

Edizione di lunedì 10 ottobre 2016

CONTENZIOSO

[La nullità della notifica del ricorso in Cassazione](#)

di **Luigi Ferrajoli**

IVA

[Regime IVA dei servizi elettronici resi tramite intermediari](#)

di **Marco Peirolo**

IMPOSTE SUL REDDITO

[Tassazione dei compensi del dipendente componente dell'OdV](#)

di **Davide David**

IVA

[La nuova ipotesi di reverse charge in vigore dal 2 maggio 2016](#)

di **Luca Caramaschi**

ENTI NON COMMERCIALI

[Le associazioni e l'organizzazione di gite e viaggi](#)

di **Guido Martinelli**

CONTENZIOSO

La nullità della notifica del ricorso in Cassazione

di **Luigi Ferrajoli**

Con la recente sentenza n. 14916 depositata in data 20.07.2016, la Corte di Cassazione, Sezioni Unite, è tornata a occuparsi **del tema relativo al luogo di notifica del ricorso per Cassazione avverso le sentenze** delle Commissioni Tributarie Regionali.

In particolare, nel caso in esame la Società contribuente aveva impugnato cinque avvisi di accertamento emessi nei confronti della medesima, ai fini Iva per le annualità 1999-2003.

Il ricorso proposto dalla contribuente **sortiva effetto favorevole in primo grado**, all'esito del quale l'Agenzia proponeva impugnazione avanti la Commissione Tributaria Regionale del Lazio.

Nel giudizio di appello, la CTR **rigettava l'impugnazione proposta dall'Ufficio confermando l'illegittimità degli avvisi di accertamento notificati**, ritenendo inadeguate le prove fornite dall'appellante a fondamento delle proprie eccezioni.

L'ente impositore decideva di procedere ulteriormente in Cassazione e la contribuente resisteva con controricorso eccependo in via pregiudiziale **l'inammissibilità del ricorso** ai sensi dell'articolo 330 c.p.c., **essendo stato notificato l'atto presso il difensore domiciliatario per il giudizio di primo grado, anziché presso il difensore costituito in giudizio di appello.**

La Corte a Sezioni Unite, pertanto, è stata chiamata a valutare, nel caso di notifica di ricorso per Cassazione avverso la sentenza della CTR, se sia applicabile **la normativa speciale prevista per il processo tributario, ex articolo 17 D.Lgs. n. 546/1992** oppure quella prevista per il processo ordinario, ex articolo 330 c.p.c. e, in quest'ultimo **caso di precisare se la notifica effettuata presso il domicilio eletto nel giudizio di primo grado sia affetta da nullità o inesistenza.**

Sotto il primo profilo, la Suprema Corte, riprendendo i principi enunciati nelle precedenti pronunce (Cass. n. 8053/2014), ha statuito che: *"in tema di ricorso per cassazione avverso le sentenze delle commissioni tributarie regionali, si applica, con riguardo al luogo della notificazione, la disciplina dettata dall'articolo 330 c.p.c.; tuttavia, in ragione del principio di **ultrattività dell'indicazione della residenza o della sede e dell'elezione di domicilio effettuate in primo grado**, stabilito dall'articolo 17, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992 è valida la notificazione eseguita presso uno di tali luoghi, ai sensi del citato articolo 330 c.p.c., comma 1, seconda ipotesi, nel caso in cui la parte non si sia costituita nel giudizio di appello, oppure, costituitasi, non abbia espresso al riguardo alcuna indicazione"*.

Nel caso in esame, la notificazione dell'atto non può ritenersi valida dal **momento che il ricorso è stato notificato presso il domicilio eletto nel giudizio di primo grado.**

Precisato ciò, la Suprema Corte ha proseguito elencando le differenze tra una notifica inesistente e una notifica nulla.

Nello specifico le Sezioni Unite hanno stabilito che **l'inesistenza della notifica è configurabile sia nel caso di mancanza materiale dell'atto sia nel caso in cui venga posta in essere un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile l'atto stesso:** a) l'attività di trasmissione, svolta da un soggetto qualificato dalla legge di svolgere tale attività; b) la fase di consegna, intesa come raggiungimento di uno qualsiasi degli esiti positivi della notificazione, restando esclusi soltanto i casi in cui l'atto venga restituito puramente e semplicemente al mittente, così da considerare la notifica meramente tentata ma non compiuta.

In tutte le altre ipotesi non si può parlare di inesistenza ma di **nullità, che è sempre sanabile attraverso il raggiungimento del suo scopo, ossia quello di portare l'atto a conoscenza del destinatario.**

Nel caso di specie, **essendo la notifica del ricorso per Cassazione stata eseguita presso il domicilio eletto nel primo grado di giudizio,** anziché presso il nuovo domicilio, **la notifica era affetta da nullità per violazione dell'articolo 330 c.p.c.,** sanata dalla successiva costituzione in giudizio dal destinatario.

