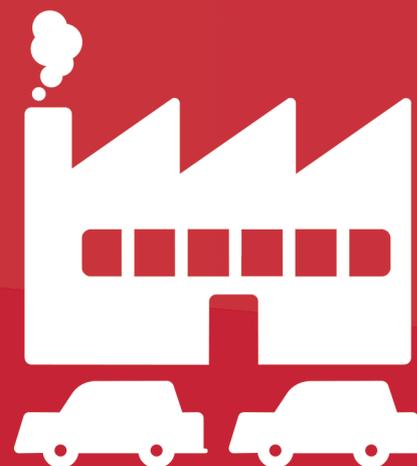


periodico
omologato
DCOER0975
Posteitaliane

B
review



TeamSystem Business review

n. 7-8/2015

Supplemento a TeamSystem Review n. 223-224

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

Le nuove disposizioni per le collaborazioni dopo il <i>Jobs Act</i>	2
Dal 1° luglio in vigore il Durc <i>on line</i>	4
In vigore il decreto sulla conciliazione di esigenze di cura, vita e lavoro	8
Gli sgravi contributivi per i premi erogati nell'anno 2014	11
TFR: coefficiente di maggio 2015	14

Economia e finanza

Equo canone di maggio 2015	15
----------------------------	----

Fisco e tributi

Gli effetti premiali derivanti dalla congruità e coerenza agli studi di settore	16
Le nuove "black list": indeducibilità dei costi e CFC	23
L'Agenzia delle Entrate spiega i depositi Iva	32
La gestione del pagamento delle imposte	39

Società

L'astensione dal voto e l'effetto sui <i>quorum</i> deliberativi dell'assemblea e del Consiglio di Amministrazione	45
--	----

Fiscalità internazionale

Insolvenza transfrontaliera, <i>forum shopping</i> e apertura di procedura secondaria ex Regolamento CE n.1346/00	50
---	----

Ambiente e sicurezza

L'Aia e l'obbligo della relazione di riferimento	55
L'Aua: unica autorizzazione per 7 abilitazioni	57
I nuovi ecoreati	59

Le nuove disposizioni per le collaborazioni dopo il Jobs Act

A seguito della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D.Lgs. n.81/15, attuativo della Legge Delega Jobs Act, L. n.183/14, è in vigore dal 25 giugno la nuova disciplina organica dei contratti di lavoro. Così come era stato annunciato, l'intervento legislativo ha riguardato in primo luogo le collaborazioni coordinate e continuative a progetto, per le quali la Legge Delega n.183/14 prevedeva in più passaggi "il loro progressivo superamento". Nell'applicazione di tale principio, il D.Lgs. n.81/15 non ha cancellato dall'ordinamento tale tipologie contrattuale, ma ne ha sicuramente ristretto le condizioni di utilizzo.

Da un punto di vista normativo, si segnala innanzitutto l'abrogazione della disciplina previgente contenuta negli articoli da 61 a 69-*bis* del D.Lgs. n.276/03: dal 25 giugno 2015 non è quindi più possibile sottoscrivere contratti di collaborazione a progetto. O meglio, in virtù di quanto previsto dagli artt.2 e 52 del D.Lgs. n.81/15, non vi è più l'obbligo di apporre ai contratti di collaborazione il c.d. progetto, nel quale doveva essere specificato il risultato, l'opera, che la prestazione, di carattere autonomo, doveva realizzare.

Per i contratti a progetto attualmente in essere, continua ad applicarsi la disciplina abrogata: alla scadenza dei contratti non sarà possibile procedere con la proroga (per mantenere la vecchia regolamentazione), ma dovranno essere disciplinati dalle nuove norme del D.Lgs. n.81/15.

Le collaborazioni coordinate e continuative, come disciplina generale, non sono state eliminate dal nostro ordinamento, in quanto la norma che ne legittimava l'utilizzo era contenuta nell'art.409 c.p.c., norma richiamata e non abrogata dal D.Lgs. n.81/15, nella quale si prevede la possibilità di utilizzare "rapporti di collaborazione che si concretino in una prestazione di opera continuativa e coordinata, prevalentemente personale, anche se non a carattere subordinato".

In luogo del progetto, che nell'intento del legislatore del 2003 doveva evitare l'utilizzo di forme di collaborazioni che dissimulano il lavoro subordinato, i rapporti di collaborazione sono soggetti a nuove limitazioni, con un meccanismo che rappresenta una novità nell'ordinamento giuslavoristico. L'articolo 2 del D.Lgs. n.81/15 prevede infatti che, a decorrere dal 1° gennaio 2016, si applica la disciplina del lavoro subordinato anche ai rapporti di collaborazione che "si concretano in prestazioni di lavoro esclusivamente personali, continuative e le cui modalità di esecuzione sono organizzate dal committente anche con riferimento ai tempi e al luogo di lavoro".

Fortunatamente la disposizione non produce i propri effetti immediatamente, stanti i forti dubbi interpretativi che la caratterizzano, di cui si attendono risposte in via amministrativa. La norma, infatti, non prevede la riqualificazione delle forme di collaborazioni eterorganizzate dal committente, ma solo l'applicazione delle norme del lavoro subordinato (anche quelle contributive e fiscali?) ad un contratto che rimane di natura autonoma.

Incerta è anche la condizione di applicabilità: l'etero organizzazione può essere letta, nella non felice espressione utilizzata dal legislatore, sia come necessariamente riferita ai tempi e ai luoghi, con la conseguenza che, in assenza di obblighi su tali elementi, non vi è l'applicazione delle norme del lavoro subordinato, oppure come esemplificazione di forme di eterorganizzazione, non esclusive, con la conseguenza che anche in assenza di disposizioni relative ai tempi e al luogo di lavoro si può considerare raggiunta la condizione di operatività.

Ad ogni modo, le collaborazioni sottoscritte dal 25 giugno 2015 che terminano la loro vigenza al 31 dicembre 2015 non sono soggette a tale disposizione. Ciò non vuol dire che fino alla fine del 2015 si ha una breve liberalizzazione, in quanto rimane ferma la necessità che il coordinamento non mascheri forme di subordinazione, situazione che può portare alla riqualificazione del rapporto a prescindere dell'operatività della nuova disposizione.

Sono, inoltre, escluse dall'applicazione delle norme di lavoro subordinato le collaborazioni, anche se etero organizzate indicate nel co.2 dell'art.2:

1. le collaborazioni per le quali gli accordi collettivi nazionali stipulati da associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale prevedono discipline specifiche riguardanti il trattamento economico e normativo;
2. le collaborazioni prestate nell'esercizio di professioni intellettuali per le quali è necessaria l'iscrizione in appositi albi professionali;
3. le attività prestate nell'esercizio della loro funzione dai componenti degli organi di amministrazione e controllo delle società e dai partecipanti a collegi e commissioni;
4. le collaborazioni rese ai fini istituzionali in favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche affiliate agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal Coni.

Nella disciplina previgente, tali fattispecie erano esclusi dal progetto: nella nuova disciplina, stante l'abrogazione generalizzata di esso, sono escluse dall'applicazione delle norme di lavoro subordinato. Inoltre, si evidenzia come nella nuova disciplina non vi siano disposizioni di favore per i lavoratori pensionati (in precedenza esclusi dal progetto) ovvero per le collaborazioni di breve durata (fino a 5.000 euro e fino a 30 giorni o 240 ore nei servizi socioassistenziali).

Ulteriore possibilità per evitare l'applicazione del lavoro subordinato è data dalla facoltà, per il committente, di certificare presso le Commissioni di Certificazione (art.76 D.Lgs. n.276/03) l'assenza dell'etero organizzazione.

Nelle pubbliche amministrazioni, infine, dal 1° gennaio 2017 è fatto divieto di stipulare contratti di collaborazione.

Infine, riguardo alle collaborazioni, il D.Lgs. n.81/15, art.54, prevede una forma di sanatoria, definita stabilizzazione, per le collaborazioni coordinate e continuative, anche a progetto, e per le partite Iva: con l'assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, effettuata a decorrere dal 1° gennaio 2016, accompagnata da un'apposita procedura, si estinguono gli illeciti amministrativi, contributivi e fiscali connessi con l'erronea qualificazione. Nel caso in cui si procedesse all'assunzione del 2015, spetta viceversa l'esonero contributivo triennale, ma non vi è alcun effetto estintivo per eventuali procedimenti sanzionatori.

Oltre alle collaborazioni, altre due importanti disposizioni devono essere segnalate per il lavoro autonomo:

1. con l'abrogazione dell'art.69-*bis*, viene meno il sistema di presunzioni, introdotto dalla Riforma Fornero, per le prestazioni di lavoro autonomo rese da titolari di Partita Iva. Tuttavia, è bene sottolineare che l'art.52 fa salva la disciplina degli artt.61-69-*bis*, e quindi anche le presunzioni per il lavoro autonomo, per i contratti in essere: è opportuno prestare attenzione nel caso a fine 2015 si prospetti di raggiungere le condizioni che fanno scattare le presunzioni.
2. non è più possibile sottoscrivere contratti di associazione in partecipazione associando una persona fisica che apporti prestazioni di lavoro. I contratti in essere sono fatti salvi fino alla loro cessazione.

Riferimenti normativi

D.Lgs. n.81/15

Dal 1° luglio in vigore il Durc on line

A seguito dell'entrata in vigore del Decreto interministeriale 30 gennaio 2015, dal 1° luglio 2015 la verifica della regolarità contributiva nei confronti dell'Inps, dell'Inail e delle Casse Edili, avviene in modalità esclusivamente telematica, semplicemente indicando il codice fiscale del soggetto da verificare.

Il processo di semplificazione per il rilascio del Durc

Il Durc certifica la regolarità dei versamenti contributivi, previdenziali e assistenziali, dei premi assicurativi. Originariamente riguardava esclusivamente le imprese del settore edile, in caso di appalti, pubblici in particolare. A seguito di quanto disposto dall'art.1, co.1175 L. n.296/06, a decorrere dal 1° luglio 2007 il possesso del Durc è condizione pregiudiziale per poter godere dei benefici normativi e contributivi previsti dalla normativa in materia di lavoro e legislazione sociale. Da un punto di vista operativo, le regole per il suo rilascio sono state progressivamente semplificate, soprattutto in quei casi dove il soggetto interessato alla regolarità è un ente pubblico. L'articolo 3 del D.M. 24 ottobre 2007 ha introdotto il c.d. Durc interno, in base al quale, in caso di coincidenza tra ente che attesta la regolarità e quello che ammette il datore di lavoro alla fruizione dei benefici contributivi, è l'ente stesso a dover verificare le condizioni di regolarità, ma senza emettere materialmente il documento.

Dopo l'importante semplificazione disposta dal D.L. n.185/08, art.16-bis, co.10, in base al quale le stazioni appaltanti pubbliche acquisiscono d'ufficio, anche attraverso strumenti informatici, il Durc dagli istituti o dagli enti abilitati al rilascio in tutti i casi in cui è richiesto dalla Legge, successivamente il Ministero del Lavoro ha apportato ulteriori alleggerimenti procedurali, in particolare con la Circolare n.34/08, estendendo le possibilità di autocertificazione da parte del datore di lavoro. Prima della riforma operata con il D.M. 30 gennaio 2015, era stato introdotto l'obbligo di rilascio esclusivamente via pec (Inps, messaggio n.13414/13) e l'acquisizione d'ufficio da parte delle Amministrazioni pubbliche anche per i lavori edili privati.

Con il D.L. n.34/14, art.4, reso operativo dal D.M. 30 gennaio 2015, infine, è stata prevista l'attestazione di regolarità con modalità telematiche, in tempo reale grazie alla digitazione del codice fiscale del soggetto da verificare.

Ambito di applicazione e soggetti legittimati alla verifica della regolarità contributiva

Come anticipato in premessa, la regolarità contributiva, attestata nel Durc, da norma che riguardava in via esclusiva le attività di appalto, di opere, servizi e forniture, con amministrazioni pubbliche è stata progressivamente estesa a tutti i lavori, anche quelli privati, nell'edilizia, per il rilascio di attestazioni Soa e per l'erogazione di sovvenzioni, contributi, sussidi, ausili finanziari e vantaggi economici, di qualunque genere.

Tenuto conto delle finalità dell'istituto, esso può essere richiesto telematicamente dai seguenti soggetti:

- a) stazioni appaltanti, amministrazioni aggiudicatrici e i soggetti di cui all'art.3, co.1, lett. b) d.P.R. n.207/10;
- b) gli Organismi di attestazione Soa;
- c) le Amministrazioni Pubbliche concedenti, anche ai sensi dell'art.90, co.9 D.Lgs. n.81/08;
- d) le amministrazioni pubbliche procedenti, i concessionari ed i gestori di pubblici servizi che agiscono ai sensi del d.P.R. n.445/00;
- e) l'impresa o il lavoratore autonomo in relazione alla propria posizione contributiva o, previa delega dell'impresa o del lavoratore autonomo medesimo, chiunque vi abbia interesse;
- f) le banche o gli intermediari finanziari, previa delega da parte del soggetto titolare del credito, in relazione alle cessioni dei crediti certificati ai sensi dell'art.9 D.L. n.185/08, convertito, con

modificazioni, dalla L. n.2/09 e dell'art.37, co.7-bis, D.L. n.66/14, convertito, con modificazioni, dalla L. n.89/14.

Per le verifiche ai sensi delle lettere e e f, il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, con la Circolare n.19/15 ha chiarito che questa possibilità è subordinata alla sussistenza di un apposito atto di delega che dovrà essere comunicato a cura del delegante agli Istituti e che sarà conservato a cura del soggetto delegato il quale effettuerà comunque, la verifica di regolarità contributiva sotto la propria responsabilità.

Il Durc ha validità 120 giorni dalla data di effettuazione della richiesta: nel corso di validità, le verifiche sono reinviolate dalla procedura telematiche al Durc *on line* attivo.

Da un punto di vista operativo, la verifica è effettuata dai soggetti abilitati ed in possesso di specifiche credenziali, interrogando direttamente online gli archivi dell'Inps, dell'Inail e delle Casse edili, digitando il codice fiscale del soggetto da verificare e seguendo le disposizioni amministrative emanate dagli enti: la Circolare Inps n.126/15, la Circolare Inail n.61/15. In termini concreti, l'utente in possesso delle credenziali accede alla sezione "Durc *on line*" scegliendo una delle seguenti opzioni:

1. consultazione regolarità;
2. lista richieste;
3. richiesta regolarità.

Se il sistema verifica che è già pervenuta una precedente richiesta, in occasione della richiesta regolarità, all'utente sarà fornito il numero di protocollo già assegnato, altrimenti alla richiesta sarà attribuito un nuovo numero di protocollo.

La regolarità contributiva attestata

La regolarità contributiva riguarda i pagamenti dovuti dall'impresa in relazione ai lavoratori subordinati e ai collaboratori iscritti alla gestione separata, nonché i pagamenti dovuti dai lavoratori autonomi scaduti fino all'ultimo giorno del secondo mese antecedente a quello in cui la verifica è effettuata. Per le imprese di nuova costituzione, non verrà fornita alcuna attestazione fino al compiersi di tale periodo.

Se l'esito conferma la regolarità, l'applicazione consente la stampa del Durc, che costituisce l'attestazione di regolarità. In caso contrario, la procedura evidenzia automaticamente l'origine dell'irregolarità, come l'assenza delle denunce obbligatorie o la presenza di debiti, per i quali è necessario l'intervento dell'ente interessato, che deve chiedere la regolarizzazione o il versamento dei premi tramite Pec al soggetto verificato o all'intermediario ex L. n.12/79. La regolarizzazione comporta l'aggiornamento delle banche dati di tutti gli enti e la creazione del documento attestante la regolarità. Se, a seguito dell'invito a regolarizzare, non viene presentata la denuncia dall'impresa, ovvero non contenga gli elementi necessari, la verifica attesta un esito di irregolarità.

È importante sottolineare come la regolarità sussista anche nei seguenti casi:

1. rateizzazioni concesse da Inps; Inail o dalle Casse Edili;
2. sospensioni dei pagamenti disposte da norme di legge;
3. crediti in fase amministrativa oggetto di compensazioni;
4. crediti in fase amministrativa in pendenza di contenzioso amministrativo o giudiziario;
5. crediti affidati ad agenti della riscossione per i quali sia disposta la sospensione.

Inoltre, la regolarità viene attestata anche in caso non gravi scostamenti tra il dovuto e il versato, considerati come tali se l'omissione, per singolo istituto, è pari o inferiore a 150 euro comprensivi di eventuali accessori di legge. Con tale importante disposizione, in vigore dal 1° giugno 2015, si superano i problemi legati a Durc negati per differenze di pochi euro.

Assenza di regolarità

In caso di irregolarità, l'interessato, avvalendosi delle procedure in uso, può sanare la propria posizione entro un termine non superiore a 15 giorni dalla notifica dell'invito alla regolarizzazione: ad ogni modo, tenuto conto che gli enti interessati non potranno dichiarare l'irregolarità prima della definizione dell'esito della verifica, il Durc terrà conto dell'intervenuta regolarizzazione che in

ogni caso dovrà avvenire entro il 30esimo giorno dalla data della prima richiesta. Infatti, decorso il termine di 15 giorni, l'esito della verifica sarà comunicato esclusivamente ai soggetti che hanno effettuato l'interrogazione nell'arco temporale di 30 giorni dalla prima richiesta.

Particolari disposizioni vigono in caso di procedure concorsuali (art.5 del D.M. 30 gennaio 2015). In caso di concordato con continuità aziendale, l'impresa si considera regolare nel periodo tra pubblicazione del ricorso nel registro delle imprese e il decreto di omologazione. È necessario, ad ogni modo, che il piano di risanamento preveda l'integrale soddisfacimento dei crediti nei confronti degli istituti, con scadenza antecedente alla data di pubblicazione nel registro delle imprese del ricorso per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo.

In caso di fallimento con esercizio provvisorio, la regolarità viene attestata a condizione che gli obblighi contributivi scaduti anteriormente alla data di autorizzazione all'esercizio provvisorio risultino essere stati insinuati e i contributi dovuti per i periodi successivi siano regolarmente assolti. In caso di amministrazione straordinaria, la regolarità viene attestata a condizione che gli obblighi contributivi scaduti anteriormente alla data della dichiarazione di apertura risultino essere stati insinuati e i contributi dovuti per i periodi successivi siano regolarmente assolti.

Le imprese che presentano una proposta di accordo sui debiti contributivi, in occasione del concordato preventivo o per un accordo di ristrutturazione dei debiti, sono considerate regolari per l'emissione del Durc, per il periodo intercorrente la data di pubblicazione dell'accordo nel registro delle imprese e il decreto di omologa dell'accordo, se viene previsto, nel piano di ristrutturazione, il pagamento parziale, anche in forma dilazionata, dei debiti contributivi.

Casi di esclusione dal nuovo Durc telematico

Per espressa previsione del D.M. 30 gennaio 2015, in via transitoria e comunque non oltre il 1° gennaio 2017, restano assoggettate alle previgenti modalità di rilascio del Durc alcune tipologie di richieste, per le quali non è possibile effettuare le verifiche con modalità automatizzate. Si tratta di:

- a) Durc in presenza di certificazione che attesti la sussistenza e l'importo di crediti certi, liquidi ed esigibili vantati nei confronti delle amministrazioni statali, degli enti pubblici nazionali, delle Regioni, degli enti locali e degli enti del Servizio Sanitario Nazionale, di importo almeno pari agli oneri contributivi accertati e non ancora versati da parte del soggetto titolare dei crediti certificati;
- b) Durc per pagamenti dei debiti della Pubblica Amministrazione maturati al 31 dicembre 2012;
- c) Durc richiesti ai sensi dell'art.5, co.2, lett. a) D.M. 29 agosto 2012 per le verifiche richieste dagli Sportelli Unici per l'Immigrazione per dar corso ai procedimenti di regolarizzazione dei lavoratori extracomunitari
- d) Durc richiesti per imprese affidatarie o esecutrici dei lavori di ricostruzione e riparazione di edifici privati danneggiati dal sisma del 6 aprile 2009 ed ubicati nel Comune de L'Aquila ed in altri Comuni del cratere.

Durc on line: la procedura per la verifica

Per richiedere o verificare la regolarità mediante la procedura Durc on line innanzitutto è necessario essere in possesso delle credenziali per accedere ai portali Inps e Inail.

All'apertura della sezione Durc on line, l'utente può scegliere tra 3 differenti opzioni:

- consultazione regolarità;
- lista richieste;
- richiesta regolarità.

Per la "Consultazione regolarità", è sufficiente inserire il codice fiscale del soggetto di cui deve verificare la regolarità contributiva, senza alcun controllo relativamente alla sussistenza di un rapporto di delega. Se è già presente un documento di regolarità in corso di validità, è possibile visualizzarlo e scaricarlo (il documento è in formato pdf). In caso contrario il sistema risponde con un messaggio che per il codice fiscale indicato non è disponibile un Durc on line in corso di validità e che la

richiesta deve essere effettuata tramite la funzione "richiesta regolarità".

Con la funzione "richiesta regolarità", è necessario inserire il codice fiscale da sottoporre a verifica e la casella pec alla quale sarà comunicato l'esito della verifica stessa (le Banche, gli intermediari finanziari e chiunque ne abbia interesse, in possesso di una apposita delega rilasciata dall'impresa o dal lavoratore autonomo, possono effettuare la richiesta di regolarità solo dal portale Inps).

Se è possibile attestare subito la regolarità, il sistema consente la visualizzazione del Documento in formato .pdf non modificabile, altrimenti comunica con un messaggio che l'interrogazione non ha fornito un esito automatico e che è stata attivata la verifica da parte degli Enti.

Per acquisire l'esito della richiesta, l'utente deve selezionare la funzione "lista richieste" dove può visualizzare il dettaglio della verifica o dello stato della verifica nei confronti di ciascun ente, che può essere:

- a) regolare;
- b) in verifica;
- c) non regolare;
- d) elaborazione in corso.

Riferimenti normativi

Decreto interministeriale 30 gennaio 2015

Inps, Circolare n.126/15

Inail Circolare n.61/15

In vigore il decreto sulla conciliazione di esigenze di cura, vita e lavoro

È stato pubblicato sulla G.U. n.144 del 24 giugno, S.O. n.34, ed è in vigore dal 25 giugno, il D.Lgs. n.80/15, recante misure per la conciliazione delle esigenze di cura, vita e di lavoro, in attuazione dell'art.1, co.8 e 9, L. n.183/14.

Congedo obbligatorio di maternità (artt.2 e 4)

Divieto di adibire le donne al lavoro

È vietato adibire le donne al lavoro durante i giorni non goduti prima del parto, nel caso in cui il parto avvenga in data anticipata rispetto a quella presunta: tali giorni si aggiungono al periodo di congedo di maternità dopo il parto, anche qualora il periodo di astensione prima e dopo il parto superi il limite complessivo di 5 mesi.

Rinvio e sospensione

In caso di ricovero del neonato in una struttura pubblica o privata, la madre ha diritto di chiedere la sospensione del congedo di maternità e di goderne, in tutto o in parte, dalla data di dimissione del bambino. Tale diritto può essere esercitato una sola volta per ogni figlio, previa produzione di attestazione medica che dichiari la compatibilità dello stato di salute della donna con la ripresa dell'attività lavorativa.

Tale disposizione vale anche in caso di adozione e affidamento.

Indennità di maternità (art.3)

L'indennità di maternità è corrisposta anche in caso di risoluzione del rapporto per:

- colpa grave da parte della lavoratrice, costituente giusta causa per la risoluzione del rapporto di lavoro;
- cessazione dell'attività dell'azienda in cui la lavoratrice è impiegata;
- ultimazione della prestazione per la quale la lavoratrice è stata assunta o scadenza del termine; qualora questi eventi si verificano durante l'astensione obbligatoria.

Congedo di paternità (artt.5-6 e 18)

Il padre lavoratore ha diritto a fruire del congedo di paternità per tutta la durata del congedo di maternità o per la parte residua che sarebbe spettata alla lavoratrice, in caso di morte o grave infermità della madre o di abbandono, anche qualora la madre sia lavoratrice autonoma.

Al padre lavoratore autonomo spetta l'indennità di maternità prevista per le lavoratrici autonome, imprenditrici agricole e libere professioniste, per tutta la durata del congedo di maternità, o per la parte residua che sarebbe spettata alla lavoratrice, in caso di morte, grave infermità della madre, abbandono o affidamento esclusivo del bambino al padre: per fruirne il padre dovrà inviare apposita istanza all'Inps.

In caso di adozione internazionale, il padre adottivo lavoratore che, per il periodo di permanenza all'estero richiesto per l'incontro con il minore e gli adempimenti relativi alla procedura adottiva, non richieda o richieda solo in parte il congedo di paternità, può fruire di un congedo non retribuito, senza diritto a indennità, anche qualora la madre non sia lavoratrice.

La durata del periodo di permanenza all'estero del lavoratore deve essere certificato dall'ente autorizzato che ha curato la procedura di adozione.

Congedo parentale (artt.7-10)

Il tempo massimo di fruizione è innalzato da 8 a 12 anni di vita del bambino.

In caso di mancata regolamentazione, da parte della contrattazione collettiva o aziendale, delle

modalità di fruizione del congedo parentale su base oraria, ciascun genitore può scegliere tra la fruizione giornaliera e quella oraria.

La fruizione su base oraria è consentita in misura pari alla metà dell'orario medio giornaliero del periodo di paga quadrisettimanale o mensile immediatamente precedente a quello nel corso del quale ha inizio il congedo parentale.

Il periodo entro cui il genitore è tenuto, salvo casi di oggettiva impossibilità, a preavvisare il datore di lavoro della data di inizio e fine del congedo, passa da 15 a 5 giorni; il termine di preavviso è ridotto a 2 giorni nel caso di fruizione del congedo parentale su base oraria.

Il periodo di congedo parentale parzialmente retribuito al 30%, pari al massimo ai 6 mesi, è innalzato dai 3 ai 6 anni di vita del bambino.

Tali disposizioni si applicano anche ai casi di adozione e affidamento.

Prolungamento del congedo

In caso di figlio con *handicap* grave, entro il compimento dei 12 anni del bambino (non più 8 come previsto dalla previgente normativa), la lavoratrice madre o il lavoratore padre hanno diritto al prolungamento del congedo parentale, in misura continuativa o frazionata, per un periodo massimo non superiore a tre anni.

Lavoro notturno (art.11)

Viene estesa a uno dei due genitori adottivi o affidatari conviventi la possibilità di non prestare lavoro notturno nei primi 3 anni dall'ingresso del minore in famiglia e, comunque, non oltre i 12 anni del bambino.

