

Giovedì 21 maggio 2020

## IL CASO DEL GIORNO

### L'omessa compilazione del quadro RE non allunga i termini decadenziali

/ Alice BOANO e Alfio CISSELLO

In base all'art. 43 del DPR 600/73, secondo la **disciplina antecedente** alla L. 208/2015, operante dalle dichiarazioni da presentare nel 2017, dunque dal periodo d'imposta 2016, l'avviso di accertamento va notificato, a pena di decadenza, entro il [...]

PAGINA 2

## IL PUNTO PROCEDURE CONCORSUALI

### "Utile strumentalità" indispensabile per la prededuzione dei professionisti

/ Saverio MANCINELLI

In tema di prededucibilità, l'art. 6 del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (CCII), recato dal DLgs. 14/2019 (che, anziché dal 15 agosto 2020, entrerà in vigore il 1° settembre 2021, per il rinvio [...])

PAGINA 15

## FISCO

### Superbonus del 110% per le seconde case purché non siano villette

*Per gli interventi di riqualificazione energetica, gli edifici unifamiliari sono agevolati soltanto se sono adibiti ad abitazione principale*

/ Arianna ZENI

La formulazione definitiva della norma contenuta nei commi 9 e 10 dell'art. 119 del DL 19 maggio 2020 n. 34 (decreto "Rilancio") prevede che il c.d. **"superbonus"** spetti per determinati interventi eseguiti soltanto dai **condomini** e dalle **persone fisiche**, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, sulle singole unità immobiliari (oltre che dagli IACP comunque denominati e dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa).

L'art. 119 in commento, in particolare, incrementa al **110%** l'aliquota della detrazione spettante per specifici interventi di riqualificazione energetica, riduzione del rischio sismico, installazione di impianti fotovoltaici e installazione di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici, nel caso le spese siano sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021, prevedendo altresì che l'agevolazione debba essere ripartita in cinque rate di pari importo.

Rimangono **invariati** gli attuali in-

centivi previsti per gli interventi sugli immobili, quali quelli volti al recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 16-bis del TUIR che consentono di beneficiare della detrazione IRPEF del 50% e quelli di riqualificazione energetica (c.d. "ecobonus") per i quali, ove non sia possibile fruire del c.d. "superbonus" al 110%, permettono di ottenere la detrazione IRPEF/IRES nella misura del 50% o del 65% (a seconda della tipologia di intervento). Per tutti gli interventi per i quali il DL n. 34/2020 prevede il "superbonus" (quindi non soltanto per gli interventi di riqualificazione energetica, ma anche per quelli antisismici, per gli impianti solari fotovoltaici e le colonnine di ricarica), nel caso in cui i lavori siano eseguiti sulle **singole unità** immobiliari, la detrazione spetta soltanto alle **persone fisiche**, fuori dall'esercizio dell'attività di impresa, arti e professioni. La detrazione del 110% non compete, ad esempio, per gli interventi effettuati sugli immobili delle imprese e negli [...]

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Proroga estiva per la rivalutazione di partecipazioni non quotate e terreni

Regresso limitato dell'INAIL in caso di infortunio sul lavoro da COVID-19

Dubbio il differimento al 16 settembre per le rate da acquiescenza

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

## PROFESSIONI

### CNDCEC: "Per i professionisti trattamento di serie B"

/ REDAZIONE

Esclusione dei professionisti ordinistici dai contributi a fondo perduto, mancato rinvio delle scadenze per i versamenti di giugno, modalità di regolazione dei termini [...]

PAGINA 5

# L'omessa compilazione del quadro RE non allunga i termini decadenziali

Per applicare il termine lungo la dichiarazione deve essere completamente omessa

/ Alice BOANO e Alfio CISSELLO

In base all'[art. 43](#) del DPR 600/73, secondo la **disciplina antecedente** alla L. [208/2015](#), operante dalle dichiarazioni da presentare nel 2017, dunque dal periodo d'imposta 2016, l'avviso di accertamento va notificato, a pena di decadenza, entro il quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, quinto se si tratta di dichiarazione omessa.

La dichiarazione dei redditi si considera **omessa** quando la stessa non è stata presentata dopo 90 giorni dalla scadenza.

La dichiarazione viene considerata **nulla**, invece, se priva di sottoscrizione o non redatta secondo i modelli ministeriali ([art. 1](#) commi 1 e 3 del DPR 322/98), fattispecie che, nel contesto attuale, rivestono un'importanza residuale.

Al di fuori dell'alveo dell'[art. 43](#) del DPR 600/73 si pone la dichiarazione **incompleta**. Essa differisce da quella inesistente in quanto solamente quest'ultima risulta priva degli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione dei valori imponibili dei redditi.

L'inquadramento nell'ambito della dichiarazione omessa rileva ai fini dell'entità della **sanzione** applicabile ([art. 1](#) comma 1 del DLgs. 471/97, dal 120% al 240% delle imposte per la sanzione base) nonché sui **termini** per il [ravvedimento operoso](#), possibile solo entro i novanta giorni, oltre che sulla richiamata disciplina dei termini di accertamento.

L'Ufficio sarà, inoltre, legittimato a emettere un accertamento d'ufficio ([art. 41](#) del DPR 600/73) mediante utilizzo delle presunzioni semplicissime e, in caso di superamento della soglia prevista dalla legge, può dirsi integrato il delitto di omessa dichiarazione ([art. 5](#) del DLgs. 74/2000).

La giurisprudenza ha sancito che la dichiarazione nella quale sia risultato compilato il **solo frontespizio**, ancorché sottoscritta, è da ritenersi omessa (Cass. 10 maggio 2006 n. [10759](#)).

L'Amministrazione finanziaria ha invece optato per una soluzione meno rigorosa, posto che, nel provv. Agenzia delle Entrate 25 giugno 2019 n. [216422](#), viene ammesso il ravvedimento operoso oltre il termine di 90 giorni per coloro i quali, in merito alla dichiarazione IVA 2019 (relativa all'anno 2018), hanno trasmesso la dichiarazione compilando il solo **quadro VA**. Implacabilmente, si afferma che la dichiarazione presentata con il **solo frontespizio** non è, dal punto di vista sanzionatorio, omessa.

La recente C.T. Reg. Liguria 26 febbraio 2020 n. [265/6/20](#) è stata chiamata a interrogarsi sull'operatività del termine lungo di decadenza in un'ipotesi di omessa compilazione di un unico **quadro dichiarativo**.

## Se si compila solo il VA si ritiene presentata

Nel caso sottoposto ai giudici liguri un contribuente aveva presentato la dichiarazione dei redditi per l'anno 2008, compilando i quadri relativi ai redditi da fabbricati, da pensione e ai redditi di capitale, omettendo invece la compilazione del quadro RE relativo ai redditi di lavoro autonomo.

L'appello dell'Ufficio viene respinto in base al **tenore letterale** della norma. Poiché l'[art. 43](#) del DPR 600/73, anche nella formulazione vigente *ratione temporis*, menziona unicamente i casi di "omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla", nessun elemento autorizza a ritenere che i presupposti della proroga potessero essere ravvisati anche nell'ipotesi di presentazione di una dichiarazione incompleta.

Pertanto, l'ipotesi di omessa compilazione di uno dei quadri di cui si compone il modello REDDITI, IVA o IRAP, non può essere in alcun modo equiparata alla mancanza della dichiarazione stessa.

# Superbonus del 110% per le seconde case purché non siano villette

Per gli interventi di riqualificazione energetica, gli edifici unifamiliari sono agevolati soltanto se sono adibiti ad abitazione principale

/ Arianna ZENI

La formulazione definitiva della norma contenuta nei commi 9 e 10 dell'[art. 119](#) del DL 19 maggio 2020 n. 34 (decreto "Rilancio") prevede che il c.d. "superbonus" spetti per determinati interventi eseguiti soltanto dai **condomini** e dalle **persone fisiche**, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, sulle singole unità immobiliari (oltre che dagli IACP comunque denominati e dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa).

L'art. 119 in commento, in particolare, incrementa al **110%** l'aliquota della detrazione spettante per specifici interventi di riqualificazione energetica, riduzione del rischio sismico, installazione di impianti fotovoltaici e installazione di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici, nel caso le spese siano sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021, prevedendo altresì che l'agevolazione debba essere ripartita in cinque rate di pari importo.

Rimangono **invariati** gli attuali incentivi previsti per gli interventi sugli immobili, quali quelli volti al recupero del patrimonio edilizio di cui all'[art. 16-bis](#) del TUIR che consentono di beneficiare della detrazione IRPEF del 50% e quelli di riqualificazione energetica (c.d. "ecobonus") per i quali, ove non sia possibile fruire del c.d. "superbonus" al 110%, permettono di ottenere la detrazione IRPEF/IRES nella misura del 50% o del 65% (a seconda della tipologia di intervento).

Per tutti gli interventi per i quali il DL n. [34/2020](#) prevede il "superbonus" (quindi non soltanto per gli interventi di riqualificazione energetica, ma anche per quelli antisismici, per gli impianti solari fotovoltaici e le colonnine di ricarica), nel caso in cui i lavori siano eseguiti sulle **singole unità** immobiliari, la detrazione spetta soltanto alle **persone fisiche**, fuori dall'esercizio dell'attività di impresa, arti e professioni. La detrazione del 110% non compete, ad esempio, per gli interventi effettuati sugli immobili delle imprese e negli uffici utilizzati esclusivamente per lo svolgimento della pro-

fessione.

In aggiunta, limitatamente agli interventi di **riqualificazione** energetica, il comma 10 dell'art. 119 stabilisce che "le disposizioni contenute nei commi da 1 a 3 non si applicano agli interventi effettuati dalle persone fisiche, al di fuori di attività di impresa, arti e professioni, su edifici unifamiliari diversi da quello adibito ad abitazione principale".

Per gli interventi di risparmio energetico, quindi, il "superbonus" al 110% spetta anche se i lavori sono eseguiti sulle **"secondo case"**, ma soltanto se **non** sono edifici **unifamiliari**. Questi ultimi sono agevolati al 110% soltanto se sono adibiti ad abitazione principale.

In altre parole, le abitazioni che rappresentano delle "secondo case" nei condomini beneficiano del superbonus, ma non le ville/villetti unifamiliari come le case al mare o in montagna tenute a disposizione.

Il DPR n. [380/2001](#) (Testo unico dell'edilizia) non contiene una definizione di "edifici unifamiliari" ma li contempla all'[art. 17](#) comma 3, ove prevede l'esenzione dal contributo di costruzione nel caso in cui gli interventi di ristrutturazione e di ampliamento non siano superiori al **20%**. Si dovrebbe ritenere tale l'immobile nel quale dimora un unico nucleo familiare, indipendentemente dal numero dei componenti nel nucleo stesso e dalle dimensioni dell'edificio.

## Per le parti comuni, il bonus potrebbe spettare a tutti i singoli condòmini

Per quanto concerne gli interventi sulle **parti comuni** condominiali, infine, seppur la norma non lo precisi, la detrazione del 110% potrebbe spettare a tutti i singoli condòmini a prescindere dal fatto che siano persone fisiche o meno. In questi casi, l'agevolazione potrebbe riguardare sia i soggetti IRES che IRPEF.

Al riguardo, tuttavia, è opportuno attendere chiarimenti ufficiali.

# Proroga estiva per la rivalutazione di partecipazioni non quotate e terreni

Il decreto "Rilancio" consente di rideterminare il costo di partecipazioni e terreni posseduti al 1° luglio 2020 applicando l'imposta sostitutiva dell'11%

/ Salvatore SANNA

L'art. 137 del DL 19 maggio 2020 n. 34 (c.d. DL "Rilancio") proroga anche per questa estate le agevolazioni fiscali introdotte e disciplinate dagli artt. 5 e 7 della L. 448/2001, che erano state recentemente riattivate dalla L. 160/2019 (legge di bilancio 2020) per i terreni e le partecipazioni non quotate posseduti al 1° gennaio 2020.