Sul punto, infatti, la Suprema Corte con la sentenza in commento ha statuito che: *“i vizi relativi alla individuazione di detto luogo, anche qualora esso si rilevi privo di alcun collegamento col destinatario, ricadono sempre nell'ambito della nullità dell'atto, come tale sanabile, con efficacia **ex tunc, o per raggiungimento dello scopo, a seguito della costituzione della parte intimata** (anche se compiuta al solo fine di eccepire la nullità), o in conseguenza della rinnovazione della notificazione, effettuata spontaneamente dalla parte oppure su ordine del giudice ai sensi dell'articolo 291 c.p.c.”.*

Pertanto, sulla base di quanto affermato nella pronuncia in esame, la Suprema Corte a Sezioni Unite ha dichiarato ammissibile il ricorso principale e ha rimesso gli atti alla Quinta sezione Civile per l'ulteriore esame.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Master di specializzazione
TEMI E QUESTIONI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO 2.0 ►►
CON LUIGI FERRAJOLI
Milano dal 21 ottobre

IVA

Regime IVA dei servizi elettronici resi tramite intermediari

di **Marco Peirola**

Il servizio di *e-commerce* può essere reso **direttamente dal proprietario del contenuto elettronico**, ma può anche accadere che la distribuzione del medesimo servizio coinvolga **più soggetti passivi**, che si frappongono tra il fornitore del servizio e il committente finale, come normalmente si verifica nel mercato delle applicazioni per *smartphone*.

In casi del genere, è fondamentale individuare quale sia l'operatore chiamato ad adempiere gli obblighi IVA relativi alla prestazione del servizio elettronico al destinatario finale.

A questo scopo, l'articolo 28 della Direttiva n. 2006/112/CE dispone che, *"qualora un soggetto passivo che agisca in nome proprio ma per conto terzi partecipi ad una prestazione di servizi, si ritiene che **egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo personale**".* Nello specifico settore dei servizi digitali, l'articolo 9-bis, par. 1, del Reg. UE n. 282/2011, introdotto dal Reg. UE n. 1042/2013, chiarisce la portata della disposizione anzidetta, stabilendo che, *"se i servizi prestati tramite mezzi elettronici sono resi attraverso una rete di telecomunicazione, un'interfaccia o un portale, quale un mercato delle applicazioni, si presume che un soggetto passivo che interviene in detta prestazione **agisca in nome proprio ma per conto del prestatore di tali servizi**, a meno che tale prestatore sia **esplicitamente designato, da detto soggetto passivo, quale prestatore e ciò risulti dagli accordi contrattuali tra le parti**".*

Tale presunzione, finalizzata a tassare i servizi in esame il più vicino possibile al consumatore finale, si applica anche, ai sensi del successivo par. 2 dello stesso articolo 9-bis, ai **servizi telefonici prestati via internet**, ivi compresi i servizi vocali su protocollo internet (cd. "VOIP"), ove prestati attraverso una rete di telecomunicazione, un'interfaccia o un portale, come – ad esempio – un mercato delle applicazioni, sempreché siano eseguiti con l'interposizione tra il fornitore del servizio e il cliente finale di più soggetti passivi.

Per **superare la presunzione** e, quindi, considerare fiscalmente responsabile il prestatore dei servizi resi tramite mezzi elettronici in luogo dell'intermediario, il par. 1 dell'articolo 9-bis del Reg. UE n. 282/2011 richiede la sussistenza di determinate **condizioni** e la relativa previsione nell'ambito degli accordi contrattuali vigenti tra le parti della catena. È necessario, in particolare, che:

- la fattura emessa o resa disponibile da ciascun soggetto passivo che interviene nella prestazione del servizio elettronico identifichi tanto il servizio, quanto il relativo fornitore;
- la nota di pagamento o la ricevuta, emessa o resa disponibile per il destinatario finale

al termine della catena distributiva, identifichi tanto il servizio prestato, quanto il relativo fornitore.

La presunzione implica che l'**intermediario**, essendo considerato fornitore del contenuto, riceverà una fattura che riporta, come base imponibile, l'**intero corrispettivo** relativo alla vendita del servizio elettronico. Se, invece, l'intermediario supera la presunzione con le modalità descritte, la fattura emessa dovrà riportare solo il contenuto del **servizio di intermediazione** reso.

