

**B** review



# TeamSystem Business review

n. 04/2020

Supplemento a TeamSystem Review n. 280

In collaborazione con

 Euroconference

 TeamSystem

# Perché rendere cartaceo ciò che nasce digitale?

Da oggi c'è **TeamSystem Digital Signature**, la soluzione per firmare elettronicamente i documenti, in piena conformità con le norme eIDAS e in completa sicurezza (Banking Security Level).

Gestisce la **firma qualificata** per documenti come bilanci e contratti e la **firma avanzata** per le dichiarazioni. È prevista inoltre la **firma automatica** qualificata per sottoscrivere documenti come il LUL e la **firma grafometrica**.

TeamSystem Digital Signature è integrata con TeamSystem Studio per l'invio in sottoscrizione dei documenti elaborati dal gestionale di Studio.

Per maggiori informazioni:

**[www.teamsystem.com/digital-signature](http://www.teamsystem.com/digital-signature)**

## **Lavoro e previdenza**

Congedi e permessi per Covid-19	<b>2</b>
Premio ai lavoratori dipendenti	<b>7</b>
Semplificazione del modello "SR41" per il pagamento diretto delle integrazioni salariali	<b>10</b>
Tfr: coefficiente di febbraio 2020	<b>12</b>

## **Economia e finanza**

Equo canone di febbraio 2020	<b>13</b>
------------------------------	-----------

## **Fisco e tributi**

Clausola di conguaglio nella scissione (funzione, possibili utilizzi ed esempio di clausola)	<b>14</b>
Profili Iva dei "conti lavoro"	<b>21</b>

## Congedi e permessi per Covid-19

**C**on la circolare n. 45/2020, l'Inps ha fornito le istruzioni in materia di diritto alla fruizione del congedo per emergenza Covid-19 e di permessi indennizzati ex L. 104/1992, introdotti dagli articoli 23 e 24, D.L. 18/2020

### Introduzione

Gli articoli 23 e 24, D.L. 18/2020 hanno introdotto le seguenti misure:

- congedo indennizzato per la cura dei minori durante il periodo di sospensione dei servizi educativi per l'infanzia e delle attività didattiche nelle scuole di ogni ordine e grado, fruibile dai genitori lavoratori dipendenti del settore privato, iscritti alla Gestione separata, autonomi iscritti all'Inps e dipendenti del settore pubblico;
- in alternativa, possibilità per i genitori di richiedere un *bonus* per l'acquisto di servizi di *baby-sitting*;
- incremento del numero di giorni di permesso retribuiti ex articolo 33, commi 3 e 6, L. 104/1992, di ulteriori complessive 12 giornate usufruibili nei mesi di marzo e aprile 2020.

Le prestazioni in argomento sono sostitutive della retribuzione e, pertanto, imponibili ai fini fiscali. L'Inps, in qualità di sostituto d'imposta, è tenuto ad operare, all'atto del pagamento, le ritenute Irpef e a riconoscere le detrazioni d'imposta spettanti, nonché ad elaborare il conguaglio fiscale di fine anno, con il conseguente rilascio della Certificazione Unica.

### Congedo Covid-19

Durata	Periodo continuativo o frazionato, comunque non superiore a 15 giorni complessivi, a partire dal 5 marzo 2020, per il periodo di sospensione dei servizi educativi per l'infanzia e delle attività didattiche nelle scuole di ogni ordine e grado.
Destinatari	Spetta, alternativamente, a uno solo dei genitori per nucleo familiare per i figli di età non superiore ai 12 anni, a condizione che nel nucleo familiare non vi sia altro genitore beneficiario di strumenti di sostegno al reddito previsti in caso di sospensione o cessazione dell'attività lavorativa o altro genitore disoccupato o non lavoratore. Il limite dei 12 anni di età non si applica per figli disabili in situazione di gravità accertata ai sensi dell'articolo 4, comma 1, L. 104/1992, iscritti a scuole di ogni ordine e grado o ospitati in centri diurni a carattere assistenziale.
	Spetta anche a genitori con figli di età compresa tra i 12 e i 16 anni, ma senza diritto all'indennità né al riconoscimento della contribuzione figurativa. È vietato procedere al loro licenziamento ed è garantito il diritto alla conservazione del posto di lavoro.
Indennità	Per figli di età non superiore ai 12 anni o disabili in situazione di gravità iscritti a scuole o ospitati in centri assistenziali, durante la fruizione del congedo, è riconosciuta un'indennità rapportata alla retribuzione o al reddito in ragione della categoria lavorativa di appartenenza del genitore richiedente e i periodi fruiti sono coperti da contribuzione figurativa. Per figli tra i 12 e i 16 anni spetta il congedo, ma senza indennità e contribuzione figurativa.
<b>Genitori dipendenti del settore privato</b>	
Tutele	Il nuovo congedo Covid-19 garantisce maggiori tutele rispetto al congedo parentale (facoltativa), in particolare le principali differenze riguardano: <ul style="list-style-type: none"><li>• le nuove percentuali di indennizzo per fasce di età dei figli;</li><li>• la tutela oltre i massimali ordinari.</li></ul> Il congedo Covid-19 riconosce un'indennità pari al 50% (anziché 30%) della retribuzione, nel caso in cui sia chiesto per un figlio fino ai 12 anni di età, e la stessa non è subordinata alla presenza di particolari condizioni anagrafiche e reddituali. Il computo delle giornate e il pagamento dell'indennità avviene con le stesse modalità previste per il pagamento del congedo parentale. La possibilità di fruire del congedo Covid-19 è, inoltre, riconosciuta anche nei casi in cui la tutela del congedo parentale non sia più fruibile: <ul style="list-style-type: none"><li>• ai genitori che abbiano già raggiunto i limiti individuali e di coppia previsti dalla specifica normativa sul congedo parentale (periodo complessivo tra i 2 genitori non superiore a 10 mesi, aumentabili a 11 qualora il padre lavoratore si astenga dal lavoro per un periodo continuativo o frazionato non inferiore a 3 mesi);</li><li>• ai genitori che abbiano figli di età compresa tra i 12 e i 16 anni.</li></ul>

# Lavoro e previdenza

Condizioni	<p>Il congedo Covid-19 è fruibile a condizione che:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• non sia stato richiesto il <i>bonus</i> alternativo per i servizi di <i>baby-sitting</i>;</li><li>• nel nucleo familiare non vi sia altro genitore beneficiario di strumenti di sostegno al reddito in caso di sospensione o cessazione dell'attività lavorativa;</li><li>• non vi sia altro genitore disoccupato o non lavoratore.</li></ul> <p>Tali condizioni devono essere autocertificate dal lavoratore al momento della presentazione telematica della domanda.</p> <p>L'eventuale domanda per i servizi di <i>baby-sitting</i> presentata dal genitore appartenente a un nucleo familiare in cui sia già in corso di fruizione un congedo parentale convertito in congedo Covid-19, verrà respinta.</p>
Frazionabilità	La frazionabilità del periodo è consentita solo a giornate intere e non in modalità oraria.
Domanda	<p>I genitori lavoratori con <u>figli di età fino ai 12 anni</u>:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• devono presentare istanza al proprio datore di lavoro e all'Inps, utilizzando la normale procedura di domanda di congedo parentale per i lavoratori dipendenti;</li><li>• nel caso in cui abbiano già raggiunto i limiti individuali e di coppia previsti per l'ordinario congedo parentale, possono comunque astenersi dal lavoro e fruire del congedo e, in attesa dell'adeguamento delle procedure informatiche per la presentazione della domanda, i relativi datori di lavoro devono consentirne la fruizione e provvedere al pagamento della relativa indennità, fermo restando l'onere, non appena sarà completato l'adeguamento delle procedure informatiche, di presentare apposita istanza all'Inps anche per periodi antecedenti alla data di presentazione della stessa, purché non anteriori al 5 marzo 2020.</li></ul> <p>Non devono presentare una nuova domanda i lavoratori che abbiano già presentato domanda di congedo parentale ordinario e stiano usufruendo del relativo beneficio, potendo proseguire l'astensione per i periodi richiesti. I giorni di congedo parentale fruiti durante il periodo di sospensione saranno considerati d'ufficio dall'Inps come congedo Covid-19 e i datori di lavoro non li dovranno computare a titolo di congedo parentale.</p> <p>I genitori con <u>figli di età compresa tra i 12 e i 16 anni</u> devono presentare domanda di congedo Covid-19 solo al proprio datore di lavoro e non all'Inps.</p>
Datori di lavoro	<p>I datori di lavoro comunicano all'Inps le giornate di congedo fruito, attraverso il flusso UniEmens, ovvero, per il settore agricolo, relativamente al I trimestre 2020, con il flusso DMAG, utilizzando i codici evento appositamente introdotti. Per i giorni di congedo già fruiti dal 5 al 25 marzo 2020, i datori di lavoro dovranno compilare i flussi utilizzando esclusivamente i codici evento e i codici conguaglio appositamente istituiti.</p> <p>Gli stessi datori di lavoro devono, altresì, anticipare per conto dell'Inps un'indennità pari al 50% della retribuzione, nei casi in cui sia prevista, sempre nel rispetto delle condizioni di accesso e dei limiti individuali e di coppia previsti.</p> <p>Per i casi di pagamento diretto, l'indennità è erogata dall'Inps.</p>
<b>Genitori dipendenti del settore pubblico</b>	
Modalità	Le modalità di fruizione del congedo, nonché le relative indennità, sono a cura dell'Amministrazione pubblica con la quale intercorre il rapporto di lavoro.
Domanda	Tale categoria di lavoratori non deve presentare la domanda di congedo Covid-19 all'Inps, ma alla propria Amministrazione pubblica, secondo le indicazioni dalla stessa fornite.
Esclusioni	Il congedo e il relativo trattamento economico non spettano in tutti i casi in cui uno o entrambi i lavoratori stiano già fruendo di analoghi benefici.
<b>Genitori iscritti alla Gestione separata e lavoratori autonomi iscritti all'Inps</b>	
Tutele	<p>Anche per i genitori iscritti alla <u>Gestione separata</u> vengono previste maggiori tutele rispetto al congedo parentale ordinario, che riguardano sia le nuove percentuali per fasce di età, sia la tutela oltre i massimali. In particolare, il congedo Covid-19 riconosce ai genitori richiedenti il congedo per figli fino ai 12 anni di età, sempre per un massimo di 15 giorni e nel solo periodo emergenziale, un'indennità pari al 50% di 1/365 del reddito, individuato secondo la base di calcolo utilizzata ai fini della determinazione dell'indennità di maternità. È stata, dunque, ampliata la tutela riconosciuta in caso di fruizione di congedo parentale ordinario, consistente nel riconoscimento di un'indennità pari al 30% di 1/365 del reddito per i figli fino a 3 anni di età.</p>

