

## Edizione di mercoledì 11 Maggio 2022

### CASI OPERATIVI

**Ravvedimento operoso: possibile dopo la cartella?**  
di EVOLUTION

### IVA

**L'autofattura per le lavorazioni eseguite in extra Ue**  
di Clara Pollet, Simone Dimitri

### OPERAZIONI STRAORDINARIE

**Usufruttuario e nudo proprietario al nodo della tassazione dei dividendi**  
di Ennio Vial

### CONTROLLO

**Nelle Srl controlli distinti tra revisore legale e organo di controllo**  
di Emanuel Monzeglio

### IMPOSTE SUL REDDITO

**Non tassabile il risarcimento transatto dal medico per la perdita di chance**  
di Angelo Ginex

## CASI OPERATIVI

### **Ravvedimento operoso: possibile dopo la cartella?**

di **EVOLUTION**

Master di specializzazione

## LE ISPEZIONI TRIBUTARIE IN AMBITO NAZIONALE E INTERNAZIONALE

[Scopri di più >](#)

**È possibile beneficiare del ravvedimento operoso, se veicolato da dichiarazione integrativa successiva alla notifica della cartella di pagamento?**

Il ravvedimento operoso è disciplinato dall'articolo 13 D.Lgs. 472/1997, il quale, al comma 1, stabilisce che la sanzione è ridotta, nella misura dallo stesso indicata, sempreché la violazione non sia stata già constatata, e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza.

Il successivo comma 1-ter, introdotto dall'articolo 1 L. 190/2014, a decorrere dal 1° gennaio 2015 (e così come successivamente modificato), prevede però che per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate non opera la preclusione di cui al comma 1, salvo la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento.

[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)



## IVA

### **L'autofattura per le lavorazioni eseguite in extra Ue**

di Clara Pollet, Simone Dimitri



Seminario di specializzazione

## IL REGIME IVA IN AGRICOLTURA

Scopri di più >

Le prestazioni di **servizi effettuate da prestatori extracomunitari** richiedono l'assolvimento dell'Iva da parte del **committente nazionale del servizio**, con emissione di un'autofattura ai sensi dell'[articolo 17, comma 2, primo periodo, D.P.R. 633/1972](#).

Gli obblighi relativi alle **cessioni di beni e alle prestazioni di servizi** effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), **sono adempiuti dai cessionari o committenti**.

L'emissione dell'**autofattura** dovrà rispettare il termine del **15 del mese successivo all'effettuazione dell'operazione** coincidente con l'ultimazione del servizio o il pagamento se precedente, per quanto riguarda i **servizi generici resi da soggetti esteri**.

Lo stesso termine dovrà essere rispettato, **obbligatoriamente dal 1° luglio 2022**, per comunicare i dati dell'operazione transfrontaliera **invia**ndo il file xml con codice **Tipodocumento TD17** all'Agenzia delle entrate: entro il 15 del mese successivo all'effettuazione dell'operazione.

Nel file xml si riportano i **dati del prestatore estero, quelli del committente**, la data di effettuazione dell'operazione, **imponibile**, l'**Iva** (o la natura dell'operazione) e gli estremi della fattura di riferimento (il codice IdSdi se disponibile).

La procedura dovrà essere considerata insieme al regime doganale scelto per effettuare l'operazione. Le **alternative** sono state **recentemente riepilogate nella risposta 855/2021** dell'Agenzia delle entrate.