La facoltà di designazione del fornitore come responsabile degli adempimenti IVA **non è concessa** al soggetto passivo intermediario che, in relazione alla prestazione di servizi resa per via elettronica, autorizzi l'addebito del relativo corrispettivo al destinatario, ovvero autorizzi l'esecuzione della prestazione, oppure stabilisca i termini e le condizioni generali della prestazione.

È sufficiente, pertanto, che sia soddisfatta anche una sola di tali condizioni per escludere la facoltà di superare la presunzione in capo all'intermediario, in quanto lo stesso risulta aver svolto non già una mera attività prodromica, ausiliaria o accessoria, ma un'**attività determinante e funzionale all'erogazione del servizio** (della quale costituisce una fase) e all'adempimento delle obbligazioni contrattuali verso il committente finale.

Il principio in esame, del resto, è alla base della previsione contenuta nel par. 3 dell'articolo 9-*bis*, in base al quale la presunzione di responsabilità fiscale nei confronti dell'intermediario non si applica al soggetto passivo che, nell'ambito della catena distributiva, provveda solamente al **trattamento dei pagamenti relativi ai servizi elettronici o ai servizi telefonici prestati via Internet**, compresi quelli vocali su protocollo Internet (VOIP), senza di fatto intervenire nella prestazione dei medesimi servizi (es. società fornitrici di carte di credito).

Come indicato nelle Note esplicative della Commissione europea, pubblicate il 3 aprile 2014, affinché un contribuente o l'Amministrazione finanziaria possano accertare se un soggetto passivo interviene nella fornitura di servizi prestati tramite una rete di telecomunicazione, un'interfaccia o un portale, è **necessario appurare i fatti ed esaminare la natura delle relazioni contrattuali**. Ove si riscontrino contraddizioni tra gli accordi contrattuali e la realtà economica, sarà quest'ultima a prevalere.

Di norma, un soggetto passivo partecipa alla prestazione se gli accordi contrattuali o le disposizioni di legge stabiliscono chiaramente che egli agisce in nome proprio ma per conto del prestatore di detti servizi, in linea con la realtà di fatto, cioè con le caratteristiche effettive della prestazione. Tuttavia, è possibile anche che gli accordi contrattuali o le disposizioni di legge non siano definiti con sufficiente chiarezza. In questi casi è necessario procedere ad una **analisi di tutte le caratteristiche della transazione già durante la valutazione iniziale della prestazione**.

È senz'altro indubbio che un soggetto passivo che autorizzi l'addebito al destinatario e/o la

prestazione del servizio e/o stabilisce i termini e le condizioni generali della prestazione intervenga nella prestazione stessa. Molti **altri elementi** possono, però, indicare che un soggetto passivo che interviene in una prestazione sia destinatario della presunzione stabilita dall'articolo 9-bis, par. 1, del Reg. UE n. 282/2011, come per esempio:

- possedere o gestire la piattaforma tecnica attraverso la quale sono prestati i servizi;
- essere responsabile dell'effettiva prestazione;
- essere responsabile della riscossione del pagamento, a meno che la sua partecipazione si limiti esclusivamente al trattamento del pagamento;
- controllare o esercitare influenza sulla determinazione del prezzo;
- essere il soggetto legalmente tenuto a emettere una fattura IVA, ricevuta o nota di pagamento nei confronti dell'utente finale per la prestazione;
- fornire assistenza post-vendita o supporto alla clientela per domande o problemi relativi al servizio;
- esercitare controllo o influenza sulla presentazione e sul formato del mercato virtuale (come i negozi di applicazioni o i siti *web*) in modo tale che il suo marchio e la sua identità risultino molto più predominanti rispetto a quelli di altri soggetti che intervengono nella prestazione;
- avere obblighi o responsabilità giuridici in riferimento al servizio prestato;
- avere l'obbligo di fornire al destinatario dati relativi alla prestazione in questione;
- essere nella condizione di accreditare una vendita senza il permesso o il preventivo consenso del prestatore nei casi in cui la prestazione non è stata ricevuta correttamente.

Infine, si rammenta la necessità che, ogni qualvolta un determinato soggetto passivo partecipante alla catena distributiva sia individuato come fornitore del servizio, e dunque come responsabile per i relativi adempimenti IVA, i successivi soggetti intervenienti (a valle) pongano in essere **procedure e/o meccanismi informativi** tali da consentire a tale fornitore (a monte) di acquisire tutti gli elementi utili – *in primis*, quelli relativi alla localizzazione del committente finale – per la corretta applicazione dell'imposta, risalendo all'indietro lungo la predetta catena.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Seminario di mezza giornata

L'IVA NELL'E-COMMERCE

Bologna Firenze Milano Verona

The banner features a blue and white abstract background with a large blue arrow pointing right on the right side.

