

/ MARTEDÌ, 22 DICEMBRE 2015

IL CASO DEL GIORNO

Royalties in dogana solo a determinate condizioni

/ Francesco D'ALFONSO

La determinazione del valore doganale parte, in linea generale, dalla considerazione delle condizioni in base alle quali è stata effettuata la singola compravendita, ossia dal prezzo di transazione. Il valore di transazione, in particolare, comprende la totalità dei pagamenti eseguiti o da eseguire come condizione della vendita delle merci (acconti, saldi, dilazioni) dal compratore al venditore o dal compratore a una terza persona. La determinazione del valore in dogana richiede, poi, che venga presa in considerazione una serie di elementi che concorrono a tutti gli effetti a determinare l'imponibile al fine del calcolo dei diritti doganali. Il valore indicato in fattura non può, dunque, essere utilizzato in via immediata, ma occorre operare alcuni aggiustamenti per tener conto di tali elementi.

Tra le altre cose, occorre aggiungere talune voci, tra le [...]

A PAGINA 2

PRIMOPIANO

Riduzione IMU del 50% per gli immobili in comodato

La legge di stabilità richiede però che il contratto sia registrato

/ Arianna ZENI

Diversamente da quanto contenuto nel Ddl di stabilità approvato al Senato il 20 novembre 2015 ove, si ricorda, era prevista l'esclusione dal pagamento dell'IMU per gli immobili concessi in comodato ai parenti di primo grado, il testo che ha ottenuto il via libera della Camera e oggi approda in Aula a Palazzo Madama prevede per tali immobili non l'esclusione, ma la **riduzione del 50%** della base imponibile IMU.

Nello specifico, modificando il comma 3 dell'art. 13 del DL n. 201/2011, è introdotta la riduzione del 50% della base imponibile dell'IMU (e di conseguenza anche la **TASI**, considerato che la base imponibile è la stessa) per le unità immobiliari, escluse quelle di maggior pregio (A/1, A/8 e A/9), concesse in **comodato** dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che la destinano ad abitazione principale e a condizione che:

- il contratto sia **registrato**,
- "che il comodante possieda un solo immobile in Italia e risieda anagraficamente nonché dimori abitualmente nello stesso comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato" (testualmente la norma parla di soggetto comodante ossia, come si evince dall'art. 1804 c.c., del soggetto che concede il bene in comodato ad un

altro soggetto).

Il beneficio si applica anche nel caso in cui il comodante oltre all'immobile concesso in comodato possieda nello stesso Comune un **altro immobile** adibito a propria abitazione principale, ad eccezione delle unità abitative classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.

Ad esempio, se il padre (comodante) concede in comodato al proprio figlio (comodatario) un'abitazione sita nel Comune di Milano, il padre (soggetto passivo dell'IMU) non perde il beneficio fiscale se possiede un altro immobile da lui adibito ad abitazione principale (la dimora abituale coincide con la residenza anagrafica) nello stesso Comune di Milano.

Conseguentemente alla modifica normativa in commento, a decorrere dal 2016 l'unica **seconda casa** del soggetto passivo, situata nello stesso Comune ove possiede l'abitazione principale, se concessa in comodato a figli o genitori (tali sono infatti i "parenti in linea retta entro il primo grado" ai sensi degli artt. 74 ss. c.c.) gode del beneficio fiscale.

Non essendo prevista una decorrenza *ad hoc* per le modifiche introdotte dalla legge di stabilità di cui si è detto, la [...]

A PAGINA 3

INEVIDENZA

Dal 2016, deduzione forfetaria per autotrasportatori in unica misura

Durante la pianificazione il revisore determina il livello di significatività

In arrivo gli avvisi di pagamento per il contributo annuale dei revisori legali

Split payment con difficoltà applicative in caso di uso promiscuo dell'acquisto

Sganga: "Non rimarrò a scaldare la sedia"

ALTRENOTIZIE

/ A PAGINA 11

OPINIONI

Dal CNDCEC la nuova Guida alla revisione delle PMI

/ Raffaele MARCELLO

Pubblichiamo l'intervento di Raffaele Marcello, Consigliere del CNDCEC con delega ai Principi contabili, principi di revisione e sistema dei controlli.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha pubblicato la nuova guida alla revisione delle PMI, dal titolo "L'applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di dimensioni minori".

Il documento, predisposto con [...]

A PAGINA 5

Royalties in dogana solo a determinate condizioni

Per l'inclusione nell'imponibile ai fini della determinazione dei diritti doganali devono condizionare la vendita e il licenziante deve controllare il produttore

/ Francesco D'ALFONSO

La determinazione del valore doganale parte, in linea generale, dalla considerazione delle condizioni in base alle quali è stata effettuata la singola compravendita, ossia dal prezzo di transazione. Il **valore di transazione**, in particolare, comprende la totalità dei pagamenti eseguiti o da eseguire come condizione della vendita delle merci (acconti, saldi, dilazioni) dal compratore al venditore o dal compratore a una terza persona. La determinazione del valore in dogana richiede, poi, che venga presa in considerazione una serie di elementi che concorrono a tutti gli effetti a determinare l'imponibile al fine del calcolo dei diritti doganali. Il valore indicato in fattura non può, dunque, essere utilizzato in via immediata, ma occorre operare alcuni **aggiustamenti** per tener conto di tali elementi.

Tra le altre cose, occorre aggiungere talune voci, tra le quali rientrano i corrispettivi e diritti di licenza (artt. 32 del CDC (reg. CE n. 2913/1992) e 157-162 delle DAC (reg. Ce n. 2454/1993) relativi alle merci che il compratore è tenuto a versare, direttamente o indirettamente, come condizione della vendita, laddove non inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare.

Più esattamente, per **corrispettivi e diritti di licenza**, si intende il pagamento per l'uso di diritti inerenti:

- alla fabbricazione delle merci importate (es. brevetti, progetti, modelli e "know-how" per la fabbricazione);
- alla vendita per l'esportazione della merce importata (es. marchi commerciali o di fabbrica e modelli depositati);
- all'impiego e alla rivendita delle merci importate (es. diritti d'autore e procedimento di produzione incorporati in modo inscindibile nelle merci importate).

Tuttavia, mentre nel caso in cui le royalties sono comprese nel prezzo di acquisto dei beni, esse partecipano senz'altro alla base imponibile dei diritti doganali, nel caso contrario, l'inclusione è condizionata dall'esistenza di una serie di elementi.

Infatti, per quanto riguarda i rapporti commerciali **a due**, tali importi devono aggiungersi al prezzo effettivo soltanto se il loro pagamento costituisce una condizione di vendita delle merci in causa e lo stesso si riferisce, inoltre, ai beni og-

getto della valutazione (deve esservi, cioè, assoluta identità tra le merci importate e i prodotti per i quali le royalties vengono pagate). Relativamente a quest'ultimo punto, va evidenziato che nel caso in cui il metodo di calcolo dell'ammontare di un corrispettivo o di un diritto di licenza si basi sul **prezzo delle merci** importate, si presume, salvo prova contraria, che il pagamento di tale corrispettivo o diritto di licenza si riferisca alle merci oggetto della valutazione.

