

*WI-reless FI-delity è un progetto che parte dal presupposto di rivoluzionare il mondo della navigazione online. Il modem, oggetto comune in tutte le abitazioni, si trasforma e viene elevato all'altezza di un materiale pregiato: il marmo. Il modem è sempre stato un oggetto alquanto 'alieno' all'interno di studi e salotti, una scatola in plastica che in tutti i modi cerchiamo di nascondere. Purtroppo però, nella vita quotidiana, non possiamo farne a meno; perché allora non stravolgerlo facendolo diventare parte integrante dell'arredamento? Lavorando sul design esterno e mantenendo la struttura interna invariata, il modem diventa un soprammobile, un oggetto da ammirare e non più da nascondere. Le antenne si trasformano nelle vele slanciate di una barchetta che prende il largo e naviga in un 'mare di onde'. Progetto realizzato in collaborazione con Elena Butera e Kevin Gallina.*

Le copertine della nostra newsletter per l'anno 2020 sono dedicate ai progetti di Rebecca Bonino, giovane *product designer* cuneese, che ringraziamo per averci fornito i suoi concept progettuali. Laureata a luglio 2019 in Design del Prodotto presso lo IAAD – Istituto d'Arte Applicata e Design di Torino, attualmente Rebecca vive e lavora a Manchester (<https://uk.linkedin.com/in/rebecca-bonino-66b417163>).

<p><b>Commercialisti</b>                      Cugnasco dr. Massimo <a href="mailto:m.cugnasco@studiocugnasco.it">m.cugnasco@studiocugnasco.it</a>                      Coccarelli dr. Fernando <a href="mailto:f.coccarelli@studiocugnasco.it">f.coccarelli@studiocugnasco.it</a>                      Collino dr. Giovanni <a href="mailto:g.collino@studiocugnasco.it">g.collino@studiocugnasco.it</a>                      Martini rag. Cristina <a href="mailto:c.martini@studiocugnasco.it">c.martini@studiocugnasco.it</a>                      Luciano dr. Davide <a href="mailto:d.luciano@studiocugnasco.it">d.luciano@studiocugnasco.it</a>                      Cugnasco dr. Marianna <a href="mailto:mar.cugnasco@studiocugnasco.it">mar.cugnasco@studiocugnasco.it</a>                      Giusto dr. Davide <a href="mailto:d.giusto@studiocugnasco.it">d.giusto@studiocugnasco.it</a></p>	<p><b>Ufficio Contabilità</b>                      Giordano Chiara                      Bruno Massimo                      Cavallera Nicolas                      Ferrero Tiziana                      Cravero Valentina                      Renaudo Mercedes</p>	<p><a href="mailto:contabilita@studiocugnasco.it">contabilita@studiocugnasco.it</a></p>	<p><b>Consulenza legale esterna</b>                      Cugnasco Avv. Roberto</p>
<p><b>Consulenti del lavoro</b>                      Bongiovanni rag. Monica <a href="mailto:m.bongiovanni@studiocugnasco.it">m.bongiovanni@studiocugnasco.it</a></p>	<p><b>Segreteria</b>                      Magliano Silvana                      Garino Marisa                      Dao Ormena Daniela                      Tardivo Elisa                      Dutto Giulia</p>	<p><a href="mailto:segreteria@studiocugnasco.it">segreteria@studiocugnasco.it</a></p>	<p><b>Strutture controllate</b> <a href="mailto:ge.co@studiocugnasco.it">ge.co@studiocugnasco.it</a>                      Ge.co. Gestione e Controllo S.r.l.                      Società fiduciaria e di Trust</p>
<p><b>Ufficio consulenza del lavoro</b> <a href="mailto:paghe@studiocugnasco.it">paghe@studiocugnasco.it</a>                      Bottasso Elisabeth                      Tonelli Danila</p>			<p><b>Strutture collegate e rapporti internazionali</b>                      EURODEFI Professional Club of Tax, Legal &amp; Financial Advisers - <a href="http://www.eurodefi.org">www.eurodefi.org</a>                      Lo Studio è referente locale dell'Associazione "Il Trust in Italia" - <a href="http://www.il-trust-in-italia.it">www.il-trust-in-italia.it</a></p>

<i><b>Temi del mese</b></i>	Pag.
Alcune osservazioni sul contratto fiduciario.....	3
Nuovi chiarimenti in tema di superbonus (110%) .....	7
<i><b>Tributi</b></i>	
Nuova proroga per i versamenti delle imposte scaduti il 30.06.2020 o il 30.07.2020.....	9
Incremento delle risorse per il credito d'imposta per la sanificazione degli ambienti di lavoro.....	9
Credito d'imposta per i beni strumentali: chiarimenti sulla dicitura in fattura.....	9
Oneri detraibili al 19% solo se pagati con mezzi tracciati: ultimi chiarimenti.....	10
Credito d'imposta sulle locazioni di immobili ad uso non abitativo e di affitto d'azienda.....	11
Credito d'imposta per gli aumenti di capitale sociale - Tempistica.....	11
Operazioni immobiliari: cambio regime Iva tra stipula del preliminare e contratto di compravendita.....	11
Credito d'imposta per ricerca e sviluppo.....	12
Nessuna agevolazione IMU per gli immobili di coniugi residenti in Comuni diversi.....	12
Aliquota Iva agevolata anche sulle demolizioni finalizzate a nuovi edifici.....	13
Riaddebito costi con ricarico senza effetti Iva.....	13
Rimborso Iva "diretto" anche per i soggetti non stabiliti in Italia.....	14
La scissione asimmetrica non si configura come abuso del diritto.....	14
Successioni transfrontaliere: lo Stato di residenza abituale del <i>de cuius</i> determina la legge applicabile...	15
L'amministratore di fatto in Italia configura la stabile organizzazione.....	15
<i><b>Diritto commerciale, bilancio, contabilità e varie</b></i>	
Emanato il decreto sul Registro unico nazionale del Terzo settore.....	16
Possibilità di sospensione degli ammortamenti.....	17
<i><b>Trust e attività fiduciaria</b></i>	
L'attribuzione dei beni in trust ai beneficiari e l'imposizione diretta.....	17
<i><b>Finanziamenti e contributi</b></i>	
Contributo a fondo perduto per le certificazioni SOA.....	18
Contributo a fondo perduto per la trasformazione digitale delle imprese.....	18
<i><b>Consulenza del lavoro</b></i>	
Equiparazione della quarantena alla malattia.....	19
Domande di cassa integrazione.....	19
Qualificazione rapporto di lavoro con familiari.....	19
Procedura di emersione da lavoro irregolare.....	20
Decontribuzione per chi non ricorre alla cassa integrazione.....	20
Proroga del divieto di licenziamento.....	20
Coefficiente di rivalutazione del TFR.....	20
<i><b>Applicazioni utili</b></i>	
Junker – raccolta differenziata.....	21
<i><b>Scadenziario</b></i>	
Mese di novembre.....	22

<b>Numeri utili</b>			<b>Link utili</b>	
Aliquote Irpef (1)		Cambio €/\$ (3)	1,1821	<b>Agenzia delle Entrate e Catasto</b> <a href="http://www.agenziaentrate.gov.it">www.agenziaentrate.gov.it</a>  <b>Ministero delle Finanze</b> <a href="http://www.finanze.it">www.finanze.it</a>  <b>Enea (pratiche 55%-65%)</b> <a href="http://www.enea.it">www.enea.it</a>  <b>Camera di commercio di Cuneo</b> <a href="http://www.cn.camcom.it">www.cn.camcom.it</a>  <b>Comune di Cuneo</b> <a href="http://www.comune.cuneo.it">www.comune.cuneo.it</a>  <b>Portale per ricerca indirizzi PEC</b> <a href="http://www.inipec.gov.it">www.inipec.gov.it</a>
- fino a 15.000,00	23 %	Rivalutazione TFR (4)	1,125 %	
- oltre 15.000,00 fino a 28.000,00	27 %	Indice ISTAT (5)	-0,6 %	
- oltre 28.000,00 fino a 55.000,00	38 %	Saggio di interesse legale (6)	0,05 %	
- oltre 55.000,00 fino a 75.000,00	41 %	Tassi Euribor (7)		
- oltre 75.000,00	43 %	- 6 mesi	-0,505 %	
Aliquota Ires (2)	24 %	- 12 mesi	-0,473 %	
Aliquota Irap	3,9 %			
Cedolare secca canone concordato	10 %			
Cedolare secca ordinaria	21 %			

(1) A decorrere dall'1.01.2007  
(2) A decorrere dall'1.01.2017  
(3) Rilevazione alla data del 22.10.2020  
(4) Vedi pagina 20  
(5) Variazione % del mese di settembre 2020 sul mese di settembre 2019  
(6) A decorrere dall'1.01.2020  
(7) Aggiornati alla data del 22.10.2020, valuta del 26.10.2020, base 365

## Alcune osservazioni sul contratto fiduciario

### *Fiducia e mandato*

Com'è noto, il fenomeno fiduciario consta di un duplice segmento negoziale: l'attribuzione di un bene al fiduciario, che diviene così titolare di un diritto reale, e la promessa fiduciaria, che sorregge l'impegno a mantenere questo bene e a ritrasferirlo al fiduciante o a un terzo da questi indicato.

Dal punto di vista dell'attribuzione, possono individuarsi diverse ipotesi.

Il fiduciario acquista il diritto di piena proprietà di un bene; tale acquisto può avvenire in vario modo:

- 1) da un terzo con denaro del fiduciante;
- 2) da un terzo con denaro proprio del fiduciario;
- 3) da un terzo con un atto che non preveda corrispettivo;
- 4) dal fiduciante con denaro proprio del fiduciario;
- 5) dal fiduciante con denaro dello stesso fiduciante;
- 6) dal fiduciante con un atto che non preveda corrispettivo (ad es. rinuncia all'eredità; attribuzioni gratuite; atti societari; e via seguitando).

Le ipotesi considerate potrebbero portare a un'assimilazione del 'negozio fiduciario' al contratto di mandato senza rappresentanza (ad acquistare, gestire e ritrasferire).

La differenza tra le due figure si può ricavare da un confronto tra il contenuto della promessa fiduciaria e quello dell'incarico dato al mandatario, ossia tra le due prestazioni dedotte nell'obbligazione, per verificare anche come tali rapporti soddisfino interessi diversi tra loro.

Pur essendovi, nel mandato come nella fiducia, una dislocazione della situazione giuridica proprietaria in capo a un soggetto diverso da colui che ha interesse a conseguire i vantaggi finali derivanti da tale posizione soggettiva, la disciplina del mandato ruota intorno ad una vicenda acquisitiva o dismissiva del dominio nonché sullo svolgimento di un comportamento attivo da parte del mandatario.

Nella fiducia, invece, il rapporto obbligatorio, interno tra le parti, non ha la funzione di dare veste giuridica a uno spostamento di ricchezza: il creditore non tende a conseguire per effetto della prestazione dell'interposto un bene che non aveva, o un vantaggio che, senza la cooperazione di altri, gli sarebbe impedito di conseguire.

Il fiduciario non è un sostituto nella *gestione*, non è un 'cooperatore', ma è un semplice sostituto nella *titolarità*. Il fiduciario acquista un bene (dal fiduciante o da un terzo) e mantiene la titolarità per conto del fiduciante, mentre il mandatario *compie* atti giuridici, sempre per conto altrui.

La figura del fiduciario si distingue da quella del mandatario perché la sua prestazione soddisfa l'interesse del creditore non tramite un *facere*, come nel mandato, ossia tramite il 'compimento' di atti giuridici, ma tramite un *non facere*, più precisamente tramite un *avere*, ossia il mantenimento della titolarità per conto altrui.