Con il nuovo provvedimento, anche per i beni posseduti dal prossimo **1° luglio** sarà consentito a persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia di rivalutare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni posseduti al di fuori del regime d'impresa, affrancando in tutto o in parte le plusvalenze conseguite, ex art. 67 comma 1 lett. a)-c-bis) del TUIR.

A tal fine, occorrerà che entro il **30 settembre 2020**:

- un professionista abilitato (ad esempio, dottore commercialista, geometra, ingegnere e così via) rediga e asseveri la perizia di stima della partecipazione o del terreno;

- il contribuente interessato versi l'imposta sostitutiva dell'11%, calcolata sul valore di perizia, per l'intero suo ammontare, ovvero (in caso di rateizzazione) limitata alla prima delle tre rate annuali di pari importo. La proroga in argomento conferma quindi l'applicazione dell'imposta **sostitutiva** con aliquota unica dell'**11%** valida sia per i terreni che per le partecipazioni come già previsto con la L. 160/2019 (legge di bilancio 2020).

Come in precedenza, sarà possibile eseguire il versamento dell'imposta in **tre rate** annuali di pari importo. In questo caso, entro il 30 settembre 2020 deve essere versata solo la prima rata per perfezionare l'opzione.

Le rate devono essere di pari importo e quelle successive alla prima: scadranno, rispettivamente, il 30 settembre 2021 e il 30 settembre 2022; dovranno essere maggiorate degli **interessi del 3%** annuo, dal 30 settembre 2020.

Per quest'anno, è necessario tenere presente che la legge di bilancio 2020 aveva già prorogato la rivalutazione del costo di terreni e partecipazioni non quotate posseduti al 1° gennaio 2020.

In questo caso, l'opzione deve essere perfezionata entro il **30 giugno 2020** attraverso il giuramento della perizia e il versamento in autoliquidazione dell'imposta sostitutiva dell'11% sul valore periziato. Ciò significa che se una persona fisica ha intenzione di cedere una partecipazione non quotata a maggio 2020, la medesima non potrà beneficiare della proroga introdotta dal

DL "Rilancio", in quanto verrebbe meno il requisito del possesso al 1° luglio 2020. In questo caso, si potrebbe optare solo per la **riapertura** introdotta dalla legge di bilancio e procedere con la redazione della perizia e il versamento dell'imposta sostitutiva entro il 30 giugno.

## Occorre verificare la convenienza del regime

La rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni deve essere valutata nella prospettiva di un possibile risparmio d'imposta all'atto di una successiva cessione dei beni.

In merito alle **partecipazioni non quotate**, occorre evidenziare che:

- l'imposta sostitutiva dell'11% dovuta per l'affrancamento si calcola sul valore di perizia;

- mentre l'imposta sostitutiva sulla plusvalenza di natura finanziaria prevede un'aliquota del 26%.

Pertanto, affinché il regime agevolato risulti conveniente è necessario che l'imposta sostitutiva dell'11% applicata sul valore della partecipazione posseduta risulti inferiore al 26% della plusvalenza realizzata in assenza di affrancamento.

Questa verifica si può riassumere nella seguente formula:  $11\% \times \text{valore della quota da perizia} < 26\% \times \text{plusvalenza da cessione}$ .

Considerato che il rapporto tra le due imposte è di 42,30769 (11% / 26%), il regime agevolato risulta conveniente per il contribuente quando la plusvalenza realizzata risulta **superiore** al **42,30769%** del valore della partecipazione rilevato in sede di perizia.

A titolo **esemplificativo**, si ipotizza una persona fisica che possiede una partecipazione in una società a responsabilità limitata in merito alla quale:

- il costo di acquisto è pari a 50.000 euro;
- il valore di perizia al 1° luglio 2020 risulta pari a 100.000 euro e tale ammontare coincide con il prezzo di vendita.

L'affrancamento della partecipazione sarebbe conveniente, in quanto costerebbe al contribuente  $100.000 \times 11\% = 11.000$ , mentre la plusvalenza sulla partecipazione non affrancata scontrerebbe un'imposta sostitutiva da *capital gain* pari a 13.000 euro ( $50.000 \times 26\%$ ).

Se invece la plusvalenza realizzata fosse pari a 42.307,69 euro, l'imposta sostitutiva da *capital gain* sarebbe pari a 11.000 euro ( $42.307,69 \times 26\%$ ), esattamente quanto il contribuente pagherebbe per affrancare una partecipazione non quotata periziata per un valore di 100.000 euro.

## CNDCEC: “Per i professionisti trattamento di serie B”

Il Consiglio nazionale dei commercialisti critica tante misure contenute nel decreto Rilancio, incluso il mancato rinvio dei versamenti di giugno

### / REDAZIONE

Esclusione dei professionisti ordinistici dai contributi a fondo perduto, mancato rinvio delle scadenze per i versamenti di giugno, modalità di regolazione dei termini di decadenza dell'attività di accertamento e riscossione da parte dell'Amministrazione finanziaria. Sono diverse le misure contenute nel decreto “Rilancio” che hanno generato **perplexità** tra i commercialisti.

Con un comunicato stampa diffuso ieri, il Consiglio nazionale di categoria denuncia, innanzitutto, un problema di carattere generale, “la crescente **approssimazione** nella scrittura delle norme”, ancor più “intollerabile” se si considera il ritardo nella pubblicazione del decreto rispetto all'approvazione in Consiglio dei Ministri e alla situazione di emergenza che vive il Paese. “Il tema della qualità del *drafting* normativo – commenta Massimo Miani, Presidente del CNDCEC – è ormai poco più di un orpello di cui il legislatore sembra sempre più disinteressarsi, ma che risulta invece decisivo anche per abbattere il muro della burocrazia ritenuto ormai da più parti l'ostacolo principale per la “messa a terra” delle pur buone intenzioni del decisore politico”.

Quanto alle singole misure contemplate dal decreto, il numero uno dei commercialisti italiani considera “inaccettabile che in una manovra mai vista prima in termini di risorse stanziare, non si trovi il modo di **pro-rogare**, in un momento di tale gravità per il Paese, i versamenti relativi alle dichiarazioni in scadenza il prossimo mese di giugno e di sbloccare la compensazione dei crediti IRPEF maturati nel 2019, dando la possibilità di monetizzarli anche prima della presentazione delle dichiarazioni”.

Fa discutere anche la norma che consente all'Agenzia delle Entrate di notificare entro il 2021 gli accertamenti “emessi” e in scadenza quest'anno. La norma, spiega Miani, aveva il “dichiarato intento di venire incontro alle difficoltà dei contribuenti, ma questa finalità sarebbe stata realizzabile in modo certamente molto più efficace se solo si fosse prevista la **sospensione** dell'**esecutività** di tali **accertamenti** per tutto o parte del 2021 e del termine per impugnarli, mantenendo fermo l'obbligo di notificarli entro la fine del 2020”.

Sull'esclusione dei professionisti ordinistici dai **contributi a fondo perduto** erogati dall'Agenzia delle Entrate ai soggetti che abbiano subito, ad aprile 2020, un calo del fatturato di oltre un terzo rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente, i Consigli nazionali di tutti gli Ordini professionali si sono già espressi in maniera compatta (si veda “[Ordini: «Inaccettabile escludere i professionisti dai contributi a fondo perduto»](#)” del 20 maggio).

Nella nota stampa di ieri, Miani rincara la dose: “Un comparto del mondo del lavoro italiano tanto essenziale e qualificato quanto in grande sofferenza – si legge –, subisce così un incomprensibile **trattamento di serie B**, a conferma di quanto siano radicati in certi settori i pregiudizi nei confronti dei liberi professionisti”. I commercialisti ribadiscono di essere pronti a dare battaglia, assieme alle altre professioni ordinistiche, per modificare la norma, nella speranza che la politica si renda conto di quale “assurda disparità di trattamento tra partite IVA stia mettendo in campo”.

Allo stesso modo, il Consiglio nazionale di categoria auspica un intervento chiarificatore in materia di sospensione dei **termini processuali**. “Il decreto Rilancio – denuncia il CNDCEC – interviene nuovamente su tali termini trascurando il coordinamento con quanto già disposto sul punto con il Decreto Cura Italia, rendendo il quadro complessivo ancor più inestricabile, con grave pregiudizio dei diritti del contribuente”.

### Per l'AIDC il decreto non contiene nessuna misura di rottura

Altrettanto critico sui contenuti del decreto anche Andrea Ferrari. Con un comunicato stampa diffuso ieri, il Presidente dell'AIDC ha sottolineato che il provvedimento “non contiene quelle misure di rottura, ma prosegue sulla linea della farraginosità, della dispersione delle risorse, della scarsa considerazione dei liberi professionisti. Il Paese – conclude – prosegue su una strada di annunci inconsistenti, procedure farraginose, **iniquità sostanziali**. Una amara sensazione di un immobilismo genetico”.



# Regresso limitato dell'INAIL in caso di infortunio sul lavoro da COVID-19

La rivalsa verrà portata avanti solo se risulterà senza dubbio che il datore di lavoro non ha attuato le misure di contenimento del rischio

/ Fabrizio VAZIO

Nella giornata di ieri, l'INAIL ha pubblicato la circolare n. 22 in materia di responsabilità del datore di lavoro in caso di contagio da COVID-19: l'Istituto limita i regressi e fornisce chiarimenti sugli indennizzi.

In questi giorni l'argomento della responsabilità dei datori di lavoro nel caso di contagio da coronavirus è particolarmente discusso; con la circolare in esame, l'Istituto assicuratore fornisce chiarimenti sul tema, per quanto attiene all'ambito delle sue **competenze**.

La circolare può essere divisa in **tre parti**: nella prima, l'INAIL spiega perché il contagio da COVID-19 debba essere considerato un infortunio.

La nota parte dal testo dell'[art. 42](#) del DL 18/2020, che al comma 2 dispone fra l'altro: "nei casi accertati di infezione da coronavirus (SARS-CoV-2) in occasione di lavoro, il **medico certificatore** redige il consueto certificato di infortunio e lo invia telematicamente all'INAIL che assicura, ai sensi delle vigenti disposizioni, la relativa tutela dell'infortunato".

L'INAIL ricorda che la norma ha seguito un indirizzo giurisprudenziale consolidato secondo il quale deve essere considerata **causa violenta** di infortunio sul lavoro anche l'azione di fattori microbici e virali che penetrando nell'organismo umano ne determinano l'alterazione dell'equilibrio anatomico-fisiologico, sempre che tale azione, pur se i suoi effetti si manifestino dopo un certo tempo, sia in rapporto con lo svolgimento dell'attività lavorativa.

Inoltre, e questo è il punto più delicato, "la mancata dimostrazione dell'episodio specifico di penetrazione nell'organismo del fattore patogeno non può ritenersi preclusiva della ammissione alla tutela, essendo giustificato ritenere raggiunta la prova dell'avvenuto contagio per **motivi professionali** quando, anche attraverso presunzioni, si giunga a stabilire che l'evento infettante si è verificato in relazione con l'attività lavorativa".

Quindi, se è vero che nel caso del COVID-19 non sussiste la **prova fisica** del contagio, è possibile il riconoscimento dell'origine professionale sulla base di un giudizio di ragionevole probabilità.

L'Istituto ricorda peraltro che si tratta di una presunzione semplice, quindi è possibile che l'INAIL fornisca la prova contraria e comunque occorre sempre valutare l'ammissibilità del caso.

Il punto più importante però è oggetto della seconda parte della nota: ammettere un caso all'indennizzo non

significa imputare alcun **comportamento omissivo** in capo al datore di lavoro.

È noto infatti, e la circolare lo ricorda, che un evento è indennizzato anche se avviene per colpa esclusiva del lavoratore ma soprattutto che la responsabilità del datore di lavoro non ha nulla a che vedere con il riconoscimento del caso.

Inoltre, l'onere della prova in un giudizio penale circa la sussistenza effettiva del contagio in attualità di lavoro spetta al Pubblico Ministero e inoltre occorre dimostrare la colpa del datore di lavoro.