Per quanto concerne, poi, in particolare, il requisito della condizione di vendita delle merci, non esiste su di esso una posizione univoca, né da parte dell'Amministrazione doganale né da parte della giurisprudenza di legittimità. Ad ogni modo, tale condizione si considera realizzata **esclusivamente** laddove il venditore estero non sia disposto a vendere i propri prodotti in mancanza del pagamento di uno specifico corrispettivo o diritto di licenza (in tal senso, tra le altre, C.T. Reg. Milano 19 novembre 2013 n. 174).

In caso, poi, di scenario **a tre parti**, quando, cioè, il corrispettivo o diritto di licenza è dovuto dall'acquirente italiano a un soggetto terzo, titolare della licenza, diverso dal fornitore-esportatore, è, altresì, necessario che tali pagamenti siano richiesti da un soggetto legato da un particolare rapporto negoziale con il fornitore estero. Tale rapporto sussiste, in particolare, soltanto se uno **controlla**, direttamente o indirettamente, l'altro, ossia quando il primo sia in grado di esercitare, di diritto o di fatto, un potere di costrizione o di orientamento sul secondo (all. 23 DAC).

Il controllo idoneo a tal fine è, tuttavia, rappresentato esclusivamente dal controllo sul produttore e non dal controllo sulla qualità della produzione (C.T. Prov. La Spezia 29 maggio 2015 n. 613; C.T. Reg. Milano 19 novembre 2013 n. 174).

Quest'ultima tipologia di controllo rientra, infatti, nella normale prassi commerciale. Sulla stessa linea anche l'Agenzia delle Dogane, la quale ha chiarito, al riguardo, che i controlli da parte del licenziante sono molto spesso rivolti unicamente al **controllo della qualità** e non implicano necessariamente l'esistenza di un controllo, sia pure indiretto, sui fornitori extracomunitari (circ. n. 21/D/2012).

Riduzione IMU del 50% per gli immobili in comodato

La legge di stabilità richiede però che il contratto sia registrato

/ Arianna ZENI

Diversamente da quanto contenuto nel Ddl. di stabilità approvato al Senato il 20 novembre 2015 ove, si ricorda, era prevista l'esclusione dal pagamento dell'IMU per gli immobili concessi in comodato ai parenti di primo grado, il testo che ha ottenuto il via libera della Camera e oggi approda in Aula a Palazzo Madama prevede per tali immobili non l'esclusione, ma la **riduzione** del 50% della base imponibile IMU.

Nello specifico, modificando il comma 3 dell'art. 13 del DL n. 201/2011, è introdotta la riduzione del 50% della base imponibile dell'IMU (e di conseguenza anche la **TASI**, considerato che la base imponibile è la stessa) per le unità immobiliari, escluse quelle di maggior pregio (A/1, A/8 e A/9), concesse in **comodato** dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che la destinano ad abitazione principale e a condizione che:

- il contratto sia **registrato**,
- "che il comodante possieda un solo immobile in Italia e risieda anagraficamente nonché dimori abitualmente nello stesso comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato" (testualmente la norma parla di soggetto comodante ossia, come si evince dall'art. 1804 c.c., del soggetto che concede il bene in comodato ad un altro soggetto).

Il beneficio si applica anche nel caso in cui il comodante oltre all'immobile concesso in comodato possieda nello stesso Comune un **altro immobile** adibito a propria abitazione principale, ad eccezione delle unità abitative classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.

Ad esempio, se il padre (comodante) concede in comodato al proprio figlio (comodatario) un'abitazione sita nel Comune di Milano, il padre (soggetto passivo dell'IMU) non perde il

beneficio fiscale se possiede un altro immobile da lui adibito ad abitazione principale (la dimora abituale coincide con la residenza anagrafica) nello stesso Comune di Milano.

Conseguentemente alla modifica normativa in commento, a decorrere dal 2016 l'unica **seconda casa** del soggetto passivo, situata nello stesso Comune ove possiede l'abitazione principale, se concessa in comodato a figli o genitori (tali sono infatti i "parenti in linea retta entro il primo grado" ai sensi degli artt. 74 ss. c.c.) gode del beneficio fiscale.

Non essendo prevista una decorrenza *ad hoc* per le modifiche introdotte dalla legge di stabilità di cui si è detto, la riduzione IMU per gli immobili concessi in comodato si applica a decorrere dal 1° gennaio 2016.

Attestazione dei requisiti nella dichiarazione IMU

Al fine di poter beneficiare della riduzione il soggetto passivo (si tratta del comodante) dovrebbe **attestare** il possesso dei suddetti requisiti nel modello di dichiarazione IMU di cui all'art. 9 comma 6 del DLgs. n. 23/2011.

Infine, viene conseguentemente **eliminata** la disposizione contenuta nel comma 2 dell'art. 13 del DL n. 201/2011, che prevede che i Comuni possano assimilare all'abitazione principale l'unità immobiliare "concessa in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che la utilizzano come abitazione principale, prevedendo che l'agevolazione operi o limitatamente alla quota di rendita risultante in catasto non eccedente il valore di euro 500 oppure nel solo caso in cui il comodatario appartenga a un nucleo familiare con ISEE non superiore a 15.000 euro annui".

Dal 2016, deduzione forfetaria per autotrasportatori in unica misura

La legge di stabilità annulla la distinzione tra trasporti regionali ed extra regionali

/ Pamela ALBERTI

Un emendamento al Ddl. di stabilità 2016, il cui testo, dopo il via libera della Camera, è atteso per oggi in Aula al Senato, interviene sulle misure della deduzione riconosciute dall'art. 66 comma 5 del TUIR per le **spese non documentate** degli autotrasportatori di merci per conto terzi.

In particolare, la disposizione prevede che, a decorrere dal 1° gennaio 2016, le deduzioni forfetarie delle spese non documentate disposte dall'art. 66 comma 5 del TUIR e dall'art. 1 comma 106 della L. 266/2005 spettano in un'**unica misura** per i trasporti effettuati personalmente dall'imprenditore oltre il territorio del Comune in cui ha sede l'impresa.

Come evidenziato nella sintesi dell'emendamento approvato, viene quindi annullata l'attuale distinzione della misura della deduzione in relazione ai trasporti regionali o extra regionali. Inoltre, la nuova disposizione prevede che per i **trasporti personalmente effettuati** dall'imprenditore all'interno del Comune in cui ha sede l'impresa le deduzioni spettino nella misura del 35% dell'importo come sopra definito.

Al fine di comprendere meglio la modifica normativa, si ricorda che l'attuale versione dell'art. 66 comma 5 del TUIR prevede che, "per le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci per conto di terzi, il reddito è ridotto, a titolo di deduzione forfetaria di spese non documentate, di euro **7,75** per i trasporti personalmente effettuati dall'imprenditore oltre il comune in cui ha sede l'impresa ma nell'ambito della regione o delle regioni confinanti e di euro **15,49** per quelli effettuati oltre tale ambito. Per le medesime imprese compete, altresì, una deduzione forfetaria annua di euro **154,94** per ciascun motoveicolo e autoveicolo avente massa complessiva a pieno carico non superiore a 3.500 chilogrammi. La deduzione spetta una sola volta per ogni giorno di effettuazione del trasporto, indipendentemente dal numero dei viaggi".