La riconduzione della prestazione del fiduciario a un *non fare*, a un *avere*, trova conferma anche qualora il proprietario fiduciario si trovi a dover svolgere una prestazione attiva. Ciò è possibile, anche in assenza di uno specifico incarico in tal senso, come obbligazione secondaria rispetto a quella principale di conservazione della titolarità nell'interesse altrui, da cui deriva l'obbligo di compiere, ad esempio, ciò che è richiesto per non pregiudicare il valore del bene oltre al normale deperimento d'uso (ad es. effettuare riparazioni straordinarie). In alcuni casi potrà essere necessario richiedere le istruzioni del fiduciante – si pensi all'esercizio di un'opzione per la sottoscrizione di nuove partecipazioni in dipendenza di un aumento di capitale deliberato dalla società le cui partecipazioni sono fiduciariamente intestate – e ottenere da quest'ultimo la provvista necessaria.

Può accadere che il fiduciario sia tenuto altresì al compimento di taluni atti secondo le istruzioni impartite dal fiduciante. Il comportamento dovuto, in quei casi, si arricchisce dello svolgimento di un'attività. Eppure, questo tipo di prestazione rivela, sul piano della qualificazione del negozio, la presenza di elementi del mandato che s'innestano nel contratto fiduciario in senso stretto, creando così un negozio misto fiducia-mandato. Il compimento di atti gestori rimane, in questi casi, aggiuntivo e accessorio rispetto all'interesse specifico del fiduciante, che si realizza tramite il mantenimento da parte del fiduciario della titolarità per suo conto.

### *La causa del contratto fiduciario*

L'operazione fiduciaria persegue l'obiettivo della creazione in capo al fiduciario di una situazione di titolarità di un bene, conseguita e mantenuta in ragione ed in vista del successivo trasferimento della medesima in capo al fiduciante.

Una siffatta funzione non si lascia ricondurre ad alcuna delle cause tipiche previste in relazione a tipi contrattuali ai quali il legislatore ha riservato una disciplina particolare.

Ciò non di meno, non sembra che la funzione di creare in capo ad un soggetto una situazione di titolarità nell'interesse altrui e strumentale al perseguimento degli interessi del fiduciante, possa porsi, di per sé, in contrasto con norme imperative.

La finalità in parola non è, infatti, di per sé illecita: «l'intento delle parti – è stato affermato dalla Corte di Cassazione – di recare pregiudizio ad altri - quale quello di attuare una frode ai creditori, di vanificare un'aspettativa giuridica tutelata o di impedire l'esercizio di un diritto - non è di per sé illecito (ove non ricorra un'ipotesi di violazione o elusione di norme imperative o dei principi di ordine pubblico o buon costume), non rinvenendosi nell'ordinamento una norma che sancisca in via generale (come per la frode alla legge) l'invalidità del contratto in frode dei terzi, per il quale, invece, l'ordinamento accorda rimedi specifici, correlati alle varie ipotesi di pregiudizio che essi possano risentire dall'altrui attività negoziale (Cass. n. 8600/2003, n. 20576/2010)». «Il tentativo di dimostrare l'illiceità dell'operazione in ragione delle modalità non trasparenti in cui essa sarebbe avvenuta» si scontra allora con «l'inesistenza di un divieto legale di intestazione fiduciaria».

I terzi sono tutelati su altri piani, tramite cioè le impugnative negoziali, ad esempio secondo le norme sull'azione revocatoria ovvero di altre azioni specifiche del diritto successorio.

L'interesse 'a non comparire', che sovrintende la fiducia, non è illecito anche perché, se da un lato si tutela il valore della trasparenza, dall'altro il nostro ordinamento tutela notevolmente anche quello della riservatezza. Come una sentenza di merito ha ricordato, «l'esigenza di riservatezza che può essere posta alla base del negozio fiduciario non può essere considerata, di per sé stessa, contraria ad alcun principio ovvero a norme di carattere imperativo, così che la validità del vincolo pattizio non può essere automaticamente esclusa dal mero rilievo dell'interesse all'occultamento».

La presenza d'istituti, orientati a consentire a chi ne abbia interesse di impugnare gli atti di disposizione del patrimonio, conferma che l'interesse a non comparire non è di per sé illecito.

Per quanto riguarda il diverso controllo, di cui all'art. 1322, comma 2, c.c., della meritevolezza degli interessi perseguiti mediante la complessiva operazione fiduciaria, si può osservare, in primis, che per la giurisprudenza che si è occupata di negozi fiduciari, questo aspetto non ha mai rappresentato un problema.

Non ci risulta che, nella cospicua casistica esistente su questo argomento, la giurisprudenza abbia mai messo in dubbio la meritevolezza del negozio fiduciario.

La meritevolezza dell'interesse è stata, anzi, apertamente riconosciuta: si è affermato, ad esempio, che «fiducia è la causa dell'intera operazione economica posta in essere, che si articola in diversi negozi giuridici e che colora di liceità e di meritevolezza l'impegno di trasferimento assunto» dal fiduciario.

Peraltro, la meritevolezza appare espressamente riconosciuta dalla legge n. 1966 del 1939 che disciplina l'attività delle società fiduciarie. Questa circostanza dimostra, infatti, che il legislatore ha ritenuto possibile, opportuno e persino necessario provvedere alla tipizzazione di un contratto d'intestazione fiduciaria di valori mobiliari e di partecipazioni sociali da affidare alle società fiduciarie, per perseguire finalità di riservatezza e di gestione professionale dei titoli. Si tratta d'interessi contigui a quelli di ogni negozio fiduciario, a eccezione del fatto che a svolgere l'incarico è, in tale ipotesi, un soggetto professionale. Se ne ricava, pertanto, un indice che queste finalità sono state considerate meritevoli di tutela da parte dell'ordinamento.

Si potrebbe forse sollevare il problema della specifica funzione che l'operazione fiduciaria è destinata ad attuare, che potrebbe essere ricondotta ad una sorta di destinazione patrimoniale, laddove si attribuisse rilevanza all'interesse, certamente presente nell'operazione fiduciaria, di occultamento patrimoniale o 'di non comparire'.

Potrebbe individuarsi un parallelismo con l'art. 2645-ter c.c., che prevede che il vincolo di destinazione produca gli effetti indicati dalla norma purché i beni siano destinati alla «realizzazione di interessi meritevoli di tutela riferibili a persone con disabilità, a pubbliche amministrazioni, o ad altri enti o persone fisiche ai sensi dell'articolo 1322, secondo comma».

Se ne potrebbe desumere che il contratto risulti meritevole di tutela soltanto quando persegua interessi pubblici (nel senso di interessi diversi dall'interesse privato del proprietario che impone il vincolo di destinazione), interessi cioè che devono altresì qualificarsi per una impronta di 'solidarietà sociale'.

Nell'ipotesi considerata dall'art. 2645-ter c.c., infatti, la causa del 'destinare ad uno scopo' deve essere valutata di volta in volta alla stregua del programma di interessi posto alla base dell'atto di destinazione. Nel caso del vincolo di destinazione, come anche del *trust*, la segregazione non può essere elevata al rango di causa, ma rimane confinata a quella di mero effetto del negozio, per quanto tipizzante. Questo effetto deve essere funzionalizzato al perseguimento di un programma negoziale, che va rappresentato nell'atto istitutivo,

di cui l'atto di dotazione costituisce l'estrinsecazione materiale. Ne è conseguita la nullità per difetto di meritevolezza di quei *trust* o vincoli di destinazione *ex art. 2645-ter c.c.* in cui il programma negoziale consisteva unicamente nel motivo che aveva spinto il disponente a tutelare il proprio interesse egoistico alla protezione patrimoniale.

L'accostamento a questi istituti non sembra però cogliere pienamente nel segno, atteso che la situazione di titolarità del fiduciario è una situazione proprietaria piena ed effettiva: la fiducia non crea una segregazione patrimoniale né una limitazione della responsabilità nei confronti dei creditori del fiduciario. Non vi è, dunque, una destinazione di beni ad uno scopo.

La logica dell'operazione è del tutto diversa rispetto a quella degli atti che comportano una limitazione alla responsabilità patrimoniale ai sensi dell'art. 2740, comma 2, c.c. Tale logica si fa apprezzare anche tenendo presente che al conseguimento della titolarità del bene da parte del fiduciario consegue l'assoggettamento alle pretese dei suoi creditori; si paralizzano, invece, le pretese dei creditori del fiduciante per la banale ragione che il bene è uscito dal suo patrimonio, ancorché a fronte della promessa di un futuro ri-trasferimento.

Il nostro ordinamento contempla e consente, di fronte ad atti dispositivi del patrimonio che possano intaccare la garanzia patrimoniale, di valersi di strumenti di tutela delle posizioni creditorie, che però non implicano un giudizio di 'immeritevolezza' (e dunque in termini di nullità) dell'atto dispositivo idoneo a ridurre la garanzia patrimoniale generica di cui all'art. 2740 c.c., anzi comprovano il contrario.

Vi sono, poi, altri istituti, pienamente riconosciuti, idonei a creare situazioni di titolarità meramente apparenti, come avviene nei casi di simulazione, ovvero situazioni di proprietà effettiva ma del tutto transitoria e strumentale come nell'ipotesi del mandato senza rappresentanza ad acquistare o ad alienare.

#### *Il ri-trasferimento del bene al fiduciante*

L'estinzione del rapporto fiduciario consegue alla richiesta del fiduciante al fiduciario di retrocessione in proprietà del bene e all'effettiva esecuzione di tale ri-trasferimento da parte del fiduciario.

Il termine "ri-trasferimento", si risolve in realtà in un «surrogato di trasferimento», ma esso restituisce il concetto di «trasferire a sua volta» e valorizza la natura precaria, temporanea, «l'instabilità dell'acquisto del mandatario, la sua ulteriore destinazione».

La richiesta del fiduciante non è sufficiente, tuttavia, a procurare il ri-trasferimento, giacché non si versa in una di quelle ipotesi in cui dalla dichiarazione di volontà di una parte si determini l'effetto acquisitivo, come ad esempio potrebbe avvenire nell'ipotesi di un patto d'opzione per l'acquisto di un determinato bene. La richiesta del fiduciante fa soltanto diventare attuale l'obbligo di trasferire: essa rappresenta una dichiarazione di volontà non negoziale, che rende attuale l'interesse al ri-trasferimento e così l'obbligo alla relativa esecuzione.

Il ri-trasferimento deve avvenire tramite un vero e proprio negozio giuridico bilaterale con effetti traslativi in capo al fiduciante, compiuto a titolo di adempimento. Esso costituisce una prestazione esecutiva di un obbligo precedentemente assunto, ossia un atto compiuto *solvendi causa*, anche detto "pagamento traslativo". La natura negoziale di un simile atto di adempimento solleva il problema del rispetto del principio causalistico, atteso che un atto compiuto *causa solutionis* potrebbe risultare connotato dall'astrattezza. Tuttavia, occorre rilevare che «la differenza tra negozi traslativi tipici e negozi traslativi atipici (esecutivi di un rapporto precedente) non si risolve necessariamente nella distinzione tra negozi causali e negozi astratti». È ben possibile che la causa del negozio traslativo consista in un elemento esterno al medesimo, fondata su un rapporto obbligatorio preesistente al quale la prestazione traslativa è funzionalmente collegata.

Il nostro codice civile, peraltro, conosce altre ipotesi di trasferimenti effettuati *solvendi causa*: ad esempio, il trasferimento dell'immobile che il mandatario senza rappresentanza abbia acquistato per conto del mandante ma in nome proprio (art. 1706, comma secondo, c.c.); ovvero il trasferimento del bene altrui oggetto di un legato compiuto dal testatore nella consapevolezza della sua alienità (art. 651, comma primo, II parte, c.c.: «in quest'ultimo caso l'onere è obbligato ad acquistare la proprietà della cosa dal terzo e a trasferirla al legatario, ma è in sua facoltà di pagarne al legatario il giusto prezzo»).

I negozi traslativi effettuati a titolo di adempimento rinviengono la loro causa nel rapporto obbligatorio preesistente. Parte della dottrina ha pertanto considerato indispensabile l'*expressio causae*: in mancanza, il pagamento traslativo sarebbe nullo, perché esso è indipendente, nella sua validità, dalle sorti dell'atto da cui sorge l'obbligazione di dare.

È d'altro canto vero che la causa deve poi esistere in concreto e che quindi l'indicazione in atto non protegge dalla sanzione di nullità conseguente all'accertamento dell'eventuale mancanza in concreto della funzione che

il negozio avrebbe dovuto svolgere, ma questo è un principio generale valevole per tutti i contratti e non soltanto per gli atti negoziali solutori.