	<p>Analoga tutela è prevista anche per i genitori lavoratori autonomi iscritti all'Inps, cui viene riconosciuta un'indennità pari al 50% della retribuzione convenzionale giornaliera stabilita annualmente dalla Legge, a seconda della tipologia di lavoro autonomo svolto, per i figli fino ai 12 anni di età. Viene, dunque, ampliata la tutela prevista in caso di fruizione di congedo parentale ordinario, costituita da un'indennità pari al 30% e solo per i figli fino a 1 anno di età.</p> <p>Il congedo Covid-19, dunque, introduce una tutela per i genitori di figli fino ai 12 anni che non possono fruire del congedo parentale e, nello specifico:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• per i genitori iscritti alla Gestione separata che abbiano già raggiunto i limiti individuali e di coppia previsti dalla specifica normativa sul congedo parentale, ossia 6 mesi per minori di 3 anni di età;</li><li>• per le lavoratrici autonome iscritte all'Inps che abbiano già raggiunto il limite individuale previsto dalla specifica normativa sul congedo parentale, ossia 3 mesi per minori di 1 anno di età;</li><li>• per i lavoratori autonomi iscritti all'Inps a cui non è riconosciuta la tutela del congedo parentale.</li></ul> <p>Eventuali periodi di congedo parentale richiesti prima del 17 marzo 2020, anche se ricadenti durante il periodo di sospensione dei servizi educativi per l'infanzia e delle attività didattiche nelle scuole, non potranno essere convertiti nel congedo Covid-19 e resteranno disciplinati, computati e indennizzati al 30% come congedo parentale, trattandosi di tipologie di congedi diversi.</p> <p>I suddetti periodi fruiti sono coperti da contribuzione figurativa, nei limiti già previsti per le ipotesi dei congedi parentali.</p>
Condizioni	<p>Il congedo Covid-19 è fruibile a condizione che:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• non sia stato richiesto il <i>bonus</i> alternativo per i <i>servizi di baby-sitting</i>;</li><li>• nel nucleo familiare non vi sia altro genitore beneficiario di strumenti di sostegno al reddito in caso di sospensione o cessazione dell'attività lavorativa;</li><li>• non vi sia altro genitore disoccupato o non lavoratore.</li></ul> <p>Tali condizioni devono essere autocertificate dal richiedente al momento della presentazione telematica della domanda.</p> <p>L'eventuale domanda per i servizi di <i>baby-sitting</i> presentata dal genitore appartenente a un nucleo familiare in cui sia già in corso di fruizione un congedo parentale convertito in congedo Covid-19, verrà respinta.</p> <p>Le disposizioni non prevedono la sussistenza del requisito di un minimo contributivo e della regolarità contributiva, permanendo, tuttavia, la necessità dell'iscrizione esclusiva nella Gestione separata e, per i lavoratori autonomi, l'iscrizione nella Gestione previdenziale Inps di appartenenza. Pertanto, con riferimento ai soggetti iscritti alla Gestione separata si deve trattare di lavoratori parasubordinati con rapporto attivo e di liberi professionisti titolari di partita Iva attiva, o componenti di studi associati o società semplici con attività di lavoro autonomo di cui all'articolo 53, comma 1, Tuir, e non coperti da altre forme di previdenza obbligatoria.</p>
Domanda	<p>I lavoratori iscritti alla <u>Gestione separata con figli minori di 3 anni e le lavoratrici autonome con figli minori di 1 anno</u> possono inoltrare domanda all'Inps utilizzando le normali procedure di presentazione della domanda di congedo parentale.</p> <p>I genitori lavoratori iscritti alla <u>Gestione separata che abbiano già raggiunto i limiti individuali e di coppia</u> previsti dalla specifica normativa sul congedo parentale, le <u>lavoratrici autonome iscritte all'Inps che abbiano già raggiunto il limite individuale previsto</u> dalla specifica normativa sul congedo parentale e i <u>lavoratori autonomi iscritti all'Inps</u> dovranno presentare apposita istanza per richiedere il congedo Covid-19, che:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• può riguardare anche periodi precedenti alla data di presentazione, purché non antecedenti al 5 marzo 2020;</li><li>• deve essere inoltrata utilizzando le procedure telematiche per la richiesta di congedo parentale, che saranno opportunamente modificate a tal fine.</li></ul> <p>Nelle more delle implementazioni procedurali, i lavoratori possono comunque fruire del congedo Covid-19, perché la domanda, anche se presentata in un momento successivo, coprirà anche i periodi precedenti a partire dal 5 marzo e per un periodo massimo non superiore a 15 giorni.</p>

Congedo per figli con disabilità in situazione di gravità accertata	
Tutele	<p>È previsto, in favore dei genitori lavoratori dipendenti, per ogni figlio con disabilità in situazione di gravità accertata ai sensi dell'articolo 4, comma 1, L. 104/1992, il diritto a fruire del prolungamento del congedo parentale per un periodo massimo di 3 anni, comprensivi del congedo parentale ordinario, entro il compimento del 12° anno di età o entro 12 anni dall'ingresso in famiglia del minore in caso di adozione o affidamento, con indennità pari al 30% della retribuzione.</p> <p>Il D.L. 18/2020 ha previsto, per i genitori di figli con disabilità in situazione di gravità accertata iscritti a scuole di ogni ordine grado o ospitati in centri diurni a carattere assistenziale, la possibilità di fruire del congedo Covid-19 indennizzato anche oltre il limite di 12 anni di età. La suddetta misura è stata introdotta, oltre che per i lavoratori dipendenti, anche in favore dei genitori iscritti alla Gestione separata e dei genitori lavoratori autonomi iscritti all'Inps. Perciò, i lavoratori dipendenti, gli iscritti alla Gestione separata e i lavoratori autonomi iscritti all'Inps, possono fruire del congedo in argomento, per i figli con disabilità in situazione di gravità, anche oltre i 12 anni e senza ulteriori limiti di età, purché iscritti a scuole di ogni ordine grado o ospitati in centri diurni a carattere assistenziale.</p> <p>L'indennità è calcolata nella misura e secondo le modalità previste per le singole categorie lavorative di appartenenza. I periodi fruiti sono coperti da contribuzione figurativa.</p> <p>I genitori potranno fruire del congedo Covid-19 alternativamente, per un totale complessivo di 15 giorni per nucleo familiare. La norma prevede la possibilità di fruire, in alternativa al congedo Covid-19, del <i>bonus</i> per l'acquisto di servizi di <i>baby-sitting</i>.</p> <p>I datori di lavoro non devono, pertanto, computare tali periodi a titolo di congedo parentale.</p>
Condizioni	<p>Il congedo Covid-19 in argomento è fruibile a condizione che:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• nel nucleo familiare non vi sia altro genitore beneficiario di strumenti di sostegno al reddito in caso di sospensione o cessazione dell'attività lavorativa;</li> <li>• non vi sia altro genitore disoccupato o non lavoratore;</li> <li>• sia accertata la disabilità in situazione di gravità del figlio ai sensi dell'articolo 4, comma 1, L. 104/1992;</li> <li>• il figlio sia iscritto a scuole di ogni ordine grado o in centri diurni a carattere assistenziale;</li> <li>• nel nucleo familiare non vi sia altro genitore che fruisca contemporaneamente di congedo Covid-19;</li> <li>• non sia stata trasmessa richiesta del bonus alternativo per i servizi di baby-sitting.</li> <li>• Tali condizioni devono essere autocertificate dal richiedente al momento della presentazione telematica della domanda.</li> </ul>
Cumulabilità	<p>Il congedo Covid-19 è cumulabile con:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• permessi retribuiti di cui all'articolo 3, comma 3, della L. 104/1992;</li> <li>• prolungamento del congedo parentale ex articolo 33 D.Lgs. 151/2001;</li> <li>• congedo straordinario ex articolo 42, comma 5, D.Lgs. 151/2001.</li> </ul> <p>Sono invece incumulabili, nell'arco dello stesso mese, le diverse tipologie di permesso per assistenza ai disabili in situazione di gravità come individuate al paragrafo 2.2 della circolare Inps n. 155/2010 (genitori che assistono figli in situazione di disabilità grave) e al paragrafo 3.2 della circolare Inps n. 32/2012 (referente unico). L'eventuale domanda per i servizi di <i>baby-sitting</i> presentata dal genitore appartenente a un nucleo familiare in cui sia già in corso di fruizione un congedo parentale convertito in congedo Covid-19, verrà respinta.</p>
Domanda	<p>Il lavoratore dipendente nei confronti del quale sia <u>già stato emesso un provvedimento di autorizzazione</u> al prolungamento del congedo parentale di cui all'articolo 33, D.Lgs. 151/2001, con validità comprensiva del periodo di sospensione dei servizi educativi per l'infanzia e delle attività didattiche nelle scuole di ogni ordine e grado, non è tenuto a presentare una nuova domanda ai fini della fruizione del congedo in argomento: i giorni di prolungamento di congedo parentale autorizzati nell'arco di tale periodo, infatti, saranno considerati d'ufficio (nel massimo di 15 giorni) come congedo Covid-19.</p> <p><u>In assenza di un provvedimento di autorizzazione in corso di validità</u>, i lavoratori dipendenti e, in ogni caso, gli iscritti alla Gestione separata, e i lavoratori autonomi iscritti all'Inps, che vogliano fruire del congedo Covid-19, devono presentare domanda all'Inps, utilizzando la procedura per le domande di congedo parentale ordinario per le singole categorie di lavoratori, che saranno opportunamente modificate. Le nuove domande potranno riguardare anche periodi antecedenti alla data di presentazione delle stesse, purché non si collochino prima del 5 marzo 2020.</p>

# Lavoro e previdenza

Datori di lavoro	Per i giorni di prolungamento del congedo parentale già fruiti dal 5 al 25 marzo 2020 i datori di lavoro dovranno compilare i flussi di denuncia mediante l'utilizzo esclusivo dei nuovi codici evento e codici conguaglio appositamente istituiti, anticipando per conto dell'Inps un'indennità pari al 50% della retribuzione, nei casi in cui sia prevista, sempre nel rispetto delle condizioni di accesso e dei limiti individuali e di coppia previsti. Per i casi di pagamento diretto, l'indennità è erogata dall'Inps. I datori di lavoro devono consentire la fruizione del congedo Covid-19 anche nelle more dell'adeguamento delle procedure informatiche per la presentazione della domanda, provvedendo al pagamento della relativa indennità, fermo restando che il genitore dovrà presentare la domanda all'Inps, anche se riferita a periodi già fruiti, non appena sarà completato l'adeguamento delle procedure stesse.
Settore pubblico	Le modalità di fruizione del congedo, nonché le relative indennità, sono a cura dell'Amministrazione pubblica con la quale intercorre il rapporto di lavoro, perciò la domanda non si presenta all'Inps, ma alla propria Amministrazione pubblica, secondo le indicazioni dalla stessa fornite.

## Estensione dei permessi retribuiti

Misure	I soggetti aventi diritto ai permessi retribuiti di cui all'articolo 33, commi 3 e 6, L. 104/1992, possono godere, oltre ai 3 giorni mensili già previsti (3 per il mese di marzo e 3 per il mese di aprile), di ulteriori 12 giornate lavorative da fruire complessivamente nell'arco dei predetti 2 mesi. I 12 giorni possono essere fruiti anche consecutivamente nel corso di un solo mese, ferma restando la fruizione mensile dei 3 giorni ordinari.
Frazionamento in ore	Le 12 giornate, così come i 3 giorni ordinari, possono essere fruiti anche frazionandoli in ore e a tal fine, per le 12 giornate di permesso ulteriori, valgono gli algoritmi di calcolo forniti nei messaggi n. 16866/2007 e n. 3114/2018 per la quantificazione del massimale orario dei 3 giorni ordinariamente previsti, sia in caso di tempo pieno sia di <i>part-time</i> . L'algoritmo da utilizzare per quantificare il massimale orario è: lavoro a tempo pieno: (orario di lavoro medio settimanale/numero medio dei giorni lavorativi settimanali) x 12 = ore mensili fruibili; <i>part-time</i> (orizzontale, verticale o misto): (orario medio settimanale teoricamente eseguibile dal lavoratore <i>part-time</i> /numero medio dei giorni - o turni - lavorativi settimanali previsti per il tempo pieno) x 12.
	Per i <i>part-time</i> (verticale o misto con attività lavorativa limitata ad alcuni giorni del mese), fermo restando gli algoritmi del messaggio n. 3114/2018 per il riproporzionamento dei 3 giorni di permesso ordinari, la formula di calcolo per il riproporzionamento delle ulteriori 12 giornate di permesso è: (Orario medio settimanale teoricamente eseguibile dal lavoratore <i>part-time</i> /orario medio settimanale teoricamente eseguibile a tempo pieno) x 12. Il riproporzionamento non andrà effettuato in caso di <i>part-time</i> orizzontale.
Cumulabilità	È possibile cumulare più permessi in capo allo stesso lavoratore: nel caso in cui il lavoratore assista <u>più soggetti disabili</u> potrà cumulare, per i mesi di marzo e aprile 2020, per ciascun soggetto assistito, oltre ai 3 giorni di permesso mensile ordinariamente previsti, gli ulteriori 12 giorni, alle condizioni e secondo le modalità previste dall'articolo 33, comma 3, L. 104/1992; il lavoratore <u>disabile che assiste altro soggetto disabile</u> , potrà cumulare, per i mesi di marzo e aprile 2020, i permessi a lui complessivamente spettanti (3+3+12) con lo stesso numero di giorni di permesso fruibili per l'assistenza all'altro familiare disabile (3+3+12).
Domanda	Il lavoratore già autorizzato con validità comprensiva dei mesi di marzo e aprile non deve presentare una nuova domanda per la fruizione delle ulteriori giornate. In assenza di provvedimenti di autorizzazione in corso di validità occorre presentare domanda secondo le modalità già previste e il provvedimento di autorizzazione deve essere considerato valido dal datore di lavoro per la concessione del numero maggiorato di giorni, ma la fruizione delle giornate aggiuntive, sempreché rientrino nei mesi di marzo e aprile, potrà avvenire solo dopo la data della domanda.
Datori di lavoro	I datori di lavoro comunicano all'Inps le giornate di congedo fruiti dai lavoratori, attraverso il flusso UniEmens, utilizzando i codici evento e i codici conguaglio appositamente istituiti a tal fine. Per i casi di pagamento diretto, l'indennità è erogata dall'Inps.