Una **prima soluzione è quella del perfezionamento passivo** (o esportazione temporanea), possibile agevolazione che consente di esportare temporaneamente merci unionali fuori dal territorio doganale dell'Unione Europea per sottoporle a trasformazione e **reimportare i**

**prodotti compensatori in esonero totale/parziale dei dazi all'importazione.**

Il regime di perfezionamento passivo deve essere **autorizzato dall'ufficio doganale competente** sul luogo ove è tenuta la contabilità ai fini doganali dell'operatore e dove vengono svolte parte delle attività oggetto dell'autorizzazione (articolo 22 del Regolamento UE 952/2013). All'atto della reimportazione dei prodotti trasformati, vengono **pagati i diritti doganali** (dazio e Iva) relativi al maggior valore acquisito dalle merci per effetto delle lavorazioni o trasformazioni ricevute all'estero (compenso di lavorazione), inserendo la dicitura in applicazione dell'articolo 86 p.5 del Regolamento UE 952/2013.

La **seconda soluzione** riguarda il regime di **esportazione definitiva, senza passaggio della proprietà**, dei beni oggetto delle operazioni di compensazione. Tali operazioni non possono essere considerate, ai fini Iva, cessioni all'esportazione ai sensi dell'[articolo 8 D.P.R. 633/1972](#) (circolare 156/E/1999 e nota 1248/1997 Dogane).

La **valenza solo doganale e non fiscale dell'esportazione** senza trasferimento del diritto di proprietà implica che, all'atto dell'**importazione dei prodotti compensatori**, la relativa operazione doganale si configuri come "**immissione in libera pratica**" dei beni medesimi. In linea di principio, anche relativamente al "servizio di lavorazione" reso dal fornitore extra UE, l'Iva deve essere assolta in dogana al momento della reimportazione dei prodotti compensatori.

Dal momento che non c'è il passaggio di proprietà, per quanto riguarda gli oneri documentali e di registrazione da osservare al fine di superare la presunzione di cessione di cui all'articolo 1 D.P.R. 441/1997, non è sufficiente l'emissione di una fattura "pro-forma", ma può essere utilizzato un documento contabile, consistente in un'apposita "**lista valorizzata su carta intestata**" (elenco descrittivo dei beni con i rispettivi valori) da registrare in uno specifico registro tenuto e conservato ai sensi dell'[articolo 39 D.P.R. 633/1972](#). **In alternativa si può conservare il documento di trasporto o di consegna.**

Al fine di evitare effetti distorsivi, secondo l'Agenzia delle entrate ([circolare 37/E/2011](#)) il committente – che **anteriormente alla reimportazione**, ha già applicato l'Iva sulla lavorazione al momento di effettuazione della prestazione stessa **tramite emissione di autofattura** – in occasione della reimportazione potrà **documentalmente dimostrare l'avvenuto adempimento** e, in tal caso, dall'Iva calcolata in dogana dovrà essere **sottratta l'imposta già assolta per effetto del predetto meccanismo di autofatturazione**. In tal modo, viene scongiurata anche la possibilità che, in caso di mancato rientro del bene nel Paese, l'imposta sul servizio in questione non venga assolta.

Diversamente, **nel caso in cui l'avvenuto assolvimento dell'Iva non possa essere dimostrato**, può continuare ad essere applicata la procedura che prevede la liquidazione e l'assolvimento dell'Iva in dogana, all'atto della reimportazione.

Gli **eventuali "disallineamenti"** tra la base imponibile del servizio di lavorazione indicata

nell'autofattura e la base imponibile del medesimo servizio calcolata in dogana, al momento della reimportazione dei "prodotti compensatori", **dovranno essere regolarizzati mediante l'emissione di note di variazione** ai sensi dell'[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#).

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

### ***Usufruttuario e nudo proprietario al nodo della tassazione dei dividendi***

di Ennio Vial

*Special Event*  
**GLI ASPETTI ESSENZIALI DEL LAVORO DI  
REVISIONE CONTABILE**

[Scopri di più >](#)

Capita sovente che **azioni di Spa o quote di Srl siano detenute in usufrutto o in nuda proprietà.** In questi casi una questione particolarmente delicata attiene alla **percezione e conseguente tassazione dei dividendi.**