Se, quindi, è presente l'espressione della causa, che rimanda a sua volta ad un rapporto esterno di cui l'atto negoziale traslativo costituisca esecuzione, l'emersione dell'invalidità o della mancanza della causa originaria si sposta in un'altra, eventuale, fase: quella della contestazione della validità dell'obbligo a monte. Da ciò si desume che l'*expressio causae*, se da un lato non deve condurre a degradare il riferimento contenuto nell'art. 1325 n. 2 c.c. a mero dato formale, costituisce comunque una condizione imprescindibile per la stabilità del ri-trasferimento.

Un tale presidio è anche posto a tutela dei terzi, che solo in tal modo possono aver contezza della natura dell'acquisto del loro dante causa, naturalmente nei limiti di una valutazione compiuta *ab extrinseco*.

L'atto con cui il fiduciario adempie all'obbligazione di ri-trasferimento è dunque un atto *solvendi causa*, compiuto in esecuzione della promessa fiduciaria, senza corrispettivo. L'atto in questione, come ogni adempimento, è un atto dovuto, e come tale non può essere oggetto di revocatoria ordinaria (art. 2901, comma 3, c.c.).

Il trasferimento, al tempo stesso, deve essere qualificato come negozio giuridico bilaterale; non sarà oggetto di alcuna pretesa da parte degli eredi o dei legittimari del fiduciario, essendo ad esso estraneo qualsiasi intento liberale.

Non si applicherà neanche la disciplina dei contratti sinallagmatici, mancando le prestazioni corrispettive, e quindi le norme sulla risoluzione per inadempimento o eccessiva onerosità sopravvenuta nonché quelle sulla rescissione.

È logico, poi, che il fiduciario non abbia a disposizione alcun rimedio connesso all'eventuale variazione di valore che il bene abbia subito nel tempo anche notevolmente lungo in cui si svolga il rapporto fiduciario. Infatti, il trasferimento che il fiduciario pone in essere non rappresenta una normale vicenda commutativa, in quanto avviene per ripristinare l'equilibrio patrimoniale determinatosi in forza della promessa.

Non troverà neanche applicazione l'art. 1460 c.c., che consente al debitore di rifiutare la prestazione in caso di inadempimento del creditore. Questa disposizione potrebbe invero risultare teoricamente applicabile in quei casi in cui il fiduciante si sia impegnato a corrispondere al fiduciario un emolumento per la propria prestazione, ovvero debba ancora restituirgli l'esborso economico anticipato dal fiduciario per l'acquisto del bene o per le riparazioni straordinarie. Tuttavia, il chiaro rinvio alle prestazioni corrispettive impedisce al fiduciario di invocare l'*exceptio inadempti contractus*. D'altronde, il rimborso delle somme dovute rappresenta soltanto il pagamento di un'indennità e non quindi una prestazione corrispettiva del retro-trasferimento, siccome esso mira soltanto a preservare il fiduciario dalle conseguenze correlate all'esborso iniziale nonché alla conservazione della titolarità. Ciò non vuol dire che il fiduciario non abbia diritto al pagamento di tale somma di denaro (soggetta alla rivalutazione ex artt. 1277 ss. c.c.); ma l'unico rimedio applicabile rimane lo *ius retinendi* previsto per il possessore di buona fede dall'art. 1152 c.c. (alla stregua dell'*actio fiduciae contraria* del diritto romano).

Il fiduciante non dovrà, invece, corrispondere al fiduciario l'aumento del valore del bene. Ne deriva che, ad esempio, qualora il fiduciario, nella costanza del rapporto, abbia sottoscritto, con denaro proprio, aumenti di capitale delle società in cui era socio a titolo fiduciario, il fiduciante dovrà rimborsare soltanto la somma anticipata, con adeguata rivalutazione monetaria, non già l'aumento di valore della partecipazione.

*Prof. Alessandro Ciatti Càimi*

## **Nuovi chiarimenti in tema di superbonus (110%)**

La complessa disciplina del superbonus sta lentamente trovando attuazione, anche attraverso i numerosi chiarimenti che periodicamente vengono forniti dal Ministero, dall’Agenzia delle Entrate e dalla stampa specializzata. Di seguito ne riportiamo alcuni, la cui comprensione è fondamentale per poter valutare se si posseggono i requisiti soggettivi ed oggettivi per poter beneficiare del bonus.

### *Credito d’imposta cedibile senza limiti soggettivi*

Con la risposta n. 432 del 2 ottobre scorso l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che anche chi possiede solo redditi soggetti ad imposta sostitutiva o redditi assoggettati a tassazione separata può sfruttare la cessione del credito d’imposta o lo sconto in fattura. Il chiarimento arriva con risposta ad un interpello in merito alla cessione del credito d’imposta legato all’ecobonus per lavori eseguiti – sulla propria abitazione privata – da parte di un professionista in regime forfettario, che pertanto – non avendo altri redditi – non può beneficiare di alcuna detrazione poiché il reddito percepito è assoggettato ad imposta sostitutiva. L’Agenzia, nel rispondere, ha permesso di superare altresì un dubbio emerso tra gli operatori in merito ai potenziali cessionari del bonus, poiché con una precedente circolare relativa ad altri bonus edilizi (la n. 11/E del 2018) la stessa Agenzia aveva vincolato la cessione del credito esclusivamente a soggetti terzi “collegati” al rapporto che aveva dato origine alla detrazione. Per esemplificare, si poteva cedere il credito al vicino di pianerottolo per un intervento condominiale, ma non al genitore non convivente; o ancora una società poteva cedere il credito ad una consociata, ma non a soggetti esterni al gruppo societario. Grazie ai chiarimenti forniti dal Fisco si è ora certi nel considerare quali potenziali acquirenti anche soggetti che non hanno alcun legame con i lavori effettuati; per cui via libera per la cessione del superbonus a familiari e altri soggetti privati, così come a società non collegate a quella che originariamente beneficerebbe della detrazione. Inoltre, in presenza di più fornitori, il credito può essere ceduto interamente anche ad uno solo di questi.

### *Agevolazione riconosciuta anche a chi vive o lavora all’estero ma detiene un immobile in Italia*

Un contribuente che lavora all’estero e che è proprietario di un immobile in Italia potrà richiedere il superbonus. È il chiarimento contenuto nella risposta a interpello n. 486 dell’Agenzia delle Entrate, pubblicata lo scorso 19 ottobre. Il caso riguarda un lavoratore frontaliero dipendente in Svizzera, che in Italia ha la proprietà di un immobile. Secondo l’Agenzia, dal momento che l’immobile genera reddito fondiario, il contribuente rispetta il requisito previsto dalla norma di essere titolare di un reddito prodotto in Italia (anche se non si tratta di reddito da lavoro).

In conclusione è possibile accedere al superbonus anche in mancanza di un’imposta lorda sulla quale operare la detrazione del 110%. In questo caso, come per tutti i soggetti titolari di reddito assoggettato a tassazione sostitutiva, l’unica via per usufruire dell’agevolazione sarà data dalla cessione del credito o dallo sconto in fattura.

### *Individuazione dell’unità immobiliare indipendente ed autonoma*

Con la conversione in legge del DL 34/2020 il superbonus del 110% è stato riconosciuto anche con riferimento ai lavori effettuati su “unità immobiliari situate all’interno di edifici plurifamiliari le quali siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall’esterno”. Mentre l’indipendenza funzionale degli impianti non ha mai generato dubbi particolari (il classico riscaldamento autonomo), occorre chiarire cosa si intendesse per “accesso autonomo”. Nella circolare 24/E dell’8.08.2020 l’Agenzia delle Entrate ha spiegato che occorre che “l’unità immobiliare disponga di un accesso indipendente non comune ad altre unità immobiliari, chiuso da cancello o portone d’ingresso che consenta l’accesso dalla strada, o da cortile, o giardino di proprietà esclusiva”. Venivano pertanto esclusi gli immobili caratterizzati da un cortile condominiale o qualunque altro spazio comune che si frapponesse tra la strada e l’ingresso; mentre venivano ammessi solo quelli dotati di giardino o cortile di proprietà esclusiva. È successivamente intervenuto il Ministero dell’Economia con una risposta del 30 settembre, chiarendo che “può ritenersi autonomo anche l’accesso da una strada privata e/o in multiproprietà”. Allo stesso modo può ritenersi autonomo anche l’accesso da “terreni di utilizzo comune, ma non esclusivo, come i pascoli”; va considerato altresì autonomo l’accesso indipendente che passi da aree “comuni e condivise con altri edifici unifamiliari”, quali strade, cortili o giardini. L’emendamento 80.10 al Ddl di conversione del DL 104/2020 ha infine confermato la “liberalizzazione” degli accessi, ammettendo di fatto al superbonus anche chi, per arrivare alla propria abitazione, ha bisogno di attraversare un’area condominiale poiché non ha un accesso diretto alla strada; sempre però nel rispetto dell’indipendenza funzionale degli impianti.

### *Gli oneri accessori rientranti nelle voci di spesa agevolabili*

Il decreto rilancio ha individuato espressamente alcuni oneri accessori detraibili al 110%, poiché necessari per l'espletamento delle pratiche volte all'ottenimento del bonus in commento. Si tratta in particolare delle spese sostenute per il “rilascio”: dell'attestato di prestazione energetica (APE); dell'asseverazione redatta dai tecnici sia in merito all'efficacia degli interventi di miglioramento energetico (ricordiamo che occorre l'avanzamento di due classi energetiche per beneficiare del superbonus), o antisismico, sia per attestare la congruità delle spese; del visto di conformità che deve essere rilasciato dagli intermediari abilitati quando viene effettuata la cessione del credito d'imposta o lo sconto in fattura (se leggiamo la norma letteralmente non pare invece detraibile il visto rilasciato a tal fine se poi non si procede alla cessione o allo sconto in fattura); nonché il visto rilasciato in occasione dei singoli stati avanzamento lavori (Sal), se previsti.

Sono ovviamente detraibili la progettazione e le altre spese professionali connesse all'esecuzione dei lavori quali, ad esempio, l'effettuazione di perizie e sopralluoghi e le spese preliminari di progettazione e ispezione. Un dubbio emerso recentemente riguarda i costi sostenuti per la valutazione di fattibilità effettuata da imprese e studi professionali nei confronti di potenziali committenti. Se tale prestazione viene fatturata solo in un secondo tempo facendola rientrare nell'importo complessivo dei lavori, la spesa diventa detraibile. Se però viene emessa subito una fattura la questione non è chiara: se l'intervento non viene eseguito, non c'è dubbio che la spesa non sia detraibile; se i lavori vengono eseguiti, magari da un soggetto diverso da quello che ha emesso la prima fattura, l'agevolazione è in dubbio. Occorrerà un interpello per capire se si potrà trattare di una spesa “richiesta dal tipo di lavori”. In attesa di indicazioni ufficiali è ragionevole ritenere “connesse”, e quindi agevolate, anche le spese per l'analisi della regolarità edilizia e urbanistica dell'immobile su cui si interviene.

Sono invece certamente escluse le spese necessarie a regolarizzare o sanare abusi edilizi minori eventualmente presenti, nonché le percentuali eventualmente ricaricate ai condomini dagli amministratori di condominio. Nulla è stato detto (e pertanto al momento si considerano esclusi dall'agevolazione) in merito ai costi finanziari sostenuti dal committente (il riferimento è agli interessi pagati dal committente su un eventuale prestito ponte).