Nonostante tale norma individui importi specifici, la misura è stata **modificata** nel corso degli anni, tenendo conto dello

stanziamento annuale previsto e dall'adeguamento dei precedenti importi all'ISTAT.

Da ultimo, con comunicato stampa del 6 agosto 2015, l'Agenzia delle Entrate ha fissato gli importi delle deduzioni forfetarie spettanti per il **periodo d'imposta 2014** come di seguito:

- 44 euro per i trasporti all'interno della Regione e delle Regioni confinanti;
- 15,40 euro per i trasporti personalmente effettuati dall'imprenditore all'interno del Comune in cui ha sede l'impresa (importo pari al 35% di quello spettante per i medesimi trasporti nell'ambito della Regione o delle Regioni confinanti);
- 73 euro per i trasporti effettuati oltre tale ambito.

Per effetto delle modifiche previste dalla legge di stabilità, sarà quindi presumibilmente fissata, dal 2016, un'**unica misura** degli importi della deduzione.

Modifiche al credito d'imposta sul gasolio per autotrazione

In tema di agevolazioni per gli autotrasportatori, si segnala altresì che la legge di stabilità 2016 dispone che, a decorrere dal 1° gennaio 2016, il **credito d'imposta** relativo all'agevolazione sul **gasolio** per autotrazione degli autotrasportatori non spetta per i veicoli di categoria "euro 2" o inferiore.

Si tratta, nello specifico, del credito indicato nell'elenco 2 allegato alla L. 147/2013, il quale fa riferimento alle seguenti **disposizioni**: art. 2 comma 58 DL 262/2006; art. 6 comma 2 DLgs. 26/2007; art. 1 comma 4, ultimo periodo, DL 34/2011; art. 23 comma 50-*quater*, ultimo periodo, DL 98/2011; art. 15 comma 4 DL 201/2011; art. 61 comma 4 del DL 1/2012.

Al riguardo, si ricorda che, per effetto della L. 190/2014, a decorrere dal 1° gennaio 2015 tale credito d'imposta non spetta già per i veicoli di categoria Euro 0 o inferiore.

Dal CNDCEC la nuova Guida alla revisione delle PMI

Il documento è stato licenziato dalla "Commissione principi di revisione" del Consiglio

/ Raffaele MARCELLO

Pubblichiamo l'intervento di Raffaele Marcello, Consigliere del CNDCEC con delega ai Principi contabili, principi di revisione e sistema dei controlli.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha pubblicato la nuova guida alla revisione delle PMI, dal titolo "L'applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di dimensioni minori".

Il documento, predisposto con la collaborazione della "Commissione per i principi di revisione", presieduta dal prof. Raffaele D'Alessio, fa seguito all'entrata in vigore degli **ISA Italia**, a partire dal 1° gennaio 2015, e si propone di offrire un quadro completo, armonico ed esemplificativo del processo di revisione secondo quel corpus di principi.

La guida si compone di un'introduzione, di 27 capitoli e di allegati.

I capitoli sono centrati sugli aspetti introduttivi e definitivi (la revisione nelle imprese di dimensioni minori, il glossario della revisione, le asserzioni, le fasi del processo di revisione), sulla fase di identificazione e valutazione del **rischio** (accettazione e mantenimento dell'incarico, indipendenza, lettera di incarico, significatività, discussioni all'interno del team di revisione, strategia generale di revisione e suo aggiornamento, valutazione del rischio intrinseco e di controllo, valutazione del rischio di errori significativi a livello di bilancio e di singola asserzione), sulla fase di risposta al rischio (risposte generali di revisione, piano di revisione dettagliato, documentazione del lavoro, criticità rilevate, supervisione dello staff e riesame delle carte di lavoro, aggiornamento della valutazione dei rischi, aggiornamento della significatività) e sulla fase conclusiva e di **reporting** (comunicazione delle criticità rilevate, attestazioni della direzione, conclusioni raggiunte in base alle procedure di revisione svolte, decisioni rilevanti, relazione di revisione).

Dice, infine, del **controllo di qualità** negli incarichi di revisione legale.

La guida presenta, tra gli allegati, modelli di carte di lavoro, check list, documenti di supporto, utili per fornire al lettore, passo dopo passo, una possibile adeguata documentazione.

In particolare, sono proposti **supporti per documentare** l'esecuzione della fase cruciale del processo di revisione, in cui il revisore deve valutare il rischio di errori significativi, a livello di bilancio e di asserzioni, per classi di operazioni, saldi di bilancio e informativa, alla luce della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il controllo interno, e deve definire procedure di revisione in risposta ai

rischi identificati e valutati.

Fra gli allegati, è proposto anche un repertorio delle possibili **procedure di validità** da svolgere per ogni saldo di bilancio, con l'indicazione delle asserzioni coperte da ciascuna procedura proposta. Naturalmente, ogni revisore potrà decidere autonomamente come documentare il proprio lavoro di revisione, secondo le indicazioni del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230.

Segnaliamo alcuni tra i molti profili di rilievo. Il documento ridefinisce le imprese di **dimensioni minori** facendo ricorso ai criteri qualitativi previsti dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200. Sono state inserite, tra le altre, carte di lavoro come quelle finalizzate a documentare le riunioni del team di revisione, a ottenere le necessarie manleve in caso esame delle carte di lavoro del revisore precedente o, ancora, i facsimile proposti per le attestazioni finali o il memorandum di conclusione del lavoro.

Ben sei principi di revisione della nuova serie ISA Italia sono spesi per la **relazione finale**. Fra gli allegati del documento è, quindi, proposto un modello di relazione finale con un giudizio senza modifiche, in accordo con la nuova regolamentazione.

Il documento applicativo si rivolge a ogni revisore, ma, soprattutto, ai revisori individuali, alle piccole società di revisione e ai collegi sindacali o agli organi di controllo, anche monocratici, delle srl, quando essi sono incaricati anche della revisione legale dei conti. Poiché nel nostro Paese, nella maggior parte dei casi, la revisione legale è affidata al collegio sindacale (o al sindaco unico delle società a responsabilità limitata), segnaliamo anche l'inserimento, quando pertinente, di specifici paragrafi dedicati alle peculiarità dei **sindaci-revisori** e di specifici allegati, quali un modello di proposta di incarico riferita ad entrambe le funzioni dei sindaci-revisori o un modello di relazione finale unitaria, facendo tesoro della dottrina e della pratica professionale specifica sviluppata negli ultimi anni.

La guida fa seguito al "Documento applicativo del principio di revisione (SA Italia) 250B" e testimonia l'impegno fattivo del CNDCEC nell'affrontare e – nei limiti del possibile – risolvere i problemi che i professionisti incontrano quotidianamente nel proprio lavoro.

Confidiamo che questo documento possa contribuire a far raggiungere un elevato livello di **qualità** nello svolgimento della revisione legale, una sfida, anzi un'opportunità da cogliere per la nostra categoria!

