

Lunedì 25 maggio 2020

## EDITORIALE

### Il dito più veloce d'Italia

/ Giancarlo ALLIONE

Scrivo queste poche righe per rendere onore a una signora, titolare di un **negozio di abbigliamento** di Sanremo. Sì, per rendere onore a lei, oppure ad una sua collaboratrice oppure ancora al suo commercialista. Insomma, per celebrare il dito di chi, impiegando 9,213 decimi di millesimo di secondo, ha piazzato (primo fra le persone fisiche) la [...]

PAGINA 2

## IL CASO DEL GIORNO

### Apprendistato simulato se manca la causa formativa

/ Giada GIANOLA

Il contratto di apprendistato è caratterizzato dalla sussistenza di un duplice impegno gravante sul datore di lavoro, che corrisponde a una **duplice finalità** contrattuale (non per altro è classificato come contratto a causa mista, in cui convivono finalità lavorativa e [...])

PAGINA 3

## FISCO

### Confermato lo sconto "definitivo" del primo acconto IRAP 2020

*Con riferimento al 2019, restano dovuti solo gli acconti, da "ravvedere" ove non versati*

/ Luca FORNERO

L'art. 24 del DL 34/2020 (c.d. DL "Rilancio"), nel testo pubblicato in G.U., stabilisce espressamente che l'importo del primo acconto IRAP 2020 che non deve essere pagato a giugno/luglio 2020 sarà comunque **escluso** dal calcolo dell'imposta dovuta a saldo per il 2020.

Vengono così superate le incertezze generate dalle prime bozze del DL 34/2020, in base alle quali sembrava che, se l'IRAP dovuta per il 2020 non fosse stata interamente "coperta" dalla seconda rata dell'acconto 2020 (che dovrà essere corrisposta entro il 30 novembre 2020 da parte dei soggetti "solari"), l'eccedenza a debito avrebbe dovuto essere recuperata in sede di saldo 2020.

In base alla versione definitiva del DL, invece, al fine del calcolo del saldo IRAP 2020, dall'imposta dovuta per il 2020 (che emergerà dalla dichiarazione IRAP 2021) andrà scomputata, oltre alla seconda rata di acconto che sarà effettivamente versata entro il 30.11.2020 (per i sogget-

ti "solari"), **anche la prima**, pur se non versata.

Si supponga che un'impresa abbia indicato nel **rigo IR21** della dichiarazione IRAP 2020 un'imposta dovuta per il 2019 pari a 10.000 euro e che, quindi, il primo acconto IRAP che non dovrà essere versato a giugno ammonti a 4.000 euro. Ipotizzando che a novembre venga versata la seconda rata in misura pari a 6.000 euro e che l'imposta dovuta per il 2020 sia pari a 8.000 euro, la dichiarazione IRAP 2021 chiuderà a credito (e non a debito) per 2.000 euro.

Un ulteriore aspetto che è stato modificato rispetto alla versione iniziale dell'articolato attiene alla misura della prima rata d'acconto 2020 esclusa dal versamento.

Viene, infatti, stabilito che detto pagamento non va eseguito "nella misura prevista" dall'art. 17 comma 3 del DPR 435/2001 ovvero dall'art. 58 del DL 124/2019 e, dunque, in misura pari al:

- **40%** dell'acconto complessivamente dovuto, per i soggetti [...]

PAGINA 4

## IN EVIDENZA

LIPE per il primo trimestre con rinvio al 30 giugno

In dubbio la proroga dei termini di notifica delle cartelle

Crediti d'imposta legati al coronavirus con possibilità di cessione a terzi

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

## IL PUNTO IAS

### Le differenze da gestione estera in un'economia iperinflazionata si rilevano nell'OCI

/ Luca MALFATTI e Giovanni OSSOLA

Tra le tematiche analizzate nella riunione del 3 marzo 2020, l' [...]

PAGINA 12

# Il dito più veloce d'Italia

/ Giancarlo ALLIONE

Scrivo queste poche righe per rendere onore a una signora, titolare di un **negozio di abbigliamento** di Sanremo. Sì, per rendere onore a lei, oppure ad una sua collaboratrice oppure ancora al suo commercialista. Insomma, per celebrare il dito di chi, impiegando 9,213 decimi di millesimo di secondo, ha piazzato (primo fra le persone fisiche) la sua impresa al 13° posto nella speciale classifica di quelle autorizzate a presentare domanda di rimborso per le spese per l'acquisto di DPI, finalizzati al contenimento e al contrasto dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 (Bando Impresa Sicurezza).

Grazie al famigerato meccanismo del **Click Day**, per stilare la classifica delle 3.150 imprese ammesse, sulle 194.175 che ci hanno provato, si è dovuto ricorrere ai millesimi di millesimo di secondo. La prima esclusa ha cliccato alle 09:00:01.046851. Ben 1,02 decimi di millesimo di secondo dopo l'ultima ammessa, che ha cliccato alle 09:00:01.046749.

Non credevo che esistesse una frazione di tempo così ridotta. È un'entità meramente astratta e come tale assolutamente dipendente dallo strumento usato per misurarla, confutabile e inconfutabile per definizione.

Invece le potenzialità delle procedure italiane le aveva già capite Zenone di Elea, quando enunciò il **paradosso di Achille** e la tartaruga.

L'uomo più veloce della storia non raggiungerà mai la tartaruga, perché prima di arrivare alla tartaruga deve raggiungere la metà della distanza che lo separa dalla tartaruga. Una volta raggiunta la metà, dovrà poi raggiungere la metà della nuova distanza, e così via. Mentre Achille è impegnato a raggiungere la metà della metà della metà della metà, la tartaruga se ne è andata. Esattamente come è capitato alle 191.025 imprese che sono rimaste a bocca asciutta.

L'implacabile legislatore Zenone infatti non lascia scampo, anche quando legifera mosso dall'urgenza di fronteggiare un'emergenza. Aggiunge imperturbabile step su step, e ancora step intermedi, in modo che Achille non riesca mai a raggiungere la tartaruga.

Ad esempio, per la cassa integrazione in deroga, dopo aver acquisito il benessere (?) dei sindacati (step -1), si deve presentare la domanda sul sito della regione (step 0) dove trovi questa ineffabile precisazione, dettagliabile in soli ulteriori **10 passaggi**:

"1 La Regione istruisce le domande pervenute seguendo l'ordine cronologico di arrivo:

2 queste vengono autorizzate quando il rendiconto è stato interamente caricato, con un provvedimento che raggruppa ogni volta un centinaio di istanze,

3 dandone notizia ai diretti interessati

4 trasmettendo all'INPS in formato telematico tramite l'apposita funzionalità [...].

5 Le istanze vengono girate alla Direzione INPS regionale

6 e smistate alle sedi INPS territoriali competenti.

7 Quando la sede territoriale INPS vede le istanze con gli estremi del provvedimento regionale,

8 comunica via PEC a ogni datore di lavoro o suo intermediario l'avvenuta autorizzazione e il numero del provvedimento regionale.

9 Il numero del provvedimento regionale andrà riportato sul modulo individuale SR41

10.che deve essere trasmesso all'INPS come richiesta formale di pagamento [ndr: ma il pagamento non è lo scopo dell'istanza?] È necessario inviare un modulo per ogni dipendente in CIGD ....".

Risultato: dopo mesi dall'inizio dell'iter, molti dipendenti in cassa non hanno ancora **preso un euro**. Achille ha perso ancora. Niente tartaruga.

Ma non dappertutto sembra andare così, sempre che sia tutto vero, naturalmente.

Nei giorni scorsi, una collega mi ha riferito che un suo amico parlando delle difficoltà italiane con il sorriso beffardo che conosciamo bene (tradotto: è vero che è tutto molto complicato, ma non è che anche tu ci stai mettendo del tuo?) ha mostrato il bonifico della cassa integrazione liquidata ad un suo **dipendente in Francia**:

- data di richiesta 13/5/2020;

- data della mail di risposta dell'Ufficio 13/5/2020;

- data del bonifico 19/5/2020.

Ma allora, noi siamo davvero condannati a non arrivare mai alla tartaruga? Dobbiamo rassegnarci?

No, certo che no. E la risposta come sempre arriva dal basso.

Un paio di giorni fa nel mio comune è stata finalmente domata la madre di tutte le "telenovela COVID".

Il Comune ha distribuito ad ogni cittadino una **mascherina** cadauno, fornite dalla Regione. Non ha timbri, ma è bianca e dichiarata lavabile fino a 10 volte. Taglia un po' le orecchie, ma, tutto sommato, alla vista va bene.

La distribuzione è stata curata dagli scout del mio paese. Fra le migliaia di dipendenti regionali e le decine di dipendenti comunali non si è trovato nessuno con rango sufficientemente basso e coraggio sufficientemente alto per assolvere a questo compito. Meglio ricorrere a quattro deliziosi e commoventi ragazzini vestiti da palombari.

Eccola qui allora la soluzione. Se al posto delle tartarughe mettiamo una schiera di ingenui somarelli volontari, Achille finalmente li potrà raggiungere e le tartarughe rimanere al sicuro in smart working a **stipendio pieno**. Tutto è bene ciò che finisce bene.

# Apprendistato simulato se manca la causa formativa

In tale ipotesi la conseguenza è la trasformazione del contratto in un rapporto di lavoro subordinato a tempo indeterminato sin dal principio

/ Giada GIANOLA

Il contratto di apprendistato è caratterizzato dalla sussistenza di un duplice impegno gravante sul datore di lavoro, che corrisponde a una **duplice finalità** contrattuale (non per altro è classificato come contratto a causa mista, in cui convivono finalità lavorativa e formativa).

Sul datore di lavoro grava, infatti, sia l'obbligo di pagare all'apprendista il corrispettivo dovuto per lo svolgimento della prestazione, sia l'obbligo di garantire a quest'ultimo un'effettiva formazione.

L'attività formativa costituisce **elemento essenziale** di tale tipologia contrattuale, tanto che la sua assenza, come verrà più avanti evidenziato, comporta la sua trasformazione fin dall'origine in un rapporto di lavoro subordinato ordinario.

