



News

TAX, VAT, CUSTOMS, LEGAL, LABOUR, ACCOUNTING

Novembre 2018

-
- | | |
|-------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. FISCALITA' INTERNAZIONALE | Nessun ripensamento per la <i>"branch exemption"</i> |
| 2. IVA | Studi di settore e Iva: la condizione della Corte di Giustizia |
| 3. DOGANE | Semaforo rosso per la definizione dei processi verbali di constatazione per i dazi |
| 4. LEGALE | Diritto del socio alla restituzione di un versamento per un aumento del capitale non deliberato |
| 5. ACCERTAMENTO
TRIBUTARIO/RISCOSSIONE | Riportabilità delle perdite fiscali da accertare nell'anno in cui si sono formate |
| 6. DIRITTO DEL LAVORO | Incostituzionalità delle cd tutele crescenti. Le motivazioni della Consulta. Conseguenze |
| 7. ACCOUNTING | Utili riclassificazioni di conto economico |
| 8. GIURISPRUDENZA E PRASSI | Principali novità |
-

NESSUN RIPENSAMENTO PER LA "BRANCH EXEMPTION"

L'articolo 168-ter del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, introdotto dal decreto legislativo 147/2015 (c.d. Decreto Internazionalizzazione), prevede la possibilità, per le imprese residenti che detengono stabili organizzazioni all'estero, di optare per un regime di esenzione degli utili e delle perdite prodotti dalle stesse (regime di *branch exemption*).

Le modalità applicative del regime sono state adottate con successivi documenti di prassi (provvedimento 28 agosto 2017 n. 165138/2017 e risoluzione del 15 gennaio 2018 n. 4/E).

In buona sostanza, aderendo al regime in parola, gli utili e le perdite delle branch vengono tassati o dedotte nel solo Stato dove la stessa è ubicata, eccezion fatta per i paesi a c.d. fiscalità privilegiata.

In mancanza dell'opzione invece, essendo la stabile organizzazione sita all'estero un'articolazione della casa madre italiana, a quest'ultima vengono automaticamente e immediatamente attribuiti i redditi (o le perdite) della stessa *branch*. Con la conseguenza che la tassazione dei redditi della stabile estera avviene con le, solitamente, maggiori aliquote nazionali (anche se l'effetto è mitigato dalla concessione di un credito per le imposte pagate all'estero).

Come appare evidente, il regime della *branch exemption* potrebbe risolvere questo problema, consentendo ai soggetti c.d. multinazionali di poter scegliere se far confluire automaticamente in Italia utili e perdite conseguiti dalle proprie stabili organizzazioni estere o se invece differire, o annullare, tali effetti. Ove un'impresa residente abbia stabili organizzazioni che producono perdite costanti potrebbe non risultare conveniente aderire a tale regime, mentre nel caso opposto ovvero in presenza di stabili che generano utili, soprattutto in paesi con un carico fiscale inferiore al nostro, sembra quasi scontato optare per la *branch exemption*.

L'opzione, che si ricorda è facoltativa e cessa a seguito della chiusura, anche per liquidazione o cessione, di tutte le branch, è valida solo in presenza di una stabile organizzazione estera dell'impresa italiana in base alla specifica convenzione contro le doppie imposizioni ovvero alla normativa interna (art. 162 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi), e deve essere:

- Totalitaria;
- Immediata;
- Irrevocabile.

Totalitaria, in quanto in presenza di più stabili organizzazioni estere, l'impresa residente in Italia non potrà optare per l'applicazione del regime di esenzione limitatamente ad alcune di esse e mantenere il regime ordinario per le altre (principio del c.d. "all in, all out", per evitare arbitraggi fiscali).

Immediata, perché l'opzione deve essere esercitata al momento della costituzione della stabile organizzazione, in un'apposita sezione nel modello dichiarativo, con decorrenza dal periodo di imposta al quale la dichiarazione dei redditi si riferisce.

Con riguardo al carattere di irrevocabilità, la norma statuisce chiaramente che una volta esercitata l'opzione per la *branch exemption*, è preclusa la possibilità per l'impresa residente di tornare al regime ordinario.

L'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Grandi Contribuenti, con il Principio di diritto n. 13 del 28 novembre 2018, è intervenuta proprio su quest'ultimo aspetto, chiarendo che la presentazione di una dichiarazione integrativa "a sfavore", con perfezionamento dei versamenti dovuti, volta a ripristinare, con efficacia *ex tunc*, la modalità ordinaria di tassazione degli utili e delle perdite della *branch* estera fin dal momento della sua costituzione, non configura la correzione di un errore, ma integra di fatto la revoca di una volontà negoziale validamente manifestata in precedenza.

