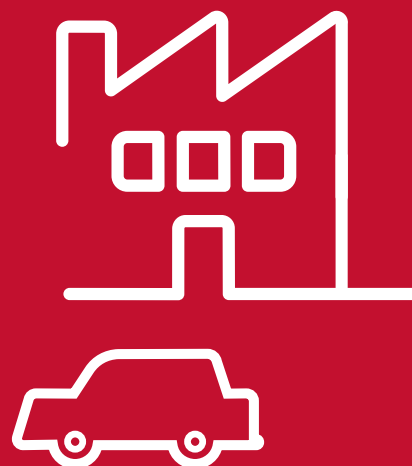


periodico
omologato
DCOER0975
Posteitaliane

Breview



TeamSystem Business review

n. 09/2017

Supplemento a TeamSystem Review n. 249

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 aziende 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.teamssystem.com

 **TeamSystem**[®]

TeamSystem
Business review

Periodico
di informazione
alle imprese

Editrice TeamSystem
Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

Redazione:
 **Euroconference**
Editoria

S.E. o O.
Riproduzione vietata

Lavoro e previdenza

| | |
|---|---|
| Istruzioni operative per la DIS-COLL | 2 |
| Esonero contributivo alternanza scuola-lavoro | 6 |
| Tfr: coefficiente di luglio 2017 | 9 |

Economia e finanza

| | |
|----------------------------|----|
| Equo canone di luglio 2017 | 10 |
|----------------------------|----|

Fisco e tributi

| | |
|--|----|
| L'Iva per le operazioni di commercio elettronico "indiretto" con clienti non residenti | 11 |
| Decreto bilanci: riflessi Irap sotto la lente di Assonime | 18 |
| <i>Rent to buy</i> aziendale e di partecipazioni sociali | 24 |

Istruzioni operative per la DIS-COLL

La DIS-COLL è l'indennità di disoccupazione rivolta ai collaboratori coordinati e continuativi, anche a progetto, che abbiano perduto involontariamente la propria occupazione. Con la circolare n. 115/2017 l'Inps ha impartito le istruzioni applicative sull'estensione della tutela per gli eventi di disoccupazione che si verificano a far data dal 1° luglio 2017, introdotta dall'articolo 7, L. 81/2017.

Introduzione

La L. 81/2017 ha disposto, attraverso la modifica e integrazione dell'articolo 15, D.Lgs. 22/2015, la stabilizzazione e estensione dell'indennità, prevedendo che, a decorrere dal 1° luglio 2017, la stessa sia riconosciuta ai collaboratori coordinati e continuativi, anche a progetto, nonché agli assegnisti e ai dottorandi di ricerca con borsa di studio in relazione agli eventi di disoccupazione verificatisi a decorrere dalla predetta data. Inoltre, per i collaboratori, gli assegnisti e i dottorandi di ricerca con borsa di studio che hanno diritto di percepire la DIS-COLL, nonché per gli amministratori e i sindaci, dalla medesima data è dovuta un'aliquota contributiva aggiuntiva pari allo 0,51%. Non è più richiesto il requisito contributivo/reddituale previsto dal D.Lgs. 22/2015 (il collaboratore doveva far valere, nell'anno in cui si fosse verificato l'evento di cessazione dal lavoro, un mese di contribuzione oppure un rapporto di collaborazione della durata di un mese con un reddito almeno pari alla metà dell'importo che dà diritto all'accredito di un mese di contribuzione).

Destinatari

Sono destinatari dell'indennità i collaboratori coordinati e continuativi, anche a progetto, nonché, esclusivamente in relazione agli eventi di disoccupazione verificatisi dal 1° luglio 2017, gli assegnisti e i dottorandi di ricerca con borsa di studio iscritti in via esclusiva alla Gestione separata Inps, non pensionati e privi di partita Iva, che abbiano perduto involontariamente la propria occupazione. Rientrano nell'ambito della tutela in argomento anche i collaboratori delle Pubbliche Amministrazioni.

I lavoratori con contratto di collaborazione coordinata e continuativa, anche a progetto, gli assegnisti e i dottorandi con borsa di studio ai fini dell'accesso alla prestazione, devono essere privi di partita Iva al momento della presentazione della domanda. L'interessato, titolare di eventuale partita Iva attiva ma non produttrice di reddito (c.d. silente), deve preliminarmente chiudere la partita Iva.

Sono esclusi dal novero dei destinatari gli amministratori, i sindaci o revisori di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica.

Requisiti

L'indennità è riconosciuta ai lavoratori che soddisfino congiuntamente i seguenti requisiti:

- siano, al momento della domanda di prestazione, in stato di disoccupazione;
- possano fare valere almeno 3 mesi di contribuzione nel periodo che va dal 1° gennaio dell'anno civile precedente l'evento di cessazione dal lavoro al predetto evento (accredito contributivo di 3 mensilità).

Base di calcolo e misura

L'indennità è rapportata al reddito imponibile ai fini previdenziali (risultante dai versamenti contributivi effettuati e derivante dai rapporti di collaborazione/assegno di ricerca/dottorato di ricerca con borsa di studio) relativo all'anno civile in cui si è verificato l'evento di cessazione dal lavoro e all'anno civile precedente, diviso per il numero di "mesi di contribuzione, o frazione di essi", ot-

tenendo così l'importo del reddito medio mensile. Esclusivamente ai fini del calcolo della misura e della durata dell'indennità, per "mesi di contribuzione o frazioni di essi" si intendono i mesi o le frazioni di mese di durata del rapporto di collaborazione/assegno di ricerca/dottorato di ricerca con borsa di studio. Pertanto, il reddito imponibile ai fini previdenziali deve essere diviso per un numero di mesi, o frazione di essi, corrispondente alla durata dei rapporti di collaborazione/assegno di ricerca/dottorato di ricerca con borsa di studio presenti nel periodo di riferimento come sopra individuato, anno civile in cui si è verificato l'evento di cessazione dal lavoro e anno civile precedente. L'indennità è pari al 75% del reddito medio mensile nel caso in cui lo stesso sia pari o inferiore, per l'anno 2017, all'importo di 1.195 euro, annualmente rivalutato. Nel caso in cui il reddito medio mensile sia superiore al predetto importo, la misura è pari al 75% del predetto importo di 1.195 euro, incrementata di una somma pari al 25% della differenza tra il reddito medio mensile e il predetto importo di 1.195 euro. L'indennità non può in ogni caso superare l'importo massimo mensile di 1.300 euro per l'anno 2017, annualmente rivalutato. L'indennità si riduce in misura pari al 3% ogni mese a decorrere dal primo giorno del quarto mese di fruizione, vale a dire dal 91° giorno di fruizione della prestazione.

Durata

L'indennità è corrisposta mensilmente per un numero di mesi pari alla metà dei mesi di contribuzione accreditati nel periodo che va dal 1° gennaio dell'anno civile precedente l'evento di cessazione dal lavoro al predetto evento. Ai fini del calcolo della durata della prestazione, non sono computati i "periodi contributivi" che hanno già dato luogo a erogazione della DIS-COLL. Anche per la durata della prestazione si prendono a riferimento i mesi o le frazioni di mese di durata del rapporto di collaborazione. Pertanto l'indennità è corrisposta mensilmente per un periodo pari alla metà dei mesi o frazioni di essi di durata del rapporto o dei rapporti di collaborazione presenti nel periodo che va dal 1° gennaio dell'anno civile precedente l'evento di cessazione dal lavoro al predetto evento. Ai fini del calcolo della durata, non sono computati i periodi di lavoro che hanno già dato luogo a erogazione di precedente DIS-COLL. La durata massima dell'indennità non può comunque superare i 6 mesi di fruizione. Per i periodi di fruizione della prestazione non sono riconosciuti i contributi figurativi.

Presentazione della domanda e decorrenza della prestazione

Per la fruizione dell'indennità occorre presentare apposita domanda all'Inps, esclusivamente in via telematica, entro 68 giorni dalla data di cessazione del contratto a pena di decadenza dal diritto. L'indennità spetta a decorrere dall'8° giorno successivo alla data di cessazione del rapporto se la domanda è presentata entro l'8° giorno o, qualora la domanda sia presentata successivamente, dal primo giorno successivo alla data di presentazione della domanda.

Nel caso di evento di maternità o di degenza ospedaliera indennizzabili insorti durante il rapporto successivamente cessato, il termine di 68 giorni decorre dalla data in cui cessa il periodo di maternità o di degenza ospedaliera indennizzati. Nel caso di evento di maternità o di degenza ospedaliera indennizzabili insorti entro 68 giorni dalla data di cessazione del rapporto, il termine di presentazione della domanda rimane sospeso per un periodo pari alla durata dell'evento e riprende a decorrere, al termine del predetto evento, per la parte residua. Nei casi di evento di maternità o di degenza ospedaliera l'indennità decorre, se la domanda è stata presentata durante il periodo di maternità o di degenza ospedaliera indennizzati, dall'8° giorno successivo alla fine del periodo di maternità o di degenza ospedaliera. Qualora la domanda sia stata presentata successivamente, ma comunque nei termini di legge, l'indennità decorre dal giorno successivo alla presentazione della domanda.

Gli eventi di malattia insorti durante il rapporto e proseguiti oltre la cessazione di quest'ultimo, nonché quelli insorti dopo la cessazione del rapporto, non determinano né slittamento né sospensione del termine di presentazione della domanda e non incidono sulla decorrenza dell'indennità.

Per le cessazioni intercorse tra il 1° e il 19 luglio 2017, il termine di 68 giorni per la presentazione della domanda decorre dal 19 luglio 2017.

Le eventuali domande relative ad eventi di cessazione dei rapporti intervenuti a far data dal 1° luglio 2017, già presentate tra il 1° e il 19 luglio 2017, saranno gestite senza necessità di ripresentazione della domanda.

Saranno anche riesaminate le domande presentate per eventi di cessazione intervenuti nel 2017 e respinte, in quanto alla data di presentazione delle domande medesime non era ancora intervenuta la proroga della prestazione.

Nei casi sopra richiamati, la prestazione viene corrisposta dall'ottavo giorno successivo alla data di cessazione dal lavoro.

Condizionalità

L'erogazione della prestazione è condizionata alla permanenza dello stato di disoccupazione, nonché alla regolare partecipazione alle iniziative di attivazione lavorativa e ai percorsi di riqualificazione professionale proposti dai Centri per l'impiego.

La domanda presentata all'Inps equivale a dichiarazione di immediata disponibilità al lavoro. Il beneficiario, ancora privo di occupazione, è tenuto a contattare il Centro per l'impiego entro 15 giorni dalla data di presentazione della domanda ai fini della stipula del patto di servizio personalizzato. In mancanza, l'assicurato è convocato dal Centro per l'impiego. Inoltre, il percettore di DIS-COLL è tenuto a partecipare alle iniziative proposte. Le sanzioni previste, applicate dall'Inps, sono la decurtazione di 1/4 di una mensilità di prestazione per la mancata presentazione alla prima convocazione da parte del Centro per l'impiego, la decurtazione di una mensilità di prestazione in caso di seconda mancata presentazione alla convocazione e la decadenza dalla prestazione e dallo stato di disoccupazione nel caso di terza mancata presentazione alla convocazione.

Nuova attività lavorativa

⇒ *Contratto di lavoro subordinato di durata inferiore o pari a 5 giorni*

La prestazione è sospesa d'ufficio e, al termine del periodo di sospensione, riprende ad essere corrisposta per il periodo residuo spettante.

⇒ *Contratto di lavoro subordinato di durata superiore a 5 giorni*

Si decade dal diritto alla DIS-COLL.

⇒ *Attività lavorativa autonoma, di impresa individuale o attività parasubordinata*

In caso di attività lavorativa autonoma, di impresa individuale o attività parasubordinata dalla quale derivi un reddito pari a 8.000 euro per il parasubordinato e a 4.800 euro per il lavoro autonomo: occorre comunicare all'Inps entro 30 giorni rispettivamente dall'inizio dell'attività o, se questa era preesistente, dalla data di presentazione della domanda di DIS-COLL, il reddito che presume di trarre dalla predetta attività. Qualora il reddito dichiarato sia inferiore o pari ai suddetti limiti, la prestazione sarà ridotta di un importo pari all'80% del reddito previsto, rapportato al periodo intercorrente tra la data di inizio dell'attività e la data in cui termina il periodo di godimento dell'indennità o, se antecedente, la fine dell'anno. Nel caso in cui, nel corso del periodo di godimento dell'indennità il lavoratore, per qualsiasi motivo, ritenesse di dovere modificare il reddito dichiarato, dovrà effettuare una nuova dichiarazione "a montante", cioè comprensiva del reddito precedentemente dichiarato e delle variazioni a maggiorazione o a diminuzione; si procederà in tale caso a rideterminare, dalla data della nuova dichiarazione, l'importo della trattenuta sull'intero reddito, diminuito delle quote già eventualmente recuperate. La riduzione della prestazione sarà ricalcolata d'ufficio al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi. Nei casi di esenzione dall'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi, il beneficiario è tenuto a pre-

sentare all'Inps un'apposita autodichiarazione concernente il reddito ricavato dall'attività lavorativa autonoma o di impresa individuale entro il 31 marzo dell'anno successivo. Nel caso di mancata presentazione dell'autodichiarazione il lavoratore è tenuto a restituire la DIS-COLL percepita dalla data di inizio dell'attività lavorativa autonoma o di impresa individuale.

⇒ Lavoro accessorio

L'indennità è interamente cumulabile con i compensi nel limite complessivo di 3.000 euro per anno civile (lordo 4.000 euro). Qualora i compensi non superino detto limite il beneficiario dell'indennità DIS-COLL non è tenuto a comunicare all'Inps il compenso derivante dalla predetta attività. Per i compensi che superano detto limite e fino a 7.000 euro per anno civile la prestazione DIS-COLL sarà ridotta dell'80% del compenso rapportato al periodo intercorrente tra la data di inizio dell'attività e la data in cui termina il periodo di godimento dell'indennità o, se antecedente, la fine dell'anno. Qualora i compensi derivanti dal lavoro accessorio superino il predetto limite di 3.000 euro per anno civile (lordo 4.000 euro), il beneficiario dell'indennità deve effettuare la comunicazione all'Inps.

