



Martedì 19 maggio 2020

IL CASO DEL GIORNO

Annullamento della partecipazione alla prova della participation exemption

/ Salvatore SANNA

L'emergenza epidemiologica COVID-19 quasi sicuramente peggiorerà la situazione delle società che già in passato hanno conseguito **perdite** significative. Pertanto, è verosimile che nel corso del 2020 i [...]

PAGINA 2

IL PUNTO OPERAZIONI STRAORDINARIE

Nel trasferimento d'azienda con immobili rileva l'attività di locazione

/ Enrico ZANETTI

Nel caso in cui nell'oggetto di un **atto di trasferimento**, in possesso o in detenzione, siano compresi uno o più immobili locati a terzi, questi ultimi sono in linea generale irrilevanti ai fini della [...]

PAGINA 14

FISCO

Professioni ordinistiche fuori dal contributo a fondo perduto

La novità spunta nelle ultime bozze circolate ieri, insieme ad altri affinamenti, tra cui l'abbuono a titolo definitivo del primo acconto IRAP

/ Alessandro COTTO e Enrico ZANETTI

Mentre dovrebbe durare ancora **fino a domani** la lunga attesa per vedere finalmente pubblicato in Gazzetta Ufficiale il decreto "Rilancio" (che, è bene ricordarlo, nasceva come decreto "Aprile"), l'affinamento delle bozze verso il testo definitivo prosegue anche in questi giorni successivi all'approvazione del testo "salvo intese" da parte del Consiglio dei Ministri della scorsa settimana.

Tra questi affinamenti, due in particolare meritano di essere segnalati. Il primo: cambia il testo della norma ai sensi della quale non risulta dovuto il versamento del saldo IRAP 2019 e del primo acconto IRAP 2020, entrambi in scadenza alla fine del prossimo mese di giugno.

Le aspettative generate dalle dichiarazioni del Governo, in sede di approvazione "salvo intese" del decreto "Rilancio", andavano nel senso di assicurare a tutti gli esercenti attività di impresa, arti e professioni, con ricavi o compensi 2019 non superiori a 250 milioni di euro, uno **"sconto**

a titolo definitivo" pari appunto all'ammontare altrimenti dovuto a titolo di saldo IRAP 2019 e di primo acconto IRAP 2020, ma il testo entrato in Consiglio dei Ministri sembrava ben lungi dal consentire di dare per certo questo risultato.

Anzi, a dire il vero, sembrava semmai consentire di dare per certo che lo "sconto a titolo definitivo" riguardasse solo l'equivalente del saldo IRAP 2019, mentre l'equivalente del primo acconto IRAP 2020 si sarebbe risolto in un mero **differimento finanziario** fino a giugno 2021, quando sarebbe risultato dovuto il versamento dell'IRAP a saldo per il 2020.

Questa incongruenza tra dichiarazioni programmatiche e dato letterale delle sottostanti norme era stato rilanciato da *Eutekne.Info* (si veda "IRAP, esclusione del saldo 2019 e del primo acconto 2020 ad ampio raggio" del 14 maggio 2020) e opportunamente portato all'attenzione del Governo dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Agevolata dal Fisco la capitalizzazione delle imprese con perdita di fatturato

Per i super-ammortamenti 2019 con consegna entro il 30 giugno opera la forza maggiore

Regolarizzazione con autofattura solo dopo avere avvisato il fornitore

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Fuori dalla sospensione le adesioni sottoscritte dal 12 maggio

/ Giorgio INFRANCA e Pietro SEMERARO

L'art. 152 del decreto "Rilancio", nell'ultima bozza disponibile, rivoluziona l'assetto della **sospensione dei termini di versamento** legati a un accordo con il Fisco (ci si [...])

PAGINA 5

Annnullamento della partecipazione alla prova della participation exemption

Deducibilità della minusvalenza derivante dall'annullamento della quota per la mancata ricapitalizzazione della società che ha azzerato il proprio capitale

/ Salvatore SANNA

L'emergenza epidemiologica COVID-19 quasi sicuramente peggiorerà la situazione delle società che già in passato hanno conseguito **perdite** significative. Pertanto, è verosimile che nel corso del 2020 i soci di queste società siano chiamati alla loro **ricapitalizzazione**, così come è probabile che alcuni membri della compagine sociale possano decidere di abbandonare l'investimento.

In particolare, qualora le perdite conseguite **azzerino** il patrimonio netto (andando al di sotto evidentemente anche del limite legale del capitale ex [artt. 2447 o 2482-ter](#) c.c.), per evitare la liquidazione della società i soci dovranno intervenire attraverso la copertura delle perdite e il contestuale **aumento di capitale** almeno fino al limite legale (nel caso di srl, quindi, almeno fino a 10.000 euro).

In questo contesto, un socio potrebbe decidere di non partecipare a questa operazione, lasciando la ricapitalizzazione della società a soggetti terzi, originando:

- l'annullamento della propria quota;
- la conseguente **perdita della qualifica di socio**.

Dal punto di vista fiscale, quella ipotizzata è una fattispecie simile alla perdita della qualifica di socio che si viene a determinare a seguito di **recesso** o esclusione, oppure a seguito della cancellazione della società dal registro delle imprese al termine della procedura di liquidazione. Pertanto, l'annullamento della quota di partecipazione detenuta nella società risulta assimilabile ai fini fiscali alle fattispecie disciplinate dall'[art. 47](#) comma 7 del TUIR (recesso, esclusione, riscatto o liquidazione anche concorsuale della società).

Per i soggetti imprenditori l'uscita dalla compagine sociale può produrre una **minusvalenza su partecipazioni** fiscalmente rilevante.

Ordinariamente, lo scioglimento del vincolo sociale ex art. 47 comma 7 del TUIR da parte, ad esempio, di una società di capitali che partecipa una srl è suscettibile di produrre dividendi ex [art. 89](#) del TUIR o plusvalenze ex [art. 86](#) comma 5-bis del TUIR a seconda che le somme ripartite al socio uscente costituiscano riserve di utili oppure **riserve di capitale**.

Tuttavia, nel caso di specie non vi sarà alcuna somma attribuita in conseguenza dell'annullamento della partecipazione (come potrebbe avvenire anche in sede di liquidazione societaria).

Pertanto, il socio imprenditore che ha realizzato la partecipazione può conseguire soltanto una minusvalenza patrimoniale disciplinata dall'[art. 101](#) del TUIR.

In materia di liquidazione societaria, tale impostazio-

ne è stata confermata anche dalla ris. Agenzia delle Entrate 5 novembre 2008 n. [420](#), per la quale l'eliminazione della partecipazione dall'attivo patrimoniale della società partecipante prevede il realizzo di una **minusvalenza** ai sensi dell'[art. 101](#) del TUIR.

Ammissa, quindi, la possibilità che si consegua una minusvalenza, per i soggetti IRES la medesima risulta alternativamente:

- **totalmente indeducibile**, se riferita a partecipazioni aventi i requisiti dell'[art. 87](#) comma 1 del TUIR (c.d. regime della participation exemption);
- **totalmente deducibile**, se riferita a partecipazioni prive di tali requisiti.

I requisiti previsti dall'art. 87 comma 1 del TUIR ai fini del regime sulla **participation exemption** sono:

- ininterrotto possesso della partecipazione dal primo giorno del dodicesimo mese precedente a quello dell'avvenuta cessione (lett. a);
- iscrizione della partecipazione tra le immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso (lett. b);
- residenza fiscale della società partecipata in Stati o territori diversi da quelli a fiscalità privilegiata (lett. c);
- esercizio da parte della società partecipata di un'impresa commerciale (lett. d).

Determinate il requisito della "commercialità"

Il requisito della "commercialità" si presume **non sussistente**, senza possibilità di prova contraria, per le società partecipate il cui patrimonio è prevalentemente costituito da beni immobili diversi da:

- immobili alla cui produzione o scambio è effettivamente diretta l'attività d'impresa (c.d. **"immobili merce"**);
- impianti;
- fabbricati impiegati direttamente nell'esercizio d'impresa (c.d. **"immobili strumentali per destinazione"**).

Ciò significa che l'eventuale mancata ricapitalizzazione di una società immobiliare di gestione potrebbe produrre una minusvalenza non rilevante ai fini della participation exemption e, quindi, integralmente deducibile dal reddito di impresa.

Inoltre, secondo quanto chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate n. [7/2013](#) (§ 5), il requisito di commercialità deve ritenersi non sussistente in tutte le ipotesi di attività rivolte alla **mera gestione passiva** di *asset* da cui derivi la percezione di *passive income*.

Professioni ordinistiche fuori dal contributo a fondo perduto

La novità spunta nelle ultime bozze circolate ieri, insieme ad altri affinamenti, tra cui l'abbuono a titolo definitivo del primo acconto IRAP

/ Alessandro COTTO e Enrico ZANETTI

Mentre dovrebbe durare ancora **fino a domani** la lunga attesa per vedere finalmente pubblicato in Gazzetta Ufficiale il decreto "Rilancio" (che, è bene ricordarlo, nasceva come decreto "Aprile"), l'affinamento delle bozze verso il testo definitivo prosegue anche in questi giorni successivi all'approvazione del testo "salvo intese" da parte del Consiglio dei Ministri della scorsa settimana.

Tra questi affinamenti, due in particolare meritano di essere segnalati.

Il primo: cambia il testo della norma ai sensi della quale non risulta dovuto il versamento del saldo IRAP 2019 e del primo acconto IRAP 2020, entrambi in scadenza alla fine del prossimo mese di giugno.

Le aspettative generate dalle dichiarazioni del Governo, in sede di approvazione "salvo intese" del decreto "Rilancio", andavano nel senso di assicurare a tutti gli esercenti attività di impresa, arti e professioni, con ricavi o compensi 2019 non superiori a 250 milioni di euro, uno **"sconto a titolo definitivo"** pari appunto all'ammontare altrimenti dovuto a titolo di saldo IRAP 2019 e di primo acconto IRAP 2020, ma il testo entrato in Consiglio dei Ministri sembrava ben lungi dal consentire di dare per certo questo risultato.

Anzi, a dire il vero, sembrava semmai consentire di dare per certo che lo "sconto a titolo definitivo" riguardasse solo l'equivalente del saldo IRAP 2019, mentre l'equivalente del primo acconto IRAP 2020 si sarebbe risolto in un mero **differimento finanziario** fino a giugno 2021, quando sarebbe risultato dovuto il versamento dell'IRAP a saldo per il 2020.

Questa incongruenza tra dichiarazioni programmatiche e dato letterale delle sottostanti norme era stato rilanciato da *Eutekne.Info* (si veda ["IRAP, esclusione del saldo 2019 e del primo acconto 2020 ad ampio raggio"](#) del 14 maggio 2020) e opportunamente portato all'attenzione del Governo dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, con una nota del Presidente Massimo Miani in cui si chiedeva **chiarezza**.

