Studio Niccoli Drago & Partners
Viale Risorgimento 14 – Via Tito Minniti 22
72100 Brindisi

Circolare per la Clientela - 12.6.2019, n. 9

Sommario

1. Forfettari, la borsa di studio non pregiudica il regime

2. Note di variazione solo elettroniche per il tax free shopping

3. Pex, trasformazione societaria a rischio abuso

4. Destituibile il notaio che non versa le imposte all'erario

5. Conciliazione nulla se firmata sotto minaccia di un danno

6. Iva, non imponibile la cessione del diritto d'autore anche quando la creatività è nella modalità espressiva

Tel. 0831 517660/0831 413290 Fax Elettronico 0831 1815084 Fax Digitale 0831 517660
E-mail - studioniccolidrago@gmail.com - dragobr@tin.it
Web - studioniccolidrago.com

1. Forfettari, la borsa di studio non pregiudica il regime

(Il Sole 24 Ore del 12/6/2019, Norme e Tributi, pag. 23, Giorgio Gavelli)
Risposte a interpelli - Accesso precluso per l'ex dipendente che diventa sindaco

Può fare ingresso nel regime forfettario il contribuente che, durante il periodo del dottorato di ricerca, ha percepito una borsa di studio da un ente, successivamente divenuto il principale cliente a seguito dell'apertura della partita Iva. Mentre vi è preclusione per il soggetto che esercita esclusivamente l'attività di revisore legale e per il dipendente che cessa il rapporto di lavoro subordinato e riprende la propria originaria attività di dottore commercialista, divenendo sindaco del precedente datore di lavoro.

Continuano le risposte dell'agenzia delle Entrate agli interpelli sulle cause ostative per il regime forfettario e non mancano alcune perplessità.

Un primo quesito (184) è in linea con la circolare 9/E/19. Se è vero che, in base alla lettera d-bis) del comma 57 della legge 190/14, non può aderire al regime il contribuente che esercita prevalentemente la sua attività nei confronti del datore di lavoro o con chi lo è stato nei due precedenti periodi di imposta (ovvero a soggetti riconducibili), è anche vero che la circolare ha dettagliatamente indicato i rapporti che creano problemi potenzialmente ostativi, escludendo quelli indicati dalle lettere c), d), f),g), h), h-bis), i) ed l), del comma 1 dell'articolo 50 del Tuir. Poiché le borse di studio sono disciplinate dalla lettera c) del comma 1 dell'articolo 50, via libera al forfait per il dottore di ricerca che inizia a svolgere l'attività di lavoro autonomo avendo come cliente principale l'ente da cui percepiva la borsa di studio.

Più complesso è l'esame delle altre due risposte. Una istanza di interpello (186) è stata proposta da un soggetto che, nel 2018, ha percepito compensi da revisore legale, considerati come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

I compensi percepiti nel 2019 verranno fatturati come professionista, avendo nel frattempo il contribuente aperto partita Iva. Un'altra istanza (183) viene proposta da un dottore commercialista che ha cessato l'attività professionale per essere assunto come dipendente.
Nel 2019 vi è l'intenzione di cessare tale rapporto e riprendere a svolgere la libera professione, nell'ambito della quale assumere la carica di sindaco della stessa società, incarico che, almeno all'inizio, costituirebbe la parte prevalente dei compensi percepiti.
In entrambe le risposte l'Agenzia nega l'accesso al regime forfettario, motivando la risposta con la natura del reddito che i contribuenti verrebbero a determinare.

I compensi percepiti vengono, infatti, in tutti due i casi, qualificati alla stregua di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (articolo 50, comma 1, lettera c-bis, Tuir), oggettivamente estranei al regime agevolato. Se la risposta può essere forse condivisibile per il contribuente che svolge l'attività di revisore senza essere iscritto a alcun Ordine professionale (o, almeno, non ne viene fatto cenno nell'istanza), altrettanto non può dirsi per il contribuente che svolge l'incarico in veste di dottore commercialista. In questo caso, infatti, l'attività di sindaco o di revisore contabile va ricondotta nell'ambito del reddito professionale anziché tra i redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente, secondo un principio di attrazione che la stessa Agenzia ha affermato (circolari 207/E/00, 67/E/01 e 105/E/01).