⇒ Prestazioni di lavoro occasionale

Il beneficiario della DIS-COLL può svolgerle nei limiti di compensi di importo non superiore a 5.000 euro per anno civile e non è tenuto a comunicare all'Inps il compenso che ne deriva.

Decadenza

Il beneficiario decade dall'indennità, con effetto dal verificarsi dell'evento interruttivo, nei seguenti casi:

- perdita dello stato di disoccupazione;
- non regolare partecipazione alle misure di politica attiva proposte dai Centri per l'impiego;
- nuova occupazione con contratto di lavoro subordinato di durata superiore a 5 giorni;
- inizio di un'attività lavorativa autonoma, di impresa individuale o di un'attività parasubordinata senza che il lavoratore comunichi all'Inps, entro 30 giorni, il reddito che presume di trarre dalla predetta attività;
- titolarità di trattamenti pensionistici diretti;
- acquisizione del diritto all'assegno ordinario di invalidità, sempre che il lavoratore non opti per l'indennità DIS-COLL.

Regime fiscale

L'indennità è considerata reddito imponibile della stessa categoria dei redditi sostituiti o integrati e, pertanto, è soggetta al regime della tassazione ordinaria con le aliquote previste e con il riconoscimento delle detrazioni, se richieste. L'Inps opererà il conguaglio fiscale e rilascerà la CU.

Riferimenti normativi

INPS, circolare n. 115/2017

Esonero contributivo alternanza scuola-lavoro

L /Inps, con circolare 10 luglio 2017, n. 109, ha fornito le prime istruzioni operative alle aziende per poter fruire delle agevolazioni previste dalla Legge di Bilancio 2017 (articolo 1, commi 308-310, L. 232/2016) relativamente alle assunzioni di giovani in virtù del progetto di alternanza scuola-lavoro.

Datori di lavoro interessati

L'incentivo in oggetto è riconosciuto a tutti i datori di lavoro privati, a prescindere dalla circostanza che assumano o meno la natura di imprenditori.

L'esonero contributivo in oggetto non si applica nei confronti della Pubblica Amministrazione, individuabile assumendo a riferimento la nozione e l'elencazione di cui all'articolo 1, comma 2, D.Lgs. 165/2001.

Tipologie di lavoratori interessati

Restano esclusi dal beneficio i contratti di lavoro domestico e i contratti di lavoro riguardanti gli operai del settore agricolo.

Sono esclusi dall'agevolazione anche i lavoratori a chiamata, mentre consentono l'agevolazione i rapporti di lavoro subordinato a tempo indeterminato instaurati in attuazione del vincolo associativo stretto con una cooperativa di lavoro ai sensi della L. 142/2001 e a scopo di somministrazione.

Condizione oggettiva per la fruizione del beneficio

L'esonero contributivo in oggetto spetta ai datori di lavoro che assumono, entro 6 mesi dall'acquisizione del titolo di studio, studenti che hanno svolto presso il medesimo datore di lavoro attività di alternanza scuola-lavoro pari, alternativamente, almeno al:

- 30% delle ore di alternanza previste ai sensi dell'articolo 1, comma 33, L. 107/2015;
- 30% del monte ore previsto per le attività di alternanza all'interno dei percorsi erogati ai sensi del capo III, D.Lgs. 226/2005;
- 30% del monte ore previsto per le attività di alternanza realizzata nell'ambito dei percorsi di cui al capo II, D.P.C.M. 25 gennaio 2008, pubblicato nella G.U. n. 86/2008;
- 30% del monte ore o, in mancanza del monte ore, 30% del numero dei crediti formativi previsti dai rispettivi ordinamenti per le attività di alternanza nei percorsi universitari.

Inoltre, l'esonero può trovare applicazione per le assunzioni a tempo indeterminato, effettuate entro 6 mesi dall'acquisizione del titolo di studio, di studenti che hanno svolto, presso il medesimo datore di lavoro, periodi di apprendistato per la qualifica e il diploma professionale, il diploma di istruzione secondaria superiore, il certificato di specializzazione tecnica superiore o periodi di apprendistato in alta formazione.

Misura del beneficio

La misura dell'incentivo è pari ai complessivi contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'Inail, nel limite massimo di un importo di esonero pari a 3.250 euro su base annua.

Il beneficio riguarda le assunzioni o trasformazioni a tempo indeterminato effettuate tra il 1° gennaio 2017 e il 31 dicembre 2018. La sua durata è pari a 36 mesi a partire dalla data di assunzione o trasformazione.

Compatibilità con altre forme di incentivo all'occupazione

L'esonero contributivo triennale non è cumulabile con altre agevolazioni di tipo contributivo previste dalla normativa vigente.

L'esonero contributivo è, invece, cumulabile con gli incentivi che assumono natura economica, fra i quali:

- l'incentivo per l'assunzione dei lavoratori disabili;
- l'incentivo all'assunzione di beneficiari del trattamento NASpI.

Modalità di riconoscimento dell'incentivo

I datori di lavoro che intendano fruire del beneficio in oggetto devono inoltrare una richiesta attraverso l'apposita procedura telematica "308-2016", messa a disposizione dall'Istituto all'interno dell'applicazione "DiResCo - Dichiarazioni di Responsabilità del Contribuente", sul sito [internet www.inps.it](http://www.inps.it).

In particolare, i datori di lavoro interessati al riconoscimento dell'agevolazione dovranno inviare, utilizzando il canale sopra evidenziato, una domanda preliminare di ammissione all'incentivo, anche per assunzioni non ancora in corso, indicando:

- il lavoratore nei cui confronti è intervenuta o potrebbe intervenire l'assunzione;
- l'importo della retribuzione mensile media prevista o effettiva;
- l'aliquota contributiva datoriale che verrà applicata;
- la tipologia oraria del rapporto e l'eventuale percentuale di *part time*.

A seguito dell'invio dell'istanza di prenotazione e, di norma, entro 48 ore dalla trasmissione del modulo telematico, salve le precisazioni contenute nel presente paragrafo, l'Inps:

- calcolerà l'importo dell'incentivo spettante;
- verificherà la disponibilità residua della risorsa;
- in caso di sufficiente capienza di risorse, accertata in via prospettica per tutto il periodo agevolabile, informerà – esclusivamente in modalità telematica mediante comunicazione all'interno del medesimo modulo di istanza – che è stato prenotato in favore del datore di lavoro l'importo dell'incentivo per l'assunzione del lavoratore indicato nell'istanza preliminare.

L'istanza di prenotazione dell'incentivo che dovesse essere inizialmente rigettata per carenza di fondi rimarrà valida – mantenendo la priorità acquisita dalla data di prenotazione – per 30 giorni; se entro tale termine si libereranno delle risorse utili, la richiesta verrà automaticamente accolta; diversamente, dopo 30 giorni l'istanza perderà definitivamente di efficacia e l'interessato dovrà presentare una nuova richiesta di prenotazione.

Nelle ipotesi in cui l'istanza di prenotazione inviata venga accolta, il datore di lavoro, per accedere all'incentivo – entro 10 giorni di calendario dall'accoglimento della prenotazione, visualizzabile in calce all'istanza inviata – avrà l'onere di comunicare – a pena di decadenza – l'avvenuta stipula del contratto di assunzione a tempo indeterminato, chiedendo la conferma della prenotazione effettuata in suo favore.

L'inosservanza del predetto termine di 10 giorni previsti per la presentazione della domanda definitiva di ammissione al beneficio determinerà l'inefficacia della precedente prenotazione delle somme, ferma restando la possibilità per il datore di lavoro di presentare successivamente un'altra domanda.

A seguito della conferma della richiesta, l'Inps, mediante i propri sistemi informativi centrali, effettuerà i necessari controlli in ordine alla sussistenza delle comunicazioni obbligatorie e provvederà ad attribuire un esito positivo o negativo all'istanza, visualizzabile dall'utente. Il datore di lavoro la cui istanza telematica di conferma verrà accolta riceverà l'indicazione – all'interno dello stesso modulo di conferma dell'istanza – della misura massima complessiva dell'incentivo spettante che dovrà essere fruito in 36 quote mensili, ferma restando la permanenza del rapporto di lavoro.

L'elaborazione dell'istanza di conferma in senso positivo da parte dell'Istituto costituirà definitiva ammissione al beneficio.

Modalità di recupero dell'esonero

L'incentivo dovrà essere fruito mediante conguaglio operato sulle denunce contributive.

I datori di lavoro esporranno, a partire dal flusso UniEmens di competenza luglio 2017, i lavoratori per i quali spetta l'esonero valorizzando, secondo le consuete modalità, l'elemento <Imponibile> e l'elemento <Contributo> della sezione <DenunciaIndividuale>. In particolare, nell'elemento <Contributo> deve essere indicata la contribuzione piena calcolata sull'imponibile previdenziale del mese.

Per esporre il beneficio spettante dovranno essere valorizzati all'interno di <DenunciaIndividuale>, <DatiRetributivi>, elemento <Incentivo> i seguenti elementi:

- nell'elemento <TipoIncentivo> dovrà essere inserito il valore "BASL" avente il significato di "Esonero contributivo articolo unico, commi 308 e ss., L. 232/2016";
- nell'elemento <CodEnteFinanziatore> dovrà essere inserito il valore "H00" (Stato);
- nell'elemento <ImportoCorrIncentivo> dovrà essere indicato l'importo posto a conguaglio relativo al mese corrente;
- nell'elemento <ImportoArrIncentivo> dovrà essere indicato l'importo dell'esonero contributivo relativo ai mesi di competenza da gennaio a giugno 2017. Si sottolinea che la valorizzazione del predetto elemento può essere effettuata esclusivamente nei flussi UniEmens di competenza di luglio, agosto e settembre 2017.

I dati sopra esposti nell'UniEmens saranno poi riportati, a cura dell'Istituto, nel DM2013 "VIRTUALE" ricostruito dalle procedure come segue:

- con il codice "L470" avente il significato di "conguaglio esonero contributivo articolo unico, commi 308 e seguenti, L. 232/2016";
- con il codice "L471" avente il significato di "arretrati gennaio/febbraio/marzo/aprile/maggio/giugno 2017 esonero contributivo articolo unico, commi 308 e ss., L. 232/2016".

Nell'ipotesi in cui, in un determinato mese, spetti un beneficio superiore alla soglia massima mensile di 270,83 euro, l'eccedenza può essere esposta nel mese corrente e nei mesi successivi e comunque rispettivamente entro il primo, il secondo e il terzo anno di durata del rapporto di lavoro, fermo restando il rispetto della soglia massima di esonero contributivo alla data di esposizione in UniEmens.

L'esposizione dell'agevolazione eccedente la soglia massima mensile nel flusso UniEmens deve avvenire valorizzando all'interno di <DenunciaIndividuale>, <DatiRetributivi>, <AltreACredito> i seguenti elementi:

- <CausaleACredito>, con l'indicazione del codice causale "L709" avente il significato di "conguaglio residuo esonero contributivo articolo unico, commi 308 e seguenti, legge n. 232/2016";
- <ImportoACredito>, con l'indicazione dell'importo dell'esonero contributivo da recuperare sulla base della metodologia sopra illustrata.

Nel caso in cui si debbano restituire importi non spettanti, i datori di lavoro valorizzeranno all'interno di <DenunciaIndividuale>, <DatiRetributivi>, <AltreADebito>, i seguenti elementi:

- nell'elemento <CausaleADebito> dovrà essere inserito il codice causale "M316" avente il significato di "Restituzione esonero contributivo articolo unico, commi 308 e seguenti, legge n. 232/2016";
- nell'elemento <ImportoADebito>, dovrà essere indicato l'importo da restituire.

I datori di lavoro che hanno diritto al beneficio e che hanno sospeso o cessato l'attività, ai fini della fruizione dell'incentivo spettante, dovranno avvalersi della procedura delle regolarizzazioni contributive (UniEmens/vig).

Riferimenti normativi

Inps, circolare 10 luglio 2017, n. 109

Tfr: coefficiente di luglio 2017

S econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a luglio 2017 è risultato pari a 101,0: a luglio 2017 la percentuale utile per la rivalutazione del Tfr maturato al 31 dicembre 2016 è risultata pari a 1,398430.

| Decorrenza | Periodo | Indice ISTAT | Aumento rispetto al 2016 | Tasso mensile | 75% Differenza 2016 | Rivalutazione |
|---------------|--------------------------|--------------|--------------------------|---------------|---------------------|---------------|
| Gennaio 2017 | 15 gennaio - 14 febbraio | 100,6 | 0,299103 | 0,125 | 0,224327 | 0,349327 |
| Febbraio 2017 | 15 febbraio - 14 marzo | 101,0 | 0,697906 | 0,250 | 0,523430 | 0,773430 |
| Marzo 2017 | 15 marzo - 14 aprile | 101,0 | 0,697906 | 0,375 | 0,523430 | 0,898430 |
| Aprile 2017 | 15 aprile - 14 maggio | 101,3 | 0,997009 | 0,500 | 0,747757 | 1,247757 |
| Maggio 2017 | 15 maggio - 14 giugno | 101,1 | 0,797607 | 0,625 | 0,598205 | 1,223205 |
| Giugno 2017 | 15 giugno - 14 luglio | 101,0 | 0,697906 | 0,750 | 0,523430 | 1,273430 |
| Luglio 2017 | 15 luglio - 14 agosto | 101,0 | 0,697906 | 0,875 | 0,523430 | 1,398430 |

Equo canone di luglio 2017

L'inflazione del mese di luglio 2017 è stata pari a + 1%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a 0,75% (zerovirgolasettantacinque).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di luglio 2017 rispetto a luglio 2016 è risultata pari a 1% (uno). Variazione utile per le abitazioni e per i locali diversi dalle abitazioni con contratti ai sensi della L. 118/1985: il 75% risulta pari a 0,75% (zerovirgolasettantacinque);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di luglio 2017 rispetto a luglio 2015 risulta pari a 0,9% (zerovirgolanove). Il 75% risulta pari a 0,675% (zerovirgolaseicentasettantacinque).