## Riferimenti normativi

INPS, circolare n. 45/2020



## Premio ai lavoratori dipendenti

**L'** articolo 63, D.L. 18/2020, intitolato "Premio ai lavoratori dipendenti", prevede, per i titolari di redditi di lavoro dipendente di cui all'articolo 49, comma 1, Tuir, che possiedono un reddito complessivo da lavoro dipendente dell'anno precedente di importo non superiore a 40.000 euro, un premio, per il mese di marzo 2020, che non concorre alla formazione del reddito, pari a 100 euro, da rapportare al numero di giorni di lavoro svolti nella propria sede di lavoro nel predetto mese

### Introduzione

I titolari di redditi di lavoro dipendente di cui all'articolo 49, comma 1, Tuir, che possiedono un reddito complessivo da lavoro dipendente dell'anno precedente di importo non superiore a 40.000 euro, un premio, per il mese di marzo 2020, che non concorre alla formazione del reddito, pari a 100 euro, da rapportare al numero di giorni di lavoro svolti nella propria sede di lavoro nel predetto mese I sostituti d'imposta di cui agli articoli 23 e 29, D.P.R. 600/1973, riconoscono, in via automatica, l'incentivo a partire dalla retribuzione corrisposta nel mese di aprile e, comunque, entro il termine di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno e compensano l'incentivo erogato mediante l'istituto di cui all'articolo 17, D.Lgs. 241/1997.

Con la risoluzione n. 17/E/2020, l'Agenzia delle entrate ha istituito i codici tributo per il recupero in compensazione da parte dei sostituti d'imposta, tramite il modello F24, del premio erogato ai dipendenti, precisando che:

- ai fini del recupero in compensazione delle somme erogate i modelli F24 devono essere presentati esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dell'Agenzia delle entrate;
- il recupero in compensazione non deve essere preceduto dalla presentazione della dichiarazione da cui emerge il relativo credito.

Con la corposa circolare n. 8/E/2020, l'Agenzia ha poi fornito risposte ai quesiti sul D.L. 18/2020, tra le quali si riepilogano quelle relative al tema in oggetto.

Tema	Domanda	Risposta
Calcolo dei giorni	I giorni per l'attribuzione del <i>bonus</i> devono essere conteggiati da calendario o da contratto (cioè in ventiseiesimi o in trentesimi)?	In assenza di precisazioni risultanti dalla lettera della norma e/o dalla relazione illustrativa, si ritiene che, al fine del calcolo complessivo dei giorni rilevanti ai fini della determinazione dell'importo del <i>bonus</i> spettante, rilevi il rapporto tra le ore effettive lavorate nel mese e le ore lavorabili come previsto contrattualmente.
Cessazione del rapporto di lavoro nel mese di marzo 2020	L'attribuzione del <i>bonus</i> ai lavoratori dipendenti, come deve avvenire in caso di cessazione del rapporto di lavoro nel mese di marzo 2020?	Considerato che l'importo del <i>bonus</i> è rapportato al numero di giorni di lavoro svolti, nel mese di marzo 2020, nella propria sede di lavoro, ai dipendenti licenziati nel predetto mese spetterà il <i>bonus</i> in proporzione ai giorni di lavoro svolti presso la predetta sede, calcolati come illustrato al punto precedente.
Lavoratori in servizio esterno	I lavoratori che sono in servizio esterno presso clienti o in missione o presso altre sedi dell'impresa o del gruppo diverse dalla propria hanno diritto alla percezione del premio?	Il Decreto riconosce ai lavoratori dipendenti che hanno conseguito, nell'anno precedente, un reddito di lavoro dipendente non superiore a 40.000 euro, un premio di 100 euro, da rapportare al numero di giorni di lavoro svolti presso la sede di lavoro nel mese di marzo 2020. Tenuto conto che la <i>ratio</i> di tale disposizione persegue l'obiettivo di dare ristoro ai dipendenti che hanno continuato a lavorare nel mese di marzo

# Lavoro e previdenza

		senza poter adottare, quale misura di prevenzione, quella del lavoro agile o da remoto, si ritiene che il premio debba essere riconosciuto anche a coloro che hanno prestato la loro attività lavorativa in trasferta presso clienti o in missioni o presso sedi secondarie dell'impresa. Restano, invece, esclusi i dipendenti che hanno prestato la loro attività lavorativa in modalità di lavoro agile ( <i>smart working</i> ).
Lavoratori in <i>part-time</i>	Il <i>bonus</i> deve essere proporzionato alla percentuale di occupazione? Oppure si dovrà usare la proporzione tra giorni lavorati "in sede" e giorni lavorabili secondo l'orario di lavoro previsto? Inoltre, come vanno considerate le giornate di ferie, malattia, congedo?	Sulla base della lettera della norma che rapporta l'ammontare del premio "al numero di giorni di lavoro svolti nella propria sede di lavoro", si è dell'avviso che, indipendentemente dalla tipologia di contratto, <i>full time</i> e <i>part time</i> , l'importo del <i>bonus</i> erogabile dovrà essere determinato in ragione del periodo di lavoro durante il quale il dipendente presta effettivamente l'attività lavorativa presso la propria sede. Inoltre, in considerazione della finalità della norma che vuole premiare i dipendenti che hanno continuato a prestare la propria attività lavorativa presso la sede di lavoro, non devono considerarsi nel rapporto né al numeratore né al denominatore le giornate di ferie o di malattia. In base alla medesima <i>ratio</i> , sono escluse dal calcolo le giornate di assenza per aspettativa senza corresponsione di assegni.
Giorni lavorati in modalità lavoro agile ( <i>smart working</i> )	I giorni lavorati in <i>smart working</i> devono essere esclusi dal calcolo del <i>bonus</i> di 100 euro ai lavoratori dipendenti e, in caso affermativo, in che modo?	In ragione dell'esplicito riferimento al "numero di giorni svolti nella propria sede di lavoro", si è dell'avviso che non possano rientrare nel computo dei giorni di lavoro rilevanti ai fini della determinazione dell'importo del c.d. premio, il periodo di lavoro svolto a distanza, ovvero al di fuori dell'ordinaria sede di lavoro e/o degli ordinari luoghi in cui tradizionalmente viene prestata l'attività lavorativa, anche se funzionalmente e strutturalmente collegati ad essi attraverso l'ausilio di strumenti di comunicazione informatici e telematici.
Criteri di determinazione dell'importo del reddito di lavoro dipendente	Ai fini del calcolo del reddito di lavoro dipendente, che ai fini della corresponsione del <i>bonus</i> non deve superare l'importo di 40.000 euro rispetto all'anno precedente, devono essere considerati anche i premi di risultato soggetti a tassazione sostitutiva al 10% e/o le somme soggette a tassazione separata?	Si ritiene che, ai fini della verifica del rispetto del limite di 40.000 euro, debba considerarsi esclusivamente il reddito di lavoro dipendente assoggettato a tassazione progressiva Irpef e non anche quello assoggettato a tassazione separata o ad imposta sostitutiva. Tanto in coerenza con i chiarimenti già forniti nella circolare n. 28/E/2016.
Erogazione del <i>bonus</i>	Considerato il fatto che l'erogazione del premio spetta per il mese di marzo e che l'elaborazione dei cedolini è già in corso, si chiedono indicazioni operative alle quali allineare il comportamento (anche in ragione dell'urgenza di garantire la continuità dei servizi paga e la riduzione del personale legata all'emergenza).	L'articolo 63, comma 2, D.L. 18/2020, dispone, tra l'altro, che i sostituti d'imposta riconoscono, in via automatica, l'incentivo a partire dalla retribuzione corrisposta nel mese di aprile e comunque entro il termine di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno. Conseguentemente, il <i>bonus</i> in esame non dovrà essere erogato necessariamente con le competenze stipendiali del mese di aprile 2020.

# Lavoro e previdenza

	<p>Ai fini dell'erogazione del premio, per i lavoratori assunti nel corso del 2020 è il datore di lavoro che deve chiedere al precedente datore i dati reddituali del dipendente?</p>	<p>Analogamente a quanto già chiarito con riferimento alla disciplina di detassazione dei premi di risultato, si ritiene che, qualora il datore di lavoro tenuto all'erogazione del premio non sia lo stesso che abbia rilasciato la CU dei redditi per l'anno precedente, il dipendente, al fine di ottenere il premio, dovrà rilasciare al sostituto d'imposta un'autodichiarazione ai sensi degli articoli 46 e 47, D.P.R. 445/2000, in cui attestare l'importo del reddito di lavoro dipendente conseguito nell'anno precedente.</p>
<p>Utilizzo del credito d'imposta riconosciuto al datore di lavoro</p>	<p>Il recupero in compensazione del credito d'imposta riconosciuto al sostituto d'imposta per il premio di 100 euro anticipato al dipendente è soggetto ai limiti di utilizzo dei crediti d'imposta?</p>	<p>Il recupero in compensazione orizzontale del premio anticipato al dipendente deve avvenire mediante l'utilizzo dei servizi telematici dell'Agenzia e non è soggetto agli altri limiti o vincoli previsti per l'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta. Al fine di consentire ai sostituti d'imposta di recuperare in compensazione il premio erogato ai dipendenti, con la risoluzione n. 17/E/2020, sono stati istituiti, per il modello F24, il codice tributo "1699" e per il modello F24 "enti pubblici" (F24 EP), il codice, "169E", denominati "Recupero da parte dei sostituti d'imposta del premio erogato ai sensi dell'articolo 63 del decreto legge n. 18 del 2020".</p>

## Riferimenti normativi

Agenzia delle entrate, risoluzione n. 17/E/2020

## Semplificazione del modello "SR41" per il pagamento diretto delle integrazioni salariali

**L** / Inps, con messaggio n. 1508 del 6 aprile 2020, ha comunicato la semplificazione delle modalità di gestione e compilazione del modello "IG Str Aut" (codice "SR41"), contenente i dati per il pagamento diretto ai lavoratori delle integrazioni salariali.

La sottoscrizione del modello da parte del lavoratore non è realizzabile nell'attuale fase emergenziale a causa delle restrizioni di mobilità dei cittadini. Inoltre, in un'ottica generale di revisione del sistema di gestione dei pagamenti dei trattamenti di integrazione salariale, il modello cartaceo verrà definitivamente dismesso con il futuro passaggio dell'acquisizione di tutti i dati utili al pagamento diretto tramite i flussi UniEmens.

Pertanto, il messaggio Inps si dispone l'abolizione dell'obbligo di firma da parte del lavoratore del modello cod. "SR41". Eventuali informazioni utili al lavoratore, potranno essere richieste dallo stesso al proprio datore di lavoro, che avrà comunque la possibilità di stampare - come di consueto - il predetto modello. Di conseguenza, le condizioni soggettive oggetto di dichiarazione di responsabilità da parte del lavoratore, contenute nel quadro G del modello cartaceo dell'"SR41", non saranno più autocertificate, ma verranno controllate d'ufficio in modo automatico, attraverso la verifica dei dati presenti negli archivi informatici dell'Istituto.

### Introduzione

Per il pagamento diretto ai lavoratori delle integrazioni salariali (ordinarie, straordinarie, Fis, Fondi e deroga) è attualmente in uso il modello "IG Str Aut" (cod. "SR41"), che si sostanzia in un invio telematico di dati utili alla liquidazione della prestazione e all'accredito della contribuzione figurativa e in un documento stampabile, che il datore di lavoro deve far sottoscrivere al lavoratore beneficiario, operazione, quest'ultima, non realizzabile nell'attuale fase emergenziale. Inoltre, il modello cartaceo verrà definitivamente dismesso con il futuro passaggio dell'acquisizione di tutti i dati utili al pagamento diretto tramite i flussi UniEmens.

Con il messaggio n. 1508/2020, l'Inps ha disposto l'abolizione dell'obbligo di firma da parte del lavoratore del modello "SR41", ritenendo che eventuali informazioni utili al lavoratore possano essere richieste al datore di lavoro, che potrà comunque stampare il modello.

### Novità

Le condizioni soggettive oggetto di dichiarazione di responsabilità da parte del lavoratore (quadro G) non saranno più autocertificate, ma controllate dall'Inps con i dati presenti negli archivi informatici dell'Istituto.