Tale previsione è volta in particolare ad evitare un uso strumentale del regime, tale per cui la scelta liberamente esercitata dal contribuente non può essere modificata a seguito di un ripensamento a posteriori sulla base di criteri di convenienza maturati successivamente.

Ciò nemmeno mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa "a sfavore", ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, con integrazione dei versamenti dovuti, oltre a interessi e sanzioni.

A parere dell'Agenzia, la precisa scelta, esercitata nella dichiarazione dei redditi, di avvalersi del regime di esenzione è espressione di una manifestazione di volontà negoziale che può essere "rettificata" soltanto in presenza di dolo, violenza o errore (in tal senso già la risoluzione n. 325/E del 14 ottobre 2002).

A cura di

Dott. Davide Albonico

STUDI DI SETTORE E IVA: LA CONDIZIONE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA

Secondo la Corte di Giustizia non contrasta con la Direttiva Iva, né con i principi di neutralità e di proporzionalità, l'accertamento induttivo dell'Iva basato sugli indicatori presuntivi di ricavi e compensi, che l'Amministrazione finanziaria può porre in essere per accertare l'effettivo volume d'affari, nel caso in cui riscontri gravi divergenze tra i redditi dichiarati e quelli stimati. Pur tuttavia, a giudizio dei giudici, permane una condizione immanente, ovvero sia che venga riconosciuta al contribuente la possibilità, nel rispetto dei principi di neutralità fiscale, di proporzionalità e del diritto di difesa, di contrastare i risultati di tale metodo e, da ultimo, ma non per importanza, di esercitare il proprio diritto alla detrazione dell'Iva.

Queste, in sintesi, le conclusioni della Corte di giustizia Ue nella sentenza del 21 novembre 2018, relativa alla causa C-648/16, nel contesto di una controversia vertente tra una professionista e l'Agenzia delle Entrate..

Nell'esaminare la questione sottoposta al suo giudizio, la Corte premette che il considerando 59 della direttiva Iva stabilisce che "è opportuno che, entro certi limiti e a certe condizioni, gli Stati membri possano adottare o mantenere misure speciali che derogano alla presente direttiva, al fine di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune forme di evasione o elusione fiscale", consentendo così agli Stati membri l'utilizzo di metodi induttivi o analitico-induttivi.

Come secondo step, i giudici ricordano inoltre che l'articolo 273, primo comma, della direttiva Iva consente agli Stati membri di stabilire obblighi ulteriori rispetto a quelli previsti dalla direttiva da essi ritenuti necessari al fine di garantire l'esatta riscossione del tributo ed evitare l'evasione, purché tali obblighi siano proporzionati, non diano luogo all'istituzione di formalità connesse con il passaggio di una frontiera né pregiudichino la neutralità dell'imposta.

Conseguentemente "ne deriva che *"L'articolo 273 della direttiva IVA non osta quindi, in linea di principio, ad una normativa nazionale, come quella oggetto del procedimento principale, che, al fine di garantire l'esatta percezione dell'IVA e di prevenire l'evasione fiscale, determini l'importo dell'IVA dovuta da un soggetto passivo sulla base del volume d'affari complessivo, accertato induttivamente sulla scorta di studi settoriali approvati con decreto ministeriale"*.

Nel proprio percorso argomentativo, la Corte ribadisce, e attribuisce, la centralità del fondamentale principio di neutralità ovvero del diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'Iva di cui sono debitori quella "dovuta o

versata" a monte per i beni acquistati e i servizi loro prestati.

Ed infatti, "secondo la giurisprudenza della Corte, il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o versata a monte per i beni acquistati e per i servizi loro prestati costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA. Il regime delle detrazioni è volto a sollevare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o versata in relazione a tutte le sue attività economiche, subordinatamente alla condizione che tali attività siano anch'esse soggette, in linea di principio, all'IVA" (v., in tal senso, sentenza del 9 luglio 2015, *Salomie e Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, punti 56 e 57, nonché la giurisprudenza citata).

Quanto al principio di proporzionalità, chiariscono i Giudici, esso non osta a una misura, quale è l'accertamento per "scostamento" dagli studi di settore, che consenta la rettifica solo in ipotesi di gravi incongruenze, preveda un contraddittorio preventivo e si limiti a introdurre presunzioni relative, confutabili dal contribuente mediante prova contraria (purché tale livello "non sia eccessivamente elevato", ove si tratti di provare fatti negativi).