La prassi di molti operatori è quella di **attribuire i dividendi esclusivamente all'usufruttuario.** La questione è stata affrontata dai Notai del Triveneto nel **settembre 2017 con le massime H.I.27 per le Spa e I.I.32 per le Srl.**

I Notai osservano che “*L'articolo 2352 cod. civ., richiamato per le Srl dall'articolo 2471 bis cod. civ., disciplina soltanto l'attribuzione dei diritti amministrativi nel caso di usufrutto sulle partecipazioni sociali, disinteressandosi di quelli economici.*”

Questa carenza viene colmata dai Notai con la seguente ricostruzione: **all'usufruttuario, in base all'articolo 984 cod. civ., spettano i frutti civili,** che, sempre secondo i Notai, nel caso delle partecipazioni societarie sarebbero costituiti dagli **utili di esercizio di cui viene deliberata la distribuzione e non anche quelli di precedenti esercizi accantonati a riserva.** Questi ultimi, in altre parole, risulterebbero in questo modo capitalizzati “*con definitiva apprensione al patrimonio della società*”.

La distribuzione di riserva, **a prescindere dalla natura di utile o capitale,** equivarrebbe ad un'attribuzione di somme che rappresentano un capitale e non il pagamento di un frutto civile.

Secondo i Notai la loro riscossione spetterebbe al **nudo proprietario.**

In base all'[articolo 1000, comma 1, primo periodo, cod. civ.](#), per la riscossione di somme che rappresentano un capitale gravato d'usufrutto, è necessario il **concorso del titolare del credito e dell'usufruttuario.**

Il successivo comma 2 prevede che il **capitale riscosso dev'essere investito in modo fruttifero e su di esso si trasferisce l'usufrutto**. Se le parti non sono d'accordo sul modo d'investimento, provvede l'autorità giudiziaria.

In sostanza, le **riserve pregresse andrebbero distribuite al nudo proprietario** e le stesse dovrebbero essere investite in modo **fruttifero** di comune accordo.

Quest'ultima previsione **non è scevra di complicazioni pratiche** in quanto la previsione del codice civile presenta indubbiamente un **sapore di altri tempi, atteso che, forse, oggi una delle migliori modalità di investimento è la detenzione di liquidità in un conto corrente** senza alcun acquisto di azioni o fondi che in molti casi rischia di fruttare perdite più che guadagni.

Sul piano pragmatico, anche se non aderente appieno all'impostazione dei Notai, alcuni operatori risolvono la questione **spalmando le riserve pregresse distribuite tra il nudo proprietario e l'usufruttuario in base ai rapporti di valore tra usufrutto e nuda proprietà** determinati con gli appositi coefficienti.

Appare, infine, interessante segnalare quella che è la **presa di posizione dell'Agenzia delle Entrate sul tema**.

Al riguardo, la [risposta all'istanza di interpello n. 741 del 21.10.2021](#), affrontando una questione di abuso di diritto, tratta il caso di “*realizzazione di operazioni dirette alla costituzione di una struttura caratterizzata da tre società, ognuna delle quali interamente partecipata da ciascuno dei tre figli dell'Istante, in qualità di nudo proprietario, e la conservazione dei diritti di usufrutto (e dei correlati diritti di voto e percezione degli utili) in capo alla madre*”.

Seppure in modo incidentale, l'Agenzia sembra riconoscere il **diritto agli utili in capo all'usufruttuario**.

In modo molto più diretto, tuttavia, si pone la [risposta ad istanza di interpello n. 679 del 07.10.2021](#), nell'ambito della quale l'Istante propone il quesito in modo puntuale richiamando la Massima I.I.32 citata in precedenza.

L'Agenzia delle Entrate, pur facendo presente in via preliminare che la **disciplina di attribuzione delle riserve di utili riguarda aspetti di natura civilistica** che esulano dalle competenze della scrivente, richiama il comma 1 dell'[articolo 984 cod. civ.](#) (già da noi citato in precedenza) in base al quale “**I frutti naturali e i frutti civili spettano all'usufruttuario per la durata del suo diritto**”.

