

Edizione di mercoledì 19 Febbraio 2020

CASI OPERATIVI

Buoni pasto: disciplina ai fini delle imposte dirette
di **EVOLUTION**

ENTI NON COMMERCIALI

La verifica delle ritenute negli appalti promiscui degli enti non commerciali
di **Cristoforo Florio, Stefano Lizzani**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Il ragguglio dei componenti di reddito alla durata del periodo d'imposta
di **Stefano Rossetti**

IVA

Adempimenti Iva per chi presta servizi elettronici e non
di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

DIRITTO SOCIETARIO

Responsabilità amministrativa degli enti e cybersecurity
di **Cristiano Moretti, Davide Albonico**

CASI OPERATIVI

Buoni pasto: disciplina ai fini delle imposte dirette

di **EVOLUTION**



Nell'ambito delle imposte dirette, quale trattamento va riservato ai buoni pasto?

Ai sensi dell'articolo 51, comma 2, lett. c), Tuir, così come riformato dalla Legge di bilancio 2020, non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente *“le somministrazioni di vitto da parte del datore di lavoro nonché quelle in mense organizzate direttamente dal datore di lavoro o gestite da terzi; le prestazioni sostitutive delle somministrazioni di vitto fino all'importo complessivo giornaliero di euro 4, aumentato a euro 8 nel caso in cui le stesse siano rese in forma elettronica; le indennità sostitutive delle somministrazioni di vitto corrisposte agli addetti ai cantieri edili, ad altre strutture lavorative a carattere temporaneo o ad unità produttive ubicate in zone dove manchino strutture o servizi di ristorazione fino all'importo complessivo giornaliero di euro 5,29”*.

In considerazione di quanto appena esposto, dunque, l'articolo 51 Tuir prende in considerazione diverse ipotesi di somministrazione di alimenti e bevande ai dipendenti, e precisamente:

- a) somministrazione diretta o gestione diretta/indiretta di una mensa da parte del datore di lavoro;
- b) prestazione di servizi sostitutivi di mense aziendali (c.d. *“ticket restaurant”*);
- c) corresponsione di una somma a titolo di indennità sostitutiva di mensa.

La collocazione di una fattispecie di somministrazione in una delle richiamate categorie è di estrema importanza, in considerazione del fatto che a ciascuna di esse corrisponde un differente trattamento fiscale.

Iniziando con l'analisi del primo punto, e ricordando quanto previsto dalla già richiamata disposizione normativa, non assumono rilievo, ai fini della determinazione del reddito di

lavoro dipendente, le somministrazioni di vitto da parte del datore di lavoro. Non costituiscono compensi in natura, ad esempio, i pasti consumati dai camerieri o dal cuoco di un ristorante, nonché dai collaboratori domestici, come peraltro chiarito dalla circolare 326/E/1997 (par. 2.2.3.).

Non configurano redditi da lavoro dipendente anche le somministrazioni in mense organizzate direttamente dal datore di lavoro, oppure gestite da terzi a seguito di apposite convenzioni o nell'ambito di specifici contratti di appalto o somministrazione.

Tra l'altro, come evidenziato dalla già citata circolare 326/E/1997, tra le prestazioni di vitto e le somministrazioni in mense aziendali, anche gestite da terzi, sono comprese le convenzioni con ristoranti/bar e la fornitura di cestini preconfezionati contenenti il pasto dei dipendenti.

Ciò significa, dunque, che in caso di convenzione con un ristorante o un bar la fattispecie può essere pienamente assimilata alla mensa aziendale, ragion per cui non sono previsti limiti massimi oltre i quali le somme assumono rilievo ai fini della quantificazione del reddito di lavoro dipendente.

Come chiarito dalla risoluzione AdE 63/E/2005 possono essere assimilate alle fattispecie in esame anche le c.d. “*card* elettroniche”.

Grazie alle *card* elettroniche viene infatti riconosciuta al dipendente la possibilità di beneficiare di un servizio di mensa aziendale “diffusa”, potendo lo stesso recarsi in diversi esercizi pubblici convenzionati, dotati di appositi terminali al fine di consentire il riconoscimento del dipendente utilizzatore del *badge*. Trattasi, evidentemente, di un servizio diverso dal c.d. “*ticket restaurant*”, in quanto il dipendente può consumare un solo pasto al giorno e, nel caso in cui non dovesse consumarlo, non può recuperarlo nei successivi giorni.

La *card*, dunque, non rappresenta un titolo di credito, ma esclusivamente uno strumento idoneo ad individuare il dipendente che ha diritto di ricevere la somministrazione del pasto, ragion per cui le prestazioni rese attraverso essa non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente, a prescindere dall'importo.