Per quanto concerne, in particolare, l'**apprendistato professionalizzante** (le altre due tipologie sono, si ricorda, l'apprendistato per la qualifica e il diploma professionale e l'apprendistato di alta formazione e ricerca), ai sensi dell'[art. 44](#), comma 1 del DLgs. 81/2015 tale contratto ha come obbiettivo quello di far conseguire all'apprendista "una qualificazione professionale ai fini contrattuali", dunque è volto all'acquisizione, da parte dello stesso, di specifiche competenze per svolgere una determinata professione.

L'attività formativa non può consistere in un generico addestramento o affiancamento, ma si deve concretizzare in **addestramenti specifici**, funzionali al conseguimento della qualificazione professionale prevista nel piano di formazione individuale (c.d. "PFI") e, dunque, volti a far acquisire all'apprendista conoscenze e capacità tecniche ben individuate.

In ragione di ciò, l'ormai consolidata giurisprudenza di legittimità non ritiene conforme a tale specifica figura contrattuale un rapporto avente a oggetto lo svolgimento di attività assolutamente **elementari o routinarie**, in quanto "non integrate da un effettivo apporto didattico e formativo di natura teorica e pratica" (cfr. Cass. n. [14754/2014](#)),

Il **piano di formazione individuale** costituisce parte integrante del contratto di apprendistato ([art. 42](#) del DLgs. 81/2015), definendone la durata e determinando le modalità della formazione, tenuto in ogni caso conto delle caratteristiche personali dell'apprendista e delle competenze dallo stesso già possedute.

La formazione, nell'apprendistato professionalizzante, viene svolta sotto la responsabilità del datore di lavoro

e integrata dall'offerta formativa pubblica ([art. 44](#), comma 3 del DLgs. 81/2015), sulla base – appunto – del piano formativo e con la supervisione di un *tutor* aziendale.

Data l'importanza della causa formativa, un inadempimento del datore di lavoro agli obblighi concernenti la formazione e, in particolare, la **totale assenza** di formazione, sia teorica sia pratica, o comunque una formazione carente o **inadeguata** rispetto agli obiettivi di cui al piano di formazione individuale (la cui valutazione compete, in ogni caso, ai giudici di merito) comporta la trasformazione del rapporto in un rapporto di lavoro subordinato a tempo indeterminato (Cass. nn. [1324/2015](#) e [2247/2006](#)).

Sulle conseguenze del difetto della causa formativa si è recentemente pronunciata la Corte di Cassazione con le sentenze nn. [9286/2020](#) e [9293/2020](#): nella prima, l'assenza della formazione professionale era stata giudizialmente accertata in quanto dalle prove testimoniali era emerso che il datore di lavoro si era limitato a svolgere una normale attività di controllo e di coordinamento, ma non d'insegnamento, nei confronti dell'apprendista, dell'attività da svolgere.

Nella seconda, invece, la lavoratrice, al momento della stipula del contratto di apprendistato, era **già in possesso** della professionalità oggetto del programma formativo convenuto, avendo espletato analoga attività presso lo stesso datore di lavoro sulla base di un precedente contratto a progetto. In entrambe le pronunce, la Suprema Corte ha ribadito il proprio consolidato orientamento, secondo cui la causa formativa costituisce elemento caratterizzante dell'apprendistato e la sua assenza determina la **trasformazione** del contratto in un **rapporto** di lavoro **ordinario** sin dall'inizio, dunque sin dalla stipula del contratto di apprendistato "fittizio".

## Diritto a percepire le differenze retributive

In caso di trasformazione, pertanto, all'apprendista non potrà che essere riconosciuto il diritto a godere del trattamento giuridico ed economico previsto dalla contrattazione collettiva per la qualifica professionale di fatto ricoperta, tra cui il diritto a percepire le **differenze retributive** tra quanto percepito e quanto avrebbe avuto diritto a percepire sulla base di tale qualifica (Cass. n. [3344/2015](#)).

# Confermato lo sconto "definitivo" del primo acconto IRAP 2020

Con riferimento al 2019, restano dovuti solo gli acconti, da "ravvedere" ove non versati

/ Luca FORNERO

L'art. 24 del DL 34/2020 (c.d. DL "Rilancio"), nel testo pubblicato in G.U., stabilisce espressamente che l'importo del primo acconto IRAP 2020 che non deve essere pagato a giugno/luglio 2020 sarà comunque **escluso** dal calcolo dell'imposta dovuta a saldo per il 2020.

Vengono così superate le incertezze generate dalle prime bozze del DL 34/2020, in base alle quali sembrava che, se l'IRAP dovuta per il 2020 non fosse stata interamente "coperta" dalla seconda rata dell'acconto 2020 (che dovrà essere corrisposta entro il 30 novembre 2020 da parte dei soggetti "solari"), l'eccedenza a debito avrebbe dovuto essere recuperata in sede di saldo 2020.

In base alla versione definitiva del DL, invece, al fine del calcolo del saldo IRAP 2020, dall'imposta dovuta per il 2020 (che emergerà dalla dichiarazione IRAP 2021) andrà scomputata, oltre alla seconda rata di acconto che sarà effettivamente versata entro il 30.11.2020 (per i soggetti "solari"), **anche la prima**, pur se non versata.

Si supponga che un'impresa abbia indicato nel **rigo IR21** della dichiarazione IRAP 2020 un'imposta dovuta per il 2019 pari a 10.000 euro e che, quindi, il primo acconto IRAP che non dovrà essere versato a giugno ammonti a 4.000 euro. Ipotizzando che a novembre venga versata la seconda rata in misura pari a 6.000 euro e che l'imposta dovuta per il 2020 sia pari a 8.000 euro, la dichiarazione IRAP 2021 chiuderà a credito (e non a debito) per 2.000 euro.

Un ulteriore aspetto che è stato modificato rispetto alla versione iniziale dell'articolato attiene alla misura della prima rata d'acconto 2020 esclusa dal versamento.

Viene, infatti, stabilito che detto pagamento non va eseguito "nella misura prevista" dall'art. 17 comma 3 del DPR 435/2001 ovvero dall'art. 58 del DL 124/2019 e, dunque, in misura pari al:

- **40%** dell'acconto complessivamente dovuto, per i soggetti estranei agli ISA;
- **50%** dell'acconto complessivamente dovuto, per i soggetti ISA.

Le prime bozze del provvedimento prevedevano, invece, che l'importo escluso dal pagamento fosse, in ogni caso, del 40%.

Pertanto, sempre supponendo un'imposta dovuta per il 2019 pari a 10.000 euro, il primo acconto IRAP 2020 che non dovrà essere versato a giugno/luglio 2020 ammonta a:

- **4.000** euro, per i soggetti estranei agli ISA;
- **5.000** euro, per i soggetti ISA.

Vengono, invece, confermati gli altri tratti salienti della disposizione, dai soggetti beneficiari (contribuenti con ricavi o compensi non superiori a 250 milioni di euro nel 2019, diversi da intermediari finanziari, assicurazioni e pubbliche Amministrazioni) all'esclusione del versamento, oltre che del primo acconto 2020, altresì del **saldo IRAP 2019**.

A tale ultimo riguardo, per espressa previsione dell'art. 24 del DL 34/2020, resta comunque fermo il versamento dell'acconto dovuto per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019.

In pratica, anche i contribuenti che non hanno corrisposto gli acconti relativi a tale periodo d'imposta, pur essendo tenuti a farlo, devono sanare l'omesso versamento tramite il ravvedimento operoso (ex art. 13 del DLgs. 472/97).

In assenza di ulteriori indicazioni normative, pare ragionevole ritenere che, in tale ipotesi, l'importo degli **acconti** oggetto di ravvedimento (cui applicare i previsti interessi e sanzioni) debba essere determinato in misura pari (in questo senso, cfr. la News legislativa Assonime del 22 maggio 2020):

- all'imposta dovuta per il 2018 (90% dell'imposta dovuta per il 2018, nel caso dei soggetti ISA), tenuto presente che la prima rata deve risultare comunque non inferiore al 40% dell'importo complessivamente dovuto (ex art. 4 comma 2 lett. b) del DL 69/89, conv. L. 154/89);
- (se inferiore) all'imposta dovuta per il 2019 (90% dell'imposta dovuta per il 2019, nel caso dei soggetti ISA), tenuto presente che la prima rata deve risultare comunque non inferiore al 40% dell'importo complessivamente dovuto.

Infine, per quanto concerne il profilo contabile, per i soggetti che, avendo approvato il bilancio relativo all'esercizio 2019 entro il termine di **120 giorni** dalla chiusura dell'esercizio, hanno rilevato il costo relativo all'IRAP per il suo intero ammontare, sarebbe opportuno stabilire, in sede di conversione in legge del DL 34/2020, l'irrilevanza fiscale della sopravvenienza attiva che sarà rilevata nel Conto economico 2020, a storno del debito eccedente.

Invece, per i soggetti che approveranno il bilancio relativo all'esercizio 2019 nel termine di 180 giorni (con predisposizione del relativo progetto entro il 29 maggio 2020), il costo IRAP potrebbe essere rilevato **al netto** del saldo 2019 non dovuto, valorizzando l'esistenza del debito alla chiusura dell'esercizio (espressamente in tal senso, la News legislativa Assonime del 22 maggio 2020).

# LIPE per il primo trimestre con rinvio al 30 giugno

Non coincidono gli ambiti applicativi della sospensione degli adempimenti e dei versamenti

/ Mirco GAZZERA e Emanuele GRECO

La circ. Agenzia delle Entrate n. [11/2020](#) (§ 2.1) ha confermato che la [comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche](#) IVA (LIPE) relativa al primo trimestre 2020 rientra tra gli adempimenti **sospesi** che, ai sensi dell'[art. 62](#) del DL 18/2020 convertito ("Cura Italia"), possono essere effettuati entro il 30 giugno 2020 senza applicazione di sanzioni.

Con il decreto "Cura Italia" sono stati, infatti, sospesi gli adempimenti tributari (esclusi i versamenti e l'effettuazione delle ritenute alla fonte e delle trattenute, disciplinati altrimenti) in scadenza **tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020**.