2. Note di variazione solo elettroniche per il tax free shopping

(Il Sole 24 Ore del 12/6/2019, Norme e Tributi, pag. 23, Alessandro Mastromatteo, Benedetto Santacroce)
La Risoluzione 58/E/ 2019 - Stop anche all'emissione di documenti cumulativi per le cessioni a turisti residenti fuori dalla Ue

Note di variazione elettroniche per la rettifica di operazioni tax free shopping con impossibilità tuttavia di utilizzare riferimenti cumulativi. Con la risoluzione 58/E/2019 pubblicata ieri, l'agenzia delle Entrate fornisce una serie di chiarimenti circa la corretta emissione delle note di variazione correlate a fatture elettroniche emesse in regime di tax free tramite la piattaforma Otello 2.0. Si tratta delle operazioni, ex articolo 38-quater del Dpr 633 del 1972, di cessione di beni per un importo complessivo superiore a 154,94 euro, comprensivo di Iva, effettuate a favore di soggetti non residenti o domiciliati nell'Unione europea per uso personale o familiare e trasportati nei bagagli personali. Tali cessioni possono essere effettuate senza applicazione dell'Iva oppure con diritto al rimborso dell'imposta applicata, a condizione che il bene fuoriesca dal territorio unionale entro il terzo mese successivo a quello di emissione della fattura.

Dal 1° settembre 2018, le cessioni tax free devono essere documentate con fattura elettronica con apposizione, all'atto dell'uscita dal territorio, di un visto doganale di uscita, anch'esso elettronico, che chiude fiscalmente l'operazione. All'agenzia delle Entrate è stato richiesto, da alcuni intermediari, di individuare gli adempimenti da effettuare tramite Otello in caso di visto doganale concesso oppure negato con necessità di emettere una nota di variazione in aumento o in diminuzione. In particolare, era interesse degli interpellanti conoscere da un lato le modalità di emissione di tale nota e dall'altra la possibilità di continuare a utilizzare la prassi operativa sinora adottata, consistente nel predisporre e inviare ai singoli cedenti, da parte degli intermediari, un documento cartaceo con valore di nota di variazione riepilogativa, contenente l'ammontare cumulativo dell'imposta e le singole transazioni per le quali non risulta essere stato apposto il visto doganale. La risposta dell'agenzia delle Entrate chiarisce come le note di variazione non possono che essere elettroniche e vanno trasmesse tramite Otello a prescindere che riguardino imponibile e imposta oppure unicamente l'imposta.

Inoltre non è possibile emettere note di variazione cumulative: ogni singola operazione di cessione, documentata con una fattura e con la eventuale correlata nota di variazione, viene univocamente identificata da Otello il quale notifica il «codice richiesta» da indicare, ad esempio, sulla copia che il cedente consegna al turista non residente. Il diniego di note di variazione cumulative, sebbene comprensibile e motivato dal punto di vista tecnico, genererà inevitabilmente aggravi operativi ad intermediari ed esercenti chiamati a comunicare e a recepire le variazioni singolarmente perse.

3. Pex, trasformazione societaria a rischio abuso

(Il Sole 24 Ore del 12/6/2019, Norme e Tributi, pag. 25, Alessandro Germani)
L'interpello - L'Agenzia contesta il passaggio dalla tassazione Irpef all'Ires

La trasformazione societaria non interrompe i requisiti soggettivi della participation exemption, ma quando la si associa a un conferimento di azienda neutrale e alla cessione delle partecipazioni rivenienti dallo stesso, beneficiando della Pex, l'operazione diviene abusiva. Sono le conclusioni della risposta 185 di ieri. Una Snc svolge attività di produzione nell'immobile strumentale di proprietà e ha ricevuto un'offerta da nuovi soci, non interessati all'immobile, che richiedono la trasformazione in società di capitali, secondo il seguente schema:

- trasformazione da Snc in Srl neutrale (articolo 170 del Tuir);
- conferimento del ramo d'azienda in newco Srl neutrale (articolo 176 del Tuir);
- cessione ai nuovi soci del 70% di newco Srl.

Nella risposta l'agenzia conferma che il passaggio dal sistema Irpef (della Snc) a quello Ires (della Srl) è irrilevante ai fini dei requisiti Pex, richiamando il paragrafo 2.3.6 della circolare 36/E/04 sulle operazioni straordinarie. Infatti, l'articolo 176, comma 4 del Tuir afferma il principio per cui le partecipazioni ricevute in cambio dell'azienda conferita assumono la stessa anzianità dell'azienda e si considerano iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie nei bilanci in cui risultavano iscritti i beni dell'azienda conferita. In senso conforme si veda anche la risoluzione 227/E/2009.