Le variazioni percentuali annuali e biennali sono state prelevate dal sito internet dell'ISTAT.

L'Iva per le operazioni di commercio elettronico "indiretto" con clienti non residenti

Per le operazioni riconducibili al commercio elettronico "indiretto", la disciplina applicabile, ai fini Iva, nei rapporti "B2C", cioè con "privati consumatori", è quella delle vendite per corrispondenza. Per questa ragione, le corrispondenti operazioni non sono soggette né all'obbligo di emissione della fattura, né a quello di certificazione dei corrispettivi mediante il rilascio dello scontrino o della ricevuta fiscale. Nel caso in cui i beni siano spediti al di fuori dell'Unione Europea, è opportuno non avvalersi dell'esonero, non solo per gestire al meglio i resi, ma anche perché la fattura è richiesta, in dogana, ai fini del vincolo dei beni all'operazione di esportazione. Se, invece, i beni sono spediti a clienti, privati consumatori, di altri Paesi UE, l'Iva è dovuta in Italia se l'ammontare annuo delle "vendite a distanza" effettuate nel medesimo Paese di destinazione non sono superiori a una determinata soglia annua, pari a 100.000 euro, ovvero all'eventuale minore ammontare al riguardo stabilito da tale Paese.

Nel commercio elettronico "indiretto", oggetto di analisi in questa sede, soltanto l'ordine del prodotto, ed eventualmente il pagamento, sono effettuati per via elettronica, mentre la consegna del bene acquistato avviene attraverso i canali tradizionali (posta, corriere, etc.). Diverso è il caso del commercio elettronico "diretto", che – dal punto di vista dell'Iva – si concretizza nell'effettuazione di prestazioni di servizi in quanto la compravendita ha per oggetto un bene o un servizio che è messo a disposizione del destinatario in forma digitale e tramite una rete elettronica. In pratica, l'operazione commerciale (cessione e consegna del prodotto) si svolge interamente in modalità telematica - accedendo ad esempio ai servizi di vendita di un sito *web* - e in cui il prodotto scambiato non si materializza mai in un qualcosa di tangibile. Per fare un esempio, si pensi al caso in cui un cliente acquisti un *file mp3* e ne entri in possesso scaricandolo direttamente dal sito del venditore mediante un'operazione di *download*.

Con specifico riguardo alle operazioni riconducibili al commercio elettronico "indiretto", la disciplina applicabile, ai fini Iva, nei rapporti "B2C", cioè con "privati consumatori", è quella delle vendite per corrispondenza. Per questa ragione, le corrispondenti operazioni non sono soggette¹:

- né all'obbligo di emissione della fattura, salvo che la stessa sia richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione della cessione, come previsto dall'articolo 22, comma 1, n. 1), D.P.R. 633/1972;
- né all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante il rilascio dello scontrino o della ricevuta fiscale, in virtù dell'esonero previsto dall'articolo 2, lettera oo), D.P.R. 696/1996.

I corrispettivi giornalieri delle vendite, comprensivi dell'Iva, devono essere, tuttavia, annotati nel registro di cui al citato articolo 24, D.P.R. 633/1972 entro il giorno non festivo successivo a quello di effettuazione dell'operazione e con riferimento al giorno di effettuazione. Dopodiché, in sede di liquidazione periodica, si provvede allo scorporo dell'Iva con il metodo matematico².

Vendite *on line* di beni nei confronti di privati consumatori UE

Le operazioni di *e-commerce* c.d. "indiretto", se effettuate in ambito intracomunitario nei confronti di privati consumatori, sono disciplinate dalla normativa Iva delle "vendite a distanza".

Si tratta di cessioni assoggettate a Iva nel Paese membro di destinazione dei beni al duplice fine di evitare che gli acquisti siano deviati a favore dei Paesi membri che applicano aliquote più basse e

¹ Cfr. risoluzione n. 274/E/2009.

² Cfr. articolo 27, D.P.R. 633/1972.

ad assicurare condizioni eque di concorrenza tra i Paesi membri³.

Le disposizioni di riferimento sono contenute negli articoli 40, commi 3 e 4, e 41, comma 1, lettera b), D.L. 331/1993. In particolare, è previsto che:

- dal lato attivo, si considerano non imponibili in Italia le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, di beni spediti o trasportati dal cedente o per suo conto nel territorio di altro Stato membro nei confronti di cessionari ivi non tenuti ad applicare l'imposta sugli acquisti intracomunitari e che non hanno optato per l'applicazione della stessa;
- dal lato passivo, si considerano imponibili in Italia (come cessioni interne e non come acquisti intracomunitari) le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, di beni spediti o trasportati nel territorio dello Stato dal cedente o per suo conto da altro Stato membro nei confronti di persone fisiche non soggetti d'imposta, ovvero di cessionari che non hanno optato per l'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari ai sensi dell'articolo 38, comma 6, D.L. 331/1993.

Il principio di tassazione nel Paese di destinazione presuppone, però, che le "vendite a distanza" siano effettuate da un operatore che ha superato una predeterminata soglia annua verso lo specifico Paese membro; in caso contrario, l'Iva è dovuta nel Paese di origine, cioè in quello del cedente, salvo l'opzione per la tassazione nel Paese di destinazione. Nello specifico:

- ai sensi dell'articolo 40, comma 4, lettera b), D.L. 331/1993, le cessioni effettuate a destinazione dell'Italia devono essere superiori, nell'anno precedente e/o nell'anno in corso, a 35.000 euro;
- ai sensi dell'articolo 41, comma 1, lettera b), D.L. 331/1993, le cessioni effettuate a destinazione di altro Paese membro devono essere superiori, nell'anno precedente e/o nell'anno in corso, a 100.000 euro, ovvero all'eventuale minore ammontare stabilito da tale Paese a norma dell'articolo 34, Direttiva 2006/112/CE (si veda la tabella che segue).

| Stato membro | Soglia | Stato membro | Soglia |
|---------------|--------------|-----------------|---------------|
| Austria | 35.000 euro | Svezia | 320.000 SEK |
| Belgio | 35.000 euro | Finlandia | 35.000 euro |
| Olanda | 100.000 euro | Cipro | 35.000 euro |
| Danimarca | 280.000 DKK | Estonia | 35.000 euro |
| Germania | 100.000 euro | Lettonia | 35.000 euro |
| Grecia | 35.000 euro | Lituania | 35.000 euro |
| Spagna | 35.000 euro | Malta | 35.000 euro |
| Francia | 35.000 euro | Polonia | 160.000 PLN |
| Irlanda | 35.000 euro | Repubblica Ceca | 1.140.000 CZK |
| Italia | 35.000 euro | Slovacchia | 35.000 euro |
| Lussemburgo | 100.000 euro | Slovenia | 35.000 euro |
| Portogallo | 35.000 euro | Ungheria | 35.000 euro |
| Gran Bretagna | 70.000 GBP | Bulgaria | 70.000 BGN |
| Romania | 118.000 RON | Croazia | 270.000 HRK |

Operativamente, per le vendite "sopra-soglia" o per quelle effettuate a seguito dell'opzione per l'applicazione dell'Iva nel Paese di destinazione, il fornitore italiano deve identificarsi ai fini Iva (direttamente o per mezzo di un rappresentante fiscale) nello Stato membro di destinazione dei beni e addebitare la relativa imposta, calcolata con l'aliquota vigente in tale Stato.

A tal fine, è possibile emettere un'unica fattura idonea a soddisfare la normativa di entrambi i Paesi considerati (Italia e Paese del consumatore finale). Il documento, da redigere nel rispetto del "contenuto minimo obbligatorio" di cui all'articolo 226, Direttiva 2006/112/CE, deve recare l'indicazione, in luogo dell'ammontare dell'imposta italiana, del titolo di non imponibilità e dell'imposta estera. Occorre, inoltre, adottare una numerazione distinta e, ai fini italiani, un distinto registro delle fatture emesse o un suo sezionale.

³ Cfr. risoluzione n. 90/E/2012.

Nell'ipotesi considerata, il fornitore nazionale emette la fattura in triplice copia, di cui una per il cliente e una per la posizione Iva locale, e – come indicato dalla circolare n. 13-VII-15-464/1994 (§ B.2.1) – presenta il modello Intra 1-*bis* ai fini fiscali e ai fini statistici, in relazione al periodo (mensile o trimestrale) in cui la fattura è registrata o soggetta a registrazione, senza compilare la colonna 3 (codice Iva dell'acquirente).

In caso di vendita a distanza di prodotti soggetti ad accisa⁴, l'impresa italiana deve anche curare il pagamento dell'accisa eventualmente dovuta nel Paese estero, la quale concorre a formare la base imponibile dell'operazione (sia ai fini dell'Iva italiana sia ai fini dell'Iva del Paese estero).

È il caso di osservare che, siccome i beni partono dall'Italia con diretta destinazione al cliente estero, l'operazione non dà luogo a un trasferimento a "sè stessi"; la merce, infatti, è già venduta e pagata e, ai fini della non imponibilità, le vendite a distanza sono espressamente disciplinate dall'articolo 41, comma 1, lettera b), D.L. 331/1993 e non dall'articolo 41, comma 2, lettera c), dello stesso decreto, specificamente riferito ai trasferimenti c.d. "senza vendita", cioè per esigenza della propria impresa.

Diverso sarebbe il caso in cui la merce fosse inviata presso un deposito estero per essere successivamente venduta; in tale ipotesi, si resterebbe al di fuori della disciplina delle vendite a distanza e l'operazione complessivamente posta in essere si compone di un trasferimento "a sè stessi" seguito da una cessione interna al Paese estero.

Passando a esaminare il trattamento Iva delle vendite "sotto-soglia", fermo restando che l'imposta resta dovuta in Italia sempreché il fornitore non abbia esercitato l'opzione per l'applicazione dell'Iva nel Paese di destinazione, trova pertanto applicazione la disciplina prevista per le vendite per corrispondenza effettuate nei confronti di consumatori finali italiani, per cui le operazioni in esame non sono soggette né all'obbligo di emissione della fattura (se non richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione), né a quello di certificazione mediante rilascio di scontrino o ricevuta fiscale. I corrispettivi delle vendite devono essere, però, annotati nel registro di cui all'articolo 24, D.P.R. 633/1972 e, in sede di liquidazione periodica, si effettuerà lo scorporo dell'Iva dai corrispettivi.

Irrilevanza della modalità di organizzazione e di esecuzione della vendita

Anche se l'articolo 40, comma 3, D.L. n. 331/1993, per le "vendite a distanza" con acquirente italiano, e l'articolo 41, comma 1, lettera b), D.L. 331/1993, per le "vendite a distanza" con acquirente comunitario, fanno riferimento alle "cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili", la specifica disciplina prevista per tali operazioni prescinde dalle modalità di organizzazione e di esecuzione della vendita. Sul punto, la norma di interpretazione autentica contenuta nel comma 1, articolo 11-*quater*, D.L. 35/2005, aggiunto in sede di conversione nella L. 80/2005, ha definitivamente chiarito che la locuzione "cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili" deve intendersi riferita alle cessioni di beni con trasporto a destinazione da parte del cedente, a nulla rilevando le modalità di effettuazione dell'ordine di acquisto. Ne consegue che la cessione è da intendersi non imponibile in Italia anche se avviene nello stesso punto di vendita del fornitore, qualora il trasporto a destino sia effettuato dal fornitore stesso o per suo conto⁵.

La Commissione europea, nel *Working Paper* n. 855 del 5 maggio 2015, ha chiarito che il trasporto deve intendersi effettuato per conto del fornitore non solo quando il cedente interviene direttamente o per mezzo di un vettore nel trasporto, ma anche quando egli intervenga indirettamente – per esempio promuovendo attivamente, suggerendo o consigliando al cessionario un determinato vettore – pur non concludendo il contratto di trasporto con il vettore e pur non sostenendo i costi di trasporto.

Il Comitato Iva, nella riunione n. 104 del 4 e 5 giugno 2015, ha ritenuto che il fornitore interviene direttamente nel trasporto quando:

- subappalta il servizio di trasporto a terzi che consegnano i beni al cliente;
- il trasporto dei beni è fornito da un terzo, ma il fornitore si assume totalmente o parzialmente la responsabilità per la consegna della merce al cliente;

⁴ Si veda oltre.

⁵ Cfr. circolare n. 20/E/2006 (§ 3) e risoluzione n. 39/E/2005.

- il fornitore fattura e incassa il costo di trasporto dal cliente per poi accreditarlo al soggetto terzo che organizza il trasporto dei beni.

Il fornitore interviene, invece, indirettamente nel trasporto se:

- promuove attivamente il servizio di consegna dei beni al cliente da parte di un terzo;
- mette in contatto il cliente e il terzo;
- fornisce a terzi le informazioni necessarie per la consegna dei beni al cliente.

Prodotti soggetti ad accisa

L'analisi della disciplina deve essere completata osservando che le cessioni in ambito intra-UE, se hanno per oggetto prodotti soggetti ad accisa destinati a privati consumatori, sono territorialmente rilevanti nel Paese di destinazione, se il trasporto o la spedizione è effettuato dal cedente o per suo conto, ovvero nel Paese di origine, se il trasporto o la spedizione è effettuato dal cessionario o per suo conto.

Il trattamento indicato, confermato dalla risposta fornita dal Mef all'interrogazione parlamentare n. 5-05068 del 19 marzo 2015, discende dagli articoli 32, 33 e 34, Direttiva 2006/112/CE, alla luce dei quali deve essere interpretata l'eccezione prevista dalla norma nazionale per i "*beni diversi da quelli soggetti ad accisa*"; in pratica, la deroga stabilita dal citato articolo 41, comma 1, lettera b), D.L. 331/1993 per i suddetti beni deve essere intesa nel senso che solo per questi ultimi si applica la soglia di 100.000 euro (o la minore soglia stabilita dal Paese di destinazione) ai fini dell'individuazione del luogo impositivo.