### *Requisiti tecnici più severi*

Per i lavori iniziati successivamente al 6.10.2020 i valori di prestazione energetica sono decisamente più rigidi, sia per quanto riguarda la trasmittanza termica degli elementi dell'involucro opaco e trasparente, sia per i parametri di efficienza delle macchine termiche (pompe di calore a gas o elettriche). Il nuovo decreto “Requisiti” ha infatti stretto le maglie rispetto al vecchio decreto del 2008 che dettava i requisiti tecnici necessari per fruire degli incentivi fiscali legati al risparmio energetico. Occorre prestare pertanto molta attenzione e farsi assistere da un tecnico abilitato il quale dovrà sia attestare il rispetto di detti requisiti che asseverare la “congruità” delle spese sostenute, rispetto ai massimali di costo specifici per singola tipologia di intervento. A tal fine i costi per tipologia di intervento dovranno essere inferiori o uguali ai prezzi medi delle opere compiute, riportate nei “prezzari” predisposti dalle singole Regioni e dalle Province autonome o ai prezzi riportati nelle guide sui “prezzi informativi dell'edilizia” edite da Dei (i massimali specifici di costo sottoposti a dichiarazione del fornitore o dell'installatore si considerano al netto di Iva, prestazioni professionali e opere complementari di installazione e messa in opera delle tecnologie).

Una copia dell'asseverazione dovrà essere trasmessa telematicamente all'Enea entro 90 giorni dal termine dei lavori, ovvero dopo il Sal.

Per quanto concerne il sismabonus, invece, non sono stati previsti limiti di congruità specifici.

### *Asseverazioni in caso di irregolarità edilizia*

In sede di conversione del decreto di agosto è stata prevista una soluzione al problema delle asseverazioni dei tecnici abilitati in merito alle eventuali irregolarità edilizie presenti sugli immobili plurifamiliari, facenti parte di edifici interessati dagli interventi agevolati. Nello specifico le asseverazioni dovranno riguardare solo le parti (facciate, luoghi comuni) su cui si interviene, non rilevando l'eventuale irregolarità delle singole unità. Senza tale chiarimento sussisteva infatti il rischio che specifici contributi potessero venire revocati, anche a distanza di anni, in quanto indirettamente erogati (tramite lavori condominiali) a beneficio di immobili con abusi edilizi, i quali, per essere eliminati, avrebbero richiesto importanti sanatorie edilizie, bloccando di fatto gli interventi anche in capo a tutti gli altri condòmini.



### **Nuova proroga per i versamenti delle imposte scaduti il 30.06.2020 o il 30.07.2020**

Con il Ddl di conversione del DL 104/2020 è stato ulteriormente prorogato al **30 ottobre 2020** il termine per il versamento delle imposte in autoliquidazione per i **contribuenti** che applicano gli **ISA** e per i soggetti **minimi e forfetari**.

Già con il DPCM 27.6.2020, era stata disposta la proroga dei termini per i versamenti derivanti dai modelli Redditi e IRAP 2020 dal 30.06.2020 al **20.07.2020**, senza maggiorazione, e dal 30.07.2020 al **20.08.2020**, con la consueta maggiorazione dello 0,40%, limitatamente ai contribuenti interessati dall'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), compresi quelli aderenti al regime forfetario o dei c.d. "minimi".

In base alla nuova disposizione, i predetti contribuenti, che non abbiano effettuato, in tutto o in parte, i versamenti entro lo scorso 20.08.2020, possono regolarizzare detti versamenti, senza applicazione di sanzioni, entro il **30.10.2020** con la maggiorazione dello **0,8%**.

Per gli stessi contribuenti è inoltre previsto un differimento per il **secondo acconto** delle imposte, in scadenza ordinaria al 30.11.2020, che si potrà spostare al **30.04.2021**.

Entrambi i differimenti possono essere applicati soltanto a **condizione** che, nel primo **semestre** dell'anno 2020, l'ammontare del **fatturato** o dei corrispettivi sia **diminuito** di almeno il **33%** rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente. Il calcolo del fatturato va eseguito considerando le operazioni effettuate nel primo semestre, fatturate e certificate, che hanno partecipato alle liquidazioni periodiche, cui vanno sommati gli eventuali corrispettivi non rilevanti ai fini Iva.

### **Incremento delle risorse per il credito d'imposta per la sanificazione degli ambienti di lavoro**

Ai sensi dell'art. 31, c. 4-ter del DL 104/2020 convertito, le risorse destinate al credito d'imposta per la sanificazione di cui all'art. 125 del DL 34/2020 convertito, sono incrementate di 403 milioni di euro per l'anno 2020. Ne consegue che lo stanziamento complessivo diviene pari a 603 milioni di euro, in luogo dei 200 milioni inizialmente previsti. Per effetto del suddetto rifinanziamento, aumenta quindi anche la percentuale del credito d'imposta effettivamente fruibile in rapporto alle risorse disponibili, inizialmente fissata in misura pari al 15,6423 % dal provv. Agenzia delle Entrate 11.09.2020 n. 302831. Dal rapporto tra le nuove risorse complessivamente disponibili, pari a € 603.000.000,00, e l'ammontare complessivo dei crediti d'imposta risultante dalle comunicazioni validamente presentate entro il 07.09.2020, pari a € 1.278.578.142, la nuova percentuale massima è pari a **47,1617 %**.

### **Credito d'imposta per i beni strumentali: chiarimenti sulla dicitura in fattura**

Con le risposte agli interpelli 438 e 439 del 5 ottobre 2020, l'Agenzia delle Entrate ha fornito gli attesi chiarimenti volti a dirimere i dubbi in materia di oneri documentali del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali. La nuova disciplina introdotta dall'art. 1, cc. 184-197, L. 160/2019 (c.d. Legge di Bilancio 2020) dispone infatti, al comma 195, che i soggetti che si avvalgono del credito d'imposta sono tenuti a conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare:

- l'effettivo sostenimento dei costi agevolabili;
- la corretta determinazione dei costi agevolabili.

La documentazione idonea consiste nelle fatture e negli "altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati", recanti l'espresso riferimento alla norma agevolativa, ovvero una dicitura simile alla seguente: **"Beni agevolabili ai sensi dell'articolo 1, commi 184-194, Legge 160 del 27.12.2019"**.

Qualora nella fattura di acquisto non sia stata inserita tale dicitura, è comunque possibile fruire del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali regolarizzando i documenti di spesa già emessi. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con le risposte a interpello sopra citate, analizzando per la prima volta il delicato tema della dicitura in fattura.

L'Agenzia delle Entrate afferma che tali previsioni risultano nella sostanza equivalenti a quanto previsto nel contesto di altre agevolazioni per gli investimenti in beni strumentali, in particolare nella disciplina della "Nuova Sabatini" ed ai chiarimenti intervenuti nel tempo sull'argomento.

Ciò premesso, l'Agenzia delle Entrate suggerisce alcune soluzioni per porre rimedio all'eventuale inosservanza delle disposizioni che impongono di indicare esplicitamente, all'interno della fattura, il riferimento normativo.

In particolare, in relazione ai **documenti emessi in formato cartaceo**, il cessionario che riscontri l'assenza dell'indicazione della norma anzidetta, potrà riportare autonomamente la dicitura su ciascuna fattura, con "scrittura indelebile" o mediante "utilizzo di apposito timbro".

Qualora, invece, siano state ricevute **fatture in formato elettronico**, l'acquirente avrà due soluzioni alternative:

- stampare il documento, annotando sulla copia cartacea, con "scritta indelebile", il riferimento normativo e conservarlo ai sensi dell'art. 39 del DPR 633/72;
- seguendo le indicazioni presenti nelle circolari n. 13/2018 e n. 14/2019, "realizzare un'integrazione elettronica da unire all'originale e conservare insieme allo stesso"; in sostanza, senza procedere alla materializzazione della fattura, il cessionario dovrebbe predisporre un altro documento, "da allegare al file della fattura in questione, contenente sia i dati necessari per l'integrazione sia gli estremi della fattura stessa", che dovrebbe successivamente essere trasmesso al SdI (si tratterebbe, in sostanza, della modalità di integrazione "elettronica" delle fatture emesse in reverse charge, che l'Agenzia suggeriva precedentemente all'introduzione delle nuove specifiche tecniche).

Dovrebbe inoltre ritenersi ancora valida la terza soluzione proposta dal MISE nella citata FAQ 10.15, benché non riportata nel documento di prassi dall'Amministrazione finanziaria. Il Ministero dello Sviluppo Economico, suggeriva, infatti, che nel caso di fattura elettronica priva dell'indicazione richiesta, la regolarizzazione potesse avvenire mediante l'emissione, da parte del cedente, di una nota di credito volta ad annullare il titolo di spesa errato e della successiva emissione di un nuovo titolo di spesa corretto.

### **Oneri detraibili al 19% solo se pagati con mezzi tracciati: ultimi chiarimenti**

La risposta all'interpello n. 431 del 2.10.2020 ha precisato che, al fine di poter beneficiare della **detrazione Irpef del 19%** con riguardo alle spese per le quali sussiste l'**obbligo di tracciabilità**, è possibile utilizzare la **carta di credito intestata al coniuge**, a condizione che la spesa sia effettivamente sostenuta dal soggetto intestatario del documento di spesa, circostanza che si ritiene soddisfatta ove la carta di credito si appoggi ad un **conto corrente cointestato tra i coniugi**.

Si ricorda che dall'1.01.2020 la detrazione Irpef del 19% spetta soltanto se il pagamento è avvenuto con:

- bonifico bancario o postale;
- altri sistemi di pagamento, diversi dal pagamento in contante (ad esempio carte di debito, di credito, prepagate, assegni bancari e circolari).

Per altri mezzi di pagamento si intendono quelli che garantiscano la tracciabilità e l'identificazione del suo autore al fine di permettere efficaci controlli da parte dell'Amministrazione Finanziaria. In generale, precisa l'Agenzia delle Entrate nella risposta in esame, l'onere si considera sostenuto dal contribuente al quale è intestato il documento di spesa, non rilevando a tal fine l'esecutore materiale del pagamento, a condizione che sia possibile assicurare la corrispondenza tra la spesa detraibile per il contribuente ed il pagamento effettuato da un altro soggetto.

In questi casi il contribuente può dimostrare l'utilizzo del mezzo di pagamento tracciabile:

- mediante prova cartacea della transazione/pagamento con ricevuta bancomat, estratto conto, copia bollettino postale o del Mav e dei pagamenti con PagoPA;
- in mancanza mediante l'annotazione in fattura, ricevuta fiscale o documento commerciale, da parte del percettore delle somme che cede il bene o effettua la prestazione di servizio.

Gli oneri possono essere pagati anche tramite un'applicazione di pagamento via smartphone: in questi casi l'Agenzia delle Entrate ha precisato che oltre al documento fiscale che attesta l'onere sostenuto è necessario possedere l'estratto del conto corrente cui si appoggia l'applicazione e, se dall'estratto conto non emergono le informazioni sul beneficiario del pagamento, anche la copia delle ricevute dei pagamenti presenti nell'app. Si ricorda infine che la disposizione riguardante la tracciabilità dei pagamenti non si applica in relazione alle spese sostenute per:

- l'acquisto di medicinali e dispositivi medici;
- prestazioni sanitarie rese dalle strutture pubbliche o da strutture private accreditate al Servizio Sanitario Nazionale.

### Credito d'imposta sulle locazioni di immobili ad uso non abitativo e di affitto d'azienda

Nella risposta ad interpello n. 440 del 05.10.2020 l'Agenzia delle Entrate ha fornito un interessante chiarimento in tema di credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo o di affitto d'azienda, di cui all'art. 28 del DL 34/2020, affermando che **il credito possa spettare anche ove i canoni siano stati anticipatamente pagati nel 2019**.

Si ricorda, brevemente, che l'art. 28 del DL 34/2020 riconosce un credito d'imposta:

- ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione (nonché agli enti non commerciali con riferimento agli immobili destinati all'attività istituzionale);
- a condizione che abbiano ricavi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo di imposta precedente ed abbiano riportato un calo del fatturato almeno pari al 50% rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente;
- con riferimento ai mesi di marzo, aprile, maggio e giugno 2020;
- purché il contratto abbia ad oggetto immobili "ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico, o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo".

Il credito spetta nella misura:

- **del 60%** dell'ammontare mensile del canone, per i contratti di locazione, di leasing o di concessione di immobili (il credito si riduce al 20% per le imprese al dettaglio aventi ricavi superiori a 5 milioni di euro);
- **del 30%** dei canoni relativi a contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, comprensivi di almeno un immobile (il credito si riduce al 20% per le imprese al dettaglio aventi ricavi superiori a 5 milioni di euro).