Per ciò che concerne, poi, la verifica dei requisiti Pex di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 87 del Tuir, viene ribadito quanto affermato già con la risposta 70 del 1° marzo 2019, ovvero che il periodo di possesso della partecipazione sarà computato in capo al soggetto trasformato tenendo conto anche del periodo maturato in capo al soggetto trasformando.

Pertanto, la verifica dei requisiti soggettivi Pex potrà effettuarsi tenendo anche conto del periodo antecedente la trasformazione da Snc a Srl. Fin qui l'agenzia ribadisce concetti pacifici. In conclusione, però, afferma che la trasformazione societaria è un'operazione estranea all'obiettivo di cedere il 70% delle quote della newco Srl, integrando una condotta abusiva in base all'articolo 10-bis della legge 212/2000.

Infatti, mediante la trasformazione l'operazione verrebbe assoggettata alla Pex in ambito Ires, con un'imponibilità della plusvalenza del 5%, mentre restando in ambito Irpef lo sarebbe nella misura più elevata del 58,14% (in applicazione dell'articolo 58 comma 2 e 5 comma 1 del Tuir). Il ragionamento dell'agenzia sembra motivato dalla trasparenza tipica dei redditi prodotti in forma associata, che determina una tassazione immediata sul socio, rispetto al regime della Pex in ambito Ires, che permette di non scontare ulteriore tassazione se non si distribuiscono ai soci gli utili generati dalla plusvalenza.

4. Destituibile il notaio che non versa le imposte all'erario

(Il Sole 24 Ore del 12/6/2019, Norme e Tributi, pag. 26, Adriano Pischetola)
Corte Costituzionale - La sanzione "automatica" alla terza violazione è lecita per gli interessi in gioco

Non è fondata la questione della legittimità costituzionale della previsione contenuta nella legge notarile (articolo 147, comma 2 della legge 89/13), dove è stabilito che la destituzione, quale sanzione disciplinare, è «sempre» applicata se il notaio, dopo essere stato condannato per due volte alla sospensione per aver posto in essere una condotta sanzionabile in base all'articolo 147, contravviene nuovamente alle prescrizioni della norma nei dieci anni successivi all'ultima violazione.

In particolare, tale previsione non può essere oggetto di censura sul piano della legittimità costituzionale neppure se la sua applicazione possa confliggere con altra previsione della medesima legge (articolo 144) per cui, se ricorrano circostanze attenuanti o risulti che il notaio, dopo aver commesso l'infrazione, si sia adoperato per eliminare le conseguenze dannose della violazione o abbia riparato interamente il danno prodotto, è sostituita la sanzione della sospensione alla destituzione.

Questo quanto sancito dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 133 emessa il 17 aprile 2019 e depositata in Cancelleria il 29 maggio 2019.

La fattispecie riguarda un notaio che era già stato per due volte ritenuto responsabile - nel 2012 e nel 2013 - dell'illecito previsto dall'articolo 147, comma 1 della legge 89/13, per non avere versato all'erario le somme corrisposte dai clienti per la registrazione e la trascrizione degli atti rogati. Nel primo caso gli era stata inflitta la sanzione della sospensione per la durata di due mesi, e nel secondo caso quella della sospensione per la durata di un anno.

Nel 2015 la Commissione amministrativa regionale di disciplina (Co.Re.Di.) aveva ritenuto nuovamente responsabile il notaio per altre condotte integranti l'illecito disciplinare di cui all'articolo 147, la stessa Commissione aveva applicato il comma 2 della disposizione e quindi aveva irrogato la sanzione della destituzione del notaio stesso, in quanto l'ulteriore violazione risultava perpetrata nei dieci anni successivi all'ultima già posta in essere.

La questione di legittimità costituzionale era stata sollevata dalla Cassazione, dopo che il ricorso del notaio era già stato respinto dalla Corte d'appello, in ragione del fatto che la sanzione della destituzione sarebbe «prevista dalla legge in modo inderogabile, sulla base di una presunzione iuris et de iure di gravità del fatto», dando vita ad una sorta di "automatismo sanzionatorio", comportando l'inapplicabilità di una possibile 'graduazione' proporzionale della sanzione, e quindi un presumibile contrasto della norma con il principio di eguaglianza.