Durante la pianificazione il revisore determina il livello di significatività

Indicazioni operative in tale ambito sono fornite dalla nuova Guida pubblicata dal CNDCEC

/ Stefano DE ROSA

La nuova guida alla revisione delle PMI “L’applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di dimensioni minori” pubblicata dal CNDCEC (si veda “Dal CNDCEC la nuova Guida alla revisione delle PMI” di oggi) prevede due capitoli dedicati, rispettivamente, al calcolo della **significatività** (il nono) e al suo aggiornamento durante l’attività di revisione (il ventiduesimo).

La significatività (cui è dedicato l’intero principio di revisione internazionale ISA Italia n. 320) viene inizialmente determinata dal revisore durante la fase di pianificazione, che viene solitamente svolta durante questo periodo dell’anno e rappresenta una base per:

- “a) stabilire la natura, la tempistica e l’estensione delle procedure di valutazione del rischio;
- b) identificare e valutare i rischi di errori significativi;
- c) stabilire la natura, la tempistica e l’estensione delle procedure di revisione conseguenti”.

Nel documento del CNDCEC si precisa che gli errori sono considerati significativi quando ci si può “ragionevolmente attendere che essi, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di **influenzare** le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio”.

I **livelli di significatività** che il revisore deve considerare sono i seguenti:

- la significatività per il bilancio nel suo complesso;
- la significatività operativa;
- la significatività specifica.

Con la “significatività per il bilancio nel suo complesso” viene **definito un limite**, quantitativo e qualitativo, in base al quale saranno valutati gli errori individuati dal revisore per decidere se modificare il proprio giudizio sul bilancio.

Tra i metodi per la determinazione del livello della significatività complessiva, quello più utilizzato prevede l’applicazione di una percentuale ad una componente di bilancio. Nella tabella allegata al presente articolo vengono presentati i parametri di bilancio e le percentuali suggeriti dalla guida ISA dell’IFAC.

Al fine di indirizzare la propria scelta verso il **valore minimo o massimo** degli intervalli esposti o di altre voci specificatamente individuate, il revisore considera diversi elementi, quali: le esigenze degli utilizzatori del bilancio, la

natura dell’impresa, eventuali rettifiche ai dati contabili, le modalità di finanziamento dell’impresa, la fase del ciclo di vita dell’impresa e la congiuntura economica.

La significatività **operativa** è fissata ad un livello più basso rispetto alla significatività complessiva, in modo da consentire al revisore di rispondere a specifiche valutazioni dei rischi (senza modificare la significatività complessiva) e di ridurre la probabilità che l’insieme degli errori non individuati superi la significatività complessiva. La significatività operativa, salvo un diverso giudizio professionale, determina il limite sotto il quale i saldi o le transazioni o le asserzioni non sono esaminati ai fini della revisione.

Relativamente ad alcune aree **particolarmente sensibili** per gli utilizzatori del bilancio, si può ritenere necessario identificare errori di misura inferiore rispetto alla significatività per il bilancio. In tale ambito, potrebbero essere considerate aree particolarmente sensibili, ad esempio:

- i compensi degli amministratori;
- alcuni dati specifici del settore di attività;
- la conformità alla legislazione o alcune condizioni di un contratto (quale, un *covenant* legato a un’operazione di finanziamento).

Per ognuna delle aree sensibili individuate, il revisore stabilisce un livello di significatività **specifico**, inferiore alla significatività per il bilancio nel suo complesso. Al fine dello svolgimento delle procedure conseguenti su queste aree sensibili, viene normalmente determinato un livello di significatività specifica operativa.

Nel documento viene peraltro precisato che “in molti casi, le circostanze che si riscontrano nella revisione di imprese di dimensioni minori non richiedono la determinazione di livelli di significatività specifica”.

Nel corso del processo di revisione, le valutazioni effettuate in sede di pianificazione per la determinazione della significatività complessiva e operativa sono soggette ad **aggiornamenti** a seguito delle conoscenze acquisite dal revisore nell’ambito delle procedure svolte. Tali valutazioni e gli importi considerati per la determinazione dei vari livelli di materialità dovranno trovare un’adeguata formalizzazione nelle carte di lavoro.

Calcolo della significatività per il bilancio nel suo complesso		
Valore di riferimento	Guida ISA dell'IFAC	
	% minima	% massima
Ricavi	1%	3%
Risultato operativo	3%	7%
Totale attivo	1%	3%
Patrimonio netto	3%	5%

In arrivo gli avvisi di pagamento per il contributo annuale dei revisori legali

Si paga anche on line; raccomandato l'inserimento dell'indirizzo PEC nell'area riservata nell'ottica di una riduzione delle comunicazioni cartacee

/ REDAZIONE

Con un annuncio pubblicato nell'apposito sito dedicato alla Revisione legale, la Ragioneria generale dello Stato ha comunicato che è **in corso**, anche per quest'anno, l'invio di appositi **avvisi per il pagamento** del contributo 2016 per i revisori legali. Se l'importo è rimasto invariato e sarà dunque di **26 euro** oltre alle spese postali, dal prossimo anno il bollettino non sarà più l'**unico mezzo** di pagamento.

Così come avvenuto anche per il **contributo di prima iscrizione** (si veda "Pagamento elettronico anche per l'iscrizione al Registro dei revisori" del 3 dicembre 2015), anche il contributo annuale potrà essere eseguito on line, attraverso il Nodo dei Pagamenti-SPC (denominato "PagoPA"), tramite gli strumenti di pagamento elettronico resi disponibili dalla piattaforma. Il revisore potrà accedere alla propria "Area Riservata" del Portale www.revisionelegale.mef.gov.it, alla voce "contribuzione annuale", nella quale è attiva la funzione "Pagamento anno in corso". Di ogni pagamento è **rilasciata ricevuta**.

La comunicazione pubblicata ieri invita i revisori che non abbiano ancora provveduto, ad effettuare la procedura di accredito all'Area riservata e a tenere costantemente aggiornato il contenuto informativo del Registro. In particolare, si raccomanda di comunicare un valido indirizzo di posta elettronica certificata (PEC), che si renderà utile nella prospettiva di una **graduale riduzione delle comunicazioni cartacee**, tra cui l'invio del bollettino premarcato.

Si ricorda, a tale proposito, per l'art. 16 del DM 20 giugno 2012 n. 145 gli iscritti al Registro dei revisori sono responsabili per le informazioni fornite al momento della registrazione e ne **comunicano tempestivamente** qualsiasi variazione. Il revisore o il legale rappresentante della società di revisione sono responsabili della veridicità dei dati. Nei casi di ritardata o mancata comunicazione delle informazioni il Ministero dell'Economia e delle finanze può applicare, tenendo conto della gravità delle violazioni, le sanzioni previste dall'art. 24 del DLgs. 39/2010.