### Credito d'imposta per gli aumenti di capitale sociale - Tempistica

Fino al 30 giugno 2021 gli aumenti di capitale di Spa e Srl beneficiano di un **regime semplificato** transitorio, introdotto dall'articolo 44 del DL 76/2020. La disposizione è correlata alle agevolazioni "Covid-19" e riguarda gli aumenti di capitale mediante nuovi conferimenti sia in denaro che in natura. Le semplificazioni riguardano l'introduzione nello statuto della delega agli amministratori ad aumentare il capitale sociale da deliberare fino al **30.06.2021**, nonché la deroga alle regole ordinarie del Codice Civile in riferimento alle **maggioranze** necessarie. È infatti possibile deliberare l'aumento a condizione che in assemblea sia rappresentata almeno la **metà** del capitale sociale e con il voto favorevole della **maggioranza** del **capitale** intervenuto. Queste maggioranze ridotte sono considerate valide anche se lo statuto ne dovesse prevedere altre più elevate.

Occorre tuttavia tenere presente l'**aspetto fiscale**. Il DL 34/2020 ha infatti introdotto un **credito d'imposta** nella misura del **20%** per i soci conferenti nonché un ulteriore credito d'imposta per la società beneficiaria in caso di **perdite** da ripianare. Va rilevato però che il **termine ultimo** riferito ai **versamenti** conseguenti all'aumento di capitale per poter usufruire del credito d'imposta è fissato al **31.12.2020**. La sottoscrizione parziale entro il 31.12 non basta per l'incentivo. Ciò significa che la delibera deve essere adottata ben prima del 31 dicembre per consentire ai soci di effettuare i versamenti entro tale termine.

Va infine ricordato che per usufruire del credito va presentata apposita istanza sottoposta a "**click day**" la cui scadenza non è ancora stata fissata; occorre pertanto non trovarsi impreparati.

### Operazioni immobiliari: cambio regime Iva tra stipula del preliminare e contratto di compravendita

L'acconto prezzo pagato in sede di stipula del contratto preliminare ed assoggettato a regime d'esenzione Iva (come nel caso di mancata opzione per il regime di imponibilità Iva da parte del cedente) mantiene tale imposizione fiscale anche qualora in sede di stipula del contratto di compravendita il cedente opti, invece, per l'assoggettabilità ad Iva. In proposito, la Circolare Agenzia Entrate del 28 giugno 2013, n. 22, ha precisato che, nel caso specifico, solo l'importo dovuto a saldo in sede di atto di compravendita è da assoggettare ad Iva con il conseguente riconoscimento del regime di esenzione Iva per l'acconto.

### Credito d'imposta per ricerca e sviluppo

L'art. 1, c. 198-209 della L. 160/2019 ed il DM 26.05.2020 prevedono, per il 2020, un nuovo credito d'imposta (che di fatto sostituisce il bonus ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del DL 145/2013) per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica ed altre attività innovative (design ed ideazione estetica).

Possono beneficiare dell'agevolazione le imprese, a prescindere dalla forma giuridica, dalla natura giuridica, dalla dimensione, dal regime di determinazione del reddito (ivi inclusi, quindi, i soggetti in regime forfetario).

Il nuovo credito d'imposta opera per il solo periodo d'imposta successivo al 31.12.2019, vale a dire il 2020 per i soggetti "solari".

Il credito d'imposta ricerca e sviluppo disciplinato dall'art. 3 del DL 145/2013 (che avrebbe dovuto trovare applicazione anche con riferimento al 2020) è anticipatamente cessato al 31.12.2019. La determinazione e la misura del credito d'imposta variano a seconda della tipologia di investimenti agevolabili.

Per le attività di **ricerca e sviluppo** agevolabili, il credito d'imposta è riconosciuto:

- in misura pari al **12%** della relativa base di calcolo (al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili);
- nel limite massimo di 3 milioni di euro.

In linea di massima sono ammissibili al credito d'imposta le attività di ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale in campo scientifico o tecnologico.

Per le attività di **innovazione tecnologica** il credito d'imposta è riconosciuto (separatamente da quello per attività di ricerca e sviluppo):

- in misura pari al **6%** della relativa base di calcolo;
- nel limite massimo di 1,5 milioni di euro.

Per le attività di innovazione tecnologica finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di **transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0**, il credito d'imposta è riconosciuto:

- in misura pari al **10%** della relativa base di calcolo;
- nel limite massimo di 1,5 milioni di euro.

Per le attività di **design e ideazione estetica**, il credito d'imposta è riconosciuto:

- in misura pari al **6%** della relativa base di calcolo;
- nel limite massimo di 1,5 milioni di euro.

Il credito d'imposta spettante è utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante il modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, in tre quote annuali di pari importo, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione e subordinatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione previsti.

L'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti. Sono quindi tenute all'adempimento anche le imprese con bilancio certificato.

Per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, l'apposita certificazione è rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti, iscritti nella sezione A del Registro di cui all'art. 8 del DLgs. 39/2010. Per le sole imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, le spese sostenute per adempiere all'obbligo di certificazione della documentazione contabile sono riconosciute in aumento del credito d'imposta per un importo non superiore a 5.000,00 euro.

Ai fini dei successivi controlli, le imprese beneficiarie del credito d'imposta sono tenute a redigere e conservare una relazione tecnica che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o ai sottoprogetti in corso di realizzazione.

### Nessuna agevolazione IMU per gli immobili di coniugi residenti in Comuni diversi

La Corte di Cassazione, con ordinanza n. 20130/2020, ha ribadito che ai fini dell'IMU non spetta alcuna agevolazione prevista per l'abitazione principale, nel caso in cui i coniugi siano residenti in due

Comuni diversi, in quanto per legge i benefici (aliquota ridotta, detrazione, esenzione) sono riconosciuti all'immobile adibito a residenza (anagrafica ed effettiva) dell'intero nucleo familiare.

Le conclusioni raggiunte dai giudici di legittimità implicherebbero che nel caso di coniugi (soggetti passivi) con residenza anagrafica ed effettiva (dimora abituale) in due unità immobiliari abitative situate in Comuni diversi, nessuno di essi potrebbe usufruire dell'agevolazione prevista per l'abitazione principale. Il tutto contrariamente a quanto interpretato dal Dipartimento delle Finanze che aveva affermato che il legislatore non ha stabilito alcuna limitazione qualora gli immobili adibiti ad abitazione principale siano ubicati in Comuni diversi, per cui le relative agevolazioni ben possono essere usufruite distintamente e separatamente (Circ. 18 maggio 2012 n. 3/DF).

Il notevole contenzioso, che in virtù dell'attuale insegnamento dei supremi giudici è destinato ad aumentare, meriterebbe un pronto intervento del legislatore.

### **Aliquota Iva agevolata anche sulle demolizioni finalizzate a nuovi edifici**

La definizione di "ristrutturazione edilizia" in senso urbanistico di cui all'art. 3, c. 1, lett. d) DPR 380/2001 è stata recentemente ampliata dall'art. 10, c. 1, lett. b), n. 2) del DL 76/2020.

La norma, nella versione previgente, prevedeva la possibilità di effettuare interventi di ristrutturazione attraverso la demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria del fabbricato preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica.

Con le modifiche apportate dal decreto "Semplificazioni" invece rientrano in tale definizione anche gli interventi di demolizione e ricostruzione di edifici esistenti:

- con variazione di sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche,
- con le innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica, per l'applicazione della normativa sull'accessibilità, per l'installazione di impianti tecnologici e per l'efficientamento energetico;
- **con incrementi di volumetria**, nei casi espressamente previsti dalla legislazione vigente o dagli strumenti urbanistici comunali anche al fine di promuovere interventi di rigenerazione urbana.

Poiché finora tali interventi, ove veniva mutata la sagoma e la volumetria del nuovo edificio, erano considerati "interventi di nuova costruzione" la modifica non è di poco conto dal punto di vista delle imposte indirette.

Infatti le prestazioni di appalto per la costruzione di fabbricati abitativi scontano le aliquote del 4% (per le costruzioni rurali e quelle per cui sussistono i requisiti "prima casa") e del 10% per le altre fattispecie con l'applicazione dell'aliquota del 22% con riferimento ai fabbricati di categoria catastale A/1, A/8 e A/9. Diversamente per la costruzione dei fabbricati non abitativi si applica, salvo alcune eccezioni, l'aliquota ordinaria del 22%.

Invece, in **caso di ristrutturazione, l'aliquota del 10%**, di cui al n. 127-quaterdecies della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/72, si applica **indistintamente per gli appalti riferiti a qualunque tipologia di immobile a prescindere dalla categoria catastale del fabbricato oggetto di recupero**, ricomprendendo pertanto anche quelli a destinazione commerciale od industriale.

Occorre infine ricordare che, ai sensi del n. 127-terdecies della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/72, l'aliquota Iva del 10% si applica anche alle cessioni di beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la realizzazione degli interventi "ristrutturazione edilizia", ricomprendendo in tale accezione anche le prestazioni relative alla posa in opera del bene da parte del cedente, purché la posa in opera si configuri come operazione accessoria ex art. 12 del DPR 633/72 rispetto alla fornitura del bene.

### **Riaddebito costi con ricarico senza effetti Iva**

In merito al trattamento Iva delle **operazioni di riaddebito spese** spicca il caso in cui il soggetto che effettua il riaddebito **operi** anche **un ricarico** in sede di rifatturazione. Occorre premettere che, dal punto di vista civilistico, tali operazioni sono regolate dall'art. 1703 e seguenti del Codice Civile, distinguendo tra:

- **mandato con rappresentanza** nell'ipotesi in cui il mandatario agisca in nome e per conto del mandante;
- **mandato senza rappresentanza** qualora il mandatario agisca per conto del mandante ma in nome proprio.

**Nel primo caso** il riaddebito delle spese è **escluso** dalla base imponibile **Iva ai sensi dell'art. 15 del DPR n. 633/1972**, purché le somme dovute a titolo di rimborso di anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte siano regolarmente documentate.

Nel caso del **mandato senza rappresentanza**, invece, il riaddebito è disciplinato, ai fini Iva, dall'art.3 del DPR n. 633/1972, secondo cui la prestazione ricevuta dal mandatario è considerata prestazione di servizi anche nei rapporti tra questi e il mandante. Come recentemente ribadito dall'Amministrazione Finanziaria a fini Iva ciò implica che **l'operazione riaddebitata mantenga la stessa natura di quella originaria**. Ad esempio, se il mandato concerne l'acquisto di un servizio con aliquota Iva ridotta questo sarà soggetto alla medesima aliquota sia nel passaggio dal fornitore terzo al mandatario, sia nel passaggio da questi al mandante. In base all'interpretazione fornita con la RM n. 6/1998 il riaddebito dal mandatario al mandante dovrebbe mantenere la stessa natura della prestazione ricevuta dal mandatario anche qualora il rimborso non avvenga al costo esatto, bensì con l'applicazione di un ricarico da parte del mandatario.

Nonostante la Corte di Giustizia Ue si sia dimostrata contraria a tale orientamento, con diverse pronunce in senso opposto, non constano, al momento, interventi successivi dell'Agenzia delle Entrate volti a recepire tale difforme interpretazione. In particolare la risposta n. 132/2020 dell'Agenzia delle Entrate, ricordando che le prestazioni rese o ricevute tra il mandante e il mandatario e tra il mandatario ed il terzo conservano sempre la medesima natura oggettiva, ha confermato implicitamente che, in caso di riaddebito delle spese con il ricarico della provvigione, l'operazione oggetto del mandato non deve essere riqualificata ai fini Iva.

### **Rimborso Iva “diretto” anche per i soggetti non stabiliti in Italia**

Nella risposta n. 339 dell'11.09.2020 l'Agenzia delle Entrate ha mutato orientamento in merito al riconoscimento del **rimborso diretto dell'Iva**, ai sensi dell'art.38-bis2 del DPR n. 633/1972, in favore di un soggetto passivo non residente in Italia ma ivi identificato, che non ha effettuato operazioni attive in Italia se non con il meccanismo del *reverse charge*. Sul punto, infatti, si riscontra la contrapposizione tra il pensiero della Corte di Giustizia dell'Unione Europea e l'orientamento dell'Amministrazione Finanziaria, entrambe messe in luce dal richiedente nell'istanza d'interpello.