A diverse conclusioni deve invece giungersi con riferimento ai c.d. “*ticket restaurant*” o “buoni pasto”, i quali non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente fino all'importo complessivo di euro 4 al giorno, aumentato a 8 euro in caso di prestazioni rese in forma elettronica (limite recentemente rivisto dalla Legge di bilancio 2020, la quale, quindi, con decorrenza dal 1° gennaio 2020, ha introdotto delle nuove soglie in sostituzione di quelle in passato previste, pari a euro 5,29 ed euro 7).

Ai fini dell'individuazione della decorrenza dei nuovi limiti introdotti dalla Legge di bilancio 2020, in mancanza di specifici chiarimenti, dovrebbero assumere rilievo la data di consegna dei buoni cartacei e la data di assegnazione dei buoni elettronici (sempre tenendo conto del c.d. “principio di cassa allargato”, in forza del quale si considerano percepiti nel periodo

d'imposta le somme corrisposte dai datori di lavoro entro il 12 gennaio del periodo d'imposta successivo).

La disciplina dei buoni pasto era stata tra l'altro recentemente riformulata anche dal D.M. 07.06.2012, il quale aveva introdotto, per la prima volta, il limite di cumulabilità di otto buoni pasto: in considerazione della richiamata novità, il buono pasto cartaceo deve contenere, oltre agli altri dati espressamente previsti, la specifica dicitura *"Il buono pasto non è cedibile, né cumulabile oltre il limite di otto buoni, né commercializzabile o convertibile in denaro; può essere utilizzato solo se datato e sottoscritto dal titolare"*. La stessa dicitura è riportata elettronicamente anche nei buoni pasto in forma elettronica.

Non è chiaro, tuttavia, ad oggi, se il suddetto limite si riferisca ad una giornata o ad una sola transazione, essendo quindi, in quest'ultimo caso, possibile spendere sette buoni pasto in un supermercato, e, subito dopo, altri sette in un ristorante.

Altra questione non ancora oggetto di chiarimenti riguarda la possibilità di spendere i buoni pasto nei giorni festivi. La precedente disposizione, che richiamava la necessità di spendere i buoni pasto *"durante la giornata lavorativa"* non è stata confermata nel processo di riforma, ragion per cui, ad oggi, in assenza di chiarimenti di senso opposto, potrebbe pacificamente ritenersi che i buoni pasto possano essere spesi anche durante le giornate non lavorative.

È invece stato ormai definitivamente chiarito che i buoni pasto possono essere corrisposti anche nel caso in cui l'orario di lavoro non riconosca al dipendente una pausa per il pranzo (risoluzione AdE 118/E/2006) e anche se il dipendente ha un contratto di lavoro a tempo parziale. Si ritiene, tuttavia, in ogni caso, che vi debba essere un collegamento tra le giornate effettivamente lavorate e le prestazioni, sicché, pur non essendo mai stati emanati chiarimenti ufficiali, le somme possono essere escluse dal reddito di lavoro dipendente (sempre nei previsti limiti) solo nel caso in cui i buoni pasto siano stati corrisposti a fronte delle giornate effettivamente lavorate.

Il limite di 5,29 euro trova infine applicazione anche con riferimento alle indennità sostitutive di mensa corrisposte agli addetti ai cantieri edili, ad altre strutture lavorative a carattere temporaneo o ad unità produttive ubicate in zone dove manchino strutture o servizi di ristorazione. In tutti gli altri casi, invece, fatta eccezione per le ipotesi prima richiamate, le somme corrisposte ai dipendenti rilevano ai fini della formazione del reddito di questi ultimi.

Dubbi potrebbero quindi sussistere ai fini dell'individuazione delle *"unità produttive ubicate in zone dove manchino strutture o servizi di ristorazione"*: il personale addetto al casello autostradale, che lavora lontano dai centri abitati e al quale sono riconosciuti dei tempi per la pausa pranzo non compatibili con gli spostamenti, può vedersi riconosciuta un'indennità sostitutiva di mensa non imponibile nel limite di euro 5,29?