La successiva conclusione, tuttavia, **non pare tener conto della ricostruzione fatta dai Notai**, laddove l'Agenzia si limita ad osservare che “*La costituzione del diritto di usufrutto su una quota di partecipazione sociale comporta una dissociazione dei diritti connessi alla quota stessa, in quanto all'usufruttuario spetta il diritto agli utili, mentre al titolare della quota spetta la nuda proprietà*”.

## CONTROLLO

### **Nelle Srl controlli distinti tra revisore legale e organo di controllo**

di Emanuel Monzeglio

*Special Event*

### **I CONTROLLI DEL REVISORE SUL BILANCIO DELLE PMI E LA NOMINA DEL NUOVO ORGANO DI CONTROLLO**

[Scopri di più >](#)

Il nuovo **documento di ricerca n. 247 di Assirevi**, pubblicato nell'aprile 2022 che sostituisce e aggiorna il precedente (234R – Aprile 2021), fornisce alcuni **orientamenti interpretativi** in relazione al dettato normativo di cui all'[articolo 2477 cod. civ.](#).

In via preliminare è importante fare un breve *excursus* sulla normativa attualmente in vigore per **la nomina del revisore o dell'organo di controllo**.

Infatti, sulla base dei nuovi parametri individuati nell'[articolo 2477 cod. civ.](#), tale nomina dovrà avvenire **entro la data di approvazione del bilancio d'esercizio 2022**, ovvero nell'anno solare 2023. Il nuovo termine deriva dalle **modifiche** – ultima di una sequenza numerosa – **apportate all'[articolo 379, comma 3](#), del Codice della Crisi d'Impresa dall'[articolo 1-bis D.L. 118/2021](#)** (si veda il precedente contributo articolo "[L'obbligo di nomina dell'organo di controllo nelle Srl: proroga e disciplina](#)" del 13.01.2022).

Attualmente, il novellato [comma 2, lettera c\) dell'articolo 2477 cod. civ.](#) prevede che le società a responsabilità limitata **siano obbligate a nominare l'organo di controllo o il revisore se per due esercizi consecutivi superano uno** dei seguenti limiti: **totale dell'attivo euro 4.000.000, ricavi delle vendite e delle prestazioni euro 4.000.000 e dipendenti occupati in media durante l'esercizio pari a 20 unità**. L'obbligo **cessa** nel momento in cui per **tre esercizi consecutivi** la società **non supera** alcuno dei limiti sopra descritti.

Analizzando la lettera dell'[articolo 2477 cod. civ.](#), pare **lecita la possibilità** per le Srl **di optare "a propria scelta"** per la nomina **dell'organo di controllo** – unipersonale o collegiale – **o del revisore legale**.

Emergono, quindi, tre possibili strutture diverse di controlli:

1. **solo interno:** svolge sia la funzione di controllo sulla gestione sia la revisione legale. La funzione del controllo contabile **è esercitabile dall'organo di controllo**, in virtù del

rinvio alla disciplina delle S.p.A., solamente in caso di **assenza dell'obbligo di consolidamento** e nella contestuale **presenza di un'apposita clausola** dello statuto che disponga tale possibilità;

2. **solo esterno:** nomina di un revisore che svolga la sola revisione legale;
3. **interno ed esterno:** nomina sia dell'organo di controllo sia del revisore legale.

L'elevata **flessibilità** concessa dal legislatore nell'ambito dei controlli nelle società a responsabilità limitata porta con sé alcune **conseguenze**.

Invero, **l'elasticità nella scelta** di optare per un **controllo solo interno ovvero solo esterno** comporta un mutamento sia **del soggetto deputato al controllo sia della natura e dell'oggetto dei controlli** cui si intende sottoporre la società.