Ma la Consulta ha spazzato via tutte le questioni di legittimità costituzionale sollevate. Non c'è contrasto con l'articolo 3 della Costituzione in quanto, nella fattispecie, la recidività del notaio incolpato, connessa con la particolare rilevanza degli interessi «della circolazione dei beni giuridici», affidati alla professionalità e autorevolezza del ruolo e della funzione notarile, richiede l'applicazione della sanzione massima della destituzione.

5. Conciliazione nulla se firmata sotto minaccia di un danno

(Il Sole 24 Ore del 12/6/2019, Norme e Tributi, pag. 25, Giampiero Falasca)
Lavoro - Illecito legare un nuova assunzione alla sottoscrizione dell'intesa

Il verbale di conciliazione con cui un dipendente rinuncia a ogni potenziale rivendicazione nei confronti del datore di lavoro è nullo se viene sottoscritto sotto la minaccia di un danno ingiusto.

Con questo principio una recente sentenza del tribunale di Napoli (3729 del 23 maggio) rischia di dare un altro colpo alla stabilità degli accordi di conciliazione firmati tra aziende e dipendenti; stabilità già messa in discussione dalla sentenza del tribunale di Roma relativa all'oppugnabilità dei verbali sottoscritti in sede sindacale.

L'aspetto destabilizzante della sentenza non sta tanto nell'affermazione del principio - è abbastanza pacifico e condiviso - quanto nell'applicazione concreta che ne viene fatta. La vicenda riguarda alcune lavoratrici che, in occasione di una successione di imprese, hanno interrotto il rapporto di lavoro con l'azienda uscente e sono state assunte da quella subentrante. Prima dell'assunzione hanno firmato un verbale di conciliazione in sede "protetta" (davanti alla commissione presso l'Ispettorato territoriale del lavoro), rinunciando a invocare l'applicazione dell'articolo 2112 del Codice civile nei loro confronti e a ogni potenziale rivendicazione contro il vecchio datore di lavoro.

Il tribunale di Napoli contesta la validità di questa intesa, in quanto sarebbe stata sottoscritta sotto la minaccia di un male ingiusto e notevole. La violenza morale, quale vizio invalidante del consenso, potrebbe manifestarsi sia in modo esplicito e diretto, sia in forma indiretta, mediante un comportamento intimidatorio, oggettivamente ingiusto, anche a opera di un terzo.

Quale che sia la forma con la quale si manifesta, la minaccia - prosegue la sentenza - è motivo di annullabilità del contratto se è specificamente diretta a estorcere la firma dell'accordo, incidendo in modo decisivo sulla libertà di autodeterminazione del soggetto che, altrimenti, non avrebbe sottoscritto.

Nel caso in questione, la minaccia - secondo i giudici - sarebbe desumibile dalla comunicazione con la quale il datore di lavoro "uscente" avrebbe offerto alle dipendenti la stipula di un contratto di assunzione presso il soggetto subentrante a patto che fossero accolte determinate condizioni, tra cui la rinuncia a ogni possibile rivendicazione relativa al rapporto intercorso. Tale minaccia sarebbe stata ribadita al momento della firma dell'accordo, quando il vecchio datore di lavoro avrebbe espressamente dichiarato che la mancata sottoscrizione della conciliazione avrebbe comportato il licenziamento e la mancata offerta di una nuova occupazione.

Queste comunicazioni, secondo la sentenza, proverebbero che il consenso alla sottoscrizione del verbale di conciliazione sia stato indotto da una minaccia di danno ingiusto. Una lettura del genere non è affatto univoca - nello stesso tribunale di Napoli sussistono precedenti di segno opposto - e si presta a molte critiche, in quanto dilata in maniera eccessiva la nozione di "minaccia".

Tuttavia, la semplice sussistenza di pronunce di questo tipo deve essere tenuta in conto dalle imprese e dai loro consulenti, che devono porre molta attenzione al contenuto delle comunicazioni inviate ai dipendenti al momento della negoziazione di un accordo transattivo.

6. Iva, non imponibile la cessione del diritto d'autore anche quando la creatività è nella modalità espressiva

(Quotidiano del Fisco del 12/6/2019, Massimo Romeo)

Il presupposto soggettivo per la non imponibilità, ai fini Iva, delle cessioni di diritti d'autore è da ricondurre alla cessione di tali diritti da parte dell'autore stesso, mentre dal punto di vista oggettivo ciò che viene principalmente tutelato dalla disciplina di riferimento è il concetto di creatività; quest'ultimo , con riferimento alle opere d'ingegno letterarie a contenuto scientifico, merita altresì tutela nei casi di originalità, individualità della modalità di costruzione e presentazione dei contenuti nonché di personale e originale contributo dell'autore nella scelta e nella realizzazione di modalità espressive e comunicative. Questo il principio che emerge dalla sentenza della Ctr Lombardia 1983/19/2019.

