estrema sintesi, giova ricordare che i depositi Iva sono luoghi fisici situati in Italia, all'interno dei quali la merce viene introdotta, staziona, e poi viene estratta, che assolvono alla funzione fiscale di consentire anche all'acquirente finale di beni comunitari di assolvere l'Iva, in maniera differita, al momento dell'estrazione dei beni, mediante reverse charge. Previsione analoga è prevista parallelamente per le prestazioni di servizi relative a tali beni, anche se non effettuate materialmente nel deposito (art. 50-bis, comma 4, lett. h)).

I commi 1, 2 e 2-bis dell'articolo citato esaminano quali beni possono essere introdotti e custoditi nei depositi Iva e quali sono i soggetti cui è consentito l'uso e la gestione del deposito. Difatti, solo alcune tipologie di beni rientrano nelle previsioni agevolative (ne sono esclusi, ad esempio, i beni presenti in Italia in ammissione temporanea o in temporanea custodia prima dell'attribuzione della destinazione doganale, o quelli importati a scarico di un regime di perfezionamento attivo con la modalità dell'esportazione anticipata), così come l'estrazione dei beni non è consentita ai privati consumatori o agli operatori che svolgono esclusivamente attività di vendita al minuto.

I soggetti abilitati alla gestione dei depositi sono differenti a seconda che gestiscano depositi per i quali non è prevista autorizzazione, per situazioni già valutate positivamente dall'Amministrazione doganale, o depositi per i quali è invece richiesta un'autorizzazione alla custodia di beni in conto proprio, alla custodia di beni in conto di terzi o in "consignment stock": tali tipologie di depositi sono affidate a operatori "che riscuotono la fiducia dell'Amministrazione finanziaria" e che rispondono ai requisiti dettati dall'art. 2, comma 1, del D.L. n. 419/1997. L'Agenzia precisa che, al fine del rilascio dell'autorizzazione, in virtù delle modifiche normative del 2012, tali requisiti possono essere dichiarati mediante autocertificazioni (artt. 46 e 47 del D.P.R. n. 445/2000).

Sono quindi esaminate le operazioni agevolate, le quali sono subordinate tutte alla condizione che i beni siano materialmente introdotti nel deposito (salvo alcune specifiche eccezioni relative ai beni in lavorazione) e risultano suddivise in base alla circostanza che le operazioni stesse siano relative a beni che:

- debbano essere contestualmente introdotti fisicamente nei depositi;
- si trovino già nei depositi.

Rientrano nella prima tipologia le operazioni comprese tra le lettere a) e d) del comma 4 dell'articolo in esame e, precisamente:

- gli acquisti intracomunitari di beni eseguiti mediante introduzione nel deposito Iva;
- l'immissione in libera pratica di beni destinati ad essere introdotti nel deposito Iva;
- le cessioni nei confronti di operatori comunitari di beni mediante introduzione nel deposito Iva;
- le cessioni dei beni di cui alla Tab. A-bis (quelli normalmente trattati in borse merci, senza movimentazione fisica) destinati ad essere introdotti nel deposito Iva.

Le operazioni eseguite su beni che già si trovano nei depositi, invece, possono essere:

- cessioni degli stessi;
- prestazioni di servizi rese su beni custoditi;
- il trasferimento dei beni in altro deposito.

Quando infine il bene viene estratto dal deposito, ad opera solo di specifici soggetti passivi iva, si realizzeranno, alternativamente, operazioni non imponibili (se cessioni intracomunitarie ex art. 41 del D.L. n. 331/1993, oppure cessioni all'esportazione ex art. 8, comma 1, lett. a) o b) del D.P.R. 633/1972,) o imponibili, secondo il citato meccanismo previsto dall'art. 17, comma 2, D.P.R. n. 633/1972, la cui base imponibile sarà il corrispettivo (o, in mancanza, il valore dell'operazione) al netto di iva della transazione (in caso di "transazioni a catena", l'ultima della serie). Inoltre, nella maggior parte dei casi, all'atto dell'estrazione, dovrà tenersi conto delle spese di custodia addebitate dal depositario.

La rilevanza fiscale della introduzione fisica nel deposito delle merci oggetto di scambio è stata esaminata specificamente dalla sentenza del 17 luglio 2014, causa C-272/13 della Corte di Giustizia europea, che ha analizzato le ipotesi di merci introdotte nel deposito non fisicamente, ma soltanto "virtualmente".

