



Mercoledì 20 maggio 2020

IL CASO DEL GIORNO

Diniego del rimborso non giustificato a rischio CEDU

/ Dario AUGELLO

Il credito d'imposta è protetto dalla CEDU, in particolare dall'art. 1 del Protocollo Addizionale, quale dichiarazione del diritto di **proprietà individuale**.

Per questa ragione, secondo la Corte di Strasburgo, meritano di essere censurati gli atti e i [...]

PAGINA 2

IL PUNTO FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Rischio "lordo frontiera" sui dividendi esteri ad ampio raggio

/ Emanuele LO PRESTI VENTURA e Gianluca ODETTO

La possibilità per il contribuente residente di detrarsi dalle imposte sui redditi nostrane la tassazione scontata oltreconfine, per come legittimata dall'eventuale Convenzione esistente, è subordinata, tra le altre, alla condizione per cui i [...]

PAGINA 13

FISCO

Credito d'imposta sui canoni di locazione di tutti gli immobili a uso non abitativo

L'agevolazione riguarda i soggetti con ricavi non superiori a 5 milioni di euro

/ Pamela ALBERTI

Il decreto "Rilancio" è stato firmato ieri dal Presidente della Repubblica Sergio Mattarella. Sempre ieri, il Ministro dell'Economia Roberto Gualtieri ha annunciato al *Tg1* che il testo sarebbe andato subito in Gazzetta Ufficiale – non ancora pubblicata al momento della chiusura del Quotidiano –, con l'**immediata utilizzazione** delle sue risorse già da oggi.

Il testo bollinato prevede, per contrastare gli effetti negativi delle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica, all'art. 28 un nuovo credito d'imposta sui **canoni di locazione** degli immobili a uso non abitativo. Rispetto al precedente credito d'imposta di cui all'art. 65 del DL 18/2020, previsto solo per botteghe e negozi, la nuova agevolazione risulta più ampia, includendo tutti gli immobili destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico (compresi quelli nell'ambito dell'affitto d'azienda) o destinati all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo.

Possono beneficiare dell'agevolazione i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione e gli enti non commerciali. Sono tuttavia previste alcune specifiche **condizioni**. I soggetti devono avere ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del DL (quindi 2019, per i soggetti "solari"). Le "strutture alberghiere e agrituristiche" possono, invece, beneficiare dell'agevolazione indipendentemente dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente.

Sulla base di quanto disposto con riferimento al vecchio credito d'imposta per la ristrutturazione degli alberghi, per strutture alberghiere dovrebbero **intendersi** gli alberghi, i villaggi albergo, le residenze turistico-alberghiere, gli alberghi diffusi, mentre per struttura agrituristica dovrebbe intendersi la struttura che svolge attività agrituristica come definita dalla L. 96/2006 e norme regionali (art. 2 del DM 20 dicembre 2017). Dovrebbe inoltre essere chiarito se rientrano in [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

"Sconto" IRAP con effetti dubbi sul bilancio 2019

Per i super-ammortamenti termine "lungo" prorogato al 31 dicembre 2020

Ordini: "Inaccettabile escludere i professionisti dai contributi a fondo perduto"

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Aumenti di capitale con credito d'imposta del 20%

/ Gianluca ODETTO

La versione bollinata del DL "Rilancio" consente finalmente di fare chiarezza sul concreto funzionamento delle agevolazioni per la **capitalizzazione** delle imprese in crisi. Il problema si [...]

PAGINA 4

Diniego del rimborso non giustificato a rischio CEDU

La Corte europea dei diritti dell'uomo può ordinare la riparazione del danno subito

/ Dario AUGELLO

Il credito d'imposta è protetto dalla CEDU, in particolare dall'art. 1 del Protocollo Addizionale, quale declinazione del diritto di **proprietà individuale**.

Per questa ragione, secondo la Corte di Strasburgo, meritano di essere censurati gli atti e i comportamenti dell'Amministrazione finanziaria, che hanno l'effetto di impedire o ritardare ingiustificatamente il **rimborso** di crediti d'imposta.

Poiché la CEDU protegge solo diritti concreti ed effettivi, la Cassazione ha affermato che non può essere invocata la **tutela convenzionale**, quando il credito d'imposta è contestato dall'ufficio (Cass. n. [25464/2018](#)).

Non deve trattarsi, però, di contestazioni infondate o pretestuose, che garantiscono unicamente l'interesse fiscale. Occorre inoltre distinguere il ritardo nel rimborso dal diniego di rimborso.