Chiarezza che, secondo "fonti MEF", ci sarebbe già stata allora, posto che un comunicato di risposta a quello del CNDCEC sosteneva che i dubbi erano "destituiti di ogni fondamento" (si veda ["Sconto sul primo acconto IRAP definitivo"](#) del 15 maggio 2020).

Evidentemente così "destituiti di ogni fondamento"

non erano, visto che nelle ultime bozze circolate ieri la norma è cambiata e, seppur ancora con tecnica normativa non felicissima, prevede ora che "l'importo di tale versamento [il primo acconto 2020 che in realtà non deve essere versato] è comunque escluso dal **calcolo dell'imposta** da versare a saldo per lo stesso periodo di imposta".

È però il secondo affinamento ad essere un mezzo fulmine a ciel sereno, perché, nel testo della norma che disciplina il "contributo a fondo perduto" del **10%-15%-20%**, a favore degli autonomi e delle imprese che nel mese di aprile 2020 hanno registrato un calo di oltre un terzo del fatturato, rispetto a quello di aprile 2019, viene aggiunto al comma 2 un periodo che allunga l'elenco dei soggetti esclusi dal beneficio, aggiungendovi i "professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria di cui ai decreti legislativi 30 giugno 1994, n. [509](#) e 10 febbraio 1996, n. [103](#)".

In altre parole, niente contributo a fondo perduto per tutti i **professionisti ordinistici**, non solo quelli con reddito inferiore a 50.000 euro che già sembravano destinati all'esclusione sulla base delle precedenti bozze, in quanto riconducibili ai soggetti che potevano beneficiare del "reddito di ultima istanza" di cui all'[art. 44](#) del DL "Cura Italia" (si veda ["Contributo a fondo perduto sul 20% del fatturato perso ad aprile"](#) del 18 maggio 2020).

Se si considera che dal beneficio del contributo a fondo perduto già risultavano esclusi i lavoratori autonomi "senza cassa" iscritti alla Gestione separata INPS, diventerebbero a dir poco residuali i casi in cui i beneficiari sarebbero dei titolari di compensi di cui all'[art. 54](#) comma 1 del TUIR, che pure le bozze continuano a richiamare.

Per altro, se l'esclusione dei liberi professionisti con "cassa privata" dalle indennità assistenziali erogate dall'INPS poteva avere una sua spiacevole, ma accettabile coerenza nella loro non riconducibilità al novero dei **"soggetti INPS"**, questa nuova esclusione da un contributo a fondo perduto che viene erogato dall'Agenzia delle Entrate pare priva di giustificazioni, al punto che non sorprenderebbe che qualcuno ne eccepisse la legittimità costituzionale.

Non resta che sperare che il Governo utilizzi al meglio l'ulteriore tempo che si sta concedendo e, relativamente a questo aspetto, torni sui suoi passi.

Agevolata dal Fisco la capitalizzazione delle imprese con perdita di fatturato

Detrazione IRPEF o deduzione IRES del 30% delle somme apportate dai soci, con un meccanismo mutuato da quello delle start up innovative

/ Gianluca ODETTO

L'art. 49 dell'ultima bozza disponibile del DL "Rilancio" disciplina una misura di favore, mutuata da quella ormai roduta delle start up innovative, per la capitalizzazione delle imprese danneggiate dalla pandemia COVID-19. Sono tali le imprese aventi sede in Italia o le stabili organizzazioni di imprese comunitarie con fatturato **tra i 5 e i 50 milioni** di euro, le quali hanno subito una diminuzione del fatturato di **oltre il 33%** nel periodo compreso tra il 1° marzo 2020 e il 30 aprile 2020 rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente (diminuzione che deve essere autocertificata dall'impresa stessa).

Per la nozione di **"fatturato"** ci si dovrebbe rifare alla nozione contenuta nella circ. Agenzia delle Entrate n. [9](#) del 13 aprile 2020, secondo cui a tali fini si intenderebbe il totale delle operazioni eseguite ai fini dell'IVA e fatturate o certificate. Qualche dubbio risulta, però, per la valutazione della soglia dimensionale **"a monte"** (la produzione di un fatturato tra i 5 e i 50 milioni di euro), in quanto la soglia massima è quella prevista per la definizione di media impresa in sede comunitaria: pur se, in quella sede, a livello terminologico si usa la parola **"fatturato"**, con essa è pacificamente inteso il livello di ricavi.

Stando alle bozze del provvedimento i benefici, come per le agevolazioni per le start up, competono ai soggetti che effettuano la capitalizzazione, e si sostanziano nella detrazione dall'**IRPEF** lorda del 30% della somma investita, con un investimento massimo che non può eccedere un milione di euro e, quindi, una detrazione massima di **300.000 euro** (la quale dovrebbe essere fruibile anche dalle persone ad alto reddito, avendo natura "speciale" e non ricadendo, quindi, nel meccanismo di parametrizzazione al reddito complessivo previsto dall'[art. 1](#) comma 629 della L. 160/2019).

Per i soggetti **IRES** l'investimento rappresenta, invece, un onere deducibile, sempre nella misura del 30% ma con un limite fissato a 1,8 milioni di euro: la deduzione massima ammonta, quindi, a **540.000 euro**, con un risparmio d'imposta massimo di 129.600 euro.

In entrambi i casi sono previsti meccanismi di **riporto** delle **eccedenze** ai tre anni successivi. Come per le agevolazioni nei confronti delle start up innovative, inoltre, l'investimento può essere diretto, o per il tramite di fondi comuni o OICR.

I benefici competono **solo** per l'anno **2020**, e sono quindi naturalmente rivolti ai soggetti che, in virtù delle prospettate perdite che queste società realizzeranno, decidono di capitalizzarle (o, si ritiene, di ricapitaliz-

zarle nei contesti di ripianamento delle perdite). In virtù del richiamo espresso alle disposizioni per le start up contenute nel DM [7 maggio 2019](#), l'investimento agevolato dovrebbe essere riservato ai **conferimenti in denaro**, e sostanzarsi nei versamenti iscritti alle voci capitale sociale o riserva sovrapprezzo. Come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. [16/2014](#) (§ 6.3), le agevolazioni non competono se i versamenti sono iscritti a riserve del tipo "versamenti in conto capitale", "versamenti a fondo perduto" o equivalenti, pur se essi hanno per la società natura di patrimonio netto e non di debiti.

Se vale l'equiparazione con le start up innovative dovrebbero essere agevolate anche le **rinunce ai crediti** operate dai soci, purché nel contesto di un aumento di capitale (e non, quindi, con la costituzione nel passivo di una riserva "generica").

La nuova norma agevola, inoltre, gli apporti a favore del fondo di dotazione delle stabili organizzazioni italiane di imprese comunitarie o con sede nello Spazio economico europeo.

Dovranno essere chiarite le eventuali **cause di decadenza** dell'agevolazione. La disciplina delle start up innovative prevede in modo espresso che l'investimento debba essere mantenuto per almeno tre anni, mentre questa condizione non è prevista in modo espresso dalla disciplina della nuova agevolazione per la capitalizzazione. A rigore non dovrebbero, quindi, esplicitare efficacia le norme dell'[art. 6](#) del DM 7 maggio 2019, che impongono la decadenza dai benefici per le start up nel momento in cui vi sia, nel successivo triennio, la cessione delle partecipazioni ricevute a fronte dell'investimento, o la riduzione del capitale in precedenza aumentato. Rimane tuttavia da valutare il possibile ricorso del Fisco alla disciplina generale anti abuso.

Dovrebbero invece essere estese alla nuova agevolazione le regole tecniche previste dal DM attuativo delle start up per le società che fanno parte di **consolidati fiscali** o che hanno esercitato l'**opzione** per la **trasparenza**.

Come era logico prevedere, le agevolazioni in esame **non** sono **cumulabili** con quelle per le start up innovative e per le PMI innovative, avendo di fatto il medesimo oggetto.

La nuova agevolazione, infine, si applica nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal nuovo quadro comunitario sugli aiuti di Stato stabilito lo scorso 19 marzo.

Fuori dalla sospensione le adesioni sottoscritte dal 12 maggio

Lo slittamento al 16 settembre presuppone la scadenza dal 9 marzo al 31 maggio

/ Giorgio INFRANCA e Pietro SEMERARO

L'art. 152 del decreto "Rilancio", nell'ultima bozza disponibile, rivoluziona l'assetto della **sospensione dei termini di versamento** legati a un accordo con il Fisco (ci si riferisce alle somme dovute ad esito di adesioni, conciliazioni o mediazioni). Prima del DL Rilancio, infatti, non era prevista alcuna specifica disposizione volta a disciplinare la sospensione dei versamenti dovuti per perfezionare la procedura deflattiva o per adempiere alle rate di un piano già in essere.

Tale mancanza ha consentito alla prassi dell'Agenzia delle Entrate di delineare una **complessa babele** di possibilità, differenziate sia a livello di termini che, più in generale, a livello di possibilità *tout court* di sospendere i pagamenti.

L'art. 152 del decreto "Rilancio", senz'altro consapevole della complessità ereditata dal sistema di sospensioni del decreto "Cura Italia", riporta quindi un po' d'ordine.

In particolare, la norma prevede la sospensione fino al 16 settembre dei termini di versamento di somme dovute a seguito della sottoscrizione di atti di accertamento con adesione, accordi **conciliativi** e accordi di **mediazione**, purché i termini di versamento siano in scadenza fra il 9 marzo e il 31 maggio. Il versamento del 16 settembre, inoltre, potrà essere suddiviso in quattro rate mensili di pari importo, senza aggravio di interessi o sanzioni.

La disciplina in questione, poi, si applica anche alle **somme rateali**, in scadenza fra il 9 marzo e il 31 maggio, dovute in base a rateizzazioni di una delle procedure sopra richiamate.

Per quanto riguarda l'accertamento con adesione, il DL "Rilancio" (oltre a sancire, *per tabulas*, la cumulabilità dei termini di sospensione processuale straordinaria con i **90 giorni canonici** per l'esperimento della procedura deflattiva) fa un passo avanti molto importante rispetto all'assetto risultante dal decreto Cura Italia, posto che, almeno stando all'interpretazione fornita dalla circolare n. [6/2020](#) (si veda "[Rate da accertamento con adesione senza proroga per i versamenti](#)" del 24 marzo 2020), non prevedeva specifiche sospensioni né delle somme dovute per perfezionare l'accordo in adesione, né delle rate di piani di ammortamento relativi ad adesioni già sottoscritte.