L'interpretazione comunitaria parte dall'assunto che non può essere negato il rimborso Iva diretto ad un **soggetto passivo stabilito in altro Stato Membro** per il semplice fatto di avere nominato un rappresentante fiscale in quest'ultimo Stato. La posizione della prassi interna, sul tema, è invece sintetizzata nella faq n. 40 del 12.07.2010, pubblicata sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, secondo cui i soggetti che hanno una stabile organizzazione in Italia, gli identificati diretti e coloro che usufruiscono del rappresentante fiscale non possono richiedere direttamente il rimborso dell'Iva con il meccanismo previsto per i soggetti non residenti, ma devono richiedere il rimborso dell'imposta mediante le modalità previste per i soggetti residenti, per il tramite della propria posizione “leggera” italiana. Proprio da questo contrasto interpretativo scaturisce la richiesta, formulata all'Agenzia delle Entrate dall'istante, in merito alla possibilità di accedere alla procedura di rimborso IVA prevista per i soggetti non residenti da parte di un soggetto identificato ai fini Iva in Italia che effettua solamente operazioni attive in *reverse charge* nel territorio dello Stato. In relazione alla specifica domanda presentata l'Agenzia delle Entrate osserva che, laddove le operazioni passive e le relative fatture d'acquisto non fossero confluite nella dichiarazione Iva annuale della posizione “leggera” italiana, il soggetto passivo avrebbe potuto beneficiare del diritto al rimborso per i soggetti non residenti, fermo restando la sussistenza di tutti gli altri presupposti di quest'ultima disciplina, a nulla ostando la presenza di una posizione Iva in Italia.

### **La scissione asimmetrica non si configura come abuso del diritto**

Con la risposta all'interpello n. 421 dell'1.10.2020 l'Agenzia delle Entrate ha **confermato l'assenza** di elementi che possono integrare **l'abuso del diritto in merito ad una scissione societaria** asimmetrica non proporzionale, in favore di una società beneficiaria neo costituita in modo che:

- il primo socio, titolare del 50% nella società scissa immobiliare, diviene titolare del 100% delle quote della beneficiaria immobiliare;
- il secondo socio, anch'egli titolare del 50% nella scissa, diventa titolare del 100% delle quote della medesima.

I soggetti titolari del diritto di usufrutto sulle quote della scissa resterebbero nelle medesime percentuali sia nella società scissa che nella società beneficiaria. Tale operazione deriva dal fatto che i soci hanno manifestato divergenze di opinioni sulla futura gestione societaria, come documentato dai verbali di assemblea del consiglio di amministrazione.

Ai sensi dell'art. 173 del TUIR la scissione totale o parziale di una società in altre, preesistenti o di nuova costituzione, infatti, non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni delle società, comprese quelle relative alle rimanenze e all'avviamento (c.d. principio della "neutralità fiscale").

I plusvalori relativi ai componenti patrimoniali trasferiti dalla scissa alla società beneficiaria, mantenuti provvisoriamente latenti attraverso la scissione neutrale, concorrerebbero alla formazione del reddito della società nel caso in cui i beni:

- escano dalla sfera imprenditoriale;
- vengano ceduti a titolo oneroso;
- divengano oggetto di risarcimento per la loro perdita o danneggiamento;
- siano assegnati ai soci oppure destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Sempre applicando il **principio della neutralità fiscale** il cambio delle partecipazioni originarie non comporta l'insorgenza di alcun tipo di reddito in capo ai soci della società scissa, salvo eventuali conguagli in denaro.

In merito al caso in esame, l'Agenzia delle Entrate conferma ancora che l'operazione di scissione non proporzionale asimmetrica, che risulta finalizzata a superare i conflitti fra i soci, non comporta il conseguimento di alcun vantaggio fiscale indebito, non ravvisandosi alcun contrasto con la *ratio* di disposizioni tributarie o con i principi dell'ordinamento tributario.

L'Agenzia delle Entrate ha infine precisato che ai fini delle imposte indirette questa operazione non consente di conseguire un vantaggio fiscale indebito, poiché sono valide le medesime ragioni sopra esposte. Pertanto:

- secondo la disciplina Iva le società beneficiarie della scissione effettuano la rettifica della detrazione Iva dei beni ammortizzabili e dei fabbricati qualora ne sussistano i presupposti (ad esempio a seguito di mutamento del regime fiscale delle operazioni attive);
- in merito **all'imposta di registro** l'atto verrà tassato nella **misura fissa di 200 euro**;
- l'operazione è soggetta alle **imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 200 euro**.

### **Successioni transfrontaliere: lo Stato di residenza abituale del *de cuius* determina la legge applicabile**

La Corte di giustizia europea, con sentenza del 16 luglio scorso, Causa C-80/19, ha esaminato un delicato caso di successione transfrontaliera già disciplinato dal Regolamento UE n. 650/2012, stabilendo un principio di diritto, a cui devono rifarsi le autorità competenti, del concetto di residenza abituale del defunto, ai fini dell'individuazione della giurisdizione competente e della legge di successione applicabile. Il caso specifico preso in esame, riguarda un soggetto cittadino di uno stato Ue (nel quale il medesimo ha redatto il testamento, vi possedeva i beni caduti in successione e con il quale non aveva mai interrotto i propri stretti legami) che, al momento della morte, risiedeva in un altro stato Ue. Secondo la Corte, l'individuazione della residenza abituale del defunto deve tenere conto sia del criterio generale di collegamento costituito dalla residenza (civilistica) al momento della morte, sia dell'individuazione della tipologia di comportamenti adottati dal *de cuius* nello stato di cittadinanza durante la propria vita (stretti legami, stabili affetti ed interessi, soggiorni ecc.). Pertanto la Corte di giustizia europea, ha statuito il principio secondo il quale "*la volontà del de cuius, nonché l'accordo tra eredi, possono condurre alla determinazione di un organo giurisdizionale competente ed all'applicazione di una legge successoria di uno stato membro diversi da quelli che risulterebbero dall'applicazione dei criteri stabiliti da tale regolamento*".

### **L'amministratore di fatto in Italia configura la stabile organizzazione**

La Cassazione nella recentissima sentenza n. 21693 dell'8.10.2020 ha esaminato i termini di configurabilità di una stabile organizzazione in Italia di una società estera, che secondo l'Amministrazione finanziaria italiana svolgeva sul territorio italiano un'attività di impresa per mezzo di un "*amministratore di fatto*".

Secondo la Suprema Corte ai fini della verifica della sussistenza di una stabile organizzazione occorre considerare che: - rileva l'esercizio di un'attività economicamente significativa per il soggetto cui la stessa è riferibile; tale attività deve essere intesa in senso ampio, ricomprendendo anche lo svolgimento di una

prestazione di servizi o, più in generale, di qualunque attività di impresa purché riferibile al soggetto che la esercita; - vanno escluse le attività non suscettibili di produrre reddito autonomo e che siano meramente preparatorie o accessorie (rivolte esclusivamente all'impresa); - l'esenzione non opera nell'ipotesi in cui tali attività ausiliarie siano svolte unitamente ad un processo produttivo; - la sede fissa deve essere utilizzata dall'impresa non residente, per l'esercizio, in tutto o in parte, della "sua attività" ove l'attività si espliciti in una funzione di finanziamento ovvero in una prestazione di servizi (non si può parlare di attività meramente preparatorie o ausiliarie); - l'esercizio di una pluralità di attività da parte di un "amministratore di fatto" che agisce per conto della società rileva ai fini della qualifica di "agente" ex art. 162, c. 6, del TUIR.

Ad avviso della Cassazione l'attività esercitata dall'amministratore di fatto può consistere nell'emissione di fatture per conto della società, nella conservazione della documentazione nell'interesse della società, nel perfezionamento di contratti di vendita apponendo la propria firma (o sigla) su tutte le fatture, nello svolgimento dei rapporti con gli intermediari bancari nazionali presso cui sono aperti conti correnti societari esteri e in valuta, nel pagamento dei fornitori mediante emissione di assegni tratti su conti correnti societari, etc.

### Diritto commerciale, bilancio, contabilità e varie

---

#### **Emanato il decreto sul Registro unico nazionale del Terzo settore**

Il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali ha pubblicato, in data 7 ottobre 2020, il decreto 15 settembre 2020 n. 106, che dà attuazione all'art. 53 del Codice del Terzo settore. Con esso si disciplinano le procedure per l'iscrizione e la cancellazione degli enti dal RUNTS, nonché: i documenti da presentare ai fini dell'iscrizione, per garantire l'uniformità di trattamento degli ETS sull'intero territorio nazionale; le modalità di deposito degli atti; le regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione del Registro unico; le modalità di comunicazione dei dati tra il Registro Imprese ed il Registro unico con riferimento agli enti del Terzo settore iscritti nel Registro delle imprese.

Il decreto ministeriale ha già passato il vaglio della Corte dei conti ed è in corso di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale. A partire da tale pubblicazione, si legge nell'art. 30 del decreto 106/2020, l'ufficio dirigenziale generale del Ministero del Lavoro presso cui è istituito il RUNTS, sulla base dello stadio di realizzazione del sistema telematico, individuerà con apposito provvedimento il termine di "operatività del registro" a decorrere dal quale avrà inizio il processo di trasferimento dei dati relativi agli enti iscritti nei registri delle ODV e delle APS. Da tale termine:

- si avrà il trasferimento al RUNTS dei dati relativi agli enti fino a oggi iscritti nei registri ODV e APS;
- ODV e APS non potranno più iscriversi negli attuali registri (regionali o provinciali per le ODV, nazionale per le APS), ma dovranno (e potranno) farlo solo presso il Registro unico;
- l'Agenzia delle Entrate pubblicherà sul proprio sito l'elenco degli enti iscritti nell'anagrafe Onlus relativi al giorno antecedente il giorno di operatività del Registro e comunicherà allo stesso i dati e le informazioni relativi agli enti iscritti nell'anagrafe Onlus e cioè il codice fiscale, la denominazione, la sede legale, le generalità e il codice fiscale del rappresentante legale;
- ciascuna Onlus, successivamente all'inserimento nel sito dell'Agenzia, potrà presentare domanda per iscrizione al RUNTS evidenziando la sezione in cui vuole essere iscritta;
- associazioni, fondazioni ed altri enti diversi da ODV, APS e Onlus potranno scegliere (se in possesso dei richiesti requisiti) di iscriversi in una delle 7 sezioni del RUNTS;
- i notai potranno iniziare a ricevere atti costitutivi di associazioni e fondazioni, per la costituzione o l'acquisizione della personalità giuridica attraverso il sistema ordinario.

I primi enti chiamati in causa dalla data di operatività del registro saranno le organizzazioni di volontariato (ODV) e le associazioni di promozione sociale (APS), per le quali è prevista la trasmigrazione automatica. Per detti enti, il primo comma dell'art. 31 del decreto 106 prevede che i competenti uffici delle Regioni e delle Province autonome comunichino telematicamente al RUNTS, entro 90 giorni dall'operatività del Registro unico (quindi presumibilmente entro giugno) i dati in loro possesso relativi agli enti iscritti ai loro registri al giorno antecedente al termine per l'operatività del registro.



Dopo la trasmigrazione, ciascun ufficio regionale o provinciale del RUNTS verificherà, entro 180 giorni, la completezza delle informazioni e la sussistenza dei requisiti per l'iscrizione degli enti al Registro. Eventuali informazioni e documenti mancanti saranno richiesti agli enti con pubblicazione sul portale del Registro unico dei nominativi degli enti per i quali sono pendenti richieste di informazioni e documenti. Il procedimento di iscrizione è sospeso fino alla ricezione dei documenti e delle informazioni richieste per non più di 60 giorni decorrenti dalla data di pubblicazione dei riferimenti del destinatario. L'omessa trasmissione delle informazioni e dei documenti mancanti, nei termini d'anzì previsti, comporterà la mancata iscrizione dell'ente nel registro, con comunicazione all'indirizzo di posta certificata dell'ente e apposita comunicazione dei non iscritti sul portale del RUNTS.