Il ritardo è censurato dalla Corte di Strasburgo quando è **sproporzionato e ingiustificato**: in questo caso può essere riconosciuto il diritto a un'equa riparazione, in aggiunta al capitale e agli interessi per ritardato rimborso.

La tutela del rimborso, prevista dall'art. 1 del Protocollo addizionale, deve essere distinta dal diritto all'equo processo, previsto dall'art. 6 della CEDU: un conto è il ritardo nella restituzione dell'indebitato, altro conto è la durata irragionevole del processo tributario in cui il giudice tributario accerta l'esistenza del credito e condanna l'ufficio al pagamento.

Mentre l'art. 1 si applica ai crediti d'imposta, l'art. 6 non si applica al processo tributario: secondo la CEDU il diritto all'equo processo concerne unicamente la materia civile e penale e non quella amministrativa e fiscale (*Ferrazzini c. Italia*, sentenza n. [44759/98](#)).

Ne discende che il ritardo dovuto al processo potrebbe non essere sanzionato ai sensi della CEDU, salvo che il ricorso alla giustizia, da parte del contribuente, sia dipeso da un comportamento ingiustificato dell'Amministrazione finanziaria, la quale abbia avuto a **negare il rimborso** per motivi infondati (con ciò violando l'art. 1). Come detto sopra, la tutela convenzionale si applica ai crediti d'imposta non contestati e in questa ottica va esaminata la tutela avverso i dinieghi di rimborso **ille-gittimi**.

Il principio, affermato dalla Cassazione, è condivisibile in termini di effettività del diritto, ma si scontra con l'altra tesi, radicata in Cassazione, secondo cui gli uffici non sono obbligati a contestare l'esistenza o la spettanza del credito entro un termine previsto a pena di decadenza.

Si ricorda, infatti, che l'ufficio non è tenuto a contestare il **diritto alla restituzione** entro i termini dell'accertamento e, anche in caso di contestazione in sede am-

ministrativa (diniego di rimborso), resta la possibilità, per il fisco, di integrare le difese nel corso del processo instaurato dal contribuente che richiede il rimborso.

Ciò significa, in concreto, negare ogni tutela convenzionale contro il diniego di rimborso, in quanto, per il fisco, il credito d'imposta è sempre contestabile fino alla pronuncia della sentenza e anche in appello.

Occorre esaurire le vie di ricorso interne

D'altra parte, se il contribuente non adisce le commissioni, dopo la fase amministrativa, rischia di **vanificare** ogni forma di tutela convenzionale, visto il disposto di cui all'[art. 35](#) della CEDU, che sancisce l'obbligo di esaurire le vie di ricorso interne.

Ecco allora che devono essere tutelati tutti i casi in cui le contestazioni al credito d'imposta risultino manifestamente infondate.

In questa prospettiva deve essere interpretata la pronuncia della Cassazione n. [25464/2018](#). Nel caso di specie il contribuente chiedeva a rimborso un credito esposto in dichiarazione, l'Ufficio opponeva il silenzio e ne scaturiva l'azione di rimborso.

La Parte invocava la violazione della CEDU, attesa anche l'**insufficiente contestazione** del credito da parte dell'Agenzia, e otteneva la condanna dell'Ufficio al rimborso.

La Cassazione, a seguire, accoglieva il ricorso dell'Agenzia e respingeva le censure sotto il profilo CEDU, sulla base del fatto che non risultavano correttamente approfondite, da parte del Giudice di merito, le contestazioni proposte dall'Ufficio avverso il credito d'imposta.

Dalla pronuncia non si evince, però, che l'esistenza di contestazioni sul credito d'imposta, da parte dell'Ufficio, sia sufficiente a evitare l'applicazione della CEDU.

Se le contestazioni non sono serie e circostanziate, o risultano manifestamente infondate, il contribuente può rivolgersi alla Corte di Strasburgo, per chiedere, oltreché il rimborso di imposte e interessi, se non già ottenuti per vie interne, anche la **riparazione economica** del danno patito (non imponibile, per le imprese, ai sensi e alle condizioni dell'[art. 1](#), comma 431 della L. 160/2019).

Si ricorda che la Corte di Strasburgo non è vincolata al giudicato nazionale, qualora ravvisi una violazione convenzionale: si ricordano i casi noti, in cui la Corte ha censurato nel merito un diniego di rimborso in materia di IVA per contrasto con il diritto Ue (*S.A. Dangeville c. France*, pronuncia n. 36677/97, *Aon Conseil et Courtage S.A. et Christian de Clarens S.A. c. France*, pronuncia n. 70160/01).