Si precisa che non assume rilievo, nella circostanza, il fatto che il termine per presentare la comunicazione relativa al primo trimestre (31 maggio) coincida, quest'anno, con un giorno festivo e, dunque, si applichi il differimento al 1° giugno 2020, ai sensi dell'[art. 7](#) comma 2 lett. l) del DL 70/2011 (vale a dire, a una data che si colloca al di fuori del periodo di sospensione degli adempimenti previsto dal DL [18/2020](#)).

La sospensione del termine in scadenza (e il conseguente rinvio dell'adempimento al 30 giugno 2020) dovrebbe applicarsi anche ai **soggetti non residenti** che abbiano nominato un rappresentante fiscale o che si siano identificati direttamente ai fini IVA in Italia, in analogia con quanto chiarito in merito alla dichiarazione annuale IVA (circolare n. 11/2020, § 2.15).

A livello di predisposizione del modello, ci si interroga sulla necessità di compilare la casella "**Eventi eccezionali**" presente nel rigo VP1 (casella 4).

La casella è riservata ai soggetti che, essendone legittimati, hanno fruito per il periodo di riferimento, agli effetti dell'IVA, delle agevolazioni fiscali previste da particolari disposizioni normative emanate a seguito di calamità naturali o di altri eventi eccezionali.

Qualora si ritenesse dovuta la compilazione della predetta casella, nel caso di specie andrebbe indicato il codice "**9**", riservato alla generalità degli eventi eccezionali, salvo che l'Agenzia delle Entrate non approvi, nel frattempo, un nuovo modello di comunicazione prevedendo, nelle relative istruzioni, un codice specifico per l'emergenza sanitaria da COVID-19.

Occorre evidenziare che la sospensione del termine per presentare la comunicazione LIPE relativa al primo trimestre 2020 riguarda, come detto, la generalità dei soggetti passivi.

Tuttavia, i versamenti IVA relativi ai mesi di febbraio e marzo 2020 (ovvero all'intero primo trimestre 2020, per i soggetti con liquidazioni su base trimestrale) sono sospesi **solo se sussistono** le condizioni previste dal DL 18/2020 e/o dal DL [23/2020](#).

Di conseguenza, i soggetti passivi che non soddisfano tali condizioni hanno comunque già dovuto **liquidare** l'IVA regolarmente per versare l'eventuale imposta a debito nei termini ordinari.

La liquidazione dell'imposta risulta necessaria anche se quest'ultima è a credito, qualora si intenda presentare il modello TR prima del 30 giugno 2020, al fine di anticipare la domanda di rimborso o l'utilizzo del credito in compensazione nel modello F24.

## Esonero in base alla dichiarazione IVA

Si rammenta, inoltre, che alla comunicazione in esame non sono tenuti i soggetti passivi non obbligati alla presentazione della dichiarazione annuale IVA o all'effettuazione delle liquidazioni periodiche, sempre che, nel corso dell'anno, non vengano meno le predette condizioni di esonero ([art. 21-bis](#) comma 3 del DL 78/2010).

Pertanto, un soggetto che effettua solo **operazioni esenti IVA** di cui all'[art. 10](#) del DPR 633/72 non è tenuto a inviare la comunicazione, in quanto esonerato dalla presentazione della dichiarazione annuale (si veda il § 2.2 delle istruzioni relative al modello IVA 2020).

Qualora venissero meno le condizioni di tale esonero (per esempio, a fronte di un acquisto in [reverse charge](#)), si ritiene che il soggetto passivo sia tenuto a presentare, oltre alla comunicazione relativa al periodo interessato, anche le **seguenti comunicazioni** del medesimo anno, salvo che nei successivi trimestri risulti esonerato dall'effettuazione delle liquidazioni periodiche (ad esempio per il fatto che, nel periodo, non ha effettuato alcuna operazione, né attiva né passiva; si veda la C.M. n. [113/2000](#), § 2.1.5, seppure in relazione alle soppresse dichiarazioni IVA periodiche).

Resta fermo, invece, l'obbligo di presentare la comunicazione per chi ha effettuato esclusivamente **operazioni non imponibili**, trattandosi di soggetto tenuto sia a presentare la dichiarazione annuale, sia a effettuare le liquidazioni periodiche IVA (C.M. n. [19/79](#)).



# In dubbio la proroga dei termini di notifica delle cartelle

Quelle che scadono a fine anno potrebbero slittare a fine 2022

/ Giorgio INFRANCA e Pietro SEMERARO

Il richiamo, da parte dell'[art. 68](#) del DL 18/2020, all'[art. 12](#) del DLgs. 156/2015, potrebbe comportare, per le cartelle di pagamento, una **generalizzata proroga biennale** dei termini di prescrizione e dei termini di decadenza in scadenza nel 2020 (si veda "[Cartelle di pagamento forse soggette alla proroga biennale dei termini](#)" dell'8 maggio 2020).

Per effetto del citato richiamo, quindi, le cartelle i cui termini di **decadenza** per la notifica, ex [art. 25](#) del DPR 602/1973, scadrebbero il 31 dicembre 2020, sarebbero prorogati fino al 31 dicembre 2022.

È il caso, solo per citare alcuni esempi, delle cartelle ex 36-bis del DPR [600/1973](#) relative alle dichiarazioni presentate nel 2017, da notificare entro il terzo anno successivo a quello di presentazione delle dichiarazioni; o delle cartelle ex 36-ter del DPR [600/1973](#) relative alle dichiarazioni 2016, da notificare entro il quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione; o, ancora, delle cartelle relative ad accertamenti degli uffici **divenuti definitivi** nel 2018, da notificare entro il secondo anno successivo a quello in cui è la pretesa si è cristallizzata.

Per tutte queste cartelle, allora, il termine di decadenza (entro cui l'agente della riscossione potrà procedere alla notifica) viene esteso al 31 dicembre 2022.

Sui termini di decadenza è ora intervenuto anche l'[art. 157](#) del DL 34/2020 (decreto "Rilancio"), il quale ha, anzitutto, sospeso nel periodo fra l'8 marzo 2020 e il 31 dicembre 2020 la notifica dei c.d. **avvisi bonari** ex [artt. 36-bis](#) e [36-ter](#) del DPR 600/1973, i quali – sebbene elaborati ed emessi entro il 31 dicembre 2020 – verranno notificati ai contribuenti solo nel 2021 (cfr. [art. 157](#) comma 2 lett. a) del DL 34/2020).

Accanto alla posticipazione del termine di notifica degli avvisi bonari, lo stesso art. 157 prevede anche un'ulteriore proroga dei termini di decadenza, regolati dall'[art. 25](#) del DPR 602/1973, relativamente a talune **specifiche ipotesi** di cartelle di pagamento.

In particolare, il comma 3 della norma citata prevede che il termine di decadenza per la notifica sia prorogato di un anno in relazione alle cartelle ex 36-bis, relative alle dichiarazioni presentate nel 2018 (anno di imposta 2017), alle cartelle per la riliquidazione del TFR, relative alle **dichiarazioni dei sostituti d'imposta** presentate nel 2017 (anno di imposta 2016), e alle cartelle ex art. 36-ter, relative alle dichiarazioni presentate nel 2017 (anno di imposta 2016) e nel 2018 (anno di imposta 2017).

La particolarità di questa disposizione è che proroga termini di decadenza **diversi** da quelli in scadenza nel **2020**.

Infatti, le cartelle specificamente richiamate nel comma 3 dell'art. 157 del DL 34/2020 scadrebbero, in assenza di proroghe, rispettivamente il 31 dicembre 2021 (per quanto concerne le cartelle ex 36-bis, le cartelle relative alla riqualificazione TFR e quelle ex 36-ter, relative alle dichiarazioni presentate nel 2017) o, addirittura, il 31 dicembre 2022 (le cartelle ex 36-ter, relative alle dichiarazioni presentate nel 2018).

Per effetto dell'[art. 157](#) comma 3 del DL 34/2020, allora, anche le cartelle relative alle fattispecie ricordate in scadenza nel 2021 finiranno per poter essere notificate entro il **31 dicembre 2022**, così allineando il termine per la notifica a quello prorogato ex [art. 68](#) del DL 18/2020 per le cartelle ordinariamente in scadenza nel 2020.

In altri termini, l'[art. 157](#) comma 3 del DL 34/2020 sembrerebbe (il condizionale è d'obbligo) porsi in linea di continuità con l'[art. 68](#) del DL 18/2020, posticipando il termine di decadenza al 31 dicembre 2022 anche per le cartelle (non tutte, ma senz'altro alcune fra le più rilevanti) in scadenza nel 2021.

## Non c'è proroga espressa per le scadenze di fine anno

Se questa fosse la volontà legislativa (peraltro quasi imperscrutabile, posto che la Relazione illustrativa non si occupa della proroga dei termini di decadenza delle cartelle), parrebbe confermarsi l'intento di assicurare un **significativo ampliamento** dei termini di notifica degli atti, già previsto nel DL Cura Italia e oggetto di diverse vicissitudini.

Questo meccanismo, peraltro, segue il maggior termine concesso all'Agenzia delle Entrate per portare a conoscenza dei contribuenti gli avvisi bonari, previsto dallo stesso [art. 157](#) comma 2 del DL 34/2020.

Insomma, si conferma lo sforzo del legislatore dell'emergenza volto ad assicurare agli uffici quanto più tempo possibile per notificare gli atti ai contribuenti; staremo a vedere se nel **passaggio parlamentare** torneranno a farsi sentire le medesime voci che avevano condotto, in prima battuta, a rivedere il meccanismo di proroga dei termini di decadenza degli atti impositivi o se, invece, questa volta la volontà governativa avrà la meglio.

# Crediti d'imposta legati al coronavirus con possibilità di cessione a terzi

Possibile optare per la cessione, anche parziale, dal 19 maggio, data di entrata in vigore del DL 34/2020, e fino al 31 dicembre 2021

/ Pamela ALBERTI

L'art. 122 del DL 34/2020 (decreto "Rilancio") prevede la possibilità di effettuare la **cessione** dei crediti d'imposta riconosciuti da provvedimenti emanati per fronteggiare l'emergenza da COVID-19.

A decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto (19 maggio) e fino al 31 dicembre 2021, i soggetti beneficiari dei crediti d'imposta elencati al comma 2 dell'art. 122 possono, in luogo dell'utilizzo diretto, optare per la cessione, anche parziale, degli stessi ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari.

Tali disposizioni si applicano alle seguenti misure introdotte per fronteggiare l'emergenza epidemiologica da COVID-19:

- credito d'imposta per **botteghe e negozi** di cui all'[art. 65](#) del DL 18/2020 convertito;
- credito d'imposta per i **canoni di locazione** degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda di cui all'[art. 28](#) del DL 34/2020;
- credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro di cui all'[art. 120](#) del DL 34/2020;
- credito d'imposta per **sanificazione** degli ambienti di lavoro e l'acquisto di dispositivi di protezione di cui all'[art. 125](#) del DL 34/2020.

Pertanto, la possibilità di cedere il credito d'imposta è stata prevista sia per il "vecchio" credito per la locazione di botteghe e negozi, sia per il nuovo credito sui canoni di locazione e sui canoni di affitto d'azienda. In assenza di specifici divieti, tali crediti d'imposta potrebbero essere ceduti anche al locatore.

L'art. 122 dispone che il cessionario possa utilizzare il

credito d'imposta ceduto anche in **compensazione** nel modello F24 ai sensi dell'[art. 17](#) del DLgs. 241/97. Il credito d'imposta è usufruito dal cessionario con le stesse modalità con le quali sarebbe stato utilizzato dal soggetto cedente.

La quota di credito non utilizzata nell'anno non può essere utilizzata negli anni successivi e non può essere richiesta a rimborso.

Non si applicano, per espressa previsione normativa, il limite generale alle compensazioni di cui all'[art. 34](#) della L. 388/2000 (elevato a un milione dal DL "Rilancio") e il limite di cui all'[art. 1](#), comma 53 della L. 244/2007 (250.000 euro).

## Esercizio dell'opzione in via telematica

Le modalità attuative per la cessione di tali crediti d'imposta saranno definite con **provvedimento** del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

L'unica anticipazione data dalla norma è quella per cui l'esercizio dell'opzione dovrà essere effettuata in via telematica.

Viene inoltre disposto che la cessione del credito **non pregiudica** i poteri delle competenti Amministrazioni relativi al controllo della spettanza del credito d'imposta e all'accertamento e all'irrogazione delle sanzioni nei confronti dei soggetti beneficiari dell'agevolazione. I soggetti cessionari rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito ricevuto.

# Responsabilità datoriale con limiti in caso di contagio da COVID del lavoratore

Con un emendamento al Ddl. di conversione del decreto liquidità assume rilievo il rispetto dei protocolli anticontagio

/ Marco BERNABEO

È un tema di grande attualità quello relativo alla necessità di **delineare** i confini e i limiti dell'ambito di responsabilità del datore di lavoro: a tal fine, nell'iter di conversione del DL [23/2020](#), le Commissioni Commissioni Riunite VI e X della Camera hanno approvato un emendamento con il quale si vorrebbe introdurre il c.d. "scudo" a protezione dei datori di lavoro contro l'attribuzione di responsabilità da contagio da coronavirus. I lavori sul Ddl. di conversione dovrebbero riprendere oggi in Aula a Palazzo Montecitorio.

Si discute della necessità e legittimità di una norma che **escluda** *ex ante*, nei confronti del datore di lavoro, l'attribuzione di responsabilità, civile e penale, nel caso in cui il lavoratore contragga il COVID-19 in "occasione di lavoro".

Proprio per ridurre o azzerare lo **spazio interpretativo** in argomento, le Commissioni hanno approvato l'introduzione di un art. 29-*bis* che così disporrebbe: "Ai fini della tutela contro il rischio di contagio da COVID-19, i datori di lavoro pubblici e privati adempiono all'obbligo di cui all'[articolo 2087](#) del codice civile mediante l'applicazione delle prescrizioni contenute nel protocollo condiviso di regolamentazione delle misure per il contrasto e il contenimento della diffusione del virus COVID-19 negli ambienti di lavoro, sottoscritto il [24 aprile 2020](#) tra il Governo e le parti sociali, e successive modificazioni e integrazioni, e negli altri protocolli e linee guida di cui all'articolo 1, comma 14, del decreto-legge 16 maggio 2020, n. 33, nonché mediante l'adozione e il mantenimento delle misure ivi previste. Qualora non trovino applicazione le predette prescrizioni rilevano le misure contenute nei protocolli o accordi di settore stipulati dalle organizzazioni sindacali e datoriali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale".

In caso di approvazione della norma richiamata, quindi, sarebbe lo stesso legislatore a ritenere che il rispetto dei **protocolli anticontagio** esaurisca l'obbligo di sicurezza del datore di lavoro nei confronti dei lavoratori; la volontà sarebbe dunque quella di escludere, in questo caso, ogni possibile azione nei confronti del datore di lavoro.

Non è certo che questa norma riuscirebbe a raggiungere l'obiettivo dichiarato. Peraltro, con circolare n. [22](#) del 20 maggio 2020 l'INAIL ha ribadito come non possano confondersi i presupposti dell'indennizzo assicurativo – erogato dall'Istituto nel caso di un infortunio avvenuto in "occasione di lavoro", anche se per caso fortuito o addirittura per colpa esclusiva del lavoratore – con

i presupposti che regolano invece la responsabilità penale e civile del datore di lavoro.

Evidenzia l'Istituto che l'affermazione di una **responsabilità** del datore di lavoro richiede molto di più di quanto necessario e sufficiente affinché l'INAIL eroghi il proprio indennizzo: richiede una condotta quanto meno colposa del datore di lavoro, oltre alla rigorosa prova di un rapporto di causalità tra questa condotta colposa e l'evento contagioso.

Pertanto, la qualificazione del contagio avvenuto in occasione di lavoro come **infortunio** – qualificazione che peraltro sarebbe stata scontata, anche in assenza dell'[art. 42](#), comma 2 del DL 18/2020 e della successiva circ. INAIL n. [13](#) del 3 aprile 2020, sulla base di norme e interpretazioni giurisprudenziali già da molti anni presenti nel nostro ordinamento – non assume autonomo rilievo per sostenere la responsabilità civile o penale del datore di lavoro.

In buona sostanza, anche a prescindere dall'approvazione del menzionato emendamento, chiunque – che si tratti del lavoratore o di un Pubblico Ministero – voglia affermare una responsabilità del datore del lavoro per il contagio, dovrà: individuare con esattezza le norme di sicurezza violate; verificare che quelle norme fossero state dettate per evitare l'evento contagioso; dimostrare la mancata predisposizione per colpa del datore di lavoro delle misure idonee a evitare il contagio; stabilire la presenza di un **nesso causale** tra la condotta colposa del datore di lavoro e il contagio.

La giurisprudenza ha di recente ribadito questi principi, sottolineando come l'[art. 2087](#) c.c. non configuri un'ipotesi di responsabilità oggettiva del datore di lavoro – **indipendente** cioè da una condotta quantomeno colposa – e come non possa neanche ascriversi al datore di lavoro qualunque evento lesivo, pur se imprevedibile e inevitabile, o supporre automaticamente, dal semplice verificarsi del danno, che le misure di protezione adottate non fossero adeguate (Cass. n. [3282/2020](#)).

Del resto, già le prime esperienze concrete paiono indirizzate in questo senso: si veda il valore riconosciuto ai suddetti protocolli dalle "Indicazioni operative per la verifica dell'applicazione dei **protocolli condivisi**" indirizzate a tutti gli organi di vigilanza dalla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Bergamo.

Pertanto, pare opportuno che le imprese pongano attenzione all'elaborazione e all'aggiornamento di questi protocolli, sul cui rigoroso rispetto si giocherà nei prossimi mesi la responsabilità dei datori di lavoro.



## "Commercialisti aiutano gli usurai", CNDCEC e sindacati contro Saviano

Gravi accuse da parte dello scrittore nel corso di "Che tempo che fa". Rappresentanti di categoria pronti ad adire le vie legali

/ Savino GALLO

Non bastavano le discriminazioni perpetrate dal decreto Rilancio e le dubbie giustificazioni fornite dal Ministro dell'Economia Gualtieri per motivare l'esclusione dei professionisti dai contributi a fondo perduto. A esacerbare ulteriormente gli animi dei commercialisti ci ha pensato ieri sera Roberto Saviano.

Ospite della trasmissione "Che tempo che fa", nel rispondere alla domanda su come la criminalità organizzata riuscisse a trovare **"nuovi clienti"** (intendendo nuove vittime di usura), lo scrittore campano ha risposto che i criminali "seguono il percorso dei soldi. Quando un'azienda inizia ad andare in crisi, loro **avvicinano i commercialisti** e il commercialista, una persona di cui ti fidi, spesso dice c'è quella società o quella persona che è interessata".

Saviano ha poi lasciato intendere che non tutti i professionisti sono così e che avvicinarli non è l'unica strada ("Quando non è quella strada, perché hai la fortuna di avere dei professionisti seri, ci sono moltissime altre strade, le banche, il consulente..."), ma non è bastato per evitare la **protesta** che è montata subito sui social, coinvolgendo sindacati e Consiglio nazionale di categoria.

Secondo il Presidnete del CNDCEC, Massimo Miani, si tratta di dichiarazioni di una **"gravità assoluta"**. Sostenere che i commercialisti italiani segnalano alla criminalità le aziende in crisi è quanto di più lesivo della onorabilità di 120mila professionisti economici quotidianamente in campo per la legalità, oltre che al fianco di imprese e cittadini di questo Paese. Già nelle prossime ore valuteremo la possibilità di adire le vie legali per difendere il buon nome della nostra professione".