Superamento della soglia e restituzione dell'imposta erroneamente versata

L'articolo 14, Regolamento UE 282/2011 disciplina l'ipotesi del superamento della soglia in corso d'anno, prevedendo che se, nel corso dell'anno, il massimale applicato da uno Stato membro è superato, non risulta modificato il luogo delle cessioni di beni effettuate nel corso dello stesso anno prima che il massimale fosse superato, a condizione che il cedente non abbia optato per l'applicazione dell'Iva nel Paese di destinazione e che il valore delle cessioni non abbia superato il massimale nel corso dell'anno precedente.

In pratica, il superamento in corso d'anno della soglia non ha effetto sulle operazioni già effettuate nello stesso anno, che restano pertanto imponibili nel Paese del cedente. Se, però, il cedente ha optato per l'applicazione dell'imposta nel Paese di destinazione, il superamento della soglia in corso d'anno non ha effetto sul luogo impositivo, che resta in ogni caso coincidente con il Paese di destinazione dei beni.

Per evitare fenomeni di doppia imposizione che potrebbero verificarsi quando lo Stato membro di destinazione del bene pretenda il pagamento dell'imposta sull'operazione già tassata in Italia, l'articolo 11-*quater*, comma 2, D.L. 35/2005 ha previsto che il soggetto passivo italiano può chiedere la restituzione dell'Iva assolta in Italia entro il termine di 2 anni dalla notifica dell'atto impositivo da parte della competente Autorità fiscale estera.

Tale ipotesi ricorre quando la vendita è stata indebitamente assoggettata a imposta in Italia in quanto ritenuta "sotto-soglia", per poi essere regolarmente tassata anche nel Paese membro di destinazione in base allo stesso principio sancito dall'articolo 16, Regolamento UE 282/2011 per gli acquisti intracomunitari, in base al quale "lo Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto dei beni nel quale è effettuato un acquisto intracomunitario di beni a norma dell'articolo 20, Direttiva 2006/112/CE esercita il proprio potere impositivo indipendentemente dal trattamento Iva applicato all'operazione nello Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni". L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 20/E/2006 (§ 3), ha chiarito che il soggetto passivo italiano, per ottenere la restituzione dell'imposta indebitamente versata in Italia, può avvalersi dell'istituto del c.d. "*rimborso anomalo*", di cui all'articolo 21, D.Lgs. 546/1992. La norma prevede che la domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo 2 anni dal pagamento, ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione. Nel caso di specie, la restituzione dell'Iva assolta in Italia deve essere chiesta

entro il termine di 2 anni dalla notifica dell'atto impositivo da parte della competente Autorità fiscale estera.

In alternativa, il citato articolo 11-*quater*, comma 2, D.L. 35/2005 dispone che, su richiesta del contribuente, il rimborso può essere effettuato anche tramite il riconoscimento, con provvedimento formale da parte del competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, di un credito di corrispondente importo utilizzabile in compensazione "orizzontale", ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997.

In proposito, la circolare n. 20/E/2006 (§ 3) ha precisato che il provvedimento che consente di compensare l'imposta indebitamente versata con altri debiti Iva (compensazione "verticale") o con debiti per altri tributi e contributi (compensazione "orizzontale") va adottato solo dopo che l'ufficio competente, in ragione del domicilio fiscale del richiedente, abbia accertato l'esistenza dei presupposti del credito. Ai fini del rimborso, peraltro, non è sufficiente il mero avvio della procedura di controllo da parte dell'Autorità fiscale dell'altro Paese membro, ma occorre che quest'ultima faccia valere la pretesa impositiva tramite notifica del relativo atto di accertamento. Il rimborso ha, infatti, a oggetto l'Iva relativa alle operazioni per le quali sia definitivamente accertata la debenza nell'altro Paese membro, sempreché la stessa sia stata precedentemente versata all'Erario italiano.

Coordinamento con la disciplina del regime speciale del margine

Il principio di destinazione applicabile alle vendite a distanza "*sopra-soglia*" deve essere coordinato con le disposizioni che regolano il regime del margine.

Quest'ultimo si riferisce alle vendite di beni usati se precedentemente acquistati presso privati o presso operatori che, benché in possesso dello *status* di soggetto passivo Iva, siano equiparati ai privati non avendo potuto esercitare la detrazione "a monte".

Tale regime speciale, che consente di calcolare l'imposta sul solo utile realizzato dal rivenditore, vale a dire la differenza (c.d. "margine") tra il prezzo di vendita e quello di acquisto, maggiorato delle spese di riparazione e di quelle accessorie, prescinde dal luogo di consegna della merce (Italia o altro Paese UE) e dalla qualifica soggettiva dell'acquirente, essendo previsto dall'articolo 37, comma 2, D.L. 41/1995 che l'Iva resta dovuta all'origine. Conseguentemente, l'operazione si considera interna al Paese del cedente, ove l'imposta dovrà essere versata applicando il regime del margine.

La norma da ultimo richiamata dispone infatti che gli acquisti di beni usati assoggettati al regime speciale nel Paese UE di provenienza non sono considerati acquisti intracomunitari e, specularmente, che le cessioni degli stessi beni non danno luogo a cessioni intracomunitarie non trovando applicazione le disposizioni degli articoli 40, comma 3, 41 e 58, D.L. 331/1993. Ai fini che qui interessano, e cioè con specifico riguardo alle operazioni attive, il riferimento all'articolo 41, D.L. 331/1993 includendo le vendite a distanza contemplate nella lettera b) del comma 1, implica pertanto che le stesse, anche se "*sopra-soglia*", saranno sempre assoggettate a imposta in Italia con lo speciale sistema previsto per le cessioni dei beni usati.

Le vendite in esame, se hanno come acquirente un privato, mantengono natura interna – e, dunque, l'imposta è versata all'Erario italiano – anche in caso di opzione per il regime ordinario da parte del cedente italiano, con il passaggio in questa evenienza dalle disposizioni del D.L. 41/1995 a quelle del D.P.R. 633/1972.

A una diversa soluzione si giunge invece nell'ipotesi in cui il destinatario comunitario sia un operatore economico, nel qual caso l'opzione per il regime ordinario oblitera – ancora una volta – le disposizioni del D.L. 41/1995, ma l'operazione refluisce ora nelle regole del D.L. 331/1993, con l'Iva che si rende dovuta "*a destino*" e sarà assolta dal cliente con la procedura di inversione contabile. In conclusione, ritornando alla fattispecie esposta inizialmente, le vendite a distanza "*sopra-soglia*" nei confronti di privati di altri Paesi UE sono ivi imponibili e, quindi, al cedente nazionale è richiesta l'apertura di una posizione Iva per provvedere all'adempimento degli obblighi sostanziali e formali connessi all'operazione posta in essere. Se, però, la vendita ha per oggetto beni usati e se sussistono le condizioni di applicazione del regime del margine, l'operazione diventa rilevante ai fini dell'Iva in Italia secondo le regole dettate dal D.L. 41/1995 o, in caso di opzione per il regime ordinario, secondo la disciplina contenuta nel D.P.R. 633/1972.

Vendite on line di beni nei confronti di privati consumatori extra-UE

È stato precedentemente ricordato che le operazioni di commercio elettronico "indiretto" non sono soggette né all'obbligo di emissione della fattura, salvo che la stessa sia richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione della cessione, né all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante il rilascio dello scontrino o della ricevuta fiscale.

Nel caso in cui i beni siano destinati a essere esportati al di fuori dell'Unione Europea, è tuttavia opportuno non avvalersi dell'esonero previsto dall'articolo 22, D.P.R. 633/1972, in quanto la fattura è richiesta, in dogana, ai fini del vincolo dei beni all'operazione di esportazione. Tale documento, pertanto, deve essere emesso con l'annotazione "*operazione non imponibile*" e con l'eventuale indicazione della norma, comunitaria o nazionale, di riferimento, così come stabilito dall'articolo 21, comma 6, lettera b), D.P.R. 633/1972.

L'impresa italiana deve acquisire la prova dell'avvenuta esportazione, di regola costituita dal messaggio elettronico che la dogana di uscita invia alla dogana di partenza al più tardi, salvo casi giustificati da circostanze particolari, il giorno lavorativo successivo a quello in cui i beni lasciano il territorio doganale comunitario. A tal fine, occorre richiedere allo spedizioniere doganale una copia del DAE (Documento Accompagnamento Esportazione), nel quale è riportato il codice MRN (*Movement Reference Number*) attraverso il quale il fornitore può verificare l'uscita della merce con la consultazione nella sezione "*Servizi online - Tracciamento di movimenti di esportazione o di transito (MRN)*" del sito *internet* dell'Agenzia delle dogane.

Ai fini dello sdoganamento della merce nel Paese di destinazione, gli obblighi dell'impresa italiana dipendono dalle condizioni di resa pattuite, dovendosi distinguere a seconda che i costi e le formalità doganali siano a carico del fornitore o del cliente.

Nel caso in cui il cliente eserciti il diritto di recesso, ipotizzando che la restituzione dei beni sia a cura e a spese dell'impresa italiana, quest'ultima deve dichiarare la merce per l'importazione definitiva, soggetta a Iva in dogana, oppure può ricorrere alla reintroduzione in franchigia ai sensi dell'articolo 68, comma 1, lettera d), D.P.R. 633/1972. In quest'ultima evenienza, è previsto che i beni reintrodotti in Italia, oltre a essere esenti dal pagamento dei dazi, non sono neppure assoggettati a imposta se sussistono le condizioni per beneficiare della franchigia doganale, essendo richiesto, allo stesso tempo, che i beni siano reintrodotti nel medesimo stato in cui sono stati esportati e che vengano immessi in libera pratica entro 3 anni dall'esportazione.

Di regola, la reintroduzione in franchigia si applica anche ai fini dell'Iva quando l'impresa italiana non ha ancora annotato la cessione all'esportazione nel registro delle fatture emesse, nel qual caso, infatti, l'operazione concorre a formare il *plafond* per l'acquisto di beni e servizi senza applicazione dell'imposta. In questa ipotesi, è tuttavia possibile evitare il pagamento dell'imposta attraverso la trasmissione telematica della dichiarazione d'intento⁶.

Vendite on line di beni nei confronti di privati consumatori a partire da altro Paese UE

Nelle operazioni di commercio elettronico indiretto accade spesso che l'impresa italiana acquisti i beni dal fornitore di altro Paese UE che, a sua volta, provvede alla spedizione al cliente (privato consumatore) dell'impresa nazionale.

È utile, pertanto, esaminare gli obblighi Iva che l'operatore italiano deve adempiere per quanto riguarda sia l'acquisto dei beni dal fornitore non residente sia la loro vendita al cliente finale, distinguendo a seconda che quest'ultimo sia residente in Italia, nello stesso Paese UE del fornitore oppure in altro Paese (UE o *extra-UE*)⁷.

Se i beni sono spediti in Italia a cura del fornitore UE, l'impresa italiana effettua, allo stesso tempo, un acquisto intracomunitario, imponibile Iva ai sensi dell'articolo 38, D.L. 331/1993, e una cessione

⁶ Come precisato dalla nota n. 58510/RU/2015, dal 25 maggio 2015, non è più obbligatoria la presentazione cartacea della dichiarazione stessa e della relativa ricevuta di presentazione.

⁷ Nell'analisi in esame, si ipotizza che i beni siano esistenti nel Paese UE del fornitore al momento della partenza a destinazione del cliente finale.

interna, soggetta a Iva.

Tale conclusione è confermata dalla posizione espressa dalla Corte di Giustizia nelle sentenze EMAG Handel Eder (causa C-245/04 del 6 aprile 2006), Euro Tyre Holding (causa C-430/09 del 16 dicembre 2010) e VSTR (causa C-587/10 del 27 dicembre 2012).

La natura intracomunitaria della prima operazione, posta in essere dal fornitore UE nei confronti dell'impresa italiana, discende dall'articolo 38, comma 2, D.L. 331/1993, che definisce gli acquisti intracomunitari come: "*le acquisizioni, derivanti da atti a titolo oneroso, della proprietà di beni o di altro titolo reale di godimento sugli stessi, spediti o trasportati nel territorio dello Stato da altro Stato membro dal cedente, nella qualità di soggetto passivo d'imposta, ovvero dall'acquirente o da terzi per loro conto*".

Conseguentemente, a prescindere dalla circostanza che la spedizione dei beni in Italia sia curata dal fornitore UE o dall'impresa nazionale, ovvero da un terzo per loro conto, l'operazione dà luogo a un acquisto intracomunitario in Italia, ivi soggetto a imposta, mentre la cessione al cliente finale italiano non può che assumere natura interna ed essere, quindi, imponibile ai fini Iva.

Se i beni sono consegnati nello stesso Paese UE del fornitore, entrambe le cessioni sono ivi soggette a imposta in quanto soddisfano il presupposto territoriale di cui all'articolo 31, Direttiva 2006/112/CE, corrispondente all'articolo 7-bis, comma 1, D.P.R. 633/1972.

Nella situazione considerata, l'impresa italiana deve aprire una posizione Iva in tale Paese al fine di assoggettare a imposta la cessione al cliente finale. Il fornitore UE, pertanto, emetterà fattura all'impresa italiana - posizione Iva locale, la cui imposta sarà compensata con quella dovuta sulla cessione al cliente finale. Del resto, il rimborso dell'Iva addebitata dal fornitore UE non può essere chiesto dall'impresa italiana secondo la procedura di cui all'articolo 38-bis1, D.P.R. 633/1972, vale a dire con istanza trasmessa all'Autorità fiscale estera per il tramite del Centro operativo di Pescara, in considerazione della cessione interna al Paese di rimborso, posta in essere nei confronti del cliente finale, privato consumatore.