La norma, per come a oggi nota, sembra tuttavia circoscrivere la sospensione esclusivamente ai versamenti in scadenza fra il 9 marzo e il 31 maggio. Questa circostanza potrebbe condurre a una **forte contrazione** dell'ambito di applicazione della sospensione.

Difatti, la norma, prevedendo la sospensione soltanto per le procedure di adesione "i cui termini per il versa-

mento scadono nel periodo compreso tra il 9 marzo e il 31 maggio" sembra **escludere** dalla proroga tutte le (numerosissime) procedure di adesione su atti notificati sul **finire del 2019**, che proprio in questi giorni si stanno perfezionando.

A ben vedere, quindi, potrebbero godere della sospensione dei termini di versamento al 16 settembre solo quei contribuenti che abbiano sottoscritto accordi di adesione entro e non oltre l'11 maggio scorso (20 giorni prima dal termine ultimo del 31 maggio), e quindi ancora prima che si avesse avuto contezza della possibilità di spostare il pagamento a settembre.

Viceversa, per tutti coloro i quali abbiano sottoscritto un accordo dopo l'11 maggio, la scadenza dei venti giorni di cui all'[art. 8](#) del DLgs. 218/97 per il versamento delle somme **cadrebbe nei primi di giugno** e, quindi, al di là del limite temporale "agevolato".

Sarebbe stato senz'altro più corretto, allora, riferire il termine per l'accesso alla sospensione delle somme dovute in adesione, più che alla data di scadenza del versamento, a quella di sottoscrizione dell'accordo, così fornendo un quadro più chiaro ai contribuenti e, perché no, un incentivo in più a chiudere la partita con il Fisco in tempi rapidi.

Per quanto concerne, invece, le procedure di mediazione e conciliazione, il decreto "Rilancio" conduce a un'**omogeneizzazione** dei termini di versamento.

Limitazione che dovrebbe essere espunta

In questo senso viene superata la posizione assunta dall'Agenzia con la circolare n. [10/2020](#), secondo la quale sarebbero soggetti a sospensione (peraltro, *ex art. 83* del DL 18/2020, in ragione della natura processuale della mediazione), esclusivamente i versamenti dovuti per il **perfezionamento** della procedura di **mediazione**, mentre nessuna sospensione sarebbe applicabile alla conciliazione, proprio in considerazione del fatto che quest'ultima (a differenza della mediazione) non necessita del versamento delle somme, o della prima rata, per il suo perfezionamento.

Adesso, invece, in entrambi i casi i versamenti derivanti da accordi di mediazione o di conciliazione o più verosimilmente (data la scarsa probabilità di chiusure di accordi nelle scorse settimane, stante la **sospensione dei termini processuali**) di rate relative ad accordi già sottoscritti, potranno essere effettuati entro il 16 settembre, anche suddividendo l'onere in quattro rate mensili di pari importo.

Per i super-ammortamenti 2019 con consegna entro il 30 giugno opera la forza maggiore

Se il fornitore non riesce a garantire la consegna causa COVID-19, non verrebbe meno l'agevolazione

/ Pamela ALBERTI e Alessandro COTTO

Uno degli aspetti che, al momento, non sembra ancora essere stato considerato dal legislatore in questa fase emergenziale riguarda il termine del **30 giugno 2020**, entro il quale deve essere effettuato l'investimento "prenotato" nel 2019 al fine di fruire dei super-ammortamenti 2019.

Con riferimento al **super-ammortamento** di cui all'[art. 1](#) del DL 34/2019, i soggetti titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni devono effettuare gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi dal 1° aprile 2019 al 31 dicembre 2019, o comunque entro il termine "lungo" del 30 giugno 2020 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2019 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

In linea con tale disposizione, l'[art. 1](#) comma 196 della L. 160/2019 (legge di bilancio 2020) ha stabilito che le disposizioni relative al **nuovo credito** d'imposta per gli investimenti in beni strumentali – che ha di fatto sostituito il vecchio super-ammortamento – non si applicano agli investimenti aventi a oggetto i beni "ordinari" effettuati tra il 1° gennaio 2020 e il 30 giugno 2020, in relazione ai quali entro la data del 31 dicembre 2019 il relativo ordine sia stato accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione, per i quali resta ferma l'agevolazione prevista dall'[art. 1](#) del DL 30 aprile 2019 n. 34 convertito.

Ne consegue che, qualora entro il 31 dicembre 2019 sia stata effettuata la c.d. "**prenotazione**" (attraverso l'accettazione dell'ordine e il pagamento dell'acconto minimo del 20%), per poter beneficiare dell'ultima versione dei super-ammortamenti di cui al citato [art. 1](#) del DL 34/2019 (maggiorazione del 30%, con un tetto massimo agli investimenti in misura pari a 2,5 milioni di euro) l'investimento deve essere effettuato entro il 30 giugno 2020.

Per individuare l'**esatto momento** in cui l'investimento si considera realizzato – e, quindi, se lo stesso rientri o meno nel periodo agevolato – occorre fare riferimento alle regole generali della competenza previste dall'[art. 109](#) del TUIR, non rilevando in tal caso il principio di derivazione rafforzata (circ. n. [4/2017](#), § 5.3).

Pertanto, rileva la data della **consegna** o spedizione del bene, ovvero, se diversa e successiva, la data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. In caso di leasing, rileva la data

di consegna del bene al locatario (o l'esito positivo del collaudo). Per i contratti di appalto rileva l'ultimazione della prestazione o, in caso di SAL, la data in cui l'opera o la porzione d'opera viene verificata e accettata dal committente.

Fermo restando quanto sopra, posto che l'**emergenza epidemiologica** ha determinato la chiusura dell'attività di molte aziende produttrici di beni strumentali, stanno emergendo difficoltà nel soddisfare il requisito dell'effettuazione dell'investimento entro il suddetto termine del 30 giugno 2020.

Termine non prorogato dai decreti sull'emergenza

Al riguardo, **non** sembra che gli interventi disposti dal DL [18/2020](#) ("Cura Italia") e dal DL [23/2020](#) ("Liquidità") possano consentire di ipotizzare una **proroga** del termine in questione.

Anche volendo ammettere, e non è così, che l'effettuazione dell'investimento entro il 30 giugno sia un adempimento tributario, la sospensione disposta dall'[art. 62](#) del citato DL 18/2020 opera solo con riferimento agli adempimenti che scadono nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020, peraltro con l'obbligo di effettuarli entro il 30 giugno.

Ci si potrebbe invece interrogare sulla possibilità di estendere al caso in esame il principio della **forza maggiore**, già validato dalle Sezioni Unite della Cassazione con riferimento all'agevolazione prima casa. Secondo il citato orientamento, il beneficio fiscale spetterebbe comunque, qualora il mancato rispetto di un termine derivi da una "causa esterna, sopravvenuta, imprevedibile ed inevitabile, malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso, tale da configurare la forza maggiore, ovvero il factum principis, ciò rendendo insigibile, secondo una regola generale immanente nell'ordinamento, il comportamento richiesto dalla norma nel termine da essa previsto" (Cass. SS.UU. n. [8094/2020](#)).

Le circostanze descritte dalle Sezioni Unite sembrano attagliarsi perfettamente alla nostra fattispecie, per cui, in assenza di un provvedimento legislativo specifico, sarebbe **auspicabile** un intervento dell'Agenzia delle Entrate che rassicurasse i contribuenti in tale senso, come peraltro già avvenuto in passato con la ris. n. [35/2002](#) emanata con riguardo alla crisi sismica del 1997 nella Marche e in Umbria.

Regolarizzazione con autofattura solo dopo avere avvisato il fornitore

L'Agenzia delle Entrate torna sulla fatturazione verso società partecipanti al Gruppo IVA

/ Luca BILANCINI

L'avvio della procedura di regolarizzazione da porre in essere qualora sia stata ricevuta una fattura non corretta ([art. 6](#) comma 8 lett. b) del DLgs. 471/97), dovrebbe essere preceduto, "ove possibile", dalla **comunicazione** al cedente/prestatore dell'errore commesso. In assenza dell'emissione, da parte di quest'ultimo, di una nota di variazione e di una nuova fattura regolare, il cessionario/committente potrà emettere la c.d. "autofattura denuncia". Sono, queste, alcune delle indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate nella risposta n. [133](#), pubblicata ieri.

Nel documento di prassi l'Amministrazione finanziaria torna ad occuparsi della questione relativa alla non corretta fatturazione nei confronti di società partecipanti al **Gruppo IVA**, in ordine alla quale erano stati forniti chiarimenti nella risoluzione n. [72/2019](#), offrendo peraltro ulteriori elementi che possono risultare di interesse anche in un ambito più generale.

Nel caso di specie un soggetto aveva emesso nel mese di novembre dello scorso anno una fattura nei confronti di un cliente aderente ad un Gruppo IVA con indicazione della partita IVA errata. Questi, accortosi dell'irregolarità del documento, procedeva entro trenta giorni dalla sua annotazione all'emissione di una autofattura ex [art. 6](#) comma 8 lett. b) del DLgs. 471/97. Solo nel mese di gennaio 2020, accedendo alla propria area riservata del portale "Fatture e Corrispettivi", il fornitore prendeva atto dell'esistenza di tale autofattura, domandandosi se fosse necessario, a questo punto, procedere alla emissione di una **nota di variazione** per poter recuperare in detrazione l'IVA addebitata nella fattura originaria.

Preliminarmente occorre ricordare che l'[art. 21](#) comma 2 lettera f) del DPR 633/72, include il numero di **partita IVA** del cessionario o committente (ove questi sia un soggetto passivo residente), fra gli elementi che devono essere obbligatoriamente indicati in fattura.

Si aggiunga poi che, ai sensi di quanto disposto dall'[art. 70-quinquies](#) del DPR 633/72, le operazioni poste in essere nei confronti di una società che partecipa al Gruppo IVA, da un soggetto che non ne fa parte, devono considerarsi effettuate **nei confronti** dello stesso **Gruppo IVA**. In tal caso, in base a quanto stabilito dall'[art. 3](#) del DM 6 aprile 2018, i partecipanti – o il rappresentante – comunicano ai fornitori "la partita IVA del Gruppo ed il codice fiscale del singolo acquirente".

Quanto sopra premesso, il cessionario/committente che riceve una fattura contenente l'indicazione del proprio numero di partita IVA in luogo di quello del Gruppo, sarà tenuto ad attivarsi per la sua **regolarizza-**

zione, al fine di procedere alla relativa annotazione e per potere esercitare il diritto alla **detrazione**. Come rilevato dalla già citata risoluzione n. [72/2019](#) e chiarito in precedenza dalla circolare n. [1/2018](#), per l'esercizio di tale diritto non è solo necessaria la sussistenza del requisito, sostanziale, dell'avvenuta esigibilità dell'imposta, ma anche la presenza di quello, formale, consistente nel possesso di una "valida fattura" redatta in conformità delle disposizioni dell'[art. 21](#) del DPR 633/72.