"In queste ore – prosegue Miani – siamo letteralmente travolti da migliaia di mail e messaggi di **colleghi indignati** per le dichiarazioni di Saviano. Una indignazione che sta inondando chat e social. Affermazioni tanto generiche e irresponsabili non sono tollerabili. Se Saviano è a conoscenza di casi specifici siamo certi non esiterà a segnalarli immediatamente alla magistratura. Per il momento non possiamo non ricordargli che le aziende sequestrate alle mafie sono gestite pra-

ticamente in esclusiva dai commercialisti, che per questa scelta di campo sono esposti e spesso indifesi, costretti a lavorare in condizioni di assoluta precarietà. Impossibile non ricordare inoltre che i commercialisti sono anche destinatari della normativa anticiclaggio che impone loro, tra le altre cose, di segnalare alle autorità di vigilanza le operazioni sospette compiute dai loro clienti".

"Per quanto detto – conclude Miani – ci aspettiamo che il Dottor Saviano rettifichi le sue affermazioni. Siamo perfettamente consapevoli che anche la nostra realtà, come tutte le realtà, ha a volte al suo interno **qualche mela marcia**. Ma non siamo più disposti a tollerare **offese generiche** che risultano ancor più incredibili in mesi come questi drammaticamente segnati dall'emergenza economica legata alla pandemia, nei quali la nostra professione, giudicata "essenziale" dal Governo, non ha mai sospeso la sua attività, fornendo ad imprese e contribuenti il suo insostituibile contributo".

Sulla stessa lunghezza d'onda anche le associazioni sindacali, che hanno comunicato di voler adire anch'essi le vie legali. Con una nota congiunta diffusa in serata ADC – AIDC – ANC – ANDOC – FIDDOC – SIC – UNAGRACO – UNGDCEC – UNICO hanno annunciato che promuoveranno unitariamente una **querela** nei confronti di Saviano "per aver ignobilmente avvicinato la categoria dei commercialisti alla criminalità organizzata".

Dopo aver ricordato che, per difendere la legalità, alcuni colleghi hanno anche pagato con la vita, i sindacati sottolineano che "l'attacco gratuito" dello scrittore "ferisce, umilia e **colma di rabbia**" i commercialisti.

"Siamo in questi giorni come mai vicini ai nostri clienti. Condividiamo con loro le difficoltà che la situazione sanitaria ha indotto nell'economia. Quotidianamente facciamo fronte a leggi ora annunciate, poi emanate, poi rettificate, in un ginepraio di burocrazia infinita". Cose che, concludono le associazioni, "dalla cattedra da cui si sparano facili sentenze è difficile non solo capire, ma anche immaginare".

# Conti correnti esteri dei soggetti diversi da persone fisiche con IVAFE a 100 euro

Più uniforme il regime dell'imposta patrimoniale su conti e prodotti finanziari esteri con l'imposta di bollo applicata sugli investimenti italiani

/ Salvatore SANNA

L'IVAFA è l'imposta patrimoniale che si applica sui prodotti finanziari, i conti correnti ed i libretti di risparmio detenuti all'estero. I prodotti finanziari sono soggetti all'aliquota proporzionale dello 0,2%, mentre i conti correnti ed i libretti di risparmio scontano l'imposta fissa di 34,20 euro se i titolari sono **persone fisiche residenti**.

In origine, l'imposta era dovuta solo da quest'ultime.

A partire dal 1° gennaio 2020, l'[art. 1](#) commi 710-711 della L. 160/2019 (legge di bilancio 2020) ha esteso l'ambito di applicazione dell'IVAFA anche ai conti correnti ed i prodotti finanziari esteri posseduti:

- dagli **enti non commerciali**, tra cui anche i trust e le fondazioni, residenti nel territorio dello Stato;
- dalle **società semplici** e gli enti equiparati.

L'imposta patrimoniale in argomento, quindi, risulta dovuta, oltre che dalle persone fisiche residenti, anche dagli altri soggetti tenuti agli obblighi di monitoraggio fiscale ex [art. 4](#) del DL 167/90 (**quadro RW**).

Ciò premesso, al fine di uniformare la disciplina IVAFA al prelievo previsto dall'imposta di bollo sui conti correnti ed i prodotti finanziari situati in Italia, l'[art. 134](#) del DL 19 maggio 2020 n. 34 (c.d. decreto "Rilancio") ha modificato l'[art. 19](#) comma 20 del DL 201/2011, stabilendo per i soggetti **diversi dalle persone fisiche**:

- la misura fissa di 100 euro per l'IVAFA applicabile sui conti correnti e i libretti di risparmio;
- la misura massima dell'imposta dovuta in misura pari a 14.000 euro come previsto per l'imposta di bollo.

Per i conti correnti e i libretti di risparmio detenuti all'estero, resta fermo che l'imposta in misura fissa non è dovuta qualora il **valore medio di giacenza** annuo, risultante dagli estratti conto e dai libretti, sia non superiore a 5.000 euro. A tal fine, la circolare n. [28](#) del 2 luglio 2012 dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito che occorre tener conto di tutti i conti o libretti detenuti all'estero dal contribuente presso il medesimo intermediario, a nulla rilevando il periodo di detenzione del rapporto durante il periodo di imposta.

Inoltre, se il conto corrente ha una giacenza media annuale di valore negativo, tale conto non concorre a formare il valore medio di giacenza per l'esenzione (cfr. anche circ. Agenzia delle Entrate 3 maggio 2013 n. [12](#)).

In merito, le istruzioni al modello REDDITI propongono il seguente esempio che ipotizza **due conti correnti** detenuti presso lo stesso intermediario estero dalla medesima persona fisica residente:

- conto A, possesso 50% per 365 giorni con valore medio 5.000 euro;

- conto B, possesso 100% per 365 giorni con valore medio 3.000 euro.

Il valore medio di giacenza complessivo (pro quota) è  $[(5.000 \times 0,5) + 3.000] = 5.500$  euro, pertanto è dovuta la relativa imposta.

In questo caso, vanno compilati **due distinti righi** del quadro RW:

- il valore medio da indicare in entrambi i righi è "5.500";
- uno relativo al primo conto corrente in cui deve essere liquidato l'importo di "17", dato da  $[(34,20 \times 50\% \times (365/365))]$ ;
- il secondo, riguardante il secondo conto, per il quale va indicato 34 euro, dato da  $[(34,20 \times 100\% \times (365/365))]$ .

## Si applica l'aliquota dello 0,2% sui prodotti finanziari

Il DL "Rilancio" non modifica l'ambito oggettivo inciso dall'IVAFA. Pertanto, oltre che l'imposta fissa sui conti correnti, è confermata l'aliquota dello 0,2% sui **prodotti finanziari**, ossia l'insieme dei valori mobiliari, gli strumenti del mercato monetario, le quote di OICR e le varie tipologie di contratti a termine e derivati connessi ad attività finanziarie, merci, indici finanziari e non finanziari, ecc.) che comprende anche "ogni altra forma di investimento di natura finanziaria" (cfr. [art. 19](#) comma 18 e ss. del DL 201/2011).

Restano, quindi, **esclusi** dall'ambito di applicazione dell'imposta: le quote di partecipazione in società estere non rappresentate da titoli, i finanziamenti dei soci, le banconote o le monete "estere ed i metalli preziosi.

In sostanza, i titoli equiparabili alle **azioni in società estere** scontano l'imposta, la quale è invece esclusa in caso di mero possesso di una quota partecipativa in un soggetto estero. Inoltre, l'IVAFA si applica su tutti i prodotti finanziari esteri o detenuti all'estero a prescindere dalla circostanza che siano immessi in relazioni con intermediari obbligati a rendicontazione.

Infine, si ricorda che, a differenza di quanto avviene con l'IVIE, che non si applica agli immobili detenuti in nuda proprietà, l'IVAFA è dovuta in caso di detenzione all'estero di "attività finanziarie a titolo di proprietà o di altro diritto reale, e indipendentemente dalle modalità della loro acquisizione e quindi anche se pervengono da eredità o donazioni" (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 2 luglio 2012 n. 28, § 2.1; risposta ad interpello n. [384/2019](#)). Pertanto, i **titoli** posseduti in **nuda proprietà** e depositati all'estero sono soggetti all'IVAFA.

# Autofallimento non escluso dal decreto liquidità

Resta acceso il dibattito sul campo di applicazione dell'improcedibilità per i ricorsi di fallimento

/ Antonio NICOTRA

L'art. 10 del DL 23/2020 (decreto "liquidità") ha previsto l'**improcedibilità** di tutti i ricorsi per la dichiarazione di fallimento (art. 15 del RD 267/42), nonché delle istanze per la dichiarazione dello stato di insolvenza delle imprese soggette a liquidazione coatta amministrativa (art. 195 del RD 267/42) e all'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi (art. 3 del DLgs. n. 270/99), che siano stati depositati nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 ed il 30 giugno 2020.

L'improcedibilità non trova applicazione alla domanda presentata dal Pubblico Ministero, che contenga la richiesta di emissione dei provvedimenti (cautelari o conservativi) di cui all'art. 15 comma 8 del RD 267/42.

Per il medesimo periodo, inoltre, sono **sospesi** i termini di cui agli artt. 10 e 69-bis del RD 267/42.

Secondo la Relazione illustrativa allo schema di decreto, l'improcedibilità riguarderebbe, tra le altre ipotesi, anche i ricorsi presentati dagli imprenditori in proprio. La previsione normativa, infatti, è posta al fine di consentire a tali soggetti di valutare – con maggiore ponderazione – la possibilità di ricorrere agli strumenti alternativi alla soluzione della crisi d'impresa, senza essere esposti alle **conseguenze** (civili e penali) connesse ad un aggravamento dello stato di insolvenza, che, in ogni caso, sarebbe in gran parte da ricondurre a fattori esogeni.

La misura dell'improcedibilità ha natura **eccezionale**, temporanea ed è dotata di valenza generale, alla luce della difficoltà – nell'attuale contesto di crisi – di subordinare la riconducibilità o meno dello stato di insolvenza all'emergenza da COVID-19.

Tale **accertamento** determinerebbe, inoltre, un eccessivo carico di lavoro per i Tribunali, che versano anch'essi in stato di emergenza (cfr. l'art. 83 del DL 18/2020).

L'**estensione** del campo di applicazione dell'art. 10 del DL 23/2020, con particolare riferimento all'improcedibilità dei ricorsi per la dichiarazione di autofallimento, è stata oggetto di alcuni dibattiti.