Credito d'imposta sui canoni di locazione di tutti gli immobili a uso non abitativo

L'agevolazione riguarda i soggetti con ricavi non superiori a 5 milioni di euro

/ Pamela ALBERTI

Il decreto "Rilancio" è stato firmato ieri dal Presidente della Repubblica Sergio Mattarella. Sempre ieri, il Ministro dell'Economia Roberto Gualtieri ha annunciato al *Tg1* che il testo sarebbe andato subito in Gazzetta Ufficiale – non ancora pubblicata al momento della chiusura del Quotidiano –, con l'**immediata utilizzabilità** delle sue risorse già da oggi.

Il testo bollinato prevede, per contrastare gli effetti negativi delle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica, all'art. 28 un nuovo credito d'imposta sui **canoni di locazione** degli immobili a uso non abitativo. Rispetto al precedente credito d'imposta di cui all'[art. 65](#) del DL 18/2020, previsto solo per botteghe e negozi, la nuova agevolazione risulta più ampia, includendo tutti gli immobili destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico (compresi quelli nell'ambito dell'affitto d'azienda) o destinati all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo.

Possono beneficiare dell'agevolazione i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione e gli enti non commerciali. Sono tuttavia previste alcune specifiche **condizioni**. I soggetti devono avere ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del DL (quindi 2019, per i soggetti "solari"). Le "strutture alberghiere e agrituristiche" possono, invece, beneficiare dell'agevolazione indipendentemente dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente.

Sulla base di quanto disposto con riferimento al vecchio credito d'imposta per la ristrutturazione degli alberghi, per strutture alberghiere dovrebbero **intendersi** gli alberghi, i villaggi albergo, le residenze turistico-alberghiere, gli alberghi diffusi, mentre per struttura agriturbistica dovrebbe intendersi la struttura che svolge attività agriturbistica come definita dalla L. [96/2006](#) e norme regionali ([art. 2](#) del DM 20 dicembre 2017). Dovrebbe inoltre essere chiarito se rientrano in tale esimente anche i B&B.

Per i soggetti locatari esercenti **attività economica**, è inoltre previsto che il credito d'imposta spetti a condizione che nel mese di riferimento per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale) abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente. Per il calcolo del fatturato/corrispettivi, dovrebbe rilevare quanto chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate n. [9/2020](#) (§ 2.2.5) in materia di

rinvio dei versamenti, disciplinati da un meccanismo analogo.

Il credito d'imposta è riconosciuto sui **canoni di locazione**, di leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati a: lo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico; l'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo; lo svolgimento dell'attività istituzionale per gli enti non commerciali.

Sotto il profilo **oggettivo**, si evidenzia che il nuovo credito d'imposta riguarda tutti gli "immobili ad uso non abitativo", non essendo previsto, come per il bonus botteghe e negozi di cui all'[art. 65](#) del DL 18/2020, la classificazione in una sola categoria catastale (nel caso di specie era la categoria C/1). Inoltre, l'agevolazione spetta (in misura ridotta) anche sui canoni relativi a contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo destinati alle suddette attività (esclusi invece dalla precedente agevolazione).

Per espressa disposizione normativa, l'agevolazione è utilizzabile solo "successivamente all'avvenuto pagamento dei canoni", per cui i canoni devono essere pagati.

Il credito d'imposta è commisurato all'importo versato nel periodo d'imposta 2020 con riferimento a ciascuno dei mesi di marzo, aprile e maggio e per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale con riferimento a ciascuno dei mesi di aprile, maggio e giugno. In particolare, il credito d'imposta spetta in misura pari al **60%** dell'ammontare mensile dei canoni di locazione, leasing o di concessione dei suddetti immobili ad uso non abitativo o al 30% in caso di contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo.

Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito e dell'IRAP. Viene inoltre disposto che l'agevolazione in esame **non** sia **cumulabile** con il credito botteghe e negozi in relazione alle medesime spese.

Quanto alle modalità di utilizzo, il credito d'imposta è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa ovvero in compensazione nel modello **F24** ex art. 17 del DLgs. [241/97](#), successivamente all'avvenuto pagamento dei canoni. In alternativa all'utilizzo diretto, i beneficiari del credito possono optare per la **cessione**, anche parziale, del credito d'imposta ad altri soggetti, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari (art. 122 del DL).

Aumenti di capitale con credito d'imposta del 20%

Benefici anche in capo alla società beneficiaria del conferimento, ma la misura è soggetta all'approvazione della Commissione europea

/ Gianluca ODETTO

La versione bollinata del DL "Rilancio" consente finalmente di fare chiarezza sul concreto funzionamento delle agevolazioni per la **capitalizzazione** delle imprese in crisi.