IMPOSTE SUL REDDITO

Tassazione dei compensi del dipendente componente dell'OdV

di **Davide David**

Non è raro per le società nominare propri **dipendenti** quali componenti dell'**Organismo di Vigilanza** (OdV), attribuendo loro un apposito **compenso**.

Occorre quindi chiedersi quale sia la **natura reddituale di tale compenso**, considerato che, a seconda delle diverse possibili prospettazioni, il compenso potrebbe rientrare tra i redditi di lavoro dipendente, tra quelli assimilati ai redditi di lavoro dipendente ovvero anche tra i redditi diversi (per lavoro autonomo svolto occasionalmente).

A tale proposito vanno svolte alcune brevi considerazioni sulle norme e sui principi che regolamentano l'istituzione e il funzionamento dell'Organismo di Vigilanza.

Come noto, il **D.Lgs. 231/2001**, nel disciplinare la **responsabilità giuridica delle società** (e di altri enti) prevede, all'articolo 6, l'esimente da tale responsabilità laddove risultino rispettate tutta una serie di condizioni.

Prima condizione è quella di aver adottato ed effettivamente attuato degli appositi **modelli di organizzazione (MOG)** e di essere in grado di provare che le persone che hanno commesso il reato lo hanno fatto eludendo fraudolentemente detti modelli.

È poi specificatamente richiesta la prova che *"il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli e di curare il loro aggiornamento è stato affidato a un **organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo**"* (l'Organismo di Vigilanza di cui trattasi) e che da parte di tale organismo *"non vi è stata omessa o insufficiente vigilanza"*.

Per rispettare quanto richiesto dal decreto, l'OdV, nel suo complesso, deve avere i seguenti requisiti:

- **indipendenza e autonomia;**
- capacità specifiche in tema di attività ispettiva e consulenziale;
- conoscenza della realtà aziendale;
- continuità d'azione.

La relazione accompagnatoria al decreto puntualizza che l'OdV è costituito all'**interno** della Società.

L'OdV, in relazione anche alle dimensioni aziendali, può avere una **composizione** mono o

plurisoggettiva.

In caso di **composizione collegiale**, tra quelle ritenute più adeguate vi è la composizione con professionisti esterni affiancati da personale interno qualificato.

Le diverse linee guida in materia riportano che per garantire i requisiti di autonomia e indipendenza **l'OdV deve essere inserito come unità di staff in una posizione gerarchica la più elevata possibile, deve essere dotato di effettivi e autonomi poteri di ispezione e controllo e non devono essergli attribuiti compiti operativi.**

Per garantire l'indipendenza è altresì richiesto che i componenti dell'OdV non si trovino in una posizione, neppure potenziale, di conflitto di interessi con la Società, né di essere titolari di funzioni di tipo esecutivo nelle aree oggetto di controllo.

Per assicurare l'autonomia e l'indipendenza occorre inoltre che i **componenti** dell'OdV, compresi quelli interni, **non siano soggetti, in tale qualità e nell'ambito dello svolgimento della propria funzione, al potere gerarchico e disciplinare di alcun organo o funzione societaria.**

Ulteriore requisito richiesto ai componenti dell'OdV nel loro complesso, è quello della **professionalità**, inteso quale bagaglio di competenze in attività ispettive, di controllo e consulenziali (con riferimento alle aree da vigilare).

Per quanto sopra risulta evidente che, di norma, l'incarico di componente dell'OdV comporta, per il **dipendente** incaricato, **lo svolgimento di mansioni diverse e ulteriori rispetto a quelle già svolte, nonché nuovi profili di responsabilità.**

Per questo motivo è da più parti sostenuta la **legittimità di un compenso ulteriore rispetto alla retribuzione già riconosciuta.**

Secondo conforme orientamento, l'attività svolta dal dipendente quale componente dell'OdV è da inquadrare, **sotto l'aspetto civilistico, quale prestazione di lavoro subordinato.**

Da un punto di vista fiscale occorre, tuttavia, anche valutare come incidano sulla natura reddituale del compenso i requisiti di autonomia e indipendenza richiesti all'OdV, per comprendere se il compenso vada fatto rientrare tra i redditi di lavoro dipendente, tra quelli assimilati ovvero tra i redditi diversi.

A detto fine va ricordato che, **a norma dell'articolo 49 del TUIR, costituiscono redditi di lavoro dipendente** quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri.