Il contributo, che serve per garantire la copertura delle spese necessarie allo svolgimento delle funzioni attribuite al MEF, è dovuto dai revisori legali e le società di revisione legale iscritti al Registro, anche se nella Sezione separata dei **revisori inattivi**. L'importo e le modalità di pagamento sono state definite con decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze del 2 ottobre 2015, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 23 novembre scorso (si veda "In Gazzetta il decreto che

conferma a 26 euro il contributo dei revisori legali" del 24 novembre 2015).

Pagamento entro il 31 gennaio 2016

Il contributo, che comunque deve essere corrisposto entro il 31 gennaio 2016 e **non è frazionabile** in rapporto alla durata di iscrizione nell'anno, può dunque essere versato dal 2016:

- attraverso il citato **Nodo dei Pagamenti-SPC**, con carta di credito o tramite gli altri strumenti di pagamento elettronico resi disponibili dalla piattaforma;
- negli **uffici postali** attraverso apposito bollettino premarcato. Il bollettino, cui è aggiunta la spesa postale di 0,85 euro, è recapitato agli indirizzi risultanti dal Registro dei revisori legali;
- solo in caso di mancata ricezione del bollettino premarcato, o di impossibilità di utilizzare il Nodo per il pagamento elettronico, gli interessati potranno effettuare il versamento di 26,85 euro (comprensivo delle spese postali) utilizzando un **bollettino postale in bianco**. In questo caso, l'importo dovrà essere versato sul c/c postale n. 1009776848 intestato a Consip S.p.A., riportando nella causale l'annualità di riferimento ed il numero di iscrizione al Registro od il codice fiscale.

Poiché ciascun bollettino contiene una code-line che individua l'anno di competenza del versamento e il numero di iscrizione del revisore, viene raccomandato di non utilizzare bollettini premarcati di altri revisori o di anni diversi.

Si ricorda, infine, che in caso di **omesso o ritardato versamento** del contributo annuale sono dovuti gli interessi nella misura legale, con decorrenza dalla scadenza e sino alla data dell'effettivo versamento, nonché gli oneri amministrativi connessi alla correlata attività di riscossione. Decorso tre mesi dalla scadenza prevista, l'Ispettore generale Capo dell'Ispettorato generale di finanza della Ragioneria generale dello Stato assegna al revisore o alla società di revisione un termine, non superiore ad **ulteriori 30 giorni**, per effettuare il versamento. Decorso detto ulteriore termine senza che il pagamento risulti ancora effettuato, sono applicabili, ai sensi dell'art. 21, comma 7 del DLgs. 39/2010 i provvedimenti sanzionatori di cui all'art. 24 del medesimo decreto.

Split payment con difficoltà applicative in caso di uso promiscuo dell'acquisto

Per Assonime, la mancata o erronea comunicazione da parte della P.A. sulla destinazione del bene/servizio non comporta sanzioni a carico del fornitore

/ Elena SPAGNOL

Nella circolare n. 34 di ieri Assonime illustra gli aspetti più significativi delle disposizioni che regolano il particolare sistema di applicazione dell'IVA denominato **split payment**, ripercorrendo le interpretazioni e i chiarimenti forniti sul tema dall'Agenzia delle Entrate.

Si ricorda che la legge di stabilità 2015 (L. 190/2014) ha introdotto il meccanismo dello "split payment" ("scissione dei pagamenti"), in base al quale l'IVA gravante su una data operazione è applicata dal fornitore al momento dell'emissione della **fattura** di vendita e versata all'Erario dall'acquirente. Le norme in materia, che sono contenute nel nuovo art. 17-ter del DPR 633/72, si applicano alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, per le quali è prevista l'emissione della fattura, effettuate nei confronti di enti pubblici (**P.A.**).

Assonime ricorda che il sistema dello split payment rileva con riferimento alle operazioni per le quali è stata emessa fattura a partire dal 1° gennaio 2015 e analizza la disciplina ripercorrendone l'ambito oggettivo e soggettivo, gli aspetti **operativi** legati alla formazione, alla trasmissione e alla conservazione delle fatture dei fornitori nonché il contenuto e le regole di registrazione delle fatture stesse.

L'analisi prosegue, quindi, evidenziando gli **adempimenti** legati alla registrazione delle fatture, alla liquidazione e al versamento dell'IVA da parte degli enti pubblici e si conclude ripercorrendo gli aspetti sanzionatori e le disposizioni sul rimborso dei crediti IVA ai fornitori.

Più nello specifico, l'Associazione ricorda come la procedura di scissione tra il pagamento del corrispettivo dovuto dall'ente pubblico al fornitore e il versamento dell'imposta che lo stesso ente deve effettuare all'Erario sia stata prevista come misura di contrasto all'evasione dell'IVA al pari del sistema del **reverse charge** già introdotto in ambito sia comunitario che nazionale.

Come evidenziato nella circolare, però, il meccanismo dello split payment e quello del reverse charge sono sistemi tra loro **alternativi**, con la conseguenza che possono sorgere difficoltà applicative in relazione alle fattispecie in cui l'ente pubblico acquista beni o servizi rientranti, in via di principio, fra quelli soggetti a reverse charge, ma destinati in parte alla

sua attività commerciale e in parte alla sua attività istituzionale. È il caso, ad esempio, dell'acquisto da parte di un Comune di un servizio di pulizia di un edificio comunale in parte utilizzato per lo svolgimento dell'attività commerciale e in parte per lo svolgimento dell'attività istituzionale del Comune.

Sarebbe auspicabile una conferma dell'Agenzia

In presenza di un **utilizzo promiscuo** il fornitore deve chiedere all'ente se il servizio o il bene sia destinato alla sfera istituzionale e, quindi, si debba applicare il meccanismo dello split payment, o se sia, invece, destinato alla sfera commerciale e, quindi, sia soggetto a reverse charge.

Nel caso in cui tale comunicazione da parte dell'ente dovesse mancare o risultasse erronea, Assonime afferma che sembra "logico ritenere che la non corretta fatturazione delle operazioni in parola, imputabile alla mancata o erronea comunicazione da parte dell'ente pubblico della destinazione dell'acquisto effettuato, **non** possa comportare **sanzioni** a carico del fornitore, purché l'IVA sia stata assolta, anche se irregolarmente" e ritiene che sul punto sarebbe auspicabile un'espressa conferma da parte dell'Agenzia delle Entrate.

La circolare non si sofferma solamente sugli aspetti applicativi della disciplina dello split payment, ma analizza anche le **difficoltà operative** che, a seguito dell'introduzione della procedura, stanno riscontrando i fornitori degli enti pubblici, penalizzati peraltro dai ritardi che contraddistinguono i rimborsi dei crediti IVA e che ingenerano preoccupanti fenomeni di mancanza di liquidità per tali soggetti.

Sotto il profilo degli adempimenti operativi, Assonime ricorda inoltre che i soggetti che devono applicare lo split payment spesso pongono in essere anche operazioni rientranti nel regime ordinario dell'IVA e, conseguentemente, sono costretti ad adottare **differenti sistemi contabili** di gestione e liquidazione del tributo con conseguenti ulteriori costi.

Si evidenzia quindi le disposizioni relative allo split payment siano state avvertite dalle imprese interessate dalla procedura quali fonti di ulteriori oneri economici e di nuovi adempimenti procedurali.