Lavoratori e lavoratrici iscritti alla Gestione Separata (art.13)

Alle lavoratrici e ai lavoratori iscritti alla Gestione Separata e non iscritti ad altre forme obbligatorie, in caso di adozione o affidamento, spetta un'indennità per i 5 mesi successivi all'effettivo ingresso del minore in famiglia.

È stato esteso l'istituto dell'automaticità delle prestazioni, cioè l'erogazione dell'indennità di maternità anche in caso di mancato versamento dei relativi contributi previdenziali, anche ai lavoratori e alle lavoratrici iscritti alla Gestione Separata e non iscritti ad altre forme obbligatorie.

Telelavoro (art.23)

I datori di lavoro privati che facciano ricorso al telelavoro per motivi legati ad esigenze di conciliazione dei tempi di vita e di lavoro in forza di accordi collettivi, possono escludere i lavoratori ammessi al telelavoro dal computo dei limiti numerici previsti da leggi e contratti collettivi per l'applicazione di particolari normative e istituti.

Congedo per donne vittime di violenza in genere (art.24)

Per le lavoratrici dipendenti vittime di violenza di genere e inserite in percorsi di protezione debitamente certificati, è introdotto un congedo per un periodo massimo di 3 mesi; per le lavoratrici titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa inserite nei suddetti percorsi il rapporto è sospeso per un periodo massimo di 3 mesi.

Le lavoratrici interessate dovranno avvisare datore di lavoro o committente con un preavviso di almeno 7 giorni.

Durante il periodo di congedo, la lavoratrice ha diritto a percepire un'indennità corrispondente all'ultima retribuzione, con riferimento alle voci fisse e continuative del trattamento; il periodo è inoltre coperto da contribuzione figurativa. L'indennità è corrisposta dal datore di lavoro secondo le modalità previste i trattamenti economici di maternità.

Il periodo di congedo è computato ai fini dell'anzianità di servizio, della maturazione delle ferie, della tredicesima mensilità e del trattamento di fine rapporto.

Il suddetto congedo può essere usufruito su base oraria o giornaliera nell'arco temporale di 3 anni, secondo quanto previsto da successivi accordi collettivi nazionali. In caso di mancata rego-

lamentazione, da parte della contrattazione collettiva, delle modalità di fruizione del congedo, la dipendente può scegliere tra la fruizione giornaliera e oraria. Quest'ultima è consentita in misura pari alla metà dell'orario medio giornaliero del periodo di paga quadrisettimanale o mensile immediatamente precedente a quello nel corso del quale ha inizio il congedo.

La lavoratrice dipendente vittima di violenza ha diritto alla trasformazione del rapporto di lavoro a tempo pieno in lavoro a tempo parziale, verticale o orizzontale, ove disponibili; il rapporto di lavoro a tempo parziale dovrà essere nuovamente trasformato, a richiesta della lavoratrice, in rapporto di lavoro a tempo pieno.

Disposizioni finanziarie (art.26)

Le norme di cui agli artt.2, 3, 5, 7-10, 13-16 e 24 si applicano in via sperimentale per il solo anno 2015, limitatamente alle sole giornate di astensione riconosciute nello stesso anno: l'eventuale estensione agli anni successivi rimane subordinata all'introduzione di norme che forniscano adeguate coperture finanziarie.

Riferimenti normativi

D.Lgs. n.80/15.

Gli sgravi contributivi per i premi erogati nell'anno 2014

Il D.M. 8 aprile 2015, pubblicato nella G.U. n.123/15, in virtù della forte riduzione della dotazione finanziaria devoluta per gli sgravi collegati ai premi di produttività attualmente pari a 391 milioni di euro, prevede che il beneficio contributivo sulle retribuzioni previste da accordi di secondo livello possa essere riconosciuto nel limite dell'1,60% della retribuzione imponibile dell'anno di riferimento. Il predetto D.M. pertanto apre la strada alla fruizione del recupero contributivo collegato a premi erogati nell'anno 2014 (e generalmente maturati nell'anno 2013).

Dotazione finanziaria e distribuzione tra accordi territoriali e aziendali

Il D.M. 8 aprile 2015, sottoscritto dal Ministero del Lavoro di concerto con il Ministro dell'Economia, nella fase introduttiva, caratterizzata dai "visto" e dai "considerando", riepiloga la normativa di riferimento dello sgravio evidenziando una stranezza nei fatti assai palese: da una parte si cerca di incentivare la produttività ed il salario variabile di produttività (si veda l'accordo quadro sulla riforma degli assetti contrattuali, sottoscritto presso la Presidenza del Consiglio dei ministri in data 22 gennaio 2009 ed in particolare il punto 9) dall'altro il governo nei vari provvedimenti degli ultimi anni (si veda da ultimo l'art.1, co.313 L. n.190/14) ha recuperato sempre più risorse previste dalla dote finanziaria dedicata (inizialmente 650 milioni di euro) per arrivare a investire sulla particolare misura agevolativa 391 milioni di euro. Tali risorse, fermo restando il limite complessivo, sono ripartite nella misura del 62,5% per la contrattazione aziendale e del 37,5% per la contrattazione territoriale.

Oggetto dello sgravio

Ai sensi dell'art.1, co.67 L. n.247/07 sono agevolabili le "erogazioni previste dai contratti collettivi aziendali e territoriali, ovvero di secondo livello, delle quali sono incerti la corresponsione o l'ammontare e la cui struttura sia correlata dal contratto collettivo medesimo alla misurazione di incrementi di produttività, qualità e altri elementi di competitività assunti come indicatori dell'andamento economico dell'impresa e dei suoi risultati".

In sostanza risultano ferme le condizioni oggettive della variabilità dell'an o del quantum caratteristiche dei premi di risultato agevolabili secondo il protocollo *welfare* del 2007.

Ambito di applicazione e limite agevolabile

Alla luce di quanto prevede l'art.10, co.2 D.L. n.102/13, convertito, con modificazioni, dalla L. n.124/13, secondo il quale a decorrere dall'anno 2014, lo sgravio contributivo sulla contrattazione di secondo livello si applica con riferimento alle quote di retribuzione corrisposte nell'anno precedente, l'articolo 2 del decreto in commento (intitolato "Determinazione per l'anno 2015" delle agevolazioni contributive de quibus) afferma che ad essere agevolate sono le somme corrisposte nell'anno 2014.

L'agevolazione per dette corresponsioni sarà sulla quota costituita dalle erogazioni previste dai contratti collettivi aziendali e territoriali, ovvero di secondo livello, nella misura del 1,60% della retribuzione contrattuale percepita, ossia dell'imponibile contributivo annuo determinato secondo le regole dell'art.12 della L. n.153/69 così come modificato dall'art.6 D.Lgs. n.314/97.

Detta misura agevolativa potrà essere rideterminata sia in aumento sia in diminuzione entro il 28 febbraio 2016 dall'Inps.

Ammissione allo sgravio e condizioni

Ai sensi dell'art.3 D.M. per accedere al beneficio le aziende interessate dovranno inoltrare, anche per il tramite degli intermediari autorizzati, esclusivamente in via telematica, apposita domanda all'Inps contenente i seguenti dati:

- a) i dati identificativi dell'azienda (per le aziende agricole la matricola è rappresentata dal codice azienda);
- b) la tipologia di contratto (aziendale o territoriale) e data di sottoscrizione dello stesso;
- c) la data di avvenuto deposito del contratto collettivo presso la Direzione Territoriale del Lavoro competente;
- d) l'indicazione dell'Ente previdenziale al quale sono versati i contributi pensionistici;
- e) ogni altra indicazione che potrà essere richiesta dall'Istituto.

La procedura provvederà ad assegnare a tutte le istanze inviate un numero di protocollo informatico. Sul punto tuttavia si dovrà attendere apposita Circolare Inps.

Solo a seguito della verifica di rispetto della dote finanziaria prestabilita, l'Inps autorizzerà tutte le aziende richiedenti a usufruire dello sgravio tramite l'ordinaria procedura di conguaglio attraverso l'UniEmens.

L'ammissione allo sgravio di tutte le domande trasmesse, potrebbe richiedere una riduzione delle somme richieste da ciascuna azienda e lavoratore, in misura percentuale pari al rapporto tra la quota complessiva eccedente il predetto limite di spesa e il limite di spesa medesimo, dandone tempestiva comunicazione alle aziende richiedenti.

Passando alle condizioni necessarie per la fruizione del beneficio, il co.3 dell'art.2 del D.M. in parola prevede che per accedere allo sgravio contributivo, i contratti collettivi aziendali e territoriali, ovvero di secondo livello dovranno:

- essere sottoscritti dai datori di lavoro e depositati (ove già non lo fossero stati), a cura dei medesimi o delle associazioni a cui aderiscono, presso le Direzioni territoriali del Lavoro, entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto interministeriale in oggetto;
- prevedere erogazioni correlate ad incrementi di produttività, qualità, redditività, innovazione ed efficienza organizzativa, oltre che collegate ai risultati riferiti all'andamento economico o agli utili della impresa o a ogni altro elemento rilevante ai fini del miglioramento della competitività aziendale.

Nel caso di contratti territoriali, qualora non risulti possibile la rilevazione di indicatori a livello aziendale, i criteri di erogazione da assumere saranno legati agli andamenti delle imprese del settore sul territorio.

La fruizione dell'incentivo resta, inoltre, subordinata al rispetto delle condizioni previste dall'art.1, co.1175 L. n.296/06 in materia di regolarità contributiva e di rispetto della parte economica degli accordi e contratti collettivi.

Misura del beneficio

Il beneficio previsto dalla disposizione agevolativa consiste in una riduzione contributiva:

- a) entro il limite massimo di 25 punti dell'aliquota a carico del datore di lavoro, al netto delle riduzioni contributive per assunzioni agevolate, delle eventuali misure compensative spettanti e - in agricoltura - al netto delle agevolazioni per territori montani e svantaggiati. La riduzione di 25 punti dell'aliquota datoriale costituisce la quota complessiva massima di sgravio applicabile anche con riferimento alle aziende che assolvono la contribuzione pensionistica presso Enti diversi dall'Inps. Rimane, in ogni caso, escluso dallo sgravio il contributo (0,30%) ex art.25, co.4 L. n.845/78, versato dai datori di lavoro ad integrazione della contribuzione per la disoccupazione involontaria.
- b) totale sulla quota del lavoratore: Lo sgravio della contribuzione a carico del lavoratore sarà pari:
 - al 9,19% per la generalità delle aziende;
 - al 9,49% per i datori di lavoro soggetti alla Cigs (art.9 L. n.407/90);
 - al 8,84% per gli operai assunti in agricoltura;
 - al 5,84% per gli apprendisti.

Non costituisce oggetto di sgravio il contributo aggiuntivo Ivs dell'1% dovuto sulle quote di retribuzione eccedenti il limite della prima fascia di retribuzione pensionabile.

Sulla misura dell'agevolazione, in attesa delle indicazioni operative dell'INPS, si deve ritenere che:

- la contribuzione al fondo residuale di solidarietà Inps ex L. n.92/12(0,33% a carico del datore di lavoro e 0,17% a carico del dipendente) non possa essere oggetto di sgravio;
- la misura di 25 punti percentuali, anche alla luce di precedenti pronunciamenti dell'Istituto (Circolare Inps n.151/12), sembrerebbe mai raggiungibile per il fatto che lo 0,50% da trattarsi sul Tfr (ex art.3 L. n.297/82) da un lato possa rientrare nell'agevolazione ma dall'altro debba essere riversato al lavoratore (a questo punto l'agevolazione massima dovrebbe essere pari a 24,50 punti percentuali).

In particolare quest'ultima interpretazione non convince per *ratio legis* (concedere uno sgravio alle aziende nella misura di 25 punti è fondamentalmente impossibile) e per il tenore letterale della norma stessa; sarebbe utile un ripensamento dell'Istituto sul predetto punto.

Le prime istruzioni Inps

Le aziende - anche per il tramite degli intermediari autorizzati- dovranno inoltrare, esclusivamente in via telematica, apposita domanda all'Inps, anche per i lavoratori iscritti all'Inpgi, nonché, ovviamente, per quelli iscritti alla gestioni ex Inpdap ed ex Enpals.

La Circolare Inps n.128/15 ha chiarito che la domanda deve contenere:

- i dati identificativi dell'azienda (per le aziende agricole la matricola è rappresentata dal codice azienda);
- la tipologia di contratto (aziendale o territoriale) e data di sottoscrizione dello stesso;
- la data di avvenuto deposito del contratto di cui alla lett. b) presso la Direzione Territoriale del Lavoro competente;
- l'indicazione dell'Ente previdenziale al quale sono versati i contributi pensionistici;

ogni altra indicazione che potrà essere richiesta dall'Istituto.

La procedura provvederà ad assegnare a tutte le istanze inviate un numero di protocollo informatico. L'Inps con apposito messaggio comunicherà la documentazione a supporto della composizione dei flussi xml e renderà noto il giorno e l'ora a partire da cui sarà possibile la trasmissione telematica delle istanze, che terrà conto delle previsioni di cui all'articolo 3 del Decreto Interministeriale 8 aprile 2015, in termini di semplificazione della compilazione delle domande di accesso. A tal fine, la procedura renderà possibile l'utilizzo dei dati già presenti nei flussi UniEmens.

Ammissione allo sgravio

Il Decreto interministeriale, nello stabilire che l'ammissione al beneficio riguarderà tutte le domande trasmesse entro il periodo indicato dall'Istituto, affida allo stesso la definizione delle relative modalità. A tal fine si precisa che, entro i 60 giorni successivi alla data fissata quale termine unico per l'invio delle istanze, si provvederà all'ammissione delle aziende allo sgravio contributivo, dandone tempestiva comunicazione alle stesse e agli intermediari autorizzati.

Nell'ipotesi in cui le risorse disponibili non consentissero la concessione dello sgravio nelle misure indicate nelle richieste aziendali, ferma restando l'ammissione di tutte le domande trasmesse nei termini, l'Istituto provvederà alla riduzione degli importi in percentuale pari al rapporto tra la quota globalmente eccedente e il tetto di spesa annualmente stabilito.

Tale eventuale ridefinizione delle somme sarà comunicata ai richiedenti in sede di ammissione all'incentivo.

Come già precisato, la concreta fruizione del beneficio resta, inoltre, subordinata alla verifica, da parte dell'Istituto, del possesso dei requisiti di regolarità contributiva che saranno accertati secondo la prassi nota.

Riferimenti normativi

D.M. 8 aprile 2015

Inps Circolare n.128/15

TFR: coefficiente di maggio 2015

S econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a maggio 2015 è risultato pari a 107,2: a maggio 2015 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2014 è risultata pari a 0,765187.

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2014	Tasso mensile	75% Differenza 2014	Rivalutazione
Gennaio 2015	15 gennaio - 14 febbraio	106,5	0	0,125	0	0,125000
Febbraio 2015	15 febbraio - 14 marzo	106,8	0	0,250	0	0,250000
Marzo 2015	15 marzo - 14 aprile	107,0	0	0,375	0	0,375000
Aprile 2015	15 aprile - 14 maggio	107,1	0,093458	0,500	0,070093	0,570093
Maggio 2015	15 maggio - 14 giugno	107,2	0,186916	0,625	0,140187	0,765187

Equo canone di maggio 2015

L' inflazione del mese di maggio 2015 è stata pari a - 0,1%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione è pari a - 0,075% (menozerovirgolazerosettantacinque).

Sul sito *Internet* dell'Istat è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di maggio 2015 rispetto a maggio 2014 è risultata pari a - 0,1% (menozerovirgolauno). 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 -0,075%;
- la variazione percentuale dell'indice del mese di maggio 2015 rispetto a maggio 2013 risulta pari a 0,3% (zerovirgolatre). Le variazioni percentuali annuali e biennali sono state prelevate dal sito internet dell'Istat.

Gli effetti premiali derivanti dalla congruità e coerenza agli studi di settore

In prossimità del termine per il versamento delle imposte sui redditi, una delle principali decisioni, che deve essere assunta dai contribuenti titolari di partita Iva, concerne la facoltà di adeguarsi o meno alle stime risultanti dall'applicazione degli studi di settore. Si rammenta, infatti, che tra i principali vantaggi che possono derivare dalla scelta di adeguamento al dato puntuale di Gerico vi è quello di potersi avvalere del regime premiale introdotto dall'art.10, co.9 e 10 D.L. n.201/11, consistente nel diritto a beneficiare di apposite limitazioni al potere accertativo degli uffici dell'Amministrazione finanziaria, ma non solo. In caso di congruità (anche per adeguamento) e coerenza alle risultanze degli studi di settore è esclusa, peraltro, l'applicazione delle penalizzazioni previste per le società "non operative" per insufficienza di ricavi o perché in perdita sistematica. Con provvedimento del 9 giugno 2015 (prot. n.78324/15), l'Agenzia delle Entrate ha individuato 157 studi di settore ammessi al regime premiale per il periodo d'imposta 2014.

Il regime premiale per gli studi di settore

Tra i vantaggi che può comportare la scelta di adeguarsi al dato puntuale risultante dall'applicazione degli studi di settore, vi è quello di potersi avvalere del regime premiale introdotto dall'art.10, co.9 e 10 D.L. n.201/11, applicabile ai contribuenti che risultano congrui (anche per effetto di adeguamento) e coerenti agli studi di settore.

Il regime premiale di cui trattasi è fruibile dai soggetti "potenzialmente" accertabili sulla base degli studi di settore: restano esclusi, quindi, dal regime in esame, tutti quei contribuenti che presentano cause di inapplicabilità o di esclusione dagli studi, compresi quelli nei cui confronti lo strumento accertativo non si rende applicabile ai sensi del D.M. 11 febbraio 2008 (Circolare n.8/E/12).

L'attuazione della norma - con relativi termini differenziati di accesso alla disciplina (tenuto conto del tipo di attività svolta dal contribuente) - è demandata ad uno specifico provvedimento direttoriale che individua gli studi di settore ammessi al regime premiale in questione. Per il periodo d'imposta 2014, il provvedimento prot. n.78324/15, ha individuato 157 studi di settore ammessi ai benefici premiali, confermando tuttavia l'esclusione di tutti gli studi di settore previsti per i professionisti, in quanto per questi ultimi la funzione di stima utilizzata dall'Amministrazione finanziaria "nel valorizzare le prestazioni rese non riesce a cogliere appieno i possibili casi di omessa fatturazione".

I benefici del regime premiale per gli studi di settore

Il regime premiale prevede, nei confronti dei contribuenti soggetti all'accertamento basato sugli studi di settore che dichiarano, anche per effetto di adeguamento, ricavi o compensi pari o superiori a quelli risultanti dell'applicazione degli studi:

- la preclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui agli artt.39, co.1, lett. d), secondo periodo d.P.R. n.600/73 e 54, co.2, ultimo periodo d.P.R. n.633/72.

Gli accertamenti espressamente richiamati dalle citate disposizioni sono sostanzialmente quelli comunemente definiti "analitico-induttivi" o "analitico-presuntivi", ovvero che si fondano su presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti: è il caso, ad esempio, degli accertamenti fondati sulle risultanze degli studi di settore o dei parametri contabili, ovvero degli accertamenti fondati sulle percentuali di ricarico o sulle metodologie di controllo.

- la riduzione di un anno dei termini ordinari di decadenza per l'attività di accertamento ai fini delle imposte dirette (art.43, co.1 d.P.R. n.600/73) e dell'Iva (art.57, co.1 d.P.R. n.633/72), a condizione che non siano riscontrate violazioni che comportino l'obbligo di denuncia penale

(art.331 c.p.p.) per uno dei reati di cui al D.Lgs. n.74/00.

In buona sostanza, nei confronti dei soggetti che possono beneficiare del regime premiale in argomento, l'ordinario termine di prescrizione diventa il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, in luogo del quarto anno. Diversamente, in caso di violazione che comporti l'obbligo di denuncia penale per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n.74/00, troverà applicazione, invece, il raddoppio dei termini ordinari di accertamento, con l'effetto che l'Amministrazione finanziaria potrà notificare gli eventuali accertamenti entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

- che la determinazione sintetica del reddito complessivo di cui all'art.38 d.P.R. n.600/73 è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un terzo (anziché un quinto) quello dichiarato.

L'articolo 38 d.P.R. n.600/73 - applicabile con decorrenza dal periodo d'imposta 2009 (Unico 2010) - prevede che l'accertamento sintetico è ammesso "a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto quello dichiarato". Tradotto in termini numerici, se vi è uno scostamento almeno pari al 20% rispetto al reddito dichiarato, l'accertamento sintetico è esperibile: per i soggetti che possono beneficiare del regime premiale in argomento, la predetta percentuale del 20% è innalzata ad un terzo (ovvero al 33%). L'incremento dello scostamento (da un quinto ad un terzo del reddito determinato sinteticamente rispetto a quello dichiarato) non riguarda i soci di soggetti trasparenti di cui all'art.5 Tuir (società di persone, associazioni professionali), ovvero i soci di società a responsabilità limitata che abbiano optato per la trasparenza di cui all'art.116 Tuir: il regime premiale di cui trattasi riguarda, infatti, soltanto i contribuenti soggetti all'accertamento in base agli studi di settore (Circolare n.25/E/12).

Sebbene il regime premiale in commento abbia introdotto disposizioni di favore per i contribuenti ritenuti affidabili, lo stesso prevede comunque controlli più severi per coloro che risultano non congrui e/o non coerenti agli studi di settore. In particolare:

- i soggetti non congrui saranno destinatari di specifici piani di controllo, articolati su tutto il territorio e basati su specifiche analisi del rischio di evasione, che terranno anche conto delle informazioni relative alle operazioni finanziarie presenti nell'apposita sezione dell'Anagrafe tributaria;
- per i soggetti non congrui e non coerenti, i controlli saranno svolti prioritariamente con l'utilizzo dei poteri riconosciuti agli uffici per le indagini finanziarie (art.32, co.1, n.6-bis e 7 d.P.R. n.600/73 e art.51, co.2 d.P.R. n.633/72).

Peraltro, l'art.10, co.11 D.L. n.201/11 dispone che i contribuenti soggetti al regime di accertamento basato sugli studi di settore "per i quali non si rende applicabile la disposizione di cui al comma 9" formeranno oggetto di specifici piani di controllo da parte dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza. Purtroppo, dalla formulazione letterale della norma, non si può escludere che possano rientrare negli specifici piani dei controlli di cui sopra anche soggetti "virtuosi", ovvero i contribuenti congrui, coerenti e fedeli al dato puntuale di Gerico, ma esclusi dal regime premiale in argomento poiché applicano uno o più studi di settore non compresi nell'allegato 1 al Provvedimento direttoriale prot. n.78324/15. Si rammenta, al riguardo, che nel caso in cui il contribuente applichi due diversi studi di settore (compreso il caso in cui si tratti del medesimo studio applicato sia per l'attività di impresa che per quella di lavoro autonomo), per accedere al regime premiale è necessario che entrambi gli studi rientrino tra quelli indicati nel citato provvedimento direttoriale.

Requisiti di accesso al regime premiale

Per poter beneficiare delle predette agevolazioni, occorre che il contribuente abbia regolarmente assolto gli obblighi di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, indicando fedelmente tutti i dati previsti. Il requisito della fedeltà ai dati dichiarati non è però così semplice da rispettare, a causa delle numerose informazioni richieste (e delle varie opzioni di com-

pilazione e modalità di esposizione possibili) che potrebbero indurre in errore anche il contribuente più attento e diligente. Per le suddette ragioni, l'Agenzia delle Entrate (Provvedimento direttoriale prot. n.78324/15) ha precisato che l'accesso al regime premiale non è impedito ove siano stati commessi errori o omissioni nella compilazione dei modelli degli studi di settore di dati che non comportano la modifica:

- dell'assegnazione ai *cluster*;
- del calcolo dei ricavi o dei compensi stimati;
- del posizionamento rispetto agli indicatori di normalità e di coerenza, a fronte delle risultanze dell'applicazione degli studi di settore sulla base dei dati veritieri.

Pertanto, eventuali differenze rispetto all'assegnazione del *cluster*, alla stima dei ricavi o dei compensi o al posizionamento rispetto agli indicatori, potrebbero pregiudicare l'accesso al regime premiale in argomento e ciò anche laddove gli scostamenti non dovessero impattare sull'eventuale stima di "congruità e coerenza" della posizione del contribuente effettuata da Gerico. Al ricorrere di tale ipotesi, infatti, l'accesso al regime premiale sarebbe comunque precluso, stante il mancato rispetto del requisito della *fedeltà dei dati dichiarati*.

Per accedere al regime premiale in argomento è altresì necessario che, sulla base dei dati indicati, la posizione del contribuente risulti congrua e coerente con gli specifici indicatori previsti dai decreti di approvazione dello studio di settore applicabile: un risultato di incoerenza rispetto a tali indici potrebbe precludere *ab origine* l'accesso al regime premiale in argomento, anche in caso di normalità agli indicatori di normalità economica. Sul punto, va segnalato che la congruità può essere conseguita anche a seguito di adeguamento e che, qualora il contribuente applichi due diversi studi di settore, la congruità deve sussistere per entrambi gli studi. Per quanto riguarda la coerenza agli studi di settore, questa deve sussistere per tutti gli indicatori di coerenza e di normalità economica previsti dallo studio di settore applicabile: nel caso in cui il contribuente applichi due diversi studi di settore, la coerenza deve sussistere per entrambi gli studi.

Riassumendo, quindi, il contribuente può accedere ai benefici soltanto se risulta congruo (anche per adeguamento), coerente (sia con riferimento alla coerenza che alla normalità) rispetto al risultato degli studi di settore e se ha dichiarato fedelmente i dati nell'apposito modello.

Contribuente che può accedere al regime in argomento (comunicato stampa 9 giugno 2015)

dichiarare ricavi pari o superiori a quelli risultanti dall'applicazione degli studi di settore;

assolvere regolarmente agli obblighi di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi;

risultare coerenti e normali con gli specifici indicatori previsti dai decreti di approvazione.

È tuttavia importante ribadire che, gli effetti "premiali" appena descritti partono dall'assunto che gli studi di settore siano stati compilati in maniera fedele e veritiera da parte del contribuente, pena la decadenza di tutti i benefici e la possibile attivazione dell'accertamento induttivo ai sensi del citato art.39, co.2, lett. d-ter) d.P.R. n.600/73. Sul punto, si rammenta che quest'ultima disposizione riconosce la possibilità da parte dell'Agenzia delle Entrate di effettuare l'accertamento induttivo qualora:

- il modello studi di settore non sia allegato;
- siano indicate cause di esclusione o inapplicabilità dagli studi non sussistenti;
- il modello studi di settore sia compilato in maniera infedele.