A detta dell'Agenzia delle entrate (circolare n. 326/E/1997) la **locuzione "alle dipendenze e sotto la direzione di altri"** presuppone *"la circostanza che il dipendente fornisca la propria prestazione di*

*lavoro nel luogo ove deciderà il datore di lavoro, negli orari da questi indicati, usando strumenti o componenti di capitale forniti dallo stesso datore di lavoro e **seguendo le prescrizioni tecniche** di questo. Per il lavoratore dipendente l'esito del suo lavoro non avrà rilevanza esterna diretta e tutte le questioni economiche e aziendali faranno capo "all'impresa" in cui è inserito (costi, spese, ricavi o compensi, eccetera). La situazione di dipendenza del lavoratore consegue dall'essere **inserito in una organizzazione di lavoro**, cioè di essere parte di un sistema nel quale agisce **privo di autonomia per quanto riguarda l'apporto dei mezzi propri** e nel quale ogni aspetto della produzione, che non consista nel prestare le proprie energie lavorative, materiali o intellettuali, non lo coinvolge direttamente".*

Per contro, **l'articolo 50, comma 1, lett. c-bis), del TUIR, statuisce che costituiscono redditi assimilati** a quelli di lavoro dipendente i compensi per le cosiddette "collaborazioni atipiche" che *"non rientrano nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente ... o nell'oggetto dell'arte o professione"*.

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 67/E/2001, ha precisato che le suddette collaborazioni atipiche vanno individuate *"sulla base di criteri di carattere oggettivo quali la continuità nel tempo della prestazione lavorativa e la coordinazione, che si realizza attraverso **l'inserimento funzionale del parasubordinato nell'organizzazione economica del committente**. Tali attività devono, inoltre, essere svolte senza vincolo di subordinazione, senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita"*.

Per contro, *"rientrano nei compiti istituzionali del lavoro dipendente e restano pertanto escluse dalla disciplina prevista per i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa quelle attività che si collocano nelle mansioni proprie del lavoro dipendente"*.

Quanto sopra rende evidente la necessità di operare un esame diretto su ogni specifica situazione, per verificare l'eventuale collegamento tra le prestazioni rese ed i compiti istituzionali del dipendente.

A tale riguardo può essere utile riprendere i **chiarimenti forniti sulla fattispecie di cui alla lettera b) del medesimo articolo 50**, ove è statuito che costituiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente i *"compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità"*, tenendo comunque conto che per tale fattispecie è fatto riferimento a incarichi svolti in relazione alla qualità di dipendente, mentre la lettera c-bis) richiama genericamente i compiti istituzionali.

L'Agenzia delle entrate, relativamente alla fattispecie di cui alla lettera b), ha affermato che la *"assimilazione al lavoro dipendente deriva dal fatto che **la prestazione di lavoro viene fornita dal dipendente in relazione ad un ordine di servizio ricadente nel rapporto di lavoro subordinato intrattenuto in via principale**. La relazione tra l'espletamento dell'incarico e la qualifica di lavoratore dipendente sussiste nel caso in cui risulti, per legge, regolamento, altro atto amministrativo, statuto o capitolato, che l'incarico debba essere affidato ad un componente della categoria alla quale il contribuente appartiene. In altri termini, la relazione suddetta si deve*

desumere dal fatto che la norma extratributaria, regolatrice dell'incarico, abbia collegato una presunzione di possesso della competenza specifica alla circostanza dell'appartenenza del soggetto ad una certa categoria di lavoratori dipendenti o ad una certa posizione di impiego" (così la risoluzione n. 172/E/2000, riprendendo quanto già affermato nella circolare n. 326/E/1997).

Con riferimento ad un **caso concreto**, estendendo in qualche modo la portata dei suddetti chiarimenti, ha fatto rientrare tra *"i compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità"*, da considerare quali redditi di lavoro assimilato, i **compensi corrisposti da una società a dipendenti dell'ANAS per gli incarichi conferiti da detto ente di componenti delle commissioni di collaudo delle infrastrutture** (risoluzione n. 2/E/2009).

Ragionando al contrario, sembra quindi potersi affermare che se il compenso fosse stato corrisposto direttamente dall'ANAS, e non da terzi, lo stesso sarebbe risultato escluso dai redditi "di collaborazione" in quanto rientrante *"nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente"* (cfr. articolo 50, comma 1, lett. c), del TUIR); e ciò nonostante che l'incarico di componente delle commissioni di collaudo richieda, per logica, un elevato grado di autonomia nei confronti di ANAS.

Per quanto sopra sembra quindi potersi affermare che **anche in ambito fiscale, oltre che civilistico, l'incarico di componente dell'OdV affidato a un dipendente vada inquadrato nell'ambito del lavoro dipendente, in quanto da ritenersi rientrante nei compiti istituzionali di tale attività**; facendo conseguentemente confluire il relativo compenso tra i **redditi di lavoro dipendente**.