Conseguentemente, nel caso di specie, al fine di non incorrere nelle sanzioni previste dall'[art. 6](#) del DLgs. 471/97 (100% dell'imposta con un minimo di 250 euro), per il caso di fattura emessa **irregolarmente** da parte del cedente o prestatore, il cessionario o committente dovrà, entro trenta giorni dalla registrazione, presentare all'Ufficio di propria competenza, un "documento integrativo" in duplice esemplare recante le indicazioni prescritte dall'[art. 21](#) del DPR 633/72.

Posto l'obbligo pressoché generalizzato di emissione di fattura in formato elettronico, tale procedura potrà essere esperita, secondo quanto indicato nel provv. Agenzia delle Entrate n. 89757/2018 (§ 6.4), mediante emissione di un'autofattura in formato elettronico **mediante SdI**, nella quale riportare il codice **"TD20"**, nel campo "Tipo Documento", i dati del fornitore nella sezione relativa ai dati anagrafici del cedente/prestatore e i propri (con indicazione del numero di partita IVA del Gruppo) nella sezione anagrafica del cessionario/committente.

Niente nota di variazione con regolarizzazione del cessionario/committente

Un elemento di particolare interesse che emerge dalla risposta n. [133/2020](#) consta, come rilevato, nel fatto che prima di procedere all'emissione della suddetta "autofattura denuncia" il cessionario o committente avrebbe dovuto informare la controparte in ordine all'**errore** presente in fattura, chiedendo l'emissione di una nota di variazione ex [art. 26](#) del DPR 633/72 e di un nuovo documento correttamente compilato.

Tuttavia, qualora ciò non sia accaduto, il fornitore non è più tenuto ad emettere la suddetta nota per emendare il proprio errore, potendosi limitare ad annotare, nel registro IVA delle vendite, la circostanza che la regolarizzazione è già avvenuta ad opera del cessionario/committente con emissione di un'autofattura ex [art. 6](#) del DLgs. 471/97, che deve essere **"conservata agli atti"** senza necessità di annotazione.

Import agevolato per le sole mascherine "certificate"

Assonime ha riepilogato i requisiti per beneficiare dell'esenzione da dazi e IVA e per lo svincolo diretto

/ Emanuele GRECO

Numerosi interventi normativi e amministrativi si sono succeduti negli ultimi mesi per **regolare** le [importazioni](#) e le esportazioni di beni destinati a fronteggiare l'emergenza derivante dalla diffusione del COVID-19.

Assonime, con la circolare n. 7 datata 17 maggio 2020 e diffusa ieri, fornisce un significativo quadro di sintesi delle diverse disposizioni emanate (a livello unionale e a livello amministrativo), nonché della prassi amministrativa (sia in forma di nota o circolare, sia in forma di FAQ pubblicate sul sito internet dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli), al fine di descrivere l'impatto delle stesse e di fornire un concreto ausilio agli operatori del commercio internazionale e della *supply chain*.

Le misure di maggiore rilievo introdotte nella fase emergenziale riguardano:

- lo **snellimento** delle procedure di sdoganamento (mediante l'istituto dello "svincolo diretto" e dello "svincolo celere"), al fine di contribuire al rapido e efficiente approvvigionamento di tutti i dispositivi di protezione individuale, nonché di beni mobili di qualsiasi genere occorrenti per fronteggiare l'emergenza sanitaria (*cfr.* ordinanza n. 6 del Commissario straordinario);
- l'**esenzione** da dazi e da IVA all'importazione, fino al 31 luglio 2020, per i dispositivi di protezione individuale e per i materiali necessari a fronteggiare l'emergenza, oggetto di importazione da Stati terzi (*cfr.* decisione Commissione Ue n. 491/2020).

In merito alle procedure di **sdoganamento** per le mascherine, Assonime riepiloga i chiarimenti forniti in diversi documenti messi a disposizione dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli sul proprio sito internet.

Ai fini dell'importazione, è necessario distinguere fra tre tipologie di prodotti:

- le mascherine c.d. "chirurgiche", qualificabili come dispositivi medici;
- le mascherine protettive per il viso, di tipo almeno FFP2 e FFP3, annoverabili tra i dispositivi di protezione individuale;
- le mascherine "generiche".

Per le **mascherine** delle prime due categorie, importate in favore di specifici destinatari (Regioni e Province autonome; Enti territoriali locali; Pubbliche Amministrazioni; Strutture ospedaliere pubbliche ovvero private accreditate e/o inserite nella rete regionale dell'emergenza; Soggetti che esercitano servizi pubblici essenziali, di pubblica utilità e/o interesse pubblico), lo sdoganamento avviene con svincolo diretto.

Se il marchio CE è presente e valido, il dispositivo è sdoganabile immediatamente; altrimenti occorre inviare apposita autocertificazione all'Istituto Superiore di Sanità (nel caso delle mascherine "**chirurgiche**") ov-

vero all'INAIL (nel caso delle mascherine FFP2 e FFP3). Nei casi di importazione di mascherine DM o DPI per **uso personale**, non è possibile accedere alle procedure di sdoganamento né con svincolo diretto, né con svincolo celere. Tuttavia, nel caso di specie, gli Uffici Doganali "procederanno allo sdoganamento celere della merce senza segnalazione per requisizione in quanto in relazione alla ridotta quantità di materiale importato si presuppone l'uso lecito e personale della merce" (FAQ Agenzia Dogane e Monopoli).

Per quanto riguarda, infine, le **mascherine "generiche"** che apparentemente sembrano mascherine "chirurgiche", ma che in realtà non sono né testate, né certificate, invece, non è utilizzabile né la procedura di svincolo diretto, né lo svincolo celere. Le mascherine "generiche" possono essere sdoganate solo se soddisfino le condizioni di produzione e messa in commercio indicate nella circ. MISE n. [107886/2020](#).

In merito all'esenzione da dazi all'importazione, Assonime fornisce un interessante riepilogo dei beni che, in ragione della loro classificazione merceologica, sarebbero soggetti ad un'**aliquota daziaria** diversa da zero. Solo per questi, l'esenzione garantisce un beneficio finanziario apprezzabile. Si tratta, ad esempio delle già menzionate mascherine chirurgiche (12%), di vari indumenti protettivi per uso chirurgico/medico (12%), alcune tipologie di guanti (6,5%-8,9%), schermi facciali, tubi sterili, acido salicilico (6,5%), nonché delle mascherine FFP2 e FFP3 (6,3%).

Tra i prodotti importati per il contrasto all'emergenza da COVID-19 sono ad aliquota daziaria zero, invece, prodotti come i dispositivi di ventilazione, la quasi totalità dei saponi per mani, i tamponi, i kit diagnostici.

Come già chiarito nella circ. Agenzia delle Dogane n. [6/2020](#), è da intendersi riconosciuto il **beneficio dell'esenzione** dai diritti doganali anche all'immissione in libera pratica di beni che risultano ceduti allo Stato estero (non soggette ad IVA ai sensi dell'[art. 7-bis](#) del DPR 633/72), anche qualora l'importazione non sia effettuata direttamente dal destinatario finale del bene ma per suo conto.

Limiti all'esportazione fino al 25 maggio

Per limitare l'esportazione dei beni necessari al contenimento dell'emergenza, come noto, il Regolamento Ue n. [568/2020](#) richiede il rilascio di un'**apposita autorizzazione** da parte delle Autorità competenti (per l'Italia, il Ministero degli Affari esteri). La suddetta misura restrittiva è in scadenza il 25 maggio 2020, fatta salva l'adozione di un nuovo Regolamento che proroghi l'efficacia del precedente.

Imposte anticipate a rischio coronavirus

L'emergenza sanitaria potrebbe determinare lo storno delle attività per imposte anticipate rilevate in bilancio

/ Silvia LATORRACA

L'emergenza sanitaria conseguente alla diffusione del coronavirus sta provocando, nella maggior parte dei casi, una riduzione del fatturato delle imprese, con un effetto sui ricavi che saranno contabilizzati nel Conto economico del bilancio 2020 per i soggetti "solari", ma potrà incidere, altresì, su altre poste contabili.

Tra i possibili effetti che la crisi potrebbe determinare sul bilancio 2020, rientra il venir meno della ragionevole certezza del futuro recupero delle **attività per imposte anticipate**, con la conseguente necessità di ridurre il valore.

Secondo il documento OIC 25, le attività per imposte anticipate (anche dette *deferred tax assets* o DTA) rappresentano gli ammontari delle imposte sul reddito (dovute nell'esercizio in corso) che saranno recuperabili negli esercizi futuri e sono riferibili alle **differenze temporanee deducibili** (ossia differenze temporanee che, nella determinazione del reddito imponibile o della perdita fiscale di esercizi successivi, si tradurranno in importi deducibili quando il valore contabile dell'attività o della passività sarà estinto o realizzato, in tutto o in parte) o al riporto a nuovo di **perdite fiscali**.

Le differenze temporanee deducibili possono derivare, ad esempio, da componenti negativi di reddito deducibili ai fini fiscali in esercizi successivi a quello in cui vengono imputati a Conto economico (svalutazione di crediti ex [art. 106](#) del TUIR, ammortamento di beni materiali ex [art. 102](#) del TUIR, ecc.) o da componenti positivi di reddito tassabili in esercizi precedenti a quelli in cui vengono imputati a Conto economico.

Le imposte anticipate sono rilevate nell'esercizio in cui emergono le differenze temporanee e sono conseguite le perdite fiscali riportabili a nuovo.

Il principio contabile stabilisce che le DTA sono rilevate, nel rispetto del principio della prudenza, solo quando vi è la **ragionevole certezza** del loro futuro recupero. La ragionevole certezza è comprovata quando:

- esiste una proiezione dei risultati fiscali della società (pianificazione fiscale) per un periodo di tempo ragionevole, in base alla quale si prevede di avere **redditi imponibili non inferiori** all'ammontare delle differenze temporanee che si annulleranno o sufficienti per utilizzare le perdite fiscali; e/o,
- negli esercizi in cui si prevede l'annullamento della differenza temporanea deducibile o lo scomputo delle perdite fiscali, vi sono **sufficienti differenze temporanee imponibili** di cui si prevede l'annullamento.

Il documento OIC 25 precisa, inoltre, che il valore contabile di un'attività per imposte anticipate è rivisto a

ciascuna data di riferimento del bilancio.

Un'attività non contabilizzata in esercizi precedenti, in quanto non sussistevano i requisiti per il suo riconoscimento, è iscritta nell'esercizio in cui sono soddisfatti tali requisiti.