Sganga: “Non rimarrò a scaldare la sedia”

Il Presidente della FNC torna sul mancato aumento del contributo da parte del CNDCEC e, in vista delle elezioni, chiede alla categoria di rimanere unita

/ Savino GALLO

Da un lato, la voglia di far “crescere” la Fondazione di categoria, anche a costo di “sganciarsi” un po’ dal Consiglio nazionale, attraverso l’utilizzo di fonti alternative di finanziamento. Dall’altro, l’appello a rimanere uniti, in vista delle elezioni per il rinnovo del CNDCEC che si svolgeranno il prossimo autunno. Questi i temi di cui *Eutekne.info* ha parlato con Giorgio Sganga, Presidente della FNC, più che mai intenzionato a dare impulso alla ricerca anche dopo non essere riuscito a convincere il Consiglio nazionale ad aumentare il contributo alla Fondazione per il 2016.

Presidente Sganga, partiamo dal resoconto dell’attività svolta dalla FNC nell’ultimo anno. È soddisfatto?

“Soddisfatto, forse, è dire un po’ troppo, perché si può fare sempre di più. Certo, abbiamo messo in piedi una squadra capace di non fermarsi mai, producendo oltre cento interventi, tra documenti, circolari e testi di approfondimento. Nonostante questo, servirebbero forse più risorse per accontentare i bisogni di questa categoria. Speravo che arrivassero un po’ di fondi dall’Europa, abbiamo partecipato a diversi bandi, ma ne abbiamo portato a casa solo uno, quello che riguarda i beni sottoposti a sequestro (in partnership con l’Università di Trieste, ndr)”.

Di che si tratta?

“È un progetto che partirà proprio agli inizi del 2016 e consiste nell’immissione in rete di tutta l’attività sui beni sottoposti a sequestro a livello europeo. Un progetto che ci darà grande soddisfazione, perché permetterà ai commercialisti di avere un ruolo centrale in questo ambito di attività, ma forse è mancato un po’ il resto. Questo gruppo può ancora accogliere ricercatori e dare impulso alla ricerca”.

Ad oggi quanti sono?

“Siamo partiti dai 9 che erano rimasti post commissariamento e siamo arrivati a 26, anche se il contributo del Consiglio nazionale è rimasto lo stesso. Attraverso una serie di partnership messe in piedi con il mondo accademico e altri soggetti, siamo riusciti a sfruttare le borse di studio, affiancando via via ai ricercatori storici altri giovani”.

A proposito di fonti di finanziamento alternative, con il cambio di Statuto la Fondazione ha aperto anche a possibili nuovi soci. Come procede?

“Al momento, ci siamo limitati alla ricerca di soci

sostenitori, ovvero Ordini territoriali o singoli colleghi che, versando una quota di 1.000 euro, hanno potuto e potranno associarsi, superando le 300 unità. Quanto ai soci di partecipazione, per scelta, non ne abbiamo cercati altri, perché, fino a quando ce la facciamo, vorremmo che la Fondazione rimanesse un ente strumentale il più possibile vicino al Consiglio nazionale, che deve definirne la politica”.

Lei, però, per il 2016 aveva chiesto un contributo più alto.

“E mi è stato risposto che, rispetto ad ulteriori progetti che potremo presentare, il finanziamento potrebbe aumentare. Noi ne abbiamo diversi, ma aspettiamo che arrivi prima l’input politico da parte del Consiglio. Fino a quando ci chiameremo Fondazione nazionale commercialisti, non procederemo mai in modo diverso. Altra cosa, invece, è se si decidesse di creare un’altra fondazione, che non si riconduce al Consiglio nazionale ma alla categoria. In quel caso, ci sarebbe la possibilità di esprimere anche un verbo diverso”.

Ma c’è questa possibilità?

“Io mi auguro di no. C’è un Consiglio nazionale attento alla ricerca e alla necessità di fare cultura e vorremmo che si andasse avanti così. Ma, nel momento in cui dovessi accorgermi di stare lì a riscaldare la sedia, andremo via e faremo altro, sempre al servizio della categoria”.

Sul ruolo della Fondazione, secondo lei, pesa anche la prospettiva delle prossime elezioni?

“Per quanto abbia avuto modo di ascoltare, mi pare che ci sia grande compattezza nella categoria sul ruolo che deve avere la Fondazione. Poi, potrà sempre esserci un retropensiero, ma mi auguro che si possa sempre parlare in maniera chiara e trasparente. Quanto alle elezioni, io non sto cercando di fare politica. Spero, però, che si possa avere il tempo necessario per lenire le ferite passate e far sì che il ricordo del commissariamento porti buon senso in ognuno di noi”.

Questo significa andare avanti con un Consiglio di “unità nazionale”?

“Intanto, bisognerebbe risolvere la questione delle circoscrizioni al più presto, anche in vista del rinnovo dei rappresentanti della Cassa di previdenza. Detto ciò, non dimentichiamo che questo Consiglio è partito un anno e mezzo fa e bisogna dargli il tempo di operare. Per questo, spero che si evitino le contrapposizioni e che nessuno voglia gridare alla guerra in un momento del genere”.

Fisco contro Cassazione sull'imponibilità delle "spese di accesso"

Per una recente sentenza il rimborso di tali spese non è imponibile, ma l'Agenzia con una risoluzione conferma la propria posizione contraria

/ Alessandro BORGOGGIO

Il rimborso delle cosiddette "spese di accesso", da parte delle ASL, ai medici specialistici ambulatoriali convenzionati sono integralmente **imponibili ai fini IRPEF**, nonostante una recente sentenza della Suprema Corte deponga in senso esattamente contrario. È quanto ribadito dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 106 di ieri.

La questione attiene alla **specifica indennità** corrisposta dalle aziende sanitarie ai predetti medici ambulatoriali, in base all'art. 46 dell'Accordo collettivo nazionale del 23 marzo 2005, secondo cui, per incarichi svolti in Comune diverso da quello di residenza, purché entrambi siano compresi nello stesso ambito zonale, viene corrisposto per ogni accesso un rimborso spese.

Il Fisco si era già occupato del trattamento fiscale di tali rimborsi, con la risoluzione n. 107/2000, con la quale era già stato osservato che si tratta di somme corrisposte per il **trasferimento** dal Comune di residenza del medico sino al suo luogo di lavoro e, pertanto, le stesse non possono essere escluse da tassazione.

Né può trovare applicazione per tali rimborsi l'art. 51, comma 5 del TUIR, che prevede la non imponibilità delle indennità di trasferta corrisposte al dipendente per lo **svolgimento di incarichi** o missioni fuori dal Comune in cui è ubicata l'abituale sede di lavoro, atteso che, nel caso delle spese di accesso, il rimborso viene invece erogato per il raggiungimento del luogo di lavoro, a patire da quello di residenza del beneficiario.