Fino al perfezionamento dell'iscrizione (e quindi presumibilmente per l'intero anno 2021) gli enti iscritti nei registri delle ODV o APS continueranno a godere dei diritti acquisiti derivanti dalla rispettiva qualifica.

### **Possibilità di sospensione degli ammortamenti**

L'art. 60, comma 7-*bis* della legge di conversione del D.L. 104/2020 consente ai soggetti che non adottano i principi contabili internazionali di sospendere (in tutto o in parte) la quota di ammortamento dell'anno nei bilanci 2020. Viene, pertanto, prevista una facoltà di deroga alla norma prevista dall'art. 2426 primo comma n. 2) cod. civ. che prevede l'ammortamento delle immobilizzazioni materiali ed immateriali. Conseguentemente le imprese potranno non contabilizzare fino al 100% gli ammortamenti dei beni materiali ed immateriali mantenendo nel bilancio 2020 gli stessi valori dell'anno precedente. Il piano di ammortamento originario sarà prolungato di un anno e sarà obbligatorio destinare a una riserva indisponibile gli utili di ammontare pari alla quota di ammortamento sospesa. Nel caso di utili inferiori alle quote di ammortamento non contabilizzate, la riserva dovrà essere integrata utilizzando riserve patrimoniali disponibili, in mancanza delle quali saranno accantonati gli utili degli esercizi successivi. In bilancio dovrà essere fornita un'informativa che deve includere, oltre alle ragioni della deroga, una quantificazione degli ammortamenti non contabilizzati, i relativi impatti sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico dell'esercizio nonché i riferimenti alla riserva indisponibile iscritta nel patrimonio netto. Si ritiene che nell'ambito applicativo della norma rientrino anche le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e le cosiddette micro-imprese e con riferimento a queste ultime, secondo le indicazioni del documento CNDEC di novembre 2012, l'informativa andrebbe fornita in calce allo Stato patrimoniale. Sotto il profilo fiscale, la norma ammette la deduzione della quota di ammortamento non imputata a Conto economico "*alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102-bis e 103 del TUIR*". Analoga deduzione è ammessa ai fini IRAP. Il conseguente disallineamento tra valore civilistico e fiscale determinerà, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta 2020, una variazione in diminuzione con stanziamento di imposte differite passive nel bilancio 2020. Queste ultime potranno essere riassorbite nell'ultimo esercizio di ammortamento civilistico, dato che per il medesimo periodo di imposta non si avrà alcuna quota di ammortamento fiscalmente deducibile; il riassorbimento potrebbe, tuttavia, verificarsi in via anticipata nel caso di cessione del cespite. In tale ipotesi, al momento della cessione, oltre all'utilizzo delle imposte differite in precedenza stanziate, dovrà essere svincolata la quota di riserva di utile corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata.

## Trust e attività fiduciaria

---

### **L'attribuzione dei beni in trust ai beneficiari e l'imposizione diretta**

Un evento assai importante nella vita di un trust è costituito dalla devoluzione finale ai beneficiari, alla chiusura del trust medesimo, dei beni che vi sono stati apportati. Tale tema, che è frequentemente oggetto di studio e di analisi ai fini delle imposte indirette, lo è assai meno dal punto di vista delle imposte sui redditi. L'argomento (*ben riassunto da Gabriele Giardina nel notiziario Eutekne – Il Quotidiano del Commercialista, di venerdì 9 ottobre u.s.*) non è di poco conto.

Il primo approccio al tema risulta essere stato quello elaborato dal SECIT (Servizio Centrale degli Ispettori Tributarî) con la delibera n. 37/98 dell'11 maggio 1998, con la quale venne affermata la non imponibilità, ai fini reddituali, dei trasferimenti ai beneficiari delle quote di capitale o di patrimonio costituito in trust. E ciò

nella prospettiva, secondo gli estensori, che tale attribuzione avesse rilievo unicamente ai fini delle imposte indirette.

Successivamente, a seguito della Legge Finanziaria del 2007 che, per ragioni di gettito, o comunque di inquadramento fiscale dell'istituto che si stava prepotentemente inserendo nella realtà italiana, ha per così dire "entificato" il trust, modificando a tal fine l'art. 73 del TUIR e sancendo definitivamente l'appartenenza del trust ai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società, si è pronunciato sull'argomento anche il Consiglio Nazionale del Notariato che, con lo Studio n. 22-2007/T, è giunto a delle conclusioni in linea con quelle del SECIT. Lo Studio infatti sostiene l'irrelevanza ai fini reddituali della distribuzione patrimoniale ai beneficiari del patrimonio del trust, o di una sua quota, giustificata dal fatto che "non si è nemmeno in presenza di un reddito". Manca in effetti il presupposto per dar luogo ad un'imposizione diretta, dal momento che l'arricchimento che si verifica in capo ai beneficiari, con l'attribuzione agli stessi del capitale in trust, non consegue ad un'attività svolta dai beneficiari medesimi, ma deriva esclusivamente da un atto di sostanziale liberalità voluta e programmata in origine dal disponente e formalizzata nell'atto istitutivo del trust medesimo.

Diverso sarebbe invece il trattamento fiscale nel caso in cui il beneficiario ricevesse l'attribuzione del capitale nell'ambito della sua eventuale sfera imprenditoriale in quanto tale attribuzione assumerebbe la qualifica di sopravvenienza attiva, tassabile in conformità dell'art. 88, comma 3, lett. b) del TUIR.

## Finanziamenti e contributi

### Contributo a fondo perduto per le certificazioni SOA

La Camera di Commercio di Cuneo, in collaborazione con le associazioni di categoria provinciali, ha deliberato l'apertura di un bando diretto alle imprese che sostengono **spese relative a certificazioni SOA**. Sono ammesse alla misura le imprese aventi sede legale o unità locale in Provincia di Cuneo, regolarmente iscritte al Registro Imprese ed in regola con il pagamento del diritto camerale. L'impresa deve risultare attiva al momento della liquidazione del contributo. Non possono partecipare al bando le imprese che hanno già partecipato all'analogo bando nell'anno 2019, quelle che hanno in corso una fornitura di beni o servizi a favore della Camera di Commercio di Cuneo e quelle sottoposte a procedure concorsuali, in stato di liquidazione o che rientrino nella definizione di imprese in difficoltà secondo la definizione comunitaria. Sono ammesse al contributo le **spese, sostenute e fatturate nel periodo compreso tra l'1.04.2020 ed il 31.12.2020**, relative al rilascio della seguente documentazione da parte di Società di Organismi di Attestazione (SOA):

- prima attestazione;
- revisione triennale;
- rinnovo quinquennale;
- integrazione di attestazione.

Il **contributo è pari al 30% delle spese ammissibili**, fino ad un importo **massimo di 2.000 euro** per impresa richiedente. Le spese sostenute non dovranno essere inferiori a 700 euro e dovranno risultare pagate alla data di invio della domanda. Le istanze potranno essere presentate **fino all'1.02.2021**.

### Contributo a fondo perduto per la trasformazione digitale delle imprese

La S.M.A.C.T. S.p.a., società costituita da 40 tra enti pubblici e privati, fondata con l'obiettivo di promuovere la realizzazione di **progetti di ricerca applicata**, di trasferimento tecnologico e di formazione su tecnologie avanzate, nel quadro degli interventi connessi al Piano nazionale Industria 4.0, ha promosso un bando destinato alle imprese che abbiano una stabile organizzazione in Italia e che siano regolarmente costituite ed iscritte al Registro Imprese. Ogni soggetto potrà candidare fino a due proposte progettuali innovative che, facendo leva su una o più tecnologie, mirino all'ottimizzazione dei processi produttivi, al miglioramento ed innovazione di prodotto, all'innovazione dei modelli di business ed organizzativi a favore della competitività aziendale a livello globale. Il contributo, **pari al 50% dei costi di progetto sostenuti** fino ad un **tetto massimo di 100.000 euro**, ammette le seguenti spese:

- **costi del personale**, quali ricercatori, tecnici ed altro personale ausiliario, nella misura in cui sono impiegati nel progetto, rendicontati al costo effettivo o per costi standard;
- **costi relativi a strumentazione ed attrezzature**, nella misura e per il periodo in cui sono utilizzati per il progetto;
- **costi per la ricerca contrattuale, le conoscenze ed i brevetti** acquisiti o ottenuti in licenza da fonti esterne a normali condizioni di mercato, nonché costi per servizi di consulenza ed equivalenti, utilizzati esclusivamente ai fini del progetto;
- **spese generali supplementari ed altri costi di esercizio**, compresi i costi dei materiali, delle forniture e di prodotti analoghi, direttamente imputabili al progetto, fino al limite del 15% delle spese del personale.

Le domande dovranno essere presentate **entro e non oltre il 24.11.2020**.

## Consulenza del lavoro

---

### Equiparazione della quarantena alla malattia

L'Inps con il messaggio n. 3653 del 9.10.2020 ha fornito indicazioni operative per i lavoratori aventi diritto alla tutela previdenziale della malattia.

Ai sensi di tale norma, i periodi di quarantena o permanenza domiciliare fiduciaria con sorveglianza attiva, nonché i periodi di quarantena precauzionale, vengono equiparati - ai fini del trattamento economico - alla malattia o alla degenza ospedaliera.

In particolare, l'Inps chiarisce che per quanto riguarda l'ipotesi del lavoratore in smart working, non è possibile ricorrere alla tutela previdenziale della malattia o della degenza ospedaliera nei casi in cui il lavoratore in quarantena o in sorveglianza precauzionale (perché soggetto fragile) continui a svolgere, sulla base degli accordi con il proprio datore di lavoro, l'attività lavorativa presso il proprio domicilio, mediante le citate forme di lavoro alternative alla presenza in ufficio. In tale circostanza, infatti, non ha luogo la sospensione dell'attività lavorativa con la correlata retribuzione.

Viceversa, in caso di malattia conclamata il lavoratore è temporaneamente incapace al lavoro, con diritto ad accedere alla corrispondente prestazione economica.

### Domande di cassa integrazione

L'Inps ha illustrato le modalità di presentazione delle domande per i trattamenti di integrazione salariale con causale "COVID-19 con fatturato", da utilizzare in occasione della richiesta della seconda tranche di 9 settimane di cassa integrazione prevista dall'art. 1 del DL 104/2020.

Secondo quanto indicato dall'Inps, la domanda potrà riguardare un massimo di 9 settimane e riferirsi a periodi non anteriori al 14.9.2020, comunque da concludere entro il 31.12.2020.

Inoltre l'Inps ribadisce che potranno presentare domanda per accedere alle seconde 9 settimane esclusivamente i datori di lavoro che hanno già richiesto le prime 9 settimane e sono stati autorizzati ai relativi trattamenti.

La domanda va inoltrata esclusivamente in via telematica sul sito dell'Inps.

### Qualificazione rapporto di lavoro con familiari

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 20904 del 30.9.2020 si è pronunciata su un ricorso proposto dalla moglie di un associato in partecipazione la quale, convenendo in giudizio l'associante - nipote dell'associato - ha domandato l'accertamento della natura subordinata del rapporto intercorso con la stessa, sostenendo che le prestazioni rese in favore del marito erano da imputare automaticamente all'impresa dell'associante. I giudici della Corte hanno invece ritenuto che non sussistesse un rapporto di subordinazione anche sulla base delle prove raccolte nel corso dell'istruttoria dove era risultato che l'attività svolta dalla moglie dell'associato non era stata continuativa.

La Corte di Cassazione ha quindi ricondotto la prestazione resa dalla ricorrente nell'ambito di una collaborazione familiare e ha ricordato che tra persone legate da vincoli di parentela o di affinità opera una presunzione di gratuità della prestazione lavorativa; per superare tale presunzione occorre fornire la prova

## Consulenza del lavoro

rigorosa degli elementi tipici della subordinazione, tra i quali, soprattutto, l'assoggettamento al potere direttivo, organizzativo e disciplinare altrui e l'onerosità.