Una parte della dottrina e della giurisprudenza, in particolare, ritengono che il riferimento contenuto nella norma ai "ricorsi" sarebbe ellittico e dovrebbe essere esteso a qualunque situazione in cui possa essere attivato un procedimento prefallimentare (inteso in senso lato). Dalla contrapposizione tra i ricorsi presentati "da chiunque" e le istanze del Pubblico Ministero (ammissibili se accompagnate dalla richiesta di provvedimenti cautelari e conservativi, ai sensi del comma 2 dell'art. 10 del DL 23/2020), dovrebbe concludersi per l'improcedibilità relativa a qualunque modalità di atti-

vazione dei procedimenti **prefallimentari**.

Adottando questa soluzione, nel campo di applicazione della norma troverebbero applicazione anche le ipotesi di **fallimento in proprio**, così come i casi disciplinati dagli artt. 162, 173 e 180 del RD 267/42, in cui il fallimento consegue ad una declaratoria di inammissibilità o alla mancata omologazione del concordato preventivo (cfr. Trib. Novara 15 aprile 2020).

In senso **contrario**, invece, un'altra parte della dottrina e della giurisprudenza, privilegiando l'interpretazione letterale della norma, esclude dal novero delle ipotesi di improcedibilità le istanze di autofallimento del debitore.

Nel solco di questa interpretazione si pone il recente intervento del Tribunale di Piacenza **8 maggio 2020**, che ha dichiarato il fallimento della società richiesto "in proprio", ex art. 14 del RD 267/42, con ricorso depositato il 9 marzo 2020 (durante il periodo dell'"improcedibilità" *ex lege*).

## Dal tenore letterale della norma non può evincersi una preclusione

A sostegno di tale decisione, i giudici hanno rilevato che dal **tenore letterale** dell'art. 10 comma 1 del DL 23/2020 non può evincersi alcuna preclusione in ordine alla presentazione, durante il lasso temporale individuato dalla norma, del ricorso per il fallimento "in proprio" dell'imprenditore ex art. 14 del RD 267/42.

Ne consegue che l'improcedibilità deve circoscriversi solo ai ricorsi presentati ai sensi degli artt. 15 e 195 del RD 267/42 e 3 del DLgs. 279/99.

In secondo luogo, sebbene la Relazione Illustrativa proponga un'interpretazione diversa, estendendo la norma anche alle ipotesi di fallimento in proprio, la *voluntas legis* deve rilevare in senso oggettivo e deve desumersi, in primo luogo, dal tenore letterale della norma, restando irrilevante, invece, l'intento "soggettivo" dei rappresentanti del potere legislativo.

Anche ammettendo l'**applicabilità** della norma al caso di specie – precisano i giudici – poiché la *ratio legis* si rinviene nell'esigenza di "sollevare" l'imprenditore dall'onere di chiedere il fallimento in proprio (anche in relazione alla possibilità di accedere alle soluzioni alternative alla crisi), tale esigenza non sussiste, logicamente, quando la situazione di **insolvenza** – come nel caso di specie – sia già pienamente manifestata ed irretrattabile in un momento antecedente all'attuale situazione emergenziale.

# Le differenze da gestione estera in un'economia iperinflazionata si rilevano nell'OCI

Secondo l'IFRIC, le differenze di cambio non devono essere rilevate a Conto economico

/ Luca MALFATTI e Giovanni OSSOLA

Tra le tematiche analizzate nella riunione del 3 marzo 2020, l'IFRIC ha discusso una richiesta ricevuta in merito all'applicazione dello IAS 21 (Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere) e dello IAS 29 (Rendicontazione contabile in economie iperinflazionate).

La fattispecie è quella per la quale la società:

- ha una valuta di presentazione che non è quella di un'economia caratterizzata da iperinflazione;
- ha posto in essere una gestione estera con una valuta funzionale di un'economia iperinflazionata;
- rileva nel proprio bilancio consolidato i risultati e la posizione finanziaria della suddetta gestione.

Il § 43 dello IAS 21 richiede alla società di riesporre il bilancio di una gestione estera operante in un'economia caratterizzata da iperinflazione secondo quanto previsto dallo IAS 29 prima di applicare il metodo di conversione esposto nel § 42, ad eccezione degli importi comparativi che sono convertiti in una valuta di un'economia non-iperinflazionata (IAS 29, § 42.b).

L'IFRIC propone l'esempio per il quale all'inizio dell'esercizio una società Alfa possiede il 100% in una gestione estera iperinflazionata (ad esempio, un tasso di inflazione del 200%) che ha esclusivamente attività non monetarie pari a LC (*Local Currency*) 1.000 e passività pari a zero; il suo patrimonio netto è, pertanto, pari a LC 1.000. Alfa deve calcolare l'effetto di:

- **riesposizione** pari a  $[(LC\ 1.000 \times (1+200\%) - LC\ 1.000) \times \text{tasso di cambio di chiusura dell'esercizio}]$ . Si tratta dell'interesse della società Alfa nel patrimonio netto della gestione iperinflazionistica estera di LC 1.000, riformulata applicando lo IAS 29 e riportata nella valuta di presentazione di Alfa;
- **conversione** come  $[(LC\ 1.000 \times \text{tasso di cambio di chiusura}) - (LC\ 1.000 \times \text{tasso di cambio di apertura})]$ . Si tratta dell'interesse di Alfa nel patrimonio netto della gestione appartenente a un'economia iperinflazionata estera di LC 1.000 moltiplicato per la differenza tra i tassi di cambio di apertura e di chiusura ed escluso l'effetto della riesposizione richiesta dallo IAS 29.

Alfa ha chiesto come contabilizzare ed esporre la riesposizione e la conversione nel proprio bilancio.

Il § 8 dello IAS 21 definisce la "differenza di cambio" come quella differenza che deriva dalla conversione di un determinato numero di unità di una valuta in un'altra valuta a differenti tassi di cambio.

L'IFRIC ha concluso che, nella fattispecie descritta, l'effetto di conversione da solo soddisfa la definizione di differenza di cambio, così come gli effetti di riesposizione e di conversione **soddisfano congiuntamente** la definizione di differenza di cambio.

L'IFRIC ha, inoltre, osservato che lo IAS 21 richiede la contabilizzazione delle differenze di cambio nel Conto economico o nell'*Other Comprehensive Income* (OCI) e non nel patrimonio netto, in quanto esse soddisfano la definizione di ricavo o di costo; di conseguenza, un'entità non rileva nel patrimonio netto le differenze di cambio.

Il § 7 dello IAS 1 precisa che l'OCI include gli utili e le perdite derivanti dalla conversione dei bilanci di una gestione estera e il § 41 dello IAS 21 stabilisce che le differenze di cambio derivanti dalla conversione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico di una società la cui valuta funzionale non è la valuta di un'economia iperinflazionata sono contabilizzate nell'OCI e non nel Conto economico, in quanto le variazioni dei tassi di cambio **non hanno un effetto** significativo o diretto **sui flussi finanziari** presenti e futuri delle gestioni.

L'IFRIC ha precisato che ciò è vero anche quando la valuta funzionale della gestione estera è quella di un'economia iperinflazionata.

Pertanto, la società deve contabilizzare in OCI **ogni differenza di cambio** derivante dalla conversione di una gestione estera in un'economia iperinflazionata.

L'IFRIC ha concluso che, nella fattispecie descritta nella richiesta, la società contabilizza:

- nell'OCI gli effetti della riesposizione e della conversione, se essa valuta che la congiunta combinazione dei due effetti soddisfa la definizione di differenza di cambio contenuta nello IAS 21; oppure,
- nell'OCI gli effetti di conversione, se valuta che solo essi soddisfano la definizione di differenza di cambio contenuta nello IAS 21. In questo caso, conformemente a quanto disposto dal § 25 dello IAS 29, essa contabilizza gli effetti della riesposizione nel **patrimonio netto**.

Alla luce della sua analisi, l'IFRIC ha valutato se inserire uno specifico progetto sulla presentazione delle differenze di cambio derivanti dalla riesposizione e conversione delle operazioni estere iperinflazionistiche all'agenda di definizione degli standard.

L'IFRIC non ha, tuttavia, ottenuto evidenze del fatto che un tale progetto, intrapreso isolatamente rispetto ad altri aspetti inerenti la contabilizzazione delle gestioni estere di un'economia iperinflazionata, comporterebbe un miglioramento della rendicontazione finanziaria sufficiente a giustificarne i costi; di conseguenza, è stato deciso di **non aggiungere** la questione nell'agenda.

# Nuovi incarichi nelle srl da comunicare al Registro dei revisori legali

Il professionista ha 30 giorni di tempo dalla nomina per comunicare le informazioni attinenti all'incarico

/ Stefano DE ROSA

L'abbassamento dei limiti disciplinati dall'[art. 2477](#) c.c. e il conseguente ampliamento della platea delle srl con l'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore, hanno fatto tornare di attualità, per molti professionisti, il tema delle **comunicazioni** al Registro dei revisori legali. Tale adempimento, tra l'altro, non si attiva esclusivamente al momento dell'attribuzione dell'incarico di audit, ma può riguardare anche circostanze che si manifestano in momenti successivi (quali il rinnovo o la cessazione dell'incarico stesso). Nella prassi, inoltre, spesso ci si dimentica che, in alcuni casi, i destinatari degli obblighi non sono soltanto i revisori legali ma anche le società revisionate e (in via sostitutiva) i relativi organi di controllo.

Si ricorda che, ai sensi dell'[art. 11](#) comma 2 del DM 145/2012 le persone fisiche e le società iscritte nel Registro si impegnano a comunicare al MEF qualsiasi variazione relativa all'esercizio degli incarichi di revisione, segnalando in particolare:

- l'assunzione di **nuovi incarichi** di revisione legale, anche in qualità di componente di un Collegio sindacale incaricato della revisione legale (per le persone fisiche), nonché qualsiasi rinnovo degli stessi;
- la **cessazione** degli incarichi in corso per la scadenza naturale dell'incarico o per effetto di dimissioni, revoca o risoluzione consensuale.