In merito a tale aspetto è intervenuta la risoluzione AdE 41/E/2000, la quale ha precisato che la previsione normativa non consente di individuare criteri di carattere generale per stabilire

la sussistenza di *“unità produttive ubicate in zone ove manchino strutture o servizi di ristorazione”*, essendo necessaria una verifica dei singoli casi concreti: *“Con riferimento a*

tale locuzione si può ritenere, in linea di principio, che l'esclusione dell'importo fino a 10.240 lire [oggi euro 5,29, n.d.r.] possa riguardare soltanto quelle categorie di lavoratori per le quali ricorrano contemporaneamente le seguenti condizioni:

- *avere un orario di lavoro che comporti la pausa per il vitto. Sono esclusi, quindi, tutti i dipendenti ai quali, proprio in funzione della particolare articolazione dell'orario di lavoro che non consente di fruire della pausa pasto, viene attribuita una indennità sostitutiva di mensa;*
- *essere addetti ad una unità produttiva. Sono esclusi, quindi, coloro che non sono stabilmente assegnati ad una “unità” intesa come sede di lavoro;*
- *ubicazione della suddetta unità in un luogo che, in relazione al periodo di pausa concesso per il pasto, non consente di recarsi, senza l'utilizzo di mezzi di trasporto, al più vicino luogo di ristorazione, per l'utilizzo di buoni pasto”.*

Tutto quanto appena premesso, si ritiene, infine, necessario soffermare l'attenzione sul regime di deducibilità delle spese in esame da parte delle imprese, soprattutto con riferimento all'applicabilità del limite del 75% ordinariamente previsto per le spese per la somministrazione di alimenti e bevande.

In merito a tale aspetto pare utile richiamare la circolare AdE 6/E/2009, la quale ha stabilito quanto segue: *“Si ritiene che l'ipotesi di spese sostenute da una impresa per la gestione diretta di un servizio di mensa aziendale non possa essere ricondotta alla fattispecie interessata dalla nuova disposizione. In questa ipotesi, infatti, le spese sostenute dal datore di lavoro riguardano l'acquisto di beni e servizi ed eventualmente quelle per la manodopera da utilizzare per la preparazione di pasti da somministrare e non l'acquisto di una somministrazione di alimenti e bevande. Parimenti, nell'ipotesi in cui la mensa sia gestita da terzi, il costo relativo non subisce limitazioni alla deducibilità tenuto conto che lo stesso è sostenuto per l'acquisizione di un servizio complesso non riducibile alla semplice somministrazione di alimenti e bevande”.*

La stessa circolare ha inoltre escluso l'applicabilità del limite del 75% anche

- alle spese sostenute dal datore di lavoro per l'acquisto dei *ticket restaurant* ,
- agli importi corrisposti all'esercente pubblico a fronte della convenzione con lo stesso stipulata.

ENTI NON COMMERCIALI

La verifica delle ritenute negli appalti promiscui degli enti non commerciali

di **Cristoforo Florio, Stefano Lizzani**

Master di specializzazione

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO: SELEZIONE, ACCERTAMENTO E DIFESA DEL CONTRIBUENTE

Scopri le sedi in programmazione >

Il nuovo regime di verifica, da parte del committente, delle **ritenute operate e versate dagli appaltatori e dai subappaltatori** previsto dall'[articolo 17-bis D.Lgs. 241/1997](#), recentemente introdotto dal **D.L. 124/2019**, è applicabile – tra gli altri – **a tutti gli enti e le società indicati nell'[articolo 73, comma 1, Tuir](#)**.

Tra questi vi sono anche gli **enti non commerciali** (pubblici e privati), ivi inclusi gli **enti della Pubblica Amministrazione a carattere non economico**.

A livello legislativo, non sussistono ulteriori requisiti soggettivi richiesti per l'applicazione del nuovo regime, tant'è che esso risulterebbe applicabile *tout court* agli enti non commerciali, **a prescindere dall'attività da questi svolta (commerciale o istituzionale)**.

Del resto, la finalità della nuova normativa è quella di contrastare “(...) *l'omesso o insufficiente versamento, anche mediante l'indebita compensazione, delle ritenute fiscali, prevedendo nuovi adempimenti, a carico di committenti, appaltatori, subappaltatori, affidatari e altri soggetti che abbiano rapporti negoziali comunque denominati (...)*” (cfr., in tal senso, la [circolare AdE 1/E/2020](#)).

Seguendo la *ratio* della nuova normativa, nonché il suo tenore letterale, non vi sarebbe quindi motivo di **escludere gli enti non commerciali** dai nuovi adempimenti, neanche in relazione alle attività istituzionali da questi svolte.

Questi enti infatti, a prescindere dall'attività svolta, sono certamente inclusi tra i soggetti di cui al citato [articolo 73](#) e **ben potrebbero svolgere, in qualità di committenti, un'attività di verifica delle ritenute operate e versate dai propri appaltatori, anche nell'ambito della propria attività istituzionale**, contribuendo, in tal modo, a contrastare i suddetti fenomeni di evasione.