E ciò ancorché all'OdV sia richiesto un certo grado di autonomia e indipendenza che, peraltro, come indicato da Confindustria nelle sue linee guida, sono requisiti che vanno valutati nella globalità dell'Organismo, non potendosi pretendere autonomia e indipendenza assoluta dai componenti interni (dipendenti della società).

In ogni caso è da ritenere opportuno che il riconoscimento del compenso aggiuntivo per l'incarico di componente dell'OdV vada esplicitato attraverso una **integrazione del contratto di lavoro**, motivandolo per intervenuti maggiori volumi di attività e maggiori responsabilità (come indicato, ai fini civilistici, nel documento sull'OdV elaborato dalla Associazione dei Componenti degli Organismi di Vigilanza).

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Master di specializzazione

**IL SISTEMA DI GESTIONE DEI RISCHI AZIENDALI,
IL RUOLO DEL PROFESSIONISTA E IL MODELLO 231**

Milano Verona

IVA

La nuova ipotesi di reverse charge in vigore dal 2 maggio 2016

di **Luca Caramaschi**

Con il **D.Lgs. 24/2016**, adottato in attuazione delle Direttive 2013/42/UE e 2013/43/UE, sono state apportate modifiche che hanno arricchito il panorama delle operazioni soggette al regime del **reverse charge** interno. In particolare, la novella legislativa ha sostituito la lettera c) del comma 6 dell'articolo 17 del D.P.R. 633/1972, che fa ora riferimento alle cessioni *“di console da gioco, tablet PC e laptop, nonché alle cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale”*.

Prima di entrare nel merito della disposizione interna si ritiene opportuno esaminare in breve le corrispondenti disposizioni comunitarie. La nuova previsione trova infatti il suo fondamento nell'**articolo 199-bis** della Direttiva 2006/112/CE. Secondo tale previsione, per un periodo **temporaneo** (fino al 31 dicembre 2018 e per un periodo minimo di due anni), gli Stati membri possono stabilire, per determinate operazioni specificatamente individuate, che il soggetto tenuto al pagamento dell'Iva sia il soggetto passivo nei cui confronti le stesse sono effettuate; tra queste, alla lettera h) del richiamato articolo 199-bis, sono elencate proprio le *“cessioni di console di gioco, tablet PC e laptop”*.

Tale disposizione risponde all'esigenza di affrontare il diffondersi di **fenomeni fraudolenti**, specie in alcuni particolari settori manifestamente più a rischio, regolando direttamente l'applicazione del meccanismo del **reverse charge**. In dette ipotesi, i singoli **Stati membri** hanno la facoltà di adottare tale particolare meccanismo impositivo, a condizione che ne diano comunicazione al Comitato Iva e forniscano le informazioni relative all'ambito di applicazione della misura e al tipo e alle caratteristiche della frode, la descrizione delle misure di accompagnamento, inclusi gli obblighi di comunicazione applicabili ai soggetti passivi e qualsiasi misura di controllo.

È quindi in applicazione di tale facoltà concessa dalla normativa comunitaria che il legislatore nazionale ha ampliato l'articolo 17, comma 6, lettera c), del D.P.R. 633/1972, che, nella versione previgente, faceva riferimento solo *“alle cessioni di personal computer e dei loro componenti ed accessori”*.

In merito alla previgente disposizione va ricordato come la stessa, per effetto della **decisione di esecuzione del Consiglio del 22 novembre 2010, n. 2010/710/UE** che ne aveva decretato l'entrata in vigore, ha avuto un'applicazione limitata ai soli *“dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale”*. Con la circolare n. 59/E/2010 e la risoluzione n. 36/E/2011, l'Agenzia

delle entrate ha già avuto modo di precisare l'ambito di applicazione del *reverse charge* in relazione alle cessioni di dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione.

Con riferimento al preciso ambito di applicazione della nuova previsione si attendevano, quindi, gli opportuni **chiarimenti** da parte dell'Agenzia delle entrate, che sono giunti con la **circolare n. 21/E/2016**. La prima conferma giunta dall'Agenzia è che tale modifica ha portata innovativa e quindi, decorre dal 2 maggio 2016, ovvero dal sessantesimo giorno successivo alla entrata in vigore del provvedimento.

Altre indicazioni erano attese sia con riferimento alla precisa individuazione dei beni la cui cessione deve avvenire con applicazione del meccanismo dell'**inversione contabile** sia con riferimento alla fase distributiva del commercio interessata dall'applicazione di tale disposizione.