Se i beni sono spediti in altro Paese UE, diverso da quello del fornitore e dell'impresa italiana, valgono le indicazioni che precedono in ordine all'emissione della fattura con Iva da parte del fornitore UE, mentre la cessione effettuata dall'impresa italiana può essere, alternativamente, interna al Paese del fornitore oppure interna al Paese del cliente finale a seconda che il volume annuo delle vendite effettuate nel Paese di destinazione sia, rispettivamente, inferiore o superiore a 100.000 euro o alla minore soglia annua stabilita da tale Paese ai sensi dell'articolo 34, Direttiva 2006/112/CE. Ciò significa che, previa verifica della legislazione del Paese del fornitore, l'apertura di una posizione Iva in tale Paese da parte dell'impresa italiana dovrebbe essere necessaria solo in caso di vendite "*sotto-soglia*"; in caso, invece, di vendite "*sopra-soglia*", la posizione Iva deve essere necessariamente aperta nel Paese del cliente finale, al fine di rendere imponibile l'operazione e adempiere agli ulteriori obblighi previsti dalla legislazione locale.

Alla luce delle considerazioni precedentemente formulate, il rimborso "diretto" dell'Iva addebitata dal fornitore UE può essere chiesto all'Autorità fiscale estera per il tramite del Centro operativo di Pescara nella sola ipotesi in cui il volume anno delle vendite verso il Paese di destinazione finale dei beni, effettuato dall'impresa italiana, sia "*sopra-soglia*".

Infine, se i beni sono spediti al di fuori della UE, la prima cessione beneficia dell'esenzione prevista, per le esportazioni, dall'articolo 146, Direttiva 2006/112/CE, mentre la cessione effettuata dall'impresa italiana nei confronti del cliente finale extracomunitario, esente anch'essa in base alla stessa norma, richiede l'apertura della posizione Iva nel Paese del fornitore, previa verifica della legislazione locale.

Riferimenti normativi

Articoli 7-bis, 22 e 24, D.P.R. 633/1972

Articoli 40 e 41, D.L. 331/1993

Decreto bilanci: riflessi Irap sotto la lente di Assonime

Con la circolare n. 14/2017, Assonime ha esaminato, tra gli altri, i riflessi, ai fini della determinazione della base imponibile Irap, delle novità introdotte dal D.Lgs. 139/2015, applicabili ai bilanci degli esercizi iniziati dal 1° gennaio 2016. Tra i principali chiarimenti si segnala quello secondo cui rientrano tra i componenti esclusi dalla base imponibile Irap, oltre alle plusvalenze e/o minusvalenze (derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda), anche gli indennizzi e gli oneri straordinari manifestatisi dopo l'operazione, ma sempre a essa afferenti. Diversamente, rimangono imponibili e/o deducibili, secondo le ordinarie regole di determinazione del tributo regionale, gli indennizzi e gli oneri rilevati autonomamente, ancorché sorti in occasione dei trasferimenti di azienda. Sempre secondo Assonime, continuano a essere escluse da Irap, ancorché non afferenti a trasferimenti aziendali, le sopravvenienze che emergono (in sede concorsuale o extraconcorsuale) a seguito della remissione parziale di un debito.

Premessa

Assonime ha recentemente pubblicato la corposa circolare n. 14/2017 – rubricata “Il nuovo bilancio di esercizio delle imprese che adottano i Principi contabili nazionali: profili civilistici e fiscali” – nel contesto della quale sono state esaminate le principali modifiche normative introdotte dal D.Lgs. 139/2015 – applicabili ai bilanci degli esercizi iniziati dal 1° gennaio 2016 – e il conseguente aggiornamento dei Principi contabili nazionali Oic (completato il 22 dicembre 2016), nonché le disposizioni di coordinamento fiscale, ai fini dell'Ires e dell'Irap, stabilite dall'articolo 13-bis, D.L. 244/2016. Il capitolo 4 della circolare in commento è dedicato alle modalità di determinazione della base imponibile Irap a seguito dell'eliminazione della sezione straordinaria del Conto economico e al conseguente trattamento impositivo delle plusvalenze da cessione d'azienda (o di rami d'azienda) e degli altri componenti straordinari diversi (incentivi all'esodo e sopravvenienze attive da remissione di debiti). Sempre nel contesto della circolare in analisi, Assonime ha fornito la propria interpretazione sulla modalità di quantificazione della plusvalenza o minusvalenza da escludere dalla base imponibile Irap.

Alcuni paragrafi del documento in commento sono dedicati, infine, alle altre novità del D.Lgs. 139/2015 che hanno un significativo impatto sulla determinazione del tributo regionale quali, ad esempio, l'applicazione del costo ammortizzato per la valutazione dei crediti e debiti, l'imputazione a patrimonio netto di componenti reddituali, nonché la rilevazione contabile dei derivati su materie prime e merci.

I chiarimenti forniti da Assonime riguardano sostanzialmente le operazioni poste in essere a decorrere dai bilanci degli esercizi iniziati al 1° gennaio 2016. Infatti, restano assoggettati alla disciplina vigente fino al 2015 gli effetti reddituali e patrimoniali delle operazioni avviate in tale anno (o in anni precedenti) e che si protraggono nel 2016 (o in periodi d'imposta successivi). Analogamente, i componenti imputati direttamente a patrimonio netto in sede di prima applicazione delle nuove regole contabili concorrono alla formazione della base imponibile Irap se, sulla base della disciplina vigente fino al 2015, sono stati classificati nelle voci A e B del Conto economico.

Plusvalenze da cessione d'azienda o di rami d'azienda

Il D.Lgs. 139/2015 ha introdotto nuovi criteri di valutazione delle poste di bilancio (iscrizione degli strumenti finanziari derivati, criterio del costo ammortizzato, oneri pluriennali capitalizzabili,

principio di rilevanza e di prevalenza della sostanza sulla forma) e modificato significativamente gli schemi del rendiconto d'esercizio: a partire dai bilanci iniziati alla data del 1° gennaio 2016, è stata disposta, tra le modifiche di maggior rilievo, la soppressione dell'area straordinaria del Conto economico - classe "E) Proventi e oneri straordinari" - con conseguente necessità di imputare anche gli elementi positivi e negativi di carattere straordinario nella parte "alta" del Conto economico (voce A.5 per quelli positivi e voce B.14 per quelli negativi).

L'articolo 13-bis, D.L. 244/2016 ha disciplinato gli effetti, ai fini Irap, derivanti dall'eliminazione della sezione straordinaria del Conto economico: il novellato articolo 5, D.Lgs. 446/1997 (come modificato dal D.L. 244/2016) prevede che le plusvalenze, le minusvalenze e gli altri proventi e oneri di natura straordinaria, derivanti da trasferimenti di azienda (o di rami di azienda), continuano a essere irrilevanti ai fini Irap anche se classificati, nei bilanci relativi all'esercizio 2016 (e ai successivi), nell'area ordinaria di Conto economico (voci A.5 e B.14). Operativamente, per sterilizzare l'inclusione di tali poste straordinarie nella "parte alta" del Conto economico, si dovrà procedere con una variazione in diminuzione da operare nel modello Irap. Infatti, atteso che tali componenti reddituali sono classificati nell'area ordinaria (voci A.5 e B.14) del Conto economico - e conseguentemente sono compresi tra i dati contabili indicati, per le società di capitali, nella sezione I del quadro IC del modello Irap 2017 - questi devono essere oggetto di apposita variazione in aumento o diminuzione. Peraltro, in assenza di specifiche indicazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, si ritiene che le variazioni in parola debbano essere riportate nei seguenti righi del modello Irap:

- IC51 – sezione IV – se trattasi di variazioni in aumento (codice 99);

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|------------------------------|-------------|---|---|-----|---|----|-----|----|----|-----|----|----|-----|----|----|-----|----|----|-----|----|----|-----|----|----|-----|----|----|-----|----|-----|
| Sez. IV | IC43 | Costi, compensi e utili di cui all'art. 11, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 446 | | | | | | | | | | | | | | | | | ,00 | | | | | | | | | | | |
| Variazioni in aumento | IC44 | Quota degli interessi nei canoni di leasing | | | | | | | | | | | | | | | | | ,00 | | | | | | | | | | | |
| | IC45 | Svalutazioni e perdite su crediti | | | | | | | | | | | | | | | | | ,00 | | | | | | | | | | | |
| | IC46 | Imposta municipale propria | | | | | | | | | | | | | | | | | ,00 | | | | | | | | | | | |
| | IC48 | Ammortamento in deducibile del costo dei marchi e dell'avviamento | | | | | | | | | | | | | | | | | ,00 | | | | | | | | | | | |
| | IC49 | Interessi passivi in deducibili | | | | | | | | | | | | | | | | | ,00 | | | | | | | | | | | |
| | IC50 | Variazioni in aumento derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS | | | | | | | | | | | | | | | | | 2 | | | | | | | | | | | |
| | | 1 | | | | | | | | | | | | | | | | | ,00 | | | | | | | | | | | |
| | | 99 | 2 | ,00 | 3 | 4 | ,00 | 5 | 6 | ,00 | 7 | 8 | ,00 | 9 | 10 | ,00 | 11 | 12 | ,00 | 13 | 14 | ,00 | 15 | 16 | ,00 | 17 | 18 | ,00 | 19 | ,00 |
| | IC51 | Altre variazioni in aumento | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | 7 | 8 | ,00 | 9 | 10 | ,00 | 11 | 12 | ,00 | 13 | 14 | ,00 | 15 | 16 | ,00 | 17 | 18 | ,00 | 19 | 20 | ,00 | 21 | 22 | ,00 | 23 | 24 | ,00 | 25 | ,00 |
| | IC52 | Totale variazioni in aumento | | | | | | | | | | | | | | | | | ,00 | | | | | | | | | | | |

- IC57 – sezione IV – se trattasi di variazioni in diminuzione (codice 99).

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|----------------------------------|-------------|--|---|-----|---|----|-----|----|----|-----|----|----|-----|----|----|-----|----|----|-----|----|----|-----|----|----|-----|----|----|-----|----|-----|
| Variazioni in diminuzione | IC53 | Utilizzo fondi rischi e oneri deducibili | | | | | | | | | | | | | | | | | ,00 | | | | | | | | | | | |
| | IC55 | Ammortamento del costo dei marchi e dell'avviamento | | | | | | | | | | | | | | | | | ,00 | | | | | | | | | | | |
| | IC56 | Variazioni in diminuzione derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS | | | | | | | | | | | | | | | | | 2 | | | | | | | | | | | |
| | | 1 | | | | | | | | | | | | | | | | | ,00 | | | | | | | | | | | |
| | | 99 | 2 | ,00 | 3 | 4 | ,00 | 5 | 6 | ,00 | 7 | 8 | ,00 | 9 | 10 | ,00 | 11 | 12 | ,00 | 13 | 14 | ,00 | 15 | 16 | ,00 | 17 | 18 | ,00 | 19 | ,00 |
| | IC57 | Altre variazioni in diminuzione | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | 7 | 8 | ,00 | 9 | 10 | ,00 | 11 | 12 | ,00 | 13 | 14 | ,00 | 15 | 16 | ,00 | 17 | 18 | ,00 | 19 | 20 | ,00 | 21 | 22 | ,00 | 23 | 24 | ,00 | 25 | ,00 |
| | IC58 | Totale variazioni in diminuzione | | | | | | | | | | | | | | | | | ,00 | | | | | | | | | | | |

Per Assonime, nella locuzione "componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda" - esclusi dalla base imponibile Irap - devono essere ricomprese non solo le plusvalenze o le minusvalenze rilevate dal cedente l'azienda, ma anche "gli indennizzi e gli oneri manifestatisi ex post, purché afferenti alla cessione": diversamente, non dovrebbero rientrare nella definizione di componenti positivi e negativi derivanti da trasferimenti di azienda - e pertanto risulteranno imponibili/deducibili secondo le regole generale del tributo - gli indennizzi e gli oneri straordinari manifestatisi autonomamente dopo il trasferimento d'azienda, ma sempre a essa afferenti.

Secondo Assonime, ai fini dell'identificazione dei componenti esclusi dalla base imponibile Irap "è dubbio se si possa escludere come componente straordinario derivante dalla cessione il rilascio di

eventuali riserve da Badwill iscritte da un acquirente ITA GAAP (ndr che adotta i Principi contabili di generale accettazione), mentre appare forse più plausibile che ciò possa avvenire in relazione al provento da buon affare rilevato in base all'Ifrs 3 da parte di un acquirente Ias adopter, in quanto componente geneticamente collegata all'operazione".

Quantificazione della plusvalenza e/o minusvalenza da escludere dalla base imponibile Irap

Nel documento in analisi, Assonime illustra le differenti modalità di quantificazione della plusvalenza e/o della minusvalenza (o dei componenti straordinari assimilati) da escludere dalla base imponibile Irap che sono state individuate dalla dottrina. Una prima corrente di pensiero ritiene necessario, ai fini della corretta quantificazione del componente straordinario in parola, porre a confronto il corrispettivo realizzato dalla cessione con la somma algebrica dei valori fiscalmente riconosciuti (ai fini Irap) delle attività/passività che compongono il compendio aziendale. L'adozione di tale metodo potrebbe, però, creare una differenza (rispetto al dato contabile) della plusvalenza e/o della minusvalenza da escludere dal computo della base imponibile Irap, in presenza di disallineamenti tra valori civili e fiscali dei cespiti aziendali.

Per meglio comprendere il concetto appena esposto, nella circolare Assonime viene proposta la seguente esemplificazione "se il valore contabile di un cespite (ad esempio 200) è superiore al valore fiscale (ad esempio 100) - a seguito, ad esempio, dell'iscrizione di maggiori valori in esito a una operazione fiscalmente neutrale - la plusvalenza da prendere in considerazione non sarebbe pari a quella contabile (ad esempio 1000), ma a quella ragguagliata ai minori valori fiscali (ad esempio 1.100)".