Per quanto riguarda, inoltre, la certificazione dell'Iban sul quale avviene l'accredito della prestazione (quadro F), la circolare Inps n. 48/2020 prevede tra l'altro che, dal 10 aprile 2020, per le prestazioni erogate dall'Istituto mediante l'accredito su conto corrente bancario o postale, su libretto di deposito a risparmio bancario nominativo dotato di codice Iban, su libretto di risparmio postale nominativo dotato di codice Iban o su carta prepagata ricaricabile dotata di codice Iban, non sia più necessaria la compilazione e trasmissione dei modelli "SR163" e "SR185" (riscossione prestazioni non pensionistiche), né Poste italiane e gli Istituti di credito siano più tenuti alla loro validazione. Quanto alle modalità di compilazione del modello telematico "SR41", sono state apportate le seguenti semplificazioni:

- obbligo, in fase di invio del file "SR41", dell'indicazione del numero di autorizzazione comunicato dall'Inps, che consente l'abbinamento automatico del file "SR41" alla medesima autorizzazione, così da consentire l'automatizzazione delle successive fasi di lavorazione Inps, dato che non

saranno più richiesti interventi manuali per l'associazione del *file* "SR41" con l'autorizzazione, ad esclusione dei beneficiari cui deve essere applicata una trattenuta sull'importo della prestazione, tra i quali, ad esempio, quelli con presenza di pensione o di provvedimenti giudiziari a favore del coniuge separato o divorziato, ma non quelli a cui si applica la trattenuta sindacale;

- alla non obbligatorietà della compilazione dei quadri D ed E (dati per il pagamento delle mensilità aggiuntive e del Tfr), già in precedenza stabilita, si aggiunge la non obbligatorietà della compilazione dei dati relativi allo stato civile, titolo di studio (quadro A), partecipazione a lavori socialmente utili ed eventuali periodi effettuati (quadro B);
- il flusso di controllo dei modelli "SR41" è stato adeguato alle semplificazioni contenute nei Decreti 9/2020 e 18/2020, che hanno comportato la deroga, sia per la Cigo che per l'assegno ordinario, di una serie di limiti e requisiti soggettivi del lavoratore sospeso, determinando una diminuzione delle rilavorazioni e ricicli dei modelli inviati;
- sarà possibile per l'Inps effettuare pagamenti plurimi nella stessa giornata, consentendo la selezione per gruppi omogenei di prestazione;
- è consentito l'invio di flussi relativi a periodi più ampi di una singola mensilità, al fine di ridurre il numero di *file* "SR41" da trasmettere.

## Riferimenti normativi

INPS, messaggio n. 1508/2020

## Tfr: coefficiente di febbraio 2020

**S** econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a febbraio 2020 è risultato pari a 102,5: a febbraio 2020 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2019 è risultata pari a 0,250000

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2019	Tasso mensile	75% Differenza 2018	Rivalutazione
<b>Gennaio 2020</b>	15 gennaio – 14 febbraio	102,7	0,195122	0,125	0,146341	0,271341
<b>Febbraio 2020</b>	15 febbraio – 14 marzo	102,5	0	0,250	0	0,250000

## Equo canone di febbraio 2020

**L'** inflazione del mese di febbraio 2020 è stata pari a + 0,2%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a 0,150% (zerovirgolacentocinquanta).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di febbraio 2020 rispetto a febbraio 2019 è risultata pari a 0,2% (zerovirgoladue). Variazione utile per le abitazioni e per i locali diversi dalle abitazioni con contratti ai sensi della Legge n. 118/85: il 75% risulta pari a 0,150% (zerovirgolacentocinquanta);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di febbraio 2020 rispetto a febbraio 2018 risulta pari a più 1,0% (unovirgolazero). Il 75% risulta pari a 0,750% (unovirgolasettecentocinquanta).

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

## Clausola di conguaglio nella scissione (funzione, possibili utilizzi ed esempio di clausola)

**L**a disciplina civilistica dettata dall'articolo 2506, comma 2, cod. civ. in materia di conguaglio da scissione, è prevista al solo fine di rendere più agevole e, in taluni casi possibile, la determinazione del rapporto di cambio nelle operazioni in cui detta determinazione è necessaria, sempre nel limite normativamente previsto del 10% del valore nominale delle azioni o delle quote assegnate.

Tuttavia, nella prassi societaria, il conguaglio viene utilizzato, ex articolo 2501-quinquies, comma 3, cod. civ., anche per regolamentare le variazioni delle consistenze patrimoniali dovute alle normali dinamiche aziendali e intervenute tra la data di approvazione del progetto di scissione e la data di efficacia della scissione medesima.

### Il rapporto di cambio nel progetto di scissione

L'articolo 2506, comma 2, cod. civ. stabilisce che nelle operazioni di scissione è consentito un conguaglio in danaro, "purché non superiore al 10% del valore nominale delle azioni o quote attribuite". Il conguaglio si inserisce nella più ampia disciplina del rapporto di cambio, disciplinato per le scissioni dal combinato disposto dagli articoli 2501-ter, comma 1, n. 3 e 2506-bis, comma 1, cod. civ., secondo il quale dal progetto di scissione deve risultare "il rapporto di cambio delle azioni o quote, nonché l'eventuale conguaglio in danaro".

La scissione è l'operazione straordinaria mediante la quale una società, a norma dell'articolo 2506, cod. civ., assegna il suo patrimonio, in tutto o in parte, a una o più società, preesistenti o di nuova costituzione, con contestuale assegnazione, ai soci della prima, di azioni o quote delle società beneficiarie del trasferimento patrimoniale<sup>1</sup>.

La scissione, quali che siano le ragioni economiche alla stessa sottese<sup>2</sup>, determina quindi il frazionamento del patrimonio sociale della società scissa in una o più società (appunto, le società beneficiarie)<sup>3</sup>, secondo le caratteristiche previste nel progetto di scissione.

Come spesso accade nella disciplina della scissione, il pedissequo richiamo alle disposizioni dettate per le fusioni non sempre è adeguato dal punto di vista sistematico. È il caso del rapporto di cambio che nella fusione ha significato e portata diversi rispetto alla scissione, a causa del poliformismo strutturale che contraddistingue quest'ultimo istituto, con sua conseguente maggiore complessità. In particolare, nella scissione totale, l'intero patrimonio della società che si scinde viene assegnato a più società beneficiarie preesistenti ("scissione per incorporazione") ovvero di nuova costituzione ("scissione in senso stretto"), con conseguente estinzione della società scissa<sup>4</sup>.

Nella scissione parziale, invece, solo una parte del patrimonio della società che si scinde viene trasferito ad altre società; la società scissa, quindi, non si estingue ma continua a operare, seppur

<sup>1</sup> L'articolo 2506, comma 1, cod. civ. stabilisce infatti che "con la scissione una società assegna l'intero suo patrimonio a più società, preesistenti o di nuova costituzione, o parte del suo patrimonio, in tal caso anche ad una sola società, e le relative azioni o quote ai suoi soci".

<sup>2</sup> Cfr. G. F. Campobasso, "Diritto Commerciale 2, Diritto delle Società", Torino, 2012, pag. 676. Per un approfondimento in merito alla natura e alle funzioni dell'operazione di scissione, si veda A. Busani, F. Urbani, "Operazioni straordinarie: la scissione", in Le Società, 2017, 12, pag. 1408, nonché G. Scognamiglio, "Le scissioni", in Trattato delle società per azioni, diretto da Colombo-Portale, Torino, 2004, vol. 7\*\*2, pag. 64-80. Invece, per una disamina generale degli aspetti civilistici e fiscali connessi all'operazione di scissione, si rinvia a S. Lapponi, "Scissione: disciplina generale", Bussola del 25 ottobre 2016.

<sup>3</sup> Si precisa che, nel presente elaborato, si farà generalmente riferimento alle "società beneficiarie", fermo restando che la fattispecie della scissione è configurabile anche qualora la società scissa assegni una parte del proprio patrimonio a un'unica società beneficiaria, preesistente o di nuova costituzione.

<sup>4</sup> Non ha luogo, in tal caso, un procedimento di liquidazione della società scissa, considerato che il suo patrimonio è stato trasferito alle società beneficiarie della scissione e che l'attività della società scissa prosegue, seppur tramite le società beneficiarie. Lo stesso articolo 2506, comma 3, cod. civ. precisa che la società scissa può, mediante la scissione, "attuare il proprio scioglimento senza liquidazione".



con un patrimonio ridotto, parallelamente alle società beneficiarie della scissione di cui entrano a far parte i soci della prima<sup>5</sup>.

Al di là delle diverse forme e modalità di attuazione dell'operazione di scissione<sup>6</sup>, gli elementi essenziali dell'operazione societaria di cui si discorre sono rappresentati dal trasferimento patrimoniale e dall'assegnazione delle azioni o quote delle società beneficiarie ai soci della scissa.

Le azioni o quote delle società beneficiarie potranno essere assegnate ai soci della scissa in proporzione alle partecipazioni da questi ultimi detenute proprio nella società scissa ("scissione proporzionale"), ovvero senza considerare le originarie percentuali di partecipazione al capitale sociale della scissa ("scissione non proporzionale")<sup>7</sup>.

È ammessa anche la "scissione asimmetrica", che ricorre quando a taluni soci della scissa vengono assegnate le azioni o quote non delle società beneficiarie, ma della medesima società che si scinde<sup>8</sup>. Per quanto non esaustivo, questo riepilogo dei principali tipi di scissione consente di evidenziare le maggiori differenze funzionali tra il rapporto di cambio nella scissione e il rapporto di cambio nella fusione, elemento del progetto dal quale trae origine il conguaglio.

Nella fusione il rapporto di cambio presenta 2 caratteristiche essenziali.

In primo luogo, esso comporta una sostituzione delle azioni o quote della società incorporata o fusa con azioni o quote dalla società incorporante o di quella risultante dalla fusione.

In secondo luogo, il rapporto di cambio implica il confronto tra i valori patrimoniali di più società preesistenti, e precisamente, di quelle partecipanti all'operazione, allo scopo di suddividere il capitale della società o delle società risultanti dalla fusione in partecipazioni che conservino un valore patrimoniale corrispondente a quello che le medesime partecipazioni avevano prima dell'attuazione della fusione stessa.

L'obiettivo del rapporto di cambio nella fusione è dunque quello di contemperare gli interessi dei soci delle diverse società preesistenti all'operazione straordinaria.

Nella scissione non sempre l'assegnazione di azioni o quote derivante dall'operazione presenta queste caratteristiche.

Nella scissione parziale, infatti, la società scissa conserva la propria individualità e, di regola, le sue partecipazioni non vengono annullate. In tal caso, la scissione non dà luogo a un concambio in senso tecnico, ma solo all'assegnazione di partecipazioni nella società beneficiaria, che si aggiungono e non si sostituiscono a quelle relative al capitale della scissa<sup>9</sup>.

Laddove invece la scissione sia totale, il venir meno della società scissa nella sua autonoma individualità implica - similmente a quanto accade per le società incorporate o fuse - l'annullamento delle sue partecipazioni sociali e la loro sostituzione con partecipazioni al capitale sociale della o delle società risultanti dall'operazione.

Precisata questa distinzione tra il rapporto di cambio tra fusione e scissione, si osserva come la locuzione possa, da un certo punto di vista, assumere il significato di "scambio" posto in essere in riferimento a ciascun socio tra le azioni o quote detenute nella scissa con le azioni o quote della beneficiaria che gli verranno assegnate per effetto dell'operazione.

Tuttavia, tale scambio o concambio può talvolta mancare; il caso tipico dell'assenza di concambio è rappresentato dalla scissione totale o parziale di uno o più rami di azienda della società scissa,

<sup>5</sup> Sul punto, in giurisprudenza si è affermato che la scissione parziale di una società "si traduce in una fattispecie effettivamente traslativa, che comporta l'acquisizione da parte della nuova società di valori patrimoniali prima non esistenti nel suo patrimonio; detto trasferimento non determina l'estinzione della società scissa ed il subingresso di quella risultante dalla scissione nella totalità dei rapporti giuridici della prima, configurandosi invece come successione a titolo particolare nel diritto controverso" (cfr. Cassazione n. 5874/2012 e, in senso conforme, anche Cassazione n. 30246/2011 e Cassazione, SS.UU. n. 23225/2016). Si veda anche il contributo di D. Garofalo, "Una pronuncia delle Sezioni Unite sulla natura giuridica della scissione", 17 luglio 2017, disponibile al sito [www.dirittobancario.it](http://www.dirittobancario.it).

<sup>6</sup> Per un approfondimento al riguardo, cfr. F. Salerno, "Scissione", in Le operazioni straordinarie, Torino, 2010, pag. 278-289, ove si accenna anche alla fattispecie della "scissione doppia" che tratteremo nel prosieguo.

<sup>7</sup> Per un approfondimento al riguardo, si veda A. Morano, "La scissione non proporzionale", in Le operazioni societarie straordinarie: questioni di interesse notarile e soluzioni applicative, Quaderni della Fondazione Italiana del Notariato.

<sup>8</sup> Infatti, il comma 2 dell'articolo 2506, cod. civ. prevede espressamente che "è consentito inoltre che, per consenso unanime, ad alcuni soci non vengano distribuite azioni o quote di una delle società beneficiarie della scissione, ma azioni o quote della società scissa". La caratteristica principale di tale tipologia peculiare di scissione parziale è rappresentata dalla necessità del consenso unanime dei soci. Per un approfondimento al riguardo, si veda F. Laurini, "Brevi note sui profili operativi della scissione asimmetrica", in Le operazioni societarie straordinarie: questioni di interesse notarile e soluzioni applicative, op. cit.; L. G. Picone, "Sub articolo 2506-bis c.c.", in Commentario alla riforma delle società, op. cit., pag. 1095 e ss. nonché A. Morano, "La scissione non proporzionale", op. cit..

<sup>9</sup> L. Vittoni, "Scissione parziale e concambio delle azioni proprie detenute dalla società scissa", in Le Società, 2002, pag. 424.

effettuata con criterio proporzionale, mediante trasferimento di tutto o parte del patrimonio della scissa alla società o alle società beneficiarie.