Se tale posizione è rimasta **incontrastata sino ad oggi**, la Cassazione, con la recente sentenza n. 6793/2015, ha stabilito, diversamente, che il rimborso delle spese di accesso ha natura risarcitoria e non retributiva, pertanto non è imponibile. L'Agenzia delle Entrate, però, con il documento di ieri, non ha mutato la sua posizione per via di tale pronuncia, perché – secondo i tecnici del Fisco – la Cassazione, per giustificare tale assunto, si sarebbe rifatta a dei precedenti arresti, che, tuttavia, riguarderebbero la differente questione del rimborso ai funzionari del Ministero del Lavoro delle spese di trasferta per raggiungere il luogo dell'attività ispettiva, a partire dalla sede di lavoro di tali **funzionari incaricati** del controllo (cfr. Cass. nn. 5081/1999, 9107/2002, 21517/2006).

In effetti, è ben evidente la differenza tra le due fattispecie: le **spese di accesso** riguardano, infatti, la trasferta del medico dal suo indirizzo di residenza sino al luogo di lavoro, mentre le spese di trasferta dei dipendenti ministeriali attengono esclusivamente al tragitto dalla sede di lavoro a

quella del soggetto presso il quale deve essere eseguita l'ispezione.

L'Agenzia delle Entrate ha ricordato, quindi, il principio di **onnicomprendività** del reddito di lavoro dipendente di cui all'art. 51, comma 1 del TUIR, in base al quale costituiscono reddito di lavoro dipendente tutti i valori e le somme, a qualunque titolo percepiti, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro.

Non fanno eccezione a tale regola i rimborsi delle spese di accesso di cui trattasi, atteso che essi non rientrano nell'**unica deroga** prevista dal legislatore, ovvero quella per le prestazioni di servizio di trasporto collettivo rivolte alla generalità o a categorie di dipendenti ex art. 51, comma 2, lett. d) del TUIR.

Del resto, il Fisco, già con la C.M. n. 326/1997, la R.M. n. 191/2000 e la circ. Agenzia Entrate n. 126/2007, aveva ribadito la piena imponibilità delle indennità sostitutive dei servizi di trasporto, nonché dell'**eventuale rimborso** di biglietti o tessere di abbonamento per il trasporto concessi dal datore di lavoro al dipendente.

Discorso diverso riguarda i rimborsi erogati per missioni o incarichi del dipendente fuori dal Comune di lavoro. Ai sensi dell'art. 51, comma 5 già citato, infatti, le **indennità percepite** per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente per la parte eccedente 46,48 euro al giorno, ovvero 77,47 euro per le trasferte all'estero.

Come osservato dall'Agenzia delle Entrate nel documento di prassi, il differente trattamento, ovvero la parziale non imponibilità, di questi ultimi rimborsi per trasferte fuori Comune, rispetto a quelli delle spese di accesso, trova giustificazione nel fatto che queste ultime riguardano il tragitto casa-lavoro, che avviene **al di fuori dell'orario** di lavoro ed è in funzione della scelta dell'abitazione da parte del medico, mentre le indennità per trasferte fuori Comune ex art. 51, comma 5 del TUIR riguardano esclusivamente tragitti "di lavoro" sino al luogo dell'incarico o della missione (con preventiva autorizzazione al dipendente). È quindi giustificato il diverso trattamento fiscale.

Si ricorda, peraltro, che, come chiarito dalla ris. n. 92/2015, in tema di **tassazione delle indennità chilometriche** corrisposte al dipendente a fronte di trasferte fuori dal Comune: laddove la distanza percorsa dal dipendente per raggiungere, dalla propria residenza, la località di missione risulti inferiore rispetto a quella calcolata dalla sede di servizio, con la

conseguenza che al lavoratore è riconosciuto, in base alle tabelle ACI, un rimborso chilometrico di minor importo, quest'ultimo è da considerare **non imponibile** ai sensi dell'art. 51 comma 5, secondo periodo, del TUIR; nell'ipotesi in cui la distanza percorsa dal dipendente per raggiungere, dalla propria residenza, la località di missione risulti maggiore ri-

spetto a quella calcolata dalla sede di servizio, con la conseguenza che al lavoratore viene erogato, in base alle tabelle ACI, un rimborso chilometrico di importo maggiore rispetto a quello calcolato dalla sede di servizio, la differenza è da considerarsi **reddito imponibile** ai sensi dell'art. 51 comma 1 del TUIR.

Se l'amministratore indagato nomina il difensore della società, processo nullo

Per la 231 l'atto di costituzione in giudizio della società è nullo se firmato dal rappresentante della società indagato del reato presupposto

/ Maria Francesca ARTUSI

Le peculiarità del procedimento avverso gli enti, ai sensi del DLgs. 231/2001, sollevano numerose questioni in dottrina e in giurisprudenza. Uno dei punti controversi riguarda il possibile **conflitto di interessi** tra l'ente e il suo legale rappresentante, ove si intrecciano diverse esigenze: da un lato, il rispetto dell'esercizio del diritto di difesa in capo alla persona giuridica e, dall'altro, la necessità che la sua partecipazione al processo avvenga per il tramite di una persona fisica in grado di rappresentare l'ente medesimo.

È tornata su questo tema la Cassazione, con la sentenza n. 50102 depositata ieri, con riferimento alla condanna di un ente per il reato di **truffa aggravata** per il conseguimento di erogazioni pubbliche (art. 640-bis c.p.). La vicenda riguardava il conseguimento, da parte di una società, di erogazioni finanziarie erogate dal Ministero delle attività produttive attraverso artifici consistiti nella presentazione di una perizia attestante la non necessità di autorizzazioni per l'esecuzione di lavori edilizi. Secondo l'imputazione, veniva inoltre, fatto figurare falsamente l'avvenuto conferimento di risorse proprie necessarie alla copertura della quota di investimento finanziato che spettava alla società stessa. Per tali reati era evidentemente imputato anche il legale rappresentante pro tempore.

Oltre alle contestazioni da parte dell'ente sulla configurabilità dello stesso reato presupposto (art. 24 del DLgs. 231/2001) e sulla legittimità della confisca delle somme sequestrate a titolo di equivalente del profitto del reato di truffa, appare interessante una questione giuridica, legata proprio al conflitto di interessi tra **persona giuridica** e persona fisica coinvolte nel processo.

Il DLgs. 231/2001 ha, in effetti, dedicato una disciplina speciale alle modalità di partecipazione dell'ente al procedimento. Qualora l'indagato del reato presupposto dovesse essere l'amministratore rappresentante legale della società, l'atto di costituzione in giudizio della società (e la procura speciale conferita ai difensori) è **invalido** se sottoscritto dallo stesso, nel rispetto di quanto sancito dall'art. 39 del DLgs. 231/2001. Ciò in quanto, in tale circostanza, si determina un insanabile conflitto: l'ente, al fine di escludere la propria responsabilità, si troverebbe nella condizione di sostenere che il rappresentante, quale imputato, ha agito nell'interesse proprio o di terzi oppure ha posto in essere il reato eludendo in modo fraudolento i **modelli organizzativi** e gestionali adottati dalla società.