La condizione di infedele compilazione del modello studi sussiste qualora si verifichi uno scostamento superiore al 15%, o comunque maggiore di 50.000 euro, tra i ricavi/compensi risultanti dal calcolo degli studi con dati corretti e quelli con i dati dichiarati: lo scostamento in parola non è ri-

chiesto, invece, quando il modello studi di settore non è allegato, oppure sono state indicate cause di esclusione o inapplicabilità dagli studi non sussistenti.

Ad ogni modo, non può essere sottaciuto che la compilazione di uno studio di settore in modo veritiero e corretto rappresenta, secondo i più recenti orientamenti della giurisprudenza di merito, una causa ostativa all'attivazione dell'accertamento induttivo, in quanto l'impianto contabile non può essere considerato inattendibile (CTP di Milano n.732/47/14 e della CTP di Salerno n.3335/10/14). Secondo i giudici milanesi, infatti, la ricostruzione dei ricavi, applicando le medie dei ricarichi relativi al settore di appartenenza del contribuente, può risultare corretta solo quando la difformità rispetto al ricarico praticato dal contribuente raggiunge livelli importanti, altrimenti non è possibile procedere nei confronti di soggetti che oltre a presentare una contabilità regolare, sono soprattutto congrui e coerenti alle risultanze degli studi di settore. Dello stesso avviso anche i giudici della CTP di Salerno, i quali confermano che il ricorso all'accertamento induttivo è consentito quando i maggiori ricavi ricostruiti in forza della percentuale di ricarico si discostano notevolmente da quelli dichiarati, con conseguente inattendibilità delle scritture contabili. In buona sostanza, dalle sentenze riportate emerge che pur essendo gli studi di settore una presunzione semplice nell'ambito dell'accertamento, è altrettanto vero che gli stessi possono essere utilizzati anche a favore del contribuente, il quale può fare "pesare" la congruità al fine di ridurre la portata presuntiva di altre tipologie di accertamento.

Congruità e coerenza studi di settore	
Preclusione accertamenti	Preclusione accertamenti analitico-induttivi (basati su presunzioni semplici), sia in ambito di imposte sui redditi che Iva
Termini di accertamento	Riduzione di un anno dei termini di accertamento (salva la presenza di reati penali)
Accertamento sintetico	Il "redditometro" è precluso laddove il reddito determinato sinteticamente non ecceda di oltre un terzo quello dichiarato
Accertamento induttivo	La giurisprudenza di merito valorizza la congruità e coerenza agli studi per impedire l'accertamento induttivo

Gli effetti premiali per le società di comodo

La congruità e coerenza alle risultanze degli studi di settore permette alle società non operative di escludere le stringenti penalizzazioni fiscali previste per via del loro status "di comodo", ovvero l'obbligo di dichiarare un reddito imponibile minimo ai fini delle imposte sui redditi ed un valore della produzione minimo ai fini Irap, l'impossibilità di utilizzare il credito Iva in compensazione con altri tributi, ovvero richiederlo a rimborso o cederlo a terzi, nonché la preclusione di utilizzabilità delle perdite pregresse. È bene osservare che il raggiungimento della congruità (e coerenza) può riguardare sia le società non operative per insufficienza di ricavi, oppure perché in perdita sistematica.

Per quanto concerne le società di comodo per insufficienza di ricavi, queste sono escluse dalle suddette penalizzazioni se risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore: sono considerate congrue, ai fini dell'esclusione in esame, anche le società che raggiungono il livello di congruità per effetto di adeguamento spontaneo in dichiarazione (Circolare n.9/E/08). Di contro, invece, l'esclusione automatica non si applica nei confronti delle società soggette ai parametri, anche qualora le stesse dichiarino ricavi congrui (Circolare n.5/E/08). Ancora, la causa di disapplicazione di cui trattasi richiede non solo la congruità, ma anche la coerenza: ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, la coerenza può considerarsi sussistente solo quando la società risulta correttamente posizionata nei confronti di tutti gli indicatori di coerenza economica applicabili nei suoi confronti. Ad ogni modo, è bene precisare che la condizione di esclusione riguardante le società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore deve essere verificata nel solo esercizio di riferimento, non anche nel triennio utilizzato per il calcolo dei ricavi del *test* di operatività.

Per quanto concerne, invece, le società in perdita sistematica, è opportuno preliminarmente precisare che la disciplina in argomento è stata significativamente modificata dal D.Lgs. Semplificazioni fiscali, in vigore dallo scorso 13 dicembre 2014. Per effetto di tali modifiche, la qualifica di società in perdita sistematica è ora ricollegata al riscontro di uno dei seguenti presupposti alternativi:

- la società risulta in perdita fiscale per cinque (anziché tre) periodi d'imposta consecutivi;
- la società, nello stesso arco temporale, risulta in perdita per quattro (anziché due) periodi d'imposta e nel rimanente periodo realizza un reddito inferiore al minimo.

Le nuove disposizioni sono operative a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del provvedimento che le introduce (avvenuto in data 13 dicembre 2014). Ne consegue che - così come ribadito nel contesto della Circolare n.31/E/14 - per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, la disciplina sulle società in perdita sistematica troverà applicazione per il periodo d'imposta nel 2014 (Unico 2015) qualora, il medesimo soggetto:

- abbia conseguito perdite fiscali per i precedenti cinque periodi d'imposta (ossia, per i periodi 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013) ovvero;
- sia, indifferentemente, in perdita fiscale per quattro periodi (ad esempio, i periodi 2009, 2010, 2012 e 2013) e per uno con reddito imponibile inferiore al c.d. reddito minimo (2011).

L'allungamento del periodo di osservazione da 3 a 5 anni rileva anche ai fini della verifica dell'esistenza di cause di disapplicazione: il verificarsi di una causa di disapplicazione in almeno uno dei periodi d'imposta di "osservazione" comporta, infatti, la disapplicazione della disciplina delle società non operative nel periodo di "applicazione" (il sesto), nonché l'interruzione del quinquennio di osservazione, il quale riprende a decorrere dal periodo successivo a quello interessato dalla causa di disapplicazione. Tra le cause di disapplicazione specifiche per le società in perdita sistematica, vi è appunto quella che riguarda le società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore: si considerano congrue agli studi di settore anche le società che non lo sono in modo "naturale" al valore puntuale degli studi, ma che si adeguano in dichiarazione (Circolare n.23/E/12). Come la causa di disapplicazione riguardante le società non operative, anche quella rilevante ai fini della disapplicazione delle società in perdita sistematica richiede non solo la congruità, ma anche la coerenza. Va ricordato, inoltre, che la congruità e coerenza agli studi di settore rientra anche tra le cause di esclusione. Pertanto, con riferimento al periodo d'imposta 2014, una società in perdita nel quinquennio di osservazione 2009-2013 non è soggetta alla disciplina delle società in perdita sistematica se risulta congrua e coerente in uno qualsiasi dei periodi del quinquennio di osservazione, oppure se risulta congrua e coerente anche per il solo 2014. Appare logico che se la congruità e coerenza agli studi si verifica per l'anno 2014, tale beneficio si estende anche agli anni da 2015 a 2018 in quanto tali periodi d'imposta sono inclusi nel "nuovo" quinquennio cui tali società dovranno fare riferimento in futuro (considerando che il 2014 è interessato da una causa di esclusione). Infine, è opportuno ricordare che la causa di esclusione in esame richiede la concreta applicazione degli studi di settore, con la conseguenza che non possono fruire della stessa le società che presentano cause di esclusione o di inapplicabilità, ovvero quelle per le quali si applicano i parametri (Circolare n.9/E/08).

L'adeguamento del modello Unico 2015 (redditi 2014)

Si rammenta, infine, che, la scelta di adeguarsi al dato puntuale risultante dall'applicazione degli studi di settore non comporta l'applicazione di maggiorazioni specifiche solo se il contribuente sia sottoposto ad uno studio che, per il periodo d'imposta 2014, è stato oggetto di aggiornamento o di revisione: al di fuori di tale ipotesi, l'adeguamento in dichiarazione sarà sempre a titolo oneroso, poiché il contribuente dovrà versare all'Erario, oltre alla maggiore imposta dovuta, anche un'ulteriore maggiorazione del 3% (utilizzando il codice tributo 2118), calcolata sulla differenza tra il ricavo puntuale e quello contabilizzato. Più nello specifico, la maggiorazione in parola deve essere calcolata sull'intero ammontare dello scostamento qualora lo scostamento sia superiore al limite del 10% (Circolare n.10/E/05): l'unica esimente praticabile per non effettuare il pagamento della maggiorazione rimane legata, quindi, alla circostanza che la differenza occorrente per l'ade-

guamento sia inferiore al 10% dei ricavi o compensi originariamente dichiarati. Peraltro, a norma dell'art.10, co.5 L. n.146/98, l'adeguamento sui maggiori ricavi/compensi determinati dagli studi di settore comporta il versamento di un somma a titolo di maggiore Iva, da determinarsi applicando ai maggiori ricavi l'aliquota media, risultante dal rapporto tra:

- l'imposta relativa alle operazioni imponibili, diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili;
- il volume d'affari dichiarato, considerando anche le operazioni non soggette ad imposta ovvero quelle soggette a regimi speciali.

Secondo quanto precisato dall'Amministrazione finanziaria, l'adeguamento Iva alle risultanze degli studi di settore non comporta l'applicazione di alcuna sanzione, nemmeno di quella prevista dall'art.6, co.1 D.Lgs. n.471/97, per omessa registrazione di operazioni imponibili (Risoluzione n.52/E/01 e Circolare n.54/E/01). Anche con riferimento all'Iva, la maggior imposta deve essere versata (utilizzando il codice Tributo 6494), unitamente agli altri tributi aggiuntivi richiesti per l'adeguamento, entro il termine previsto per il pagamento dell'imposta a saldo sui redditi con l'ulteriore possibilità di accedere alla rateazione anche per tale imposta.

L'adeguamento al dato puntuale risultante dall'applicazione degli studi di settore, è gestibile con le consuete regole che prevedono l'integrazione dei ricavi per raggiungere il risultato stimato dal software direttamente nei dati contabili del modello studi di settore, con conseguente riflesso nell'apposito quadro di reddito delle società. Per quanto concerne le società di capitali, sarà necessario procedere alla compilazione dei seguenti campi del modello Unico 2015 SC:

- rigo RF 12, campo 1 ricavi, ed eventualmente campo 2, se dovuta maggiorazione;

Variazioni in aumento	RF7 Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio	1	,00	2	
	RF8 Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lettera b)				
	RF9 Reddito determinato con criteri non analitici				
	RF10 Redditi di immobili non costituenti beni strumentali né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività				
	RF11 Spese ed altri componenti negativi relativi agli immobili di cui al rigo RF10				
	RF12 Ricavi non annotati	Parametri e studi di settore	Maggiorazione		
		1	,00	2	,00
				3	

- rigo RQ 80 andranno segnalati i maggiori ricavi necessari per l'adeguamento e la relativa imposta sul valore aggiunto (lo scorso anno l'adeguamento andava indicato a rigo RS104);

SEZIONE XXI Adeguamento agli studi di settore ai fini IVA	RQ80	Maggiori corrispettivi	Imposta
		1	2
		,00	

Esempio

Si ipotizzi che Alfa Srl al 31 dicembre 2014 abbia dichiarato ricavi per un importo pari a 125.000,00 euro. Dall'applicazione dello studio di settore risulta, invece, che i ricavi congrui dovrebbero essere pari a 145.000 euro.

Il primo passaggio è quello di appurare se è dovuta o meno la maggiorazione del 3%, verificando se vi è stato il superamento dello scostamento per oltre il 10% rispetto ai ricavi dichiarati:

Descrizione	Importo
Ricavi derivanti dallo studio di settore	euro 145.000
Ricavi dichiarati	euro 125.000
Scostamento	euro 20.000
Percentuale di scostamento	16%

Lo scostamento risulta essere maggiore del 10%, di conseguenza deve essere applicata la maggiorazione del 3% sullo scostamento.

Descrizione	Importo
Scostamento	euro 20.000
Maggiorazione	euro 600

Le nuove "black list": indeducibilità dei costi e CFC

Con la Legge di Stabilità 2015 (L. n.190/14, pubblicata sulla G.U. n.300/14 – S.O. n.99), il Legislatore tributario ha modificato i criteri per l'individuazione dei territori a fiscalità privilegiata, sia ai fini della disciplina sulle CFC (Controlled Foreign Companies), di cui agli artt.167 e 168 Tuir sia ai fini della disciplina sull'ineducibilità dei costi, di cui ai commi da 10 a 12-bis, dell'art.110 del medesimo Testo Unico. Il Ministro dell'Economia ha emanato, recentemente, i due provvedimenti attuativi, rispettivamente il decreto 30 marzo 2015, avente a oggetto l'individuazione degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato e il decreto 27 aprile 2015, avente a oggetto l'ineducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese domiciliate in detti Stati.

Premessa

L'ordinamento italiano reca numerose norme "antielusive" alla collocazione fittizia delle imprese in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato (cosiddetti Stati "black list"), nonché a operazioni intercorrenti tra imprese residenti e imprese situate fiscalmente in tali Paesi.

Con la Finanziaria 2008 (L. n.244/07), il Legislatore ha inteso razionalizzare l'attuale sistema normativo, applicabile in tema di rapporti internazionali, sostituendo l'attuale sistema incentrato sull'individuazione degli Stati aventi un regime fiscale privilegiato (c.d. "paradisi fiscali", come tali individuati in una serie di liste approvate con apposito decreto ministeriale), con un nuovo sistema che dovrebbe essere basato sull'individuazione degli Stati aventi un regime fiscale conforme agli *standard* di legalità e trasparenza adottati dall'Unione europea (c.d. "white list").

Con la Legge di stabilità 2015 (L. n.190/14), il Legislatore ha eseguito alcune modifiche all'impianto di tale disciplina e, in particolare, ha stabilito che si deve considerare una tassazione "sensibilmente" inferiore a quella applicata sul territorio italiano, una tassazione estera inferiore al 50% rispetto a quella domestica (co.680, art.1) e che i Paesi, da tenere in considerazione ai fini dell'ineducibilità dei costi, devono essere individuati sulla base dell'inesistenza di accordi, che consentano un adeguato scambio di informazioni (co.678, art.1).

Recentemente, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha pubblicato un comunicato stampa (comunicato n.77/15) con il quale ha anticipato la pubblicazione dei due provvedimenti che modificano la disciplina sull'ineducibilità dei costi ("black list"), di cui all'art.110 Tuir e sulle *Controlled Foreign Companies* ("CFC"), di cui all'art.167 del medesimo Testo Unico.

I due decreti sono stati pubblicati nella Gazzetta Ufficiale dello scorso 11 maggio (DD.MM. 30 marzo 2015 e 27 aprile 2015) e danno tempestiva attuazione alle disposizioni contenute nella Legge di Stabilità 2015.

In particolare, il dicastero ha cancellato 21 Paesi dalla lista nera (ai fini della disciplina sull'ineducibilità dei costi), stante la vigenza di un accordo bilaterale (Alderney, Anguilla, Antille Olandesi, Aruba, Belize, Bermuda, Costa Rica, Emirati Arabi Uniti, Filippine, Gibilterra, Guernsey, Herm, Isola di Man, Isole Cayman, Isole Turks e Caicos, Isole Vergini britanniche, Jersey, Malesia, Mauritius, Montserrat e Singapore), mantenendo nell'elenco gli altri 46 Paesi.

Inoltre, in materia di *Controlled Foreign Companies* (CFC):

- il secondo provvedimento ha stabilito, come anticipato, che il livello di tassazione nel Paese estero, per essere considerato sensibilmente inferiore a quello nazionale, deve risultare inferiore al 50% di quello domestico.

Inoltre, dall'elenco indicato con un precedente provvedimento (D.M. 21 novembre 2001) sono stati eliminati dalla "lista nera" quei Paesi che, oltre ad aver sottoscritto un accordo con l'Italia per lo scambio di informazioni, applicano un regime di tassazione non inferiore al 50%; tali Paesi sono stati specificatamente individuati nel co.1, dell'art.1 D.M. 30 marzo 2015 e si tratta delle Filippine, della Malaysia e di Singapore.

I Paesi individuati dal MEF (comunicato stampa n.77/15)

Black List (indeducibilità dei costi)	Black List (CFC)
Andorra	Alderney (Isole del Canale)
Angola	Andorra
Antigua	Anguilla
Bahamas	Antille Olandesi
Bahrein	Aruba
Barbados	Bahamas
Barbuda	Bahrein, con esclusione delle società che svolgono attività di esplorazione, estrazione e raffinazione nel settore petrolifero
Brunei	Barbados
Dominica	Barbuda
Ecuador	Belize
Giamaica	Bermuda
Gibuti (ex Afar e Issas)	Brunei
Grenada	Emirati Arabi Uniti (con esclusione delle società operanti nei settori petrolifero e petrolchimico assoggettate ad imposta)
Guatemala	Gibilterra
Hong Kong	Gibuti (ex Afar e Issas)
Isole Marshall	Grenada
Isole Cook	Guatemala
Isole Vergini statunitensi	Guernsey (Isole del Canale)
Kenia	Herm (Isole del Canale)
Kiribati (ex Isole Gilbert)	Hong Kong
Libano	Isola di Man
Liberia	Isole Cayman
Liechtenstein	Isole Cook
Macao	Isole Marshall
Maldive	Isole Turks e Caicos
Monaco	Isole Vergini britanniche
Nauru	Isole Vergini statunitensi
Niue	Jersey (Isole del Canale)
Nuova Caledonia	Kiribati (ex Isole Gilbert)
Oman	Libano
Panama	Liberia
Polinesia francese	Liechtenstein
Portorico	Macao
Saint Kitts e Nevis	Maldive
Samoa	Monaco, con esclusione delle società che realizzano almeno il 25% del fatturato fuori dal Principato
Salomone	Montserrat
Saint Lucia	Nauru
Saint Vincent e Grenadine	Niue
Sant'Elena	Nuova Caledonia
Sark (Isole del Canale)	Oman
Seychelles	Polinesia francese
Svizzera	Saint Kitts e Nevis
Tonga	Salomone
Tuvalu (ex Isole Ellice)	Samoa
Uruguay	Saint Lucia
Vanuatu	Saint Vincent e Grenadine
	Sant'Elena
	Sark (Isole del Canale)
	Seychelles
	Tonga
	Tuvalu (ex Isole Ellice)
	Vanuatu

Infine, il provvedimento del 30 marzo 2005 ("black list"), ha abrogato l'art.3 D.M. 21 novembre 2001, il quale prevede una serie di soggetti e di agevolazioni per soggetti localizzati o residenti in Paesi a fiscalità "non" privilegiata.

La nuova lista sull'indeducibilità dei costi è entrata in vigore dal 1° gennaio scorso, con la conseguenza che si ritiene debba interessare esclusivamente la dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta 2015 (Unico 2016 – periodo d'imposta 2015) e non i periodi pregressi, alla stessa stregua del provvedimento relativo alle CFC.

Le operazioni con imprese collocate in Paesi a fiscalità privilegiata

Per le disposizioni vigenti sono indeducibili le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti e imprese localizzate fiscalmente in paradisi fiscali, non appartenenti all'Unione europea, come individuati nella "black list" approvata con specifico provvedimento ministeriale.

La detta presunzione può essere superata fornendo esclusivamente la prova che l'impresa estera svolge "prevalentemente" un'attività commerciale effettiva o che le operazioni poste in essere dalle imprese, rispondono a un effettivo "interesse economico" e che le stesse sono state effettivamente eseguite, ai sensi del co.11, art.110 Tuir.

Sono indeducibili le spese e gli altri componenti negativi derivanti da imprese "residenti o localizzate" in Stati e territori diversi da quelli individuati nella "white list" da emanarsi ai sensi dell'art.168-bis Tuir, come prescritto dalle disposizioni inserite nel co.10, art.110 del medesimo Testo Unico.

Come indicato dalla prassi ministeriale, la disciplina si rende applicabile alle società personali e di capitali, nonché alle imprese individuali e alle stabili organizzazioni di società estere, se collocate sul territorio nazionale¹.

Per l'Agenzia delle Entrate la locuzione "imprese residenti" deve essere interpretata in modo estensivo, dovendo fare riferimento a chiunque eserciti professionalmente una attività economica organizzata per la produzione o lo scambio di beni e servizi².

Con riferimento ai soggetti localizzati nei paradisi fiscali, il termine "imprese" deve intendersi riferito a ogni forma di organismo societario, giuridicamente riconosciuto nello Stato estero, e la stessa Agenzia delle Entrate ha chiarito che, con le parole "residenti o localizzate", il Legislatore tributario ha volutamente utilizzato una formula generica, destinata a comprendere:

- le imprese residenti;
- le stabili organizzazioni;
- e le imprese che possono essere collocate sul territorio sulla base di specifici criteri di collegamento³.

La qualificazione estesa di "impresa" deve essere applicata anche con riferimento ai soggetti esteri "residenti o localizzati" in Paesi "black list"; di conseguenza, la disciplina sulla indeducibilità dei costi si rende applicabile anche con particolare riferimento alle operazioni effettuate tra un soggetto residente esercente l'attività d'impresa e una stabile organizzazione "black list" di una impresa residente in un Paese non a fiscalità privilegiata⁴.

L'Amministrazione finanziaria ha precisato, infatti, che la citata disciplina estesa "a tutti i rapporti commerciali posti in essere con imprese (non solo società) situate in Paesi e territori a regime fiscale privilegiato, prescindendo totalmente dall'esistenza di qualsiasi legame di controllo" con le imprese italiane.

L'individuazione dei Paesi "a fiscalità privilegiata"

Le disposizioni contenute nel co.10, art.110 Tuir prevedono che "non" siano ammessi in deduzione i costi e i componenti negativi derivanti da transazioni eseguite con imprese collocate (*rectius* "localizzate") in Stati o territori non inclusi nella "white list", redatta e pubblicata ai sensi dell'art.168-bis Tuir.

¹ Agenzia delle Entrate, Circolare n.51/E/10, par.9.1.

² Agenzia delle Entrate, Circolare n.1/E/07, par.2.

³ Agenzia delle Entrate, Circolare n.12/E/08, par.8.1.

⁴ Agenzia delle Entrate, Circolare n.51/E/10, par.9.1.

La nuova "white list" si rende applicabile a decorrere dal periodo d'imposta successivo alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del relativo provvedimento e fino a tale data saranno applicabili, ai fini dell'individuazione dei detti Paesi a fiscalità privilegiata, i provvedimenti già emanati, e in particolare il D.M. 23 gennaio 2002.

Il provvedimento appena citato ha individuato:

- i Paesi e territori considerati come paradisi fiscali assoluti (art.1);
- gli Stati o territori considerati paradisi fiscali, fatte salve alcune esclusioni espressamente previste (art.2);
- e gli Stati e territori per i quali la qualifica di paradiso fiscale opera limitatamente a specifici soggetti e attività (art.3).

Il comma 678, art.1, L. n.190/14 (Legge di stabilità 2015) ha disposto che, in attesa dell'emanazione della lista, di cui all'art.168-bis Tuir, i Paesi a fiscalità privilegiata, di cui al co.10, art.110 Tuir dovranno essere individuati da apposito provvedimento del Ministero dell'Economia e delle Finanze, esclusivamente con riferimento alla "mancanza di adeguato scambio di informazioni".

L'Agenzia delle Entrate, sul tema e a commento della disciplina sulle CFC, ha precisato che:

*"è necessario verificare l'effettivo trattamento fiscale riservato ai relativi redditi sulla base di specifiche disposizioni negoziali o amministrative, non essendo determinanti le previsioni normative generali dettate per la categoria societaria di appartenenza"*⁵.

Con riferimento all'indeducibilità dei costi, si evidenzia che la disciplina fa espresso riferimento alle "spese e gli altri componenti negativi" e che, secondo l'Agenzia delle Entrate, tale disposizione consente di estendere l'ambito applicativo della norma a qualunque componente negativo di reddito derivante da transazioni commerciali poste in essere con fornitori collocati in Paesi a fiscalità privilegiata⁶.

Pertanto, devono essere verificati tutti i componenti negativi che derivano da operazioni intercorse con soggetti collocati in Paesi a fiscalità privilegiata e che, anche se in periodi d'imposta successivi rispetto a quello in cui la transazione è stata eseguita, comportano una diminuzione del reddito imponibile dell'impresa italiana; di conseguenza, devono considerarsi "indeducibili" componenti negativi come gli ammortamenti, le svalutazioni, le perdite, le minusvalenze e ogni altro componente negativo, derivante da operazioni intercorse con tali soggetti.

Peraltro, il Cndcec ha affermato che un'interpretazione letterale della norma imporrebbe di tener conto delle variazioni (iniziali e finali) delle rimanenze, considerato che le stesse sono costi sospesi derivanti da acquisti effettuati⁷ e, di conseguenza, ritiene possibile, in sede di redazione della dichiarazione, eseguire la separata indicazione del costo di acquisto di beni e dei servizi nel periodo di imposta in cui si effettua l'operazione di acquisto.

Infine, è utile evidenziare che, in presenza di componenti negativi indeducibili, nel caso in cui le spese e gli altri componenti negativi siano indeducibili, parzialmente, per il Cndcec è necessario indicare la parte deducibile residua⁸.

La presunzione legale relativa

Con riferimento alla "presunzione legale", di natura "relativa", con la quale il Legislatore tributario ritiene che il soggetto collocato sul territorio di un Paese a fiscalità privilegiata debba essere considerata priva di una propria effettiva attività, si rende possibile dimostrare che, al contrario, le imprese estere svolgono "prevalentemente" un'effettiva attività commerciale e che le operazioni eseguite rispondono a un "effettivo interesse economico" e sono state "effettivamente realizzate". In tal caso, il contribuente può presentare un'istanza di interpello, di cui all'art.21 L. n.413/91, sia preventivamente che nel corso della procedura di accertamento eseguito dall'Amministrazione finanziaria rispondendo, nel termine di novanta giorni dalla notifica, allo specifico avviso emesso dalla stessa amministrazione.

⁵ Agenzia delle Entrate, Circolare n.18/E/02, par.2.3.

⁶ Agenzia delle Entrate, Circolare n.51/E/10, par.9.2.

⁷ Cndcec, studio marzo 2012, par.5.1.6.

⁸ Cndcec, studio marzo 2012, par.5.2.2.

La deducibilità dei costi, di cui al co.11, art.110 Tuir, deve essere verificata attivando uno specifico, quanto effettivo, contraddittorio, in relazione alla necessità che l'Amministrazione finanziaria evidenzi al contribuente i propri rilievi e che quest'ultimo sia messo nella condizione di produrre dati e informazioni, necessarie a controbattere, ed eventualmente abbattere, le deduzioni dell'ufficio⁹. È opportuno evidenziare che, anche in esito positivo all'interpello del contribuente, quest'ultimo deve necessariamente indicare i componenti negativi nella dichiarazione dei redditi, come precisato dall'Agenzia delle Entrate¹⁰ (variazione in aumento e variazione in diminuzione).