Il principio espresso dalla Corte, e fatto proprio dall'Agenzia, è quello secondo il quale "l'articolo 16, paragrafo 1, della sesta direttiva (artt. 154 e 157 della direttiva 112/2006), che consente di non applicare l'imposta all'importazione per i beni destinati ad un deposito Iva costituisce una disposizione derogatoria che come tale deve essere interpretato restrittivamente" e che, in virtù della facoltà dei singoli Stati membri di individuare quali formalità i soggetti passivi debbano rispettare per poter accedere all'agevolazione, è ammesso anche che una delle condizioni consista nell'obbligo di introdurre fisicamente la merce importata nel deposito Iva.

Di conseguenza, in mancanza di introduzione fisica del bene nel deposito, l'Iva risulta dovuta immediatamente al momento dell'importazione e quindi il suo assolvimento nel momento, differito, dell'estrazione, costituisce un pagamento tardivo. Importante risulta, tuttavia, la qualificazione dell'errore (in mancanza di un tentativo di frode) come "violazione di carattere formale", che non solo non può mettere in discussione il diritto alla detrazione del soggetto passivo con conseguente richiesta dell'imposta già assolta mediante reverse charge, bensì anche che porta con sé i conseguenti aspetti sanzionatori.

In particolare, se da un lato la Corte afferma che la sanzione del 30% prevista per il tardivo versamento risulterebbe contraria al principio di proporzionalità, in quanto sarebbe applicata in misura fissa, senza un criterio di gradazione, dall'altro lato, a parere dell'Agenzia, invece, la "gradazione" della misura della sanzione viene garantita dalle previsioni dell'art. 13 del D. Lgs. n. 471/1997, che riduce le sanzioni per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni e cui può anche applicarsi l'istituto del ravvedimento operoso.

L'Agenzia, mutuando le indicazioni fornite dalla Agenzia delle Dogane con la Circolare n. 16/D/2014, individua il giorno di riferimento per i conteggi nel giorno in cui risulta annotata, nei registri contabili, l'autofattura di estrazione, precisando per altro che è proprio l'Agenzia delle Dogane il soggetto competente per l'irrogazione delle sanzioni, poiché relative ad una operazione, nella sostanza, di importazione di beni, per la quale non è stato effettuato in dogana il versamento di Iva esigibile.

Riferimenti normativi

Circolare n. 12/E del 24/03/15

Corte di Giustizia Ue, sentenza del 17.07.2014, causa C-272/13

Fattura elettronica: breve riepilogo in vista del 31 marzo

Dal 31 marzo 2015 scatta l'obbligo di utilizzo generalizzato della fattura elettronica nei confronti delle pubbliche Amministrazioni e degli enti locali, così come individuati dalla recente Circolare n. 1/DF/2015 del Ministero delle finanze. Questo nuovo adempimento incide su tutte le "fasi di vita" di una fattura, a partire dall'emissione, alla trasmissione, fino alla conservazione della stessa.

Si ricorda che la fattura, per poter essere definita "elettronica", oltre a essere redatta in "formato elettronico", secondo le prescrizioni dell'art. 21 D.P.R. n. 633/1972, deve rispettare anche altri specifici requisiti tecnici, esaminati dalla Circolare n. 18/E/2014 dell'Agenzia delle entrate, i quali devono garantire, dall'emissione fino al termine della conservazione della fattura:

- l'autenticità dell'origine, cioè la certezza e l'univocità dell'identità dell'emittente e del destinatario della fattura elettronica;
- l'integrità del contenuto, intesa come "immodificabilità", cioè l'assenza di "macroistruzioni" o "codici eseguibili" tali da attivare funzionalità come, ad esempio, l'aggiornamento automatico della data o la modifica dell'aspetto e del contenuto del documento;
- la leggibilità del documento, su schermo oppure tramite stampa su carta.

La mancanza di uno di questi requisiti comporta che la fattura non possa essere considerata "elettronica": la stampa rappresenterà una copia analogica di documento informatico. La fattura elettronica destinata alla pubblica Amministrazione deve inoltre presentare specifiche caratteristiche tecniche:

- deve essere emessa nel formato XML (eXtensible Markup Language), che ne garantisce l'integrità del contenuto;
- deve contenere l'apposizione della firma elettronica qualificata o digitale da parte dell'emittente, che ne garantisce l'autenticità dell'origine e che deve essere apposta sul singolo file elettronico "FatturaPA", il quale può contenere una singola fattura, così come un "lotto" di fatture con medesima intestazione;
- deve essere accettata come elettronica dalla pubblica Amministrazione destinataria.