Per contro, la società **riduce il valore** contabile dell'attività se non vi è più la ragionevole certezza del suo futuro recupero. Negli esercizi successivi, il valore dell'attività per imposte anticipate è ripristinato nella misura in cui diviene ragionevolmente certo il suo recupero.

Alla luce di quanto sin qui riportato, in sede di redazione del bilancio 2020, occorrerà, in primo luogo, considerare le differenze temporanee deducibili sorte nel 2020 e le perdite fiscali conseguite nel 2020.

La società potrà rilevare le corrispondenti DTA ove sia ragionevolmente certa di recuperarle negli esercizi successivi e, quindi, di conseguire un reddito imponibile sufficiente per consentirne l'utilizzo (a tal fine, si ricorda che, in base all'[art. 84](#) del TUIR, per i soggetti IRES non sono previsti limiti di carattere temporale per l'utilizzo delle perdite). Tale rilevazione produrrà un **effetto positivo sul Conto economico**.

In secondo luogo, occorrerà considerare le DTA rilevate nei precedenti esercizi.

Ove la società ritenga che gli effetti della crisi non siano temporanei, con una previsione di perdite negli esercizi successivi o di redditi imponibili non sufficienti per consentire l'utilizzo delle DTA, dovrà ridurre il valore contabile di tali attività.

La riduzione (che deve essere rilevata nella voce "20 - Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate") produrrà un **effetto negativo sul Conto economico**, ulteriore rispetto a quello determinato dalla riduzione del fatturato.

Ove, invece, la società ritenga la crisi temporanea (con il conseguimento di perdite soltanto nel 2020), potrà mantenere il valore delle DTA rilevato in bilancio.

In merito alla valutazione della recuperabilità delle imposte anticipate e, più in generale, alle poste di bilancio interessate da processi di valutazione, il caso Assonime n. 5/2020 ha sottolineato come la valutazione delle perdite attese debba effettuarsi con riferimento **alla data di riferimento del bilancio**.

Alla chiusura dell'esercizio 2020 sarà presumibilmente possibile fare stime maggiormente attendibili sugli effetti della crisi rispetto a quelle che sono possibili ad oggi.

Cessione di mascherine “strumentale” all’attività

Esente da IVA la vendita, fino al 31 dicembre 2020, stando alla bozza del DL Rilancio

/ Luca BILANCINI e Simonetta LA GRUTTA

Il protocollo di regolamentazione delle misure per il contrasto e il contenimento della diffusione del coronavirus negli ambienti di lavoro, sottoscritto il 24 aprile scorso da Governo e parti sociali (*cf.* Allegato 6 del DPCM 26 aprile 2020), richiede che la prosecuzione di talune attività produttive possa avvenire “solo in presenza di condizioni che assicurino alle persone che lavorano adeguati livelli di **protezione**”.

In questo contesto, qualora i lavoratori siano oggettivamente impossibilitati a mantenere la distanza interpersonale di un metro, la **mascherina chirurgica** può costituire un dispositivo di protezione individuale (DPI), nel senso inteso dall’[art. 74](#) del DLgs. 81/2008 ([art. 16](#) del DL 18/2020).

Rappresentando, quindi, uno strumento necessario ai fini del corretto svolgimento delle attività lavorative, imprenditori e professionisti potrebbero avere deciso di adottare politiche di approvvigionamento di tali dispositivi (o, in taluni casi, di facciali filtranti Ffp2 o Ffp3), che comportino l’acquisto di grossi quantitativi, allo scopo di averne sempre una sufficiente **disponibilità** e di ottenere, nel contempo, sensibili **benefici** economici.

Gli operatori potrebbero non limitarsi a fare utilizzare ai dipendenti le mascherine sul luogo di lavoro, mettendole a disposizione di costoro o dei loro familiari, attraverso **cessioni** a un prezzo non superiore a quello previsto dall’Ordinanza [11/2020](#) (0,50 euro a pezzo), così da incentivarne l’uso a fini privati. Si fornirebbe, in questo modo, un contributo alla riduzione del contagio, attraverso un’iniziativa che ben potrebbe entrare nel novero di quelle azioni di “responsabilità sociale” promosse dall’Unione europea.

Può essere utile, quindi, una breve analisi dei **profili IVA** correlati all’utilizzo aziendale o alla possibile vendita di mascherine.

Quanto al primo aspetto si può affermare che la messa a disposizione gratuita di attrezzature che devono essere indossate dal lavoratore “allo scopo di proteggerlo da uno più rischi suscettibili di minacciarne la salute durante il lavoro” ([art. 74](#) del DLgs. 81/2008), non può essere assimilata a una cessione gratuita ex [art. 2](#) comma 2 del DPR 633/72. Si tratta, infatti, di beni **funzionali** all’attività d’impresa e non destinati a finalità estranee ad essa.

Diverso è il caso della **vendita** di mascherine al lavoratore o ai suoi familiari. Se non v’è dubbio si tratti di operazione rilevante ai fini IVA, considerata l’esistenza dei presupposti per l’applicazione del tributo, resta altresì inteso che, secondo le novità contenute nella

bozza del DL “Rilancio” (art. 127 del decreto), la cessione dovrebbe essere effettuata, sino al 31 dicembre 2020, in regime di esenzione – o, più precisamente, ad aliquota IVA pari a **zero**, posto che tale operazione non inciderebbe di per sé sul diritto alla detrazione –, o con applicazione dell’aliquota pari al 5%, a decorrere dal 1° gennaio 2021.

Qualche considerazione potrebbe essere opportuna con riferimento alla definizione della corretta **base imponibile** di tale cessione, qualora il prezzo di vendita fosse inferiore a quello cui il bene è reperibile sul mercato.

Sul punto si ritiene debba essere adottato il criterio generale dettato dall’[art. 13](#) comma 1 del DPR 633/72, attribuendo rilevanza al corrispettivo dovuto al cedente. Quando il legislatore ha inteso derogare a tale criterio, ne ha fatto specifica menzione nella norma. Si pensi al comma [3](#) lettera d) dell’articolo citato, che per la messa a disposizione di veicoli stradali a motore e di telefoni cellulari, effettuata dal datore di lavoro nei confronti del proprio personale, sancisce che la base imponibile sia costituita dal “valore normale dei servizi se è dovuto un corrispettivo inferiore a tale valore”.

La cessione ad un prezzo inferiore a quello di vendita al consumo potrebbe portare con sé alcune conseguenze nell’ambito delle **imposte dirette**. Occorre rammentare, infatti, che la differenza fra il valore normale del bene e la somma corrisposta al datore di lavoro dal dipendente costituirebbe un *fringe benefit* per quest’ultimo (*cf.* CM n. [326/97](#), § 2.3.1).

Altra questione potrebbe concernere la **detraibilità** dell’IVA sugli acquisti di mascherine successivamente destinate alla rivendita, qualora tali operazioni non fossero strettamente correlate all’attività propria dell’impresa.

Sul punto potrebbe venire in soccorso quanto affermato dalla Cassazione nella sentenza n. [5753/2010](#). I giudici di legittimità sottolineano infatti come possa sussistere la detraibilità qualora i beni e servizi dell’impresa siano impiegati nell’ambito di operazioni soggette ad imposta, “prescindendosi dalla **conformità** o meno delle singole operazioni all’**oggetto sociale**”.

Nel caso di specie, la cessione potrebbe rivelarsi necessaria in quanto, da un lato, il quantitativo di mascherine acquistato potrebbe essere **eccedente** rispetto al fabbisogno aziendale, mentre, dall’altro, la possibilità di dotare i familiari dei dipendenti di dispositivi di protezione individuale, potrebbe minimizzare, come sottolineato, il rischio che i lavoratori contraggano la malattia.

Per aprile e maggio 2020 sospesi solo i termini di versamento dei contributi

L'INPS chiarisce che l'art. 18 del DL 23/2020 non sospende gli adempimenti informativi e annuncia una successiva circolare

/ Daniele SILVESTRO

L'INPS, con la circ. n. [59/2020](#), fornisce le **istruzioni** in ordine all'ambito di applicazione dell'[art. 18](#) del DL 23/2020 (decreto liquidità), che ha previsto ulteriori interventi aventi ad oggetto la sospensione dei versamenti contributivi, integrando il previgente assetto normativo cui lo stesso Istituto aveva dato applicazione con le circ. n. [37/2020](#) e n. [52/2020](#). Inoltre, a seguito delle modifiche apportate in sede di conversione del DL [18/2020](#) (Cura Italia), è prevista l'uscita di una circolare con nuove istruzioni.

Dopo aver riepilogato quanto previsto dall'[art. 18](#) del DL 23/2020, l'Istituto previdenziale precisa subito che tale disposizione non sospende gli adempimenti informativi, ma unicamente i **termini dei versamenti** in scadenza nei mesi di aprile e di maggio 2020.

Inoltre, in relazione alla normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato, la sospensione in esame si caratterizza come intervento **generalizzato**, vale a dire potenzialmente rivolto a tutti i soggetti contribuenti con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa in Italia. Per effetto di ciò, la norma non determina un vantaggio a favore di determinati settori, Regioni o tipi di imprese. Pertanto, la disciplina della predetta sospensione non è sussumibile tra quelle disciplinate dall'[art. 107](#), par. 1 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea (aiuti concessi dallo Stato ovvero mediante risorse statali).

Nella sospensione, si legge nella circolare in commento, sono ricompresi anche i versamenti relativi ai **piani di rateazione** concessi dall'Istituto, alle note di rettifica, nonché agli atti di recupero da accertamento amministrativo o di vigilanza le cui scadenze ricadano nel periodo di aprile e maggio 2020.

Per quanto riguarda le aziende agricole assuntrici di manodopera che si avvalgono della sospensione degli adempimenti di cui agli [artt. 5 e 8](#) comma 2 del DL 9/2020 e dell'[art. 61](#) comma 2 del DL 18/2020, ed inviano le denunce di manodopera agricola relativa al primo trimestre 2020 entro il mese di maggio 2020, sono tenute ad effettuare i versamenti della relativa contribuzione entro la **scadenza ordinaria**, prevista per il 16 settembre.

Tutto ciò premesso, l'INPS passa poi a dettare le **istruzioni operative** per l'esposizione dei dati all'interno del flusso UniEmens.

Le aziende con dipendenti, a cui l'Istituto attribuirà il codice di autorizzazione "7G", per i periodi di paga-

avanti scadenza tra il 1° aprile e il 31 maggio 2020, inseriranno nell'elemento "DenunciaAziendale", "AltrePartiteACredito", "CausaleACredito" i codici di nuova istituzione "N970", "N971" e "N972", già comunicati con il precedente messaggio [1754/2020](#) (si veda "[Nuovi codici UniEmens per i contributi sospesi nei mesi di aprile e maggio](#)" del 28 aprile). Con l'inserimento dei suddetti codici, le aziende **dichiarano di possedere** i requisiti previsti ai fini della sospensione dei versamenti ex [art. 18](#) commi da 1 a 5 del DL 23/2020.