In estrema sintesi, il contribuente dovrà dimostrare che l'impresa estera esercita un'attività commerciale, come indicato dall'art.2195 cod.civ., utilizzando strutture e risorse proprie, idonee all'esercizio delle attività¹¹, mentre non è richiesto alcun "radicamento", come indicato per la disciplina sulle CFC¹².

Al fine di produrre la documentazione per la relativa valutazione, l'Agenzia delle Entrate ha emanato alcuni documenti di prassi che individuano quanto necessario¹³, evidenziando la necessità di produrre, tra l'altro, l'atto costitutivo e lo statuto sociale del soggetto estero, una relazione descrittiva della struttura, l'esistenza legale della società estera, la presenza di personale dipendente, la documentazione doganale e quant'altro.

In alternativa alla detta documentazione, è possibile dimostrare l'esistenza di un effettivo interesse economico nell'operazione conclusa e, naturalmente, l'esecuzione effettiva della stessa non potendo, il contribuente, limitarsi alla mera indicazione della presenza dell'interesse economico¹⁴ e tenendo sempre conto del rispetto del "principio di inerenza"¹⁵.

Per l'Agenzia delle Entrate, la presenza dell'effettivo interesse economico non può prescindere dalla:

- valutazione del prezzo corrisposto;
- presenza dei costi accessori;
- modalità di esecuzione dell'operazione;
- possibilità di acquisire il bene e/o il servizio presso altri fornitori;
- presenza di vincoli con l'impresa estera¹⁶.

Per Assonime, l'operazione potrebbe anche essere finalizzata alla penetrazione in nuovi mercati o l'acquisizione di contatti con le imprese locali, al fine di commercializzare, in futuro e in quel territorio, i prodotti dell'impresa¹⁷, mentre il prezzo corrisposto, superiore a quello medio di mercato, non è sufficiente per pregiudicare l'effettivo interesse economico¹⁸.

L'operazione, inoltre, deve essere effettivamente eseguita e il contribuente è chiamato a fornire la relativa prova (fatture ricevute, pagamenti eseguiti e quant'altro).

Infine, si ricorda che la disciplina sull'indeducibilità dei costi si rende applicabile anche alle prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati in Stati o territori a fiscalità privilegiata, ai sensi del co.12-*bis*, art.110 Tuir, con estensione anche a coloro che non appartengono alle professioni regolamentate¹⁹.

Le disposizioni contenute nei co.10 e 11, art.110 Tuir non si rendono applicabili per le operazioni intercorse con soggetti non residenti cui risultino applicabili gli artt.167 o 168 Tuir, ai sensi del co.12 del medesimo art.110 (art.110 co.12 Tuir), con la conseguenza che le disposizioni destinate alle CFC risultano "prioritarie" rispetto a quelle relative alla indeducibilità dei costi²⁰.

Le sanzioni per la mancata indicazione in Unico

Si ricorda che, in presenza di operazioni effettuate con soggetti collocati in territori a fiscalità privilegiata, è necessario indicare i componenti negativi (esempio, 5.000 euro) nella dichiarazione dei redditi (per esempio, Unico 2015 SC), effettuando sempre una variazione in aumento nel quadro "RF" ("RF29") e, eventualmente se si rendono applicabili le esimenti, effettuare una variazione in diminuzione ("RF52") per portare in deduzione l'ammontare delle spese e delle componenti negative.

⁹ CTR Milano, sentenza n.175/14 /11.

¹⁰ Agenzia delle Entrate, Circolare n.35/E/12, risposta 4.4.

¹¹ Agenzia delle Entrate, Risoluzione n.46/E/04.

¹² Agenzia delle Entrate, Circolare n.51/E/10, par.9.3.

Il contribuente che ometta l'indicazione viene sanzionato con una sanzione specifica, ai sensi del co.3-*bis*, art.8 D.Lgs. n.471/97, pari al 10% degli importi relativi a tali spese e componenti negativi, con un minimo di 500 euro e un massimo di 50.000 euro, senza perdere la deducibilità dei detti componenti, ma con la possibilità di dimostrare all'ufficio la sussistenza delle esimenti, evitando l'applicazione della sanzione per infedele dichiarazione.¹³¹⁴¹⁵¹⁶¹⁷¹⁸

Il contribuente, inoltre, può sanare l'omissione presentando una dichiarazione integrativa, prima dell'avvio dei controlli, con applicazione della sanzione fissa, di cui al co.1, art.8 D.Lgs. n.471/97, da un minimo di 258 euro a un massimo di 2.065 euro e con la possibilità di fruire dell'istituto del ravvedimento operoso.¹⁹²⁰

Nel caso in cui l'Amministrazione Finanziaria, invece, abbia iniziato i controlli, l'eventuale presentazione della dichiarazione integrativa, non pare possa escludere l'applicazione della sanzione specifica indicata (10%)²¹.

Il regime delle "Controlled Foreign Companies" (CFC)

I soggetti residenti sul territorio nazionale interessati dalla disciplina CFC sono le persone fisiche esercenti o non esercenti attività commerciale, le società semplici, le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice e i soggetti a esse equiparati, le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, gli enti pubblici e privati diversi dalle società, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, nonché gli enti pubblici e privati diversi dalle società, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Il regime si applica ai soggetti residenti in Italia, come appena indicato, che detengano una partecipazione di controllo ovvero una partecipazione agli utili non inferiore al 20% (al 10% in presenza di società quotate) in una società residente in un Paese a fiscalità privilegiata.

La disciplina "non" si applica, al contrario, ai soggetti non residenti in Italia, anche se operano sul territorio, attraverso una stabile organizzazione.

Con riferimento alla verifica del "controllo" si deve fare riferimento all'art.2359 cod.civ., ai sensi del co.3, art.167 Tuir, in tema di società controllate e collegate.

Pertanto, per tutti i soggetti (anche diversi dalle società commerciali) si deve tenere conto della presenza di un controllo "di diritto", quando una società dispone, direttamente o indirettamente, della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria di un'altra società, di un controllo "di fatto", quando una società dispone, direttamente o indirettamente, dei voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria di un'altra società e/o di un controllo su base contrattuale che si verifica quando le società sono sotto un'influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali.

Inoltre, la disciplina in commento deve essere applicata anche in presenza di un controllo indiretto, attuato tramite l'utilizzo di una o più società controllate dal soggetto residente, di una società partecipata estera, detenuta per interposta persona e/o mediante un trust interposto²².

Si devono considerare collegate le imprese relativamente alle quali il soggetto residente detiene, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, una partecipazione non inferiore al 20% agli utili; in presenza di una partecipazione agli utili di società quotate in borsa, la percentuale è ridotta al 10%.

¹³ Agenzia delle Entrate, Circolare n.29/E/03 e Risoluzione n.46/E/04.

¹⁴ Comitato consultivo per le norme antielusive, parere n.9/07.

¹⁵ Agenzia delle Entrate, Circolare n.1/E/09.

¹⁶ Agenzia delle Entrate, Circolare n.51/E/10, par.9.3.

¹⁷ Assonime, Circolare n.36/04, par.3.2.

¹⁸ Agenzia delle Entrate, Circolare n.51/E/10.

¹⁹ Agenzia delle Entrate, Circolare n.1/E/09.

²⁰ Agenzia delle Entrate, n.51/E/10, par.9.4.

²¹ Agenzia delle Entrate, Circolare n.11/E/07 risposta 12.6.

²² Agenzia delle Entrate, Risoluzione n.400/E/08.

La disciplina in commento, con la conseguente imputazione "per trasparenza" al soggetto residente del reddito della controllata o collegata estera, si rende applicabile quando il soggetto estero è residente o localizzato in Stati o territori non inclusi nella "white list" da emanare ai sensi dell'art.168-bis Tuir, ai sensi del co.1, art.167 e del co.1, art.168 Tuir.

Come detto in premessa, il co.680, art.1 L. n.190/14 (Stabilità 2015) ha disposto che, per i periodi di imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014 (2015 per i soggetti solari), ai fini della corretta applicazione dell'art.167 Tuir si deve considerare livello di tassazione "sensibilmente" inferiore a quello applicato in Italia, un livello di tassazione inferiore al 50% di quello domestico, anche se tale livello di tassazione è previsto da un regime fiscale speciale.

Ai fini dell'applicazione della disciplina delle CFC, è necessario che il soggetto estero partecipato sia residente o localizzato in uno Stato o territorio con regime fiscale privilegiato e, nello stesso tempo, che il livello di tassazione sia inferiore al 50% del livello di tassazione applicabile in Italia.

Per la determinazione dei redditi dei soggetti esteri partecipati, ai sensi del co.6, art.167 Tuir e art.2, D.M. n.429/01 si applicano le disposizioni contenute nel "Titolo II", "Capo II", "Sezione I" del Tuir, con esclusione dell'applicazione delle disposizioni contenute nel co.4:

- dell'art.86, riferibili alla rateizzazione delle plusvalenze;
- dell'art.84 riferito al riporto delle perdite;
- e degli artt.111 e 112 destinati alle imprese assicurative e alle banche

Le perdite emergenti sono portate in diminuzione dei redditi del soggetto non residente, ai sensi del co.1, art.2 D.M. n.429/01 e possono essere compensate soltanto con utili relativi alla CFC che ha generato la perdita.

I valori risultanti dal bilancio che si riferisce all'esercizio o periodo di gestione anteriore a quello da cui si applicano le disposizioni del regolamento sono riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi, a condizione che siano conformi a quelli derivanti dall'applicazione dei criteri contabili adottati nei precedenti esercizi e ne sia attestata la congruità da uno o più soggetti che siano in possesso dei requisiti previsti, di cui all'art.11 D.Lgs. n.88/92.

I redditi imputati al soggetto controllante italiano sono assoggettati a tassazione separata, da ciascun partecipante, nel periodo d'imposta in corso alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione dell'impresa, società o ente non residente, ai sensi del co.6, art.167 Tuir e del co.2, art.3 D.M. n.429/01, con l'aliquota media di tassazione del reddito complessivo netto e comunque con l'aliquota non inferiore al 27%.

Sono ammesse in detrazione, ai sensi dell'art.165 Tuir, le imposte sui redditi pagate all'estero a titolo definitivo dall'impresa, società o ente non residente e se, nel corso dell'esercizio, la società o ente collocato in territorio a fiscalità privilegiata percepisce dividendi da proprie partecipate estere residenti o localizzate in Paesi o territori diversi da quelli indicati nelle "black list", tali proventi concorrono a formare il reddito della CFC nella misura del 5%, ai sensi del co.2, art.89 Tuir²³.

La società o ente controllante domestico deve dichiarare i redditi dell'impresa, società o ente non residente, in uno specifico prospetto allegato alla propria dichiarazione dei redditi.

Documentazione probatoria e "radicamento"

L'Amministrazione finanziaria può richiedere la produzione della documentazione inerente ai costi di acquisizione dei beni relativi all'attività esercitata e/o delle componenti reddituali rilevanti ai fini della determinazione dei redditi o delle perdite.

Qualora il controllo sia esercitato da un soggetto non titolare di reddito d'impresa, le richieste possono riguardare i compensi a esso spettanti a qualsiasi titolo.

La tassazione per trasparenza, ai sensi degli artt.167 e 168 Tuir, non deve essere applicata in seguito dell'avvenuta dimostrazione, da parte della società o altro ente non residente, dell'esercizio di un'effettiva attività industriale o commerciale, ai sensi delle disposizioni contenute nella lett.a),

²³ Agenzia delle Entrate, Circolare n.51/E/10, par.2.

co.5, art.167 Tuir, o dalla dimostrazione che dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a fiscalità privilegiata, ai sensi della successiva lett.b) co.5, del medesimo articolo; le circostanze "esimenti" possono essere invocate anche in presenza di "collegamento", per effetto delle disposizioni di rinvio contenute nell'art.168 Tuir.

È necessario, pertanto, dimostrare l'esercizio di un'effettiva attività economica "con una struttura organizzativa idonea allo svolgimento della sua citata attività oppure alla sua autonoma preparazione e conclusione", come indicato nel co.3, art.5 D.M. n.429/01.

L'Agenzia delle Entrate ha indicato la documentazione idonea, in sede di interpello, a dimostrare l'esistenza di un'effettiva struttura organizzativa nel territorio a fiscalità privilegiata (scritture contabili, relazione sull'attività esercitata, detenzione compendio immobiliare, rapporti di c/c e quant'altro)²⁴.

L'attuale formulazione della citata lett.a), co.5, art.167 Tuir (come modificata dal D.L. n.78/09) prevede che la partecipata estera non solo eserciti un'attività industriale o commerciale nello Stato estero, ma anche l'esercizio delle attività nel mercato dello Stato estero; di fatto, viene richiesto un vero e proprio insediamento (*rectius*, "radicamento") dell'impresa nella struttura economica di tale Stato. Per "radicamento" si deve intendere un legame di tipo economico e sociale della CFC con il Paese estero e, quindi,

"... la sua intenzione di partecipare, in maniera stabile e continuativa, alla vita economica di uno Stato (...) diverso dal proprio e di trarne vantaggio"²⁵.

Come alternativa alla dimostrazione dell'esercizio di un'effettiva attività industriale o commerciale nel mercato dello Stato estero, il soggetto residente può dimostrare che "dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi" in un paradiso fiscale; in tal caso, diventa estremamente importante il possesso di una documentazione idonea a dimostrare la distribuzione "sistematica" verso l'Italia degli utili della CFC.

Naturalmente, deve essere contemporaneamente presente l'ulteriore condizione secondo la quale l'imposizione effettiva complessivamente gravante sull'utile ante imposte della CFC sia congrua rispetto al livello di imposizione gravante in Italia.

Per la disapplicazione dei regimi, il socio residente è, in ogni caso, tenuto a fornire la prova che, fin dall'inizio del periodo di possesso delle partecipazioni, non è stato conseguito l'effetto di delocalizzare i redditi in Stati o territori a fiscalità privilegiata.

La procedura di interpello

Per disapplicare la disciplina sulle CFC per le società controllate e collegate, si rende necessario attivare la procedura di interpello, di cui all'art.11 L. n.212/00 ("Statuto dei diritti del contribuente"), come indicato dall'Agenzia delle Entrate²⁶.

La presentazione dell'interpello è condizione necessaria ai fini della disapplicazione giacché, la mancata presentazione, comporta l'applicazione della disciplina in commento (CFC).

L'interpello deve essere preventivo, con la necessità che il contribuente deve sentire l'Amministrazione finanziaria, prima della presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta per il quale si intendono fare valere le esimenti di legge²⁷.

Trattandosi di un comportamento che trova attuazione nella dichiarazione dei redditi, l'istanza deve essere presentata, a pena di inammissibilità, in tempo utile per ottenere la risposta prima della scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione stessa²⁸.

L'istante, infine, è tenuto ad allegare, alla domanda, la documentazione dalla quale si possa comprendere la natura "non" fittizia della partecipazione nella società estera (atto costitutivo, statuto sociale, relazione descrittiva della struttura, bilanci, dichiarazioni e quant'altro).

²⁴ Agenzia delle Entrate, Circolare n.29/E/03.

²⁵ Agenzia delle Entrate, Circolare n.51/E/10.

²⁶ Agenzia delle Entrate, Circolare n.29/E/03.

²⁷ Agenzia delle Entrate, Circolare n.18/E/02, par.3.

²⁸ Agenzia delle Entrate, Circolare n.32/E/10 e n.51/E/10.

Le novità in arrivo sui costi "black list" e CFC

Preliminarmente, si evidenzia che lo schema di decreto legislativo di riforma della fiscalità internazionale ha previsto, quale regola generale, la deducibilità di tali costi nel limite del valore normale (nuovo co.10, art.110 Tuir), con la possibilità concessa al contribuente di dedurre l'eventuale eccedenza rispetto al "valore normale", fornendo la prova che le operazioni rispondono a un effettivo interesse economico (nuovo co.11, dell'art.110 Tuir).

Sarà l'Agenzia delle Entrate che, di conseguenza, dovrà dimostrare se, e in quale misura, il costo "black list" sostenuto sia ritenuto eccedente il corrispettivo valore normale.

Lo stesso schema di decreto legislativo, che si ricorda sviluppato in attuazione dell'art.12 L. n.23/14 e destinato a ridurre le incertezze nella determinazione del reddito e del valore della produzione imponibile e per favorire l'internazionalizzazione dei soggetti economici nazionali, ha previsto 2 interessanti novità che impattano nella disciplina sulle CFC:

1. l'introduzione di un contraddittorio obbligatorio;
2. e la "facoltà" (in luogo dell'obbligo) di presentare l'istanza di interpello²⁹.

Dette modifiche sono state commentate anche dal Consorzio studi e ricerche fiscali del Gruppo Intesa Sanpaolo³⁰.

Come evidenziato in apertura del documento appena citato, il commento è riferito all'art.8 dello schema di provvedimento, poiché l'attuale impianto normativo, come in precedenza evidenziato, risulta complesso e comporta numerosi obblighi posti in capo alla società italiana: tassazione per trasparenza, inversione dell'onere della prova, obbligatorietà dell'interpello e dimostrazione del "radicamento" dell'impresa estera sul mercato locale.

Pertanto, il Legislatore ha previsto di introdurre la mera "facoltà" di presentazione dell'istanza di interpello, essendo ammessa la possibilità di dimostrare le esimenti in qualunque momento, anche posteriormente, rispetto alla verifica dell'Amministrazione finanziaria.

Inoltre, i redditi della CFC dovranno essere determinati sulla base di tutte le disposizioni applicabili ai soggetti residenti, titolari di redditi d'impresa e, ai fini del confronto tra imposte estere e imposte virtuali nazionali, naturalmente per le società collocate in territori a fiscalità privilegiata, dovranno essere previsti dei meccanismi semplificati per la relativa determinazione.

Infine, ancorché la situazione sia già conclamata da un consolidato orientamento giurisprudenziale, anche nel caso della disciplina sulle imprese estere controllate e/o collegate, si rende obbligatorio il "contraddittorio preventivo" con, in aggiunta, la previsione dell'abrogazione dell'art.168 Tuir che estende l'applicazione della disciplina in commento anche ai soggetti esteri collegati.

La disciplina dell'interpello viene razionalizzata e viene disposto che, in caso di mancata comunicazione entro 120 giorni e al decorso di altri 60 giorni dalla diffida, vale il regime del "silenzio-assenso". L'Amministrazione finanziaria, inoltre, prima di emettere un avviso di accertamento, dovrà notificare all'interessato un invito a fornire le prove per la disapplicazione della disciplina, entro il termine di 90 giorni dal ricevimento.

Infine, con particolare riferimento al soggetto estero non si parla più di "partecipato" ma di "controllato" e si prevede l'abrogazione dell'art.168-bis Tuir, che indica i criteri per l'individuazione degli stati che consentono un adeguato scambio di informazioni, ancorché tale scelta abbia una mera valenza formale, restando da tempo inattuato l'impianto dispositivo del citato art.168-bis Tuir.

Riferimenti normativi:

L. n.190/14

Decreto 27 aprile 2015

Decreto 30 marzo 2015

L. n.190/14

D.M. 30 marzo 2015

²⁹ F.G. Poggiani, "CFC, doppio cambio di marcia", ItaliaOggi, 16 maggio 2015.

³⁰ Consorzio studi e ricerche fiscali, Circolare n.2/15.

L'Agenzia delle Entrate spiega i depositi Iva

Con la Circolare n.12/E/15 l'Agenzia delle Entrate illustra la disciplina dei depositi Iva, di cui all'art.50-bis D.L. n.331/93, tenendo conto della sentenza della Corte di Giustizia Ue del 17 luglio 2014 (Causa C-272/13) che è intervenuta sulla questione dell'introduzione effettiva dei beni nel deposito. Nel presente intervento si illustrano i principali chiarimenti contenuti nel predetto documento di prassi, rinviando a successivi contributi per l'approfondimento delle singole operazioni che si possono effettuare utilizzando il deposito Iva.

Premessa e quadro normativo

I depositi Iva sono stati introdotti nel nostro ordinamento dalla L. n.28/97, che ha inserito l'art.50-bis nel D.L. n.331/93. Successivamente, il D.M. n.419 del 20 ottobre 1997, ha stabilito le norme procedurali per la richiesta e il rilascio dell'autorizzazione a gestire i depositi, gli adempimenti contabili del gestore e le modalità di introduzione ed estrazione dei beni dal deposito stesso. Il quadro normativo è stato poi implementato con l'art.34, co.44 D.L. n.179/12 relativamente alle prestazioni di servizi effettuabili senza pagamento dell'imposta, estendendo tale trattamento anche a quelle eseguite in locali limitrofi al deposito Iva.

I depositi Iva sono dei luoghi fisici, per la custodia di beni nazionali e comunitari non destinati alla vendita al minuto nei locali dei depositi medesimi. Il principale obiettivo è quello di evitare che ai beni comunitari sia riservato un trattamento fiscale meno favorevole rispetto a quelli provenienti da Paesi extraUe introdotti nei depositi doganali.

I depositi Iva consentono, per determinate operazioni, di assolvere l'imposta solo al momento dell'estrazione dei beni dal deposito stesso con il sistema del reverse charge mentre, fino a tale momento, l'imposta rimane in qualche modo congelata a condizione che i beni, pur subendo trasferimenti e prestazioni di servizi, rimangano giacenti all'interno del deposito.

Con la Circolare n.12/E/15, l'Agenzia delle Entrate illustra l'intera disciplina dei depositi Iva, anche alla luce del contenuto della sentenza della Corte di Giustizia Ue del 17 luglio 2014 (Causa C-272/13), affrontando in particolare i seguenti aspetti:

- tipologie di beni che possono essere immessi nel deposito Iva;
- soggetti abilitati alla gestione del deposito Iva;
- operazioni agevolate (introduzione dei beni nel deposito Iva, cessioni e prestazioni effettuate su beni che si trovano già nel deposito Iva ed estrazione dei beni dal deposito Iva);
- base imponibile delle operazioni;
- controlli sulla gestione dei depositi Iva.

Come anticipato, l'Agenzia delle Entrate si sofferma sulle conseguenze derivanti dal contenuto della citata sentenza della Corte di Giustizia, e ricorda che restano applicabili anche i chiarimenti contenuti nei seguenti documenti di prassi dell'Agenzia delle Dogane:

- Circolare n.16/D/14;
- Circolare n.16/D/06;
- note n.127293 del 4 settembre 2011, n.113881/RU del 5 ottobre 2011, n.84420/RU del 7 novembre 2011 e n.148047/RU del 1° febbraio 2012.

Beni che possono essere introdotti nel deposito Iva

Come già anticipato, l'Agenzia delle Entrate conferma che possono essere oggetto di introduzione nel deposito i beni nazionali e comunitari, purché non destinati alla vendita al minuto durante la loro giacenza nel deposito stesso. In deroga a tale regola, è consentito introdurre nei depositi Iva anche beni provenienti da Paesi extraUe purché immessi in libera pratica, poiché tale procedura

consente di far acquisire ai beni lo *status* di beni comunitari idonei a circolare nel territorio della Ue. In merito a tali beni, è opportuno ricordare che l'art.7 D.L. n.70/11, modificando l'art.50-*bis*, co.4, D.L. n.331/93, subordina l'introduzione dei beni in libera pratica nei depositi Iva alla prestazione di idonea garanzia commisurata all'imposta. Tale garanzia non è tuttavia dovuta da particolari categorie di soggetti che riscuotono la fiducia dell'Amministrazione doganale, nonché da parte di coloro che hanno la qualifica di Operatore Economico Autorizzato.

In linea generale, si precisa nella Circolare n.12/E/15, non vi sono limitazioni in merito alla natura, qualità e quantità dei beni introdotti nel deposito, a eccezione di quei beni introdotti nel deposito con lo scopo di essere ceduti ad acquirenti nazionali o extraUe, per i quali il beneficio è limitato ai beni elencati nella Tabella A-*bis*, allegata al D.L. n.331/93 (beni scambiati nelle borse merci, quali metalli non ferrosi, derrate alimentari, etc.). Si segnala inoltre che l'estrazione dei beni dal deposito Iva è riservata ai soggetti passivi Iva e non anche ai privati consumatori, e a tal fine i beni custoditi non possono infatti formare oggetto di vendita al dettaglio. L'Agenzia delle Entrate segnala infine che, salvo quanto si dirà per le prestazioni di servizi, i beni devono essere introdotti fisicamente nel deposito Iva, quale luogo fisico in cui possono essere individuabili senza possibilità di essere confusi, anche in assenza di recinzioni fisiche e cancellate.

Soggetti abilitati alla gestione del deposito

Come precisato nella Circolare n.12/E/15, i soggetti abilitati alla gestione di un deposito Iva sono individuabili nelle seguenti due categorie:

- soggetti già abilitati a gestire depositi con rilevanza fiscale (imprese esercenti depositi franchi, depositi fiscali per prodotti soggetti ad accise, etc.), per i quali non necessita alcuna ulteriore autorizzazione;
- soggetti che possono essere autorizzati alla gestione del deposito, i quali possono essere ulteriormente distinti come segue:
 - gestori di depositi per conto terzi: deve trattarsi di Spa, Sapa, Srl, cooperative ed enti, purché abbiano un capitale o un fondo di dotazione non inferiore a 516.456 euro;
 - gestori di depositi in conto proprio: in tal caso: l'autorizzazione può essere concessa a qualsiasi impresa, a prescindere dalla natura e dalla dimensione, limitatamente però a beni inviati da un operatore comunitario e destinati ad essere ceduti alla stessa impresa depositaria (*consignment stock*).

In ogni caso, i soggetti gestori di un deposito fiscale devono presentare i seguenti requisiti:

- non devono essere sottoposti a procedimento penale per reati di natura finanziaria;
- non devono aver riportato condanne per reati finanziari;
- non devono aver commesso violazioni gravi e ripetute delle norme in materia di Iva;
- non devono essere sottoposti a procedure concorsuali (fallimento, concordato preventivo, amministrazione controllata, etc.), ovvero trovarsi in liquidazione.

Infine, è bene evidenziare che l'art.1, co.2 D.L. n.262/06, ha introdotto il nuovo co.2-*bis* all'art.50-*bis*, richiedendo ai soggetti che gestiscono i depositi Iva di presentare, prima dell'avvio dell'operatività del deposito, apposita comunicazione agli uffici delle dogane e delle entrate competenti. Tale comunicazione è altresì funzionale alla valutazione della congruità della garanzia prestata in relazione alla movimentazione complessiva delle merci.