### **Procedura di emersione da lavoro irregolare**

Il Ministero del Lavoro ha pubblicato la circolare n. 3738 del 30.9.2020 sulle modalità di versamento dei contributi forfetari da parte dei datori di lavoro che si sono avvalsi della procedura di emersione dei rapporti di lavoro irregolari prevista dall'art. 103 del DL 34/2020.

La circolare interministeriale ha sottolineato che il contributo forfetario, a titolo retributivo, contributivo e fiscale, è dovuto esclusivamente per le dichiarazioni di emersione aventi a riferimento la dichiarazione di sussistenza di un rapporto di lavoro irregolare con cittadini non comunitari.

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

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

### **Decontribuzione per chi non ricorre alla cassa integrazione**

Ai datori di lavoro privati, non agricoli, che non richiedono la proroga della cassa integrazione e che abbiano già fruito, nei mesi di maggio e giugno 2020, dei trattamenti di integrazione salariale previsti dai precedenti decreti, è riconosciuto l'esonero dal versamento dei contributi previdenziali a loro carico, per un periodo massimo di 4 mesi, fruibili entro il 31 dicembre 2020, nei limiti di 8060 euro annui, da riparametrare su base mensile, pari al doppio delle ore di integrazione salariale già fruito nei mesi di maggio e giugno 2020.

Dal beneficio sono escluse le aziende che non hanno avuto perdite di fatturato nel primo semestre 2020 rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente.

### **Proroga del divieto di licenziamento**

Fino al 31 dicembre 2020, ai datori di lavoro che non abbiano integralmente fruito dei trattamenti di integrazione salariale riconducibili all'emergenza epidemiologica da COVID-19 ovvero del nuovo esonero dal versamento dei contributi previdenziali resta precluso l'avvio delle procedure di licenziamento collettivo e per giustificato motivo oggettivo, fatte salve le ipotesi in cui il personale interessato dal recesso, già impiegato nell'appalto, sia riassunto a seguito di subentro di nuovo appaltatore in forza di legge, di contratto collettivo nazionale di lavoro, o di clausola del contratto di appalto.

Le preclusioni e le sospensioni non si applicano nelle ipotesi di:

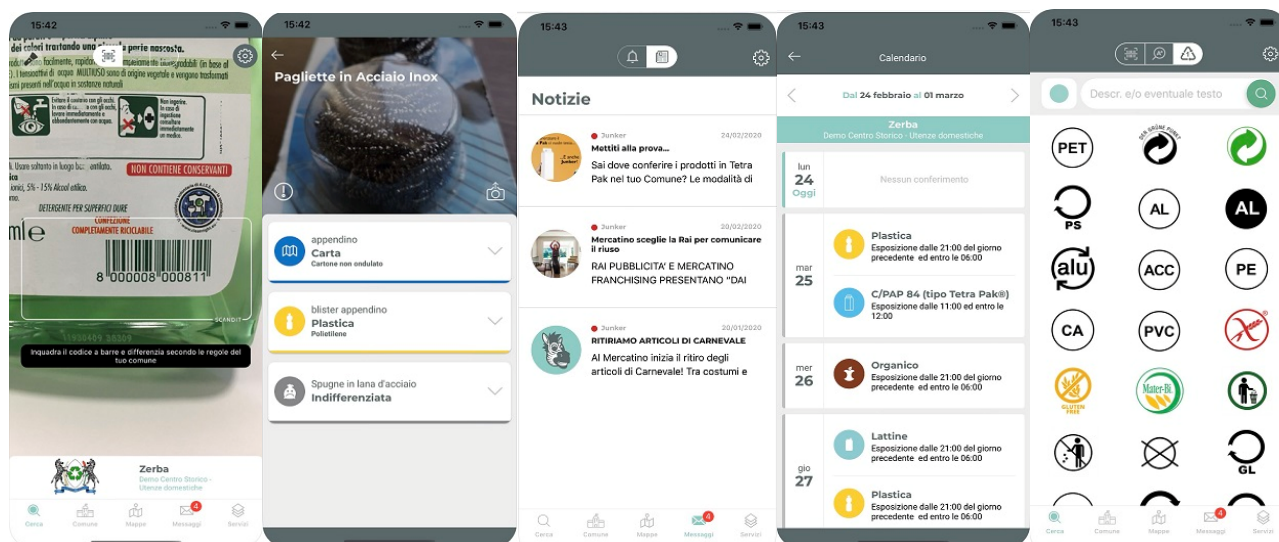
- licenziamenti motivati dalla cessazione definitiva dell'attività dell'impresa;
- fallimento;
- accordo collettivo aziendale, stipulato dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale, di incentivo alla risoluzione del rapporto di lavoro, limitatamente ai lavoratori che aderiscono al predetto accordo.

### **Coefficiente di rivalutazione del TFR**

Il coefficiente di rivalutazione per la determinazione del trattamento di fine rapporto, maturato nel periodo compreso tra il 15 settembre 2020 ed il 14 ottobre 2020, è pari all'1,125 %.

Anche quest'anno questa sezione accoglie ogni mese un suggerimento relativo ad alcune interessanti applicazioni, utili sia per il lavoro, sia in ambito quotidiano, scaricabili ed utilizzabili tramite smartphone o tablet.

## Junker – raccolta differenziata



## Descrizione

**Junker** è un'applicazione per smartphone che aiuta i cittadini a differenziare in maniera corretta e rapida i rifiuti domestici, contribuendo a ridurre la frazione di raccolta indifferenziata.

Scansionando i codici a barre stampigliati sugli imballaggi o scrivendo la tipologia di rifiuto, Junker riconosce il prodotto, lo scompone nei materiali che lo costituiscono, consentendo di:

- smistare il rifiuto con facilità in base alla raccolta differenziata adottata nel proprio Comune;
- ridurre il margine di errore e l'esposizione a multe e sanzioni;
- avere informazioni corrette e puntuali sulle modalità di smistamento;
- richiedere feedback su come smaltire i prodotti più difficili da identificare o meno comuni.

Junker legge i simboli della raccolta differenziata attraverso la fotocamera dello smartphone e fornisce il bidone in cui smaltire il materiale.

Più questa app viene usata, più segnalazioni riceve e più diventa efficace ed utile per il cittadino.

Junker vuole fornire indicazioni semplici e puntuali che consentano ai suoi utilizzatori di aumentare la percentuale e la qualità di raccolta differenziata nel proprio Comune.

## Scadenziario mese di novembre

Scadenza	Tributo/Contributo	Soggetto obbligato	Adempimento
Domenica 15	Irpef e Ires	Persone fisiche, società semplici ed enti non commerciali che possiedono partecipazioni non quotate o terreni all'1.7.2020	Termine per il versamento dell'intero ammontare, ovvero della prima di tre rate annuali di pari importo, dell'imposta sostitutiva sul valore all'1.7.2020 delle partecipazioni non quotate o dei terreni, risultante da apposita perizia asseverata di stima, ai fini dell'affrancamento facoltativo delle plusvalenze. L'imposta sostitutiva è pari all'11%.
Lunedì 16	Irpef e Ires	Imprese di autotrasporto di merci per conto di terzi	Termine finale, entro le ore 8.00, per presentare le domande per la concessione di contributi, in relazione al primo periodo di incentivazione: - per il rinnovo e l'adeguamento tecnologico del parco veicolare e l'acquisizione di beni strumentali per il trasporto intermodale; - mediante posta certificata all'indirizzo ram.investimenti2020@legalmail.it.
Lunedì 16	Contributi Inps lavoratori dipendenti	Datori di lavoro	Versamento dei contributi relativi al mese precedente.
Lunedì 16	Contributi Inps artigiani e commercianti	Soggetti iscritti alla gestione artigiani o commercianti dell'Inps	Versamento rata dei contributi previdenziali compresi nel minimale di reddito (c.d. "fissi") relativa al trimestre luglio-settembre.
Lunedì 16	Contributi Inps	Imprenditori agricoli professionali, coltivatori diretti, coloni e mezzadri	Versamento della terza rata dei contributi dovuti per l'anno 2020.
Lunedì 16	Irpef	Sostituti d'imposta che corrispondono redditi di lavoro dipendente	Versamento delle ritenute alla fonte operate nel mese precedente sui redditi di lavoro dipendente, comprese le indennità per la cessazione del rapporto di lavoro (es. Tfr).
Lunedì 16	Iva	Soggetti con partita Iva – Regime mensile	Liquidazione dell'Iva relativa al mese precedente e versamento dell'Iva a debito.
Lunedì 16	Iva	Persone fisiche rientranti nel regime fiscale forfetario e nel regime dei c.d. "contribuenti minimi"	Versamento dell'Iva relativa alle operazioni per le quali risultino debitori dell'imposta, effettuate nel mese precedente.
Lunedì 16	Iva	Soggetti con partita Iva – Regime opzionale trimestrale	Liquidazione dell'Iva relativa al trimestre luglio-settembre e versamento dell'Iva a debito, con la maggiorazione dell'1% a titolo di interessi.
Venerdì 20	Contributi Enasarco	Committenti di agenti e rappresentanti	Versamento in via telematica dei contributi dovuti sulle provvigioni relative al trimestre luglio-settembre.
Mercoledì 25	Iva	Soggetti che hanno effettuato operazioni intracomunitarie	Presentazione telematica dei modelli Intrastat relativi al mese di ottobre, in via obbligatoria o facoltativa.
Lunedì 30	Irpef, relative addizionali	Persone fisiche	Termine per la trasmissione telematica diretta, ovvero per la presentazione ad un intermediario abilitato, del modello Redditi 2020.
Lunedì 30	Ires, imposte sostitutive e addizionali	Soggetti Ires "solari"	Termine per la trasmissione telematica diretta, ovvero per la presentazione ad un intermediario abilitato (comprese le società del gruppo), del modello Redditi 2020.
Lunedì 30	Irap	Soggetti passivi Irap, con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare	Termine per la trasmissione telematica diretta, ovvero per la presentazione ad un intermediario abilitato del modello Irap 2020.
Lunedì 30	Imposte dirette	Contribuenti che hanno presentato la dichiarazione dei redditi in via telematica	Termine per la compilazione del registro dei beni ammortizzabili.
Lunedì 30	Imposte dirette e Iva	Contribuenti che hanno effettuato opzioni o revoche, esonerati dalla presentazione della dichiarazione Iva	Presentazione del quadro VO, al fine di comunicare le opzioni o le revoche dei regimi di determinazione dell'imposta o dei regimi contabili: - in allegato alla dichiarazione dei redditi; - mediante trasmissione telematica diretta o tramite intermediario.
Lunedì 30	Irpef e Irap	Persone fisiche	Versamento - seconda o unica rata di acconto dell'Irpef dovuta per l'anno in corso; - seconda o unica rata di acconto dell'Irap dovuta per l'anno in corso (se soggetto passivo Irap).
Lunedì 30	Irap	Società di persone e soggetti equiparati	Versamento seconda o unica rata di acconto dell'Irap dovuta per l'anno in corso.
Lunedì 30	Ires e relative addizionali, Irap	Soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare	Versamento: - seconda o unica rata di acconto dell'Ires (e di eventuali addizionali o maggiorazioni), dovuta per l'anno in corso; - seconda o unica rata di acconto dell'Irap dovuta per l'anno in corso.
Lunedì 30	Iva	Soggetti passivi Iva	Termine per la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate, direttamente o tramite un intermediario abilitato (comprese le società del gruppo), dei dati delle liquidazioni periodiche Iva relative al trimestre luglio-settembre.
Lunedì 30	Iva	Commercianti al minuto e soggetti assimilati, con volume d'affari 2018 fino a euro 400.000,00, che non si sono ancora dotati di un registratore telematico	Termine per effettuare la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate, con strumenti alternativi al registratore telematico, dei dati corrispettivi relativi ad operazioni: - effettuate nel mese precedente; - certificate mediante scontrino o ricevuta fiscale.

**Tutte le informazioni contenute nel presente notiziario sono riservate alla Clientela ed a coloro che hanno rapporti professionali con lo Studio ed hanno scopo unicamente informativo, con esonero da ogni responsabilità per errori od inesattezze.**