Il problema si celava nella compresenza di due disposizioni (gli artt. 26 e 49 delle ultime bozze) con meccanismi agevolativi **distinti** a fronte del medesimo evento (un aumento di capitale effettuato nel 2020 realizzato da società con ricavi tra i 5 e i 50 milioni di euro, le quali hanno subito, tra il 1° marzo 2020 e il 30 aprile 2020, una riduzione di fatturato di oltre un terzo rispetto al corrispondente periodo del 2019 a causa dell'emergenza epidemiologica COVID-19).

La prima di tali disposizioni prevedeva un meccanismo **incentivante** con crediti d'imposta sia in capo al socio che in capo alla società; la seconda, invece, contemplava una detrazione IRPEF, o una deduzione IRES, del 30%, con un meccanismo mutuato da quello delle start up innovative.

Nell'ultima versione del decreto questo **"dualismo"** è venuto meno, prevedendosi solo la prima disposizione. Essa riguarda gli aumenti di capitale effettuati dalle società di capitali, escluse le società disciplinate dall'[art. 162-bis](#) del TUIR (a rigore, non solo gli intermediari finanziari, ma anche le holding di famiglia, anche se la Relazione al DL pare fare riferimento solo ai primi) e le società che esercitano attività assicurativa, e prevede che, a fronte dell'aumento (da sottoscrivere e versare), competano benefici sia al soggetto che lo effettua, sia alla società che lo riceve.

In sintesi, al socio (di qualsiasi natura) compete un credito d'imposta del 20% dell'importo versato, con un tetto massimo all'investimento di 2 milioni di euro (e un credito d'imposta massimo pari, quindi, a 400.000 euro). Il beneficio non compete, però, alle società che controllano direttamente o indirettamente la **società conferitaria**, sono da questa controllate (o a queste collegate), o sono sottoposte a comune controllo.

Alla società **beneficiaria** del conferimento, invece, compete un credito d'imposta pari al 50% delle perdite eccedenti il 10% del patrimonio netto (assunto al lordo delle perdite), fino a concorrenza del 30% dell'aumento di capitale.

Ai fini della concreta fruizione del beneficio è, poi, prevista una serie di requisiti che possano qualificare l'impresa come "virtuosa" (dalla regolarità fiscale e contributiva a quella in materia edilizia, urbanistica, del lavoro ecc.); dal non chiaro disposto normativo pare di comprendere che ciò vincoli l'erogazione dei benefici in capo alla società, e non invece la fruizione del credito d'imposta in capo ai soggetti che effettuano i

conferimenti.

Venendo agli **aspetti applicativi**, ipotizzando un aumento di capitale di 1,5 milioni di euro, al socio competerebbe un credito di 300.000 euro.

Per quanto riguarda la società, si può ad esempio ipotizzare che essa abbia un patrimonio netto di 2,5 milioni di euro e che in previsione della perdita di 1 milione di euro nel 2020 venga deliberato ed eseguito un aumento di capitale di 1,5 milioni di euro: il patrimonio netto al 31 dicembre 2020 ammonterebbe, quindi, a 3 milioni di euro.

Il credito d'imposta per la società sarebbe pari a 300.000 euro, pari al 50% di 600.000 (importo, a sua volta, ottenuto detraendo da un milione di euro – la perdita del 2020 – la somma di 400.000 euro, che rappresenta il 10% del **patrimonio netto** assunto non nel suo dato contabile, ma al lordo delle perdite).

Il credito è **capiente** rispetto al 30% dell'aumento di capitale, pari a 450.000 euro, e competerebbe quindi integralmente.

A sua volta, la somma dei crediti d'imposta (300.000 euro per il socio e 300.000 euro per la società) risulterebbe inferiore all'importo massimo agevolabile, stabilito in 800.000 euro.

Il credito d'imposta può essere utilizzato in compensazione, senza né il limite generale annuale, né il limite previsto per i crediti d'imposta di natura agevolativa. Esso non concorre né alla formazione del reddito, né alla formazione della base imponibile IRAP.

Sono inoltre previste apposite **clausole di salvaguardia**, che si sostanziano nel recupero del beneficio, con gli interessi legali (ma senza sanzioni) nel momento in cui la società distribuisca riserve prima del 1° gennaio 2024 o (limitatamente alla posizione del socio) vengano cedute le partecipazioni corrispondenti al conferimento effettuato prima di tale data. Il riferimento alle "riserve" parrebbe, peraltro, salvaguardare la distribuzione degli utili di esercizio.