In definitiva, la Corte di giustizia ha stabilito che *"La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nonché i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che non ostano ad una normativa nazionale, come quella oggetto del procedimento principale, che consenta all'Amministrazione finanziaria, a fronte di gravi divergenze tra i redditi dichiarati ed i redditi stimati sulla base di studi di settore, di ricorrere ad un metodo induttivo, basato sugli studi di settore stessi, al fine di accertare il volume d'affari realizzato dal contribuente e procedere, di conseguenza, a rettifica fiscale con imposizione di una maggiorazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), a condizione che tale normativa e la sua applicazione permettano al contribuente stesso, nel rispetto dei principi di neutralità fiscale, di proporzionalità nonché del diritto di difesa, di contestare, sulla base di tutte le prove contrarie di cui disponga, le risultanze derivanti da tale metodo e di esercitare il proprio diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi delle disposizioni contenute nel titolo X della direttiva 2006/112, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare"*.

A cura di
Avv. Vincenzo Cristiano

SEMAFORO ROSSO PER LA DEFINIZIONE DEI PROCESSI VERBALI DI CONSTATAZIONE PER I DAZI

L'Agenzia delle dogane, con la nota n. 123013/2018, ha ulteriormente chiarito l'ambito di applicazione di quella che viene comunemente chiamata "pace fiscale".

L'intento è di fornire chiarimenti in merito alle disposizioni del DL 119/2018 – nelle more della conversione in legge, che potrebbe apportare modifiche al testo – con impatto sui tributi da essa amministrati quali le risorse proprie dell'Unione europea.

Con la presente nota vengono specificate ulteriori istruzioni in merito agli articoli di interesse della Direzione Centrale, ferma restando la possibilità di successivi interventi in materia a seguito della conversione in legge del Decreto medesimo.

Tra i precedenti in materia giova ricordare la comunicazione n. 119462/2018, il provvedimento direttoriale di Entrate e Dogane n. 298724/2018 e il comunicato delle Dogane del 12 novembre 2018.

In relazione alla possibilità di definire i processi verbali di constatazione in via agevolata, con la nota in commento l'Agenzia ha chiarito che il comma 1 dell'art. 1 del DL consente al contribuente la definizione agevolata del contenuto integrale dei PVC, redatti ai sensi dell'art. 24 della L. n. 4/1929 e consegnati entro il 24 ottobre 2018, al fine di regolarizzare le violazioni constatate nel verbale stesso concernenti, tra le altre imposte, l'IVA, **con esclusione di quelle concernenti le risorse proprie dell'Unione.**

Tale esclusione, come sottolineato vieppiù dalla stampa specializzata, emergerebbe dal riferimento, di cui all'art. 1, comma 5 del decreto, alle violazioni "constatate per ciascun periodo d'imposta", tra le quali non rientrano quelle afferenti ai tributi doganali in quanto imposte "istantanee".

Gli atti del procedimento di accertamento di cui all'art. 9, comma 3-bis del DL n. 16/2012 sono definibili, se non impugnati e non più impugnabili al 24 ottobre 2018, attraverso il pagamento integrale delle somme dovute a titolo di risorse proprie e della connessa IVA all'importazione in unica soluzione non potendo trovare applicazione il pagamento rateale previsto dall'art. 8, commi 2, 3 e 4 del DLgs. n. 218/97, il quale disciplina imposte non di competenza delle Dogane.

Viene poi evidenziato che per gli avvisi di accertamento esecutivi in cui non siano presenti risorse proprie tradizionali – per esclusione per gli atti aventi ad oggetto l'IVA all'importazione – si verifica una deroga legale al termine previsto per l'esecutività dell'accertamento che, da dieci, diventa di 30 giorni (decorrenti dalla data di entrata in vigore del DL n. 119/2018, 24 ottobre 2018, al 23 novembre 2018).

Si dovrà addivenire a una pronuncia di cessata materia del contendere anche nel caso di perfezionamento della definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione a titolo di risorse proprie, prevista dall'art. 5 del decreto, in tutti i giudizi cui sono parti l'agente della riscossione o l'ufficio delle Dogane (o entrambi) e le spese del giudizio estinto resteranno a carico della parte che le ha anticipate (art. 46, comma 3 del DLgs. n. 546/92).

Restano escluse dalla definizione agevolata delle controversie tributarie quelle aventi ad oggetto – anche solo in parte – i dazi doganali e l'IVA all'importazione, essendo definibili solo i contenziosi tributari pendenti in cui è parte l'Agenzia delle Entrate, sicché parrebbero essere escluse anche le controversie tributarie relative alle accise in quanto imposte amministrative dalle Dogane e dai monopoli.

Da ultimo, sono esclusi dallo stralcio dei debiti fino a mille euro affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2010 i debiti costituiti da dazi doganali e IVA all'importazione, mentre per i restanti tributi di competenza delle Dogane (tra cui le accise) saranno dettate specifiche direttive all'esito dei necessari contatti con l'Agenzia delle Entrate-Riscossione.