In senso sostanziale, la determinazione del rapporto di cambio, nel suo significato di scambio materiale, riguarda solo alcune tipologie di scissione, ovvero la scissione in favore di società preesistenti e quella con assegnazione delle quote o azioni con criterio non proporzionale.

## **Il rapporto di cambio nelle scissioni non proporzionali**

Per quanto riguarda, in particolare, la scissione non proporzionale, risulta necessaria la determinazione del rapporto di cambio, inteso in senso sostanziale e nella peculiare configurazione che lo stesso assume nell'ambito di tale operazione straordinaria.

In effetti, come già illustrato in precedenza, la scissione non proporzionale si caratterizza per il fatto che a ciascun socio della scissa vengono assegnate, per effetto dell'operazione in esame, delle percentuali di partecipazione nelle società interessate alla scissione differenti rispetto a quella detenuta originariamente nella scissa.

Lo scopo principale della determinazione del rapporto di cambio nella scissione non proporzionale è quello di verificare che non vengano lesi i diritti patrimoniali dei soci della società oggetto di scissione, in quanto ciascun socio della scissa, a fronte di un determinato valore economico della sua partecipazione in tale società prima dell'operazione, dovrà ricevere, per effetto della scissione, un identico valore economico, seppur derivante da partecipazioni in una o più società interessate all'operazione con una percentuale differente rispetto alla partecipazione originariamente detenuta nella scissa.

Al fine di verificare i diritti patrimoniali di ciascun socio risulta pertanto necessario procedere alla determinazione del complessivo valore economico del patrimonio della società scissa, scomponendo tale valore tra i diversi rami o insiemi di beni che, in caso di scissione totale, andranno a costituire il patrimonio delle società beneficiarie mentre, in caso di scissione parziale, resteranno in parte nella scissa e in parte verranno trasferiti alla o alle beneficiarie.

Questa valutazione propedeutica all'esecuzione della scissione, rende possibile verificare il rispetto dei diritti patrimoniali di ciascun socio della scissa, il quale non potrà che consistere nell'equivalenza tra il valore economico della partecipazione detenuta nella scissa pre scissione e il valore economico detenuto nella scissa e nella beneficiaria per effetto della scissione.

## **Il conguaglio in denaro**

La determinazione del rapporto di cambio mediante un'attribuzione ai vari soci della scissa di partecipazioni in una o più delle società partecipanti alla scissione può talvolta costituire un esercizio molto complesso da eseguire in modo meramente aritmetico.

Per questo motivo, l'articolo 2501-ter, comma 1, n. 3, cod. civ., tra gli elementi da indicare nel progetto di fusione (e quindi anche nel progetto di scissione, per via del richiamo operato dall'articolo 2506-bis, comma 1, cod. civ.<sup>10</sup> e dell'autonoma disciplina dettata per le scissioni dall'articolo 2506, comma 2) prevede la possibilità che vengano posti in essere conguagli in danaro tra i soci, qualora il valore della partecipazione nella società beneficiaria della scissione non sia pari a un numero esatto di azioni o a una quota il cui valore non sia pari a quello della scissa.

In linea con quanto previsto per le fusioni dal secondo comma del predetto articolo 2501-ter, l'articolo 2506, comma 2, cod. civ. stabilisce per le scissioni un limite massimo al conguaglio, precisando che esso *"non può essere superiore al 10% del valore nominale delle azioni o delle quote assegnate"*.

La funzione del conguaglio è quella di agevolare la determinazione del rapporto di cambio rendendolo aritmeticamente più semplice, in modo da evitare una troppo complicata gestione dei resti e non invece quella di consentire una liquidazione in danaro dei soci delle società scisse e, dunque, di dar luogo a una forma indiretta di recesso o di esclusione del socio dalla società.

In tal senso, devono intendersi sia la previsione normativa del conguaglio nel contesto del rapporto di cambio, sia la previsione di un limite legale alla sua determinazione, diretto quest'ultimo

<sup>10</sup> Il Legislatore della riforma ha posto, così, fine a un acceso dibattito dottrinario circa la possibilità o meno di fissare nel progetto di scissione il conguaglio, a causa del mancato richiamo, ante riforma, del comma 2 dell'articolo 2501-bis, cod. civ..

a evitare che un conguaglio eccessivamente elevato riduca in modo determinante il valore della partecipazione del socio nella società beneficiaria, con il rischio di essere strumentalizzato dalla maggioranza come strumento per escludere soci indesiderati.

Allo stesso modo, il predetto limite del 10% salvaguarda il rispetto della procedura prevista in materia di recesso, che potrebbe altrimenti risultare aggirata e sacrificata in caso di abuso del conguaglio in danaro nell'ambito di una scissione<sup>11</sup>.

Proprio allo scopo di evitare un'alterazione dei rapporti tra i soci delle società partecipanti all'operazione, il conguaglio deve considerarsi come integrazione del rapporto di cambio a carattere generale, finalizzato a evitare che, in conseguenza del rapporto di cambio stabilito, i soci non ottengano quozienti interi di attribuzione e rimangano pertanto con i resti.

L'istituto del conguaglio facilita la determinazione di un rapporto di cambio semplice, ma non elimina del tutto il problema dei resti e la questione, a esso collegata, del diritto del singolo a mantenere lo *status* di socio.

Nelle società per azioni, l'espressa possibilità di prevedere un conguaglio in danaro consente di risolvere il problema dell'indivisibilità del rapporto di cambio per il numero delle azioni da assoggettare a concambio. L'indivisibilità genera infatti dei resti che renderebbero impossibile agli azionisti in possesso di un numero di azioni non esattamente divisibile per il rapporto di cambio di convertire interamente la propria partecipazione sociale, o comunque ricevere in assegnazione partecipazioni in altra società coinvolta nell'operazione, economicamente equivalenti alle partecipazioni pre scissione, così provocando un danno<sup>12</sup>.

La legge quindi rende disponibile un correttivo finalizzato a rendere più agevole l'esecuzione dell'operazione.

I soci di minoranza potrebbero infatti subire le conseguenze del concambio che lasci non convertite, a causa dell'indivisibilità suddetta, parte delle loro azioni, con la conseguenza di essere costretti ad alienarle per non perderne il valore o di doverne acquistare altre per raggiungere il quoziente di conversione.

Ma tale sacrificio può essere evitato con la corresponsione di una somma di danaro a titolo di conguaglio, che rappresenti l'equivalente delle azioni non convertite.

Così, ad esempio, se il rapporto di cambio è di una azione della beneficiaria ogni 10 della scissa, qualora un socio, al momento dell'attuazione della scissione, possieda 11 azioni della scissa, egli, convertendone 10, otterrebbe un'azione della beneficiaria e per l'undicesima non convertita riceverebbe una somma di danaro, a titolo di conguaglio, predeterminata in ragione di ogni azione in concreto non convertibile, pari al 10% del valore nominale dell'azione della beneficiaria a lui assegnata e quindi compatibile con il limite di legge inderogabile.

A tale proposito, si segnala come vi sia in dottrina chi ritiene che la previsione di un conguaglio superiore alla misura prevista dall'articolo 2506, comma 2, cod. civ., darebbe luogo alla nullità della sola clausola specifica e alla sua sostituzione con la previsione di legge, ai sensi dell'articolo 1419, comma 2, cod. civ.<sup>13</sup>.

La funzione del conguaglio normativamente prevista è quindi quella di evitare la fissazione di un rapporto di cambio frazionario e di consentire agli amministratori delle società partecipanti all'operazione di semplificare le operazioni di concambio, stabilendo un rapporto di cambio semplice e senza decimali, per evitare la formazione dei resti.

Secondo la dottrina prevalente<sup>14</sup>, il conguaglio può essere previsto solo a favore dei soci della scissa, non anche a favore di quelli della beneficiaria (preesistente) e deve necessariamente avere un'applicazione di carattere generale, non potendo riguardare solo alcuni azionisti ed escludendone altri che, a seguito del concambio, rimarrebbero con i resti.

<sup>11</sup> A. Serra, "Scissione di società" (dir. comm.), in Enc. giur. Treccani, XXVIII, Roma, 1999.

<sup>12</sup> G. Scognamiglio, "Le Scissioni," in Trattato delle società per azioni, diretto da G.E. Colombo e G.B. Portale, 7, 2, 2004, pag. 6 e ss..

<sup>13</sup> A. Genovese, "L'invalidità dell'atto di fusione", Torino, 1997, pag. 72.

<sup>14</sup> V. P. Marchetti, "Appunti sulla nuova disciplina delle fusioni", in Riv. not., 1992, pag. 38. L'opinione trova un appiglio testuale anche negli articoli 3.1 e 4.1, VI Direttiva Cee.

## Una funzione controversa: il conguaglio diretto a compensare gli elementi patrimoniali oggetto di assegnazione

Secondo una parte della dottrina, esistono diverse possibili accezioni da attribuire alla nozione di conguaglio in danaro<sup>15</sup>, a seconda delle concrete modalità di attuazione dell'operazione.

In particolare il conguaglio potrebbe anche consistere in una somma di danaro da assegnare a una delle beneficiarie a compensazione dell'attribuzione ad altre società (ivi inclusa la scissa) di elementi patrimoniali di valore complessivamente superiore rispetto a quelli assegnati alla prima. Al fine di comprendere più chiaramente quanto sopra affermato, si ipotizzi il caso di una società industriale attiva sia nella fabbricazione di prodotti in metallo sia nella fabbricazione di prodotti in plastica e partecipata da 2 soci, Tizio e Caio, i quali detengono, rispettivamente il 60% e il 40% del capitale sociale.

Il valore economico del patrimonio di tale società è stimato in 800 euro, di cui 500 euro riferibili al ramo metallo e 300 euro al ramo plastica.

A seguito di dissidi insanabili, i soci decidono unanimemente di attuare una scissione non proporzionale asimmetrica, ai sensi dell'articolo 2506, comma 2, cod. civ., mediante il trasferimento dell'intero ramo plastica a una beneficiaria di nuova costituzione, il cui capitale sociale sarà attribuito per intero a Caio; la scissa invece, le cui azioni verranno assegnate totalmente a Tizio, continuerà a operare con il solo ramo metallo.

Sulla base di tali semplici numeri, risulta evidente come al socio Tizio venga assegnato per effetto della scissione un patrimonio il cui valore è di 500 euro (valore del ramo aziendale metallo che rimarrà nella scissa), a fronte di un valore economico iniziale della partecipazione di 480 euro (60% di 800 euro), con un conseguente beneficio di 20 euro.

Al contrario, la scissione sopra ipotizzata, comporterebbe per Caio un danno di 20 euro, dato dalla differenza tra il valore economico del ramo plastica trasferito alla beneficiaria, di cui sarebbe interamente proprietario, ossia 300, e il valore economico della sua iniziale partecipazione nella scissa, pari a 320 euro (40% di 800).

Al fine di eliminare il divario di valore economico attribuito a ciascun socio rispetto a quello spettante in base all'iniziale partecipazione nella scissa, si potrebbe procedere ugualmente alla scissione non proporzionale così come sopra ipotizzata, effettuando un conguaglio in danaro di 20 euro da Tizio in favore di Caio, essendo tale importo compatibile con il limite del 10% stabilito per i conguagli in danaro dall'articolo 2506, comma 2, cod. civ..

La clausola di conguaglio utilizzata per assolvere alla funzione sopra descritta, ricorrente nella prassi societaria immediatamente successiva alla riforma del diritto societario del 2003<sup>16</sup>, è caduta progressivamente in disuso, perché censurata dai Notai del Triveneto, secondo i quali *"Nella fusione e nella scissione è possibile prevedere conguagli in denaro al solo fine di evitare che all'esito di tali operazioni si formino dei resti. Nel caso in cui sia possibile determinare un rapporto di cambio che non dia luogo a resti non è dunque consentito prevedere un conguaglio in denaro, anche se l'approvazione del progetto venga deliberata all'unanimità, poiché in tal caso il negozio posto in essere non rientrerebbe esclusivamente nella causa della fusione o della scissione.*

*In altre parole il disinvestimento parziale che consegue alla percezione di un conguaglio in denaro (il cui onere - nell'ipotesi tipica - grava sulle società e non sui soci), deve avvenire in una forma tipica, ovvero, se in forma atipica, con l'enunciazione di una causa lecita."*<sup>17</sup>.

I notai del Triveneto, limitando la funzione del conguaglio in danaro ex articolo 2506, comma 2, cod. civ. al solo aggiustamento aritmetico diretto a evitare i resti da concambio, sono rimasti aderenti ad altro orientamento già espresso in materia di scissioni non proporzionali e di scissioni asimmetriche, a proposito del quale avevano avuto modo di precisare che non è consentita *"la assegnazione di partecipazioni secondo un rapporto di cambio non congruo, provocando quindi un arricchimento o impoverimento di alcuni soci. Tale eventualità è ovviamente lecita, ma deve*

<sup>15</sup> G. Scognamiglio, *op. cit.*, pag. 464 e ss..