Le stesse società possono, poi, accedere ad alcuni benefici ulteriori in caso di emissione di prestiti obbligazionari, i quali possono essere sottoscritti da un organismo *ad hoc* (Fondo Patrimonio PMI) dietro appositi impegni assunti (non distribuire riserve o **rimborsare finanziamenti** ai soci, destinare il finanziamento ad investimenti in Italia, ecc.).

Le agevolazioni in commento sono, però, vincolate alla preventiva autorizzazione della Commissione europea, fatto che può concretamente ostacolare una pianificazione degli aumenti di capitale in un'ottica anche fiscale.

“Sconto” IRAP con effetti dubbi sul bilancio 2019

Il costo IRAP potrebbe essere rilevato al netto del saldo 2019 non dovuto, valorizzando l'esistenza del debito alla chiusura dell'esercizio

/ Stefano DE ROSA e Silvia LATORRACA

L'art. 24 del DL “Rilancio” nella versione bollinata stabilisce che, per i soggetti con ricavi o compensi non superiori nel 2019 a 250 milioni di euro, **non è dovuto** il versamento del saldo IRAP 2019 e della prima rata dell'acconto IRAP 2020.

In linea generale, l'emanazione delle norme agevolative contenute nel DL “Rilancio” rientra tra i fatti successivi alla chiusura dell'esercizio 2019 (per i soggetti “solari”) che, secondo il documento OIC [29](#), **non devono essere recepiti** nei valori di bilancio, perché di competenza dell'esercizio successivo, ma soltanto illustrati in Nota integrativa, se rilevanti.

Con specifico riferimento alle imposte, il documento OIC [25](#) stabilisce che “le imposte correnti rappresentano le **imposte** sul reddito **dovute** riferibili al reddito imponibile di un esercizio”. Inoltre, “in sede di redazione del bilancio”, “il costo derivante delle imposte correnti (o dovute) è calcolato in base al reddito imponibile e alle aliquote d'imposta vigenti alla data di bilancio”.

Nonostante il principio contabile faccia riferimento alle sole “aliquote d'imposta” (che non sono state modificate dal DL “Rilancio”), sembra corretto riferire tale indicazione al complesso di norme applicabili ai fini della determinazione dell'imposta (sul quale ha, invece, inciso il decreto).

Tanto premesso, ove l'OIC 25 stabilisce che il costo è determinato in base alle disposizioni “**vigenti alla data di bilancio**”, sembrerebbe escludere che il componente di reddito da rilevare in bilancio possa essere influenzato anche da norme che sono state emanate in data successiva alla chiusura dell'esercizio.

In questo senso sembrerebbe propendere lo IAS [10](#), secondo cui “sono esempi di fatti successivi alla data di chiusura dell'esercizio” che non comportano rettifica degli importi rilevati in bilancio le “variazioni delle aliquote fiscali o delle norme tributarie emanate o comunicate dopo la data chiusura dell'esercizio”. Tale affermazione non sembra del tutto allineata a quanto previsto dallo IAS [12](#), in base al quale “le passività ... fiscali correnti ... devono essere valutate al valore che si prevede di pagare alle ... autorità fiscali, applicando le aliquote fiscali (e la normativa fiscale) vigenti o sostanzialmente in vigore alla data di chiusura dell'esercizio”.

Sulla base di quanto riportato, tenendo presente esclusivamente le tempistiche di emanazione del DL “Rilancio”, si potrebbe concludere che il costo relativo all'IRAP dovrebbe essere rilevato nel bilancio 2019 per il suo **intero ammontare**, senza considerare le disposizioni contenute nel decreto stesso. Nell'esercizio 2020 occorrerebbe, poi, rilevare una **sopravvenienza attiva**,

pari al saldo IRAP 2019 non dovuto.

Va da sé che questo trattamento deve essere adottato dai soggetti che hanno approvato il bilancio 2019 entro il termine di 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, in quanto il DL “Rilancio” non era stato ancora emanato o annunciato.

Per i soggetti (presumibilmente più numerosi) che approveranno il bilancio 2019 nel termine di 180 giorni (con predisposizione del progetto di bilancio entro il 29 maggio), tale impostazione determinerebbe, evidentemente, la rilevazione di un **costo superiore** all'imposta effettivamente dovuta.

A ben vedere, il caso di specie si contraddistingue per il fatto che il DL “Rilancio” produce effetti non solo sull'imposta che sarà dovuta in riferimento all'esercizio 2020, ma anche in riferimento all'imposta “dovuta” per l'esercizio 2019. In sostanza, la norma in esame (ancorché emanata in data successiva alla chiusura dell'esercizio) incide **retroattivamente** sulle disposizioni “vigenti” alla data di chiusura dell'esercizio 2019.