Qui c'è il passaggio più delicato: infatti l'Istituto afferma che, poiché la responsabilità aziendale non è mai oggettiva ma occorre almeno la colpa, essa è ipotizzabile "solo in caso di **violazione** della legge o di obblighi derivanti dalle conoscenze sperimentali o tecniche, che nel caso dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 si possono rinvenire nei protocolli e nelle linee guida governativi e regionali di cui all'articolo 1, comma 14 del decreto legge 16 maggio 2020, n.33".

Si tratta di un punto assolutamente delicato che ovviamente, in difetto di un'ulteriore norma applicativa, dovrà essere condiviso dalla giurisprudenza.

L'ultima parte della circolare è dedicata all'azione di regresso dell'Istituto ex [artt. 10](#) e [11](#) del DPR [1124/65](#).

L'INAIL ricorda che a tal fine non occorre la sentenza penale, ma è possibile all'Istituto far accertare in sede civile la **responsabilità** del datore di lavoro.

L'indicazione alle sedi INAIL, e in particolare alle Avvocature, è chiara: l'Istituto attiverà l'azione di regresso solo quando vi sia stata una "**comprovata violazione**" da parte del datore di lavoro.

È quindi evidente che la rivalsa verrà portata avanti qualora vi sia stata una condanna penale o comunque qualora da indagini svolte risulti senza dubbio che il datore di lavoro non ha attuato le misure di contenimento del rischio di contagio richiamate in precedenza.

Si tratta di indicazioni certamente importanti, che non appaiono peraltro totalmente risolutive della problematica relativa al cosiddetto **scudo penale**, né potevano esserlo perché riguardano essenzialmente l'ambito di pertinenza dell'Istituto ovvero l'indennizzo dei casi e l'azione di regresso: sarà compito del legislatore valutare se occorra un intervento normativo da più parti richiesto o se il chiarimento amministrativo sarà ritenuto sufficiente.

# Dubbio il differimento al 16 settembre per le rate da acquiescenza

Sul tema si rinviene un complicato intreccio normativo

/ Giorgio INFRANCA e Pietro SEMERARO

L'art. 149 del DL 34/2020 (decreto "Rilancio") introduce un'ulteriore serie di **sospensioni dei versamenti**, relativamente a una selezione di atti che non avevano trovato specifica regolamentazione nel DL Cura Italia.

Per quanto qui di interesse, il DL "Rilancio" prevede la sospensione fino al 16 settembre 2020 anche dei versamenti di somme dovute a seguito di adesione, **accordi conciliativi** e di mediazione.

La sospensione, che riguarda i soli pagamenti in scadenza fra il 9 marzo e il 31 maggio, è altresì corredata dalla possibilità di versare le somme al 16 settembre in quattro rate mensili di pari importo, senza ulteriori aggravii di interessi o sanzioni.

Abbiamo già sottolineato talune criticità relative alla sospensione dei termini di versamento con riferimento alle procedure di **accertamento con adesione**, in relazione alle quali le tempistiche delineate dall'art. 149 potrebbero restringerne significativamente l'applicazione (si veda "**Fuori dalla sospensione le adesioni sottoscritte dal 12 maggio**" del 19 maggio 2020).

Discorso ancora più complesso vale per i rapporti fra l'art. 149 del DL "Rilancio" e l'istituto dell'**acquiescenza** ex art. 15 del DLgs. 218/1997.

Tale istituto, infatti, è richiamato al comma 3 dell'art. 149 ai fini della proroga del termine per il ricorso mentre non trova spazio nel comma 1 che regola, appunto, la proroga dei termini di versamento – con la conseguenza che occorre chiedersi quale sia, effettivamente, il termine applicabile alla fattispecie.

Sul punto si ricorda che la circolare n. 5 del 20 marzo 2020 aveva ritenuto che il termine per il versamento delle somme dovute nell'ambito della procedura di **acquiescenza** potesse essere sospeso per un termine pari a quello di **sospensione dei termini processuali**, ex art. 83 del DL 18/2020, stante la stretta connessione del termine di versamento di cui all'art. 15 del DLgs. 218/97, con quello di proposizione del ricorso.

Pertanto, ove si seguisse la posizione dell'Agenzia, considerando che il termine per la proposizione del ricorso in primo grado per gli atti ancora definibili in acquiescenza al 31 maggio è stato prorogato al 16 settembre 2020 (in forza dell'espresso richiamo contenuto nell'art. 149 comma 3), si dovrebbe poter ritenere che anche il versamento delle imposte con **sanzioni ridotte** possa essere effettuato entro detta data.

Va comunque tenuto a mente che sul termine per l'**acquiescenza** incide anche l'art. 83 del DL 18/2020, che ha introdotto la sospensione dei termini processuali. Da ciò consegue che il termine di scadenza del 31 maggio andrà computato tenendo conto anche della sospen-

sione straordinaria. Pertanto, l'art. 149 del DL "Rilancio" (con la relativa proroga al 16 settembre per la notifica del ricorso di primo grado e, con esso, del pagamento delle somme dovute in acquiescenza) potrà considerarsi applicabile solo a quegli avvisi per cui i termini per il **ricorso** e per il relativo **pagamento** in acquiescenza scadranno – post sospensione – entro il 31 maggio (si pensi, ad esempio, a un avviso notificato il 24 gennaio 2020 che, con la sospensione ex art. 83 del DL 18/2020, scadrebbe il 27 maggio).

Diversamente, se post sospensione l'atto dovesse "scadere" dopo il 1° giugno, il termine di proposizione del ricorso e, conseguentemente, anche il termine per usufruire dell'acquiescenza, non potrebbe ritenersi prorogato al 16 settembre, ai sensi dell'art. 149 del DL Rilancio.

Inoltre, stante l'assenza di un **espresso richiamo** normativo nell'ambito dell'art. 149 comma 1, resta dubbio se, anche all'acquiescenza, possa applicarsi il meccanismo del pagamento in quattro rate mensili, di cui all'art. 149 comma 5.

Sul punto, mentre sembra possibile considerare applicabile la rateizzazione sulle somme dovute per agli atti definibili al 31 maggio, maggiori dubbi sorgono sull'applicabilità della sospensione relativa a rate di pregressi piani di ammortamento. Va rilevato, infatti, che l'art. 149 comma 4 si riferisce alle **somme rateali** relative agli atti di cui al precedente comma 3, ovvero agli atti ancora "definibili" in acquiescenza al 31 maggio.

## La Relazione illustrativa ammette lo slittamento

In questo senso, allora, non è scontato ritenere che la proroga al 16 settembre si applichi anche ai pagamenti rateali relativi ad acquiescenze "già perfezionate" al 31 maggio 2020. Per completezza, comunque, va rilevato che la relazione illustrativa afferma che la sospensione riguarda anche rate scadenti fra il 9 marzo e 31 maggio **"relative all'acquiescenza"**; dall'analisi letterale del dato normativo, i dubbi però restano.

Infine, si rileva che, invece, laddove si ritenesse applicabile agli atti di accertamento imposable l'art. 68 del DL 18/2020 (in contrasto con quanto ritenuto dall'Agenzia), la proroga al 16 settembre (sia del termine di ricorso, che di quello per l'acquiescenza) non potrebbe applicarsi, posto che il termine di versamento relativo a tali atti, ai sensi dell'art. 68 – come modificato dal DL Rilancio –, scadrebbe il **31 agosto** e, pertanto, ben oltre la *deadline* indicata dall'art. 149.

# Usati fino all'ultimo euro i 55 miliardi di spazio sul deficit

Il totale per i lavoratori è ora di 29,2 miliardi, di cui 6,8 per parasubordinati e autonomi; 12,3 miliardi di aiuti non solo finanziari alle imprese

/ Enrico ZANETTI

Dal punto di vista dei saldi finanziari, il decreto "Rilancio" (DL [34/2020](#)) sfrutta quasi fino all'ultimo euro i margini di **scostamento** di saldo netto da finanziare, fabbisogno di cassa e indebitamento netto che il Governo si era fatto autorizzare dal Parlamento in aprile, in occasione dell'approvazione del DEF 2020.

E ad essi aggiungono sul 2021, altri 3 miliardi attinti azzerando per quell'anno il "Fondo per il cashback" (accantonato in occasione del legge di bilancio per il 2020), sul quale rimangono però tutt'ora disponibili per **future coperture** gli ulteriori 3 miliardi sul 2022.

Al netto del costo del **maggior debito indotto**, il deficit 2020 cresce di 54.994 milioni per finanziare in particolare:

- circa 5,5 miliardi di interventi nel Titolo I dedicato a salute e sicurezza;
- circa 17 miliardi di interventi nel Titolo II dedicato al sostegno di **imprese ed economia**, di cui 12,3 miliardi di interventi diretti a favore delle imprese (tra cui 3,9 miliardi di riduzione IRAP, 6,2 miliardi di contributo a fondo perduto, 1,6 miliardi di credito di imposta su canoni per locazioni commerciali e affitti di azienda, 0,6 miliardi per minori oneri di sistema sulla bolletta elettrica), 4,3 miliardi di garanzie pubbliche su finanziamenti bancari e 400 milioni di altri interventi residuali;
- circa 18,9 miliardi di interventi nel Titolo III dedicato al sostegno dei lavoratori, di cui 12,5 miliardi di interventi a favore dei **lavoratori dipendenti**, 3,8 miliardi di interventi a favore di lavoratori parasubordinati e autonomi, 1 miliardo di reddito di emergenza e 1,6 miliardi di altri interventi residuali;
- 300 milioni di interventi nel Titolo IV dedicato alla famiglia e alla disabilità;
- circa 5,6 miliardi di interventi nel Titolo V dedicato agli enti territoriali;
- circa 1,9 miliardi di interventi nel Titolo VI dedicato alle **misure fiscali**, tra cui 0,6 miliardi per alzare da 700.000 euro a 1 milione il tetto annuale di compensazioni fiscali e 0,2 milioni per la proroga dei termini delle notifiche degli atti di accertamento, contestazione, eccetera);
- 100 milioni per il sostegno pubblico allo svolgimento ordinato delle liquidazioni coatte delle piccole banche, di cui al Titolo VII;
- circa 2,6 miliardi di interventi a favore del **turismo** e della cultura (nonostante, a dire il vero, ne fossero stati annunciati per 4 miliardi), di cui 1,6 miliardi per il discusso "bonus vacanze con l'ISEE", 0,3 miliardi di riduzione di IMU e TOSAP a favore degli operatori econo-

mici, 0,6 miliardi di stanziamenti a fondi per il turismo gestiti dal Ministero e 0,2 miliardi di altri interventi residuali;

- circa 130 milioni di interventi a favore dell'editoria;
- circa 1,1 miliardi di interventi a favore dei trasporti;
- circa 700 milioni di interventi a favore dell'agricoltura;
- circa 1,5 miliardi di interventi in materia di istruzione.

Sempre sul 2020, a queste misure con impatto sull'**indebitamento netto**, si aggiungono i 12 miliardi per assicurare la liquidità dei debiti della P.A. che impattano solo a livello di fabbisogno di cassa (oltre che, ovviamente, di saldo netto da finanziare), così come i 4 miliardi accantonati al fondo per la sottoscrizione di nuove obbligazioni o titoli di debito emessi da PMI e i 3 miliardi per il "l'investimento senza fondo" che è Alitalia.

Infine, da ricordare, due voci molto rilevanti che non impattano né sul fabbisogno, né sull'indebitamento netto, ma solo a saldo da finanziare, ossia i 44 miliardi destinati al "Patrimonio Rilancio" gestito da CdP per gli investimenti in società quotate italiane "non bancarie o assicurative" con fatturato superiore a **50 milioni** di euro, nonché i 30 miliardi a fronte dei 400 miliardi di garanzie pubbliche che possono essere rilasciate da SACE (sulla opacità della scelta di non imputarne nemmeno una parte anche a indebitamento netto, si veda ["Garanzie pubbliche standardizzate da inserire nell'indebitamento netto"](#) del 28 aprile 2020).