Secondo quanto si legge nel documento di ricerca n. 247, ad avviso di Assirevi, qualora una società a responsabilità limitata **opti per la nomina del solo revisore legale** a quest'ultimo **spetterà solamente l'attività di revisione legale**, mentre “*non potrà in nessun caso ritenersi che rientri fra i suoi compiti il controllo sulla gestione*” ai sensi dell'[articolo 2403 cod. civ.](#)

Viceversa, nel caso in cui la scelta dovesse ricadere sulla nomina **dell'organo di controllo**, quest'ultimo svolgerà **il controllo sulla gestione** e, al **ricorrere delle condizioni di cui all'[articolo 2409-bis cod. civ.](#)**, **la revisione legale**.

La conferma dell'orientamento succitato si ricava, in primo luogo, dal **raffronto tra la normativa** di riferimento **dell'organo di controllo** – ovvero l'[articolo 2403 cod. civ.](#) – e quella **del revisore legale** oggi disciplinata dal D.Lgs. 39/2010; in seconda battuta dal fatto che **l'[articolo 2477, comma 1, cod. civ.](#) non può essere letto nel senso per cui l'atto costitutivo potrebbe determinare competenze e poteri del revisore legale**.

Nel proseguo del documento, Assirevi chiarisce che, **indipendentemente dall'assetto di controlli scelto** dalla società, la **revisione legale** dovrebbe essere una tipologia di controllo **minimo obbligatorio**. Il tutto supportato dall'inserimento della locuzione “*ivi compresa l'attività di revisione legale dei conti*” secondo cui il legislatore avrebbe inteso chiarire come tale controllo **debba in ogni caso essere attribuito ad un soggetto**, sia esso l'organo di controllo (unipersonale o collegiale) o un revisore legale.

In conclusione si può, quindi, affermare con ragionevole certezza che nel caso in cui la società – obbligata alla nomina dell'organo di controllo o del revisore legale ai sensi dell'[articolo 2477 cod. civ.](#) – opti per la nomina del **solo revisore legale**, esso **non può in nessun modo esercitare** il controllo sulla gestione essendo **incaricato della sola funzione di controllo contabile**.

## IMPOSTE SUL REDDITO

### **Non tassabile il risarcimento transatto dal medico per la perdita di chance**

di Angelo Ginex

Master di specializzazione

## LE ISPEZIONI TRIBUTARIE IN AMBITO NAZIONALE E INTERNAZIONALE

Scopri di più >

In tema di imposte sui redditi, **non** è soggetto a **tassazione** il **risarcimento del danno** ottenuto dal **medico**, anche **in via transattiva**, per la **perdita di chance** di **accrescimento professionale** a causa dell'assenza di programmi e obiettivi incentivanti, in quanto diretto a riparare un pregiudizio di natura diversa da quella caratterizzante il danno concretatosi nella mancata percezione di redditi (cd. **danno emergente**); inoltre, è **irrilevante** che, ai fini della determinazione del **quantum debeatur**, si faccia riferimento al **c.c.n.l.** di un certo comparto.

Sono questi i principi sanciti dalla **Corte di Cassazione** con **sentenza n. 14842, depositata ieri 10 maggio**, la quale si innesta nel solco tracciato dalla giurisprudenza di legittimità in tema di **tassazione** delle somme percepite dal lavoratore dipendente a titolo di **risarcimento del danno**.

La fattispecie in esame prende le mosse dalla notifica di un **avviso di accertamento**, con cui l'Agenzia delle Entrate recuperava a **tassazione**, quale reddito di lavoro dipendente, le **somme riconosciute dall'Azienda sanitaria provinciale** ad un proprio **dirigente medico**, a titolo di **risarcimento del danno** da questi lamentato.

La Commissione tributaria regionale della Calabria, su appello del contribuente, annullava il suddetto atto impositivo, rilevando che **la somma ricevuta dal medico fosse priva di rilievo fiscale** in quanto la lite transatta dal medico e dall'ASL riguardava **il risarcimento del danno** da **perdita di chance** di accrescimento professionale, così come accertato dal giudice del lavoro con sentenza passata in giudicato.