In relazione al primo aspetto, infatti, termini quali "*tablet PC*" e "*laptop*" (che in italiano significa "computer portatile") in un settore tecnologico in continua e rapida evoluzione, avrebbero potuto creare qualche difficoltà di identificazione e quindi l'Agenzia delle entrate, con la citata circolare n. 21/E/2016, precisa che ai fini dell'individuazione dei predetti beni, non rileva la **denominazione** "commerciale", bensì, la circostanza che si tratti di beni della stessa qualità commerciale, aventi le stesse caratteristiche tecniche e lo stesso codice di **Nomenclatura Combinata** (NC):

- console da gioco, (NC 9504 50 00);
- *tablet PC* (NC 8471 30 00);
- *laptop* (NC 8471 30 00).

Dal punto di vista **soggettivo**, poi, lo stesso documento di prassi precisa che l'acquirente (o cessionario) soggetto passivo è obbligato all'assolvimento dell'imposta mediante *reverse charge* anche se non stabilito in Italia o avente stabile organizzazione in Italia. Per assolvere il predetto obbligo, dunque, il cessionario – non stabilito o in assenza di stabile organizzazione nel territorio dello Stato – dovrà **identificarsi** ai fini Iva in Italia così come precisato dalla stessa Agenzia nella **risoluzione n. 28/E/2012**.

Relativamente al secondo aspetto, quello che attiene alla rilevanza della **fase distributiva** del commercio nella quale rilevano le operazioni interessate al **reverse charge**, particolarmente importanti (e rassicuranti) appaiono le conclusioni a cui giunge l'Agenzia. Non era infatti chiaro, prima del chiarimento, se l'inciso "*effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale*" si dovesse riferire unicamente alle cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, oppure anche alle cessioni di **console da gioco, tablet PC e laptop**.

A testimoniare la delicatezza della questione vi è chi in dottrina ha rilevato come la formulazione delle disposizioni comunitarie non sia sul punto **omogenea**, atteso che le due

fattispecie risultano “disciplinate” da due diverse lettere dell’articolo 199-*bis* della Direttiva 2006/112/CE che testualmente recitano:

- alla lettera d) le cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumo finale;
- alla lettera h) le cessioni di console da gioco, *tablet PC* e *laptop*.

È di tutta evidenza, quindi, la diversa impostazione che il legislatore interno ha dato (con una formulazione letterale non proprio felice) rispetto a quanto previsto a livello comunitario. Sul punto la circolare n. 21/E/2016 interviene, con una soluzione che limita fortemente quello che poteva essere **l’ambito applicativo** della disposizione, affermando che “*l’obbligo del meccanismo dell’inversione contabile alle fattispecie in esame, ai sensi del citato articolo 17, comma 6, lettera c), del D.P.R. 633/1972, trovi applicazione per le sole cessioni dei beni effettuate nella fase distributiva che precede il **commercio al dettaglio**, analogamente a quanto già precisato dalla scrivente con la circolare n. 59/E/2010 e la risoluzione n. 36/E/2011*”.

Tale scelta interpretativa viene ritenuta dall’Agenzia (con argomentazioni, per la verità, poco convincenti) coerente con l’ampia facoltà concessa agli Stati membri in forza del citato articolo 199-*bis* della Direttiva Iva e con le caratteristiche che connotano il meccanismo del **reverse charge**, vale a dire, l’utilità ad evitare e scoraggiare eventuali tentativi di frode, nonché semplificare la procedura di riscossione dell’Iva. La giustificazione addotta sta, infatti, nella considerazione che il meccanismo dell’inversione contabile per le fattispecie in esame non trova applicazione per la fase del commercio al dettaglio la cui attività, è di regola, caratterizzata da una frequenza tale da rendere particolarmente **onerosa** l’osservanza dell’applicazione del meccanismo dell’inversione contabile in ragione della qualità di soggetto passivo del cessionario-cliente; diversamente, per le cessioni dei beni in argomento che si verificano in tutte le fasi di commercializzazione precedenti la vendita al dettaglio, il destinatario della cessione, se soggetto passivo d’imposta nel territorio dello Stato, è obbligato all’assolvimento dell’imposta, in luogo del cedente.

Per approfondire questioni attinenti all’articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



ENTI NON COMMERCIALI

Le associazioni e l'organizzazione di gite e viaggi

di **Guido Martinelli**

L'avvento dell'autunno riduce il numero delle gite e viaggi organizzati dalle associazioni culturali e ricreative ma incentiva, ad esempio, le **settimane bianche** indette dagli sci *club*.

Ma quali sono le **problematiche**, di carattere giuridico – amministrativo, **collegate all'organizzazione di una gita o di un viaggio**.