Secondo un'altra tesi, a cui aderisce Assonime, la plusvalenza e/o la minusvalenza da escludere dalla base imponibile Irap deve essere soltanto quella contabile - così come avviene ai fini della determinazione del Rol ai sensi dell'articolo 96, Tuir - ovvero quella risultante dal confronto tra il corrispettivo realizzato e valori dell'azienda ceduta (nella misura indicata in bilancio), prescindendo da eventuali divergenze tra tali valori e quelli fiscali. La preferenza verso tale impostazione è supportata dal fatto che:

- i disallineamenti tra valori civilistici e fiscali emergono quando i beni di impresa vengono ceduti con rilevanza impositiva perché solo in questo caso, qualora si assumesse come dato di partenza il valore contabile (e non quello fiscale), si potrebbero generare fenomeni di doppia tassazione o salti di imposta;
- la cessione di azienda - essendo un'operazione che non genera componenti rilevanti ai fini della determinazione del valore della produzione - non è idonea a dar luogo a un riassorbimento dei disallineamenti sui beni e, conseguentemente, la quantificazione della plusvalenza o della minusvalenza esclusa da imposizione sulla base dei valori fiscali può condurre a risultati distortivi.

Riprendendo i dati esposti nell'esempio precedente, se il valore contabile di un cespite (ad esempio 200) è superiore al valore fiscale (ad esempio 100), la plusvalenza da prendere in considerazione - e conseguentemente da escludere dalla base imponibile Irap - sarà, secondo quanto sostenuto da Assonime, solamente quella contabile (ad esempio 1.000) e non quella ragguagliata ai minori valori fiscali (ad esempio 1.100).

Componenti straordinari diversi da quelli relativi ai trasferimenti di azienda

L'Assonime si sofferma, inoltre, sui componenti diversi da quelli relativi ai trasferimenti di azienda che rimangono inclusi nel valore della produzione per effetto dell'abrogazione dell'area straordinaria del Conto economico: in relazione a detti componenti, la dottrina ha sempre ritenuto invocabile il principio di "correlazione inversa" che esclude, dalla determinazione della base imponibile Irap, i componenti reddituali classificati nelle voci A.5 o B.14, ma che sono correlati a voci del Conto economico che non rilevano ai fini della determinazione della base imponibile del tributo.

Conseguentemente, tali componenti reddituali di natura straordinaria (diversi da quelli relativi ai trasferimenti di azienda) assumono rilevanza, ai fini Irap, soltanto nei limiti in cui ciò è consentito dalle regole ordinarie di determinazione della base imponibile del tributo regionale.

Oneri di ristrutturazione aziendale per incentivi all'esodo

Nella circolare in commento viene proposto il caso degli oneri di ristrutturazione aziendale per incentivi all'esodo del personale dipendente che, prima delle modifiche apportate dal D.Lgs. 139/2015, erano allocati nell'area straordinaria del Conto economico.

Secondo Assonime, detti componenti negativi possono trovare riconoscimento fiscale qualora vi sia stata l'adesione al piano da parte del dipendente (se legato all'impresa da un rapporto di lavoro a tempo indeterminato), mentre rimangono indeducibili in caso contrario, trattandosi di accantonamenti che, in quanto tali, non sono comunque deducibili ai fini Irap.

Sopravvenienze da remissione di debiti

Un altro aspetto affrontato da Assonime – che attiene sempre ai proventi e agli oneri straordinari non afferenti a trasferimenti d'azienda, per i quali il Legislatore non ha dettato una specifica disciplina – riguarda il trattamento Irap delle sopravvenienze che emergono (in sede concorsuale o extraconcorsuale) a seguito della remissione parziale di un debito per incapacità dell'impresa a far fronte regolarmente alle proprie obbligazioni. Secondo l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria (risposta all'interpello 15.1.2014 n. 954-688/2013), le sopravvenienze attive derivanti dalla riduzione dei debiti prevista in sede concordataria non concorrono alla formazione della base imponibile Irap, trattandosi di proventi che, nei bilanci relativi agli esercizi fino al 2015, dovevano essere classificati nella voce E.20 del Conto economico e per i quali non è invocabile il principio di correlazione, di cui all'articolo 5, comma 4, D.Lgs. 446/1997, che fa concorrere, alla formazione della base imponibile Irap, anche i proventi e gli oneri classificabili in voci diverse da quelle rilevanti ai fini del tributo regionale, se correlati a componenti positivi e negativi del valore della produzione di periodi d'imposta precedenti o successivi (risoluzioni n. 251/E/2007 e n. 294/E/2007).

"L'orientamento dell'Amministrazione finanziaria è, peraltro, conforme alla risposta resa dalla medesima Agenzia delle entrate nel contesto del recente interpello DRE Lombardia 29.2.2016 n. 904-211/2016. Si rammenta, altresì, che analoga posizione era stata assunta nel contesto dell'interpello del 15.1.2014 n. 954-688/2013 riguardo alle sopravvenienze attive derivanti dalla riduzione dei debiti in sede di concordato preventivo".

Secondo Assonime, anche a seguito della soppressione, a opera del D.Lgs. 139/2015, dell'area straordinaria del Conto economico e dell'irrelevanza, ai fini Irap, non di tutti i proventi e gli oneri di natura straordinaria, ma soltanto di quelli derivanti da trasferimenti di azienda (o di rami di azienda), le sopravvenienze da remissione di debiti devono comunque continuare a essere escluse dalla determinazione della base imponibile Irap in quanto:

- la ristrutturazione del debito origina componenti positivi di reddito di tipo finanziario da classificare nella voce C.16.d del Conto economico (Oic 12 § 92, 98 e Motivazioni alla base delle decisioni assunte);
- secondo l'orientamento ormai consolidato dell'Agenzia delle entrate, i componenti reddituali in parola non sono assoggettati a tassazione in applicazione del principio di correlazione, trattandosi di *"proventi dipendenti da un aspetto di natura finanziaria (l'insolvenza del debitore) che è estraneo alla gestione caratteristica dell'impresa"*.

Ambito applicativo del principio di correlazione

La circolare Assonime n. 14/2017 osserva che il mantenimento del richiamato principio di correlazione di cui all'articolo 5, comma 4, D.Lgs. 446/1997, può essere fonte di incertezza, dal momento che nel nuovo contesto si potrebbe essere indotti a ritenere che il principio in parola abbia la funzione di attrarre a tassazione componenti che si trovano classificati nelle voci dell'area finanziaria del Conto economico, ipotesi che, però, a oggi, non sembra trovare un chiaro spazio applicativo. Non è plausibile, ad esempio, che si possa sostenere che gli sconti prezzo di natura finanziaria siano deducibili per correlazione in quanto componenti rettificative dei ricavi. Né sembra sostenibile

che, in caso di attualizzazione di crediti e debiti commerciali, gli interessi impliciti possano ritenersi rilevanti ai fini Irap in quanto correlati ai costi e ricavi.

Il suddetto principio di correlazione dovrebbe operare anche in senso inverso, così da escludere dalla base imponibile i proventi e gli oneri classificati in una voce di Conto economico rilevante ai fini Irap, ma correlati a proventi e oneri non imponibili o indeducibili. A questo proposito, Assonime precisa che nessun dubbio sussiste in merito al fatto che i componenti da far concorrere alla base imponibile Irap debbano essere commisurati al valore fiscalmente riconosciuto che le passività/attività hanno assunto ai fini Irap, escludendo perciò la parte che eccede detto valore.

Sul punto, nella circolare Assonime viene proposto il caso in cui un'impresa, con magazzino merci iscritto a 100, ma con valore fiscalmente riconosciuto di 80 (poiché proveniente da un'operazione fiscalmente neutrale), subisca una perdita delle merci in giacenza a causa di un evento calamitoso: in tale circostanza, la componente straordinaria derivante dalla perdita del magazzino sarà deducibile dalla base imponibile Irap per 80 e non per 100.

Costo ammortizzato per la valutazione dei crediti e debiti

Il D.Lgs. 139/2015 ha stabilito che i crediti e i debiti sono rilevati in bilancio con il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale. Con riferimento, ad esempio, a un debito, il criterio del costo ammortizzato comporta la rilevazione degli interessi passivi riferiti al debito sulla base del tasso di rendimento effettivo dell'operazione e non sulla base di quello nominale.

L'utilizzo del criterio del costo ammortizzato è obbligatorio per le sole società di grandi dimensioni. Diversamente, le società che redigono il bilancio in forma abbreviata hanno la facoltà di iscrivere i titoli al costo di acquisto, i crediti al valore di presumibile realizzo e i debiti al valore nominale (articolo 2435-*bis*, comma 8, cod. civ.), mentre sono esonerate dall'adozione del metodo del costo ammortizzato le "micro imprese", in considerazione delle difficoltà applicative che ne potrebbero derivare.

La contabilizzazione dei crediti e dei debiti secondo il criterio del costo ammortizzato assume rilevanza anche ai fini fiscali, in ossequio al principio di "derivazione rafforzata" recentemente introdotto, anche per i soggetti Oic *adopter*, dall'articolo 13-*bis*, D.L. 244/2016. Per quanto riguarda l'Irap, Assonime è dell'avviso che l'applicazione del costo ammortizzato per la rilevazione di crediti e debiti implica anch'esso, in un certo senso, una fuoriuscita dal perimetro delle componenti rilevanti ai fini del tributo regionale. La finanziarizzazione dei costi di transazione derivante dal costo ammortizzato, infatti, si risolve nella trasformazione in oneri finanziari (o in minori interessi attivi) di costi per servizi che in precedenza potevano essere dedotti. A ciò va aggiunto che l'attualizzazione di un credito o debito commerciale a lunga scadenza determina una riduzione dei costi e ricavi operativi con evidenza di interessi attivi e passivi estranei alla base imponibile Irap.

Imputazione a patrimonio netto di componenti reddituali

Oltre al chiarimento in merito alla nuova valutazione dei crediti e debiti, nella circolare in commento viene altresì precisato che, anche l'eventuale imputazione a patrimonio netto di componenti reddituali può avere conseguenza non di poco conto ai fini della determinazione della base imponibile Irap. Peraltro, a dispetto di quanto avvenuto per l'Ires, il Legislatore non ha previsto, anche ai fini Irap, una norma che, a regime, permettesse di attribuire una rilevanza alle imputazioni effettuate a patrimonio netto.

Questa circostanza assume un rilievo piuttosto circoscritto in relazione alle imputazioni a patrimonio netto delle correzioni di errori significativi: in questo caso, dovrebbe valere, anche ai fini Irap, l'esigenza, più volte affermata dall'Agenzia delle entrate, di dover dedurre o tassare comunque i costi o ricavi nell'esercizio di corretta imputazione temporale il che, per definizione, presuppone che ciò debba avvenire a prescindere dall'impostazione adottata in bilancio al momento in cui l'errore sia stato rilevato.

"Sul punto, l'Assonime ritiene che - nonostante il superamento della circolare n. 31/E/2013 per effetto delle novità in materia di dichiarazioni integrative (articolo 2, comma 8, D.P.R. 322/1998,

e circolare n. 8/E/2017) – deve tuttora ritenersi valido il principio secondo cui il riconoscimento fiscale della correzione di un errore non può essere negato solo perché essa avvenga con imputazione a patrimonio netto”.

Nella particolare ipotesi che l'imputazione a patrimonio netto avvenga a fronte del cambiamento dei Principi contabili, la circolare Assonime n. 14/2017 ritiene che la rilevanza dell'imputazione a patrimonio netto possa essere sostenuta sulla base dell'articolo 2, comma 2, D.M. 8 giugno 2011 – applicabile a norma dell'articolo 83, comma 1-bis, Tuir – a mente del quale, in caso di componenti reddituali imputati direttamente a patrimonio netto per i quali non sia previsto un successivo ritorno a Conto economico, è possibile attribuire una rilevanza a tali componenti, se rilevanti ai fini Irap, a prescindere dal transito a Conto economico. La soluzione potrebbe essere, quindi, trovata in modo indiretto, anche se sarebbe opportuna una conferma da parte dell'Agenzia delle entrate.

Derivati su materie prime e merci (c.d. derivati su *commodities*)

L'Assonime rileva, inoltre, che le novità contabili introdotte dal D.Lgs. 139/2015 e dai nuovi Oic offrono un importante contributo per risolvere una questione interpretativa molto sentita dalle società industriali, riguardante i derivati su materie prime e merci (c.d. derivati su *commodities*) stipulati con finalità di copertura del rischio oscillazione prezzo. In particolare, Assonime ritiene preliminarmente che debba considerarsi superata la tesi della indeducibilità dei componenti negativi di un derivato su *commodities* di copertura e della contestuale rilevanza delle componenti reddituali del sottostante: nel caso di copertura di *cash flow*, l'Oic 32, § 36 stabilisce, infatti, che le componenti del derivato, confluite in precedenza nella riserva di *cash flow hedge*, debbano essere rilasciate a Conto economico a rettifica o integrazione delle stesse voci di Conto economico impattate dai flussi finanziari oggetto di copertura, al momento in cui questi ultimi si manifestano. Nella circolare viene precisato che, se si è in presenza di una copertura di *fair value*, entrambe le componenti di segno opposto non concorrono a formare la base imponibile Irap. Diversamente, nell'ipotesi di copertura di *cash flow*, non è possibile scindere gli effetti della copertura dalla dinamica del sottostante, in quanto i componenti del derivato costituiscono parte integrante dei flussi reddituali coperti da assumere per la quantificazione del valore della produzione.

Assonime precisa, altresì, che le nuove regole contabili confermano che le componenti relative alle parti inefficaci del derivato di copertura rimangono comunque irrilevanti ai fini dell'Irap: l'Oic 32 prevede, infatti, che la parte inefficace confluisce nelle voci D) 18)d) e D)19)d) senza essere controbilanciata da componenti di segno opposto del sottostante e ciò sia nel caso di copertura di *fair value* che di copertura di *cash flow hedge*. Le medesime conclusioni operano, a maggior ragione, anche per le componenti relative ai derivati speculativi.