Negli anni immediatamente successivi al 2020, il decreto "Rilancio" impatta sull'indebitamento netto per 24,6 miliardi nel 2021 e 32,5 miliardi nel 2022. La parte assolutamente prevalente di questa voce è riconducibile alla definitiva **sterilizzazione** degli aumenti di aliquote IVA e accise (19,8 miliardi sul 2021 e 26,7 miliardi sul 2022).

L'unica voce, oltre a questa, ad avere impatti "di lungo periodo" sull'indebitamento netto è quella dell'ecobonus e sismabonus al 110%, il cui costo è di circa 1 miliardo sul 2021, si attesta tra i 2,5 e i 3 miliardi per ciascuno degli anni dal 2022 al 2025, e ridiscende a 1,3 miliardi sul 2026, fino ad esaurire del tutto il suo **costo** nel 2033.

Tra le poche altre voci con impatti significativi sull'indebitamento netto negli anni successivi al 2020, si segnalano infine i crediti di imposta "bonus ricapitalizzazioni", "bonus adeguamento sanitario luoghi di lavoro" e "bonus vacanze", i quali impattano sul 2021 per complessivi 4,7 miliardi.



## Questioni aperte per licenziamenti e contratti a termine

La pubblicazione del DL 34/2020 pone due questioni interpretative rispetto alle quali è auspicabile che in sede di conversione in legge si faccia chiarezza

/ Luca NEGRINI

Martedì 19 maggio è stato finalmente pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale il tanto atteso decreto "Rilancio" (DL 34/2020), nell'ambito del quale sono state sostanzialmente confermate le disposizioni in tema di divieto di licenziamento nonché di rinnovo e proroga dei contratti a termine contenute nelle bozze circolate nei giorni scorsi.

Il contenuto definitivo della norma sui contratti a termine ed il ritardo con cui è avvenuta la pubblicazione del decreto aprono però due ulteriori **questioni interpretative** di cui non si sentiva la necessità e rispetto alle quali è auspicabile che almeno in occasione della prossima conversione in legge si faccia chiarezza.

Per quanto riguarda la **proroga del divieto** di licenziamento previsto dall'[art. 46](#) del DL 18/2020, come illustrato su [Eutekne.info](#) (si veda "[Proroga di tre mesi del divieto di licenziamento per motivi economici](#)" del 13 maggio 2020), l'[art. 80](#) del DL 34/2020 ha sostituito l'originario termine di 60 giorni, che scadeva il 15 maggio 2020, con un nuovo termine di **cinque mesi**, in conseguenza del quale fino al **16 agosto 2020** non si potrà procedere con licenziamenti collettivi e licenziamenti individuali per giustificato motivo oggettivo. Se nelle intenzioni del legislatore questa sostituzione sarebbe dovuta avvenire senza soluzione di continuità, in quanto era prevista un'entrata in vigore del decreto "Rilancio" prima del 16 maggio, il ritardo della sua pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale ha determinato un lasso di **tre giorni** nel corso dei quali l'originario termine era scaduto, senza essere stato ancora sostituito dal nuovo termine più lungo.

La circostanza, sicuramente non voluta, crea il problema della **sorte** dei licenziamenti che siano stati eventualmente comminati nei giorni 16, 17 e 18 maggio, che possono essere considerati tali solo se la comunicazione del licenziamento sia stata ricevuta dal lavoratore in quelle date. Il fatto che tanto i licenziamenti collettivi quanto quelli individuali cui si applica l'[art. 18](#) della L. 300/70 siano soggetti ad una procedura, una sindacale e l'altra avanti all'Ispettorato territoriale del lavoro, restringe il campo dei possibili licenziamenti comminati in questi tre giorni ai soli licenziamenti nelle **piccole imprese** e dei lavoratori a **tutele crescenti**, per i quali invece il licenziamento si perfeziona con la sola comunicazione per iscritto. Se davvero, approfittando di questa circostanza, qualche datore di lavoro ha comunicato il licenziamento per motivi economici dal 16 al 18 maggio, si porrà il problema della sorte di tali provvedimenti, ora che il DL [34/2020](#) è entrato in vigo-

re il giorno stesso della sua pubblicazione in Gazzetta, secondo quanto disposto dal suo ultimo articolo.

La questione potrebbe essere agevolmente risolta in sede di conversione, stabilendo l'**efficacia retroattiva** del nuovo termine previsto dall'[art. 80](#) del DL 34/2020, così da coprire anche i tre giorni di cui si è detto, dal momento che il divieto di legge retroattiva è costituzionalmente prescritto soltanto per la legge penale, per cui il legislatore ordinario ben può emanare norme retroattive, purché adeguatamente giustificate sul piano della ragionevolezza, come più volte ricordato dalla Corte Costituzionale (*cfr.* ad esempio Corte Cost. n. 432/97). Se non provvederà il legislatore, sarà compito dei giudici stabilire se il succedersi delle due disposizioni abbia effettivamente creato un pur breve periodo nel quale è stato nuovamente possibile procedere con dei licenziamenti per motivi economici. Un'interpretazione di cui si potrebbe comunque dubitare, tenuto conto che la disposizione dell'[art. 80](#) del DL 34/2020 non introduce un nuovo divieto, ma **modifica** il contenuto della disposizione di cui all'[art. 46](#) del DL 18/2020, che prevede fin dall'origine la sospensione dei licenziamenti per motivi economici in questo periodo di emergenza.

Per quanto riguarda i **contratti a termine**, di cui si è voluta consentire fino al 30 agosto 2020 la proroga o il rinnovo **senza** necessità di **causali** (si veda "[Contratti a termine prorogabili temporaneamente senza causale](#)" del 15 maggio 2020), nella versione definitiva dell'[art. 93](#) del DL 34/2020 all'ultimo momento è stato aggiunto un inciso in forza del quale tale possibilità è limitata ai contratti "in essere alla data del **23 febbraio 2020**", che finisce con il **limitare** ancora di più la portata della norma, già non particolarmente estesa visto il termine finale di poco più di tre mesi. Infatti, se è assai probabile che in caso di proroga si tratti di un contratto a termine già in essere al 23 febbraio 2020, per quanto riguarda il **rinnovo**, e cioè la stipula di un nuovo contratto con un soggetto che già in passato aveva lavorato a termine per lo stesso datore di lavoro, è altamente probabile che tale precedente rapporto **non fosse in corso** al 23 febbraio 2020, ma è davvero difficile comprendere la ragione per cui tale circostanza dovrebbe essere di ostacolo al rinnovo. È auspicabile che in sede di conversione, se davvero si vuole che la disposizione di cui all'[art. 93](#) abbia una qualche utilità, tale inciso sia soppresso e che possibilmente anche il termine finale sia spostato in avanti, almeno fino al periodo di emergenza sanitaria.

# Indennità per le requisizioni in uso in due fasi

L'emergenza coronavirus consente una temporanea ed eccezionale limitazione del diritto di proprietà

/ **Corinna COSENTINO e Cecilia PASQUALE**

L'art. 6 del DL 18/2020 ("Cura Italia") contiene una disposizione finalizzata ad assicurare la fornitura delle strutture e degli equipaggiamenti alle **aziende sanitarie** o ospedaliere nella fase di emergenza, anche al fine di implementare il numero di posti letto per i pazienti affetti da coronavirus.

La norma autorizza, fino al termine dell'emergenza (attualmente fissato al 31 luglio 2020):

- il Capo della protezione civile a disporre la requisizione in uso o proprietà di **presidi sanitari** e medico chirurgici e di beni mobili di qualsiasi genere da soggetti pubblici o privati;

- il Prefetto a disporre la requisizione in uso di **strutture alberghiere**, ovvero di altri immobili aventi analoghe caratteristiche di idoneità, per ospitarvi le persone in sorveglianza sanitaria e isolamento fiduciario.

Il provvedimento non può durare oltre **6 mesi** dalla data di apprensione del bene, ovvero non oltre il termine al quale sia stata ulteriormente prorogata la durata dello stato di emergenza.

Si ricorda che la requisizione è un provvedimento ablatorio mediante il quale la P.A. si appropria autoritariamente di beni mobili o immobili privati, quando ricorrono gravi e urgenti necessità pubbliche, militari o civili, con l'obbligo di corrispondere al proprietario una **"giusta indennità"** ex [art. 835](#) c.c.

Nel caso della requisizione in uso di strutture alberghiere, ovvero di altri immobili aventi analoghe caratteristiche di idoneità, l'[art. 6](#) comma 8 del DL 18/2020 prevede che tale indennità sia corrisposta dal **Prefetto** contestualmente all'apprensione del bene.

Sulle **modalità** di corresponsione di tale indennità è intervenuto il DL [34/2020](#) (c.d. DL "Rilancio"), con l'attuale [art. 146](#), che sostituisce il terzo periodo dell'art. 6 comma 8 del DL 18/2020.

Posto che l'entità dell'indennità è pari, per ogni mese o frazione di mese di effettiva durata della requisizione, a **un sessantesimo** del valore calcolato per la requisizione in proprietà (ossia il 100% del valore del bene requisito), la norma del DL "Rilancio" prevede che il ristoro al proprietario avvenga mediante primo acconto e successiva corresponsione, entro 40 giorni, dell'importo definitivo: tale dilazione, originariamente non prevista dal DL [18/2020](#), dovrebbe consentire all'Agenzia delle Entrate (soggetto preposto alla stima del valore del bene) di effettuare una valutazione precisa del valore di mercato dello stesso.

In particolare, l'acconto è determinato applicando lo 0,42%, per ogni mese o frazione di mese di effettiva durata della requisizione, al valore ottenuto moltiplicando la **rendita catastale**, rivalutata del 5%, per il moltiplicatore utilizzato ai fini dell'imposta di registro, di cui

all'[art. 52](#) comma 5 del DPR 131/86, relativo alla corrispondente categoria catastale dell'immobile requisito.

Entro 40 giorni il Prefetto, con successivo decreto, provvede alla determinazione definitiva dell'importo e alla corresponsione del saldo, calcolato sulla base del **valore corrente di mercato** al 31 dicembre 2019 dell'immobile requisito o di quello di immobili di caratteristiche analoghe, in misura corrispondente, per ogni mese o frazione di mese di effettiva durata della requisizione, allo 0,42% di detto valore.

Rispetto alla formulazione iniziale del DL [18/2020](#), il DL "Rilancio" ha anche chiarito che il valore corrente di mercato deve riferirsi al **31 dicembre 2019**, al fine di evitare che i riferimenti di mercato corrente siano quelli potenzialmente alterati e fortemente instabili dei primi mesi del 2020, segnati dagli effetti della pandemia COVID-19.

## La requisizione in uso è una cessione di beni ai fini IVA

Sotto il profilo IVA, sia le requisizioni in proprietà che le requisizioni in uso costituiscono cessioni di beni ai sensi dell'[art. 2](#) del DPR 633/72 e integrano, pertanto, il **presupposto oggettivo** ai fini del tributo. Tale aspetto è stato chiarito dall'Agenzia delle Entrate con circ. n. [8/2020](#) (§ 5.1), ricordando che:

- conformemente a quanto disposto a livello comunitario dall'[art. 14](#) della direttiva 2006/112/Ce, deve ricomprendersi nel concetto di "cessione" ai fini IVA anche il trasferimento della proprietà di un bene per effetto di un atto di **pubblica autorità**, ove accompagnato dal pagamento di indennità;

- in base alla norma nazionale, devono considerarsi cessioni di beni ai fini IVA anche gli atti a titolo oneroso che costituiscono o trasferiscono **diritti reali** di godimento, indipendentemente dalla natura volontaria o coattiva degli stessi (dunque, anche le requisizioni in uso).

Ne consegue che le operazioni in parola saranno soggette a imposta laddove (oltre al richiamato presupposto oggettivo e al requisito territoriale) sia soddisfatto anche il presupposto soggettivo per l'applicazione del tributo. Occorrerà verificare, a tal fine, se l'indennità sia corrisposta a favore di **soggetti passivi IVA** che agiscono nell'esercizio di imprese, arti o professioni.