Inoltre, secondo l'[art. 16](#) comma 2 del citato decreto, le variazioni dei dati relativi al contenuto informativo del Registro, nonché delle informazioni strumentali alla tenuta del Registro, devono essere comunicate al MEF entro il termine di **30 giorni** dalla data in cui la variazione si è verificata. Le comunicazioni sono trasmesse al MEF mediante PEC o con modalità telematiche e dettagli operativi in tale ambito sono riportati nella Guida operativa del MEF (§ 1.10) disponibile nel portale della revisione legale ([www.revisionelegale.mef.gov.it](http://www.revisionelegale.mef.gov.it)). Nel dettaglio, gli iscritti al Registro dei revisori legali devono comunicare al MEF gli incarichi di revisione legale in essere, con **specifiche indicazioni** delle seguenti informazioni:

- la denominazione e la partita IVA del soggetto revisionato;
- l'indicazione se il soggetto revisionato è ente di interesse pubblico/ente sottoposto a regime intermedio (in

caso affermativo è necessario aggiungere un segno di spunta nell'apposita casella);

- la data di inizio incarico;
- la data di fine incarico (nella Guida operativa del MEF (§ 1.10) si precisa che la data vada "individuata in via presuntiva nella data di fine esercizio finanziario oggetto di revisione. Si dovrà avere cura di comunicare entro trenta giorni dall'evento la data di effettiva cessazione dell'incarico");
- il corrispettivo annuale;
- il ruolo.

Con particolare riferimento ai **corrispettivi**, si evidenzia come nella circolare n. [34/2013](#) del MEF e nelle risposte alle FAQ nn. 19 e 20 venga sottolineato come gli importi vadano inseriti in ragione d'anno e riferiti alla sola attività di revisione. Pertanto, qualora il professionista che ha ricevuto l'incarico in una spa sia un componente di un Collegio sindacale a cui è stata affidata anche la revisione legale, deve essere comunicato al Registro il solo compenso relativo all'attività di revisione legale, eventualmente scorporandolo dal compenso complessivo. Il corrispettivo attinente all'attività di revisione legale assume poi rilevanza nell'ambito dei **controlli di qualità**, come risulta dal comma 13 dell'[art. 20](#) del DLgs. 39/2010, e ai fini della determinazione dell'entità dei relativi contributi che verranno determinati, una volta emanato l'apposito decreto, a carico degli iscritti al Registro il cui costo varierà in relazione alla complessità dell'attività svolta (ai sensi dell'[art. 21](#) comma 8 del DLgs. 39/2010).

## Sanzione amministrativa pecuniaria in caso di inosservanza degli obblighi

Si evidenzia, infine, che all'[art. 24](#), comma 2, lettera b) del DLgs. 39/2010 è prevista una specifica **sanzione** amministrativa pecuniaria in caso di inosservanza degli obblighi di comunicazione delle informazioni obbligatorie, applicabile nella misura da cinquanta a duemilacinquecento euro.

Ulteriori approfondimenti in tema di comunicazioni dal Registro dei revisori legali sono fornite in un apposito contributo contenuto nel n. [4](#) della rivista "Società e Contratti, Bilancio e Revisione".



# Agevolazioni PPC alle società IAP anche con stesso amministratore

Ogni socio amministratore può apportare la qualifica di IAP a più società di persone

/ Antonio PICCOLO

Con la recente ordinanza n. [8430/2020](#) la Corte di Cassazione, intervenendo in tema di **agevolazioni** fiscali previste per il trasferimento (a titolo oneroso) di terreni agricoli a favore di imprenditori agricoli professionali (**IAP**), ha riaffermato che ogni **socio amministratore** può apportare la qualifica di IAP anche a più società di persone, senza che ciò possa dare luogo al fenomeno abusivo del cosiddetto "IAP itinerante".

Dopo l'alternanza delle decisioni delle Commissioni tributarie, rigetto del ricorso (contro l'avviso di rettifica e liquidazione dell'imposta di registro) e accoglimento dell'appello della società, sul tavolo dei giudici di legittimità è approdata la relativa questione controversa, caratterizzata dal seguente dubbio principale e decisivo: applicazione delle agevolazioni fiscali previste dal DLgs. n. [99/2004](#), come modificato dal DLgs. n. [101/2005](#), a **più società di persone** (società semplici, società in nome collettivo) che come **socio** in possesso della qualifica di IAP hanno il medesimo **amministratore**. In altre parole la questione rimessa ai giudici di legittimità è se, agli effetti del trattamento fiscale di favore, il socio amministratore in possesso della qualifica di IAP possa attribuire la qualifica stessa a una sola società.

Secondo la Suprema Corte, che ha passato in rassegna gli [artt. 1](#) e [2](#) del citato DLgs. n. 99/2004, le **società agricole** possono essere costituite nella forma di società di persone (ss, snc, sas), società di capitali (spa, sapa, srl) e società cooperative. Per essere qualificate come tali le stesse devono avere **tre requisiti**, due di carattere formale (contenuto sia dell'atto costitutivo che dello statuto) e l'altro di natura sostanziale concernente le persone dei soci o degli amministratori.

Il primo requisito è che la società deve avere come oggetto esclusivo l'**esercizio dell'agricoltura** e delle **attività connesse** ([art. 2135](#) c.c.).

Il secondo è che le società devono qualificarsi come "società agricola".

Il terzo si differenzia in base al **modello societario** prescelto, laddove: nel caso di società di persone almeno uno dei soci deve essere in possesso della qualifica di IAP (per le sas la qualifica va riferita ai soci accomandatari); nel caso di società di capitali almeno un amministratore deve possedere la qualifica di IAP; nel caso di società cooperative almeno un amministratore, che sia anche socio, deve avere la qualifica di IAP.

Sicché, prosegue la Cassazione, la limitazione prevista dal comma 3-*bis* dell'[art. 1](#) del DLgs. n. 99/2004 (la qualifica di IAP "può essere apportata da parte dell'amministratore ad una sola società") può valere soltanto per le **società di capitali**, con esclusione quindi delle società di persone come quelle in esame, non potendosi procedere ad alcuna interpretazione estensiva, trattandosi di agevolazioni fiscali la cui normativa esige una esegesi rigorosa.

## La limitazione può valere solo per le società di capitali

Del resto, concludono i giudici di legittimità, anche per la prassi la qualifica di IAP, in presenza di società di capitali, può essere apportata da parte dell'amministratore a una sola società, mentre, nel caso di **società di persone**, non esiste alcun **limite** al numero delle società alle quali il socio amministratore potrà attribuire detta qualifica (DRE dell'Emilia Romagna, consulenza giuridica all'interpello n. [956-11/2018](#) del 5 luglio 2018, resa nota il 13 dicembre 2018; risposta all'interpello n. [909-216/2006](#) del 20 luglio 2006).

Si ricorda infine che alcuni operatori del settore hanno già considerato l'[art. 1](#) comma 3-*bis* del DLgs. n. 99/2004 come un "**chiarimento**" per le sole **società di capitali**, lasciando quindi immutata la situazione delle società di persone per le quali un socio IAP ben può attribuire la qualifica anche a più società (*cfr.* circ. INPS. nn. [100](#) del 1° luglio 2004 e [85](#) del 24 maggio 2004; per tutte, Cass. nn. [14963/2018](#) e [3539/2018](#)).

Posizione completamente **opposta** è quella assunta dall'INPS che, con la circ. n. [48](#) del 24 marzo 2006, ha ribadito al riguardo che la predetta limitazione "deve intendersi riferita non solo alle società di capitali e alle società cooperative, ma anche alle società di persone nei casi in cui il socio IAP che attribuisce la qualifica sia anche amministratore".

Per fortuna dei contribuenti interessati, l'ordinanza n. 8430/2020, nel rafforzare l'orientamento della giurisprudenza tributaria di legittima, ha stabilito che il socio amministratore in possesso della qualifica di IAP può attribuire la qualifica stessa **a una o più** società di persone. Mancherebbe ancora, a quanto ci consta, un esplicito principio confermativo di quest'ultima interpretazione anche per le società di capitali.

# Nuove regole per il pagamento diretto delle integrazioni salariali

Il decreto "Rilancio" introduce specifiche procedure per i pagamenti diretti dei trattamenti con causale COVID-19

/ Paolo BONINI

L'art. 71 del DL 34/2020 (decreto "Rilancio"), attraverso l'introduzione dei nuovi artt. 22-*quater* e 22-*quinqües* all'interno del DL 18/2020, modifica, tra l'altro, le procedure per il **pagamento diretto** delle integrazioni salariali per l'emergenza da COVID-19.

Il legislatore regola questo aspetto dapprima con riferimento alla **CIG in deroga** (art. 22-*quater*) e, poi, sembra voler estenderne l'ambito di applicazione anche alla cassa integrazione guadagni ordinaria (**CIGO**) e all'assegno ordinario (art. 22-*quinqües*).

La lettura del testo normativo tuttavia solleva alcuni **dubbi**. Andando con ordine, il decreto "Rilancio" aggiunge alla concessione delle **9 settimane** di integrazione salariale, già previste dagli [artt. 19-22](#) del DL 18/2020, ulteriori 9 settimane (fruibili, in linea generale, solo dopo aver interamente utilizzato le prime) distinte in due *tranche*: la prima, pari 5 settimane, potrà essere utilizzata entro il 31 agosto 2020; la seconda, per 4 settimane, potrà coprire sospensioni o riduzioni di orario intervenute tra il 1° settembre e il 31 ottobre 2020.

Per tali settimane aggiuntive, il comma 3 dell'art. 22-*quater* dispone che le domande di concessione dovranno essere inviate all'**INPS** (e non più alle Regioni), non prima che siano trascorsi 30 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto "Rilancio", trascorsi i quali il termine "ordinario" di presentazione delle domande verrà a coincidere con l'ultimo giorno del mese successivo a quello in cui ha avuto inizio la sospensione o riduzione di orario.

Tuttavia, a norma del successivo comma 4, "Il datore di lavoro che si avvale del pagamento diretto da parte dell'Inps trasmette la domanda di cui al comma 3, entro il quindicesimo giorno dall'inizio del periodo di sospensione o riduzione dell'attività...".