Ciò nonostante, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto di dover **escludere** dal nuovo regime proprio gli enti non commerciali (pubblici e privati) con riferimento agli **appalti e agli altri affidamenti svolti nell'ambito delle loro attività istituzionali** (attività non commerciali ai fini delle imposte sui redditi).

Nella recente [circolare 1/2020](#) si legge, infatti, che “(...) *sono da escludersi dall'ambito di applicazione del comma 1 dell'articolo 17-bis gli **enti non commerciali** (enti pubblici, associazioni, trust ecc.) **limitatamente all'attività istituzionale di natura non commerciale svolta** (...)*”.

Ora, aderendo alla tesi dell'Agenzia, si dovrebbe quindi creare, all'interno di ciascun ente non commerciale, un **discrimine tra gli affidamenti relativi all'attività istituzionale** (non commerciale o decommercializzata) **e quelli relativi alle eventuali attività commerciali svolte**. Solo a tali ultimi rapporti risulterebbe applicabile, in presenza degli ulteriori requisiti richiesti dalla norma, il nuovo regime.

La questione che qui si pone attiene, però, ai **contratti ed affidamenti promiscui**, che dovessero cioè **riferirsi sia all'attività istituzionale che a quella commerciale**.

Si pensi, ad esempio, a tutti quei **servizi generali** che sono indistinguibilmente afferenti alle due anime dell'ente, quali i **servizi di pulizia, vigilanza, mensa, assistenza software, ecc..**

Ebbene, seguendo l'interpretazione dell'Agenzia, tali contratti **non potrebbero essere esclusi** dalla nuova normativa **in quanto afferenti (anche) all'area commerciale dell'ente**.

È opinione di chi scrive che, per tali tipi di contratti, la quantificazione dell'importo complessivo annuo da confrontare con la soglia di **200.000 euro** oltre la quale risulta applicabile il nuovo regime, debba avvenire **utilizzando le percentuali di deducibilità dei costi promiscui**, di cui all'[articolo 144 Tuir](#).

Tale disposizione stabilisce infatti che “(...) *le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività, sono deducibili per la parte del loro importo che corrisponde al **rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi** (...)*”.

Trattasi di un **criterio forfetario per la determinazione della parte commerciale** (deducibile) dei costi promiscui e quindi, si ritiene, valido anche per la determinazione dell'importo annuo dei suddetti contratti per la **parte afferente all'area commerciale**.

Pertanto, qualora l'**importo complessivo annuo “commerciale”** del singolo contratto promiscuo dovesse superare la soglia dei **200.000 euro**, le nuove disposizioni dovrebbero risultare applicabili, in presenza degli ulteriori requisiti richiesti dalla norma, **con riferimento all'intero affidamento, anche per la parte afferente all'area istituzionale**.

Risulterebbe, del resto, pressoché impossibile adempiere a tutti gli obblighi previsti dalla nuova normativa con riferimento alla sola **quota commerciale del contratto**.

Si auspica che in tempi rapidi l'Agenzia delle Entrate fornisca un chiarimento sul tema in questione, al fine di consentire agli enti interessati, **inclusi quelli della Pubblica Amministrazione**, l'implementazione di **procedure interne** e l'adozione di **adeguate previsioni contrattualistiche** che consentano di applicare correttamente e senza rischi i nuovi adempimenti previsti per contrastare l'omesso o insufficiente versamento, anche mediante indebita compensazione, delle ritenute fiscali.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Il ragguaglio dei componenti di reddito alla durata del periodo d'imposta

di **Stefano Rossetti**



Il periodo d'imposta, quale unità temporale entro cui collocare il flusso reddituale riconducibile all'impresa, rappresenta il **periodo base nel quale deve essere definito l'an e il quantum dell'obbligazione tributaria** (c.d principio di autonomia dei periodi d'imposta) e, ai sensi dell'[articolo 76, comma 2, Tuir](#), è costituito:

- in via principale, dall'esercizio o **periodo di gestione della società o dell'ente**;
- in via subordinata, dall'**anno solare** se la durata dell'esercizio o del periodo di gestione **non è determinata dalla legge o dall'atto costitutivo** oppure se è determinata in due o più anni.

Ad ogni periodo d'imposta, come sopra definito, è riconducibile **un'obbligazione tributaria autonoma** fatta eccezione per quanto previsto dagli [articoli 80 e 84 Tuir](#).