Il momento di esigibilità dell'imposta, ai sensi dell'[art. 6](#) comma 2 lett. a) del DPR 633/72, dovrebbe realizzarsi al momento del **pagamento** dell'indennità e l'importo di quest'ultima dovrebbe costituire la base imponibile IVA ai sensi dell'[art. 13](#) comma 2 lett. a) del DPR 633/72.

# Ampliato il campo del diritto allo smart working

Estensione del diritto ai lavoratori immunodepressi e ai genitori con figli minori di 14 anni

/ Guglielmo BURRAGATO

Precedentemente al DL [34/2020](#) (c.d. decreto "Rilancio") lo speciale smart working emergenziale, attivabile anche in assenza di accordo tra le parti con modalità semplificate, costituiva in linea di principio uno strumento organizzativo di contenimento del rischio epidemiologico a disposizione del datore di lavoro, e non già un diritto del lavoratore, se non in alcuni **casi eccezionali** (si veda "[Non esiste un diritto del lavoratore allo smart working](#)" del 9 aprile).

Tali casi eccezionali erano stati previsti anzitutto dall'[art. 39](#) del DL 17 marzo 2020 n. 18 (c.d. decreto "Cura Italia"), secondo il quale "hanno diritto a svolgere la prestazione di lavoro in modalità agile, ..., a condizione che tale modalità sia compatibile con le caratteristiche della prestazione", "i lavoratori dipendenti **disabili** nelle condizioni di cui all'[art. 3](#), comma 3, della legge 5 febbraio 1992, n. 104 o che abbiano nel proprio nucleo familiare una persona con disabilità"; inoltre, "ai lavoratori del settore privato affetti da gravi e comprovate **patologie** con ridotta capacità lavorativa è riconosciuta priorità nell'accoglimento delle istanze di svolgimento delle prestazioni lavorative in modalità agile". Il campo di applicazione delle predette disposizioni ha incominciato a essere ampliato già in sede di conversione del DL [18/2020](#): la legge di conversione n. [27](#) del 24 aprile 2020 infatti, oltre ad averne esteso l'efficacia – originariamente fissata al 30 aprile 2020 – "fino alla cessazione dello stato di emergenza epidemiologica da Covid-19", ha aggiunto all'[art. 39](#) suddetto il comma 2-bis, in base al quale "Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano anche ai **lavoratori immunodepressi** e ai **familiari conviventi** di persone immunodepresse."

Quest'ultima disposizione non brilla per chiarezza, poiché il 1° comma dell'[art. 39](#) prevede – a favore dei lavoratori disabili o conviventi di disabili – un pieno diritto allo smart working, mentre il 2° comma prevede – in favore dei lavoratori "fragili" – solo un diritto di precedenza nell'accoglimento delle loro domande, e l'applicazione di una delle due discipline esclude evidentemente l'altra.

L'unica interpretazione logicamente possibile di questa nuova disposizione pare quella per cui il diritto pieno allo smart working spetti ai soli lavoratori immunodepressi, mentre ai loro familiari conviventi spetti il mero **diritto di precedenza**.

Infine, con l'[art. 90](#) del DL n. 34/2020, è stata introdotta, sempre "fino alla cessazione dello stato di emergenza epidemiologica da Covid-19", una ulteriore fattispecie di diritto allo smart working, in favore dei "genitori lavoratori dipendenti del settore privato che hanno almeno un **figlio minore di anni 14**, a condizione che nel nucleo familiare non vi sia un altro genitore beneficiario di strumenti di sostegno del reddito in caso di sospensione o cessazione dell'attività lavorativa o che non vi sia genitore non lavoratore".

La nuova disposizione ribadisce che, come in ogni altro caso, il diritto opera ovviamente a condizione che la modalità di lavoro agile sia "**compatibile** con le caratteristiche della prestazione" e aggiunge che "la prestazione in lavoro agile può essere svolta anche attraverso strumenti informatici nella **disponibilità del dipendente** qualora non siano forniti dal datore di lavoro".

La precisazione è opportuna e sembra ragionevolmente costituire espressione di un principio applicabile anche a tutti gli altri in casi in cui lo smart working emergenziale è previsto nell'interesse del lavoratore, quale diritto dello stesso.

## Lo stato attuale della legislazione di emergenza prevede quattro casi

Per riassumere, si tratta, allo stato attuale della legislazione di emergenza, dei **quattro casi** seguenti: lavoratori disabili ex L. [104/92](#); lavoratori che abbiano nel proprio nucleo familiare una persona con disabilità; lavoratori immunodepressi; lavoratori genitori di figli minori di 14 anni, in assenza di altro genitore non lavoratore o sospeso dal lavoro con fruizione di sostegno al reddito.

Per i lavoratori affetti da gravi e comprovate patologie con ridotta capacità lavorativa, e per i familiari di lavoratori immunodepressi, è riconosciuta soltanto una **priorità** nell'accoglimento delle istanze di svolgimento della prestazione lavorative in modalità agile.

In tutti gli altri casi lo smartworking emergenziale resta uno strumento posto nelle disponibilità del datore di lavoro, tenuto a farne uso secondo correttezza e buona fede, e senza discriminazioni.

# Col guasto del registratore telematico stato da variare in "fuori servizio"

L'Agenzia delle Entrate chiarisce i passi da seguire a fronte di malfunzionamenti dei registratori durante l'emergenza

/ Corinna COSENTINO

È stata pubblicata ieri sul sito dell'Agenzia delle Entrate la guida intitolata "L'emergenza Coronavirus e i corrispettivi telematici", con cui vengono riepilogati gli adempimenti a carico degli esercenti attività di commercio al minuto tenendo conto sia delle novità del DL [18/2020](#) ("Cura Italia"), sia di quelle introdotte dal DL [34/2020](#) ("Rilancio").

Il primo decreto, infatti, all'[art. 62](#), ha disposto la **sospensione** dei termini degli adempimenti tributari in scadenza tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020, compresi quelli relativi all'invio dei corrispettivi (anche se limitatamente ad alcuni casi) e quelli connessi alle verificazioni periodiche dei registratori telematici, Server RT e misuratori fiscali (*cf.* [circ. n. 11/2020](#)).

Il secondo decreto, invece, agli [artt. 140 e 141](#), ha esteso di sei mesi il periodo di **moratoria delle sanzioni** di cui all'[art. 2](#) comma 6-ter del DLgs. 127/2015 per i soggetti "minori" e rinviato al 1° gennaio 2021 la lotteria degli scontrini e gli adeguamenti previsti per i RT utilizzati dagli esercenti che trasmettono i dati al Sistema TS.

Alla luce di tali novità, l'Agenzia richiama e integra i chiarimenti già forniti in tema di corrispettivi telematici, sia con riferimento all'ipotesi in cui l'attività sia stata sospesa a causa dell'emergenza COVID, sia all'ipotesi in cui l'attività sia proseguita.

Nel caso di **chiusura** temporanea dell'attività si ribadisce che l'esercente che utilizza un registratore telematico non è tenuto a effettuare alcuna operazione sull'apparecchio, né a comunicare la chiusura all'Agenzia delle Entrate, in quanto valgono le medesime procedure applicabili per le chiusure "ordinarie": al momento della prima chiusura di cassa successiva alla riapertura sarà il RT a certificare automaticamente l'assenza di corrispettivi per il periodo. In alternativa, è possibile variare lo stato del RT in "fuori servizio". Anche in questo caso sarà il RT, nel giorno di apertura, a variare nuovamente lo stato. Infine, in caso di mancato utilizzo del RT o della procedura web delle Entrate, nessun adempimento è richiesto per la chiusura.

Per quanto concerne le **attività aperte**, invece, l'Agenzia conferma che per i soggetti dotati di RT permane, anche nel periodo emergenziale, l'obbligo di invio dei corrispettivi entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione (*cf.* [circ. n. 8/2020](#)). Ricadono tuttavia nella sospensione disposta dall'[art. 62](#) del DL "Cura Italia" le ipotesi in cui l'invio dei dati sia legittimamente differito rispetto al termine ordinario, ad esempio in caso di invio mensile dei dati da parte dei soggetti che si av-

valgono della moratoria delle sanzioni o di invio tardivo a causa di problemi nella connessione alla rete internet.

In particolare, l'Agenzia si sofferma ad analizzare le ipotesi di **malfunzionamento degli apparecchi**, fornendo indicazioni sui rimedi da adottare qualora, nel periodo di emergenza COVID, si riscontri un problema di connettività internet o il guasto del RT.

Nel primo caso, ossia se il registratore memorizza i dati ma non è in grado di inviarli entro i giorni successivi, l'esercente deve estrarre il file elaborato e sigillato, salvarlo su una memoria esterna (es. USB), accedere alla procedura di emergenza sul portale Fatture e Corrispettivi ed effettuare l'upload e l'invio del file (anche tramite un intermediario delegato). L'invio dovrà essere effettuato di regola **entro 12 giorni** dall'effettuazione dell'operazione. Tuttavia se si tratta di problemi "non risolvibili con un'appropriata attivazione dell'esercente" e l'operazione ricade nel periodo di operatività della sospensione (compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020), l'esercente potrà effettuare l'invio entro il **30 giugno**, fermi restando gli obblighi di memorizzazione e di emissione dei documenti commerciali.

## Registro di emergenza obbligatorio in caso di guasto

Nel caso di **guasto** del RT, invece, poiché l'apparecchio non è in grado di emettere i documenti commerciali, l'esercente (anche tramite un intermediario delegato) dovrà variare lo stato dell'apparecchio in "fuori servizio" dal portale Fatture e Corrispettivi, richiederne la riparazione e compilare manualmente, anche in modalità elettronica, un registro di emergenza con i corrispettivi delle singole operazioni. In tale ipotesi, secondo quanto precisato dall'Agenzia, l'invio dei dati giornalieri mediante il servizio web disponibile sul portale è facoltativo.

Si potrebbe pertanto desumere che, in caso di guasto del registratore, il mancato invio dei corrispettivi (fermi restando gli altri adempimenti richiamati) non dovrebbe comportare l'applicazione delle **sanzioni** di cui all'[art. 2](#) comma 6 del DLgs. 127/2015. Tale indicazione, per quanto qui riferita ai guasti verificatisi nel periodo di emergenza COVID, sembra in contrasto, però, con quanto riportato nella [circ. n. 3/2020](#), secondo cui in caso di dispositivi fuori servizio, la trasmissione dei dati sarebbe "comunque indispensabile al fine di non incorrere in sanzioni".

# Molti i dubbi applicativi sulle ritenute negli appalti

Per Assonime l'applicabilità dell'art. 17-bis del DLgs. 241/97 avrebbe dovuto essere rinviata per permettere di adeguare i processi gestionali

/ Caterina MONTELEONE e Massimo NEGRO

La circolare Assonime n. 9 pubblicata ieri analizza la disciplina introdotta con l'[art. 17-bis](#) del DLgs. 241/97 e si sofferma sui dubbi interpretativi rimasti o emersi a seguito dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate, in particolare con la circ. n. [1/2020](#).

Innanzitutto, Assonime ribadisce che l'applicabilità della norma avrebbe dovuto essere **rinviata** per permettere ai soggetti giuridici interessati di poter adeguare i processi gestionali e amministrativi ai nuovi adempimenti richiesti sia all'impresa appaltatrice che al committente. È altresì critica in relazione alla scelta di non includere le attività previste per i committenti dall'[art. 17-bis](#) del DLgs. 241/97 tra quelle che, in considerazione dell'emergenza da coronavirus, sono state sospese. La scelta di sospendere i termini di versamento anche delle **ritenute**, ma solo per alcune tipologie di soggetti, ha avuto la conseguenza di sospendere gli obblighi a carico dei committenti solo nel caso in cui l'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice rientrasse tra i soggetti beneficiari della sospensione.