Sotto altro profilo, premesso che secondo il documento OIC 29 devono essere recepiti nei valori di bilancio quei fatti che evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio, può essere utile osservare che l'obbligo di pagare l'IRAP (e, quindi, il relativo debito tributario) costituisce una **condizione già esistente** alla data di chiusura dell'esercizio.

Al riguardo, la newsletter OIC di maggio 2018 ha precisato che un **fatto successivo** non può portare all'iscrizione in bilancio di un credito o di un debito non esistenti alla data di chiusura in quanto giuridicamente sorti nell'esercizio successivo, ma può solo determinare un aggiornamento delle stime del valore delle attività e passività già esistenti alla chiusura dell'esercizio, tenuto conto delle condizioni in essere a tale data.

In pratica “i fatti sopravvenuti di cui occorre tener conto in base all'OIC 29 servono a quantificare meglio le poste che attengono economicamente al bilancio dell'esercizio già chiuso ... senza tuttavia cambiarne la natura” (circ. Assonime n. 15/2018).

Tali considerazioni porterebbero a rendere preferibile la rilevazione del costo relativo all'IRAP nel bilancio 2019 già **al netto** del saldo IRAP non dovuto, considerando, quindi, le norme contenute nel DL “Rilancio”.

Resta fermo che, in caso di approvazione del bilancio 2019 nel termine di 180 giorni, ove il progetto di bilancio sia stato approvato prima dell'entrata in vigore del decreto, gli amministratori dovranno modificare il progetto solo se l'evento successivo ha effetto rilevante (documento OIC 29).

Per i super-ammortamenti termine “lungo” prorogato al 31 dicembre 2020

Il DL Rilancio amplia il termine di consegna dei beni vista la situazione di emergenza

/ Pamela ALBERTI

L'art. 50 del DL “Rilancio”, nella versione bollinata, proroga dal 30 giugno 2020 al **31 dicembre 2020** il termine “lungo” per poter effettuare l'investimento al fine di fruire del super-ammortamento 2019, risolvendo così le problematiche legate all'emergenza epidemiologica. Ai sensi dell'[art. 1](#) del DL 34/2019, per fruire dei super-ammortamenti, i soggetti titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni devono effettuare gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi dal 1° aprile 2019 al 31 dicembre 2019, o comunque entro il termine “lungo” del **30 giugno 2020** a condizione che entro la data del 31 dicembre 2019 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

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

Come si è già avuto modo di evidenziare su *Eutekne.info*, l'emergenza epidemiologica ha determinato la chiusura dell'attività di molte aziende produttrici di beni strumentali, per cui sono emerse difficoltà nel soddisfare il requisito dell'effettuazione dell'investimento entro il suddetto termine del 30 giugno 2020.

In assenza di disposizioni nell'ambito del DL [18/2020](#) (“Cura Italia”) e del DL [23/2020](#) (“liquidità”) che consentissero la proroga del termine in questione, l'unica possibilità era quella di considerare il termine prorogato “per forza maggiore” (si veda [“Per i super-ammorta-](#)

[menti 2019 con consegna entro il 30 giugno opera la forza maggiore”](#) del 19 maggio).

L'art. 50 del DL “Rilancio”, rubricato “Proroga del termine di consegna dei beni strumentali nuovi ai fini della maggiorazione dell'ammortamento” risolve ora il problema, intervenendo opportunamente a **livello normativo**.

Viene infatti stabilito che “in considerazione della **situazione emergenziale** covid-19, il termine del 30 giugno 2020 previsto dall'articolo 1 del decreto legge del 30 aprile 2019, n. 34, è prorogato al 31 dicembre 2020”.

Ne consegue che, qualora entro il 31 dicembre 2019 sia stata effettuata la c.d. “prenotazione” (attraverso l'accettazione dell'ordine e il pagamento dell'acconto minimo del 20%), per poter beneficiare dell'ultima versione dei super-ammortamenti di cui al citato art. 1 del DL 34/2019 (maggiorazione del 30%, con un tetto massimo agli investimenti in misura pari a 2,5 milioni di euro) non è più necessario che l'investimento sia effettuato entro il 30 giugno 2020, ma lo stesso dovrà essere effettuato entro fine anno, essendo stato spostato il termine “lungo” al **31 dicembre 2020**.

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

Pertanto, rileva la data della **consegna** o spedizione del bene, ovvero, se diversa e successiva, la data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. In caso di leasing, rileva la data di consegna del bene al locatario (o l'esito positivo del collaudo). Per i contratti di appalto rileva l'ultimazione della prestazione o, in caso di SAL, la data in cui l'opera o la porzione d'opera viene verificata e accettata dal committente.