Competente al rilascio dell'autorizzazione è la DRE (ovvero quella provinciale per le province autonome di Trento e Bolzano), nella cui circoscrizione è situato il deposito Iva. La Direzione competente deve adottare il provvedimento entro 180 giorni dalla data in cui la richiesta è stata presentata dall'interessato, comunicandolo anche all'ufficio delle Entrate competente in relazione al domicilio del soggetto richiedente.

Per ottenere il rilascio dell'autorizzazione, il soggetto richiedente deve corredare l'istanza con i seguenti documenti:

- certificato di iscrizione nel registro imprese della Cciaa competente;
- certificato dei carichi pendenti;

- certificato generale del casellario giudiziale;
- certificato rilasciato dalla cancelleria del tribunale competente;
- certificato attestante che non sono state applicate misure di prevenzione (L. n.575/96);
- certificato antimafia (D.Lgs. n.490/94).

Operazioni agevolate

L'articolo 50-*bis*, co.4 D.L. n.331/93, elenca una serie di operazioni che possono essere eseguite senza pagamento dell'imposta:

- mediante introduzione dei beni nel deposito Iva (acquisti intracomunitari, immissioni in libera pratica, cessioni intracomunitarie e cessioni di beni particolari);
- durante la giacenza nel deposito Iva (cessioni di beni e prestazioni di servizi);
- mediante l'estrazione dei beni dal deposito Iva (utilizzo o commercializzazione in Italia o invio all'estero);
- mediante il trasferimento di beni tra depositi Iva.

Nella Circolare n.12/E/15, l'Agenzia delle Entrate propone la seguente suddivisione delle operazioni:

- quelle che presuppongono una contestuale introduzione dei beni nel deposito (art.50-*bis*, lett. da a) a d) D.L. n.331/93;
- quelle eseguite sui beni che già sono giacenti nel deposito Iva (art.50-*bis*, lett. da e) a i) D.L. n.331/93).

Operazioni con introduzione fisica dei beni

Come anticipato, il primo gruppo di operazioni è regolato dall'art.50-*bis*, co.4, lett. a), b), c) e d), D.L. n.331/93, e si riferisce alle ipotesi in cui i beni possono essere introdotti nel deposito Iva senza pagamento dell'imposta.

Acquisti intracomunitari

Tale fattispecie comprende le seguenti operazioni:

- acquisti a titolo oneroso di beni eseguiti da un soggetto passivo italiano di beni provenienti da altro paese comunitario;
- introduzione di beni in Italia da parte di un soggetto passivo comunitario (tale operazione è infatti considerata un acquisto intracomunitario ai sensi dell'art.38, co.3 D.L. n.331/93, con obbligo di nomina di un rappresentante fiscale "leggero").

La prima ipotesi fa riferimento a operazioni di introduzione di beni comunitari posta in essere da un operatore italiano. In questo caso, egli integra la fattura di acquisto senza applicare l'imposta, facendo riferimento all'art.50-*bis*. Tale fattura viene quindi annotata nel registro acquisti come "*operazione non soggetta ex art.50-bis D.L. n.331/93*". La merce, proveniente da un altro paese comunitario, a questo punto, viene introdotta nel deposito Iva, corredata della fattura di vendita o da idonea documentazione recante i dati per l'annotazione sul registro di carico da parte del depositario.

Nel secondo caso, valgono le stesse regole appena descritte, fatte le seguenti precisazioni: l'operatore comunitario deve innanzitutto nominare un rappresentante fiscale nel nostro paese (ovvero il depositario stesso, quale rappresentante fiscale "leggero").

Immissione in libera pratica

Il regime doganale della "libera pratica" è regolato dall'art.79 del codice doganale comunitario, secondo cui "*l'immissione in libera pratica attribuisce la posizione doganale di merce comunitaria ad una merce non comunitaria*".

Da quanto sopra, quindi, si ottiene un triplice effetto:

- l'istituto della libera pratica consente di porre nello *status* di libera circolazione nell'area comunitaria (merci comunitarie) le merci estere, con pagamento dei soli dazi doganali e di ogni altra tassa a effetto equivalente;

- l'immissione dei beni in un deposito Iva viene effettuata senza pagamento dell'imposta, purché l'intenzione sia manifestata all'atto della presentazione delle merci alla dogana di entrata;
- spostamento del momento in cui l'operazione assumerà rilevanza ai fini Iva all'atto dell'estrazione dei beni medesimi dal deposito Iva, ai fini della loro commercializzazione o del loro utilizzo in Italia.

La procedura consente quindi all'operatore comunitario di introdurre merci nella Comunità, evitando il pagamento immediato dell'Iva in dogana, con ciò risultando particolarmente vantaggiosa soprattutto per i soggetti che non possono vantare la qualifica di esportatore abituale, i quali possono utilizzare il *plafond* nei limiti dell'ammontare disponibile.

Nel caso di immissione in libera pratica di beni in dogana, l'introduzione presso i depositi fiscali segue il seguente *iter* procedurale: la merce, accompagnata da un documento di transito viene sdoganata. Nella relativa documentazione, deve essere specificato che la merce ha come destinazione l'introduzione in un deposito Iva. Quando il depositario accetta la merce e la prende in carico sull'apposito registro, appone l'attestato di presa in carico e il numero attribuito sulla bolletta. Copia di tale bolletta viene rimessa alla dogana che ha sdoganato la merce. La successiva estrazione rappresenterà un'operazione diversa a seconda della destinazione, dei beni: in questo senso potrà configurarsi un'operazione interna, comunitaria, ovvero un'esportazione.

La Circolare n.145/E/98, il cui contenuto è stato confermato anche dalla Circolare n.12/E/15, afferma che *"l'ufficio doganale di importazione, per il mantenimento dell'impegno in ordine alla destinazione assunto dal dichiarante, provvede a far garantire, anche tramite fideiussione, l'Iva non riscossa, sempre che non ricorrano le ipotesi di esonero dall'obbligo di prestare cauzione di cui all'art.90 Tuld, n.43/73. Qualora venga accertata una destinazione diversa da quella dichiarata, lo stesso ufficio trattiene la cauzione"*.

Cessioni di beni con introduzione nel deposito

Si tratta di operazioni di vendita di beni che non lasciano il territorio italiano, ma che sono eseguite nei confronti di clienti comunitari. In tal caso, poiché i beni non lasciano il territorio italiano, si tratterebbe di operazioni da assoggettare a Iva in Italia. È dunque evidente il vantaggio di utilizzare i depositi Iva per tali tipi di operazioni, le quali non richiedono nemmeno la compilazione del modello Intra 1-bis.

In questi casi, quindi, non si tratta di operazione non imponibile (cessione intracomunitaria), bensì di *"operazione non soggetta ex art.50-bis D.L. n.331/93"*. Naturalmente, al momento dell'estrazione dei beni dal deposito, occorrerà, in base alla destinazione dei beni, assoggettare l'operazione al regime previsto.

L'Agenzia delle Entrate, nella Circolare n.12/E, richiamando la Risoluzione n.66/E/02 e la Risoluzione n.440/E/08, precisa che il soggetto acquirente comunitario non deve identificarsi ai fini Iva in Italia (nominando un rappresentante fiscale ovvero direttamente).

Nell'ambito di tali operazioni, rientrano anche quelle contemplate nella lett. d) del co.4 dell'art.50-bis, effettuate tra due soggetti nazionali, ovvero tra un soggetto nazionale e uno extraUe, aventi ad oggetto beni normalmente trattati nelle borse merci ed introdotti nel deposito Iva.

Operazioni eseguite sui beni in giacenza nel deposito

Il secondo gruppo di operazioni non soggette a Iva, regolate dall'art.50-bis, co.4 D.L. n.331/93, comprende le cessioni di beni e le prestazioni di servizi eseguite durante la giacenza dei beni all'interno del deposito Iva. Per quanto riguarda le cessioni di beni, è importante evidenziare che deve trattarsi di vendite che non comportino la fuoriuscita dei beni dal deposito, a nulla rilevando la nazionalità del cedente o del cessionario. Per le prestazioni di servizi, invece, l'ambito applicativo comprende qualsiasi operazione da eseguirsi sui beni, comprese le manipolazioni usuali e le operazioni di perfezionamento, anche se eseguite in locali limitrofi sempreché le citate operazioni non siano di durata superiore a 60 giorni.

La Circolare n.12/E/15 evidenzia correttamente che le operazioni eseguite sui beni giacenti all'interno del deposito Iva rientrano tra quelle "non soggette" e non nell'ambito di quelle "non imponibili".

li", con la conseguenza che il corrispettivo delle stesse non rileva ai fini della maturazione dello *status* di esportatore abituale. Tuttavia, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione di cui all'art.19 d.P.R. n.633/72, l'effettuazione di tali operazioni "non soggette" non comporta alcuna limitazione all'esercizio del diritto stesso, anche se opportunamente l'Agenzia ricorda che l'applicazione del regime di cui all'art.50-*bis* D.L. n.331/93 (operazioni non soggette) riguarda non tutti i beni esistenti nel deposito, bensì solamente quelli che sono stati introdotti in base ad uno dei presupposti analizzati nei precedenti paragrafi (operazioni di introduzione eseguite ai sensi dell'art.50-*bis*, lett. da a) a d) D.L. n.331/93).

Prestazioni di servizi rese sui beni custoditi

Come anticipato, l'art.50-*bis*, co.4, lett. h) D.L. n.331/93, consente l'applicazione del regime di non applicazione dell'imposta anche per le prestazioni di servizi eseguite su beni custoditi nel deposito Iva. Sul punto, la Circolare n.12/E/15 precisa innanzitutto che si deve tener conto del regime territoriale di cui agli artt.7-*ter* e seguenti d.P.R. n.633/72, riformato dal 2010 a opera del D.Lgs. n.18/10. Ciò comporta che rientrano nel regime "speciale" di cui all'art.50-*bis* solamente quelle aventi rilevanza territoriale nello Stato, e non anche quelle escluse per carenza del relativo presupposto.

In altre parole:

- le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti passivi d'imposta in altro Stato (Ue o extraUe) sono considerate escluse da Iva ai sensi dell'art.7-*ter*, lett. b) d.P.R. n.633/72;
- le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti non passivi d'imposta in altro Stato (Ue o extraUe) sono assoggettate a Iva ai sensi dell'art.7-*ter*, lett. a), dello stesso d.P.R. n.633/72, ma se effettuate su beni giacenti in deposito Iva rientrano nel regime di "sospensione" ivi previsto.

Relativamente alla tipologia di servizi, si tratta in linea generale di tutte le prestazioni di servizi, con particolare riguardo a quelle di perfezionamento e le manipolazioni usuali che sono tipicamente dirette alla trasformazione o conservazione dei beni che sono giacenti nel deposito.

Di particolare interesse sono le precisazioni contenute nella Circolare n.12/E/15 in merito al luogo in cui le prestazioni di servizi sono eseguite, poiché le stesse possono essere svolte anche nei locali limitrofi al deposito Iva, intendendosi per tali quelli che:

"pur non costituendo direttamente parte integrante del deposito, sono a questo funzionalmente e logisticamente collegati in un rapporto di contiguità e comunque rientrano nel plesso aziendale del depositario, qualunque sia il titolo di detenzione degli immobili stessi con esclusione, in ogni caso, di locali gestiti da soggetto diverso dal depositario".

Sono in ogni caso escluse le spese di trasporto dei beni (per l'introduzione o l'estrazione dei beni), in quanto trattasi di servizi resi su beni che non si trovano fisicamente nel deposito.

Trasferimento dei beni in altro deposito Iva

Ai sensi dell'art.50-*bis*, co.4, lett. i), il trasferimento di beni da un deposito Iva a un altro non è soggetto a Iva, in quanto i beni rimangono comunque assoggettati al medesimo regime Iva. È comunque necessario che tale trasferimento sia accompagnato da un documento di trasporto, che deve essere annotato nel registro del deposito di partenza ed in quello del deposito di destinazione.

Operazioni di estrazione dei beni dal deposito Iva

Dopo l'introduzione dei beni, è necessario ora analizzare il trattamento Iva dei beni estratti dal deposito Iva, che dipende dalla loro destinazione o utilizzo. In linea di principio, le merci estratte dal soggetto che le ha introdotte, possono avere le seguenti destinazioni:

- commercializzazione o utilizzo in Italia;
- invio all'estero, con destinazione all'interno della UE o in un paese extraUE.

Commercializzazione o utilizzo in Italia

Secondo quanto disposto dall'art.50-*bis*, co.6 D.L. n.331/93, l'estrazione dei beni dal deposito Iva per l'utilizzazione o commercializzazione in Italia comporta l'assoggettamento a Iva degli stessi,

poiché in tale momento viene meno il "congelamento" del tributo ottenuto in precedenza con l'introduzione dei beni nel deposito Iva.

È bene sottolineare che il citato co.6 dell'art.50-*bis* precisa che l'estrazione può essere eseguita solo da soggetti passivi di imposta nazionali, con la conseguenza che se colui che estrae i beni dal deposito è un soggetto estero, senza stabile organizzazione in Italia, gli adempimenti connessi all'applicazione dell'Iva devono essere adempiuti da un rappresentante fiscale appositamente nominato. L'assoggettamento a Iva avviene tramite l'emissione di un'autofattura ai sensi dell'art.17, co.2 d.P.R. n.633/72, che deve essere annotata sia nel registro delle fatture emesse, sia nel registro degli acquisti, con conseguente neutralizzazione dell'imposta in sede di liquidazione periodica. Come evidenziato, nel registro degli acquisti, nell'ipotesi in cui la base imponibile corrisponda al valore della merce all'atto dell'introduzione, deve essere annotata solo l'imposta, poiché l'imponibile è già stato inserito all'atto della registrazione della bolla doganale (Risoluzione n.198/E/00).

La base imponibile è comunque costituita dai seguenti elementi:

- valore della merce al momento dell'introduzione, aumentato dei dazi assolti all'atto dell'immissione in libera pratica;
- costo degli eventuali servizi resi all'interno del deposito Iva nel periodo di giacenza dei beni (servizi di facchinaggio, prestazioni assicurative, lavorazioni, etc.).

È del tutto evidente che, terminata la procedura di estrazione con emissione di autofattura, i beni sono stati del tutto "nazionalizzati", e la successiva vendita in Italia sarà soggetta ad Iva nei modi ordinari. La Circolare n.12/E/15 correttamente precisa che se l'estrazione è operata da un soggetto diverso rispetto a quello che ha immesso i beni nel deposito, la base imponibile è normalmente pari al corrispettivo dell'ultima transazione, eventualmente aumentato del valore della prestazione di servizi che il bene ha subito durante la permanenza nel deposito.

Invio all'estero dei beni

A differenza di quanto sopra visto, ai sensi dell'art.50-*bis*, co. 4, lett. f) e g) D.L. n.331/93, le cessioni all'estero di beni estratti dal deposito Iva non sono soggette a imposta; in tal caso, pertanto, non deve essere emessa alcuna autofattura, bensì una fattura senza applicazione dell'imposta.

Vi sono comunque alcuni adempimenti formali da rispettare, che sono differenti a seconda che i beni siano inviati:

- in uno Stato comunitario: in tal caso il soggetto cedente pone in essere una cessione intracomunitaria non imponibile Iva ai sensi dell'art.41 D.L. n.331/93, e deve compilare il modello Intra 1-*bis*;
- in uno Stato extracomunitario: in tale ipotesi, il cedente pone in essere un'operazione non imponibile ai sensi dell'art.8 d.P.R. n.633/72.

In entrambi i casi, evidenzia la Circolare n.12/E/15, se il cedente dei beni sia un soggetto non residente, e non identificato ai fini Iva in Italia, i suddetti adempimenti (fatturazione e presentazione degli elenchi Intrastat) possono essere adempiuti dal gestore del deposito Iva quale rappresentante fiscale leggero.

Obblighi del gestore del deposito Iva

Il gestore del deposito Iva, che visto in precedenza deve essere un soggetto debitamente autorizzato dalla competente DRE, è soggetto ai seguenti obblighi:

- tenuta di un registro di carico e scarico nel quale annotare la movimentazione dei beni (introduzioni, estrazioni, etc.);
- conservazione dei documenti relativi all'introduzione dei beni nel deposito, all'estrazione degli stessi e all'eventuale scambio avvenuto durante la giacenza;
- assunzione della qualifica di rappresentante fiscale "leggero" per l'adempimento degli obblighi relativi alle operazioni comunitarie;
- responsabilità solidale con il soggetto che estrae i beni dal deposito per la mancata o irregolare applicazione dell'imposta relativa all'estrazione dei beni (sul punto si veda anche la sentenza della Corte di Giustizia 21 dicembre 2011, causa C-499/10).

Nella Circolare n.12/E/15 l'Agencia delle Entrate ricorda poi che in qualità di rappresentante fiscale leggero, il depositario assume tutti gli obblighi Iva relativamente alle operazioni che non comportano il pagamento dell'imposta relativamente ai beni introdotti nel deposito Iva. Il documento di prassi conferma che in tale ambito non rientrano solamente le operazioni "intracomunitarie" ma più in generale tutte quelle che non comportino l'assolvimento dell'Iva.

Irregolare introduzione dei beni in deposito

Nella Circolare n.12/E/15 l'Agencia delle Entrate riprende la questione relativa alle conseguenze sanzionatorie derivanti dall'introduzione "virtuale" dei beni nel deposito Iva, che recentemente è stato trattato dalla Corte di Giustizia Ue nella sentenza 17 luglio 2014 (causa C-272/13).

Sul punto, si ricorda che attraverso la citata pronuncia, i giudici europei si sono espressi in primo luogo sulla facoltà del singolo Stato di esigere l'introduzione fisica delle merci nel deposito Iva come condizione per sostituire il *reverse charge* all'estrazione dei beni dal deposito con il versamento dell'imposta in dogana, nonché sulle conseguenze sanzionatorie derivanti in caso di irregolare utilizzo del deposito.

In relazione al primo aspetto, la Corte ha chiarito, come sottolinea anche l'Agencia delle Entrate, che l'art.16 della direttiva 77/388/CEE non impedisce alla normativa nazionale di un Paese comunitario di subordinare l'esenzione dall'Iva all'importazione a condizione che le merci importate e destinate a un deposito fiscale ai fini dell'Iva siano fisicamente introdotte nel medesimo.

Inoltre, la Corte di Giustizia si è pronunciata sulla possibilità per l'Amministrazione finanziaria, in caso di irregolare utilizzo del deposito Iva, di pretendere il pagamento dell'Iva non assolta in dogana nonostante il successivo assolvimento dell'imposta mediante il meccanismo del *reverse charge*, all'atto dell'estrazione. Contrariamente a quanto sostenuto dall'Agencia delle Dogane (Circolare n.16/D/06), la Corte precisa che, in caso di irregolare utilizzo del deposito, l'Amministrazione non può richiedere il pagamento dell'Iva all'importazione qualora la stessa imposta sia già stata assolta al momento dell'estrazione dei beni mediante il meccanismo del *reverse charge*, a condizione che non esista evasione o tentativo di evasione.

La prospettata violazione deve infatti considerarsi di natura formale senza alcuna conseguenza sul pagamento già avvenuto al momento dell'estrazione dei beni dal deposito e sul diritto di detrazione dell'operatore. Pertanto, la Corte di Giustizia ha precisato che una sanzione che preveda una maggiorazione dell'imposta in misura fissa, come quella del 30% prevista dall'ordinamento nazionale, dall'art.13 D.Lgs. n.471/97, non sembra conforme al principio di proporzionalità. La sanzione prevista in misura fissa, infatti, rende impossibile l'adeguamento della stessa alle circostanze specifiche di ogni caso.

Tuttavia, l'Agencia delle Entrate esprime un orientamento differente, poiché considera la sanzione del 30% come proporzionale al danno erariale e alla gravità del comportamento. Infatti, secondo l'Agencia delle Entrate l'art.13 D.Lgs. n.471/97 consente una gradazione nella misura della sanzione nell'ipotesi in cui il comportamento del soggetto passivo non sia considerato grave, allorché il ritardo nel pagamento non sia superiore a 15 giorni. Si aggiunga che anche ai casi di tardivo od omesso versamento risulta applicabile l'istituto del ravvedimento operoso che consente, a seguito di adeguamento spontaneo del contribuente, un'ulteriore riduzione della sanzione al verificarsi di determinate condizioni.

Riferimenti normativi

Circolare n.12/E/15
Circolare n.16/D/14;
Circolare n.16/D/06;
Circolare n.145/E/98
Risoluzione n.66/E/02
Risoluzione n.440/E/08
Risoluzione n.198/E/00

La gestione del pagamento delle imposte

La gestione del pagamento delle imposte è un tema di estrema attualità, soprattutto in periodi di crisi. L'obiettivo è consentire il reperimento della necessaria liquidità, senza alterare gli equilibri finanziari e conservando, comunque, un contenimento dei costi. In tale direzione sono di aiuto le numerose possibilità, sia normative che interpretative, di gestione dei versamenti derivanti dalle dichiarazioni dei redditi, nonché degli eventuali avvisi bonari che notoriamente sono notificati proprio in questi giorni. Diviene pertanto fondamentale la corretta applicazione delle diverse disposizioni, nell'ottica di un valido supporto alla clientela, fermo restando il fine "deflativo" circa potenziali liti con l'Amministrazione finanziaria.

I mesi da maggio ad agosto sono particolarmente "tempestosi" per i contribuenti, in quanto alle ordinarie scadenze periodiche si sovrappongono gli esiti delle dichiarazioni dei redditi e, soprattutto, i relativi effetti in termini di pagamenti. Come se non bastasse, sono anche mesi in cui giungono gli avvisi bonari relativi all'ultima dichiarazione presentata, sia in riferimento alla liquidazione automatica della stessa, che in ordine al controllo formale ex art.36-ter d.P.R. n.600/73. L'esito complessivo di tale stato di cose è che il contribuente si trova innanzi a esborsi economici molto impegnativi sul piano finanziario, relativamente ai quali è opportuno vagliare con attenzione le possibilità offerte dal Legislatore per una pianificazione ottimale dei pagamenti, nel rispetto delle previsioni normative e dei principali chiarimenti di prassi offerti sul tema.

Lo slittamento di un mese nel pagamento delle imposte

È noto che in sede di versamento del saldo e del primo acconto al contribuente è data facoltà di versare entro i 30 giorni successivi alla scadenza prevista dalla legge mediante l'applicazione di una maggiorazione dello 0,40% sull'importo dovuto. In sostanza, se un soggetto deve 10.000 euro, la possibilità di fruire di tale maggior periodo comporta un maggior debito di 40 euro, con importo da versare pari a 10.040 euro (ovviamente, restano ferme le ordinarie possibilità di rateazione). Solitamente, per i soggetti che applicano gli studi di settore, l'insieme delle varie proroghe negli adempimenti e la combinazione delle diverse disposizioni normative conduce, da qualche anno a questa parte, all'individuazione della scadenza del 20 agosto quale data entro cui poter adempiere mediante il versamento della maggiorazione dello 0,40%.

Nel passato e fino all'emanazione della Circolare n.27/E/13, la maggiorazione dello 0,40% ha rappresentato un punto di contrasto enorme con l'Amministrazione finanziaria. Nel caso in cui, infatti, per mera dimenticanza il contribuente avesse versato solo le imposte dovute senza la necessaria maggiorazione (nell'esempio precedente, versamento dell'importo di 10.000 euro), l'irrogazione della sanzione del 30% era comunque rapportata all'intero importo dovuto e non alla sola maggiorazione dello 0,40% non versata a titolo di interesse di dilazione dei 30 giorni. In termini pratici, il contribuente non era sanzionato in relazione all'omesso importo di 40 euro, bensì in riferimento alle imposte dovute pari a 10.000 euro, con una richiesta esorbitante di 3.000 euro di sanzioni. Ciò in quanto si riteneva che l'omesso versamento dello 0,40% di fatto "non perfezionasse" la possibilità di prorogare l'adempimento, con ciò configurandosi gli estremi per considerare il versamento delle imposte effettuato in ritardo rispetto alla scadenza prevista dalla norma. Fortunatamente ha provveduto la Circolare n.27/E/13 a risolvere l'empasse, chiarendo che: "Non assume rilevanza stabilire se il contribuente abbia versato la sola imposta e non abbia versato la maggiorazione, o se abbia eseguito un versamento proporzionalmente insufficiente, proprio perché, non potendosi distinguere i due importi (versati con lo stesso codice tributo), il versamento si intende nel suo complesso insufficiente". Dal che discende che la sanzione del 30% deve essere applicata solo in relazione all'ammontare (imposta più maggiorazione), non versato. Peraltro, appare utile richia-

mare proprio l'esempio 1 contenuto nello stesso documento di prassi, da cui si evince che, di fatto, non è nemmeno richiesto che il versamento copra l'intero importo delle imposte dovute.

Esempio n.1 della Circolare n.27/E/13

Si ipotizzi che il contribuente, nel termine lungo, abbia erroneamente versato a titolo di saldo Ires 2011 l'importo di 100 euro - in luogo di 400 euro effettivamente dovuti - unitamente alla maggiorazione dello 0,40 per un totale di 100,4 euro (anziché 401,6 euro).

L'ufficio provvederà all'irrogazione della sanzione nella misura ordinaria del 30% sull'importo di 301,2 euro, ossia sulla sola differenza tra quanto dovuto (imposta più maggiorazione), pari a 401,6 euro, e quanto versato nel termine lungo, ossia 100,4 euro. In tale sede, si provvederà, altresì, al recupero della differenza d'imposta dovuta, di 301,2 euro, e degli interessi calcolati a far data dalla scadenza del termine lungo.

Il tema del versamento utilizzando la maggiorazione dello 0,40% merita un suggerimento finale. Nel caso in cui un cliente non dovesse avere le necessarie disponibilità nemmeno alla fine dei 30 giorni di dilazione (ad esempio, alla data del 20 agosto in caso di proroghe derivanti dai ritardi atavici degli studi di settore), è comunque possibile optare per la rateazione del saldo e del primo acconto.

In termini pratici, piuttosto che far ravvedere l'intero importo non versato, optando per il versamento rateale sarà possibile, al momento delle disponibilità economiche, ravvedere solo le rate non versate, contenendo le sanzioni da pagare. Dopo di che si riprenderanno gli ordinari adempimenti per le rate ancora da pagare alle rispettive scadenze.