Riferimenti normativi

Articolo 13-bis, D.L. 244/2016

Rent to buy aziendale e di partecipazioni sociali

Il *rent to buy* è una particolare tipologia di operazione di acquisizione nella quale il potenziale "acquirente" subentra al concedente sin da subito nel godimento del bene - con l'opzione (o l'obbligo) dell'acquisto in un tempo successivo - e gli corrisponde, nel corso del rapporto contrattuale, un certo importo che dovrà includere sia il compenso (i.e. canone) per l'"utilizzo" del bene che il corrispettivo (o parte del corrispettivo) di cessione. Si tratta di una fattispecie che incorpora due distinte tipologie di contratto: ossia, un contratto di locazione/affitto e un contratto di compravendita "a effetti obbligatori" (i.e. un contratto preliminare di compravendita o un patto d'opzione).

L'unico riferimento normativo puntuale relativo alla fattispecie in oggetto è rappresentato - oltre che dell'articolo 1526, comma 3, cod. civ. (in tema di vendita con riserva della proprietà) - dall'articolo 23, Legge "Sblocca Italia" del 2014, che ha introdotto una disciplina articolata sul *rent to buy* di beni immobili: ciò detto, non si dubita, per altro, che il *rent to buy* possa essere esteso anche a beni mobili e a "complessi di beni" e che, quindi, esso possa trovare applicazione concreta anche nel caso di trasferimenti di "azienda" (il c.d. *rent to buy* aziendale) o di "partecipazioni sociali" (il c.d. *rent to buy* di partecipazioni).

Le problematiche relative al *rent to buy* aziendale afferiscono, non tanto alla fase del "godimento" del bene, quanto alla disciplina della fase acquisitiva, ossia nel contesto dell'accordo preliminare di cessione, della vendita con riserva della proprietà o dell'opzione d'acquisto: in merito a tale fase, nel silenzio di una regolamentazione pattizia, potranno trovare applicazione, anche in via analogica, le disposizioni dello stesso articolo 23, Legge "Sblocca Italia" sopra richiamato o la normativa degli articoli 1523 e ss. cod. civ. (ossia le norme in materia di riserva della proprietà), restando per altro aperta (e priva di soluzioni soddisfacenti) la questione delle tutele del concedente in caso di alienazione dell'azienda da parte del conduttore.

Per quanto riguarda il *rent to buy* di partecipazioni, esso deve "convivere" con il principio dell'"inscindibilità" dei diritti azionari, ossia il principio che richiede in capo a chi intenda esercitare i diritti sociali la titolarità di un diritto reale sulla partecipazione: a tal fine, l'unica soluzione percorribile è quella di inquadrare la fattispecie nell'ambito di un rapporto di usufrutto della partecipazione a cui acceda e sia collegato un impegno (od un'opzione) al suo acquisto.

Sia il *rent to buy* aziendale che il *rent to buy* di partecipazioni rendono necessaria la predisposizione di accordi di una certa complessità, ove la disciplina pattizia tra le parti dovrà essere sufficientemente articolata e precisa nel prevedere le diverse situazioni (di criticità) che si potrebbero determinare tra le parti, nel corso del rapporto: proprio tale loro natura e caratteristica ha impedito a dette tipologie contrattuali di trovare, almeno sino a ora, un autonomo spazio e diffusione tra le operazioni di *Merger & Acquisition*.

Il *rent to buy*

Come si è già accennato sopra, con il termine anglosassone *rent to own* o *rent to buy* (da tradursi letteralmente come "locazione diretta all'acquisto")¹ si intende far riferimento a un'operazione attraverso la quale il potenziale compratore prende in locazione (od affitta) un bene con la facoltà (od obbligo) di acquistarlo entro un determinato periodo di tempo: nell'ambito di tale operazione i compensi pattuiti con il cedente sono comprensivi del "canone" (da intendersi quale corrispettivo per il godimento del bene nella fase di locazione/affitto) e del "prezzo" (o di una parte di esso) per l'acquisto della proprietà del bene.

¹ Nella presente trattazione utilizzeremo il termine "*rent to buy*".

La funzione che tale operazione dovrebbe avere è quella di consentire un equo contemperamento tra l'interesse del conduttore/compratore ad acquisire la disponibilità immediata del bene, anche quando non disponga ancora delle risorse economiche necessarie per l'acquisto, e l'interesse del venditore a cedere, comunque, lo stesso bene (anche se con modalità più dilazionate nel tempo). Ai fini della sua qualificazione giuridica si afferma che l'operazione in oggetto può essere inquadrata nell'ambito di un contratto complesso ove sono compresenti 2 distinte fattispecie contrattuali "tipiche"², ossia un accordo di locazione o, più in generale, di godimento del bene - i.e. la detenzione/possesso del bene durante il periodo del suo godimento - e un accordo preliminare di compravendita (rappresentato dall'impegno all'acquisto del bene), oppure un accordo di opzione (nel caso in cui l'acquirente abbia la facoltà, e non l'obbligo, di procedere con l'acquisto)³.

Il *rent to buy* è figura contrattuale che non pone particolari problemi di ammissibilità nell'ambito del nostro ordinamento giuridico: ciò sia per la potenziale applicazione delle norme di legge che disciplinano le 2 distinte fasi del rapporto giuridico⁴, sia perché esso risponde, in ogni caso, al requisito della "meritevolezza" previsto dall'articolo 1322, cod. civ. per i contratti c.d. "innominati"⁵. Oggetto del *rent to buy* possono essere beni immobili, beni mobili ed anche "complessi di beni"⁶. Tutti detti beni sono soggetti a regole di circolazione e trasferimento diverse gli uni dalle altre e ciò - come si leggerà nei paragrafi che seguono - ha una rilevanza significativa sul regime di norme applicabili nell'ambito della fattispecie (i.e. il *rent to buy* appunto) in commento.

Il *rent to buy* nell'ordinamento giuridico

Nel contesto del nostro ordinamento giuridico 2 sono sostanzialmente le disposizioni normative che contengono una disciplina relativa al *rent to buy*.

Innanzitutto, vi è la previsione dell'articolo 1526, comma 3, cod. civ.: tale articolo, nel disciplinare il caso di risoluzione del contratto di vendita con riserva della proprietà, contempla l'ipotesi di un rapporto di locazione tra le parti al termine del quale la "*proprietà della cosa sia acquisita al conduttore, per effetto del pagamento dei canoni pattuiti*". Si tratta di una disposizione di legge che ben può essere avvicinata, nel suo contenuto sostanziale, all'operazione di *rent to buy*: ed essa viene inquadrata - non a caso - nel contesto nell'acquisto rateale con riserva della proprietà a mente degli articoli 1523 e ss., cod. civ..

Nella normativa speciale è prevista, invece, con peculiare riferimento ai beni immobili, una vera e propria disciplina di dettaglio. Come del resto si è già avuto modo di spiegare ed illustrare in modo approfondito⁷, con l'articolo 23, Legge "Sblocca Italia"⁸, il Legislatore ha introdotto una regolamentazione specifica relativa a quei contratti aventi a oggetto dei beni immobili, diversi dalle "locazioni finanziarie", che prevedono, in pendenza del termine per l'esercizio del diritto di acquisto, l'ingresso immediato del potenziale acquirente nel godimento del bene, con la conseguente imputazione di una parte del prezzo della compravendita a "canone".

La normativa in oggetto disciplina in modo articolato sia la materia della circolazione dei beni (riconoscendo la trascrivibilità immediata del contratto di *rent to buy* ai sensi dell'articolo 2645-bis, cod. civ.), sia il regime dei rapporti tra proprietario e conduttore in alcuni aspetti relativi al godimento del bene (rinviando in tal caso alla disciplina dell'usufrutto⁹), sia la materia dell'inadempimento del concedente o del conduttore. Per quanto riguarda, poi, gli aspetti relativi al prezzo, l'articolo 23 in commento stabilisce che il contratto debba prevedere la quota di canoni da imputare al corrispet-

² I.e. fattispecie contrattuali che sono oggetto di specifica disciplina normativa.

³ Si veda in questo senso S. Sideri, "*Rent to buy di azienda: principi, ammissibilità e tecniche operative*" in *Rent to buy di azienda*, Fondazione Italiana del Notariato, Gruppo24Ore.

⁴ Ossia le norme di legge sulla locazione/usufrutto e quelle relative al contratto preliminare di vendita e/o alla riserva della proprietà (come poi di leggerà).

⁵ L'articolo 1322, cod. civ. ("Autonomia contrattuale") prevede che le parti abbiano la facoltà di concludere accordi diversi da quelli disciplinati dalle norme di legge, purché siano diretti a perseguire interessi meritevoli di tutela secondo l'ordinamento giuridico.

⁶ I.e. "aziende" o "rami d'azienda".

⁷ Si veda "*Speciale rent to buy*", La circolare tributaria, Euroconference, marzo 2015.

⁸ Si veda, in particolare, l'articolo 23, D.L. 133/2014 convertito con L. 164/2014 ("*Disciplina dei contratti di godimento in funzione di successiva alienazione di immobile*").

⁹ L'articolo 23, comma 3, Legge "Sblocca Italia" rinvia all'applicazione degli articoli 1002, 1007, 1012 e 1013, cod. civ. (ossia articoli previsti nel contesto dell'"usufrutto" di beni immobili) per regolare la materia dell'obbligo di inventario, delle spese straordinarie e dell'"usurpazione" del terzo..

tivo per la cessione ("quota" che dovrà essere restituita nel caso in cui il conduttore non eserciti la facoltà di acquisto del bene).

La disciplina normativa sopra descritta trova applicazione non solo nel caso in cui il conduttore abbia un'"opzione" di acquisto del bene, ma anche nel caso in cui vi sia un obbligo reciproco ad addivenire alla compravendita o nel caso di vendita con riserva della proprietà¹⁰.

Rent to buy di azienda

L'azienda, come recita l'articolo 2555, cod. civ., è un complesso di beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa. I beni che formano l'oggetto di tale complesso unitario possono essere, e sovente lo sono, di varia natura e composizione: beni mobili ed immobili, rapporti contrattuali, diritti di credito e/o di debito, beni immateriali, etc..

Ora, con riferimento proprio al bene "azienda", va subito detto che non vi sono obiezioni sostanziali all'applicazione anche a esso - e al suo trasferimento - dello schema del *rent to buy* (c.d. "*rent to buy* aziendale"). A ben vedere, infatti, il *rent to buy* aziendale si presta ancora di più del *rent to buy* immobiliare a soddisfare l'esigenza (dell'acquirente) di rinvenire i mezzi finanziari necessari per il perfezionamento dell'acquisto: in tal caso l'aver la disponibilità immediata del "bene" azienda consentirà al potenziale acquirente di utilizzare i ricavi proventi dell'azienda stessa per corrispondere al proprietario i canoni ed il corrispettivo di cessione.

La problematica sottesa al *rent to buy* aziendale è data, piuttosto, dal tipo di disciplina applicabile al rapporto giuridico che si andrà a instaurare con il relativo contratto. E qui viene in rilievo l'aspetto peculiare del *rent to buy*, ossia quello di dar vita a 2 "schemi contrattuali tipici": quello della locazione (*rectius* di affitto, trattandosi di "bene produttivo"¹¹) e quello del preliminare / opzione di vendita. Se, da una parte, tali fattispecie sono tra loro necessariamente collegate, dall'altra esse pur rappresentano 2 momenti diversi e distinti dello stesso rapporto contrattuale e vanno soggette a regole distinte tra loro.

In relazione alla fase di acquisizione della disponibilità dell'azienda e della sua gestione non si pongono questioni particolari in merito a quale debba essere la disciplina applicabile: ciò perché vi è una generale convergenza¹² nel ritenere che nella fase di godimento dell'azienda siano applicabili, da una parte il disposto dell'articolo 2561, cod. civ. relativo all'usufrutto d'azienda (così come espressamente richiamato dall'articolo 2562, cod. civ. sull'affitto d'azienda) e dall'altra le disposizioni generali sull'affitto di beni produttivi.

In merito all'impegno (od opzione) di acquisto l'azienda ritengo, invece, vada operata una distinzione. Qualora le parti non abbiano predisposto una regolamentazione di dettaglio, con i limiti che poi evidenzieremo, e vi sia un obbligo anche da parte del conduttore di acquistare il bene, dovrà trovare applicazione la normativa sulla vendita con riserva della proprietà, contemplata dall'articolo 1523 e ss., cod. civ.: ciò si evince dal disposto, sopra richiamato, dell'articolo 1526, comma 3, cod. civ. In tal caso i "canoni" che il conduttore verserà sono, in realtà, da intendersi quali "rate" del prezzo - e non tanto utile sarebbe distinguerli in "quota" di godimento e "quota" di prezzo - proprio perché la finalità ultima dell'operazione non sarà tanto quella del "godimento" del bene, quanto piuttosto quella del relativo acquisto¹³. In tale contesto le ipotesi di inadempimento dell'acquirente e della conseguente risoluzione del rapporto contrattuale troveranno la loro regolamentazione proprio nelle succitate norme del codice civile: ed ove le parti, come talvolta accade, abbiano definito un proprio regolamento contrattuale (in caso di inadempimento), esso sarà pacificamente ammesso nei limiti, per altro, del disposto dell'articolo 1525, comma 1, cod. civ.¹⁴.

Qualora, invece, il conduttore abbia la facoltà (ma non l'obbligo) di procedere con l'acquisto¹⁵,

¹⁰ In tal senso l'articolo 23, comma 5-bis, Legge "Sblocca Italia".

¹¹ Si veda la sezione III, articolo 1615 e ss, cod. civ. ("*Dell'Affitto*").

¹² Si veda Cassazione n. 1467/2002.

¹³ Quanto sopra fatto salvo, naturalmente, il caso in cui le parti, nell'ambito di una loro ampia autonomia contrattuale, non abbiano stabilito un diritto di recesso dell'acquirente con un indennizzo pari, per esempio, a una quota del prezzo.