Pertanto, l'Agenzia delle Entrate proponeva **ricorso per cassazione** affidato ad un unico motivo con cui lamentava che il giudice di appello avesse **errato** nell'affermare che le somme pagate al medico **non fossero tassabili**, poiché queste erano state corrisposte sulla base di un rapporto di lavoro, a titolo di **risarcimento del danno da lucro cessante (o mancato guadagno)**.

Ebbene, la Corte di Cassazione ha **rigettato il ricorso** proposto dall'Ufficio, affermando l'infondatezza del motivo non appena indicato sulla base del quadro normativo e giurisprudenziale di riferimento.

Dopo aver richiamato il disposto normativo contenuto nell'**articolo 6, comma 2, Tuir** e l'esegesi di tale norma tributaria generale, la Corte di Cassazione ha rammentato che: «*In tema di imposte sui redditi, in base al dettato dell'articolo 6, comma 2, Tuir, le somme percepite dal contribuente a titolo risarcitorio costituiscono reddito imponibile soltanto se, e nei limiti in cui, abbiano la funzione di reintegrare un danno concretatosi nella mancata percezione di redditi. Pertanto, non è tassabile il risarcimento ottenuto da un dipendente da "perdita di chance", consistente nella privazione della possibilità di sviluppi e progressioni nell'attività lavorativa a seguito dell'ingiusta esclusione da un concorso per la progressione in carriera*» (cfr., Cass. n. 29579/2011).

Inoltre, i giudici di vertice hanno precisato che, recentemente, è stato chiarito che: «*Il titolo al risarcimento del danno, connesso alla "perdita di chance", non ha natura reddituale, poiché consiste nel ristoro del danno emergente dalla perdita di una possibilità attuale [...] il giudice del lavoro ... per la quantificazione dell'importo dovuto, ha fatto ricorso al criterio di valutazione equitativa con riferimento al maggior stipendio non conseguito; tale criterio rileva ai fini della determinazione del quantum e non è idoneo a mutare il titolo della attribuzione, la quale non è riconducibile all'articolo 6 Tuir, perché non ha natura reddituale e non è sostitutiva del reddito non percepito*» (cfr., Cass. n. 3632/2019).

Ciò detto, la Suprema Corte ha osservato come, nella specie, il Tribunale abbia accertato l'omessa attivazione di obiettivi/percorsi professionali e di consequenziali valutazioni (eventualmente positive) dei risultati da parte dell'ASL; conseguentemente, è **dalla carenza di un programma e di obiettivi incentivanti che sarebbe scaturita quella perdita di chance di miglioramento attitudinale/dirigenziale e di valutazione dei risultati conseguiti con ricadute economiche**.

Dunque, è stato precisato che tale **situazione** risulta **similare** a quella del **demansionamento** o della **precarizzazione**, in cui **l'attribuzione nummaria** non è meramente sostituiva della retribuzione, ma **ristora prima di tutto la lesione della capacità professionale del lavoratore** (è questo il perimetro giuridico nel quale le parti hanno negoziato per transigere la vertenza in atto).

Pertanto, si è concluso che **non è soggetto a tassazione il risarcimento del danno riconosciuto al medico dipendente dell'ASL, anche in via transattiva, proprio perché qualificato dal Tribunale come conseguenza di una lesione della professionalità, comportante una perdita di chance di accrescimento professionale, prima ancora che una perdita di una maggiore potenzialità reddituale**.

Da ultimo, la Cassazione ha precisato che la natura del danno non è certamente condizionata dal meccanismo risarcitorio utilizzato, per cui **alcuna rilevanza può assumere, ai fini della**

**determinazione del *quantum debeatur*, il riferimento al c.c.n.l. di un determinato comparto.**