Il ravvedimento

Il ravvedimento operoso è stato considerevolmente modificato a inizio 2015. In relazione al pagamento delle imposte può comunque affermarsi che non sussistono consistenti variazioni, posto che la sola "sensibile" è la riduzione delle sanzioni irrogabili nella misura di 1/9 nel caso di pagamento avvenuto entro i 90 giorni successivi alla scadenza dei termini. Nel resto, sono immutate le riduzioni nella misura di 1/10 per i pagamenti entro i 30 giorni successivi (con relativa ulteriore possibilità del c.d. ravvedimento *sprint*, di cui a breve si dirà), nonché la riduzione nella misura di 1/8 per i pagamenti effettuati entro il termine della presentazione riferita al periodo d'imposta in cui la violazione è commessa (di fatto, entro il termine del 30 settembre dell'anno successivo).

Le altre riduzioni, invero, non sembra possano trovare applicazione, dato che il sopraggiungere di un controllo ex artt.36-*bis* d.P.R. n.600/73 e 54-*bis* d.P.R. n.633/72, impedisce la possibilità di ravvedersi.

Sicuramente interessante è la possibilità del ravvedimento effettuato nei primi 14 giorni successivi al termine designato. L'articolo 23, co.31 D.L. n.98/11 ha modificato l'art.13, co.1 D.Lgs. n.471/97, disciplinante la sanzione amministrativa del 30% per il ritardato o omesso versamento dei tributi. Nello specifico, la variazione normativa apportata stabilisce che la determinazione della sanzione nella misura di 1/15 del 30% per ciascun giorno di ritardo, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore ai 15 giorni, è generalizzata e non più limitata ai versamenti relativi ai crediti assistiti integralmente da forme di garanzia reale o personale previste dalla legge o riconosciute dall'Amministrazione finanziaria. In pratica, chiunque effettui un versamento con un ritardo, rispetto alla scadenza normativa prevista, da 1 a 14 giorni è sanzionato in misura inferiore rispetto a quella "standard" del 30%, dovendosi irrogare una sanzione del 2% per ogni giorno di ritardo. Solo al 15° giorno di ritardo si assiste a una "ricongiunzione" della sanzione irrogabile, in quanto, appunto, la sanzione ritorna alla predetta misura "standard" del 30%. Peraltro, la riduzione della sanzione spetta "indipendentemente dal verificarsi delle condizioni richieste per il ravvedimento" (tesi già esposta nella Circolare n.138/E/00). Ciò significa che anche nei casi in cui non opera il ravvedimento operoso l'ufficio applicherà la sanzione di cui all'art.13 D.Lgs. n.471/97 tenendo conto, al verificarsi dei presupposti, della riduzione ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.

Resta però assolutamente ferma (ed è oltremodo consigliabile), la possibilità di fare ricorso all'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art.13 D.Lgs. n.472/97, tenendo presente la relativa determinazione delle sanzioni ridotte. In sostanza, se il versamento in ritardo è effettuato con le modalità del ravvedimento, oltre al calcolo della sanzione nella misura del 2% giornaliero, si può fruire della riduzione della sanzione nella misura di 1/10 (nel caso in esame, infatti, si è sempre nell'ipotesi di versamento entro i primi 30 giorni successivi alla scadenza).

Ad esempio, considerando un omesso versamento di 1.000 euro, il ravvedimento determina il seguente calcolo delle sanzioni:

- ritardo di 1 giorno: sanzione irrogabile 20 euro, riduzione a 1/10 nella misura di 2 euro;
- ritardo di 10 giorni: sanzione irrogabile di 200 euro, riduzione a 20 euro;
- ritardo di 14 giorni: sanzione ridotta a 28 euro.

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n.41/E/11, ha reso un'interpretazione estensiva delle diverse disposizioni previste precisando che affinché si perfezioni il ravvedimento con la riduzione delle sanzioni nella misura dello 0,2% al giorno per i primi 15 giorni successivi dalla scadenza normativa prevista per il versamento, gli interessi e le sanzioni possono essere versate anche entro i 30 giorni successivi. In pratica è sufficiente che l'insieme delle imposte, interessi e sanzioni ridotte siano versate entro la scadenza normativa per il ravvedimento per potersi ritenere soddisfatte le diverse disposizioni.

È importante sottolineare che il c.d. ravvedimento *sprint* commentato, posto che l'intervento normativo è stato effettuato solo limitatamente all'art.13 D.Lgs. n.471/97, opera solo limitatamente alle ipotesi in cui ricorrono gli estremi per l'irrogazione della sanzione nella misura del 30%, non trovando applicazione nelle altre circostanze, come ad esempio nel caso delle dichiarazioni infedeli.

Il ravvedimento frazionato

La Circolare n.192/E/98, al paragrafo 1.1. intitolato "omesso o insufficiente pagamento, alle prescritte scadenze, delle imposte dovute a titolo di acconto o di saldo in base alla dichiarazione", chiariva che le violazioni riguardanti l'omesso o il carente versamento delle imposte dovute "sono regolari con il pagamento, entro il 31 luglio 1998 e senza possibilità di rateazione, dell'imposta non versata alle previste scadenze, dei relativi interessi legali e della sanzione pari al 5% dell'imposta oggetto di regolarizzazione". Il documento di prassi, dunque, non sembrava consentire pagamenti dilazionati nel tempo, pur se nel loro insieme conducenti al complessivo importo necessario per il ravvedimento.

Tale rigida posizione è stata superata dalla Risoluzione n.67/E/11, che consente ai contribuenti di usufruire dei benefici del ravvedimento operoso nei casi in cui lo stesso avvenga in modo frazionato, con contestuale versamento "in misura congrua" della sanzione e degli interessi legali, nei termini normativamente previsti. Il citato documento di prassi anzitutto opera una distinzione tra "rateazione delle somme da ravvedimento" e "ravvedimento parziale", escludendo che l'art.13 del D.Lgs. n.472/97 possa applicarsi, come ovvio, nel caso di rateazione degli importi.

In particolare, non è ammissibile che il ravvedimento della violazione si perfezioni con il versamento della cosiddetta "prima rata" di quanto "complessivamente" dovuto a titolo di imposta: il versamento operato deve necessariamente contenere la componente "ravvedimento" in relazione all'imposta versata, pur se parziale.

In sostanza, se un contribuente che ha omesso il versamento di 1.000 euro, procede al versamento di 207,50 euro quale ravvedimento eseguito limitatamente all'importo di 200 euro di imposte e 7,50 euro di sanzioni (per comodità non si calcolano gli interessi, comunque dovuti), solo l'importo di 800 euro di imposte ancora dovuto non è oggetto del ravvedimento, con la conseguenza che in riferimento allo stesso l'Amministrazione finanziaria è autorizzata a recuperare anche le sanzioni del 30% in misura piena. L'importo di 200 euro è invece correttamente ravveduto.

L'Agenzia delle Entrate comunque rammenta che il limite all'effettuazione di tali ravvedimenti frazionati è rappresentato dall'intervento di controlli fiscali nei confronti del contribuente ovvero dallo scadere del termine per il ravvedimento. In tali circostanze, l'omesso versamento della parte di

debito che residua non può beneficiare delle riduzioni delle sanzioni che invece, andranno irrogate dagli uffici secondo le regole ordinarie.

Gli errori nei versamenti

Un documento di prassi di notevole pregio nell'ambito dei versamenti è poi rappresentato dalla Circolare n.27/E/13, citata in precedenza in riferimento alla problematica della maggiorazione dello 0,40%. I meriti ulteriori consistono nell'aver esteso i concetti in precedenza esposti anche ad altre fattispecie in cui possono aversi dei versamenti incompleti, come appunto frequentemente accade proprio nell'esecuzione dei ravvedimenti.

In primo luogo la Circolare fa chiarezza sul giorno da cui far decorrere i termini per il ravvedimento (e dunque le diverse possibilità di riduzione delle sanzioni dovute), stabilendo che lo stesso dipende dal termine originario scelto per il versamento da correggere: pertanto è in funzione del comportamento del contribuente che si determinano le tempistiche del ravvedimento. In sostanza, se il contribuente procede al versamento (incompleto) al termine canonico del 16 giugno, è da tale data che si conteggiano i termini del ravvedimento e pertanto la sanzione ridotta nella misura di 1/10 si applica fino al successivo 16 luglio, mentre quella innovativa di 1/9 sarà applicabile fino al 14 settembre. Se, invece, il contribuente procede al versamento al 16 luglio (o addirittura al 20 agosto, se sopravvengono le solite proroghe), utilizzando la maggiorazione dello 0,40%, è da tale data che si calcolano i 30 giorni entro cui ridurre la sanzione ad 1/10. È ovvio che nel termine lungo della presentazione della dichiarazione (solitamente il 30 settembre dell'anno successivo), la sanzione si riduce nella misura di 1/8. Solo nelle ipotesi in cui il contribuente non abbia versato alcun importo, né entro il 16 giugno né entro il 16 luglio, il termine cui fare riferimento per il calcolo delle somme dovute - sia in sede di ravvedimento (parziale o meno) che di recupero da parte degli uffici - è la data naturale di scadenza, ossia il 16 giugno.

Fatte queste importanti precisazioni, la Circolare in commento, con una serie di esempi pratici, ribadisce la priorità di dover premiare il contribuente virtuoso, a prescindere dagli errori commessi. L'apice interpretativo è raggiunto proprio in riferimento al ravvedimento. Secondo la Circolare n.27/E/13, infatti, la correttezza del comportamento "virtuoso" deve essere riconosciuta anche in presenza di un versamento complessivo insufficiente in termini di imposte, sanzioni e interessi, con addirittura sanzioni e interessi non commisurati alle imposte, dovendosi comunque considerare il ravvedimento *"perfezionato con riferimento alla quota parte dell'imposta proporzionata al quantum complessivamente corrisposto a vario titolo"*.

La sola necessità richiesta dal documento di prassi è che a titolo di sanzioni qualcosa sia versato con l'apposito codice tributo. Il problema, ovviamente, residua sul piano operativo, posto che il versamento effettuato dal contribuente dovrà essere riproporzionato in relazione all'importo complessivamente dovuto e dovrà anche essere scorporato tra imposte (e maggiorazione se dovuta), interessi e sanzioni. Dopo di che l'ufficio competente dovrà procedere alle correzioni dei codici tributo per riconoscere la correttezza del ravvedimento "frazionato" e procedere al recupero dell'importo residuale.

Per completezza di argomento, è utile rammentare che quanto sopra trova applicazione anche nelle ipotesi di acquiescenza agli avvisi di accertamento o di definizione delle sole sanzioni entro il termine di proposizione del ricorso. L'importante è che si tratti di un errore materiale o di calcolo nel versamento delle somme dovute di entità lieve, tale da non configurare un atteggiamento incompatibile con la volontà di definizione dell'accertamento.

Gli avvisi bonari

A decorrere dal mese di aprile, la "tensione" finanziaria del contribuente potrebbe essere causata anche dalla ricezione dei primi avvisi bonari riguardanti la liquidazione della dichiarazione dei redditi presentata per il periodo d'imposta precedente. La motivazione di tale "solerzia", soprattutto se rapportata alle possibilità di ravvedimento concesse al contribuente, risiede nella volontà, positiva, di consentire rettifiche prive di costi quando trattasi di legittime riprese che determinano una mera

riduzione degli importi dei crediti riportabili, in modo che il soggetto interessato possa decidere di riportare nella nuova dichiarazione solo ed esclusivamente l'ammontare ridotto come rettificato da parte dell'Agenzia delle Entrate, evitando qualsiasi pagamento posto il mancato utilizzo del differenziale contestato. Il rovescio della medaglia è invece rappresentato dalla impossibilità di sfruttare gli ampi termini dei nuovi ravvedimenti.

Di fatto, per non incorrere in contestazioni degli importi non ravveduti, il messaggio implicito è di "completare" il ravvedimento proprio entro il mese di aprile dell'anno successivo, onde evitare le conseguenze ostative dei controlli automatizzati delle dichiarazioni.

Ciò per quanto concerne la "gestione" dei predetti ravvedimenti in relazione alle imposte che emergeranno dalla prossima dichiarazione dei redditi. Se, invece, nel frattempo sopraggiunge l'esito del controllo dei versamenti della scorsa dichiarazione, è altresì esplorare le possibilità che si offrono per contenere l'immediato esborso monetario.

A temperare l'impatto delle comunicazioni provvede l'art.3-bis D.Lgs. n.462/97, che disciplina il pagamento rateale dei debiti in questione senza obbligo di prestare garanzia. Al contribuente si offre uno *step* importante per provvedere alla liquidità necessaria, dovendosi peraltro sottolineare che non è la sola alternativa concessa, residuando ancora la possibilità della successiva rateazione nei confronti dell'agente della riscossione. Ovviamente, ogni soluzione richiede un costo maggiore ma almeno consente al soggetto interessato di dilatare nel tempo l'importo complessivamente dovuto. Nel dettaglio, gli importi che emergono dai controlli automatizzati possono essere versati:

- in un numero massimo di 6 rate trimestrali (che potrebbero essere anche decrescenti, ma solitamente sono di pari importo, anche in considerazione degli ausili informatici forniti dall'Amministrazione finanziaria che in tal senso provvedono), se il debito non è superiore a 5.000 euro;
- fino ad un numero massimo di venti rate trimestrali di pari importo, nel caso di somme dovute superiori a 50.000 euro.

La tempistica della rateazione è precisa:

- la prima rata deve essere versata entro il termine di 30 giorni dal ricevimento della comunicazione. Posto che le comunicazioni possono essere effettuate, oltre che con raccomandata direttamente al domicilio del contribuente, anche attraverso il canale Entratel all'intermediario che ha inviato la dichiarazione (se questi ha espressamente dichiarato di voler ricevere l'eventuale avviso telematico), i 30 giorni decorrono dal sessantesimo giorno successivo a quello di trasmissione telematica dell'invito. La decorrenza del termine può essere differita nelle ipotesi in cui la comunicazione contenga dati da rettificare, nel qual caso i 30 giorni decorrono dal successivo momento di consegna del nuovo avviso bonario;
- le rate trimestrali scadono l'ultimo giorno di ciascun trimestre. Sull'importo delle rate successive sono dovuti gli interessi, calcolati dal primo giorno del secondo mese successivo a quello di elaborazione della comunicazione.

L'attenzione massima deve essere rivolta alla prima rata, in quanto il suo mancato o tardivo pagamento entro il termine previsto comporta la decadenza dalla rateazione e l'iscrizione a ruolo di quanto dovuto per imposte, interessi e sanzioni in misura piena.

Il mancato o tardivo pagamento delle rate successive alla prima è invece gestibile in maniera diversa e più rilassata, ancorchè meritevole di attenzione. Se infatti il contribuente provvede al pagamento di una rata in ritardo, ma entro il termine di pagamento della rata trimestrale successiva, si espone esclusivamente all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo della sanzione del 30%, commisurata all'importo della rata versata in ritardo, salvo che non abbia provveduto al ravvedimento operoso. La decadenza dalla rateazione con iscrizione a ruolo di quanto dovuto per imposte, interessi e sanzioni in misura piena, dedotto quanto versato nelle rate precedenti, invece interviene se la rata non è ottemperata (o è pagata in maniera incompleta) entro il termine di scadenza della rata successiva. In tale evenienza la sola via d'uscita è rimessa all'interpretazione dell'Ufficio competente, che sulla base delle indicazioni della dapprima commentata Circolare n.27/E/13 potrebbe considerare l'omissione alla stregua di un errore di lieve entità, una volta constatata la buona fede del contribuente. In caso contrario, non resta che attendere l'attivazione delle procedure di Equitalia

e provvedere alle ordinarie rateazioni nei confronti dell'Agente della riscossione, sapendo di poter confidare, in linea di massima, su una tempistica di almeno 72 rate, fermo restando l'importo minimo di 100 euro e la connessa implicazione negativa di dover fronteggiare sanzioni che ormai sono divenute "piene".

Riferimenti normativi

Circolare n.27/E/13

Circolare n.138/E/00

Circolare n.41/E/11

Risoluzione n.67/E/11

L'astensione dal voto e l'effetto sui *quorum* deliberativi dell'assemblea e del Consiglio di Amministrazione

Il tema delle astensioni volontarie, sia nell'ambito delle delibere assembleari di Spa e di Srl che in quelle dei Consigli di Amministrazione, è da sempre dibattuto ai fini del calcolo delle maggioranze per il raggiungimento dei rispettivi *quorum* deliberativi: le Massime n.133, 134 e 135 della Commissione per l'elaborazione dei principi uniformi in tema di società del Consiglio Notarile di Milano "legalizzano" la facoltà di inserire nello statuto sociale una clausola salva maggioranza finalizzata tanto ad evitare incertezze interpretative al momento del voto quanto a favorire la rapidità decisionale delle assemblee e dei Consigli d'Amministrazione.

Premessa

La Commissione per l'elaborazione dei principi uniformi in tema di società del Consiglio Notarile di Milano ha elaborato e pubblicato, il 17 settembre 2013, tre Massime in tema di diritto societario che hanno ad oggetto la possibile e libera determinabilità, sia nello statuto di società per azioni che di quelle a responsabilità limitata, del valore da assegnare all'astensione nelle delibere dell'assemblea e del CdA.

La Commissione, nel tentativo di dirimere la difficile interpretazione della materia anche a causa dei diversi contrasti dottrinali e giurisprudenziali sul tema, ha concluso ritenendo che l'autonomia statutaria di Spa e di Srl possa stabilire, con clausola necessariamente espressa, che nel calcolo del *quorum* deliberativo tanto dell'assemblea ordinaria di Spa e Srl (fatti salvi i casi in cui la legge prescriva *quorum* minimi inderogabili) che del CdA di entrambe non debbano essere computate le astensioni volontarie dei soci.

Le Massime 133, 134 e 135 trattano, dunque, esplicitamente il tema delle astensioni ai fini del calcolo del *quorum* deliberativo, e affermano che è legittimo:

- prevedere, nello statuto di una Spa, che nel calcolo del *quorum* deliberativo dell'assemblea ordinaria, tanto nella prima che nelle successive convocazioni, non siano computate le astensioni anche al di fuori dell'ipotesi contemplata dall'art.2368, co.3 cod.civ. (astensione per conflitto d'interessi);
- prevedere, nello statuto di una Srl, che nel calcolo del *quorum* deliberativo dell'assemblea non siano valutate le astensioni volontarie, fatti salvi i casi in cui la legge prescriva *quorum* deliberativi minimi inderogabili rapportati ad aliquote del capitale sociale;
- prevedere, nello statuto di una Spa o di una Srl, che nel calcolo del *quorum* deliberativo del CdA non siano computate le astensioni volontarie.

Le divergenti ipotesi interpretative e la soluzione della Commissione

Abbiamo, dunque, constatato che è legittimo prevedere, negli statuti di Srl e di Spa, l'inserimento di clausole che permettano di non considerare le astensioni volontarie ai fini della determinazione dei *quorum* deliberativi delle assemblee ordinarie e dei Consigli di Amministrazione.

Tale libertà interna di determinazione e di calcolo delle maggioranze è un importante strumento di gestione societaria per interpretare le volontà dei soci e degli amministratori, tema che da sempre genera notevoli incertezze interpretative soprattutto quando, all'atto deliberativo, le assemblee si trovano a doversi confrontare con i fenomeni "astensionistici" dei loro componenti.

Tali astensioni dal diritto di voto possono essere distinte tra "astensione legale" e "astensione volontaria". Nella prima ipotesi il diritto di voto non viene esercitato a seguito della dichiarazione espressa del socio di astenersi per conflitto di interessi; in tal caso è la stessa legge, all'art.2368,

co.3 cod.civ. che, come diretta conseguenza, prevede che tali azioni non siano computate ai fini del calcolo della maggioranza della quota di capitale richiesta per l'approvazione della deliberazione. Tale regola, espressa per le Spa, viene analogicamente estesa dalla dottrina maggioritaria anche alle deliberazioni delle Srl.

Nella seconda ipotesi, al contrario, l'acceso dibattito dottrinale e giurisprudenziale in relazione al valore da attribuirsi alle "astensioni volontarie", rappresentate da quelle decisioni di voto non espresso discendenti da una libera determinazione del socio stesso, non ha trovato soluzione neppure a seguito della riforma del diritto societario dell'anno 2003. Le ipotesi interpretative a riguardo, da sempre, si sono divise in due dominanti e parallele correnti di pensiero:

1. la prima, secondo la quale le azioni degli astenuti non vadano computate nel *quorum* deliberativo poiché, in caso contrario, all'astensione volontaria del socio verrebbe attribuito il valore di un voto contrario;
2. la seconda, ritenendo di contro che il risultato positivo dell'approvazione, nel silenzio della legge, non possa essere raggiunto nonostante l'atteggiamento agnostico assunto da taluni soci la cui astensione diverrebbe parificata all'espressione di un consenso, secondo la quale le azioni degli astenuti vadano computate nel *quorum* deliberativo quale voto negativo.

Le due opposte soluzioni appena prospettate determinano, naturalmente, sostanziali differenze ai fini operativi.

Il Caso

Per meglio comprendere quanto sin qui affermato, si può ipotizzare un caso pratico rappresentato dalla presenza di 10 soci, ciascuno titolare di un proprio diritto di voto per 1 azione: cosa accadrebbe se, in merito all'approvazione di una delibera, i soci si esprimessero con 5 voti a favore della stessa, 4 voti contrari ed 1 voto astenuto?

Gli scenari muterebbero radicalmente a seconda del valore che, secondo le due prospettate ipotesi, sarebbe assegnato al "voto" (o meglio, "non voto") del socio astenuto. Infatti:

1. seguendo la prima teoria interpretativa, che prevede che il voto dell'astenuto non vada computato nel *quorum* deliberativo, i 5 soci votanti e favorevoli rappresenterebbero la maggioranza della società, con conseguente approvazione della delibera;
2. al contrario, se l'ipotesi interpretativa utilizzata fosse la seconda, che ravvisa nel "non voto" dell'astenuto un parallelismo con il voto negativo, nel caso di specie si verificherebbe un bilanciamento tra i voti favorevoli (5) e quelli contrari (4+1), con conseguente mancato accoglimento della deliberazione.

L'esemplificazione esposta porta facilmente a poter intuire che l'inclusione nel *quorum* deliberativo dei "non voti" espressi dagli astenuti equivalga di fatto a un innalzamento delle maggioranze assembleari, che opera a esclusivo vantaggio dell'istanza c.d. partecipativa; di contro, l'esclusione degli astenuti dai calcoli per il raggiungimento del *quorum* produce l'effetto opposto che consente, nell'ottica di quell'istanza c.d. efficientistica tanto invocata a seguito della riforma del diritto societario, una più agevole e rapida assunzione delle delibere.

La Commissione per l'elaborazione dei principi uniformi in tema di società del Consiglio Notarile di Milano, con le Massime 133 e 134 relative alle assemblee di Spa ed Srl, risolve *ab origine* con semplicità e chiarezza il contrasto interpretativo, demandando a ciascuna società di capitali una propria disciplina specifica a livello di statuto.

La Massima n.133, in tema di Spa, sancisce infatti la legittimità di prevedere statutariamente che il *quorum* deliberativo dell'assemblea ordinaria, sia in sede di prima convocazione che di successive, non sia computato anche considerando le astensioni volontarie. Tale soluzione sgombrerebbe sicuramente il campo dai consueti dubbi interpretativi che al contrario, e in assenza di espressa previsione statutaria in materia, sono soliti sorgere al momento dell'assunzione delle delibere. In secondo luogo, ma con ugual importanza, determinerebbe una maggiore rapidità decisionale. L'ipotesi operativa appena prospettata viene ritenuta valida, così come espresso con la Massima n.134, anche per gli statuti delle Srl, fatto salvo il caso in cui la legge prescriva *quorum* deliberativi

minimi inderogabili rapportati ad aliquote del capitale sociale.

La Massima n.135, infine, dettata in relazione ai *quorum* deliberativi dei CdA, ritiene legittimo prevedere negli statuti tanto delle Spa che delle Srl che nel calcolo del *quorum* deliberativo consiliare non siano valutate le astensioni volontarie. Tale previsione, ammessa per legge per le Spa dall'art.2388 co.2 cod.civ., finisce semplicemente per ridurre il *quorum* deliberativo, ed è applicabile in via di interpretazione analogica per le Srl.

Un breve commento alle singole Massime

133. Rilevanza delle astensioni e derogabilità dei *quorum* assembleari nelle Spa (art.2368 e 2369 cod.civ.)

È legittimo prevedere nello statuto di una Spa che nel calcolo del *quorum* deliberativo dell'assemblea ordinaria, nella prima e nelle successive convocazioni, non si tenga conto delle astensioni anche al di fuori dell'ipotesi contemplata dall'art.2368, co.3 cod.civ. (astensione per conflitto d'interessi).

La Massima in commento, a distanza di dieci anni dall'entrata in vigore della riforma del diritto societario operata dal Legislatore nel 2003, esprime la legittimità di clausole statutarie che regolano il valore dell'astensione nell'assemblea delle società azionarie.

Prima della richiamata riforma del diritto societario, come noto, dottrina e giurisprudenza si interrogavano in relazione al valore da attribuire all'astensione volontaria, anche alla luce delle notevoli implicazioni pratiche che l'inclusione o meno della stessa avrebbe determinato nell'innalzamento delle maggioranze assembleari: se, infatti, l'inclusione nel *quorum* deliberativo dei voti espressi dagli astenuti equivale a un innalzamento delle maggioranze assembleari, la sua esclusione produrrebbe l'effetto opposto consentendo, però, una più facile e veloce assunzione delle delibere. L'orientamento che, seppur con voci contrarie, sembrava maggioritario sul punto era quello di ritenere prevalente l'istanza efficientistica e di favore verso la rapidità decisionale, e dunque di concludere per l'esclusione del computo delle astensioni dal *quorum* deliberativo.

Successivamente alla riforma del 2003 nulla è cambiato davvero poiché l'unica sostanziale modifica si ritrova all'art.2368, co.3 cod.civ., che disciplina espressamente e esclusivamente le astensioni dei soci per conflitto di interessi, consentendo ancora una volta la duplice interpretazione della lettera della legge:

- da una parte potendo ben ritenere che, in mancanza di un'espressa previsione del Legislatore, se non sono da computarsi ai fini del calcolo della maggioranza le azioni dei soli soci astenutisi per conflitto di interessi, viceversa lo sono quelle dei soci astenutisi per ragioni diverse;
- dall'altra, interpretando la norma e privilegiando l'esigenza deliberativa, equiparando il valore dell'astensione c.d. volontaria al valore dell'astensione c.d. legale e ritenendo, quindi, quello espresso in materia di conflitto di interessi un principio generale.