Con riferimento agli artigiani e commercianti, la circolare evidenzia che rientrano nell'ambito di applicazione della sospensione dei termini di versamento, previsti dall'[art. 18](#) del DL 23/2020, i soggetti che risultano titolari di imprese la cui forma giuridica sia ditta individuale e impresa familiare. Per effetto della citata disposizione, risulta sospesa **la prima rata** di contribuzione sul minimale anno 2020 dovuta dagli artigiani ed esercenti attività commerciali, la cui scadenza era fissata al 18 maggio 2020.

L'INPS ricorda inoltre che possono avvalersi della sospensione i **soci lavoratori** di società, precisando che i requisiti di legge per poter fruire della sospensione contributiva (diminuzione del fatturato o dei corrispettivi) devono essere riferiti all'impresa per la quale sussiste l'obbligo di iscrizione alla gestione. Ad esempio, un iscritto che presenta una pluralità di partecipazioni societarie potrà conseguire il requisito soltanto con riferimento all'impresa per la quale sussiste l'obbligo di iscrizione alla gestione.

In merito alla Gestione separata, i committenti dichiarano di possedere i requisiti previsti ai fini della sospensione dei versamenti ex [art. 18](#) del DL 23/2020 mediante l'inserimento dei codici di sospensione "28", "29" e "30", all'interno dell'elemento "CodCalamita", "Collaboratore" del flusso UniEmens. Mentre, per i liberi professionisti **non sono previste** scadenze di versamento riferite alla contribuzione corrente; la sospensione opera, invece, per i versamenti relativi ai piani di rateazione concessi dall'Istituto.

Infine, si segnala che le aziende agricole che, ai sensi dell'[art. 62](#) comma 2 del DL 18/2020 (Cura Italia), si avvalgono della sospensione dei versamenti con scadenza nel periodo compreso dall'8 marzo al 31 marzo 2020 sono tenute a presentare apposita **domanda** utilizzando i servizi on line, la cui disponibilità sarà resa nota con specifica "news" nei servizi telematici.

Ammessi i passaggi biunivoci fra ODV e APS

Il Ministero del Lavoro ha chiarito che non vi è alcuna necessità di devoluzione del patrimonio

/ Luciano DE ANGELIS

È ammissibile sia, per le associazioni di promozione sociale, la modifica del proprio statuto divenendo organizzazioni di volontariato, sia il passaggio inverso, senza alcuna necessità di devoluzione dei relativi patrimoni. In tal caso non si tratterebbe di una trasformazione civilisticamente intesa, ma di un **mutamento di qualifica** all'interno del comune mondo del Terzo settore.

È questo il contenuto essenziale della nota del Ministero del Lavoro n. 4313 di ieri, 18 maggio 2020, avente a oggetto la trasformazione da ODV in APS e viceversa in regime transitorio, in assenza del RUNTS.

La stessa nota esamina una serie di quesiti in merito alla possibilità che alcune associazioni già iscritte al registro regionale delle organizzazioni di volontariato (ODV) possano, in maniera diretta, modificare la propria iscrizione nel registro adottando uno statuto che si richiami, invece, alla normativa in materia di associazionismo di promozione sociale. Ci si chiede, inoltre, la legittimità di un processo inverso e cioè se associazioni, già iscritte al registro regionale delle APS, possano modificare il relativo statuto assumendo la configurazione di organizzazioni di volontariato.

I dubbi esposti nella richiesta di parere riguardano, in particolare: il fatto che le APS, per potersi iscrivere al registro regionale, debbano avere **almeno un anno** di attività come tali post costituzione come attualmente richiesto dalla L. 383/2000; se le ODV a cui è connesso il riconoscimento dello status giuridico di ONLUS siano tenute alla **devoluzione** del patrimonio o se esso possa essere mantenuto in capo all'ente che consegua l'iscrizione nel diverso registro regionale e, inoltre, se in detta "traslazione" sia applicabile l'[art. 2498](#) c.c. in materia di trasformazione societaria.

Con riferimento al primo tema valgono secondo il Ministero le attuali norme, poiché, come già affermato nella circ. n. 12604 del 29 dicembre 2017 sotto il profilo pubblicistico, in merito ai rapporti con la Pubblica Amministrazione in tema di procedimenti relativi all'iscrizione o alla cancellazione dagli attuali registri pubblici, le iscrizioni agli attuali registri continuano a essere regolate dalle norme procedurali **in essere**. Ne consegue che l'ODV, per ottenere il passaggio nel registro delle APS, dovranno aver operato almeno per un anno nella nuova veste.

In tal modo, si legge nella nota, verrebbe garantita

all'ente, facente già parte del Terzo settore in virtù dell'esistente iscrizione in uno dei registri vigenti dell'associazionismo di promozione sociale o del volontariato, la possibilità di esercitare l'**autonomia privata** attraverso l'adozione delle scelte organizzative funzionali, da un lato, al miglior perseguimento dei fini statutari e, dall'altro, alla permanenza nel perimetro del Terzo settore, anche nella fase transitoria, prodromica alla successiva iscrizione alla sezione del RUNTS, maggiormente rispondente alle proprie caratteristiche.

In merito al secondo tema, per il Ministero del Lavoro la possibilità per APS e ODV di modificare la loro configurazione deve essere garantita agli enti **senza** comportare alcun tipo di **penalizzazione** riguardante il **patrimonio residuo**, per l'intera vita dell'ente all'interno del suddetto perimetro del Terzo settore, mentre muterà in caso di fuoriuscita da esso. Non a caso, la devoluzione del patrimonio, al di fuori dell'estinzione o scioglimento dell'ente ([art. 9](#) del DLgs. 117/2017) si produce, ai sensi dell'[art. 50](#) comma 2, solo in ipotesi di cancellazione dal RUNTS, e non da una delle sezioni di esso. La motivazione di tale disposizione, si legge nella nota, risiede nel fatto che anche in caso di trasferimento in un'altra sezione del RUNTS il patrimonio dell'ente trasferito rimane assoggettato a un regime vincolato che ne garantisce l'impiego per lo svolgimento di attività di interesse generale.

Opera il principio della continuità dei rapporti giuridici

Per quanto riguarda, infine, l'applicabilità, nel caso di specie, dell'[art. 2498](#) c.c., circa la **continuità** dei **rapporti giuridici** in tema di trasformazione societaria, la nota ministeriale evidenzia come il trasferimento da un registro all'altro non sia tecnicamente riconducibile alla fattispecie della trasformazione in senso civilistico, dovendosi più propriamente parlare di un mutamento di qualifica che va altresì a modificare il regime giuridico cui l'ente viene assoggettato.

A maggior ragione, quindi, deve ritenersi operante il principio della continuità dei rapporti giuridici, considerando il fatto che non ci troviamo davanti a un nuovo soggetto ma allo stesso ente, che modifica la propria **qualificazione soggettiva**, ma non la propria natura associativa.

Sospensione dei versamenti dei premi da comunicare all'INAIL

In una circolare riepilogativa delle scadenze sospese, l'Istituto preannuncia l'attivazione a breve di un servizio on line per le comunicazioni

/ Fabrizio VAZIO

Nella giornata di ieri, l'INAIL ha pubblicato la circolare n. [21](#), dedicata alla conversione in legge (L. [27/2020](#)) del DL [18/2020](#), c.d. decreto "Cura Italia", titolata "Emergenza epidemiologica da COVID-19. Disposizioni del decreto-legge 8 aprile 2020, n. [23](#) in materia di **sospensione dei versamenti dei premi** per l'assicurazione obbligatoria. Conversione in legge del decreto-legge 17 marzo 2020, n. [18](#). Integrazioni alla circolare INAIL 27 marzo 2020, n. 11. Istruzioni operative".

È un testo molto complesso in quanto, come detto, riguarda sia la conversione del DL Cura Italia sia altre disposizioni, mentre ne resta ovviamente fuori la trattazione del c.d. decreto "Rilancio", non ancora pubblicato in Gazzetta Ufficiale al momento dell'uscita della circolare.

Innanzitutto, l'INAIL fa un lungo *excursus* sulla sospensione dei versamenti previsti per una serie di soggetti dettagliatamente indicati all'interno delle varie norme, riassumendoli poi in un **prospetto** allegato alla stessa circolare.

La circolare si sofferma altresì sulle **rateazioni**, argomento importante, precisando che i soggetti in possesso dei requisiti e delle condizioni per usufruire delle sospensioni stabilite dai DL [18/2020](#) convertito e DL [23/2020](#) (ancora in attesa di conversione) beneficiano anche della sospensione dei versamenti delle rate mensili, inclusa la prima, derivanti da provvedimenti di concessione delle rateazioni ex [art. 2](#), comma 11 del DL 338/1989 (conv. L. [389/1989](#)).

Come specificato nelle circolari precedenti, le **rate sospese**, compresa la prima ove questa scada nel periodo di sospensione, dovranno essere versate tutte nel mese successivo al termine della sospensione, assieme alla rata in scadenza in tale mese.

Per i soggetti che possono beneficiare delle sospensioni previste per il mese di maggio 2020, dettagliatamente esposti nella circolare, l'INAIL precisa che ricade nella sospensione stessa la seconda rata dell'autoliquidazione 2019/2020 in scadenza il **18 maggio 2020** per i soggetti titolari di PAT con polizza dipendenti e/o polizza artigiani (gestione Industria) e per quelli titolari di PAN.

Sono sospesi anche i premi del primo trimestre gennaio/marzo 2020 delle società di somministrazione per i lavoratori con contratto di somministrazione in scadenza il 18 maggio 2020, nonché la rata mensile in scadenza il 18 maggio del premio speciale unitario dovuto a titolo di anticipo 2020 dai pescatori autonomi e associati in cooperative della piccola pesca marittima e della pesca nelle acque interne, titolari della polizza speciale pescatori.

È importante notare che gli interessati alla sospensione devono **comunicare all'INAIL** di aver effettuato la sospensione dei versamenti, specificando la disposizione che hanno applicato e dichiarando altresì di essere in possesso delle condizioni previste dalla medesima disposizione per usufruire del beneficio, fermo restando i controlli successivi sull'effettiva sussistenza dei requisiti.

La circolare preannuncia l'attivazione a breve di un **servizio on line** a tal fine.

Molto importante è il punto L della circolare, che contiene un dettagliato **riassunto** di tutte le sospensioni intervenute: esso va letto insieme con l'allegato n. 5, che riepiloga il complesso dettato normativo, quantomeno fino al 18 maggio 2020.