Come già ricordato in precedenti interventi, si ricorda che per ricevere l'apposito file elettronico ("FatturaPA"), le pubbliche Amministrazioni devono aver censito preventivamente all'interno dell'Indice delle Pubbliche Amministrazioni (IPA o Indice PA) tutti i propri uffici centrali e periferici che possono essere destinatari di fatture elettroniche. Il sistema attribuisce alla P.A. un Codice Ufficio alfanumerico univoco di sei caratteri, necessario alla trasmissione ed alla ricezione delle fatture, che:

- la pubblica Amministrazione deve comunicare al proprio fornitore;
- il fornitore deve verificare prima di emettere la propria fattura, sulla quale va riportato, pena lo scarto della fattura da parte del Sistema di interscambio.

Per poter apporre la firma elettronica qualificata o digitale, il singolo fornitore deve dotarsi di un certificato di firma, per il quale è necessario rivolgersi a uno dei certificatori presenti nell'elenco dei certificatori autorizzati, pubblicato sul sito dell'Agenzia per l'Italia Digitale, tenendo presente, tuttavia, che il Sistema ammette solo due formati di firma:

- CAAdES-BES;
- XAdES-BES.

Il contenuto obbligatorio della fattura deve riportare, in primis, i dati minimi previsti ai fini Iva dagli artt. 21 e 21-bis del decreto Iva, oltre al codice dell'Ufficio destinatario della fattura elettronica, nonché le ulteriori informazioni richieste l'art. 25 D.L. n. 66/2014, laddove previste:

- il codice CUP, (Codice Unico di Progetto) e

• il codice CIG (Codice Identificativo Gara),
i quali sono codici utilizzati nell'ambito degli appalti pubblici e di utilizzo delle risorse europee, che hanno la finalità di gestire, monitorare e tracciare ulteriormente i flussi dei pagamenti. Come noto, l'obbligo di fatturazione elettronica deve quindi essere assolto attraverso il Sistema di Interscambio (SDI), istituito dal Ministero dell'economia e delle finanze e gestito dall'Agenzia delle entrate di concerto con Sogei, al quale sono attribuiti i seguenti ruoli:

- fornire i servizi di accreditamento al sistema;
- ricevere le fatture elettroniche trasmesse;
- validare e gestire i flussi delle fatture, effettuando le opportune verifiche sui dati trasmessi;
- indirizzare le fatture alle Pubbliche amministrazioni destinatarie;
- notificare l'esito dei flussi tramite ricevute;
- inviare alla Ragioneria dello Stato i flussi informativi per il monitoraggio della finanza pubblica;
- fornire supporto tecnico ai soggetti che interagiscono con il SDI.

Una volta predisposta la fattura in formato elettronico, pertanto, la stessa deve essere inoltrata al SDI attraverso i seguenti canali di trasmissione:

- PEC;
- invio tramite web;
- Servizio SDICoop-trasmissione;
- Servizio SDIFTP.

Il SDI, una volta ricevuto il file:

- assegna alla fattura un codice identificativo;
- effettua una serie di controlli sul documento.

In caso di esito negativo dei controlli, il fornitore riceverà dal SDI una "notifica di scarto"; in caso di esito positivo, la fattura viene inviata alla Pubblica Amministrazione destinataria. Se la trasmissione alla Amministrazione va a buon fine, SDI invia al fornitore una "ricevuta di consegna". In caso contrario, il SDI invia una "notifica di mancata consegna". A seguito della ricezione della fattura, la pubblica Amministrazione destinataria invia al SDI una notifica di riconoscimento o, in alternativa, di rifiuto della fattura ricevuta. Tale "notifica di esito" è inoltrata dal SDI al fornitore. La Circolare n. 1/DF/2014 del Mef, fornendo chiarimenti sulla fattura elettronica, ha precisato che la stessa si considera inviata elettronicamente e ricevuta dalle pubbliche Amministrazioni "solo a fronte del rilascio della ricevuta di consegna da parte del Sistema di interscambio", la quale è ritenuta "sufficiente a provare sia l'emissione della fattura elettronica, sia la sua ricezione da parte della pubblica amministrazione committente". Infine, le fatture così emesse e trasmesse, scontano anche alcuni specifici obblighi di conservazione. Difatti, ai sensi dell'art. 1, comma 209, L. n. 244/2007, è obbligatorio conservare elettronicamente le fatture emesse nei confronti della pubblica Amministrazione. Tale obbligo, precisa la Circolare n. 18/E/2014, vale tanto per l'emittente quanto per il destinatario, dal momento che quest'ultimo è vincolato ad accettare il processo di fatturazione elettronica. In particolare, la Circolare prevede che:

- le fatture elettroniche debbano essere conservate in modalità elettronica, in conformità alle disposizioni contenute nel D.M. 17.06.2014 (in vigore dal 27.06.2014);
- le fatture create in formato elettronico e quelle cartacee possano essere conservate elettronicamente.