La dottrina ampiamente prevalente si è presto orientata verso la prima soluzione, abbracciando quindi la tesi secondo cui coloro che si sono volontariamente astenuti devono essere inclusi nel computo del *quorum* deliberativo, con la conseguenza che il loro voto assume, in sostanza, lo stesso peso di un voto contrario. Sul punto è, infatti, stato osservato che il precetto dell'art.2368, co.3 cod.civ., sancendo la regola di assegnare rilievo all'astensione ai fini dell'abbattimento del quoziente deliberativo nella sola ipotesi in cui la stessa sia motivata da un conflitto di interessi, porta a concludere che l'astensione non motivata da tale ragione non può determinare alcun abbattimento del quoziente deliberativo. Ulteriori conferme di ciò si ritrovano sia nel fatto che il Legislatore include espressamente i soci astenuti tra coloro che possono impugnare le deliberazioni assembleari ai sensi dell'art.2377 cod.civ. e tra coloro cui spetta il diritto di recesso, sia nella circostanza che, con la riforma, nella maggior parte delle ipotesi il *quorum* deliberativo è riferito al capitale rappresentato in assemblea, con la conseguenza che l'effetto dell'astensione è quello di un voto contrario, contribuendo al rifiuto di approvare quanto posto all'ordine del giorno.

Nel quadro appena delineato, quindi, la Massima in oggetto si inserisce come spartiacque a sostanziale modifica della precedente interpretazione della fattispecie. Basilare, a questo punto, la verifica della legittimità dell'inserimento, nello statuto delle Spa, di una clausola che preveda che nel calcolo dei *quorum* dell'assemblea non si tenga conto dei voti espressi dai soci astenuti.

Una tal valutazione è necessaria poiché simili clausole, qualora inserite in statuto, produrrebbero quali effetti sia di disciplinare la materia in deroga a quello che è stato individuato dalla dottrina prevalente come principio generale, che di "abbassare" i *quorum* stabiliti dal legislatore per l'assunzione delle delibere nelle società per azioni.

Strumentale, dunque, alla soluzione del problema è la valutazione in ordine alla possibile derogabilità dei *quorum* legali ad opera dell'autonomia privata, ed entro quali limiti: l'orientamento prevalente sembra ormai ammettere deroghe statutarie ai *quorum* deliberativi legali modificandoli sia in aumento sia in diminuzione.

In definitiva, sembra di potersi sostenere che la scelta fra l'"istanza partecipativa" e l'"istanza efficientistica" sia ormai affidata alla libera scelta della società di capitali che, con l'inserimento di una clausola statutaria che escluda gli astenuti dal calcolo del *quorum* deliberativo, decide che il consenso assembleare si formi sulla maggioranza dei voti espressi, e dunque al netto delle astensioni. Lo statuto finirebbe, così, per avvalorare il significato dell'astensione in termini di neutrale accettazione della posizione che riceverà le maggiori adesioni dai votanti, sia essa favorevole o contraria alla proposta di decisione.

134. Rilevanza delle astensioni e derogabilità dei *quorum* assembleari nelle Srl (art.2479-bis cod.civ.)

È legittimo prevedere nello statuto di una Srl che nel calcolo del *quorum* deliberativo dell'assemblea non si tenga conto delle astensioni volontarie, fatti salvi i casi in cui la legge prescriba *quorum* deliberativi minimi inderogabili rapportati ad aliquote del capitale sociale.

Prima dell'entrata in vigore della riforma del diritto societario del 2003, nel silenzio del Legislatore sul punto, anche in materia di società a responsabilità limitata si poneva per gli operatori del diritto il problema di stabilire se nel computo del *quorum* deliberativo andasse considerata la quota appartenente al socio astenuto. La Massima n.134 interviene a disciplinare la libera derogabilità statutaria nei calcoli delle maggioranze deliberative in materia di società a responsabilità limitata. Ancora una volta, dunque, ci si è posti la questione relativa alla legittimità di clausole, inserite espressamente nello statuto, che prevedano che nel calcolo dei *quorum* dell'assemblea non si tenga conto dei voti espressi dai soci astenuti. L'articolo 2479-bis cod.civ., che consente all'autonomia statutaria di regolamentare diversamente i *quorum*, ha generato la convinzione che, salve naturalmente le fattispecie in cui disposizioni specifiche di legge prevedano *quorum* deliberativi minimi inderogabili rapportati ad aliquote del capitale sociale, gli stessi siano liberamente derogabili sia verso l'alto che verso il basso.

Tale articolo si pone, infatti, in linea con la natura più elastica della struttura organizzativa delle Srl e con la maggior partecipazione dei soci alla vita sociale e, nel fissare i *quorum* costitutivi e deliberativi dell'assemblea dei soci, fa salva la diversa previsione statutaria; tale atteggiamento ha determinato, se possibile, una ancora maggiore incertezza rispetto a quanto avvenuto per le Spa in tema di valore da attribuirsi all'astensione. Si pensi, inoltre, che in tema di Srl il Legislatore non ha neppure replicato la disposizione dell'art.2368, co.3 cod.civ. in ordine alla non computabilità nel *quorum* deliberativo degli astenuti per conflitto di interessi. La prevalente dottrina ha, comunque, ritenuto che tale principio sia di carattere generale e, dunque, possa essere applicato per analogia anche alle società a responsabilità limitata.

La Massima della Commissione interviene, dunque, nell'accertata legittimità della previsione, a dirimere ancora una volta i dubbi interpretativi sull'argomento, autorizzando l'inserimento di clausole negli statuti delle Srl che indichino espressamente se e in che modo computare il "non voto" del socio astenuto ai fini del calcolo delle maggioranze per l'approvazione delle delibere.

135. Rilevanza delle astensioni e derogabilità del *quorum* consiliare nelle Spa e nelle Srl (artt.2388-2475 cod.civ.)

È legittimo prevedere nello statuto di una Spa o di una Srl che nel calcolo del *quorum* deliberativo del consiglio di amministrazione non si tenga conto anche delle astensioni volontarie.

Concludiamo la presente disamina analizzando la Massima 135, che legittima l'inserimento, negli statuti di Srl e di Spa, di clausole che consentano di non computare nel calcolo dei *quorum* deliberativi dei Consigli di Amministrazione delle predette società di capitali i "non voti" degli astenuti. Nel caso delle Spa l'art.2388, co.1 cod.civ. richiede, ai fini della validità delle deliberazioni del CdA, la presenza della maggioranza degli amministratori in carica, quando lo statuto non preveda un maggior numero di presenti. Il comma 2 dello stesso articolo richiede inoltre, quale *quorum* deliberativo, la maggioranza assoluta computata sui presenti e fatta salva la possibilità di una diversa previsione statutaria senza alcuna limitazione, consentendo in tal modo non solo l'innalzamento ma anche la riduzione del *quorum* deliberativo.

La circostanza che la legge preveda espressamente che, per il calcolo del *quorum* deliberativo, si debbano considerare i presenti e non i votanti rafforza l'opinione che, nel predetto calcolo, vadano computati anche gli astenuti, salva la loro astensione per conflitto di interessi, consentendosi così l'assunzione di deliberare nelle quali la maggioranza di essi si trovi in tale posizione e preferisca non esprimere il proprio voto.

Tuttavia, se risulta ammissibile, vista la libertà concessa dall'art.2388, co.2 cod.civ. ridurre il *quorum* deliberativo, sembrerebbe legittimo prevedere con specifica clausola statutaria che anche le astensioni "volontarie", aventi cioè causa diversa dal conflitto di interessi, non debbano essere calcolate tra i voti contrari, con l'effetto di agire indirettamente proprio sul *quorum* deliberativo, riducendolo.

Per quanto concerne le Srl, invece, l'art.2475 cod.civ. non detta alcuna disciplina in materia di *quorum* costitutivi e deliberativi del CdA.

Nel silenzio del Legislatore, si è ritenuto pertanto possibile il ricorso all'applicazione analogica delle norme regolanti le Spa, il che consente di confermare, anche per le società a responsabilità limitata, le conclusioni raggiunte circa la libera determinabilità statutaria del valore delle astensioni.

Peraltro, successivamente alla riforma del 2003 con cui il Legislatore ha inteso riconoscere una più ampia libertà all'autonomia privata nella Srl, la dottrina stessa aveva già valutato positivamente anche l'opzione dell'abbassamento del *quorum* costitutivo del consiglio, che appare invece preclusa nella Spa, stante la lettera dell'art.2388, co.1 cod.civ..

Certo è, ancora una volta, che la libera determinabilità statutaria del valore da attribuirsi alle astensioni garantirà, alle società che se ne avvarranno, la possibilità di porre fine ai diversi dubbi interpretativi imperanti in materia.

Riferimenti

Massime n.133, 134 e 135: Commissione per l'elaborazione dei principi uniformi in tema di società del Consiglio Notarile di Milano

Insolvenza transfrontaliera, *forum shopping* e apertura di procedura secondaria ex Regolamento CE n.1346/00

Prendendo spunto da due pronunce rese dal Tribunale di Grenoble e dal Tribunale di Verona per l'apertura, rispettivamente, di una procedura principale e di una procedura c.d. secondaria di insolvenza della medesima impresa (Spa di diritto italiano non quotata), esaminiamo alcune implicazioni della normativa europea di regolamentazione dell'insolvenza transfrontaliera nei gruppi di società. La valenza paneuropea dell'apertura di una procedura principale rende estremamente importante la corretta applicazione da parte dei giudici nazionali dei principi dettati per l'identificazione del c.d. Comi (centro di interesse principale) dell'impresa, parametro che la normativa europea indica di rilevanza esclusiva nel determinare il riparto di giurisdizione. Nei gruppi di società, anche in conseguenza di recenti arresti della giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, può accadere che il Comi di società controllata non sempre coincida con la sede statutaria dell'impresa, ma possa essere identificato con quello della sede della capogruppo. Possono tuttavia verificarsi, anche a seguito di un vaglio superficiale dei giudici nazionali, utilizzi strumentali di tale principio (c.d. *forum shopping*) che trovano unico (parziale) rimedio nell'apertura di una procedura secondaria.

La vicenda

All'interno di un più complesso tentativo di definizione della propria crisi imprenditoriale, al fine di preservare la continuità aziendale¹ e salvare almeno in parte i livelli occupazionali, una società italiana (Alfa) reperiva società francese (Beta Fr) interessata alla continuazione della propria attività in Italia.

Veniva quindi costituita società di diritto italiano (Beta It), controllata interamente dalla società francese Beta Fr, che stipulava con la società italiana in difficoltà Alfa un contratto di affitto di ramo d'azienda, con promessa di successivo acquisto del compendio.

Dopo qualche anno di conduzione del ramo d'azienda, il contratto d'affitto veniva tuttavia risolto per grave inadempimento della conduttrice Beta It, anch'essa colpita (come in generale il gruppo di imprese di cui faceva parte) da irreversibile crisi di liquidità.

Tanto la controllante francese Beta Fr, che la controllata di diritto italiano Beta It, presentavano quindi domanda di accesso a procedura di amministrazione controllata (*redressement judiciaire*) avanti giudice francese, domanda che il Tribunale di Grenoble accoglieva per entrambe le società². L'affittante italiana Alfa, ritornata in possesso dell'azienda e nel frattempo dichiarata fallita, si attivava quindi per il recupero delle ingentissime somme dovute dalla conduttrice Beta It: preso tuttavia atto dell'esistenza di procedura di insolvenza oltralpe, si determinava a richiedere l'apertura di procedura secondaria di insolvenza in Italia della propria debitrice.

Il Regolamento CE n.1346/00 e la possibile coesistenza di più procedure di insolvenza

Giova premettere alcuni brevissimi cenni di carattere generale sulla regolamentazione europea dell'insolvenza transfrontaliera, al fine di poter meglio affrontare le problematiche più specificatamente connesse al tema di indagine.

¹ La vicenda trova genesi in epoca antecedente l'introduzione dell'art.186-bis L.F..

² Il Tribunale di Grenoble ha ritenuto sussistere la propria competenza ad aprire una procedura di insolvenza della società di diritto italiano per le seguenti testuali ragioni: "La società Beta It è stata creata per riprendere l'esercizio delle attività della società Alfa ... ma il contratto predisposto di affitto d'azienda commerciale è stato rescisso nel mese di aprile 2014, cosicché la società Beta It non ha più attività in Italia ... in queste condizioni il Tribunale di commercio di Grenoble è competente ad aprire una procedura collettiva nei confronti di Beta It".

Fiscalità internazionale

La normativa comunitaria, applicabile in ogni Stato membro, con l'esclusione della Danimarca³, è volta a regolamentare tutte quelle ipotesi nelle quali un debitore (sia esso persona fisica o giuridica⁴) abbia beni, creditori o dipendenze in più Stati membri, individuando in particolare i criteri identificativi del giudice competente all'apertura della procedura di insolvenza e la normativa nazionale applicabile al concorso dei creditori.

Appare infatti oramai dato acquisito (conseguenza degli stessi principi di libera iniziativa economica che conformano l'Unione Europea) il carattere complesso ed articolato con il quale si svolgono le attività imprenditoriali contemporanee, sicché non è più circostanza eccezionale (e che merita, appunto, regolamentazione specifica) che un'impresa abbia debitori/creditori residenti in altri paesi, beni allocati al di fuori dei propri confini nazionali, controllate/controllanti estere, uffici di rappresentanza o dipendenze siti in altri Stati.

In questo scenario, l'intera regolamentazione europea dell'insolvenza transfrontaliera si basa sulla individuazione del c.d. Comi⁵ del debitore in stato di decozione, al fine del riparto di competenza all'apertura di una procedura concorsuale: solo lo Stato membro all'interno del quale è stato riconosciuto sussistere il centro di interessi principale della società in crisi può infatti aprire una procedura di insolvenza (definita principale e con efficacia paneuropea; vedi *infra*).

Il sistema è esplicitamente improntato ad una estrema fiducia verso i giudici nazionali chiamati a riconoscere o declinare la propria competenza: non solo infatti ai sensi dell'art.16 Regolamento cit. la pronuncia di insolvenza resa da uno degli Stati membri è automaticamente riconosciuta negli altri Stati membri, senza bisogno di formalità, istanze o persino notifiche ai creditori⁶, ma eventuali conflitti positivi di giurisdizione (i.e. più giudici nazionali si ritengono competenti ad aprire una procedura di insolvenza del medesimo debitore) sono risolti unicamente sulla base del criterio della prevenzione⁷.

La decisione del giudice nazionale di aprire il concorso dei creditori appare quindi questione delicata, avendo una diretta influenza anche su situazioni giuridiche di soggetti residenti in altri ordinamenti e che difficilmente potranno far valere avanti quel giudice le proprie contrarie ragioni in ordine alla sussistenza del Comi della debitrice in quello specifico Stato membro.

Come accennato, in applicazione del principio della prevenzione, la prima procedura ad essere aperta all'interno dell'Unione viene automaticamente definita procedura principale, procedura cui il Regolamento in esame riserva una particolarissima preminenza ed efficacia, comportando in primo luogo la diretta apprensione all'attivo di tutti i beni del debitore dichiarato insolvente, ovunque essi siano collocati.

La procedura principale estende inoltre ulteriormente i suoi effetti oltre i propri confini nazionali. Le norme interne dello Stato membro di apertura (c.d. *lex concursus*) incidono e disciplinano infatti anche rapporti giuridici sorti in altri Stati membri: le regole dell'accertamento del passivo, l'opponibilità dell'eccezione di compensazione, il regime degli atti pregiudizievoli alla massa, le disposizioni circa la liquidazione dei beni, gli effetti della procedura di insolvenza sui contratti in corso di cui il

³ Si ricorda come la Danimarca non partecipi alla cooperazione giudiziaria ai sensi del trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

⁴ Sono peraltro esclusi dall'ambito di applicazione della normativa gli enti creditizi, le società d'assicurazione e le imprese di investimento che detengono fondi o valori mobiliari di terzi e gli organismi di investimento collettivo (art.1, par.2 Regolamento).

⁵ Acronimo di *center of main interest*, ovvero sia centro di interesse principale. Il parametro del Comi, pur se da più parti criticato per la sua interpretabilità (vedi *infra*), è l'unico criterio allo stato ideato per poter ancorare ad un territorio l'attività imprenditoriale ai fini della determinazione del foro del concorso dei creditori. Oltre al regolamento in discorso, tale criterio è stato anche adottato dalla *Model Law* sull'insolvenza transfrontaliera redatta dall'Uncitral, la Commissione delle Nazioni Unite per il diritto del commercio internazionale. Tale modello legislativo è stato, fra gli altri, adottato da Stati Uniti, Gran Bretagna, Giappone, nonché posto a base anche dello stesso Regolamento CE n.1346/00.

⁶ Cfr. Corte di Giustizia 17 marzo 2005 *Ami Semiconductor Belgium Bvba*. La possibile (probabile) mancata informazione a interessati residenti in altri Stati membri della pronuncia di dichiarazione di insolvenza è aspetto ampiamente criticato. Non è dunque un caso che nella recente proposta di riforma del Regolamento dalla Commissione Europea, venga prospettata la costituzione di una banca dati europea liberamente accessibile per la raccolta delle dichiarazioni di insolvenza rese dai vari giudici nazionali (cfr. punto 3.1.4, proposta di modifica 12 dicembre 2012 Commissione Europea al Regolamento CE n.1346/00).

⁷ In altre parole, il giudice che per primo pronuncia una dichiarazione di apertura di procedura di insolvenza, impedisce a qualsiasi altro giudice di qualsiasi altro Stato membro di aprire analogo procedura principale (potendosi al più aprire procedure secondarie; vedi *infra*). Unico eventuale mezzo di doglianza da parte di eventuali controinteressati (tipicamente i creditori della società insolvente residenti in Stato membro differente da quello di apertura) per contestare l'errata verifica del Comi appare essere l'impugnazione della prima pronuncia di insolvenza secondo le regole interne dello Stato membro ove è stata pronunciata (cfr. Corte di Giustizia 22 novembre 2012 *Bank Handlowy*; AA.VV., *Manuale di diritto processuale europeo*, a cura di M. Taruffo-V. Varano, Giappichelli, 2011, pagg.185 ss.). Ipotizzare tali scenari è tuttavia attività meramente accademica, tanto per i costi connessi a simili iniziative giudiziali, sia per evidenti problemi tecnici (i.e. la notizia della dichiarazione di insolvenza con estrema facilità giungerà al creditore eventualmente interessato, allorché i termini di impugnazione saranno ampiamente decorsi).

debitore è parte sono tutti aspetti – fra gli altri – che sono regolati dalla legge dello Stato di apertura della procedura principale (art.4, Regolamento cit., con il limite ovviamente dell'ordine pubblico e alcune peculiarità elencate negli artt.5-15, Regolamento cit.).

Persino le azioni tipicamente consequenziali o connesse alla dichiarazione di fallimento (ad esempio, l'azione revocatoria), trovano disciplina nella legge nazionale propria della procedura principale⁸.

Vero limite alla preminenza della procedura principale è l'eventuale apertura di procedura secondaria in altro Stato membro.

Ai sensi dell'articolo 27 Regolamento cit. è sempre infatti possibile aprire in uno qualunque degli Stati membri dell'Unione Europea una procedura di insolvenza a carattere liquidatorio⁹, qualora sussista in quello Stato membro una c.d. dipendenza¹⁰ del soggetto già dichiarato insolvente in altro Stato membro (art.3, par.2 Regolamento cit.).

Si verificherà quindi una coesistenza a carico del medesimo debitore di più procedure concorsuali che dovranno cooperare tra loro, essendo riservata alla procedura secondaria la liquidazione dei beni collocati nello Stato di apertura della procedura secondaria stessa¹¹.

Il Comi quale criterio unico per il riparto di giurisdizione: il problema dei gruppi di società

Secondo il considerando n.13 del Regolamento il centro di interessi principale è da intendersi come "... il luogo in cui il debitore esercita in modo abituale, e pertanto riconoscibile dai terzi, la gestione dei suoi interessi", luogo che ai sensi dell'art.3, par. 1 del Regolamento per le persone giuridiche si presume, fino a prova contraria, coincidere con la sede statutaria.

La problematica dell'identificazione del Comi all'interno dei gruppi societari si declina essenzialmente nel naturale dualismo che caratterizza il gruppo, un organismo avente una entità centrale (*holding*) che opera attraverso una o più articolazioni periferiche (imprese controllate).

In conseguenza di tale natura complessa è sorto aspro dibattito in dottrina e in giurisprudenza in merito all'identificazione del Comi di imprese controllate da società residenti in diverso Stato, potendosi ipotizzare che, pur a fronte di una concreta attività aziendale della controllata nello Stato ove è situata la sua sede legale, l'effettiva gestione dell'impresa (amministrazione, direzione, coordinamento, etc.) possa in realtà riferirsi alla *holding*, con conseguente coincidenza del Comi di controllata e controllante (c.d. *mind management theory*).

L'opportunità di accentrare presso lo Stato di residenza della holding le eventuali procedure di insolvenza che dovessero interessare le varie controllate, discenderebbe poi dall'esigenza di coordinare le più articolate iniziative di risanamento che dovessero investire il gruppo di imprese¹².

⁸ Sulla applicabilità della legge nazionale dello Stato membro di apertura della procedura principale ad ogni azione connessa o dipendente dall'apertura della procedura di insolvenza cfr. Corte di Giustizia 12 febbraio 2009 *Deko-Marty* e Corte di Giustizia 2 luglio 2009 SCT *Industri AB*. In dottrina E. Corsini, "La Corte di Giustizia "inventa" una (dimezzata) vis attractiva concursus internazionale", in *Int'l Lis*, 2009, pagg.65 ss.; E. Corsini, "Profili transazionali dell'azione revocatoria fallimentare", Giappichelli, 2010; A. Castagnola, "Regolamento CE n.1346/2000 e vis attractiva concursus: verso un'universalità meno limitata?", in *Riv. Dir. Proc.*, 2010, pagg.925 ss.. In merito alle problematiche connesse alla giurisdizione sull'azione revocatoria nei confronti di soggetti aventi domicilio in uno Stato terzo, cfr. G. Montella, "La prevedibilità della competenza internazionale sulle azioni che derivano dal Fallimento secondo il Regolamento n.1346: un valore difficile da attuare e non conveniente da imporre", in *Il Fallimento*, n.6/14, pagg.638 ss..

⁹ La procedura secondaria deve sempre essere a carattere liquidatorio, anche in presenza di procedura principale ad eventuale carattere di risanamento. Per una applicazione del principio cfr. Corte di Giustizia 22 novembre 2012 *Bank Handlowy*; cfr. anche M. Galeazzo, "Procedura principale conservativa e procedura secondaria di liquidazione nel Regolamento CE n.1346/00", in *Il fallimento*, 2013, pagg.538 e ss.).

¹⁰ Ai sensi dell'art.2, lett. h) del Regolamento CE n.1346/00, si intende dipendenza "... qualsiasi luogo di operazioni in cui il debitore esercita in maniera non transitoria un'attività economica con mezzi umani e con beni".

¹¹ La convivenza forzata di più procedure aperte in Stati differenti appare *menage* di non facile gestione, non solo per eventuali difficoltà linguistiche. Mancano in particolare regole precise circa la risoluzione di eventuali contrasti tra organi di procedura, in merito l'inclusione o meno nell'attivo di una o dell'altra procedura di determinati beni (la questione è stata recentemente sottoposta al vaglio della Corte di Giustizia europea; procedimento C-649/13 *Nortel Networks*). La stessa previsione che la procedura secondaria possa essere unicamente di carattere liquidatorio (principio recentemente confermato dalla Corte di Giustizia 22 novembre 2012 *Bank Handlowy*) è aspetto che rende difficile il suo coordinamento con procedura principale a carattere di risanamento, che magari prevede una continuità aziendale. Tale ultimo aspetto è peraltro stato oggetto di proposta di modifica da parte della Commissione europea nel già citato documento del 12 dicembre 2012, con previsione che anche la procedura secondaria possa avere carattere di risanamento.

¹² È di intuitiva evidenza che il frazionamento in diversi Stati di procedure riguardanti un gruppo di società, possa creare difficoltà di coordinamento o, persino, pregiudicare gli esiti della procedura, specie se l'intento è quello di risanamento del gruppo. Ed è proprio in tale specifico ambito di soluzione positiva della crisi aziendale (auspicata dalla stessa Commissione nella sua "Raccomandazione 12 marzo 2014 su un nuovo approccio al fallimento delle imprese e all'insolvenza") che l'opportunità di un accentramento del Comi del gruppo presso lo Stato di residenza della holding appare più giustificato, anche in attuazione del considerando n.8 dello stesso Regolamento che dichiaratamente impronta la normativa comunitaria al miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza delle procedure di insolvenza aventi profili transnazionali.

Tali condivisibili argomenti si scontrano tuttavia con l'opposta necessità di offrire tutela ai creditori della impresa controllata, creditori che legittimamente confidano nell'assoggettamento dei loro rapporti giuridici con la debitrice alla legge dello Stato in cui la stessa controllata ha sede e non certo alla legge dello Stato di residenza della *holding* controllante.

A scoraggiare l'accentramento delle procedure di insolvenza di gruppo presso un unico foro, vi sarebbe poi l'esigenza di contrastare possibili applicazioni manipolative della normativa (c.d. *forum shopping*): attraverso prospettazioni artatamente calibrate, la controllata in stato di insolvenza potrebbe infatti decidere di accedere al foro della propria sede legale, oppure, a quello della sede legale della propria controllante, così di fatto scegliendo la normativa applicabile (come ricordato, in tema di insolvenza transfrontaliera l'individuazione della giurisdizione determina anche l'identificazione delle norme di diritto sostanziali applicabili).

Se le diverse teorie hanno trovato ondivaga ed equanime applicazione presso i giudici nazionali¹³, che spesso a seconda delle contingenti ragioni (vuoi a tutela dei creditori nazionali della controllata, vuoi per invece assecondare il coordinamento con la procedura della *holding*) hanno deciso di aderire all'una o all'altra teoria, la Corte di Giustizia Europea ha cercato di enucleare più precisi parametri di giudizio, nel tempo concedendo maggior spazio alla possibile attrazione, a favore dello Stato membro sede della *holding*, della competenza a dichiarare l'insolvenza della controllata.

Senza pretesa di esaustività, mentre in un primo momento la Corte di Giustizia ha ritenuto vincibile la presunzione di cui all'art.3, par.1 Regolamento unicamente qualora la controllata sostanzialmente non eserciti alcuna attività nello Stato in cui ha sede (c.d. società fantasma)¹⁴, successivamente ha invece affermato che la prova contraria può essere fornita comprovando una effettiva divergenza tra sede sociale e "luogo dell'amministrazione principale" in virtù di elementi materiali "oggetto di una pubblicità o quantomeno ... circondati da una trasparenza sufficiente a far sì che i terzi - vale a dire, segnatamente, i creditori della società stessa - ne abbiano potuto avere una conoscenza"¹⁵. L'indagine circa l'effettivo centro di interesse principale della debitrice è quindi lasciato ad una valutazione casistica del giudice nazionale, alla luce del materiale probatorio versato in atti durante la fase istruttoria.