Del resto, l'incompatibilità dettata dalla legge è posta a tute-

la del rappresentante stesso, il quale altrimenti correrebbe il rischio di rendere **dichiarazioni autoincriminanti**, violando così quel principio processuale noto con il brocardo latino "nemo tenetur se detegere" o con la formulazione anglosassone del "privilege against self-incrimination". Come recentemente chiarito dalle Sezioni Unite (SS.UU. n. 33041/2015), anche la semplice nomina del difensore di fiducia della persona giuridica da parte del rappresentante legale in conflitto di interessi deve ritenersi compresa nel divieto posto dal citato art. 39.

Incompatibilità posta a tutela del rappresentante stesso

Il rappresentante, indagato o imputato insieme all'ente a cui appartiene, non è dunque legittimato ad esprimere **alcuna volontà** del soggetto collettivo nel procedimento che lo riguarda. A tutela del proprio diritto di difesa l'ente ha, in tali casi, la possibilità di nominare un rappresentante *ad hoc* allo scopo di costituirsi regolarmente ovvero di vedersi nominare un difensore d'ufficio ai sensi dell'art. 40 del DLgs. 231/2001.

Nel caso di specie, è effettivamente risultato che all'ente, inizialmente non costituitosi, era stato nominato un difensore d'ufficio in occasione dell'adozione nei suoi confronti di una misura cautelare reale. Successivamente, però, il medesimo ente si era **costituito formalmente** nella persona del proprio rappresentante legale e tramite un difensore da questi nominato.

La persona giuridica imputata è, dunque, rimasta priva dell'assistenza di una difesa legittima per gran parte della fase processuale; fatto che comporta – per la Cassazione – una **nullità assoluta**, estesa anche al primo grado, fino a travolgere l'udienza preliminare e il decreto che ha disposto il rinvio a giudizio. Va evidenziata, infine, la circostanza per cui, nel caso di specie, l'autore del reato (persona fisica) è stato assolto per intervenuta prescrizione, mentre è proseguito – in forza dell'art. 8 del DLgs. 231/2001 – il processo avverso il solo ente (Cass. n. 20060/2013). Anche qui sono evidenti le discrasie tra i procedimenti: il reato ascritto all'ente non può ritenersi estinto, atteso che, attraverso la richiesta di rinvio a giudizio, si è regolarmente provveduto alla **formale contestazione** dell'illecito e tale atto non solo interrompe la prescrizione, ma ne sospende anche il decorso fino al passaggio in giudicato della sentenza che definisce il giudizio (art. 22 del DLgs. 231/2001).

PEC per la voluntary in tilt

Ieri la PEC del Centro operativo di Pescara ha respinto le relazioni per raggiunti limiti di capienza

/ REDAZIONE

Probabilmente già nella giornata odierna il servizio verrà ripristinato, ma ieri i professionisti che hanno inviato alla casella di posta elettronica certificata del Centro operativo di Pescara (vd.cop@postacert.agenziaentrate.it) la relazione di accompagnamento e la documentazione allegata hanno visto la loro **comunicazione respinta** con il seguente messaggio “superamento dei limiti di capienza della casella di posta”.

Ricordiamo che in base al Provvedimento 6 novembre 2015 n. 142716, a partire dal 10 novembre 2015, le istanze presentate per la prima volta per aderire alla procedura di collaborazione volontaria per il rientro dei capitali detenuti all'estero sono assegnate al Centro operativo di Pescara.

I contribuenti pertanto devono inviare la relazione di accompagnamento e la documentazione correlata, esclusivamente tramite posta elettronica certificata all'indirizzo del Centro (entro il 30 dicembre 2015).

Nel caso invece di istanze presentate **prima del 10 novembre** restano fermi gli indirizzi di posta elettronica delle competenti direzioni regionali previsti dal Provvedimento del 30 gennaio 2015.

“Siamo a 9 giorni dalla chiusura della procedura – commenta Roberta **Dell'Apa**, Presidente dell'AIDC – e l'Agenzia

delle Entrate non può ricevere le relazioni perché ha la PEC bloccata. C'è da rimanere senza parole. È un anno che lavoriamo a testa bassa per fare sì che lo Stato riceva il dovuto, senza sanzioni per i nostri clienti, confrontandoci con una procedura talmente complessa e farraginoso che ci ha costretto a dedicarci solo a questo”.

Pertanto, a complicare le cose c'è anche la scadenza del 29 dicembre per l'integrazione del **quadro RW** 2015 per i soggetti che hanno aderito alla voluntary che, in certi casi, considerata la complessità e la quantità dei dati, “sarebbe da affidare ad un analista finanziario”.

“Non si può – aggiunge Dell'Apa – continuare a mettere in difficoltà chi, oggi, si trova al completo servizio dello Stato. Si sono fatti tanti provvedimenti per provare ad uscire da questo momento di crisi generale ma, per una volta, vorremmo che si partisse dalla base, dal mettere nelle condizioni di lavorare al meglio chi ha volontà di collaborare. Noi l'abbiamo dimostrata in tante occasioni, adeguando anche le nostre strutture informatiche. Dall'altro lato, invece, l'Agenzia delle Entrate si permette di non avere **una capienza adeguata** per ricevere le PEC”.

L'IMU ridotta per le case in comodato è un balzello travestito da agevolazione

Spettabile Redazione,

come ogni anno stiamo per trovare sotto l'albero di Natale la nuova legge di stabilità.

Tra le novità più attese pare che troveremo la riduzione dell'IMU sulle seconde case concesse in **comodato** a figli e genitori, novità da accogliere certamente con favore in quanto va a ripristinare in parte una situazione che già esisteva in vigore dell'ICI e che riguarda tantissime famiglie italiane.

Ma, come al solito, in questo Paese non si riesce a introdurre un'agevolazione senza condizionarla a un po' di paletti che finiscono per **ridurne** di parecchio l'**efficacia** e anche in questo caso siamo alle solite: pare infatti che per beneficiare della riduzione, tra i soggetti interessati dovrà sussistere un contratto di comodato regolarmente **registrato**! Facile intuire che ciò renderà la cosa particolarmente onerosa, costringendo moltissime persone a sostenere costi (minimo 232 euro, tra bolli e imposta di registro fissa) tali da compensare abbondantemente il vantaggio, almeno nel primo anno di applicazione.

Adempimento che riguarderà una vastissima platea (è raro che tra genitori e figli venga formalizzato un regolare contratto scritto) e che oltretutto è perfettamente **inutile**, atteso che il comodato immobiliare non necessita della forma scritta e, soprattutto, perché l'esistenza del rapporto può essere agevolmente provata in molti modi, quali l'esistenza di utenze e altri contratti intestati al comodatario e, non ultime, le risultanze anagrafiche dello stesso Comune che deve riconoscere l'agevolazione, che in sede di attribuzione della residenza dovrebbe aver fatto le necessarie verifiche; inoltre, è lo stesso comodante che nel richiedere l'agevolazione riconosce implicitamente la sussistenza di un contratto di comodato formalizzato in forma **orale**.

Speriamo quindi che in sede di stesura del provvedimento definitivo venga **eliminato** questo limite, che trasforma un'agevolazione nell'ennesimo balzello.

Alessandro Lumi

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Pistoia