<sup>16</sup> A opera del D.Lgs. 6/2003.

<sup>17</sup> Massima L.A.31 - 1ª pubblicazione 9/08 del Comitato interregionale dei Consigli Notarili delle Tre Venezie.

essere posta in essere secondo uno schema negoziale tipico che enunci la causa del trasferimento di ricchezza: donazione, vendita, datio in solutum, ecc.”.<sup>18</sup>

## **Il conguaglio diretto alla compensazione delle minusvalenze e delle plusvalenze prodottesi tra delibera di scissione e atto di scissione**

L'istituto del conguaglio previsto e disciplinato dall'articolo 2506, comma 2, cod. civ., è uno strumento giuridico tipico diverso da altro fenomeno, diffuso nella prassi societaria, in base al quale le variazioni patrimoniali intervenute nelle poste assegnate alla beneficiaria tra la data di riferimento del progetto di scissione e la data di efficacia della scissione vengono regolate mediante conguaglio in danaro, previa compensazione delle variazioni positive con quelle negative e fermo restando il valore assoluto del patrimonio netto assegnato.

In tal caso infatti il conguaglio in danaro vede, quale beneficiaria dello stesso, la società a carico della quale si è verificata una minusvalenza patrimoniale nel senso anzidetto e, quale soggetto gravato dell'obbligo di pagamento del conguaglio, l'altra o le altre società coinvolte nell'operazione scissoria che dalla variazione trarrebbero beneficio.

Si tratta di un problema derivante dal fatto che, nelle more dell'attuazione della scissione, le società coinvolte continuano a operare, dando luogo a variazioni del patrimonio sociale, rendendosi così necessario prevedere la regolazione finanziaria tra società (scissa e beneficiaria/e, se parziale, o solo beneficiarie, se totale) delle variazioni di consistenze patrimoniali assegnate occorse durante il predetto periodo, sempre che esse siano imputabili alle dinamiche aziendali ordinarie.

La funzione di questo peculiare conguaglio è stata avallata dal Legislatore con l'introduzione del comma 3 all'articolo 2501-*quinquies*, cod. civ. a opera dell'articolo 1, comma 3, D.Lgs. 123/2012, secondo il quale: "L'organo amministrativo segnala ai soci in assemblea e all'organo amministrativo delle altre società partecipanti alla fusione le modifiche rilevanti degli elementi dell'attivo e del passivo eventualmente intervenute tra la data in cui il progetto di fusione è depositato presso la sede della società ovvero pubblicato nel sito internet di questa e la data della decisione sulla fusione".

L'utilizzo della clausola di conguaglio diretta a disciplinare i rapporti debito-credito tra le società partecipanti alla scissione è stata riconosciuta dalla giurisprudenza di merito con una pronuncia avente a oggetto il termine prescrizione applicabile al rapporto debitorio derivante da conguaglio in caso di scissione non proporzionale. Il Tribunale di Milano ha infatti stabilito la non applicabilità dell'articolo 2949, cod. civ. (relativo alla prescrizione breve di 5 anni dei diritti che derivano da rapporti sociali) al diritto di credito maturato a titolo di conguaglio tra società scissa e società beneficiaria poiché, in tal caso, il rapporto debito-credito da conguaglio intercorre tra soggetti non legati da rapporto sociale (*i.e.* un rapporto istituito tra soggetti dell'organizzazione sociale in dipendenza diretta dal contratto di società, ovvero da situazioni determinate da relazioni sociali) e quindi - non rientrando nell'ambito dei rapporti sociali - rimane soggetto al termine prescrizione ordinario di durata decennale<sup>19</sup>.

## **Possibili clausole di conguaglio**

Avuto riguardo alle ipotesi di conguaglio sopra esaminate e alle diverse funzioni alle quali il rapporto di cambio e l'eventuale conguaglio assolvono, si propongono di seguito alcuni esempi di clausola da inserire nei progetti di scissione:

### **1. Scissione parziale proporzionale: assenza di concambio e quindi di conguaglio**

*"La scissione non darà luogo ad alcun conguaglio in danaro considerato che i soci Alfa e Beta deterranno nella società beneficiaria partecipazioni proporzionali a quelle detenute nella società scissa"*

### **2. Scissione parziale non proporzionale di società per azioni in favore di società per azioni preesistente: conguaglio in danaro diretto a evitare resti da concambio**

<sup>18</sup> Massima L.E.2 - 1\* pubblicazione 9/08 del Comitato interregionale dei Consigli Notarili delle Tre Venezie.

<sup>19</sup> Tribunale di Milano, n. 9184 del 21 luglio 2016.

*“La scissione proposta con il presente progetto prevede un criterio di assegnazione delle azioni non proporzionale, per cui a ciascun socio vengono attribuite azioni nella società partecipante alla scissione in una percentuale differente dalla percentuale della partecipazione originariamente detenuta nella società scissa. Il rapporto di cambio è stato determinato, con relazione degli esperti ai sensi dell’articolo 2501-sexies, cod. civ., richiamato dall’articolo 2506-ter, comma 3, cod. civ., in ragione di un’azione della società beneficiaria, ogni 10 azioni della società scissa.*

*Considerato che ogni socio della scissa detiene almeno 10 azioni, ai soci titolari di un numero di azioni della scissa superiore a 10 ma inferiore - progressivamente - ai multipli di 10, sarà corrisposto un conguaglio in danaro.*

*L’importo del conguaglio sopraindicato non eccede la misura massima consentita dall’articolo 2506, comma 2, cod. civ..”*

### **3. Conguaglio tra società scissa e società beneficiaria per variazione delle consistenze patrimoniali assegnate**

*“Si precisa che eventuali differenze nei valori contabili degli elementi patrimoniali attivi e passivi oggetto di assegnazione, dovute alla normale dinamica aziendale, che si dovessero determinare tra la data di riferimento del presente progetto di scissione e la data di efficacia della scissione medesima, saranno regolate tra le società apportando le dovute rettifiche alle voci “debiti verso fornitori” e, qualora si renda necessario, attraverso la voce “altri debiti” e troveranno esatta compensazione in modo che il patrimonio netto della società scissa trasferito alla società beneficiaria rimanga immutato rispetto quanto indicato nel progetto di scissione”.*

#### **Riferimenti normativi**

articoli 2501-ter, 2501-quinquies, 2506 e 2506-bis, cod. civ.

## Profili Iva dei "conti lavoro"

**N**ei rapporti con l'estero, assumono rilevanza i profili Iva connessi al trasferimento di beni in conto lavoro in altro Paese UE o extra-UE.

Come si illustrerà nel prosieguo:

- se il Paese di lavorazione è situato all'interno della UE trova applicazione un regime sospensivo, che esclude di considerare il trasferimento dei beni in conto lavoro come un'operazione "assimilata" a una cessione intracomunitaria, previa apertura di una posizione Iva nel Paese di destinazione al fine di rilevare il corrispondente acquisto intracomunitario, a condizione che i beni lavorati siano rispediti nel territorio di origine;
- se, invece, i beni da lavorare sono inviati al di fuori della UE occorre individuare la procedura di esportazione da adottare in concreto in funzione della quale trova applicazione una specifica modalità di reimportazione dei beni al termine della lavorazione.

### Trasferimenti intra-UE di beni per lavorazione

L'articolo 17, § 1, Direttiva 2006/112/CE considera "assimilato" a una cessione di beni effettuata a titolo oneroso il trasferimento, da parte di un soggetto passivo, di un bene della sua impresa a destinazione di un altro Stato membro. Il trasferimento può avere a oggetto qualsiasi spedizione o trasporto di un bene mobile materiale dallo Stato membro di partenza a quello di arrivo, per le esigenze dell'impresa.

Allo stesso modo, la disciplina italiana considera intracomunitari, cioè imponibili nel Paese di destinazione, i trasferimenti a "se stessi". È, infatti, previsto che dà luogo:

- a un acquisto intracomunitario l'introduzione nel territorio dello Stato, da parte o per conto di un soggetto passivo d'imposta, di beni provenienti da altro Stato membro, compresa l'ipotesi della destinazione nel territorio dello Stato, per finalità rientranti nell'esercizio dell'impresa, di beni provenienti da altra impresa esercitata dallo stesso soggetto in altro Stato membro<sup>1</sup>;
- a una cessione intracomunitaria l'invio di beni nel territorio di altro Stato membro, mediante trasporto o spedizione a cura del soggetto passivo nel territorio dello Stato, o da terzi per suo conto<sup>2</sup>.

### Operazioni che non danno luogo a un trasferimento intracomunitario a "se stessi"

Sono, tuttavia, previste alcune fattispecie che non danno luogo a un trasferimento a destinazione di un altro Stato membro e che, pertanto, si considerano escluse dal criterio impositivo previsto per le operazioni intracomunitarie, fondato, come detto, sulla tassazione nel Paese di destinazione dei beni.

Nello specifico, si tratta:

- della prestazione di servizio, reso al soggetto passivo, avente per oggetto l'esecuzione di una perizia o di lavori riguardanti il bene<sup>3</sup>:
  - materialmente eseguiti nel territorio dello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto del bene;
  - qualora il bene, al termine della perizia o dei lavori, sia rispedito al soggetto passivo nello Stato membro a partire dal quale era stato inizialmente spedito o trasportato;
- della temporanea utilizzazione del bene, nel territorio dello Stato membro d'arrivo della spedizione o del trasporto, ai fini di prestazioni di servizi fornite dal soggetto passivo stabilito nello Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto del bene<sup>4</sup>:
  - della temporanea utilizzazione del bene, per una durata non superiore a 24 mesi, nel territorio di un altro Stato membro all'interno del quale l'importazione dello stesso bene in provenienza

<sup>1</sup> Cfr. articolo 38, comma 3, lettera b), D.L. 331/1993.

<sup>2</sup> Cfr. articolo 41, comma 2, lettera c), D.L. 331/1993.

<sup>3</sup> Cfr. articolo 17, § 2, lettera f), Direttiva 2006/112/CE.

<sup>4</sup> Cfr. articolo 17, § 2, lettera g), Direttiva 2006/112/CE.

da un Paese terzo ai fini dell'utilizzazione temporanea fruirebbe del regime dell'ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi all'importazione<sup>5</sup>.

Nella disciplina nazionale, le indicate fattispecie sono state recepite nell'ambito delle disposizioni riguardanti, rispettivamente, gli acquisti intracomunitari e le cessioni intracomunitarie. In particolare, è previsto che non dà luogo:

- a un acquisto intracomunitario<sup>6</sup>:
  - l'introduzione nel territorio dello Stato di beni oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali se i beni sono successivamente trasportati o spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nello Stato membro di provenienza;
  - l'introduzione nel territorio dello Stato di beni temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni;
  - l'introduzione nel territorio dello Stato di beni che, se importati, beneficerebbero dell'ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi doganali;
- a una cessione intracomunitaria il trasferimento di beni inviati in altro Stato membro<sup>7</sup>:
  - per essere sottoposti a perizie o a operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali, se i beni sono successivamente trasportati/spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nel territorio dello Stato;
  - per essere ivi temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni;
  - che, se fossero ivi importati, beneficerebbero dell'ammissione temporanea in totale esenzione dai dazi doganali.

## Trasferimenti intra-UE in regime sospensivo

Beni oggetto di perizia o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali, se i beni sono successivamente trasportati/spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nel Paese UE di origine

Beni utilizzati temporaneamente per l'esecuzione di prestazioni (ad esempio noleggio, locazione, comodato, etc.)

Beni che, se importati, beneficerebbero dell'ammissione temporanea in totale esenzione dai dazi doganali (ad esempio tentata vendita, fiere mercato, etc.)

## Sospensione d'imposta per i movimenti intra-UE a scopo di lavorazione

In merito alla sospensione d'imposta per i movimenti intra-UE a scopo di lavorazione, l'articolo 13, L. 115/2015 (Legge Europea 2014) ha modificato gli articoli 38, comma 5, lettera a), e 41, comma 3, D.L. 331/1993 stabilendo che il regime sospensivo previsto per i trasferimenti intracomunitari di beni a scopo di perizia o di lavorazione presuppone che i beni, al termine della prestazione, siano trasportati/spediti al committente nel Paese membro di origine.

A seguito delle novità introdotte dalla L. 115/2015, è stato previsto che:

- non costituisce acquisto intracomunitario, imponibile in Italia, l'introduzione nel territorio dello Stato di beni oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali, se i beni sono successivamente trasportati/spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nello Stato membro di provenienza;
- non costituisce cessione intracomunitaria, non imponibile in Italia, l'invio nel territorio di altro Stato membro di beni oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali, se i beni sono successivamente trasportati/spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nel territorio dello Stato.