Quindi, le uniche deroghe ammesse al **principio di autonomia dei periodi d'imposta** sono rappresentate dalle:

- **eccedenze di imposta che possono essere utilizzate in abbattimento degli importi dovuti per il periodo d'imposta successivo** ([articolo 80 Tuir](#));
- **perdite fiscali che possono abbattere gli imponibili futuri secondo le regole previste dall'articolo 84 Tuir**.

Inoltre, il periodo d'imposta **non sempre ha una durata di dodici mesi**, infatti in alcuni casi la sua durata può essere inferiore o superiore, e ciò si può riscontrare in caso di:

- **costituzione della società o dell'ente**, in quanto, in questo caso, ci si può trovare di fronte ad un periodo d'imposta superiore a dodici mesi (ad esempio società costituita ad ottobre con periodo d'imposta che si chiude al 31 dicembre dell'anno successivo)

ovvero inferiore ai dodici mesi (società costituita a giugno che chiude il periodo d'imposta al 31 dicembre dello stesso anno);

- **operazioni straordinarie** (tipicamente le operazioni di trasformazione societaria e di liquidazione interrompono il periodo d'imposta).

Nei casi sopra citati trova applicazione il disposto dell'[articolo 110, comma 5, Tuir](#) secondo cui *“I proventi determinati a norma dell'[articolo 90](#) e i componenti negativi di cui ai commi 1 e 6 dell'[articolo 102](#), agli [articoli 104 e 106](#) e ai commi 1 e 2 dell'[articolo 107](#) sono ragguagliati alla durata dell'esercizio se questa è inferiore o superiore a dodici mesi”*.

In sostanza, il legislatore ha previsto una serie di componenti positivi e negativi di reddito che sono sensibili alla durata del periodo d'imposta e che quindi devono essere **parametrati** alla durata di quest'ultimo, e, in particolare, si tratta:

- **dei proventi degli immobili patrimonio determinati ai sensi dell'[articolo 90 Tuir](#);**
- **le quote di ammortamento delle immobilizzazioni materiali ([articolo 102, comma 1, Tuir](#));**
- **le spese di manutenzione relative ai beni materiali ([articolo 102, comma 6, Tuir](#));**
- **le quote di ammortamento dei beni gratuitamente devolvibili ([articolo 104 Tuir](#));**
- **le svalutazioni su crediti e gli accantonamenti per rischi su crediti ([articolo 106 Tuir](#));**
- **gli accantonamenti a fronte di lavori ciclici di manutenzione ([articolo 107, comma 1, Tuir](#));**
- **gli accantonamenti per spese di ripristino e sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili ([articolo 107, comma 2, Tuir](#)).**

Sul punto l'Amministrazione finanziaria, con la [risoluzione 82/E/2003](#), ha chiarito che il ragguaglio:

- alla superiore o minore durata del periodo d'imposta si applica a quei **componenti di reddito la cui deducibilità è stabilita forfettariamente sulla base di percentuali che sono state calcolate in ragione della normale durata del periodo d'imposta pari a dodici mesi**. Ne sono un classico esempio le quote di ammortamento dei beni materiali ex [articolo 102 Tuir](#);
- non si applica, invece, a quei **componenti la cui deducibilità o tassazione è stabilita in misura fissa indipendentemente dalla durata del periodo d'imposta**. Rientrano in questa categoria ad esempio le quote di plusvalenze rateizzate ai sensi dell'[articolo 86, comma 4, Tuir](#) oppure le quote delle spese di manutenzione **eccedenti il plafond di deducibilità** ai sensi dell'[articolo 102, comma 6, Tuir](#).

Sulla base di quanto sopra dunque, **tutti quei componenti di reddito la cui deducibilità o tassazione è rinviata nel tempo in maniera frazionata non devono essere proporzionati alla durata del periodo d'imposta** (anche se alcune disposizioni del Tuir utilizzano il termine “esercizio” in luogo del più appropriato riferimento al **periodo d'imposta**).

Ciò significa che, ad esempio, la società che realizza una plusvalenza patrimoniale rateizzabile in cinque quote costanti ai sensi dell'[articolo 86, comma 4, Tuir](#) nel periodo d'imposta precedente quello della messa in liquidazione imputerà:

- **la prima quota nel periodo d'imposta in cui la plusvalenza è realizzata** (effettuando nel modello dichiarativo una variazione in diminuzione pari al 100% della plusvalenza realizzata e una contestuale variazione in aumento pari al 20%);
- **la seconda quota nel periodo d'imposta intercorrente tra il 1° gennaio successivo e la data di messa in liquidazione della società;**
- **la terza quota nel periodo d'imposta intercorrente tra la data di messa in liquidazione della società e il 31 dicembre successivo;**
- **la quarta e la quinta quota nei periodi d'imposta successivi, in costanza di liquidazione.**