Emerge qui una prima **ambiguità** del testo normativo: l'art. 22-*quater* regola espressamente "I trattamenti di integrazione salariale in deroga di cui all'art. 22, per periodi successivi alle prime nove settimane", per i quali il pagamento diretto è l'**unica** modalità prevista ([art. 22](#) comma 6 del DL 18/2020).

Pertanto, la domanda dovrà essere presentata nel più breve termine di 15 giorni dall'inizio della sospensione o riduzione di orario e dovrà essere corredata da alcuni dati "essenziali" che consentiranno all'INPS (con modalità dallo stesso stabilite) di erogare al dipenden-

te un'anticipazione del trattamento richiesto, entro **15 giorni** dalla ricezione della domanda stessa. L'anticipazione sarà pari al **40%** delle ore richieste (il testo, letteralmente, parla di ore "autorizzate"). Entro 30 giorni dall'erogazione di tale anticipo, il datore di lavoro dovrà inviare tutti i dati necessari per il saldo delle prestazioni.

Laddove l'anticipazione sia stata di importo superiore a quanto spettante al lavoratore (ad esempio, perché le ore effettivamente utilizzate sono inferiori a quelle richieste), la norma prevede che l'INPS proceda al recupero dell'**indebito** a carico del datore di lavoro.

L'ultimo periodo del comma 4 contiene una disposizione di carattere **intertemporale** riguardante i periodi compresi tra il 23 febbraio e il 30 aprile 2020, già richiesti e già autorizzati. In questo caso, i dati necessari per il pagamento devono essere trasmessi dai datori di lavoro (con modalità stabilite dall'INPS), entro 20 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto "Rilancio".

L'art. 22-*quinqües* estende quanto previsto dall'art. 22-*quater* alle richieste di pagamento diretto per le prestazioni di cui agli artt. da [19](#) a [21](#) del DL 18/2020, ossia alla **CIGO** e all'assegno ordinario.

## La lettura del testo normativo solleva però alcuni dubbi

Tuttavia, ciò avviene mediante il richiamo del solo comma 3 dell'art. 22-*quater* che, come accennato, disciplina i **nuovi termini** di presentazione delle domande, disponendo che le stesse siano trasmesse entro la fine del mese successivo a quello in cui ha avuto inizio la sospensione o riduzione di orario.

Pertanto, occorre notare che il medesimo termine è stato introdotto dallo stesso decreto "Rilancio" (art. 68) direttamente all'interno dell'art. 19 del DL 18/2020, proprio con riguardo all'assegno ordinario e alla CIGO.

Se l'intento del legislatore è effettivamente quello di rendere **omogenee** per tutte le forme di integrazione le procedure per i pagamenti diretti, peraltro con lo scopo di accelerare l'erogazione delle prestazioni ai lavoratori, appare lecito ritenere che l'art. 22-*quinqües* dovrebbe richiamare il comma 4 e non (o quantomeno, non solo) il comma 3 dell'articolo precedente.

# Ritenute sul costo del lavoro ridotte per la liquidità delle imprese USA

Un credito d'imposta straordinario legato alle retribuzioni agevola i datori che non riducono il personale anche a fronte della pandemia

/ Gianluca ODETTO

Iniziano ad entrare a regime negli Stati Uniti d'America – Stato che tuttora presenta il numero maggiore di contagi da COVID-19 – le **agevolazioni** concesse al settore produttivo dal *CARES Act* promulgato lo scorso marzo.

Tra queste, una misura su cui punta particolarmente il Governo federale per sostenere la liquidità dei datori di lavoro è rappresentato dal c.d. *Employee Retention Credit*, meccanismo con il quale l'impresa può **omettere**, in tutto o in parte, i **versamenti** delle **ritenute** sui redditi di lavoro dipendente, regolarmente prelevate in sede di pagamento degli stipendi.

L'agevolazione è dichiaratamente finalizzata a evitare che, per effetto della caduta del fatturato, si proceda al licenziamento del personale esuberante, concedendo all'impresa un beneficio in termini di somme materialmente da pagare all'Erario.

Possono accedere all'*Employee Retention Credit* tutti i datori di lavoro (fatta eccezione per lo Stato e i Governi locali), a condizione che non siano beneficiari di prestiti pubblici erogati nel contesto dell'emergenza coronavirus, i quali, alternativamente:

- abbiano dovuto **sospendere**, in tutto o in parte, l'attività per ordine governativo a causa della pandemia (nelle istruzioni dell'IRS si citano ad esempio i settori del commercio, del trasporto e della convegnistica);
- abbiano ricavi (di natura ordinaria o straordinaria, compresi dividendi, *royalties*, affitti attivi, ecc.) che, per ciascun trimestre del 2020, risultino **inferiori al 50%** di quelli registrati nel corrispondente trimestre del 2019 (l'impresa deve, a questi fini, mantenere per quattro anni la documentazione atta a provare il calo dell'attività).

Se l'impresa ricade nella seconda casistica, i benefici vengono meno dal trimestre successivo a quello in cui il fatturato risulta **superiore all'80%** di quello registrato nello stesso trimestre del 2019. Ad esempio, se nel secondo, terzo e quarto trimestre del 2020 il fatturato è pari, rispettivamente, al 45%, 83% e 95% di quello dei corrispondenti trimestri del 2019, l'agevolazione compete non solo per il secondo trimestre, ma anche per il terzo.

Il meccanismo è tale per cui il credito che può essere utilizzato a riduzione delle ritenute da versare ammonta al 50% della retribuzione lorda (assumendo a questi fini come tale quella in denaro e parte dei *fringe benefit* a carattere sanitario) riferita agli stipendi pagati tra il 13 marzo 2020 e il 31 dicembre 2020. L'im-

porto massimo accreditabile è, però, fissato in **5.000 dollari** per ciascun lavoratore.

Le retribuzioni rilevanti sono distinte a seconda della **dimensione** dell'impresa. Per le imprese che hanno avuto nel 2019 un numero medio di dipendenti a tempo pieno non superiore a 100, il credito è parametrato a tutti gli stipendi dei dipendenti impiegati in ciascuno dei trimestri in cui l'attività è sospesa o si verifica il calo di fatturato, indipendentemente dal fatto che queste persone abbiano lavorato o meno. Diversamente, se il numero dei dipendenti **eccede le 100 unità**, si computano le sole retribuzioni del personale temporaneamente sospeso dal servizio (retribuzioni assunte nella misura virtuale che sarebbe stata pagata senza l'evento straordinario della pandemia); in questo secondo caso, per il personale che continua a ricevere la paga pur con mansioni ridotte occorre nella sostanza considerare la quota parte delle retribuzioni riferita alle mansioni non svolte.

Il credito è computato prendendo quale base massima di calcolo la retribuzione corrisposta al dipendente nel trimestre, sino alla soglia massima di **10.000 dollari**; essendo, come detto, il beneficio pari al 50% delle retribuzioni lorde, esso si attesta alla soglia massima di 5.000 dollari per testa su base annua.

Nella FAQ n. 47 pubblicata dall'IRS a commento dell'agevolazione si pone l'**esempio** dell'impresa che paga al proprio dipendente 8.000 dollari (lordi) nel secondo trimestre del 2020 e altri 8.000 dollari (lordi) nel terzo trimestre del 2020. In questo caso, per il secondo trimestre il credito a favore dell'impresa ammonta a 4.000 dollari; per il terzo trimestre, il credito è invece fruibile solo per 1.000 dollari (pur se alla persona sono corrisposti stipendi per 8.000 dollari), in quanto in questo modo si è raggiunta la soglia massima per il 2020 (l'unico anno allo stato attuale agevolabile).

Il credito, come detto, va a **compensazione diretta** delle ritenute da versare con riferimento alle imposte federali; se il credito maturato eccede le somme a debito, l'eccedenza può essere richiesta a rimborso; le ritenute devono essere prelevate regolarmente e la retribuzione lorda è considerata nei modi ordinari anche ai fini della valorizzazione dei vari *benefit* non soggetti ad imposta (es. piani pensionistici 401k).

Per l'impresa, il credito va a **riduzione del costo del lavoro deducibile** ai fini dell'imposta federale sulle società, presumibilmente al fine di evitare un doppio beneficio su una somma non pagata.

## Prorogati i bilanci 2019, ma per i finanziamenti garantiti ne chiedono il deposito

Egregio Direttore,  
tra le misure di natura economica relative alla (supposta) pandemia COVID-19 il legislatore, da una parte, ha concesso alle società di capitali di approvare il bilancio dell'ultimo esercizio (es. 2019) nel maggior termine di 6 mesi, e dall'altra ha introdotto misure che consentono di ottenere **finanziamenti garantiti**.

La procedura di richiesta dei finanziamenti prevede, *rectius* dovrebbe prevedere, di poter fare ricorso a documenti diversi dal bilancio di esercizio per documentare il fatturato dell'ultimo esercizio, pena la **impossibilità** di perfezionare la richiesta di finanziamento anche e soprattutto in quanto lo stesso legislatore ha preso atto della difficoltà per le società di capitali di approvare il bilancio dell'ultimo esercizio (es. 2019) nei termini di legge ordinari.

Ora un primario Istituto di credito al quale era stata presentata da una società a responsabilità limitata una pratica di finanziamento mi ha appena scritto: "per la richiesta del finanziamento dei 25/K e per il calcolo del

25% del fatturato, il Fondo Centrale di Garanzia considera l'ultimo bilancio depositato. Nel vostro caso il 2018 dove il fatturato è di euro 43.831,00 (Prestito richiedibile 10.500,00).

Nel caso vogliate considerare il fatturato 2019 (euro 146.799,00) ho la necessità che il bilancio 2019 sia **depositato** e che mi sia inviata la copia della presentazione telematica".

So che anche altri colleghi hanno ricevuto la stessa risposta. Le Banche stanno facendo il loro lavoro, il Fondo Centrale di Garanzia ci prende, tutti, in giro.

Evito ogni commento perché poi vengo tacciato di essere polemico; avevo capito il Presidente Conte avesse chiesto agli Istituti di Credito un "atto di amore", non avevo capito avesse chiesto a noi cittadini e contribuenti tutti un **"atto di fede"**.

**Paolo Troiano**

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