Tipologia di prestazione	Nozione
Perizie	Le prestazioni che si concretizzano nelle perizie sono essenzialmente quelle dirette a individuare oggettivamente concreti elementi di fatto concernenti beni mobili materiali e immobili, in relazione al valore, quantità, qualità, etc., anche se assumono particolare rilevanza cognizioni o calcoli tecnico-scientifici, senza possibilità di estendere le medesime considerazioni ad altri elementi della stessa specie <sup>8</sup>

<sup>5</sup> Cfr. articolo 17, § 2, lettera h), Direttiva 2006/112/CE.

<sup>6</sup> Cfr. articolo 38, comma 5, lettera a), D.L. 331/1993.

<sup>7</sup> Cfr. articolo 41, comma 3, D.L. 331/1993.

<sup>8</sup> Cfr. risoluzione n. 15/E/2007. Si veda anche Corte di Giustizia, 6 marzo 1997, causa C-167/95.



Operazioni di perfezionamento	Le operazioni di perfezionamento consistono: <ul style="list-style-type: none"> <li>- nella lavorazione di merci, compreso il loro montaggio, il loro assemblaggio, il loro adattamento ad altre merci</li> <li>- nella trasformazione di merci</li> <li>- nella riparazione di merci, compreso il loro riattamento e la loro messa a punto</li> <li>- nell'utilizzazione di merci che non si ritrovano nei prodotti compensatori, ma che ne permettono o facilitano l'ottenimento, anche se scompaiono totalmente o parzialmente nel processo di trasformazione</li> </ul>
Manipolazioni usuali	Le manipolazioni usuali sono le operazioni intese a garantirne la conservazione, a migliorarne la presentazione o la qualità commerciale o a prepararle per la distribuzione o la rivendita

## Finalità della modifica normativa

La modifica ha allineato la normativa interna a quella comunitaria di riferimento, posto che – in base all'articolo 17, § 2, lettera f), Direttiva 2006/112/CE – il principio di imposizione nel Paese membro di destinazione non si applica se, allo stesso tempo:

- la prestazione ha per oggetto la perizia o le lavorazioni riguardanti il bene, materialmente eseguiti nel territorio dello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto del bene;
- il bene, al termine della perizia o della lavorazione, è rispedito al soggetto passivo nello Stato membro a partire dal quale era stato inizialmente trasportato/spedito.

Nella disciplina nazionale anteriore all'intervento normativo operato con la L. 115/2015, la deroga non era subordinata alla condizione che i beni oggetto di perizia o di lavorazione fossero ritrasferiti nel Paese di origine. Infatti, in base:

- al previgente articolo 38, comma 5, lettera a), D.L. 331/1993, relativo ai trasferimenti "in entrata", risultava irrilevante la successiva destinazione dei beni lavorati, tant'è che gli stessi potevano essere inviati nel Paese membro di origine o in altro Paese membro, ovvero in un Paese extra-UE;
- al previgente articolo 41, comma 3, D.L. 331/1993, relativo ai trasferimenti "in uscita", non era prevista alcuna condizione in ordine alla successiva destinazione dei beni oggetto di perizia o di lavorazione, sicché la deroga risultava applicabile a prescindere dal luogo di invio dei beni al termine della prestazione.

Norma	Disposizione previgente	Disposizione vigente
Articolo 38, comma 5, lettera a), D.L. 331/1993	Non costituisce acquisto intracomunitario, imponibile in Italia, l'introduzione nel territorio dello Stato di beni oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali, se i beni sono successivamente trasportati/spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nello Stato membro di provenienza o, per suo conto, in altro Stato membro ovvero fuori del territorio dell'Unione	Non costituisce acquisto intracomunitario, imponibile in Italia, l'introduzione nel territorio dello Stato di beni oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali, se i beni sono successivamente trasportati/spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nello Stato membro di provenienza
Articolo 41, comma 3, D.L. 331/1993	Non costituisce cessione intracomunitaria, non imponibile in Italia, l'invio di beni in altro Stato membro, oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali	Non costituisce cessione intracomunitaria, non imponibile in Italia, l'invio di beni in altro Stato membro, oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali, se i beni sono successivamente trasportati/spediti al committente, soggetto passivo d'imposta in Italia

L'illegittimità della normativa interna è stata messa in luce dalla Corte di Giustizia nella sentenza di cui alle cause riunite C-606/12 e C-607/12 del 6 marzo 2014 (Dresser-Rand), giustificando l'avvio, da parte della Commissione Europea, della fase pre-contenziosa nei confronti dello Stato italiano. Secondo i giudici europei, l'invio del bene lavorato al soggetto passivo nello Stato membro a partire dal quale tale bene era stato inizialmente trasportato/spedito è una condizione essenziale per l'applicazione del regime sospensivo e, in difetto, si rientra nell'ipotesi del trasferimento a "se stessi", con applicazione dell'Iva nel Paese di destinazione<sup>9</sup>. In pratica, in applicazione degli articoli 38, comma 3, lettera b), e 41, comma 2, lettera c), D.L. 331/1993, il trasferimento a scopo di perizia o di lavorazione deve essere fatturato come non imponibile nel Paese di partenza siccome imponibile nel Paese di arrivo, previa identificazione ai fini Iva dell'operatore (nella forma diretta o per mezzo della nomina di un rappresentante fiscale), in qualità di debitore della relativa imposta.

In merito alla decorrenza della nuova disciplina, secondo la circolare Assonime n. 2 del 29 gennaio 2016, posto che la L. 115/2015 non prevede una specifica decorrenza, trova applicazione il principio contenuto nell'articolo 3, comma 1, L. 212/2000 (Statuto del contribuente), in base al quale, per i tributi periodici – qual è l'Iva – "le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono". Trattandosi, infatti, di modifiche che incidono sulla qualificazione sostanziale delle operazioni – e non, quindi, di mere modifiche procedurali – le novità introdotte dall'articolo 13, L. 115/2015 si applicano con riferimento alle operazioni poste in essere a decorrere dal 1° gennaio 2016.

È dato, tuttavia, ritenere che gli operatori interessati potevano avvalersi della nuova disciplina anche prima di tale data, facendo applicazione diretta delle corrispondenti disposizioni comunitarie che, essendo sufficientemente dettagliate e precise, hanno effetto all'interno dell'ordinamento nazionale<sup>10</sup>.

## Beni inviati dall'Italia in altro Stato membro per perizie o lavorazioni

Situazioni ipotizzabili	Comportamento
I beni, al termine della prestazione, sono restituiti al committente in Italia	Continua ad applicarsi la disciplina già prevista anteriormente alle modifiche previste dall'articolo 13, L. 115/2015, per cui la movimentazione originaria dei beni verso lo Stato membro di destinazione beneficia del regime sospensivo e il soggetto nazionale non è tenuto a identificarsi ai fini Iva in tale Stato
I beni, al termine della prestazione, sono inviati in un diverso Stato membro o in uno Stato extra-UE	Il trasferimento originario dei beni verso lo Stato membro di destinazione si configura come cessione intracomunitaria, non imponibile, con la corrispondente acquisizione intracomunitaria effettuata dalla posizione Iva del soggetto nazionale. Al termine della perizia o della lavorazione, l'invio dei beni in altro Stato membro o in uno Stato extra-UE deve essere fatturato dalla posizione Iva locale del soggetto italiano, applicando il regime proprio delle cessioni intracomunitarie o delle cessioni all'esportazione
I beni, al termine della prestazione, sono ceduti nello Stato membro in cui è stata eseguita la perizia o la lavorazione	Il trasferimento originario dei beni verso lo Stato membro di destinazione si configura come cessione intracomunitaria, non imponibile, con la corrispondente acquisizione intracomunitaria effettuata dalla posizione Iva del soggetto nazionale. Al termine della perizia o della lavorazione, la cessione dei beni non è territorialmente rilevante in Italia e, quindi, deve essere assoggettata a imposta nello Stato membro in cui la merce si trova, avvalendosi della partita Iva precedentemente aperta per effettuare l'acquisto intracomunitario dei beni oggetto della prestazione

In applicazione dell'articolo 17, § 3, Direttiva 2006/112/CE, secondo cui i beni si considerano trasferiti a destinazione nello Stato membro in cui cessa di essere soddisfatta la condizione che

<sup>9</sup> Cfr. articolo 17, § 1, Direttiva 2006/112/CE, recepito dagli articoli 38, comma 3, lettera b), e 41, comma 2, lettera c), D.L. 331/1993.

<sup>10</sup> Si veda, per esempio, Corte di giustizia, 21 settembre 2017, causa C-326/15, *DNB Banka*.

permetteva di qualificare gli invii come meri trasferimenti esclusi da Iva, è possibile ritenere che, se cambia la configurazione iniziale dell'operazione (ad esempio i beni, anziché essere rispediti in Italia al termine della lavorazione, sono ceduti nello Stato membro in cui sono state eseguite le prestazioni o in altro Stato membro o al di fuori della UE), il trasferimento originario in sospensione d'imposta viene a concretizzare *ex post* una cessione intracomunitaria non imponibile in Italia, con la corrispondente acquisizione intracomunitaria nello Stato membro della perizia o della lavorazione, previa identificazione del soggetto nazionale.

## **Beni ceduti in esportazione dopo la lavorazione in altro Paese UE**

Di particolare interesse sono le considerazioni svolte dal Comitato Iva nel WP n. 894 dell'8 febbraio 2016, sul trattamento Iva dell'esportazione di beni al termine della lavorazione effettuata, per conto del cliente non residente, in uno Stato membro diverso da quello del cedente.

Lo schema considerato è quello in cui il soggetto A, stabilito nello Stato membro 1, vende i beni al cliente C, stabilito al di fuori della UE, alle seguenti condizioni:

- prima dell'esportazione, i beni sono inviati al terzista B, stabilito nello Stato membro 2, per essere lavorati;
- i lavori relativi ai beni sono eseguiti dal terzista su incarico del cliente C;
- i beni risultanti dalla lavorazione sono esportati al di fuori della UE.

La lavorazione resa da terzista nello Stato membro 2 non dà luogo a problematiche particolari, in quanto tale prestazione, avendo come destinatario il cliente stabilito al di fuori della UE, non è soggetta a Iva nella UE, in quanto territorialmente rilevante nel Paese di stabilimento del cliente, ai sensi dell'articolo 44, Direttiva 2006/112/CE, corrispondente all'articolo 7-ter, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972.

La questione sulla quale il Comitato Iva ha fornito il proprio punto di vista è se la cessione dei beni operata dal soggetto A nello Stato membro 1 sia esente da Iva ai sensi dell'articolo 146, § 1, lettere a) o b), Direttiva 2006/112/CE, trasposto nell'articolo 8, comma 1, lettere a) o b), D.P.R. 633/1972, che fa riferimento, rispettivamente, alle:

- cessioni di beni spediti o trasportati, dal venditore o per suo conto, fuori dell'Unione;
- cessioni di beni spediti o trasportati, dall'acquirente non stabilito nel territorio del venditore, o per conto del medesimo, fuori dell'Unione.

La circostanza che i beni siano esportati attraverso un altro Stato membro non costituisce un ostacolo per l'applicazione dell'esenzione, anche se può essere problematico acquisire la prova che i beni abbiano effettivamente lasciato il territorio dell'Unione. L'aspetto che deve essere approfondito, invece, è se l'esenzione sia applicabile nello Stato membro 1 tenuto conto che i beni esportati non sono quelli oggetto di cessione, ma quelli risultanti dalla lavorazione, effettuata nello Stato membro 2.

Durante le discussioni nell'ambito del VAT Forum è emerso che, per risolvere la questione, occorre prendere in considerazione la sentenza Fonderie 2A (causa C-446/13 del 2 ottobre 2014), i cui fatti di causa sono descritti nei punti 14-18 della pronuncia *"Nel 2001, la ricorrente nel procedimento principale ha prodotto in Italia pezzi metallici, da essa venduti all'Atral, una società con sede sociale in Francia. Prima della loro cessione all'Atral, la ricorrente nel procedimento principale ha spedito tali pezzi, per proprio conto, ad un'altra società francese, la Saunier-Plumaz, affinché quest'ultima realizzasse su di essi lavori di rifinitura, ossia lavori di verniciatura, rispeditendoli poi direttamente all'acquirente finale. Il prezzo di vendita dei suddetti pezzi, fatturato all'Atral dalla Fonderie 2A, comprendeva tali lavori di rifinitura. Questi stessi lavori di rifinitura sono stati fatturati alla Fonderie 2A dal prestatore, ossia la Saunier-Plumaz, per un importo che includeva parimenti l'Iva su tali lavori. In base alle disposizioni nazionali che danno attuazione all'ottava direttiva, la Fonderie 2A ha chiesto all'amministrazione tributaria francese il rimborso dell'Iva posta a suo carico. Tale domanda è stata respinta con la motivazione che, conformemente alle disposizioni nazionali che danno attuazione alla sesta direttiva, il luogo della cessazione dei beni si trovava in Francia"*.