IVA

Adempimenti Iva per chi presta servizi elettronici e non

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

Master di specializzazione

TUTTO CASISTICHE IVA NAZIONALE ED ESTERO

Scopri le sedi in programmazione >

L'Agenzia delle entrate, con il [principio di diritto n. 3 del 6 febbraio 2020](#), ha **escluso dalla definizione di servizi elettronici l'applicazione** che consente di **visualizzare l'offerta di ristoranti** italiani affiliati ed **effettuare ordini di cibo e bevande**, poi consegnati direttamente al domicilio degli acquirenti (consumatori residenti in Italia); ne consegue l'**obbligo di fatturazione o certificazione dei corrispettivi** con trasmissione telematica degli stessi.

Ricordiamo che le **operazioni di commercio elettronico** nei confronti di consumatori privati si distinguono in commercio elettronico **indiretto**, equiparabile alle **vendite per corrispondenza** (nelle quali la transazione commerciale avviene in via telematica ma il cliente riceve la merce a domicilio secondo i canali tradizionali) e **diretto**, considerato ai fini Iva **prestazione di servizi**.

I "servizi prestati tramite mezzi elettronici", di cui alla **Direttiva 2006/112/CE**, comprendono i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura **rende la prestazione essenzialmente automatizzata**, corredata di un **intervento umano minimo** e impossibile da garantire in assenza della **tecnologia dell'informazione** ([articolo 7 del Regolamento di esecuzione UE 282/2011](#) del Consiglio del 15 marzo 2011).

In particolare, **rientrano nell'ambito d'applicazione**:

- a) la **fornitura di prodotti digitali** in generale, compresi *software*, loro modifiche e aggiornamenti;
- b) i servizi che **veicolano o supportano la presenza di un'azienda** o di un privato su una rete elettronica, quali un **sito** o una **pagina web**;
- c) i servizi automaticamente generati da un computer attraverso *Internet* o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario;
- d) la concessione, a titolo oneroso, del **diritto di mettere in vendita un bene o un servizio** su un

sito Internet che operi come mercato **on line**, in cui i potenziali acquirenti fanno offerte attraverso un procedimento automatizzato e in cui le parti sono avvertite di una vendita attraverso posta elettronica generata automaticamente da un computer;

e) le **offerte forfettarie di servizi Internet** (*Internet service packages*, ISP) nelle quali la componente delle **telecomunicazioni** costituisce un **elemento accessorio e subordinato** (vale a dire, il *forfait* va oltre il semplice accesso a Internet e comprende altri elementi, quali pagine con contenuto che danno accesso alle notizie di attualità, alle informazioni meteorologiche o turistiche, spazi di gioco, *hosting* di siti, accessi a dibattiti *on line*, ecc.);

f) i servizi elencati nell'[allegato I al Regolamento Ue 282/2011](#) (come ad esempio *hosting* di siti web e di pagine web; installazione automatica *online* di filtri per i siti web; fornitura di spazio pubblicitario, compresi *banner* pubblicitari su una pagina o un sito web).

Nell'ambito di applicazione delle regole relative ai servizi elettronici **non rientrano: i servizi di professionisti**, quali avvocati e consulenti finanziari, che forniscono consulenze ai clienti mediante la posta elettronica, **i servizi pubblicitari**, ad esempio su giornali, manifesti e in televisione, i servizi di *help desk* telefonico, i servizi di conservazione dei dati *off line*, **i beni per i quali l'ordine o la sua elaborazione avvengono elettronicamente**.

La distinzione tra i due tipi di attività si traduce in una **diversa forma di giustificazione delle operazioni ai fini Iva**. Nell'ambito del **commercio al minuto**, l'[articolo 22, comma 1, numeri 1 e 6-ter, D.P.R. 633/1972](#), prevede che **l'emissione della fattura non sia obbligatoria**, se non è richiesta dal cliente **non oltre il momento di effettuazione dell'operazione**:

*"1 – per le **cessioni di beni** effettuate da commercianti al minuto autorizzati in locali aperti al pubblico, in spacci interni, mediante apparecchi di distribuzione automatica, **per corrispondenza**, a domicilio o in forma ambulante; ...*

*6ter – per le **prestazioni** di servizi di telecomunicazione, di servizi di teleradiodiffusione e di **servizi elettronici** resi a committenti che agiscono al di fuori dell'esercizio d'impresa, arte o professione".*

L'[articolo 1 D.M. 27.10.2015](#) **esonera dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi** "le prestazioni di servizi di telecomunicazione, di servizi di teleradiodiffusione e di **servizi elettronici** rese a committenti che agiscono al di fuori dell'esercizio d'impresa, arte o professione."