Ordini: "Inaccettabile escludere i professionisti dai contributi a fondo perduto"

Fa discutere l'ultima modifica al decreto Rilancio. Sindacati dei commercialisti pronti alla protesta

/ Savino GALLO

L'esclusione dei professionisti ordinistici dalla platea dei beneficiari del **contributo a fondo perduto** previsto dal decreto "Rilancio" ha provocato, come prevedibile, malcontento e reazioni indignate. In un comunicato congiunto, i Consigli nazionali degli Ordini aderenti a CUP (Comitato unitario delle professioni), AEGI (Associazione economisti e giuristi insieme) e Rete delle professioni tecniche hanno parlato di "**scelta inaccettabile**", che dimostra una volta di più un atteggiamento sostanzialmente punitivo della politica nei confronti di un settore determinante per il sistema economico del Paese".

Si ricorda che il provvedimento, nella versione bollinata, prevede l'erogazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, di un contributo a fondo perduto del 10-15 o 20% a favore di imprese e lavoratori autonomi che nel mese di aprile 2020 abbiano registrato un **calo del fatturato** di oltre un terzo rispetto a quello dello stesso mese del 2019. Le prime bozze del decreto sembravano escludere dal beneficio solo i **professionisti ordinistici** con un reddito superiore a 50 mila euro, ma la versione definitiva ha apportato, all'art. 25, comma 2, una modifica a tale impostazione aggiungendo agli **esclusi** tutti i "professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria di cui a decreti legislativi 30 giugno 1994, n. [509](#), e 10 febbraio 1996, n. [103](#)" (si veda "[Professioni ordinistiche fuori dal contributo a fondo perduto](#)" del 19 maggio).

Eppure, sottolineano i Consigli nazionali degli ordini professionali, si tratta di un comparto che "sta attraversando una fase di **enorme difficoltà**" e, proprio come le altre realtà del mondo del lavoro autonomo e dipendente, "necessita di un sostegno concreto da parte dello Stato".

"Avevamo già denunciato – si legge nella nota stampa diffusa ieri – la disparità di trattamento riservataci nel

DL «Cura Italia». La modifica appena apportata al DL «Rilancio» è una conferma della **scarsa consapevolezza** dei problemi di milioni di lavoratori".

Le professioni ordinistiche chiedono al Governo di sanare questa evidente **disparità di trattamento**, annunciando "battaglia" per la modifica della norma e per l'affermazione di un principio più generale, che preveda l'equiparazione tra le misure a favore delle imprese e quelle dedicate ai professionisti.

Sul piede di guerra anche i sindacati dei commercialisti. "Non chiediamo scorciatoie o privilegi – spiegano –. Al contrario, ci aspettiamo di essere trattati come tutti gli imprenditori e i lavoratori autonomi del nostro Paese".

Nella nota congiunta pubblicata ieri, le nove associazioni (ADC – AIDC – ANC – ANDOC – FIDDOC – SIC – UNAGRACO – UNGDCEC – UNICO) si dicono "sconcertate" dall'ultima modifica al decreto e prendono atto che non si sia trattato di "reiterata e antipatica distrazione", ma di una "**estromissione intenzionale**, mirata nei confronti delle professioni ordinistiche".

L'auspicio è che il Parlamento, nel corso dell'iter di conversione in legge, possa eliminare una "**insensata discriminazione**". In caso contrario, minacciano le associazioni, "valuteremo con i nostri iscritti tutte le più opportune iniziative da intraprendere, che non potranno che essere proporzionate al sentimento di forte sconcerto, che mai come in questo momento alberga in tutte le donne e gli uomini della categoria".

I commercialisti, spiegano, "non sono più disposti ad accettare di essere messi da parte". Se non dovessero esserci inversioni di rotta, **azioni di protesta** saranno inevitabili, con la consapevolezza che di fronte a simili provvedimenti l'adesione da parte degli iscritti "non potrà che essere massiccia".

Slittano al 16 settembre i versamenti relativi alla pace fiscale

Per rate non coinvolte dal periodo di sospensione permangono le ordinarie scadenze

/ Alice BOANO

Tra i versamenti oggetto di differimento al 16 settembre 2020 figurano, in base a quanto previsto all'art. 149 del testo bollinato del DL "Rilancio", anche le rate che scadono tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020 relative alla maggior parte degli istituti della c.d. "**pace fiscale**" introdotti a seguito del DL [119/2018](#).

Al quarto comma viene infatti previsto lo slittamento al 16 settembre del pagamento delle somme dovute per le rate relative all'accertamento con adesione, mediazione, conciliazione giudiziale e in generale per gli atti di cui all'art. 149 del DL "Rilancio".