¹⁴ L'articolo in oggetto stabilisce che il mancato pagamento di una rata che non superi l'ottava parte del prezzo non può dar luogo alla risoluzione del contratto.

¹⁵ I.e. l'ipotesi tipica di *rent to buy*.

la situazione di fatto che si verrà a presentare sarà "simile" a quella del *rent to buy* immobiliare (specialmente ove le parti abbiano contrattualmente definito la parte dell'importo che il concedente dovrà restituire al conduttore nel caso di mancato esercizio dell'opzione di acquisto): in tal caso, troverà applicazione - secondo il principio ermeneutico dell'"analogia" - la regolamentazione stabilita proprio dal succitato articolo 23, Legge "Sblocca Italia"¹⁶.

In questa breve disamina del *rent to buy* aziendale non va, infine, sottaciuto il fatto che il bene "immobile" ed il bene "azienda" sono soggetti a regimi di circolazione diversi: ciò fa sì che le norme previste dall'articolo 23, Legge "Sblocca Italia" in tema di "trascrivibilità" del contratto (e le conseguenti tutele che da esse derivano) non possano trovare applicazione quando abbiano a oggetto il trasferimento d'azienda¹⁷. Sebbene, infatti, gli atti di affitto/vendita dell'azienda vengano anch'essi iscritti presso il competente Registro delle Imprese, tuttavia tale "iscrizione"¹⁸ ha effetti meramente pubblicitari e "dichiarativi" e non ha la "forza" - a differenza dell'istituto della "trascrizione" (che è applicabile solo nel caso di cessione di beni immobili e mobili registrati) - di risolvere (a favore del primo che ha iscritto) eventuali conflitti tra più acquirenti (o creditori pignoranti): ne consegue, con tutta evidenza, che la tutela riconosciuta al concedente dell'azienda (contro il rischio che il conduttore ceda a sua volta l'azienda a terzi) risulti senza dubbio più debole di quella che ha il concedente di un bene immobile.

Il *rent to buy* di partecipazioni sociali

È oggetto di dibattito se ed in che misura il *rent to buy* sia applicabile anche alle partecipazioni sociali. La questione di fondo non si pone tanto sotto il profilo dell'ammissibilità in astratto di una figura contrattuale identica (od assimilabile) a quella del *rent to buy* immobiliare o del *rent to buy* aziendale, quanto piuttosto in merito alla sua convivenza con il principio dell'"inscindibilità" dei diritti azionari. È tesi comune¹⁹, infatti, che da una parte tali diritti²⁰ possano essere esercitati - per avere efficacia diretta nei confronti della società - solamente da colui che sia titolare di un diritto reale sulla partecipazione (ossia di un diritto di proprietà, di usufrutto o di pegno) e dall'altra parte non possano esservi, invece, forme di godimento del "bene" azione (o quota) di natura meramente obbligatoria. In tale contesto, non volendo addentrarci nella disamina delle possibili problematiche relative alla configurazione di un contratto di *rent to buy* di partecipazioni avente carattere meramente obbligatorio²¹, la via da esplorare, al fine di ottemperare alle finalità proprie del *rent to buy*, è quella di considerare l'ipotesi della concessione al "conduttore" di un diritto di usufrutto sulla partecipazione societaria, avente una durata determinata, con contestuale sottoscrizione di un contratto preliminare di vendita²² o di un patto di opzione²³. Con l'"usufrutto" della partecipazione il conduttore viene immesso nel godimento della partecipazione e, proprio in virtù della disciplina prevista dall'articolo 2352, cod. civ., può esercitare i diritti amministrativi e patrimoniali propri di chi ne ha la titolarità effettiva, nei termini e con le modalità ivi stabilite²⁴.

Il periodo di usufrutto potrà concludersi, allo stesso modo visto nel *rent to buy* aziendale, in 2 distinti modi:

1. con il venir meno del relativo diritto e la re-immissione nella piena proprietà (della partecipazione) da parte del concedente qualora il conduttore (*rectius* l'usufruttuario) non eserciti l'opzione di acquisto (con l'eventuale retrocessione di quella parte del prezzo, distinta dal canone di usufrutto, anticipata al concedente); o in alternativa

¹⁶ Così almeno per la parte che disciplina gli effetti dell'inadempimento: recita, infatti, l'articolo 23, comma 5, Legge "Sblocca Italia" che, in caso di inadempimento del concedente, quest'ultimo dovrà restituire la parte di canoni imputati a corrispettivo, maggiorata degli interessi legali, mentre in caso di inadempimento del conduttore il concedente acquisirà i canoni versati dal conduttore a titolo di indennità.

¹⁷ Tale assunto è valido, naturalmente, ove nell'ambito dei beni facenti parte dell'azienda non vi sia anche un bene immobile (è il caso dell'azienda alberghiera ove l'immobile sia di proprietà dell'imprenditore): in tal caso troverà applicazione, in relazione all'immobile, la normativa sul *rent to buy* prevista dall'articolo 23, Legge "Sblocca Italia".

¹⁸ Si veda in questo senso M. Palazzo, "Rent to buy di azienda: interessi sotesi e opponibilità ai terzi" in *Rent to buy di azienda*, Fondazione Italiana del Notariato, Gruppo24Ore.

¹⁹ Si veda per tutti G.F. Campobasso, "Diritto delle Società", Torino 2009.

²⁰ Ossia i diritti di natura amministrativa e patrimoniali connessi alla partecipazione sociale.

²¹ Da una parte, infatti, risulterebbe comunque un rapporto "debole" per sua stessa natura (non venendo ad assumere rilevanza tangibile nei confronti della società) e dall'altro porrebbe, nella sostanza, le stesse problematiche riscontrabili nell'ambito del *leasing* di partecipazioni societarie.

²² Qualora si intenda stabilire l'impegno di entrambe le parti alla compravendita.

²³ Qualora di voglia rientrare nello schema "originario" del *rent to buy*.

²⁴ L'articolo 2352, cod. civ. stabilisce la disciplina relativa all'usufrutto di partecipazioni in relazione all'esercizio del diritto di voto e alla distribuzione degli utili (spettanti all'usufruttuario) ed al diritto di opzione sulle nuove azioni in caso di aumento di capitale (spettante, invece, al nudo proprietario).

2. con la conclusione dell'atto di cessione della partecipazione ed il pagamento dal parte del conduttore del residuo del "prezzo" (i.e. quella parte di prezzo che l'usufruttuario non abbia già versato nel corso di esercizio dell'usufrutto).

Per quanto riguarda gli aspetti connessi all'inadempimento (del concedente e/o del conduttore), le circostanze che si possono venire a creare non sono sostanzialmente diverse da quelle previste nel caso di inadempimento nel *rent to buy* aziendale: pertanto, per la disciplina di dettaglio, si rinvia alle considerazioni svolte nel paragrafo che precede.

Dal punto di vista della "circolazione" delle quote/azioni societarie, le tutele offerte al concedente - nell'ambito del *rent to buy* di partecipazioni - sono, invece, senz'altro maggiori rispetto a quelle che abbiamo visto esserci nel *rent to buy* aziendale. Il "detentore" della partecipazione non può mai trasferire la proprietà dell'azione/quota - con efficacia nei confronti della società - prima di averne acquisito l'effettiva titolarità: è la stessa disciplina codicistica²⁵, infatti che, richiedendo l'iscrizione nel libro dei soci della società a chi è titolare della partecipazione, consente solamente a quest'ultimo di trasferirne la proprietà.

Conclusioni

Dalla disamina svolta nei precedenti paragrafi risulta alquanto evidente che - pur con criticità e problematiche diverse - il *rent to buy* di azienda o di partecipazioni (o figure simili al *rent to buy*) possano trovare spazio nel nostro ordinamento, sia applicando il principio di "autonomia" (i.e. il principio che, ai sensi dell'articolo 1322, cod. civ., riconosce la possibilità ai privati di dar vita a nuove forme contrattuali), sia facendo ricorso all'applicazione "analogia" delle regole dettate dall'articolo 23, Legge "Sblocca Italia" sul *rent to buy* immobiliare.

Il tema vero, tuttavia, è quello relativo alla convenienza, per le parti, di porre in essere operazioni di tal fatta. Nel *rent to buy* immobiliare, l'oggetto del contratto è un bene che per sua stessa natura non si "deteriora", anche in termini di valore, nel tempo (almeno nel corso del tempo entro il quale si dovrebbe concludere il *rent to buy*)²⁶. Molto diverso è il contesto nel caso del *rent to buy* aziendale e di partecipazioni; qui l'imprenditore/socio dovrebbe concedere a un terzo la facoltà di esercitare l'attività di impresa (sia direttamente, come affittuario, sia indirettamente, come socio e titolare dei diritti di voto²⁷), con il rischio di vedersela depauperare (o comunque alterare) e lasciando poi la facoltà²⁸ allo stesso conduttore di decidere se procedere con l'acquisto o meno. È un rischio che, francamente, l'imprenditore (soprattutto l'imprenditore titolare di aziende di piccola e media dimensione²⁹) è molto restio ad affrontare. Vero è che, con opportuni accorgimenti redazionali nella stesura del contratto di *rent to buy*³⁰, si potrebbero ridurre i rischi associati alla problematica sopra esposta; ma tutto questo potrebbe essere considerato, alla fine, come un'ulteriore "complicazione" nell'ambito di un'operazione (quella di acquisizione/cessione) che spesso risulta, già di per sé, complessa da gestire.

Forse è proprio la criticità sopra evidenziata - e non le problematiche di natura tecnica e/o di validità ed ammissibilità della tipologia contrattuale in oggetto³¹ - a rappresentare quel "limite" che ha impedito, almeno sino a ora, alle operazioni di *rent to buy* aziendale e/o di partecipazioni di trovare applicazione diffusa nel mercato del *merge & acquisition*.

Riferimenti normativi

Articolo 2555, cod. civ.

²⁵ Si vedano le norme dell'articolo 2021 e ss., cod. civ. per i titoli nominativi (i.e. le azioni) sia quelle dell'articolo 2469 e ss., cod. civ. per le quote di società a responsabilità limitata.

²⁶ Ossia un numero limitato di anni.

²⁷ E, quindi, con la facoltà di nominare gli amministratori e deliberare gli indirizzi dell'attività d'impresa.

²⁸ Nel caso del *rent to buy* "tipico".

²⁹ E questa è la caratteristica più comune nel panorama delle aziende italiane.

³⁰ Introducendo, ad esempio, clausole contrattuali che consentano, da una parte, al cedente di poter effettuare un'attività di verifica e controllo nella fase di godimento del bene e, dall'altra, limitino il conduttore nella facoltà di porre in essere operazioni di gestione c.d. "straordinaria".

³¹ Che, come abbiamo cercato di spiegare sopra, sono nel loro complesso affrontabili e "gestibili".



MYTHO[®]

La soluzione e-commerce cloud n°1 in Europa

Un gamma unica di funzionalità per un sito e-commerce **d'impatto, efficace ed efficiente.**

Crea il tuo sito in piena autonomia: un sito e-commerce completo e operativo fin da subito.

- **312 funzionalità**

Una gamma unica di funzionalità concepite per: creare e animare il tuo negozio online, vendere su diversi canali di distribuzione - rete mobile, marketplace, comparatore di prezzi - e fidelizzare i tuoi clienti grazie a un marketing mirato ed efficace.

- **Design**

Una grafica personalizzata del tuo negozio online in base alle tue esigenze: con MYTHO è possibile! Decine di modelli e uno studio grafico all'avanguardia con le ultime tendenze per coniugare design, ergonomia ed efficacia dell'e-commerce.

- **Ottimizzazione SEO**

Un'ottimizzazione dei siti e-commerce per i motori di ricerca e tutti gli strumenti necessari per una migliore visibilità del tuo negozio online con lo scopo di massimizzare il ROI delle tue campagne pubblicitarie.

MYTHO è integrabile con il tuo ERP TeamSystem.

Grazie all'integrazione del tuo sito e-commerce agli ERP TeamSystem, la tua gestione commerciale diventerà l'unica fonte dei tuoi dati (articoli, ordini, clienti, tariffe, giacenze...). Offri ai tuoi clienti la garanzia di una qualità di servizio impeccabile grazie alla sincronizzazione in tempo reale dei dati. E tu guadagnerai tempo prezioso grazie all'automatizzazione delle operazioni.

MYTHO ti offre i vantaggi esclusivi di una soluzione e-commerce Cloud: semplice, affidabile ed efficace.



Conservazione Cloud TeamSystem

Molto più che conservazione

Conserva in digitale tutti i tuoi documenti. Risparmia tempo e denaro con TeamSystem!

Il nuovo servizio di Conservazione Cloud TeamSystem permette di conservare qualsiasi documento, liberando totalmente l'utente da qualsiasi onere.

La piattaforma è realizzata per non avere alcun impatto sulle attività, in questo modo la tua Azienda potrà risparmiare risorse e migliorare l'organizzazione del lavoro interno.

Grazie al Servizio di Conservazione Cloud TeamSystem **non devi più preoccuparti di nulla**, provvederemo noi a conservare i documenti rispettando tutti i requisiti definiti dalla normativa vigente. Potrai quindi in qualsiasi momento ricercare e consultare qualsiasi documento attraverso la nostra interfaccia web semplice ed intuitiva.

Con il Servizio Conservazione Cloud TeamSystem potrai:

- conservare digitalmente i tuoi documenti,
- ricercare i tuoi documenti e consultarli in archivio,
- esibire i tuoi documenti in originale seguendo i dettami della normativa,
- esibire e scaricare il Manuale della Conservazione,
- essere sicuro di seguire un processo aggiornato e sempre a norma di legge.

Per le Aziende/Microimprese/Artigiani

- 1.** Potrai archiviare tutti i documenti che necessitano di essere conservati.
- 2.** Avrai un servizio semplice, flessibile e grazie al prezzo per pagina sarà vantaggioso e trasparente.
- 3.** Grazie al nostro supporto troverai la formula più adatta alle tue esigenze.