In relazione all'**ambito soggettivo** di applicazione dell'[art. 17-bis](#) del DLgs. 241/97, Assonime ritiene incomprensibile la ragione per la quale l'Agenzia delle Entrate, con la circ. n. [1/2020](#), abbia incluso tra i committenti ai quali si applica la norma anche le Pubbliche Amministrazioni, visto che sono soggetti privi di soggettività passiva ai fini IRES. Assonime ritiene che tale inclusione sia stata giustificata dalla rilevanza degli appalti concessi da tali soggetti, ma si ipotizza che l'Agenzia intendesse far riferimento ai gestori di pubblici servizi e non alle amministrazioni dello Stato.

Assonime prima di analizzare i **requisiti oggettivi** richiesti per l'applicazione della norma, mette in evidenza che, considerate le difficoltà interpretative connesse a tali requisiti, sarebbe opportuno inserire nei contratti apposite clausole che contengano il riconoscimento dell'esistenza o meno dei singoli requisiti.

Analizzando i requisiti oggettivi, si sofferma sul concetto di **utilizzo "prevalente"** di manodopera, in relazione al quale vengono evidenziate due criticità:

- L'Agenzia delle Entrate ha indicato un criterio per determinare tale requisito analogo a quello previsto dall'[art. 50](#) del DLgs. 50/2016, laddove i contratti ad alta intensità di manodopera vengono ricondotti a quelli nei quali l'uso della manodopera è almeno pari al 50% del corrispettivo complessivo del contratto. Tuttavia, secondo Assonime l'analogia è solo parziale in quanto, secondo i chiarimenti contenuti nella circ. [1/2020](#), per determinare la prevalenza si applica un rapporto nel quale al numeratore viene indicata la **retribuzione lor-**

**da** dei lavoratori impiegati nell'opera o servizio e non il costo complessivo della manodopera, il quale includerebbe anche gli oneri previdenziali a carico dell'impresa e del dipendente e il trattamento di fine rapporto. Secondo Assonime per evitare possibili contenziosi le parti (impresa appaltatrice e committente) dovrebbero indicare nel contratto sia l'importo della retribuzione lorda dei lavoratori impiegati nell'appalto che l'incidenza di tale importo su quello totale del contratto;

- si ritiene dubbio se per determinare la prevalenza si debbano prendere in considerazione **tutti i lavoratori** impiegati nell'appalto o solo quelli che operano presso la sede del committente. Quest'ultima impostazione viene ritenuta preferibile, nonostante l'Agenzia delle Entrate abbia fatto riferimento ai lavoratori che prestano la propria opera nell'appalto; ciò sarebbe però incongruente, in quanto l'attività di controllo richiesta al committente riguarda solo i lavoratori che svolgono attività presso la sua sede.

Analogamente si esprimono dubbi in relazione all'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate secondo cui non si verifica il requisito di utilizzo "di beni strumentali di proprietà" del committente "o ad esso riconducibili in qualsiasi forma", qualora si tratti di **beni strumentali** del committente che vengono utilizzati occasionalmente o comunque non indispensabili. Questa interpretazione può essere di difficile applicazione. Viene fatto l'esempio di un appalto di servizi di pulizia nel quale l'impresa appaltatrice utilizzi l'acqua messa a disposizione dal committente, indubbiamente indispensabile, ma essendo un bene di consumo non dovrebbe rientrare tra quelli rilevanti ai fini del raggiungimento del requisito.

Con riferimento agli obblighi previsti per il committente, Assonime rileva che, contrariamente a quanto affermato nella circ. Agenzia delle Entrate n. [1/2020](#), il legislatore non ha previsto che il committente debba verificare "l'effettiva presenza dei lavoratori" presso la sua sede; seguire tali indicazioni si tradurrebbe in un'attività di controllo che va **ben oltre** il controllo documentale previsto dal legislatore.

Inoltre, viene messo in evidenza che sarebbe opportuno un chiarimento in merito all'obbligo di sospensione del pagamento dei corrispettivi previsto nel caso in cui dal controllo emerga un **inadempimento** dell'impresa e fino al perdurare dell'inadempimento. Non è infatti chiaro se l'inadempimento venga meno a seguito del versamento delle sole ritenute o se sia necessario il ravvedimento operoso, quindi il versamento anche di sanzioni e interessi.



# Decisioni non assembleari nelle srl limitate nonostante l'emergenza

Il Comitato Triveneto dei Notai fornisce una lettura restrittiva della previsione del DL 18/2020

/ Maurizio MEOLI

Il Comitato Triveneto dei Notai ha reso pubblici, ieri, alcuni orientamenti e indirizzi operativi relativi all'[art. 106](#) del DL 18/2020 convertito, che detta disposizioni in materia di svolgimento delle **assemblee** di società ed enti da applicarsi durante il periodo emergenziale determinato dall'epidemia da COVID-19.

Nel primo orientamento si sottolinea come, alla luce di quanto stabilito dall'[art. 2415](#) comma 3 c.c. – secondo cui “si applicano all'assemblea degli **obbligazionisti** le disposizioni relative all'assemblea straordinaria dei soci” – deve ritenersi che tutti i precetti emergenziali in tema di assemblee societarie (che si svolgano **entro il 31 luglio 2020**, ovvero entro la data, se successiva, fino alla quale sarà in vigore lo stato di emergenza correlato all'epidemia da COVID-19 [ex art. 106](#) comma 7 del DL 18/2020 convertito) sono di diretta applicazione alle assemblee degli obbligazionisti, sussistendo la medesima *ratio* e il medesimo obiettivo di agevolarne lo svolgimento in condizioni di sicurezza e distanziamento fisico. Quindi, mediante apposita previsione contenuta nell'avviso di convocazione, anche in assenza di disposizioni statutarie al riguardo, si possono abilitare l'espressione del voto in via elettronica, l'espressione del voto per corrispondenza, l'intervento in assemblea mediante mezzi di telecomunicazione e lo svolgimento dell'assemblea esclusivamente mediante mezzi di telecomunicazione. Saranno possibili, altresì, le c.d. **assemblee totalitarie**, anche con intervento di tutti o alcuni degli interessati mediante mezzi di telecomunicazione.

Il secondo orientamento si sofferma sul terzo comma dell'[art. 106](#) del DL 18/2020 convertito, che consente, **nelle srl**, l'espressione del voto mediante consultazione scritta o consenso espresso per iscritto “anche in deroga a quanto previsto dall'[articolo 2479](#), quarto comma, del codice civile”. Si precisa, quindi, come tale previsione debba essere letta **restrittivamente** ovvero nel senso di consentire tali modalità non assembleari per l'assunzione delle decisioni dei soci anche nell'ipotesi di mancanza della loro previsione nell'atto costitutivo. La deroga non riguarderebbe, invece, le materie indicate nei nn. 4) e 5) del secondo comma dell'[art. 2479](#) c.c. (in particolare, le **modifiche dell'atto costitutivo**), il caso previsto dal quarto comma dell'[art. 2482-bis](#) c.c. e il diritto, in capo a uno o più amministratori ovvero a un numero di soci che rappresentino almeno 1/3 del capitale sociale, di richiedere che la decisione dei soci sia adottata mediante deliberazione assembleare ai sensi dell'[art. 2479-bis](#) c.c.

Per tutte queste materie, quindi, troverebbe applicazio-

ne la disposizione dell'[art. 106](#) comma 2 del DL 18/2020 convertito, che, per il periodo emergenziale, consente l'intervento in assemblea mediante mezzi di telecomunicazione e la possibilità di prevedere l'espressione del voto in via elettronica o per corrispondenza.

Ciò anche in ragione del fatto che deve ritenersi che le norme emergenziali non incidano, in alcun modo, sui principi generali in tema di **controllo notarile** di legalità sostanziale sulle modificazioni dell'atto costitutivo di cui al combinato disposto degli [artt. 2480](#) e [2436](#) c.c.

Il terzo orientamento attiene al rapporto tra le disposizioni derogatorie dell'[art. 106](#) del DL 18/2020 ed eventuali **limiti e vincoli** presenti negli statuti delle società. Vi si afferma che la “**ratio emergenziale**” della norma (nel suo complesso), che fa prevalere la finalità di consentire lo svolgimento delle assemblee con tutte le modalità ivi previste (fino al punto da escludere in via assoluta la partecipazione del socio all'assemblea), potrebbe portare anche al superamento di vincoli statuari che confliggano con le possibili scelte della società. Ad esempio, la scelta della partecipazione esclusiva con mezzi di telecomunicazione impedirebbe di mantenere il voto segreto per le cariche sociali che fosse previsto dallo statuto; oppure, anche se lo statuto o il regolamento assembleare dovessero prevedere particolari forme di identificazione, le uniche forme di identificazione utilizzabili sarebbero quelle indicate nell'avviso di convocazione. Naturalmente, osservano i notai, il “superamento” delle previsioni statutarie deve essere limitato, collegato e “**proporzionato**” allo scopo di consentire lo svolgimento assembleare con le modalità emergenziali.

Con il quarto orientamento, infine, si forniscono importanti indicazioni in ordine alla possibilità che anche banche popolari, banche di credito cooperativo, società cooperative e mutue assicuratrici procedano all'utilizzo, “anche esclusivo”, del **Rappresentante Designato** (previsto, per le quotate, dall'[art. 135-undecies](#) del DLgs. 58/1998). Ciò in forza dell'[art. 106](#) comma 6 del DL 18/2020 convertito. Questa previsione **temporanea**, potendo anche escludere totalmente la partecipazione dei soci all'assemblea, non può che essere interpretata, per quanto possibile, riducendo la limitazione dei diritti dei soci, soprattutto laddove, come nelle società cooperative, il sistema normalmente favorisce la partecipazione del socio all'assemblea (ad esempio, con il limite di deleghe attribuibili). Il tutto per agevolare non tanto il notaio verbalizzante, ma soprattutto, il notaio che dovesse essere chiamato a svolgere le funzioni di Rappresentante Designato.

## “Utile strumentalità” indispensabile per la prededuzione dei professionisti

Nel Codice della crisi la preferenza spetta solo nel caso di ammissione al concordato preventivo oppure omologazione dell'accordo di ristrutturazione

/ Saverio MANCINELLI

In tema di prededucibilità, l'[art. 6](#) del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (CCII), recato dal DLgs. [14/2019](#) (che, anziché dal 15 agosto 2020, entrerà in vigore il 1° settembre 2021, per il rinvio statuito nell'[art. 5](#) del DL 23/2020), rimuove il sintagma generico “crediti sorti in **occasione** o in funzione delle procedure concorsuali”, in ossequio a uno dei principi della legge delega [155/2017](#) di riduzione dei costi delle procedure.

Con tale norma, oltre a espungersi *tout court* la vigente prededuzione funzionale, si prevede per i crediti dei professionisti il riconoscimento del beneficio della prededucibilità solo se sorti **in funzione** della domanda: degli accordi di ristrutturazione dei debiti e per la richiesta delle misure protettive, a condizione che gli accordi siano omologati; di concordato preventivo, nonché del deposito della proposta e del piano, a condizione che la procedura sia dichiarata aperta.

Il legislatore della riforma ha, quindi, attribuito il beneficio della prededuzione ai crediti dei professionisti a condizione dell'**utilità** della prestazione (oggettivamente verificata con l'omologazione degli accordi o con l'apertura della procedura di concordato preventivo), e appare evidente che le due ipotesi enunciate siano **tassative**. In tal modo, l'attuale “funzionalità” della prestazione del professionista diviene “utile strumentalità”, indirettamente sottoposta al positivo **vaglio giudiziario** che omologa l'accordo o apre il concordato e, pertanto, non valutabile soggettivamente (salva, ovviamente, l'*exceptio doli*).

La prestazione beneficia della prededuzione nel limite del 75% del credito e permane anche nell'ambito delle **successive** procedure esecutive o concorsuali ([art. 6](#) comma 2 del CCII), ma in ipotesi di “successione” di accordi o concordati il beneficio compete ai professionisti che hanno coadiuvato il debitore nel deposito (solo) di quella domanda che ha prodotto l'**omologazione** degli accordi o l'apertura del concordato preventivo.