Indicazioni anche sull'attività ispettiva

Con riferimento all'attività ispettiva, l'Istituto chiarisce fra l'altro che la **notificazione dei verbali unici** di accertamento e notificazione non regolamentati dalla L. [689/1981](#) (che non contengono quindi illeciti amministrativi) è sospesa, su tutto il territorio nazionale, dal 23 febbraio 2020 al 15 maggio 2020 e fino a tale data è sospeso il termine per la presentazione di ricorsi amministrativi e di scritti difensivi.

Sempre in relazione all'attività ispettiva, la circolare INAIL fa da completamento alla nota dell'INL del [6 maggio 2020](#), in cui la questione viene abbondantemente sviscerata, con riferimento a tutte le sospensioni afferenti i procedimenti di pertinenza dell'Ispettorato nazionale del lavoro.

Nel trasferimento d'azienda con immobili rileva l'attività di locazione

Da chiarire se la locazione a terzi rientra nell'attività di impresa o nella mera attività di gestione del proprio patrimonio immobiliare

/ Enrico ZANETTI

Nel caso in cui nell'oggetto di un **atto di trasferimento**, in possesso o in detenzione, siano compresi uno o più immobili locati a terzi, questi ultimi sono in linea generale irrilevanti ai fini della configurazione dell'atto quale cessione, affitto o conferimento d'azienda, piuttosto che quale atto, locazione o conferimento di immobili (ed altri elementi patrimoniali e obbligatori meramente accessori), posto che i beni locati a terzi non possono certo rientrare tra quelli organizzati dall'imprenditore per l'esercizio della propria attività di impresa.

Tale assunto resta però vero a patto che l'attività esercitata non consista proprio nella **locazione** o comunque nella messa a disposizione a terzi degli immobili facenti parte del proprio patrimonio.

In questo caso, infatti, gli immobili locati a terzi rientrano a pieno titolo tra i **beni necessari** per lo svolgimento della predetta attività.

Il punto è tuttavia chiarire a monte se l'attività che viene svolta mediante la locazione a terzi degli immobili rientri nel novero delle **attività di impresa**, oppure costituisca una mera attività di gestione del proprio patrimonio immobiliare, posto che soltanto nel primo caso si potrà parlare di "azienda immobiliare" e non di mera pluralità di beni immobili.

È di tutta evidenza la rilevanza che la questione assume dal punto di vista fiscale, posto che la disciplina ai fini delle imposte dirette e indirette di un atto di cessione, affitto o conferimento d'azienda è sensibilmente diversa da quella di un atto di cessione, affitto o conferimento di una **mera pluralità** di immobili locati.

La differenza tra "attività commerciale di locazione o comunque di messa a disposizione a terzi del proprio patrimonio immobiliare" e "attività non commerciale di mera gestione del proprio patrimonio immobiliare" non è sempre di agevole individuazione.

La mera gestione assume le caratteristiche della vera e propria **attività commerciale** quando:

- la gestione del patrimonio immobiliare viene svolta con i crismi della sistematicità e mediante una organizzazione diretta a realizzare un risultato economico stabile (ris. Agenzia Entrate 1° luglio 2009 n. [169](#));
- l'attività va al di là della mera locazione e si estrinseca in una "gestione attiva" degli immobili locati.

Gli immobili che si prestano a una **"gestione attiva"** sono "ad esempio, gli immobili che fanno parte di complessi immobiliari aventi destinazione unitaria, quali villaggi turistici, centri sportivi, gallerie commerciali" (circ. Agenzia Entrate 29 marzo 2013 n. [7](#), § 4).

Sempre a titolo esemplificativo, dovrebbero rientrarvi anche gli immobili destinati a **spazio attrezzato** ad uso ufficio con gestione centralizzata di alcuni servizi, quali ad esempio quelli di ricevimento degli ospiti o segreteria.

Ciò in coerenza al fatto che si può parlare di "gestione attiva" degli immobili locati quando, "accanto ad un'attività di gestione passiva che si manifesta con la mera percezione di canoni di locazione/affitto relativi ad una pluralità di immobili, si ponga in essere un'attività consistente nell'**esecuzione** di una serie di servizi complementari e funzionali alla utilizzazione unitaria del complesso immobiliare, con finalità diverse dal mero godimento dello stesso" e purché in capo al locatore sussista una struttura organizzativa e operativa propria, funzionale alla prestazione dei servizi medesimi o quanto meno al coordinamento di quelli esternalizzati in outsourcing (circ. Agenzia Entrate 29 marzo 2013 n. 7, § 4).

Quando dunque oggetto di trasferimento è una pluralità di immobili locati a terzi (e di altri elementi patrimoniali e obbligatori) che per le loro caratteristiche funzionali sono idonei a consentire una "gestione attiva" dei medesimi e/o che per la loro numerosità sono idonei a consentire da parte del possessore una gestione sistematica e organizzata del patrimonio, diretta a realizzare un **risultato economico stabile**, appare corretta la qualificazione dell'atto alla stregua di cessione, affitto o conferimento di "azienda immobiliare", invece che di cessione, locazione o conferimento di immobili (ed altri elementi patrimoniali e obbligatori meramente accessori).

Tuttavia, se a livello di **principio generale** la giurisprudenza è ormai consolidata nell'affermare che, ai fini della configurazione dell'oggetto di un atto di trasferimento quale azienda, non è necessario che la stessa sia esercitata dal dante causa per l'esercizio dell'impresa al momento del trasferimento (Cass. n. [9575/2016](#), Cass. n. [24913/2008](#), Cass. n. [8362/92](#)), nel particolare caso delle "aziende immobiliari" sembra invece corretto ritenere assolutamente opportuna l'attualità dell'esercizio al momento del trasferimento, posto che è proprio la modalità con cui viene esercitata l'attività di locazione degli immobili a terzi a costituire elemento qualificante della natura commerciale (e non meramente gestoria) dell'attività e, quindi, della natura aziendale dell'insieme di beni e diritti mediante i quali l'attività è esercitata.

Tassi bassi ancora per molto tempo

Per l'efficacia delle politiche fiscali bisognerà aspettare il primo trimestre 2021: difficile ipotizzare movimenti significativi sui tassi nei prossimi mesi

/ Stefano PIGNATELLI

I dati macro Ue ed Usa ampiamente negativi, le tensioni tra Usa e Cina e le recrudescenze del COVID-19 vengono assorbite bene dai mercati. Si è avuta quindi la conferma che in questa fase i dati, gli **indici di fiducia** e le previsioni sono lasciati in secondo piano anche perché le forbici previsionali sono incredibilmente ampie, riviste settimanalmente e quindi assolutamente insignificanti. Per completezza comunque riassumiamo i dati più importanti comunicati la scorsa settimana.

L'economia della zona euro ha visto la **peggiore contrazione** mai registrata nei primi tre mesi dell'anno a seguito dei lockdown. Il Pil Ue si è contratto del 3,8% su base trimestrale con un calo del 3,2% su base annua, in linea con le previsioni degli economisti. Si tratta del calo trimestrale più drastico dall'inizio delle serie storiche nel 1995. Su base tendenziale, il calo è stato il più netto dal terzo trimestre del 2009 (-4,5%).

La Francia ha registrato la contrazione trimestrale peggiore, del 5,8%, seguita dalla Spagna con -5,2%. Il Pil italiano è sceso del 4,7% su base trimestrale, spingendo ufficialmente il Paese in recessione dopo la contrazione dello 0,1% dell'ultimo trimestre del 2019. La Germania ha resistito meglio al periodo di lockdown con una contrazione del 2,2%. Negli Usa le vendite al dettaglio di aprile continuano a evidenziare gli effetti economici devastanti della pandemia con una **flessione mensile** del 16,4%, più marcata del calo di 12% indicato dal consensus (seguì tassi e costo funding su www.aritma.eu).

Con i dati che contano poco le attenzioni sono sull'andamento delle **curve pandemiche** e sulle dichiarazioni delle banche centrali a cui è affidato il compito della ripresa. Un esempio significativo è l'intervista al presidente Fed che ha ammonito a non "scommettere contro l'economia americana", destinata nel medio lungo periodo a tornare nella condizione precedente lo scoppio della pandemia; la banca centrale "non è a corto di munizioni" ed è in grado di sostenere il sistema nel corso della ripartenza.

Per risalire la china ci vorrà del tempo, ma, ipotizzando che non ci sia una seconda ondata di contagi, la ripresa si comincerà a vedere bene nel corso dell'anno prossimo. Powell precisa che "non c'è limite" all'azione della Fed nel portare la liquidità a chi ne ha bisogno, ma ribadisce che per il momento non c'è l'intenzione di portare i tassi in negativo, anche se il mercato continua a pensare che lì si arriverà. Il monito di Powell a non "scommettere contro l'economia americana", de-

stinata nel medio lungo periodo a tornare nella **condizione precedente** lo scoppio della pandemia, si fa sentire stamattina con le borse positive, dopo una settimana, quella appena trascorsa, difficile.

Dello stesso avviso è il capoeconomista Bce secondo cui l'economia della zona euro non tornerà ai livelli pre-pandemici fino al prossimo anno, forse più tardi, aggiungendo che la Bce è pronta a **modificare** i suoi strumenti se necessario.

Se effettivamente il percorso di recupero dell'economia sarà quello indicato sopra – con molti rischi sul cammino – ma con le banche centrali che sono pronte a fare tutto il possibile per evitarli, è difficile immaginare un rialzo dei tassi nel corso del 2020 e anche per buona parte del 2021 nonostante la ripresa; l'aumento enorme del debito privato e pubblico, costringerà le banche centrali a mantenere bassi i tassi.

Difficile immaginare un rialzo dei tassi nel corso del 2020

Sul fronte europeo la maggior condivisione del debito (*Recovery fund* o altri strumenti) potrebbe condurre ad un restringimento degli spread tra Paesi nell'ipotesi che non si registrino tensioni sull'Italia. I mercati non vorranno mettersi contro la potenza di fuoco delle banche centrali che quindi riusciranno a **condizionare** sia la parte breve sia quella lunga dei tassi.

Ieri Germania e Francia si sono dichiarate d'accordo "su un piano temporaneo da 500 miliardi di euro che vengano dalle spese del bilancio dell'Ue, quindi non prestiti, a disposizione delle regioni e dei settori più colpiti dalla pandemia", ha detto Angela Merkel dopo il vertice in videoconferenza con Emmanuel Macron. Il *Recovery fund* deve dare un contributo decisivo perché l'Europa "esca rafforzata e solidale dalla crisi del coronavirus".