Conclusioni

Pur dovendo apprezzarsi lo sforzo nomofilattico della Corte, pare evidente come le indicazioni fornite consentano ancora ampi margini di discrezionalità al giudice nazionale¹⁶ nella valutazione del materiale probatorio offerto.

L'assenza di chiare indicazioni circa i concreti elementi da utilizzare come parametro di riferimento, consente infatti di adattare il *dictum* della Corte alle contingenti esigenze dei debitori che - specie in assenza di controinteressati, in ipotesi di richiesta "in proprio"¹⁷ - possono avere concrete chance di vedere accolte le loro istanze.

Appare quindi di palmare evidenza come l'odierno contesto normativo sia fertile terreno per eventuali iniziative di *forum shopping* da parte di disinvolti debitori, decisi a ricorrere al sistema legisla-

L'esigenza di uno stretto coordinamento delle varie procedure che dovessero investire *holding* e controllata è peraltro questione nota anche a livello di diritto nazionale, state il non sopito dibattito sull'ammissibilità di c.d. concordati di gruppo.

¹³ È la stessa relazione accompagnatoria alla proposta di riforma della Commissione 12 dicembre 2012 che dà concreto atto della spaccatura giurisprudenziale sul punto (cfr. punto 1.2 della proposta).

¹⁴ Cfr. Corte di Giustizia 2 maggio 2006 *Eurofood Ifsc Ltd* e Corte di Giustizia 15 dicembre 2011 *Rastelli*. In dottrina L. Antonio, "Fallimento: sul centro di interessi della società, individuazione legata al punto di vista dei terzi", in Guida al Diritto, 2011, n.45, pagg.94 ss.; A. Giordano, "Trasferimento della sede all'estero e prova del Comi, la valutazione degli "interessi principali" nella logica del giudizio di fatto", in Il Diritto Fallimentare, n.2/14, pagg.95 ss..

¹⁵ Così Corte di Giustizia 20 ottobre 2011 *Interedil Srl*.

¹⁶ È stato osservato come, pur a fronte di un doveroso ossequio alle pronunce rese dalla Corte di Giustizia, il *decisum* delle pronunzie dei singoli giudici nazionali spesso è in aperto contrasto con i principi enucleati dal giudice europeo; Cfr. M. Galeazzo, "La Corte di Giustizia e il Comi: eppur (forse) si muove", in Il Fallimentarista, 2012, Giuffrè. G. Montella, P. De Cesari, "Regolamento n.1346/00 art.46", in Il Fallimento, n.7/13, pagg.903 ss., R. Sciaudone, "Giurisdizione sul fallimento individuata dalle norme UE", in Guida Normativa, 2011, n.204. A livello di giurisprudenza interna, cfr. Tribunale Isernia sentenza 10 aprile 2009, Tribunale Milano sentenza 26 luglio 2011, Cass. SS.UU. n.11398/09; ancora, relativamente a procedura di insolvenza di società facente parte di un "gruppo", cfr. parte motiva di Corte di Giustizia 11 novembre 1997 *Eurotunnel*.

¹⁷ In caso di ricorso da parte dell'impresa controllata al foro della sede della *holding* straniera, pare difficile infatti ipotizzare il coinvolgimento nella procedura per dichiarazione di insolvenza di creditori residenti in altro Stato.

tivo con maggior *appeal* per la soluzione della loro particolare situazione di insolvenza¹⁸ (ed il caso che fa da sfondo a questo intervento ne è possibile evidenza¹⁹).

Non è quindi un caso che la Commissione Europea nella sua già citata proposta di modifica al Regolamento CE n.1346/00 abbia incluso anche la questione dell'insolvenza dei gruppi di società, preferendo tuttavia immaginare, anziché modelli rigidi, un sistema in cui la collaborazione e il coordinamento tra le varie procedure delle società appartenenti al gruppo e sparse in differenti Stati membri, fungano da strumento per garantire efficacia ed efficienza alla soluzione della crisi²⁰.

è stato infatti acutamente osservato come i tempi non siano allo stato maturi per pensare a modulazioni più definite per la soluzione della crisi dei gruppi di società che comportino sostanziali limitazioni alla sovranità dei singoli Stati (i.e. quale potrebbe essere l'inversione della presunzione oggi codificata nel Regolamento n.1346/00)²¹.

Realmente auspicabile nell'attuale scenario normativo sarebbe invece una maggior attenzione dei giudici nazionali ai profili transazionali dell'insolvenza, atteso l'ineludibile e diretto effetto delle loro decisioni su situazioni giuridiche di soggetti residenti in altro Stato.

Solo un puntuale ed effettivo vaglio del Comi delle imprese controllate, non influenzato da logiche nazionalistiche di applicazione dell'istituto (che troppo spesso hanno una diretta rilevanza nel metro di giudizio), consentirebbe di poter contemperare le diverse esigenze in campo ed evitare pratiche elusive.

In questo contesto, in ipotesi di *forum shopping* operato dalla debitrice, l'apertura di procedure secondarie territoriali a carico della partecipata, rappresenta rimedio unico e importante, ma residuale e con efficacia limitata, a tutela dei creditori dell'impresa controllata.

¹⁸ La stessa Cassazione italiana sembra peraltro avere recentemente offerto un improbabile *assist* a tali pratiche, laddove ancora al termine di cui all'art.38 c.p.c. (prima udienza) l'eventuale eccezione di incompetenza *ex art.9 L.F.*, nella quali a rigore dovrebbero rientrare anche le questioni di giurisdizione internazionale qui in discorso. Cfr. Cass. n.5257/12; M. Galeazzo, "Regime probatorio del Comi delle società", in Il Fallimento, Ipsoa, 2014.

¹⁹ La corretta applicazione dei principi enucleati dalla Corte di Giustizia alla vicenda ricordata in apertura, avrebbe dovuto portare il Tribunale di Grenoble a declinare la propria competenza, evidente essendo che - di per sé - la risoluzione di un rapporto di affitto d'azienda non comporta l'automatico slittamento del Comi della controllata, in assenza di ulteriori e specifici indici che colleghino l'attività (materiale, amministrativa, etc.) della controllata in luogo diverso da quello della sede sociale.

²⁰ Al punto 3.1.5 della proposta di riforma 12 dicembre 2012 della Commissione si parla infatti della creazione di un "quadro giuridico specifico per disciplinare le situazioni d'insolvenza delle società che fanno parte di un gruppo societario. Si introduce l'obbligo di coordinare le procedure d'insolvenza riguardanti diverse società che fanno parte dello stesso gruppo, imponendo quindi ai curatori e ai giudici coinvolti di cooperare tra loro ...". Cfr., altresì, considerando n.20 Regolamento attuale.

²¹ Cfr. L. Panzani, "Il gruppo di imprese nelle soluzioni giudiziali della crisi", cit. pagg.1367 ss.; L. Baccaglioni, "In tema di giurisdizione fallimentare europea: trasferimento della sede legale all'estero e "Centro degli interessi principali" della società nel pensiero della S.C., alla vigilia della modifica del Regolamento 1346/00" in Int'l Lis, 2013, pagg.140 ss..

L'Aia e l'obbligo della relazione di riferimento

L'autorizzazione integrata ambientale (Aia) è il provvedimento rilasciato dal Ministero dell'Ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare che autorizza l'esercizio di una installazione di un impianto a determinate condizioni, che devono garantire la conformità ai requisiti di cui alla parte seconda del D.Lgs. n.152/06, come modificato da ultimo dal D.Lgs. n.46/14, in attuazione della Direttiva 2010/75/UE relativa alle emissioni industriali (prevenzione e riduzione integrate dell'inquinamento). L'obiettivo è quello di conciliare l'esigenza di una sempre maggiore tutela ambientale con quella della competitività industriale.

Ai sensi dell'art.29-ter del citato Decreto n.152, l'istanza per l'ottenimento dell'autorizzazione deve contenere le seguenti informazioni:

- a) *"descrizione dell'installazione e delle sue attività, specificandone tipo e portata;*
- b) *descrizione delle materie prime e ausiliarie, delle sostanze e dell'energia usate o prodotte dall'installazione;*
- c) *descrizione delle fonti di emissione dell'installazione;*
- d) *descrizione dello stato del sito di ubicazione dell'installazione;*
- e) *descrizione del tipo e dell'entità delle prevedibili emissioni dell'installazione in ogni comparto ambientale nonché un'identificazione degli effetti significativi delle emissioni sull'ambiente;*
- f) *descrizione della tecnologia e delle altre tecniche di cui si prevede l'uso per prevenire le emissioni dall'installazione oppure, qualora ciò non fosse possibile, per ridurle;*
- g) *descrizione delle misure di prevenzione, di preparazione per il riutilizzo, di riciclaggio e di recupero dei rifiuti prodotti dall'installazione;*
- h) *descrizione delle misure previste per controllare le emissioni nell'ambiente nonché le attività di autocontrollo e di controllo programmato che richiedono l'intervento dell'ente responsabile degli accertamenti di cui all'art.29-decies, co.3;*
- i) *descrizione delle principali alternative alla tecnologia, alle tecniche e alle misure proposte, prese in esame dal gestore in forma sommaria;*
- j) *descrizione delle altre misure previste per ottemperare ai principi di cui all'art.6, co.16;*
- k) *se l'attività comporta l'utilizzo, la produzione o lo scarico di sostanze pericolose e, tenuto conto della possibilità di contaminazione del suolo e delle acque sotterranee nel sito dell'installazione, una relazione di riferimento elaborata dal gestore prima della messa in esercizio dell'installazione o prima del primo aggiornamento dell'autorizzazione rilasciata, per la quale l'istanza costituisce richiesta di validazione. L'autorità competente esamina la relazione disponendo nell'autorizzazione o nell'atto di aggiornamento, ove ritenuto necessario ai fini della sua validazione, ulteriori e specifici approfondimenti".*

In merito all'ultimo punto, il D.M. n.272/14 ha specificato le modalità operative di predisposizione della relazione di riferimento, la quale, pertanto, da tale data, trova piena applicazione. A riguardo, il Ministero dell'Ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare, con il documento avente prot. n.12422/15, ha suggerito di richiedere:

- la documentazione attestante il fatto che la relazione di riferimento non è necessaria (ex art.3, co.2, del citato Decreto n.272/14) entro tre mesi, decorrenti almeno dalla pubblicazione del citato decreto;
- la presentazione della relazione di riferimento eventualmente necessaria entro 12 mesi da tale pubblicazione, per le installazioni con procedimenti in corso;
- la presentazione della relazione di riferimento eventualmente necessaria per le installazioni senza procedimenti in corso non prima di 12 mesi dalla pubblicazione del citato Decreto;
- la documentazione attestante il fatto che la relazione di riferimento non è necessaria o la

relazione di riferimento eventualmente necessaria, contestualmente all'istanza, per le nuove domande e in caso di modifiche sostanziali. Peraltro, va notato che eventuali lacune di tale documentazione determineranno una richiesta di integrazione all'istanza, o la disposizione di ulteriori specifici approfondimenti, ma non potranno giustificare una sospensione dell'attività istruttoria, poiché essa può essere svolta parallelamente all'attività di validazione della relazione di riferimento.

Riguardo all'ambito della relazione di riferimento, considerati i dubbi avanzati in merito da diversi soggetti, il documento emesso dal ministero ribadisce che le sostanze pericolose oggetto degli obblighi correlati alla relazione di riferimento sono le sostanze e le miscele così definite a sensi dell'art.5, co.1, lett. v-*octies*, del D.Lgs. n.152/06, e poi individuate quali pertinenti ai sensi dell'allegato 1, punto 1, del più volte richiamato Decreto n.272/14. Tale definizione è in linea con quella comunitaria e fa esplicito riferimento al regolamento (CE) n.1272/08 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativo alla classificazione, all'etichettatura e all'imballaggio delle sostanze e delle miscele, e non è pertanto applicabile ai rifiuti. Considerato, quindi, che i rifiuti sono esclusi dall'ambito di applicazione del suddetto regolamento, gli impianti che effettuano la gestione degli stessi non sono tenuti a presentare la relazione di riferimento, nemmeno nella forma della verifica preliminare, in relazione ai rifiuti gestiti. Ne deriva che per gli impianti di gestione dei rifiuti, fermi restando i distinti obblighi di caratterizzazione e ripristino del sito previsti dalle altre norme applicabili, gli obblighi connessi alla relazione di riferimento vanno riferiti esclusivamente alle sostanze pericolose pertinenti eventualmente gestite nel sito (ad esempio, per la presenza di serbatoi di oli lubrificanti, combustibili, di prodotti chimici necessari al processo, o di stoccaggi di materiale che ha cessato di essere rifiuto) e non alla presenza di rifiuti. Peraltro, ove la relazione di riferimento sia dovuta resta l'opportunità di considerare la presenza dei rifiuti nella definizione dei centri di pericolo (di cui al punto 10 dell'allegato 2 del D.M. n.272/14) e la facoltà del gestore di integrare la caratterizzazione anche considerando la possibile contaminazione che può essere determinata dalla presenza dei rifiuti.

Riferimenti normativi

D.Lgs. n.152/06

D.Lgs. n.46/14

Direttiva 2010/75/UE

D.M. n.272/14

L'Aua: unica autorizzazione per 7 abilitazioni

L' Autorizzazione unica ambientale (Aua) è il provvedimento istituito dal d.P.R. n.59/13 e rilasciato su istanza di parte che incorpora in un unico titolo diverse autorizzazioni ambientali previste dalla normativa di settore (come il D.Lgs. n.152/06). L'Aua si differenzia in modo sostanziale dall'Aia (autorizzazione unica integrata) poiché essa raggruppa più autorizzazioni; diversamente, l'Aia rappresenta lo strumento di natura amministrativa che consente la realizzazione della prevenzione integrata dell'inquinamento mediante una logica che caratterizza le migliori tecniche disponibili. In tal senso, il citato decreto individua un nucleo base di sette autorizzazioni che possono essere assorbite dall'Aua, alle quali si aggiungono gli altri permessi eventualmente individuati da fonti normative di Regioni e Province autonome. Il 15 marzo 2013 è stato approvato in via definitiva il regolamento che disciplina l'intera fattispecie.

Possono richiedere l'Aua le piccole e medie imprese come definite dal D.M. 18 aprile 2005 e gli impianti non soggetti alla disciplina dell'Aia e della valutazione d'impatto ambientale (Via) che abbiano la necessità di ottenere uno dei seguenti titoli:

- autorizzazione agli scarichi di acque reflue;
- comunicazione preventiva per l'utilizzazione agronomica degli effluenti di allevamento, delle acque di vegetazione dei frantoi oleari e delle acque reflue provenienti dalle aziende ivi previste;
- autorizzazione alle emissioni in atmosfera;
- autorizzazione di carattere generale alle emissioni in atmosfera;
- documentazione previsionale di impatto acustico;
- autorizzazione all'utilizzo dei fanghi derivanti dal processo di depurazione in agricoltura;
- comunicazioni in materia di rifiuti di cui agli artt.215 e 216 del D.Lgs. n.152/06.

La domanda - unica - deve essere presentata allo Sportello unico per le attività produttive (Suap) che la inoltra per via telematica all'Autorità competente per la procedura. Trascorsi 30 giorni senza richiesta di integrazioni, la domanda si intende regolarmente presentata. La richiesta deve avvenire in occasione della scadenza del primo titolo abilitativo da essa sostituito. La domanda di Aua deve essere inoltrata per il rilascio, il rinnovo o l'aggiornamento di uno o più dei 7 titoli abilitativi elencati nell'art.3 del regolamento (e di quelli eventualmente individuati dagli enti locali). Prima dell'entrata in funzione dell'autorizzazione in commento, le norme ambientali costringevano le imprese a rivolgersi ad amministrazioni diverse (Regioni, Province, Comuni, ARPA, Autorità di bacino, eccetera) per ottenere le autorizzazioni ambientali necessarie all'attività produttiva; il quadro era ulteriormente complicato dal fatto che queste autorizzazioni avevano periodi di validità differenti. Pertanto, l'Aua dovrebbe rappresentare una semplificazione di non poco conto. In aggiunta, pur restando inalterati i necessari livelli di tutela ambientale, si riducono i costi: con l'Aua infatti, posto che presentano una sola domanda e ottengono un'autorizzazione con un'unica scadenza, secondo gli ultimi dati, le piccole e medie imprese dovrebbero risparmiare circa 160 milioni di euro all'anno. Inoltre, la presentazione *on-line* delle domande e della documentazione dovrebbe comportare un risparmio stimato in circa 540 milioni di euro all'anno. In sostanza, la piena applicazione dell'autorizzazione unica ambientale dovrebbe comportare un risparmio stimato a regime in circa 700 milioni di euro all'anno per le Pmi.

La certezza dei tempi è garantita; in caso di mancato rispetto dei termini è previsto il ricorso ai poteri sostitutivi: l'impresa potrà rivolgersi al dirigente appositamente nominato, che dovrà chiudere il procedimento nella metà del tempo originariamente previsto. È fatta salva la possibilità per i gestori degli impianti di non ricorrere all'Aua in caso di attività soggette solo a comunicazione o ad autorizzazione generale, ferma restando la presentazione della comunicazione o dell'istanza al

Suap. Se il progetto è sottoposto a valutazione di impatto ambientale (Via) e le leggi statali o regionali stabiliscono che la Via sostituisce tutti gli atti di assenso di tipo ambientale, l'Aua non può essere richiesta. In caso di sottoposizione del progetto a "verifica di assoggettabilità" a Via, occorre che la verifica si sia conclusa con un decreto negativo per poter procedere con l'Aua.

Con D.P.C.M. 8 maggio 2015 in vigore dal 30 giugno 2015 (pubblicato sulla G.U. n.149/15 S.O. n.35) è stato adottato un modello unico nazionale per la richiesta di Aua. In calce al modello viene specificato che:

- *"i sette moduli relativi alle comunicazioni e autorizzazioni sostituite dall'Aua sono ora unificati in un unico modello;*
- *le duplicazioni di informazioni richieste nei diversi moduli sono state eliminate: ad esempio, i dati anagrafici del richiedente nonché quelli relativi all'impresa e all'impianto sono richiesti una sola volta nella parte generale del modello;*
- *sono state eliminate le richieste di informazioni che sono già in possesso della pubblica amministrazione; è il caso, ad esempio, di alcuni dati relativi all'inquadramento territoriale dell'impianto come la destinazione urbanistica e l'esistenza di vincoli ambientali;*
- *il modello è stato predisposto e ottimizzato per la presentazione della richiesta attraverso sistemi telematici, favorendo in tal modo la successiva informatizzazione;*
- *inoltre, il nuovo modello - che sarà adeguato, ove necessario, alle normative regionali - consente di superare la differenziazione tra i moduli utilizzati dalle diverse amministrazioni competenti".*

Alle Regioni è richiesto, entro il 30 giugno 2015 di adeguare i contenuti del modello alle normative regionali di settore. Se l'Aua sostituisce atti ambientali per i quali la conclusione del procedimento è inferiore o pari a 90 giorni, l'Autorità competente adotta il provvedimento finale entro 90 giorni e lo trasmette al Suap che rilascia il titolo. Resta ferma la possibilità di indire la conferenza dei servizi o l'obbligo se previsto dalla legge. Se l'Aua sostituisce titoli abilitativi ambientali per i quali la conclusione del procedimento è superiore a 90 giorni, il Suap indice entro 30 giorni la conferenza dei servizi. L'Autorità competente adotta l'Aua entro 120 giorni dal ricevimento della domanda, salve integrazioni. Le spese e i diritti sono quelli previsti per i vari provvedimenti più eventuali diritti di istruttoria. La somma totale dei costi istruttori però non può superare la somma totale di quello il soggetto già pagava per i vari titoli oggetto dell'Aua prima dell'entrata in vigore della disciplina. L'Aua ha una durata di 15 anni decorrenti dal rilascio. In caso di attività di scarichi di sostanze pericolose (art.108, D.Lgs. n.152/06) i gestori degli impianti almeno ogni 4 anni devono presentare una dichiarazione di autocontrollo all'Autorità competente. La dichiarazione non influenza la durata complessiva dell'Aua. Il rinnovo deve essere chiesto almeno 6 mesi prima della scadenza.

Riferimenti normativi:

d.P.R. n.59/13

D.Lgs. n.152/06

I nuovi ecoreati

Con la pubblicazione in G.U. della L. n.68/15, dal 29 maggio scorso, dopo che è trascorso oltre un anno dall'approvazione del relativo D.d.l. da parte del Camera dei deputati, sono introdotti nel codice penale cinque nuove fattispecie di delitti contro l'ambiente (cosiddetti ecoreati): inquinamento ambientale, disastro ambientale, traffico e abbandono di materiale radioattivo, impedimento di controllo e omessa bonifica. Solo due di questi cinque nuovi reati possono essere commesse per colpa: il delitto di inquinamento ambientale (nuovo art.452-bis del c.p.) e il delitto di disastro ambientale (nuovo art.452-quater del c.p.). La novella normativa si è resa necessaria a seguito della condanna della Corte di Giustizia (C-333/13 e C-196/13) nei confronti dell'Italia al pagamento di pesanti sanzioni e mira espressamente a intensificare la repressione degli illeciti di questo tipo rafforzando le sanzioni.

L'inquinamento ambientale (art.452-bis c.p.)

L'inquinamento ambientale è punito con la reclusione da due a sei anni e con sanzioni che vanno da un minimo di 10.000 euro a un massimo di 100.000 euro. Si perfeziona con il verificarsi di un danno ambientale e una condotta abusiva:

- delle acque o dell'aria, o di porzioni estese o significative del suolo o del sottosuolo;
- di un ecosistema, della biodiversità, anche agraria, della flora o della fauna (primo comma).

È prevista poi una fattispecie di reato aggravata nel caso in cui il danno sia commesso in un'area naturale protetta o sottoposta a specifici vincoli oppure nei confronti di talune specie animali o vegetali protette.

Inquinamento ambientale e conseguente lesione o morte (art.452-ter, c.p.)

In ipotesi di lesione o morte causata dal delitto di inquinamento ambientale a persone sono previste diverse gradi di pena in ragione gravità; in particolare:

- reclusione da 2 anni e 6 mesi a 7 anni se dall'inquinamento ambientale derivi ad una persona una lesione personale (escluse le malattie di durata inferiore a 20 gg.: è il caso in cui la lesione personale è punibile a querela);
- reclusione da 3 a 8 anni se ne derivi una lesione grave; la reclusione da 4 a 9 anni se ne derivi una lesione gravissima;
- la reclusione da 5 a 12 anni in caso di morte della persona.

Qualora dal reato ambientale derivino lesioni plurime e il delitto sia causato da più persone si applica la pena che dovrebbe infliggersi per il reato più grave aumentata fino al triplo, fermo restando comunque il limite di 20 anni di reclusione.

Disastro ambientale (art.524-quater c.p.)

La condotta abusiva rappresenta una condizione presente anche nel reato di disastro ambientale il quale può portare fino a 15 anni di reclusione e si manifesta quando l'equilibrio dell'ecosistema viene alterato senza più possibilità di ripristino e il danno rechi un rischio incolumità per un numero rilevante di persone. In sostanza, il delitto comporta, alternativamente:

- un'alterazione irreversibile dell'equilibrio di un ecosistema;
- un'alterazione dell'equilibrio di un ecosistema la cui eliminazione risulti particolarmente onerosa e conseguibile solo con provvedimenti eccezionali;
- l'offesa all'incolumità pubblica determinata con riferimento sia alla rilevanza del fatto per l'estensione della compromissione ambientale o dei suoi effetti lesivi, sia al numero delle persone offese o esposte al pericolo.

Si segnala altresì la presenza nella nuova norma di una sorta di clausola di salvaguardia "fuori dai

casi previsti dall'art.434", in materia di crollo di costruzioni o altri disastri dolosi (cd. disastro in-nominato) che finora, in assenza del delitto di disastro ambientale, ha assolto ad una funzione di supplenza e chiusura del sistema. Parimenti a quanto detto con riferimento al reato di inquinamento ambientale, anche il disastro ambientale è diventa aggravato qualora sia commesso in un'area protetta o sottoposta a vincolo o in danno di specie animali o vegetali protette.

Traffico e abbandono di materiale radioattivo (art.452-sexies c.p.)

Il traffico e l'abbandono di materiale radioattivo è punito con la reclusione da due a sei anni e con la multa da 10.000 a 50.000, al netto di eventuali aggravanti. In pratica, la disposizione colpisce chiunque abusivamente "cede, acquista, riceve, trasporta, importa, esporta, procura ad altri, detiene, trasferisce, abbandona o si disfa illegittimamente di materiale ad alta radioattività". Si tratta di un reato di pericolo le cui aggravanti sono riportate qui di seguito:

- la pena è aumentata quando si verifica l'evento della compromissione o del deterioramento delle acque o dell'aria, o di porzioni estese o significative del suolo o del sottosuolo;
- ovvero di un ecosistema, della biodiversità, anche agraria, della flora o della fauna;
- se dal fatto deriva poi un pericolo per la vita o l'incolumità delle persone, la pena è aumentata fino alla metà.

Impedimento del controllo (art.452-septies c.p.)

È punito con la reclusione da 6 mesi a 3 anni, sempre che il fatto non costituisca più grave reato, chiunque impedisce, intralcia o elude l'attività di vigilanza e controllo ambientale e di sicurezza e igiene del lavoro ovvero ne compromette gli esiti.

L'impedimento deve realizzarsi negando o ostacolando l'accesso ai luoghi, ovvero mutando artificialmente lo stato dei luoghi.

Omessa bonifica (art.452-terdecies c.p.)

È punito, salvo che il fatto costituisca più grave reato, con la reclusione da 1 a 4 anni e con la multa da 20.000 a 80.000 euro chiunque, essendovi obbligato per legge oppure da un ordine del giudice nonché da una pubblica autorità, non provvede alla bonifica, al ripristino e al recupero dello stato dei luoghi.

Infine, si precisa che l'utilizzo dell'istituto del ravvedimento operoso, regolato dall'art.452-octies c.p., determina lo sconto della pena dalla metà a due terzi; l'obiettivo è quello di ottenere la collaborazione di chi ha commesso il reato per evitare conseguenze più pesanti sull'ambiente. In tal senso gode della riduzione della pena chi si adopera per evitare che l'attività delittuosa conduca a effetti ulteriori o coopera in termini concreti con le autorità nella ricostruzione dei fatti e nell'individuazione dei soggetti colpevoli. È previsto altresì l'allungamento del periodo di prescrizione in maniera proporzionale alla gravità del reato commesso.

Riferimenti normativi

L. n.68/15

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 SUCCEDDE 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.