Eventuali pagamenti parziali degli onorari ai professionisti che hanno coadiuvato il debitore nel deposito della domanda (anche se effettuati sotto il limite del 75% del corrispettivo pattuito) devono ritenersi **illegittimi** prima che si verifichi l'esito positivo della condi-

zione oggettiva, alla luce del disposto di cui all'[art. 98](#) del CCII. Tale norma chiarisce, infatti, che i crediti prededucibili vengono soddisfatti **durante** la procedura alla scadenza prevista dalla legge o dal contratto e, poiché i crediti professionali acquisiscono il rango di prededucibili **solo** con l'omologa degli accordi o con l'apertura del concordato, il loro pagamento anche parziale in epoca precedente **non** può essere effettuato, non trattandosi, sino a quel momento, di crediti prededucibili (inoltre, se avvenuti, tali pagamenti risultano inefficaci rispetto alla massa dei creditori).

Poiché la norma agevola i crediti dei professionisti sorti in funzione della domanda, della proposta e del piano (pertanto, nel concordato “in bianco”, l'agevolazione compete per la redazione della proposta e del piano a prescindere dal tempo della prestazione), nasce l'incertezza sulla sorte delle prestazioni professionali – differenti da quelle fisiologicamente collegate al deposito della domanda – effettuate **dopo** il deposito della domanda.

### Incerta la sorte delle prestazioni professionali

L'art. 6 del CCII menziona ancora la categoria dei crediti che godono della prededuzione, perché così espressamente qualificati dalla legge, che certamente riguarda anche i crediti cui fa riferimento l'[art. 46](#) del CCII, dove si disciplinano gli effetti della domanda di accesso al concordato preventivo. Tale disposizione contiene (o meglio “ripete”) la regola che “i crediti di terzi sorti per effetto degli atti legalmente compiuti dal debitore sono prededucibili”: ne consegue che, dopo il deposito della domanda di concordato, il beneficio compete anche ai professionisti che esplicano la loro attività in favore del debitore per atti **urgenti** di straordinaria amministrazione, autorizzati dal tribunale.

Differentemente, stante l'eliminazione della generale funzionalità, dopo il deposito della domanda nessuna prededuzione può essere attribuita ai professionisti per prestazioni di **ordinaria** amministrazione, non essendo atti sottoposti ad autorizzazione del tribunale, né prestazioni richieste da organi della procedura.

# Depenalizzazioni con sanzioni da monitorare

Valutazione anche se il regime transitorio prevede l'applicazione retroattiva della sanzione amministrativa

/ Maurizio MEOLI

La Corte Costituzionale, nella sentenza n. 96, depositata ieri, si sofferma sui profili problematici correlati ai provvedimenti di **depenalizzazione** che trasformano reati in illeciti amministrativi.

Si ricorda come, inizialmente, esclusa l'ultrattività delle vecchie sanzioni penali, perché abolite (ex art. 2 comma 2 c.p.), si sia posta, in assenza di un'apposita **disciplina transitoria**, una alternativa: i fatti pregressi dovevano ritenersi soggetti alle nuove sanzioni amministrative o restavano esenti da qualsiasi sanzione?

Diversamente da quanto accaduto nella giurisprudenza civile di legittimità (cfr. Cass. n. 21483/2007), le sezioni penali della Cassazione si sono orientate a favore della soluzione della **completa impunità** dei fatti pregressi. Ciò, sia alla luce del principio di legalità di cui all'art. 1 della L. 689/1981, che impedisce di applicare le sanzioni amministrative a fatti commessi prima dell'entrata in vigore della legge che le ha introdotte, che in ragione della ritenuta impossibilità di estendere al fenomeno in questione il principio di retroattività della legge più favorevole al reo, di cui all'art. 2 comma 4 c.p., da circoscrivere alla successione di leggi entrambe penali. Tale orientamento può reputarsi consolidato (cfr. Cass. SS.UU. n. 25457/2012).

Peraltro, la totale impunità per i fatti pregressi ha sollevato, sul piano sostanziale, problemi di coerenza con la *ratio* dell'intervento di depenalizzazione. Infatti, diversamente dall'ipotesi di mera *abolitio criminis*, nel caso della depenalizzazione si continua a **riconoscere disvalore** alla condotta, tale da giustificare tuttora la sua punizione, sia pure con una sanzione amministrativa anziché penale. Non si spiega, quindi, perché chi ha commesso il fatto quando era represso in modo (tendenzialmente) più severo debba rimanere totalmente impunito, laddove, invece, chi lo commette quando è punito in modo (tendenzialmente) più mite soggiaccia, comunque, a una sanzione.

Proprio per evitare simili esiti è divenuta prassi inserire negli interventi di depenalizzazione un'**apposita disciplina transitoria**, volta a rendere applicabili le nuove sanzioni amministrative anche ai fatti anteriori.

A lungo, la previsione dell'applicazione retroattiva della nuova disciplina sanzionatoria amministrativa non ha suscitato particolari problemi dal punto di vista costituzionale. Secondo l'orientamento prevalente della Consulta, infatti, le garanzie previste dall'art. 25 Cost. – compresa quella del divieto di retroattività sfavorevole – dovevano ritenersi limitate alla sola materia penale, non risultando riferibili alle sanzioni amministrative, ancorché frutto di interventi di depenalizzazione (cfr. Corte Cost. n. 68/1984).

Il principio di irretroattività delle sanzioni amministrative, in quanto stabilito solo a livello di legislazione ordinaria dall'art. 1 della L. 689/1981, avrebbe potuto essere, all'occorrenza, **derogato** da norma di pari grado. In tale prospettiva non sembrava assumere particolare rilievo, sul piano costituzionale, l'eventualità che la disciplina transitoria potesse determinare, in concreto, un peggioramento del trattamento sanzionatorio dell'autore del fatto pregresso.

A partire dalla sentenza n. 196/2010, tuttavia, la Consulta ha riconosciuto che il **duplice divieto** di cui all'art. 25 comma 2 Cost. – di applicazione retroattiva di una legge che incrimini un fatto in precedenza penalmente irrilevante e di applicazione retroattiva di una legge che punisca più severamente un fatto già precedentemente incriminato – si presta ad essere esteso, in ragione dell'ampiezza della sua formulazione ("nessuno può essere punito ..."), alle misure a carattere punitivo-afflittivo anche se qualificate come amministrative (cfr. Corte Cost. n. 223/2018). Ciò anche alla luce delle indicazioni provenienti dalla giurisprudenza della CEDU.

È emerso, quindi, il problema della legittimità della **normativa transitoria** collegata agli interventi di depenalizzazione, in ragione della possibilità che la prevista applicazione retroattiva delle nuove sanzioni amministrative possa determinare una modifica *in peius* del trattamento sanzionatorio del fatto.

Occupandosi del settore degli **abusi di mercato**, la Consulta n. 223/2018 ha rilevato che, nel caso particolare della successione della norma sanzionatoria amministrativa a una norma penale, la previsione dell'applicazione retroattiva delle nuove sanzioni è, di solito, compatibile con la Costituzione, implicando un trattamento più mite di quello previsto al momento del fatto. La presunzione di maggior favore del trattamento sanzionatorio amministrativo, sottesa alla disciplina transitoria in questione, tuttavia, deve intendersi meramente relativa, rimanendo aperta la possibilità di dimostrare che il nuovo trattamento sanzionatorio amministrativo previsto dalla legge di depenalizzazione – considerato nel suo complesso – risulti in concreto più gravoso di quello previgente. In tal caso, la disposizione transitoria che ne preveda l'applicazione ai fatti pregressi sarebbe in contrasto con gli artt. 25 comma 2 e 117 comma 1 Cost. (cfr. Corte Cost. n. 223/2018).

Ricade, comunque, sul giudice *a quo* il compito di accertare, e adeguatamente motivare, caso per caso, la sussistenza della suddetta condizione; rimanendo, in difetto, la questione **inammissibile** (cfr. Corte Cost. n. 223/2018 e Corte Cost. n. 68/2017).

# Le azioni proprie non cambiano la soglia del "controllo di diritto"

Secondo l'Agenzia non rilevano per la verifica del requisito che costituisce il presupposto per l'applicabilità del regime fiscale di realizzo controllato

/ Enrico ZANETTI

Il possesso di **azioni proprie** da parte della società scambiata non rileva ai fini della verifica del requisito dell'acquisto del controllo di diritto, ai sensi dell'[art. 2359](#) comma 1 n. 1) c.c., da parte della società conferitaria sulla società scambiata medesima, che costituisce il presupposto per l'applicabilità del regime fiscale di "**realizzo controllato**" sugli scambi di partecipazioni pendiate permuta, di cui all'[art. 177](#) comma 2 del TUIR. Questa, in estrema sintesi, è la conclusione cui perviene l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. [135](#) pubblicata ieri.

Lo specifico caso oggetto della risposta concerne il caso di due soci che possiedono il 100% di una società **BETA**, con partecipazioni ripartite nella misura del **20%** al socio **ALFA** e all'**80%** al socio **GAMMA**.

La società BETA possiede a sua volta il 47% di una società **DELTA**, il cui restante 53% è suddiviso tra il socio ALFA per il 5%, il socio GAMMA per il 20% e la stessa società DELTA che possiede azioni proprie per il restante 28%.

Avendo i soci ALFA e GAMMA intenzione di non possedere più partecipazioni dirette nella società DELTA e di possedere quest'ultima società esclusivamente in via indiretta per il tramite delle partecipazioni che i medesimi possiedono nella società BETA, l'operazione naturale per pervenire a questo assetto proprietario è quella del **conferimento** nella società DELTA (societa conferitaria) delle partecipazioni direttamente possedute da ALFA e GAMMA (soci scambianti) nella società DELTA (società scambiata).

Ferma restando la sussistenza degli altri requisiti soggettivi e oggettivi, per poter applicare alla suddetta operazione di conferimento il regime fiscale di "realizzo controllato" di cui all'[art. 177](#) comma 2 del TUIR, in luogo dell'ordinario regime "realizzativo al valore normale" che l'[art. 9](#) del TUIR prevede per la generalità delle operazioni di conferimento in società, è necessario che, per effetto del conferimento, la società conferitaria (in questo caso BETA) acquisisca il "**controllo di diritto**" ex [art. 2359](#) comma 1 n. 1 c.c. sulla società scambiata (in questo caso DELTA).

Il predetto "controllo di diritto", giova ricordare, sussiste quando si possiede la **maggioranza assoluta** (50% + 1) dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria della società partecipata.

Posto che, ante conferimento, la società conferitaria

BETA possiede il 47% della società scambiata DELTA e che, post effettuazione in modo unitario dei due conferimenti da parte dei soci ALFA e GAMMA, salirebbe al **72%**, sembrano in prima battuta non sussistere dubbi di sorta circa il fatto che è proprio il **conferimento unitario** delle partecipazioni nella società scambiata DELTA da parte dei soci ALFA e GAMMA a determinare l'acquisto del controllo di diritto della società conferitaria BETA sulla società scambiata DELTA.

I dubbi sorgono tuttavia in considerazione del fatto che, sia prima che dopo il predetto conferimento, il **28%** della società scambiata DELTA è posseduto come azioni proprie dalla DELTA medesima.

Ove infatti quel 28% dovesse essere scomputato dal denominatore del rapporto rilevante ai fini del calcolo del requisito del "controllo di diritto", si avrebbe che già ante conferimento la società conferitaria BETA possiederebbe tale "controllo di diritto" sulla società scambiata DELTA, perché il 47% sul 100% non è almeno pari al 50% + 1, ma il 47% sul 72% lo è.

E, se si dovesse concludere che il requisito del "controllo di diritto" **preesistesse al conferimento**, è evidente che il conferimento stesso non consentirebbe di acquisire qualcosa che già risultava acquisito, con quel che ne consegue in termini di assenza di un presupposto necessario ai fini dell'applicazione del regime fiscale di "realizzo controllato" ex [art. 177](#) comma 2 del TUIR.