Ritornando ai chiarimenti forniti, l'**utilizzo della piattaforma oggetto del quesito**, con relativi (eventuali) costi addebitati ai consumatori, non rientrando nel concetto di "servizi elettronici", **non può beneficiare dell'esonero dagli obblighi di fatturazione e di certificazione dei corrispettivi**, rispettivamente previsti dall'[articolo 22, comma 1, numero 6-ter\), D.P.R. 633/1972](#) e dall'[articolo 1 D.M. 27.10.2015](#), ma **ricade nelle regole generali**, dovendo quindi essere **documentato tramite fattura ex articolo 21 del decreto Iva** (se richiesta dall'utente), ovvero **tramite memorizzazione elettronica ed invio telematico dei corrispettivi giornalieri**, in base all'[articolo 2 D.Lgs. 127/2015](#).

Le medesime regole generali trovano applicazione in riferimento al **servizio di consegna degli ordini, per il quale va escluso il carattere accessorio rispetto alla cessione dei beni** se non effettuato dal cedente ovvero per suo conto e a sue spese.

DIRITTO SOCIETARIO

Responsabilità amministrativa degli enti e cybersecurity

di **Cristiano Moretti, Davide Albonico**

Seminario di specializzazione

LA LETTURA E L'ANALISI DEI BILANCI IAS-IFRS DOPO L'INTRODUZIONE DEI NUOVI PRINCIPI

Scopri le sedi in programmazione >

In data 20 novembre 2019 è stata pubblicata sulla **Gazzetta Ufficiale n. 272** la **L. 133/2019**, che consta di sette articoli e che ha recepito in toto il **D.L. 105/2019** intitolato ***“Disposizioni urgenti in materia di perimetro di sicurezza nazionale cibernetica”***.

Nell'[articolo 1](#) viene istituito e definito il ***“perimetro di sicurezza nazionale cibernetica”***, con la specifica finalità di ***“... assicurare un livello elevato di sicurezza delle reti, dei sistemi informativi e dei servizi informatici delle amministrazioni pubbliche, degli enti e degli operatori nazionali, pubblici e privati, da cui dipende l'esercizio di una funzione essenziale dello Stato, ovvero la prestazione di un servizio essenziale per il mantenimento di attività civili, sociali o economiche fondamentali per gli interessi dello Stato e dal cui malfunzionamento, interruzione, anche parziali, ovvero utilizzo improprio, possa derivare un pregiudizio per la sicurezza nazionale”***.

A seguire, il **comma 2, lettera a)** dello stesso articolo delinea i **destinatari dalla norma** sulla base delle **funzioni svolte** o dai **servizi resi** dai medesimi, individuando le seguenti condizioni:

1. il **soggetto eserciti una funzione essenziale dello Stato**, ovvero assicuri un servizio essenziale per il mantenimento di attività civili, sociali o economiche fondamentali per gli interessi dello Stato;
2. **l'esercizio di tale funzione** o la prestazione di tale servizio **dipenda da reti, sistemi informativi e servizi informatici dal cui malfunzionamento, interruzione, anche parziali, ovvero utilizzo improprio possa derivare un pregiudizio per la sicurezza nazionale**.

I destinatari della norma con **cadenza almeno annuale** devono **predisporre/aggiornare un elenco delle reti, dei sistemi informativi e dei servizi informatici di rispettiva pertinenza**, comprensivo della relativa architettura e componentistica, da **trasmettere alle autorità competenti** contestualmente individuate.

La specifica individuazione dei **soggetti** e dei **criteri** per la **formazione degli elenchi** verrà emanata con un **Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri** entro **quattro mesi dalla data**

di entrata in vigore della legge oggetto di disamina.

Il **comma 3 dell'articolo 1** stabilisce che con analogo **provvedimento**, entro **dieci mesi dalla data di entrata in vigore della legge**, verranno definite le **procedure di notifica alle autorità competenti degli incidenti aventi impatto sulle reti, sistemi informativi e servizi informatici** di cui sopra, nonché le **misure volte a garantire elevati livelli di sicurezza degli stessi** e quelle relative, tra le altre, alle politiche di sicurezza, alla struttura organizzativa, e alla gestione del rischio, all'integrità delle reti e dei sistemi informativi e alla protezione fisica e logica dei dati.

Coloro che ricadono nel perimetro di sicurezza nazionale sono tenuti al **rispetto di una serie di obblighi informativi e procedurali**, e verranno **sottoposti ad attività di ispezione e vigilanza di specifiche autorità**. È inoltre previsto un articolato **sistema sanzionatorio per i casi di violazione degli obblighi** previsti.