Come, però, sottolineato dal Comitato Iva, la fattispecie che s'intende esaminare non è identica

a quella oggetto della sentenza Fonderie 2A, tant'è che, nello schema delineato dal WP n. 894, la lavorazione è eseguita su incarico del cliente extra-UE e non del venditore, ragione per cui l'esenzione andrebbe riconosciuta nello Stato membro 1, senza pertanto che il cedente sia tenuto ad identificarsi ai fini Iva nello Stato membro 2 per adempiere agli obblighi Iva connessi all'operazione posta in essere.

Occorre, tuttavia, considerare che, in determinate ipotesi, questa soluzione potrebbe non essere percorribile.

Un conto, infatti, è la lavorazione che non muta le caratteristiche fisiche del bene già venduto, come nel caso della verniciatura del prodotto originario, sicché può (ancora) assumersi che la cessione dei beni *ante* verniciatura sia ricollegata alla successiva esportazione dei beni verniciati, beneficiando così dell'esenzione nello Stato membro 1. Diversa è, invece, la situazione se la lavorazione consiste, per esempio, nell'assemblaggio o montaggio di più beni con realizzazione di un prodotto del tutto nuovo, risultando difficile se non, addirittura, impossibile verificare la coincidenza dei beni inviati in conto lavorazione con quelli successivamente esportati.

Nello scenario descritto è possibile che si verifichino fenomeni di abuso, in termini di sottofatturazione o sovrapproduzione dei beni.

Come, infatti, rilevato dal Comitato Iva *"the application of rules concerning the system of intra-Community transactions in goods and supply of services and also the exemption on exports should be done with the utmost rigor and aligned with control measures, especially after the serious fraud schemes detected in intra-Community trade, in imports and exports and in operations combining both. This is particularly important in the context of trade in raw materials, known as been fertile to fraud situations, whether purely domestic, intra-Community or international. This eventual exemption would not be applicable on complex production processes as the risk for abuse increases the greater the number of raw materials and/or Member States involved. Note that the production process in Member State 2 can generate "wastes" with commercial value. There can be an "under-report" of production or an "over-report" of production losses, so part of the real production is not exported and ends up supplying the black market"*.

## Trasferimenti extra UE di beni per lavorazione

In caso di lavorazione in Paesi extra-UE di beni che restano di proprietà dell'impresa italiana, si pone il problema dell'eventuale doppia imposizione della prestazione di lavorazione, in sede cioè sia di reimportazione dei beni lavorati in Italia, sia di autofatturazione della prestazione del terzista non residente, essendo quest'ultima territorialmente rilevante in Italia in base alla regola generale dell'articolo 7-ter, D.P.R. 633/1972.

Innanzitutto, si ricorda che:

- le esportazioni temporanee e definitive, ma senza passaggio della proprietà, ai fini della lavorazione costituiscono un'esportazione ai fini doganali, ma non anche una esportazione agli effetti dell'Iva; conseguentemente, non è possibile emettere fattura in regime di non imponibilità di cui all'articolo 8, D.P.R. 633/1972, sicché tali operazioni<sup>11</sup>:
  - non creano *plafond* per l'acquisto e l'importazione di beni e servizi senza applicazione dell'imposta;
  - né concorrono a determinare lo *status* di esportatore abituale in capo all'impresa;
- le esportazioni definitive con passaggio della proprietà, invece, anche laddove il relativo corrispettivo sia pagato attraverso la compensazione finanziaria delle posizioni creditorie e debitorie intercorrenti tra le parti, configurano una cessione all'esportazione non imponibile Iva ai sensi dell'articolo 8, D.P.R. 633/1972, per cui le stesse sono rilevanti ai fini<sup>12</sup>:
  - sia della formazione del *plafond*;
  - sia dell'acquisizione della qualifica di esportatore abituale.

<sup>11</sup> Cfr. circolare n. 156/E/1999.

<sup>12</sup> Cfr. circolare n. 156/E/1999, cit..

A parte la fattispecie della cessione all'esportazione, non imponibile Iva ai sensi dell'articolo 8, D.P.R. 633/1972, riferita all'ipotesi dell'esportazione definitiva con passaggio della proprietà, l'invio all'estero dei beni può essere effettuato ricorrendo:

- all'esportazione temporanea; ovvero
- all'esportazione definitiva senza passaggio della proprietà.

In entrambi i casi, con la reimportazione dei beni ottenuti dalla lavorazione, l'operatore italiano effettua un'importazione, soggetta a Iva ai sensi dell'articolo 67, comma 2, D.P.R. 633/1972, che richiama *"le operazioni di reimportazione a scarico di esportazione temporanea fuori della Comunità economica europea e quelle di reintroduzione di beni precedentemente esportati fuori della Comunità medesima"*.

Ai fini, tuttavia, della determinazione della base imponibile dell'Iva all'importazione, nell'ipotesi di:

- esportazione definitiva, si applicano i criteri previsti dall'articolo 69, comma 1, D.P.R. 633/1972 per le operazioni di immissione in libera pratica, sicché l'imposta è dovuta sul *"valore dei beni importati determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale, aumentato dell'ammontare dei diritti doganali dovuti, a eccezione dell'Iva, nonché dell'ammontare delle spese di inoltro fino al luogo di destinazione all'interno del territorio della Comunità che figura sul documento di trasporto sotto la cui scorta i beni sono introdotti nel territorio medesimo"*;
- esportazione temporanea, l'articolo 69, comma 2, D.P.R. 633/1972 dispone che l'imposta è dovuta sul maggiore valore assunto dai beni in dipendenza della lavorazione prestata in territorio extracomunitario, alla duplice condizione che:
  - la reimportazione sia effettuata dallo stesso operatore che ha esportato i beni o da un terzo per suo conto;
  - lo scarico della temporanea esportazione avvenga *"per identità"* e non *"per equivalenza"*. Di conseguenza, in caso di cessione ad altro operatore italiano prima della reimportazione, la base imponibile si calcola sul *"valore pieno"* dei beni, vale a dire sul corrispettivo indicato nella fattura di vendita in possesso dell'operatore che effettua la reimportazione<sup>13</sup>.

Ne discende che, per i beni temporaneamente esportati, non sempre la successiva reimportazione è soggetta a Iva sul solo maggiore valore assunto dalla merce a seguito della lavorazione, quando invece l'articolo 88, Direttiva 2006/112/CE esige che il trattamento Iva dei beni lavorati sia identico a quello applicabile se la lavorazione fosse stata effettuata all'interno dello Stato UE interessato (nella specie, in Italia).

La norma citata, infatti, dispone che *"per i beni che sono stati esportati temporaneamente all'esterno della Comunità e che sono reimportati dopo aver formato oggetto, all'esterno della Comunità, di riparazione, trasformazione, adattamento, esecuzione ed altre prestazioni di lavorazione od opera, gli Stati membri prendono provvedimenti per garantire che il trattamento fiscale riservato ai beni ottenuti, per quanto concerne l'Iva, sia lo stesso che sarebbe stato riservato ai beni in questione se dette operazioni fossero state eseguite nel loro territorio"*.

Allo stesso tempo, sempre sul piano comunitario, l'articolo 144, Direttiva 2006/112/CE dispone che *"gli Stati membri esentano le prestazioni di servizi connesse con l'importazione di beni il cui valore è compreso nella base imponibile ..."*.

La norma, in proposito, richiama l'articolo 86, § 1, lettere b), Direttiva 2006/112/CE, che fa riferimento esclusivamente alle *"spese accessorie quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione, che sopravvengono fino al primo luogo di destinazione dei beni nel territorio dello Stato membro d'importazione, nonché quelle risultanti dal trasporto verso un altro luogo di destinazione situato nella Comunità, qualora quest'ultimo sia noto nel momento in cui si verifica il fatto generatore dell'imposta"*.

Tale norma, non facendo espressamente riferimento alle lavorazioni, parrebbe non giustificare la detassazione, in sede di autofatturazione, della prestazione resa dal terzista estero se i beni lavorati sono stati assoggettati all'Iva all'importazione sul loro *"valore pieno"*.

L'effetto distorsivo, cioè la doppia tassazione della lavorazione, può essere tuttavia evitato - in

<sup>13</sup> Cfr. risoluzione n. 4029/IX/1989.

caso sia di temporanea esportazione che di esportazione definitiva – ricorrendo alle indicazioni fornite dalla circolare n. 37/E/2011 (§ 5.1), ossia distinguendo a seconda che l'autofattura sia emessa anteriormente o successivamente alla reimportazione; sul punto, è dato osservare che il riferimento, da parte della circolare, all'integrazione della fattura ricevuta dall'operatore italiano è "irrilevante" siccome il *reverse charge* sulla lavorazione resa dal terzista stabilito al di fuori della UE si effettua con la procedura di autofatturazione.

In buona sostanza, la dogana non applicherà l'Iva all'importazione solo se l'impresa nazionale dimostra di avere già assoggettato ad imposta la lavorazione.

## Procedure per la reimportazione dei beni lavorati in Paesi extra-UE

Ipotizzando che i beni siano inviati al di fuori dell'Unione europea in regime di temporanea esportazione (c.d. "perfezionamento passivo"), le modalità operative che l'impresa italiana deve seguire sono indicate dalla nota dell'Agenzia delle dogane 7 settembre 2011, prot. n. 54819/2011.

Evento che si verifica per primo	Comportamento
Autofattura (con addebito dell'Iva) emessa prima della reimportazione	<p>Quando i prodotti compensatori, cioè risultanti dalla lavorazione, vengono dichiarati in dogana, l'operatore nazionale deve esibire:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- la fattura pro-forma utilizzata per vincolare i beni precedentemente esportati in regime di perfezionamento passivo</li><li>- la fattura del terzista estero</li><li>- l'autofattura</li></ul> <p>La dogana calcola l'Iva all'importazione, che deve essere indicata nella casella 47 della dichiarazione doganale (DAU-IMP), utilizzando il codice tributo "405", dalla quale va sottratta l'imposta relativa alla lavorazione già assolta dall'impresa con autofattura, da indicare nella stessa casella 47 con il codice tributo "407". Nell'casella 44 del DAU-IMP devono essere indicati gli estremi dell'autofattura presentata in dogana per attestare l'avvenuto assolvimento dell'Iva sulla lavorazione</p>
Autofattura (senza addebito dell'Iva) emessa dopo la reimportazione	<p>L'Iva all'importazione deve essere liquidata e pagata in dogana, salvo che l'importatore presenti la dichiarazione d'intento in quanto esportatore abituale.</p> <p>La duplicazione d'imposta, in questa ipotesi, è evitata in sede di <i>reverse charge</i>, emettendo autofattura senza applicazione dell'Iva e con indicazione "Iva assolta in dogana con documento doganale n. XY".</p> <p>Secondo l'Amministrazione finanziaria, la descritta procedura:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- scongiura la possibilità che la lavorazione resti detassata in caso di mancata reimportazione in Italia dei beni lavorati<sup>14</sup></li><li>- è idonea a risolvere il problema di una eventuale doppia imposizione anche rispetto ad altre operazioni di natura doganale, come nelle ipotesi di:<ul style="list-style-type: none"><li>• beni acquistati in un Paese extra-UE, sottoposti a lavorazione sempre in territorio extracomunitario, con successiva importazione nella UE</li><li>• esportazione definitiva di beni ai fini della lavorazione in territorio extracomunitario, senza trasferimento della proprietà, sulla scorta di una lista valorizzata ovvero di un documento di trasporto o di consegna, con successiva importazione nella UE</li></ul></li></ul>

### Riferimenti normativi

articolo 17, Direttiva 2006/112/CE

articolo 13, L. 115/2015

articoli 38, e 41, D.L. 331/1993

<sup>14</sup> Cfr. circolare n. 37/E/2011 (§ 5.1), cit. e nota prot. 54819/D/2011, cit.

# La nuova Erp Digital Architecture

**TeamSystem Enterprise è la nuova soluzione ERP di TeamSystem costruita sulle esigenze dell'impresa digitale.** Una esperienza d'uso fluida, incentrata sul valore dei dati e sull'accesso rapido ai programmi, con tanti strumenti utili per recuperare efficienza e collaborare dentro e fuori l'azienda.

Grazie alla piattaforma TeamSystem Digital, il rapporto dell'azienda con le istituzioni è semplice e immediato, portando benefici ed efficienza alla rete clienti-fornitori.

Per maggiori informazioni:

[www.teamsystem.com/enterprise](http://www.teamsystem.com/enterprise)

[www.teamsystem.com](http://www.teamsystem.com)

 TeamSystem

TeamSystem  
Business review

Periodico  
di informazione  
alle imprese

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

Redazione:  
 Euroconference  
Editoria

S.E. o O.  
Riproduzione vietata