A cura di
Avv. Vincenzo Cristiano

DIRITTO DEL SOCIO ALLA RESTITUZIONE DI UN VERSAMENTO PER UN AUMENTO DEL CAPITALE NON DELIBERATO.

(Cass. civ. Sez. I, n. 31186 del 03/12/2018)

La Corte di Cassazione ha deciso per la restituzione del versamento effettuato da un socio unico azionista, in favore della società, in conto futuro aumento di capitale, stante la mancata effettiva attuazione dell'aumento medesimo.

In particolare, nel caso di specie, il socio unico di una società (S.p.A.) aveva assunto la determinazione, tra l'altro, di procedere alla ricapitalizzazione, entro un anno, della partecipata ammessa alla procedura di amministrazione straordinaria, a condizione che il versamento effettuato venisse destinato dai Commissari straordinari al risanamento della S.p.A..

Il suddetto versamento, stante la natura dell'operazione, veniva pacificamente inteso, anche dagli stessi Commissari, quale apporto **funzionalmente collegato e risolutivamente condizionato all'aumento di capitale, programmato nell'ottica di un risanamento**, che avrebbe dovuto essere attuato entro un anno dalla chiusura dell'amministrazione straordinaria.

In seguito alla trasformazione della procedura di amministrazione straordinaria in fallimento, il socio aveva legittimamente richiesto la restituzione del versamento effettuato, stante il venir meno della sua causa, ovvero la ricapitalizzazione programmata ma non avvenuta a causa dell'intervenuto fallimento.

La domanda veniva inizialmente rigettata dal Giudice Delegato e, in seguito all'opposizione al passivo del socio, accolta dal Tribunale.

La Curatela proponeva, quindi, ricorso per cassazione avverso il decreto di accoglimento emesso dal Tribunale.

Secondo il Fallimento, gli apporti del socio erano di fatto destinati al servizio dell'attività d'impresa e, come tali, non soggetti al minimo rischio di restituzione; peraltro a conforto di tale impostazione, la Curatela sosteneva che anche nel bilancio sociale il valore del versamento del socio risultava iscritto in un apposito fondo di patrimonio netto, e non fra i debiti o in un fondo rischi.

Solo in due modi, quindi, poteva essere letto il versamento del socio, secondo il Fallimento: o lo si qualificava come incremento del patrimonio netto, con conseguenza che, una volta entrato nella piena ed esclusiva disponibilità della società (poi fallita) al pari di tutti gli altri mezzi propri, non sarebbe più potuto essere oggetto di restituzione; oppure lo si qualificava come aumento provvisorio delle disponibilità patrimoniali della società in vista del futuro aumento di capitale, con il necessario assoggettamento del socio alla disciplina della postergazione di cui all'art. 2467 c.c..

La Cassazione in commento non ha però condiviso nessuna delle due sopra citate ricostruzioni, ritenendo anzi pacifico che il versamento del socio fosse stato effettuato esclusivamente in conto di un programmato aumento di capitale, da effettuarsi nell'ottica di risanamento entro un anno dalla chiusura dell'amministrazione straordinaria.

La volontà delle parti era, quindi, nel senso di intendere il conferimento risolutivamente condizionato al futuro aumento di capitale soggetto a termine preciso, non potendo dunque tale conferimento intendersi provvisorio, né comportare un definitivo incremento del patrimonio sociale.

Proseguendo nel ragionamento, la Corte di Cassazione ha ritenuto che, qualora l'aumento di capitale non dovesse essere deliberato o eseguito, sorge il diritto del socio alla restituzione del versamento, come conseguenza del meccanismo risolutivo sopra descritto.

La Corte ha, altresì, escluso l'applicabilità della postergazione all'operazione del socio, assumendo che i versamenti eseguiti in conto di futuro aumento di capitale non potevano rimanere attratti dal principio della postergazione in virtù della mera circostanza della provvisoriété dell'apporto: diventa quindi essenziale **stabilire in concreto la natura e la ragione pratica del versamento**, dimostrando, ad esempio, che quest'ultimo produce gli effetti propri del mero finanziamento e che quindi ha una funzione oggettiva diversa rispetto alla sua qualificazione apparente.