## Il controllo di diritto non preesiste al conferimento

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate, dopo un percorso interpretativo che passa attraverso la disamina del disposto dell'[art. 2357-ter](#) c.c. e delle statuizioni di principio rese dalla Corte di Cassazione nella sentenza 2 ottobre 2018 n. [23950](#), dal quale emerge che i voti sospesi riferibili alle azioni proprie sono da **conteggiarsi nel quorum** deliberativo (e non vanno quindi scomputati dal denominatore del rapporto rilevante ai fini del calcolo della soglia di "controllo di diritto"), conclude nel senso di ritenere che il "controllo di diritto" non preesiste al conferimento oggetto dell'istanza e, venendo acquisito per effetto di esso, consente di applicare l'[art. 177](#) comma 2 del TUIR ai due conferimenti congiunti operati dai soci ALFA e GAMMA.

## Si dovrebbe valutare un bonus per le assunzioni nei supermercati

Gentile Redazione,  
sabato sono andato a fare la spesa e ho notato, con un po' di stupore e disagio, che il **supermercato** che frequento abitualmente ha ripreso l'affollamento pre-COVID.

Confrontandomi con altre persone pare che vari supermercati abbiano "abbassato" le soglie di guardia e **aumentato** gli **ingressi**, invitando semplicemente i presenti a mantenere il metro di distanza.

Prima file infinite, ora solo la formalità della temperatura all'ingresso, guanti e mascherina. Forse bisogna abituarsi a tornare alla realtà, affidandosi alla responsabilità di ciascuno... Però: per evitare inutili assembramenti, visto che ora tutti, o quasi, sono tornati al la-

voro, perché il Governo non introduce un **credito di imposta** per assunzioni a tempo determinato (fino a cessata emergenza) di nuovi commessi, a condizione di aumentare l'orario di apertura?

Se i supermercati fossero aperti dalle 8.00 alle 24.00 tutti i giorni ci sarebbero **meno assembramenti**. Col credito di imposta si compenserebbe il maggior costo sostenuto dalle catene commerciali alimentari e si creerebbe un po' di lavoro in un momento difficile come questo.

**Augusto Fumagalli**

*Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Como*



## Nessuna riscossione accentrata per i compensi dei medici della STP

Con la risposta a interpello n. [136](#), pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'obbligo di riscossione accentrata dei compensi dei medici che operano nell'ambito di strutture sanitarie private non trova applicazione per le prestazioni rese da medici che svolgono l'attività attraverso una **società tra professionisti**, vertendosi nell'ambito del **reddito**

**d'impresa** (risposta interpello n. [128/2018](#)).

Ai sensi dell'[art. 1](#) commi da 38 a 42 della L. 296/2006, infatti, la riscossione accentrata riguarda soltanto i compensi spettanti ai medici e paramedici, la cui attività dia luogo a reddito di **lavoro autonomo**.

## La mancata comunicazione al MISE non blocca le agevolazioni Industria 4.0

La comunicazione al MISE da parte delle imprese che si avvalgono degli incentivi fiscali collegati al Piano nazionale **Impresa 4.0** è funzionale esclusivamente all'acquisizione da parte del Ministero stesso delle informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative. Dunque, non costituisce condizione preventiva di accesso ai benefici e neanche, in caso di eventuale mancato invio, causa di diniego del diritto alle agevolazioni spettanti.

Il chiarimento è stato pubblicato ieri sul sito del Ministero dello Sviluppo economico.

La disposizione riguarda i **crediti d'imposta** per gli investimenti in beni strumentali, in attività di ricerca e sviluppo e in

formazione così come ridisegnati dalla L. [160/2019](#). Nell'ambito di tale intervento, è stato previsto che le imprese che si avvalgono di tali discipline effettuino una comunicazione al Ministero dello Sviluppo economico.

Avendo lo scopo di fornire dati al Ministero sulle misure agevolative per la loro valutazione, la comunicazione andrà inviata a consuntivo, vale a dire **successivamente** alla chiusura del periodo d'imposta in cui sono stati effettuati gli investimenti ammissibili alle discipline agevolative.

Il modello, il contenuto, le modalità e i termini di invio della suddetta comunicazione saranno stabiliti con **apposito decreto** direttoriale di prossima emanazione.

## Le modifiche al programma formativo dei revisori impattano sul protocollo d'intesa MEF-CNDCEC

Nell'Informativa n. [51/2020](#) il CNDCEC evidenzia come, a seguito dell'**aggiornamento** del programma di formazione dei revisori legali per l'anno 2020 (avvenuto con la determina n. [64268](#) del 12 maggio 2020 del Ragioniere generale dello Stato), si sia reso necessario modificare anche gli allegati n. 1 e 2 al protocollo d'intesa MEF-CNDCEC per il riconoscimento dell'**equipollenza** della formazione già assolta dagli iscritti negli albi dei dottori commercialisti e degli esperti contabili ai fini dell'espletamento dell'obbligo formativo dei revisori legali.

Si ricorda che il programma formativo aggiornato tiene conto non solo delle disposizioni emanate in relazione alla situazione di emergenza epidemiologica e dei relativi effetti sulla disciplina del bilancio d'esercizio e consolidato, ma anche della necessità di definire per alcuni argomenti (quali crisi d'impresa, antiriciclaggio, codice del terzo settore) una **nuova articolazione** che dà origine a una diversa classificazione dei relativi crediti tra caratterizzanti e non caratterizzanti. Di conseguenza, taluni eventi già accreditati, ma non ancora svolti, con i codici materia D.4.20, B.3.1 e C.2.8, potrebbero richiedere una nuova valutazione da parte del Consiglio nazio-

nale.

Inoltre, a seguito delle modifiche apportate al programma formativo, si è reso necessario individuare alcuni **nuovi codici materia non caratterizzanti** e apportare le opportune modifiche al portale FPC. In particolare, si fa riferimento ai seguenti codici:

- B.3.2 Gli obblighi antiriciclaggio dei professionisti, le procedure antiriciclaggio negli studi professionali e il sistema sanzionatorio;
- C.9.1 Le tipologie di enti non profit;
- C.11.4 Controllo di gestione e indicatori di performance;
- D.3.11 Il bilancio;
- D.3.26 La responsabilità amministrativa degli enti e delle persone giuridiche;
- D.4.1 I concetti di insolvenza e crisi.

Tali codici, prima della modifica del programma formativo MEF, erano classificati come "non utili" per la revisione legale, mentre ora sono classificati come "non caratterizzanti" la revisione legale e, pertanto, si rende necessario l'aggiornamento della situazione dei **crediti formativi** conseguiti dagli iscritti agli ordini professionali.

## Esenzione per i marittimi anche per i cittadini stranieri

La risposta a interpello n. [134](#) di ieri, 20 maggio 2020, conferma che, a norma dell'[art. 5](#) comma 5 della L. 88/2001, è **escluso** dalla base imponibile IRPEF il reddito derivante dall'attività prestata da lavoratori marittimi italiani imbarcati su navi battenti bandiera estera (nella fattispecie, statunitense) per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di dodici mesi. Secondo l'Agenzia delle Entrate, la nozione di "**lavoratori marittimi italiani**" non comprende solo i soggetti con cittadinanza italiana, ma anche i cittadini stranieri residenti ai fini fiscali in Italia in virtù di una Convenzione contro le doppie

imposizioni che prevede clausole di non discriminazione.

Nel caso in esame, i benefici sono stati accordati a un **cittadino spagnolo**, residente in Italia, imbarcato su una nave battente bandiera estera in virtù del principio sancito dall'[art. 23](#) della Convenzione Italia-Spagna, secondo cui i cittadini di uno Stato contraente non sono assoggettati nell'altro Stato contraente ad alcuna imposizione od obbligo diversi o più onerosi di quelli cui sono assoggettati i cittadini di tale altro Stato che si trovino nella stessa situazione.

## Domande per la moratoria sui prestiti pari a 2,3 milioni, oltre 280.000 richieste al Fondo per le PMI

Sono 2,3 milioni, per un valore di **240 miliardi**, le domande di adesione alle moratorie sui prestiti e superano quota 280.000 le richieste di garanzia per i nuovi finanziamenti bancari per le micro, piccole e medie imprese presentati al Fondo di Garanzia per le PMI. Attraverso "Garanzia Italia" di SACE sono poi state concesse garanzie per **152 milioni**, su 17 richieste ricevute.

I dati emergono dalla rilevazione settimanale effettuata dalla task force costituita per promuovere l'attuazione delle misure a sostegno della liquidità per far fronte all'emergenza, di cui fanno parte MEF, MISE, Banca d'Italia, ABI, Mediocredito centrale e SACE.

Nel dettaglio, come si legge nel comunicato diffuso ieri, sulla base di dati preliminari all'8 maggio sono pervenute quasi 2,3 milioni di domande o comunicazioni di **moratoria su prestiti**, per circa 240 miliardi. Quasi il 44% delle domande proviene società non finanziarie (a fronte di prestiti per 161 miliardi).

Le domande delle famiglie, quasi 1,2 milioni, riguardano prestiti per 74 miliardi. Salgono a poco più di 105.000 le richieste di sospensione delle rate del mutuo sulla prima casa, il cui importo medio si riduce a circa 86.000 euro. Si può stimare che, in termini di importi, circa l'80% delle domande o comunicazioni relative alle moratorie sia già stato accolto dalle banche, pur con differenze tra le varie misure; l'1% circa è stato sinora rigettato; la parte restante è in corso di esame.

MISE e Mediocredito centrale (MCC) segnalano che sono in tutto 287.268 le richieste pervenute al **Fondo di garanzia** nel periodo dal 17 marzo al 19 maggio 2020, per un importo complessivo di oltre **13,1 miliardi**.

Le garanzie SACE nell'ambito dell'operatività "**Garanzia Italia**" raggiungono quota **152 milioni** di euro. Le potenziali operazioni di finanziamento in fase di valutazione e istruttoria da parte delle banche si confermano in circa 250 per un valore complessivo di circa 18,5 miliardi.

## Al via la post-implementation review dell'OIC 32

Ieri la Fondazione OIC ha annunciato l'avvio di un progetto di **modifica** (*post-implementation review* o PIR) del documento OIC [32](#) dedicato agli strumenti finanziari derivati.

Il principio contabile è stato emesso nel 2016 per recepire le disposizioni normative introdotte dal DLgs. [139/2015](#) e si applica ai bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2016. Poi, a dicembre 2017 e a gennaio 2019, il principio è stato oggetto di alcuni **emendamenti** per tenere conto delle segnalazioni applicative ricevute dagli operatori.

In particolare, nel 2017, sono stati modificati i seguenti aspetti:

- contratti di acquisto e vendita di merci;
- classificazione delle variazioni di fair value dei derivati non di copertura al momento dell'eliminazione contabile;
- valutazione dell'elemento coperto nelle coperture di fair value;
- separazione dei derivati incorporati.

Nel 2019, invece, il documento OIC 32 è stato emendato, avuto riguardo alle operazioni di copertura dei flussi finanziari

attesi, in riferimento al rilascio a Conto economico della riserva di copertura in presenza di perdite non recuperabili.

In entrambi i casi, comunque, gli emendamenti **non** hanno apportato modifiche **sostanziali** al trattamento contabile degli strumenti finanziari derivati, ma hanno fornito alcuni chiarimenti e precisazioni oppure hanno inserito modifiche di carattere redazionale.

L'avvio del progetto di *post-implementation review* del principio contabile è determinato, ora, dalla **complessità intrinseca** del trattamento contabile in esame. In una prima fase, l'OIC prevede di raccogliere, attraverso un questionario (compilabile tramite il sito internet della Fondazione), l'opinione degli operatori sugli aspetti applicativi che hanno creato maggiori difficoltà. Gli operatori sono invitati, inoltre, a segnalare altre questioni non espressamente indicate nel questionario. Il termine per rispondere al questionario è fissato al **30 ottobre 2020**. Gli elementi raccolti verranno analizzati ed elaborati in vista di eventuali modifiche da apportare al principio contabile.