La controversia risolta dai giudici d'appello, in riforma della decisione di primo grado, concerneva l'impugnazione da parte di un professore, medico specializzato, di un avviso di accertamento con il quale l'ufficio rettificava il volume d'affari dichiarato, ai fini Iva, contestandogli di avere contabilizzato come operazioni non imponibili a fini Iva i corrispettivi ricevuti a seguito della emissione di fatture aventi ad oggetto la cessione di diritti di autore per la preparazione di materiale didattico, divulgativo in ambito scientifico e formativo , non sussistendone i presupposti soggettivi e oggettivi (paternità e creatività) per invocare il regime di non imponibilità ; all'uopo mancava, secondo l'amministrazione finanziaria, la prova che le opere e i materiali oggetto delle fatture fossero riferibili al professore e , in ogni caso, trattavasi di commenti e slides privi del carattere creativo. Tale motivazione trovava conferma nella sentenza della Ctp di Milano (5682/2017) la quale affermava che la mera preparazione di slides e/o materiale didattico non può essere tutelata invocando la disciplina del diritto di autore non avendo il contribuente dimostrato né la sussistenza del carattere creativo delle opere fatturate né la paternità delle stesse a lui riferibile né si trattava di prestazioni di natura oggettivamente sanitaria (esenti Iva ex articolo 10, n. 18, del Dpr 633/1972).

I giudici regionali (presidente Sbrizzi, relatore Monfredi) ribaltano il verdetto accogliendo le tesi proposte dai difensori (Gigantino-Conforti-Di Donato) del contribuente che producevano in giudizio copiosa documentazione dimostrativa non solo della paternità in capo al professore delle opere, i cui diritti di autore erano stati ceduti con le fatture contestate, ma altresì il carattere creativo delle stesse. Viene preliminarmente citato sia l'articolo 2 della legge 633/1941 (legge sul diritto d'autore), confermativo del fatto che oggetto del diritto di autore siano opere dell'ingegno di carattere creativo, appartenenti tra l'altro anche alla letteratura e alla scienza (quindi anche le pubblicazioni mediche) sia l'articolo 3 , che estende la protezione del diritto di autore anche alle opere collettive, che riuniscono contributi di più soggetti, che abbiano carattere di creazione autonoma come risultato del coordinamento per finalità scientifiche, sia l'articolo 8 che indica come autore di un opera colui che è indicato dalla stessa come tale ; pertanto sulla paternità non vi era alcun dubbio, chiosa il collegio, in la prima pagina di tutti i documenti prodotti (slides, opuscoli, materiale didattico, articoli, pubblicazioni, materiali predisposti per convegni ed eventi formativi….) dimostrava , pacificamente, che l'autore delle stesse era il ricorrente. Sui concetti poi di originalità e creatività che devono connotare un'opera affinché possa legittimamente invocarsi a sua tutela la normativa del diritto d'autore, presupposto per potere invocare la non imponibilità Iva in caso di cessione dei relativi diritti di sfruttamento, la Ctr , ricorrendo all'elaborazione giurisprudenziale in materia, rammenta che il concetto di creatività non coincide necessariamente ed esclusivamente con quello di creazione e novità assoluta dell'opera, ma si riferisce anche alla personale, individuale e originale espressione di una oggettività, per cui, ai fini della tutela invocata, rileva la semplice sussistenza di un atto creativo.

Oggetto di tutela, proseguono i giudici, non è solo il contenuto intrinseco dell'opera, ma anche la rappresentazione formale e originale in cui essa si realizza ai fini della comunicazione a terzi. Principio calzante al caso di specie considerata l'originalità e l'individualità della modalità di costruzione e presentazione dei contenuti, nonché il personale e originale contributo dell'autore nella scelta e nella realizzazione di modalità espressive e comunicative, forse non nuove nello strumento materiale adottato (slides, brochure, pubblicazioni cartacee) ma certamente originali e personali nella predisposizione formale funzionale alla divulgazione e appropriatamente messa in piedi in considerazione dei diversi ambiti/settori cui i materiali erano destinati.
Così argomentando i giudici ambrosiani annullano la ripresa fiscale affermando come sia indubbio che, ai fini del concetto di creatività tutelato, rilevi anche la modalità espressiva.