A cura di
Avv. Chiara Colonetti

RIPORTABILITA' DELLE PERDITE FISCALI DA ACCERTARE NELL'ANNO IN CUI SI SONO FORMATE

Il termine per l'accertamento in rettifica di una perdita fiscale non può decorrere dalla presentazione della dichiarazione in cui la perdita stessa è stata qualificata o quantificata come limitatamente o illimitatamente riportabile

I controlli degli Uffici finanziari sulla consistenza e sulla riportabilità (limitata o illimitata) delle perdite fiscali devono essere effettuati entro il termine del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui le perdite stesse sono state dichiarate dal contribuente, a nulla rilevando, sotto il profilo della decorrenza dei termini per l'accertamento, il momento di utilizzo delle perdite.

Nel caso in cui, entro il suddetto termine, non sia pervenuto alcun accertamento, la perdita fiscale dichiarata diventa definitiva e l'Amministrazione finanziaria non può più contestarne l'utilizzo.

Questo, in sintesi, il principio obliterato dalla Commissione tributaria provinciale di Milano che, con sentenza 5078/18 dell'11 novembre 2018, la prima a quanto consta sul tema, ha accolto il ricorso presentato da una importante azienda meccanica multinazionale.

Ripercorrendo i fatti di causa, la controversia origina dalla notifica di una cartella di pagamento in esito alle risultanze di un avviso di liquidazione ex art. 36-bis del d.P.R. 600 del 1973 della dichiarazione Mod. Unico 2014 per l'anno 2013 (periodo di imposta 01.6.2013 – 31.5.2014), recante un consistente importo in pagamento, in quanto erano state asseritamente riconosciute minori perdite con conseguente rideterminazione di maggiore Ires.

Adita la Commissione tributaria competente, la società ricorrente, ha sostenuto che i termini per la rettifica delle perdite della dichiarazione del 2011 erano scaduti ai sensi dell'art. 43 del d.P.R. 600 del 1973.

In particolare, viene sostenuto che l'importo delle perdite pregresse deve essere accertato con atto impositivo avente ad oggetto il periodo di imposta di dichiarazione e non di utilizzo. In tal senso, quindi, i termini di cui all'art. 43 del d.P.R. 600 del 1973 devono decorrere con riferimento all'esercizio della formazione delle perdite fiscali ciò in quanto, a fini della decorrenza dei termini per l'accertamento rilevarebbe l'anno di utilizzo in compensazione delle perdite fiscali e non quello della loro formazione.

Ancor più nello specifico, viene fatto leva sulla circostanza che la perdita fiscale non può incidere sul debito d'imposta fintantoché non viene portata in diminuzione dei redditi imponibili.

D'altra parte, l'Ufficio fa rilevare che la disciplina delle perdite pregresse è stata modificata dalla riforma di cui all'art. 23, co. 9, del D.L. 98/2011 che ha introdotto un nuovo regime di riporto delle perdite fiscali, ora contenuto nell'art. 84 del TUIR.

Il ragionamento sostenuto dai giudici di prime si fonda su alcuni passaggi argomentativi tra loro concentrici. Ovverosia, ai sensi dell'art. 84 del TUIR, la perdita di esercizio diviene riportabile nei cinque anni successivi e, in quanto riportata, può essere utilizzata in compensazione dei redditi futuri nei limiti temporali stabiliti dalla legge.

Ecco allora, ribadisce la Commissione di primo grado, che non può esservi utilizzo della perdita se prima *"...questa non sia stata dichiarata e, conseguentemente, non ne sia stata determinata l'entità. La perdita dichiarata può essere oggetto di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria dal momento in cui è stata quantificata e qualificata come riportabile, non con decorrenza successiva"*.

A parere dei giudici, quindi, nell'anno 2018 non può essere disconosciuta da parte del Fisco una perdita dichiarata nel 2011 poichè, se così non fosse, "verrebbe riconosciuta la possibilità di rettificare una perdita dichiarata sette anni prima con una inammissibile dilatazione dei termini previsti per l'accertamento ed un evidente pregiudizio della certezza del diritto(...) che risulterebbero di fatto più che raddoppiati, laddove la perdita fosse utilizzata nell'ultimo anno del quinquennio di riportabilità della stessa".

Quanto detto è coerente con quanto disposto dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 147 del 14 gennaio 2015, richiamata dai Giudici, secondo cui *"l'accertamento sulla quantificazione e sulla reale disponibilità delle perdite fiscali da riportare a nuovo ai fini IRES vada effettuato con riguardo all'anno di imposta in cui le stesse perdite si sono formate, e non in quello successivo in cui sono compensate a riduzione del reddito imponibile"*.

A cura di

Avv. Vincenzo Cristiano

INCOSTITUZIONALITÀ DELLE CD TUTELE CRESCENTI. LE MOTIVAZIONI DELLA CONSULTA. CONSEGUENZE

Con sentenza n. 194 dell' 8 novembre 2018, la Corte Costituzionale ha reso note le motivazioni che hanno determinato la bocciatura delle cd tutele crescenti introdotte dal d.lgs. 4 marzo 2015, n.23.