Si ricorda a tal proposito la rilevanza strategica del **Centro di Valutazione e Certificazione Nazionale**, che è stato all'uopo istituito presso l'**Istituto Superiore delle Comunicazioni e Tecnologie dell'Informazione (ISCTI) del Mise** con decreto di quest'ultimo datato **15.02.2019**, e che dovrà **assicurarsi delle garanzie di sicurezza e dell'assenza di vulnerabilità** di prodotti, *hardware* e *software*, destinati a essere impiegati sulle reti, sui sistemi informativi e servizi informatici.

Al riguardo, il **sesto comma dell'articolo 1** prevede l'istituzione di un **meccanismo finalizzato ad individuare una gestione degli approvvigionamenti più controllata e sicura** per i soggetti inclusi nel perimetro di sicurezza nazionale che intendano procedere **all'affidamento a terzi di forniture di beni e servizi di information and communication technology (ICT)** destinati a essere impiegati sulle reti, sui sistemi e per i servizi rilevanti.

Tale legge segue ad affianca la precedente **L. 56/2012**, a mente della quale vennero **introdotti poteri speciali sugli assetti societari nei settori della difesa e della sicurezza nazionale**, nonché per le **attività di rilevanza strategica nei settori dell'energia, dei trasporti e delle comunicazioni**, ed interessa (**articolo 3**) anche i **soggetti che operano sulla base delle disposizioni già previste in materia di reti di comunicazione elettronica a banda larga con tecnologia 5G** ampliando l'esercizio dei poteri speciali (la c.d. *golden share* introdotta con **D.L. 21/2012**), consistenti anche nell'effettuazione di **stringenti verifiche sulle eventuali vulnerabilità presenti sulle reti e i sistemi basati su tale tecnologia**. Tale verifica, svolta dal **CVCN**, può comportare peraltro *“la sostituzione di apparati o prodotti che risultino gravemente inadeguati sul piano della sicurezza”*.

Con l'**articolo 4** il legislatore ha inteso coordinare l'attuazione del **Regolamento europeo 2019/452** sul controllo degli investimenti esteri, con l'**[articolo 2, comma 1-ter, D.L. 21/2012](#)**, dotando la **Presidenza del Consiglio dei ministri e le altre amministrazioni competenti** della possibilità di **applicare con immediatezza la disciplina dei poteri speciali con riferimento ad infrastrutture o tecnologie critiche attualmente non comprese nel campo di applicazione degli [articoli 1 e 2 D.L. 21/2012](#)**.

Di notevole importanza poi il **comma 11 dell'articolo 1**, il quale prevede, oltre alla **reclusione da 1 a 5 anni per le persone fisiche**, la **responsabilità ai sensi del D.Lgs. 231/2001** applicando agli **enti la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote** a fronte del compimento delle seguenti specifiche ipotesi delittuose:

- chiunque **fornisca informazioni, dati o elementi di fatto non rispondenti al vero, rilevanti per la predisposizione o l'aggiornamento degli elenchi di cui al comma 2, lettera b)** della legge in disamina, al **fine di ostacolare o condizionare le attività inerenti al procedimento di predisposizione e comunicazione delle reti, dei sistemi informativi e dei servizi informatici rilevanti** ai sensi della stessa legge nonché le **attività di ispezione e vigilanza in materia** (svolte rispettivamente dalla Presidenza del Consiglio dei ministri, per i profili di pertinenza dei soggetti pubblici e di quelli di cui all'articolo 29 del codice dell'Amministrazione digitale di cui al **Lgs. 82/20015**, e il Ministero dello sviluppo economico, per i soggetti privati), ovvero
- chiunque **ometta di comunicare, nei termini prescritti, i dati, le informazioni o gli elementi di fatto richiesti dalla legge.**

È di tutta evidenza come la legge in oggetto abbia espressamente previsto un **ampliamento delle fattispecie di reato presupposto** i cui settori maggiormente interessati saranno verosimilmente quelli relativi alla **produzione di energia, alla gestione di gasdotti ed acquedotti, dei trasporti e delle telecomunicazioni e quello della salute.**

Tuttavia, sarà necessario attendere l'emanazione dei richiamati provvedimenti per individuare l'esatta portata della novità normativa, l'eventuale necessità di **aggiornamento del Modello di Organizzazione, Gestione e Controllo** e, soprattutto, per circoscrivere i soggetti sostanzialmente interessati dai nuovi adempimenti.