Il primo aspetto è di **diritto amministrativo** puro. Infatti la disciplina a cui occorre fare riferimento è ancora quella prevista dalla L. 29 marzo 2001 recante la riforma della legislazione nazionale sul turismo (in Gazzetta Ufficiale n. 92 del 20 aprile 2001) ove, al suo articolo 7, prevede che la commercializzazione, l'intermediazione e la gestione di prodotti e di servizi concorrenti alla formazione dell'offerta turistica possono essere poste in essere da associazioni **senza scopo di lucro** che operano per finalità ricreative, culturali, religiose o sociali (comma nove – si rileva che manca l'indicazione delle sportive ma è opinione consolidata che vi siano ricomprese -) **“esclusivamente per i propri aderenti ed associati”**. **Il primo limite, pertanto, è legato alle modalità di “reclutamento” dei partecipanti e al numero e alla tipologia di gite che possono essere organizzate**. Non appare, infatti, possibile fare offerte al pubblico di partecipazione all'iniziativa, altrimenti si creerebbe una **spiacevole** (e vietata) **concorrenza** con le agenzie di viaggio e i *tour operator* a tal fine autorizzati. Pertanto, sono vietati annunci su giornali, siti internet, bacheche dove si invita ad iscriversi alla gita.

Tale disciplina, di carattere generale e valevole su tutto il territorio nazionale, viene, poi, “adattata” da leggi regionali di recepimento che ne limitano ulteriormente, anche in termini numerici (ossia di gite annuali che possono essere organizzate), lo svolgimento. Pertanto **ogni associazione interessata dovrà, poi, verificare se a livello territoriale, la propria legge regionale sul turismo ponga limitazioni aggiuntive a quelle della legge nazionale**.

Ma, risolto il problema di carattere amministrativo, si pone quello di carattere fiscale. Infatti l'articolo 148 del testo unico delle imposte sul reddito e l'articolo 4 del decreto istitutivo dell'Iva stabiliscono che **i proventi derivanti dall'organizzazione di gite e viaggi sono da considerarsi sempre rilevanti, sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'imposta sul valore aggiunto, anche se riscossi da associati all'associazione che indice la gita**.

Pertanto, per poter svolgere tale attività, si dovrà sempre assoggettare ad Iva i compensi introitati mentre, ovviamente, saranno deducibili i costi sostenuti anche nel caso in cui i partecipanti alla gita o al viaggio siano tutti associati all'associazione.

Si chiarisce che il medesimo trattamento ora in esame, per precisa volontà legislativa, è praticato anche verso la somministrazione di **pasti** e le prestazioni **alberghiere**.

Si evidenzia come l'assoggettamento a Iva rimanga sempre in essere anche nel caso in cui l'associazione sia iscritta ai **registri** delle **associazioni** di **promozione sociale** riconosciuti dal Ministero dell'interno. In tale ultimo caso, però, il corrispettivo non sarà componente positivo di reddito.

È possibile ovviare a tale problematica? La prima scelta è quella di **operare attraverso l'intermediazione di una agenzia di viaggio (tour operator)** che rediga il programma del soggiorno e del viaggio e introiti le quote singole. Queste potranno anche essere "raccolte" dal *club* ma l'agenzia di viaggio dovrà operare tante ricevute per quante sono le persone partecipanti. Ovviamente, in questo caso, si dovranno **evitare** le **"gratuità"** che spesso vengono riconosciute dalle agenzie ai gruppi organizzati in quanto il viaggio dovrà risultare come la somma di tante individualità partecipanti.

Altra faccia della medesima medaglia, in alternativa, potrà essere che, di volta, in volta, ogni partecipante provveda **direttamente** al **pagamento** all'erogatore del servizio (ristoratore o albergatore che sia).

Tali soluzioni portano anche ad altra conseguenza interessante. Non risultando l'associazione l'organizzatore della gita o del viaggio, la medesima non risponderà di eventuali richieste di **risarcimento** per **danni** derivanti dall'effettuazione della gita.

Probabilmente, alla fine, diventa più semplice e più corretto "fiscalizzare" il tutto da parte della associazione in quanto, potendo utilizzare, comunque, anche in questo caso, gli adempimenti semplificati della L. 398/1991, ci si limiterà all'**autodenuncia** mensile dei corrispettivi introitati, senza bisogno, comunque, dell'emissione di fatture o ricevute fiscali e con l'abbattimento del 50% dell'Iva introitata.

L'aspetto della responsabilità potrà, comunque, essere tutelato mediante una opportuna **polizza di responsabilità civile** che resta una copertura comunque opportuna per ogni associazione.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DEL TERZO SETTORE CON

GUIDO MARTINELLI

Milano Bologna Verona