La Consulta ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 3 primo comma del d.lgs. n.23/2015 con riferimento al calcolo del risarcimento spettante al lavoratore in caso di ingiusto licenziamento (ovvero importo di due mensilità dell'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del TFR per ogni anno di servizio).

Spiega la Corte che il legislatore può, nell'esercizio della sua discrezionalità, prevedere, in caso di licenziamento avente motivi infondati, un meccanismo di tutela anche solo risarcitorio-monetario purché tale meccanismo rispetti il principio di ragionevolezza.

La misura prestabilita dell'indennità risarcitoria (due mensilità dell'ultima retribuzione calcolata ai fini del TFR per ogni anno di servizio) connota una sua rigidità, in quanto non graduabile in relazione a parametri diversi dall'anzianità di servizio, tale da renderla uniforme per tutti i lavoratori con la stessa anzianità, senza la possibilità di incrementarla anche nel caso in cui si provi un danno maggiore.

Tale rigidità comporta, a parere del Giudice delle Leggi, una violazione, per l'appunto, del principio di ragionevolezza con conseguente incostituzionalità dell'art. 3 primo comma del d.lgs. n.23/2015.

E', infatti, un dato di comune esperienza, comprovato dalla casistica giurisprudenziale, che il pregiudizio prodotto dal licenziamento ingiustificato dipenda da una pluralità di fattori. L'anzianità nel lavoro è certamente rilevante ma solo uno dei tanti.

La Corte Costituzionale rammenta, quale meccanismo ragionevole, l'art. 8 della Legge n.604/66 (nonché l'art. 18 quinto comma della Legge n.300/70) che lascia al Giudice il compito di determinare l'obbligazione indennitaria, sia pure all'interno di un minimo e un massimo di mensilità dell'ultima retribuzione globale di fatto, avendo riguardo al numero dei dipendenti occupati, alle dimensioni dell'impresa, all'anzianità di servizio del prestatore di lavoro, al comportamento e alle condizioni delle parti. Mentre, l'art. 3 primo comma del d.lgs. n.23/2018 si discosta da tale impostazione.

La rigida dipendenza dell'aumento dell'indennità alla sola crescita dell'anzianità di servizio mostra la sua incongruenza soprattutto nei casi di anzianità di servizio non elevata considerato che in tali casi appare più inadeguato il ristoro del pregiudizio causato dal licenziamento illegittimo.

Inoltre, l'inadeguatezza dell'indennità forfettizzata, come stabilita dalla norma contestata, è suscettibile di minare la funzione dissuasiva che dovrebbe avere nei confronti del datore di lavoro, allontanandolo dall'intento di licenziare senza valida giustificazione. E ciò, compromettendo l'equilibrio degli obblighi assunti nel contratto di lavoro con evidente incompatibilità, ancora una volta, con il principio di ragionevolezza

La Consulta -indicando quello che sarà il percorso da seguire per la Magistratura del Lavoro, in attesa di un auspicabile intervento normativo- ha rimarcato quindi la necessità di valorizzare una molteplicità di fattori (non solo l'anzianità di servizio) per stabilire l'entità del pregiudizio causato dall'ingiustificato licenziamento e, conseguentemente, la misura del risarcimento entro i confini tracciati dalla legge attraverso una soglia minima e massima (a seguito del cd decreto dignità, pari rispettivamente a 6 e 36 mensilità).

La sentenza in commento afferma così come la discrezionalità del giudice (impedita dal d.lgs. n.23/2015), all'atto di stabilire l'indennità risarcitoria, risponda all'esigenza di personalizzazione del danno subito dal lavoratore in ossequio peraltro del principio di eguaglianza poiché la previsione di una misura risarcitoria uniforme, indipendentemente dalle peculiarità e dalla diversità delle vicende dei licenziamenti intimati dal datore di lavoro, si traduce in una indebita omologazione di situazioni che possono essere, e lo sono nell'esperienza concreta, diverse.

A cura di
Avv. Maria Vinciguerra

UTILI RICLASSIFICAZIONI DI CONTO ECONOMICO

EXECUTIVE SUMMARY

Il Conto Economico di bilancio fornisce una riclassificazione “per aree” dei ricavi e costi generati dall’impresa. Le componenti dell’area caratteristica possono essere ulteriormente riclassificate in tre modi alternativi che forniscono voci intermedie e margini economici di particolare interesse.