Il Bund 10 ha trovato in area -0,50% un suo punto di equilibrio: eventi negativi – in particolare la verifica dell'inefficacia delle misure economiche adottate e/o di un **ritorno al lockdown** – potrebbero spingerlo verso -1%; viceversa se i mercati si faranno convincere dell'efficacia delle misure europee, il Bund 10 potrebbe muoversi verso la parte alta del range -0,50%/-0,20% che ne sta contraddistinguendo le oscillazioni nel 2020. Ma per vedere l'efficacia delle politiche fiscali bisognerà aspettare almeno il primo trimestre 2021 e quindi è difficile ipotizzare movimenti direzionali significativi sui tassi nei prossimi mesi.

Fallito non legittimato contro il decreto di esecutività dello stato passivo

I provvedimenti del giudice delegato in sede di formazione dello stato passivo hanno efficacia solo endoconcorsuale

/ Antonio NICOTRA

In tema di procedure concorsuali, non sussiste la legittimazione del fallito ad **impugnare** i provvedimenti adottati dal giudice delegato in sede di formazione dello stato passivo, non solo perché carenti di definitività e con efficacia meramente **endoconcorsuale**, ma anche in ragione dell'[art. 43](#) del RD 267/42, che, per i rapporti patrimoniali del fallito compresi nel fallimento, riconosce in via esclusiva la legittimazione al curatore, e dell'[art. 98](#) del RD 267/42, a tenore del quale il decreto con cui il giudice rende esecutivo lo stato passivo non è suscettibile di denuncia con rimedi diversi dalle impugnazioni tipiche in esso disciplinate, esperibili soltanto dai soggetti legittimati, tra i quali non figura il fallito.

Con tali conclusioni, la pronuncia della Cassazione n. [1197/2020](#) aderisce all'orientamento consolidato nella giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. nn. 7407/2013, 19653/2006 e [5095/2012](#)).

Nel caso di specie il Tribunale respingeva il ricorso presentato dalla società fallita, ex [art. 98](#) del RD 267/42, per contestare la sussistenza di crediti **ammessi** allo stato passivo del fallimento, rilevando il difetto di legittimazione ad agire della società. Veniva, altresì, escluso che ricorresse l'ipotesi di azione sostitutiva cagionata dall'inerzia del curatore nel proporre le necessarie impugnazioni, trattandosi, invece, di una valutazione negativa del curatore circa la ricorrenza dei presupposti per richiedere la revocazione dei crediti ammessi.

In ordine alla legittimazione del fallito, la Cassazione n. 5095/2012 aveva stabilito che l'impedimento del fallito all'impugnazione dei crediti ammessi trovava fondamento nella natura stessa del **procedimento** di verifica dei crediti, delineato dalla legge fallimentare come procedimento interno alla procedura concorsuale (sia nel sistema anteriore, sia in quello successivo alla riforma del 2006), che si svolge tra creditori e non contro il fallito, nei cui confronti i provvedimenti di ammissione, aventi efficacia endofallimentare finalizzata alla ripartizione dell'attivo, sono inopponibili nell'ipotesi di un ritorno in *bonis* (cfr., ex multis, anche Cass. n. [12823/2003](#) e n. [2573/2002](#)). A fronte di tale sistema normativo, la preclusione non può essere aggirata neanche avvalendosi dello strumento straordinario previsto dall'[art. 111](#) Cost., stante l'efficacia endofallimentare ed il carattere non definitivo dei provvedi-

menti impugnati.

Con tale intervento, la Suprema Corte ha, altresì, precisato come il fallito sia privo della **legittimazione** sostanziale e capacità processuale funzionali a contestare le pretese creditorie, non essendo parte del sub-procedimento di verifica; né, in senso opposto, può argomentarsi in base alla disposizione di cui all'[art. 95](#) del RD 267/42, che prevede unicamente che il fallito possa chiedere di essere **sentito**.

Del resto, l'[art. 95](#) del RD 267/42, anche nella formulazione ante 2006, prevedeva che il fallito "doveva" essere sentito e la giurisprudenza (cfr. Cass. n. 7407/2013) ne aveva tratto la conclusione che la norma, lungi dall'attribuire allo stesso la veste di legittimato sostanziale o formale in seno al sub-procedimento, era dettata dalla necessità di consentire la **partecipazione** a tale fase della procedura di tutti i soggetti coinvolti nel fallimento (nell'esercizio di un'attività di cooperazione a tutela dell'interesse generale, del ceto creditorio e del fallito, ed all'esatta individuazione della massa passiva), ma non introduceva, sul piano giuridico, un vero e proprio contraddittorio tra il fallito ed il singolo creditore, né attribuiva al primo un potere autonomo di azione (cfr. Cass. nn. [3719/2003](#) e [667/2000](#)).

Legittimazione sostitutiva per inerzia degli organi procedurali

I principi enunciati trovano ulteriore conferma alla luce dell'attuale formulazione dell'[art. 98](#) del RD 267/42, che ha esteso al curatore la possibilità – in passato concessa unicamente ai creditori – di impugnare per **revocazione** lo stato passivo; il legislatore ha, quindi, voluto escludere il fallito dal novero dei soggetti legittimati all'impugnazione.

La normativa speciale, specificamente dettata per la procedura di verifica dello stato passivo, che elenca in via **tassativa** i soggetti legittimati all'impugnazione, prevale sui generali principi interpretativi dell'[art. 43](#) del RD 267/42, enunciati dalla giurisprudenza in ordine alla legittimazione sostitutiva del fallito, in caso di inerzia degli organi fallimentari (cfr., sul tema, Cass. n. [23435/2004](#) e Cass. [292/2005](#)).

Tale legittimazione, infatti, può trovare ingresso nelle sole cause attive, relative ai rapporti di **diritto patrimoniale** del fallito compresi nel fallimento.

Possibile concentrare il modello "SR100" su un'unica unità produttiva

Il Consiglio nazionale dell'Ordine dei Consulenti del lavoro, con il comunicato n. 4177/2020, riporta le **informazioni** relative all'esito dell'ultimo incontro tenutosi l'11 maggio con i rappresentanti della Direzione generale dell'INPS.

La prima questione trattata riguarda le domande CIGD per le aziende **plurilocalizzate** che, in base alle disposizioni vigenti, e a tutti i casi antecedenti alle modifiche apportate alle diverse procedure a opera del decreto Rilancio, devono essere presentate al Ministero del Lavoro e delle politiche sociali.

Sul punto, sono riportate alcune questioni che non sono state chiarite dall'INPS con la circ. n. [58/2020](#). Ad esempio, per una società con 200 unità produttive, che riceve un'unica autorizzazione ministeriale, l'INPS consente la possibilità di concentrare l'istanza "modello IG_15_deroga" (cod. "SR100") su un'**unica unità produttiva** a scelta, sempreché vi sia identità di numero di matricola. Tale possibilità però comporta per

l'impresa un unico conteggio delle settimane utilizzate che, invece, nel caso di invio dei modelli "IG 15" per ciascuna unità produttiva, sarebbe distinto per ciascuna di queste.

Se la società ha un'unica produttiva e 199 unità operative, e riceve un'unica autorizzazione ministeriale, l'Istituto precisa che, se tutte le 199 unità operative presenti nell'anagrafica aziendale risultano collegate all'unica unità produttiva, si potrà procedere all'invio di **un unico** "modello IG_15_deroga" (cod. "SR100").

Una seconda questione riguarda il conteggio delle settimane per la richiesta della cassa integrazione e/o dell'assegno ordinario e la possibilità di recuperare a consuntivo eventuali giornate non utilizzate da nessun lavoratore. L'INPS ha precisato che per l'estensione di tale criterio anche alla cassa integrazione in deroga sono in corso **approfondimenti** con il Ministero del Lavoro.

Accise dovute dal depositario compensabili con l'IVA

Con la consulenza giuridica n. 4 pubblicata ieri, 18 maggio 2020, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, per le merci movimentate in conto proprio, i depositari possono **compensare l'accisa** dovuta con il proprio credito IVA.

Come chiarito dall'Agenzia, infatti, è ammesso versare le accise utilizzando il modello "F24 ACCISE" con possibilità di compensazione con crediti per altre imposte. Viceversa, non è consentito utilizzare le **eccedenze** a credito per accise al fine di compensare i debiti relativi ad altre imposte e contributi.

Resta inteso, inoltre, che la **compensazione** è consentita quando i debiti e i crediti sono riferibili allo stesso soggetto passivo, non potendosi utilizzare in compensazione crediti d'imposta maturati da altri soggetti (es. circ. Agenzia delle Dogane n. [39/2003](#)).

Nel caso esaminato, dunque, il titolare del **deposito fiscale** autorizzato può legittimamente compensare l'accisa dovuta con il proprio credito IVA, entro il limite massimo compensabile.

Procedura web per i corrispettivi aggiornata con il pagamento tramite buoni pasto

Con una notizia pubblicata all'interno dell'area tematica "Fattura elettronica e corrispettivi telematici" del sito dell'Agenzia delle Entrate, è stato reso noto l'aggiornamento della procedura web "**Documento commerciale on line**", ora arricchita di nuove funzioni.

Si ricorda che la procedura in argomento è accessibile dall'area riservata del portale Fatture e Corrispettivi e consente agli esercenti che effettuano operazioni al dettaglio ex [art. 22](#) del DPR 633/72 di generare il documento commerciale da rilasciare al cliente, nonché, contestualmente, di **memorizzare e trasmettere** all'Amministrazione finanziaria i dati dei corrispettivi giornalieri ai sensi dell'[art. 2](#) del DLgs. 127/2015.

Un primo aggiornamento del servizio riguarda la possibilità,

per gli esercenti, di inserire il prezzo unitario del bene ceduto o del servizio reso al lordo dell'IVA. Sarà infatti la procedura stessa a **scorporare** in automatico l'imposta. Di conseguenza, nella sezione "Rubrica prodotti e servizi", i prezzi unitari già indicati sono automaticamente riconvertiti al lordo dell'IVA.

Ulteriori aggiornamenti riguardano, poi:

- l'inserimento di una sezione della procedura che consente di differenziare tra le tipologie di corrispettivi **non riscossi**;
- l'aggiunta dei **ticket restaurant** tra le modalità di pagamento selezionabili.

Infine, è stata introdotta la possibilità di effettuare **resi** o **annulli** anche nel caso di documenti commerciali non trasmessi tramite la procedura web.

Analogamente a quanto indicato dall'Istituto di previdenza con il messaggio n. [4283/2017](#), i datori di lavoro interessati a conguagliare importi di ANF arretrati possono procedere alla richiesta degli importi spettanti, per ogni singolo dipendente, entro un tetto massimo di 3.000 euro, valorizzando nel flusso UniEmens la **causale "L036"** (Recupero assegni nucleo familiare arretrati).