In base alla nuova disciplina 2014, è stato tuttavia semplificato il processo di conservazione, il quale ora deve essere effettuato entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, a differenza della previgente cadenza, che doveva essere "almeno" quindicinale. Inoltre, è stato eliminato l'obbligo di inviare l'impronta dell'archivio informatico all'Agenzia delle entrate. Tuttavia, poiché il Sistema di Interscambio non opera l'archiviazione e la conservazione delle fatture elettroniche che veicola, è lasciato ai singoli emittenti le fatture l'onere di provvedere in proprio a tale adempimento. A tal fine, così come evidenziato dallo stesso Direttore dell'Agenzia delle entrate nel corso dell'ultima audizione alla Commissione di vigilanza dell'11 marzo scorso, parallelamente a molteplici fornitori "privati" di tale servizio, si riscontra anche l'offerta di alcuni servizi gratuiti:

- da parte del Mef alle piccole medie imprese iscritte alla piattaforma del mercato elettronico della PA;
- da parte della Agenzia per l'Italia digitale, in collaborazione con Infocamere, per le imprese iscritte in CCIAA.

Riferimenti normativi

Circolare n. 1/DF/2015

Circolare n. 18/E/2014

POLYEDRO®

La migliore tecnologia, da qualunque lato la guardi

Dall'esperienza e dalla ricerca TeamSystem nasce **POLYEDRO, la tecnologia esclusiva che d'ora in poi troverai in ogni singolo modulo del sistema di gestione**, dalla contabilità all'archiviazione digitale, dalla gestione del personale a quella del magazzino.

La nuova piattaforma web nativa ha dato vita ad un'offerta innovativa per Professionisti e Aziende.

LYNFA e ALYANTE, due prodotti di ultima generazione: un'evoluzione naturale che migliora la flessibilità e semplicità di utilizzo di ogni applicazione, consentendo di lavorare in mobilità su smartphone, tablet e notebook: così puoi fare tutto in meno tempo e ovunque vuoi.

Un nuovo ambiente, nuovi strumenti, un nuovo modo di lavorare. Con l'affidabilità e la solidità di sempre.

Grazie alla tecnologia innovativa di POLYEDRO, TeamSystem si conferma leader in Italia e punto di riferimento nel settore dei software gestionali.

Sei caratteristiche fanno di POLYEDRO una tecnologia solida, ma molto flessibile:

- 1. USER EXPERIENCE:** è così semplice che ti sembra di usarlo da sempre.
- 2. MOBILITÀ:** usa le applicazioni via Web e mobile, dove e quando ne hai bisogno.
- 3. PRODUTTIVITÀ:** strumenti per organizzare il lavoro, collaborare e risparmiare tempo.
- 4. MODULARITÀ:** un set di applicazioni che crescono con te, affidabili e integrate.
- 5. WORKFLOW:** lo strumento che ti guida e fa scorrere meglio il tuo lavoro.
- 6. CLOUD:** riduce costi e rischi di gestione.



Fatturazione Elettronica Pubblica Amministrazione

La soluzione TeamSystem per la tua Azienda

Con **Service Web Fatturazione Elettronica** possiamo aiutarti a gestire l'intero processo di emissione delle fatture elettroniche verso la Pubblica Amministrazione.

Uno specifico modulo per la Fatturazione Elettronica studiato per il tuo gestionale Gamma ti permette inoltre di emettere in automatico il documento di vendita nel formato XML corretto.

1. HAI GIÀ IL FILE IN FORMATO XML E DEVI SOLO SPEDIRLO E ARCHIVIARLO?

Ti basta accedere al sito dedicato al servizio, autenticarti e fare l'upload del file XML dal tuo computer al server web.

2. HAI SOLO UNA FATTURA PRODotta IN MODO TRADIZIONALE?

Una volta che hai effettuato l'accesso al sito web dedicato e ti sei autenticato, devi solo selezionare l'utility di compilazione manuale e inserire

“intestazione” e “corpo” del tuo documento.

La compilazione è guidata e semplificata e puoi anche effettuarla in tempi diversi.

Ora ti basta un click sul pulsante “Invia fattura” ed hai terminato.

3. COSA SUCCEDE ORA AL TUO DOCUMENTO?

Una volta che hai inviato il file o compilato il tuo documento noi provvediamo a:

- Apporre la firma digitale;
- Inviarlo all'SDI per l'inoltro all'ufficio della PA destinatario;
- Gestire tutte le notifiche con l'SDI;
- Riportare nella tua area riservata l'esito dell'invio;
- A conservare elettronicamente a termini di legge, se lo desideri, il documento inviato e le relative notifiche.