CLASSIFICAZIONE DI BILANCIO

Per predisporre il Conto Economico di bilancio i ricavi ed i costi devono essere classificati per natura nelle seguenti aree:

- attività caratteristica
- attività accessoria
- attività finanziaria
- (attività fiscale)

A partire dal 2015, l’area straordinaria è stata soppressa ed i relativi componenti positivi e negativi devono essere riclassificati nelle altre aree, a seconda della natura.

RICLASSIFICAZIONI ALTERNATIVE

I ricavi ed i costi possono essere riclassificati secondo tre modalità alternative:

- Conto Economico a costo del venduto
- Conto Economico a valore aggiunto
- Conto Economico a margine di contribuzione.

Ogni riclassificazione riguarda in particolare i ricavi e soprattutto i costi dell’attività caratteristica, che a seconda dei casi devono essere considerati per natura, per funzione, per costanza/variabilità.

In ciascuna configurazione la riclassificazione delle restanti componenti accessorie, finanziarie (e fiscali) segue lo schema di bilancio.

CONTO ECONOMICO A COSTO DEL VENDUTO

Il principio che guida tale configurazione è la suddivisione dei costi tra produzione, commerciale/distribuzione, amministrativi/generali.

È richiesta la disponibilità di dati interni all’impresa, quindi non è facilmente elaborabile da parte di analisti esterni.

La voce intermedia più rilevante è il costo del venduto, corrispondente ai costi che sono stati sostenuti per la produzione dei beni/servizi destinati alla vendita.

CONTO ECONOMICO A VALORE AGGIUNTO

Il principio che guida tale configurazione è l’individuazione del valore che l’impresa è in grado di aggiungere con il proprio processo produttivo al costo dei fattori produttivi.

La riclassificazione dei costi è per natura, analogamente al Conto Economico di bilancio, pertanto è una riclassificazione particolarmente facile da effettuare anche da parte di analisti esterni.

Il margine più rilevante è il margine operativo lordo (MOL, EBITDA), che rappresenta il risultato della gestione operativa al netto dei costi del personale ed al lordo degli ammortamenti. Non risente quindi della modalità di contabilizzazione degli ammortamenti che l’impresa ha deciso di adottare, rendendo più agevole la comparabilità di imprese diverse.

CONTO ECONOMICO A MARGINE DI CONTRIBUZIONE

Il margine di contribuzione esprime la capacità dei ricavi, dopo aver coperto i costi variabili, di coprire anche i costi fissi rappresentati principalmente dal costo del personale e degli ammortamenti.

Mentre il MOL è al netto dei costi del personale ed al lordo degli ammortamenti, il margine di contribuzione è al lordo di entrambe le voci.

L’EBIT come voce “di quadratura”, comune a tutte le riclassificazioni.

RISULTATO OPERATIVO

Indipendentemente dalla configurazione prescelta, il risultato finale di ciascuna riclassificazione è il risultato operativo (RO, EBIT), cioè il risultato dell’attività caratteristica e non potrebbe essere diversamente, trattandosi di classificazioni alternative ma tutte nell’ambito dell’attività tipica.

A cura di
Dott.ssa Adelia Quattri

GIURISPRUDENZA

Corte di Cassazione - sez. lavoro, sentenza del 12 novembre 2018, n. 28926.

Divieto di licenziamento per causa di matrimonio. Applicabile solo per le donne lavoratrici

Un lavoratore licenziato nel periodo immediatamente successivo al suo matrimonio ha invocato la disciplina di cui all'art. 35 del D. Lgs. n. 198/2006 che sanziona con la nullità il licenziamento intimato in occasione del matrimonio sostenendo che la norma, apparentemente riferita alla donna lavoratrice, andava interpretata, in maniera costituzionalmente corretta e conforme alla disciplina comunitaria, come applicabile anche al licenziamento dell'uomo. Attraverso un'analisi della legislazione interna e comunitaria di protezione e promozione della donna lavoratrice come donna e come madre, la Corte di Cassazione ribadisce però l'interpretazione letterale della norma in questione, escludendo che essa sia in contrasto col principio di parità tra i sessi nel lavoro e quindi applicabile anche al lavoratore uomo.

Cassazione, Civ. n. 27543 del 30 ottobre 2018

Indagini bancarie

In caso di accertamento basato su verifiche di c/c bancari si determina un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale deve dimostrare, con una prova non generica ma analitica per ogni versamento bancario, che gli elementi desumibili dalla movimentazione non sono riferibili ad operazioni imponibili e sono privi di rilevanza fiscale.

Cassazione, Ordinanza 16 novembre 2018, n. 29546

Rinvenimento documentazione presso clienti

L'accertamento del maggior reddito d'impresa può essere basato sul rinvenimento presso un cliente, da parte della G.d.F., di "post-it" sui quali è annotato un prezzo superiore della merce rispetto a quanto riportato nelle fatture.

Cassazione, Ordinanza 9 novembre 2018, n. 28727

Cessioni intraUE

Le cessioni intraUE sono effettuate senza applicazione dell'IVA da parte dell'operatore italiano qualora:

- effettuate nei confronti di acquirenti che hanno comunicato il numero di identificazione dello Stato di appartenenza;

- il fornitore abbia attivato la procedura diretta a verificare la validità di tale numero di identificazione. Diversamente l'Ufficio può ritenere che "lo scambio abbia carattere nazionale e procedere al recupero dell'IVA", restando a carico del contribuente la prova della sussistenza dei requisiti che consentono il non assoggettamento ad IVA.

Corte Cassazione, sentenza del 14 novembre 2018, n. 29290

Fattura incompleta

La mancanza in fattura delle indicazioni relative alla natura, quantità e qualità dei beni / servizi oggetto dell'operazione non consente la detrazione dell'IVA in capo all'acquirente / committente qualora lo stesso non fornisca elementi e prove, "anche integrativi e succedanei rispetto alle fatture", ritenuti necessari per la valutazione, da parte dell'Ufficio, del riconoscimento o meno del diritto alla detrazione.



PRASSI

Risposta interpello Agenzia Entrate 22.11.2018, n. 74

Patent box

Il reddito derivante dallo sfruttamento di software agevolabile ai fini della c.d. Patent box, qualora superiore all'utile civilistico, comporta l'emersione di una perdita fiscale ex art. 84, TUIR.

Risposta interpello Agenzia Entrate 12.11.2018, n. 66

Recupero IVA accertata

L'IVA accertata in capo all'acquirente e allo stesso restituita da parte del cedente non può essere recuperata da quest'ultimo richiedendo all'acquirente l'emissione di una nota di variazione in aumento. Nel caso di specie, il cedente ha restituito all'acquirente, soggetto ad accertamento da parte dell'Ufficio, l'IVA erroneamente addebitata in fattura (per un'operazione fuori campo IVA) e indebitamente detratta dall'acquirente stesso. Il cedente potrà recuperare l'IVA restituita all'acquirente soltanto tramite la procedura di rimborso di cui all'art. 30-ter, DPR n. 633/72.

INIZIATIVE EDITORIALI ED ATTIVITÀ PUBBLICISTICA

Lo Studio AC Avvocati e Commercialisti dedica ampie risorse allo sviluppo dell'attività di pubblicistica sia in termini editoriali sia mediante la partecipazione dei suoi professionisti come relatori a seminari e convegni di aggiornamento e formazione professionale specialistica.

In particolare, mediante contributi pubblicati sulle principali riviste legali e tributarie italiane, monografie e libri di approfondimento tematico, viene focalizzata l'attenzione sulle principali aree di attività dello Studio instaurando una dialettica costante tra formazione permanente, pratica professionale, condivisione della conoscenza.

Gli articoli e i contributi del Centro Studi, pubblicati sulle principali testate del settore (Italia Oggi, Il Sole 24 Ore, Euroconference, Maggioli Editore, Fiscopiù, ...) sono raccolti nella sezione "Pubblicazioni" del nostro portale web:

<http://actaxlaw.com/pubblicazioni/>



AC AVVOCATI E COMMERCIALISTI

Piazzale Luigi Cadorna, 2 - 20123 MILANO
Tel. +39 02 872 878 00 Fax +39 02 872 877 86

Le opinioni, notizie ed informazioni ivi contenute hanno carattere esclusivamente divulgativo ed informativo, e non possono essere considerate sufficienti per l'adozione di decisioni o per l'assunzione di impegni di qualsiasi natura.

Questa pubblicazione, che non rappresenta l'espressione di un parere professionale, è stata redatta a cura dei professionisti dello Studio AC. Nonostante l'attenzione con cui è preparata, AC Avvocati e Commercialisti e i suoi Professionisti non possono essere ritenuti responsabili di eventuali errori od omissioni contenuti nel documento, né di eventuali decisioni o azioni intraprese a seguito dello stesso.

Per ulteriori richieste o approfondimenti sugli argomenti trattati, ed in generale su ogni altro argomento connesso, contattare centrostudiac@actaxlaw.com; un Professionista dello Studio sarà lieto di approfondire con Voi quanto esposto nel presente documento.

© AC Avvocati e Commercialisti - AC News - All rights reserved
Il presente numero è consultabile sul sito internet (www.actaxlaw.com) e nella pagina LinkedIn dello Studio AC Avvocati e Commercialisti.