Accanto a queste, viene prevista l'estensione della proroga anche per le definizioni agevolate dei [processi verbali di constatazione](#) ([art. 1](#) del DL 119/2018), per gli atti di accertamento, adesione e inviti al contraddittorio ([art. 2](#) del DL 119/2018), per la [chiusura delle liti pendenti](#) ([art. 6](#) del DL 119/2018) e infine per la regolarizzazione delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche ([art. 7](#) del DL 119/2018).

Per queste dilazioni si tratta della **prima proroga** concessa a seguito dell'emergenza sanitaria in corso.

Diversa è, invece, stata la scelta del legislatore in merito alle rate riguardanti la **rottamazione** dei ruoli ([artt. 3 e 5](#) del DL 119/2018) e il **saldo e stralcio** degli omessi versamenti ([art. 1](#) comma 145 e ss. della L. 145/2018), già oggetto di proroga al 31 maggio. In relazione a queste, il successivo art. 157 prevede una proroga al 10 dicembre 2020 per tutte le rate che cadono nel corso del 2020.

Tornando alla c.d. pace fiscale, l'art. 149 del DL "Rilancio" sottolinea implicitamente che restano confermati i termini di versamento delle rate non interessate dalla proroga. Detto altrimenti, si avrà uno slittamento solamente delle rate la cui scadenza intercorre tra il **9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020**, mentre le rate con scadenza successiva non beneficeranno di alcuno slittamento, né è prevista una rimessione in termini per le rate scadute in data antecedente.

In breve, la rata in scadenza al 31 maggio 2020 slitta al **16 settembre 2020**, mentre quella in scadenza il 31 agosto 2020 non subisce alcuna proroga.

Possibilità di rateazione ulteriore senza sanzioni e interessi

Il legislatore ha inoltre introdotto un ulteriore beneficio, ossia una rateazione aggiuntiva rispetto a quella prevista dalla disciplina di riferimento.

Il quinto comma dell'art. 149 del DL "Rilancio" prevede, infatti, che i versamenti oggetto di proroga potranno essere effettuati, senza applicazione di ulteriori sanzioni o interessi, in un'unica soluzione o in misura massima di quattro rate mensili di pari importo con scadenza il 16 di ciascun mese.

In breve, la rata che scade il **31 maggio 2020** potrà, a scelta del debitore, essere dilazionata in quattro rate mensili, a differenza delle altre, che, come detto, non soggiacciono ad alcuna proroga.

Più tempo per utilizzare e rendicontare i fondi del 5 per mille

Per i contributi relativi all'anno finanziario 2017 la scadenza è stata prorogata al 31 ottobre 2020

/ Massimo NEGRO

Più tempo per utilizzare e rendicontare il contributo del cinque per mille dell'IRPEF per l'anno finanziario 2017, a causa dell'emergenza sanitaria da COVID-19, ma l'utilizzo dei fondi deve essere coerente con le attività rientranti nell'oggetto sociale e le proprie finalità statutarie. Sono questi i **chiarimenti** forniti dal Ministero del Lavoro e delle politiche sociali con la nota n. [4344](#) emanata ieri, 19 maggio, a commento delle disposizioni contenute nel DL "Cura Italia" convertito.

Con l'[art. 35](#) del DL 17 marzo 2020 n. 18, convertito nella L. 24 aprile 2020 n. [27](#), è stato infatti stabilito che:

- le ONLUS, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale, iscritte negli appositi registri, possono svolgere le attività correlate ai fondi del cinque per mille per l'anno finanziario 2017 (cioè quelli relativi all'IRPEF del periodo d'imposta 2016, derivante dai modelli 730/2017 e REDDITI PF 2017) entro la data del **31 ottobre 2020** (comma 3);
- per il solo anno 2020, il termine per la redazione del rendiconto è fissato in 18 mesi dalla data di ricezione delle somme (comma 3-bis).

Come evidenziato dal Ministero del Lavoro, le **misure restrittive** adottate in conseguenza dell'emergenza epidemiologica in atto sono infatti suscettibili di incidere significativamente sia sulla concreta possibilità di implementazione delle attività finanziate attraverso le risorse provenienti dal cinque per mille che sulla possibilità di adempimento degli obblighi rendicontativi entro i termini normativamente fissati.

In base all'[art. 12](#) del DPCM 23 aprile 2010 e all'[art. 8](#) dei DLgs. 3 luglio 2017 n. 111, gli enti beneficiari del cinque per mille, entro un anno dalla percezione del contributo, devono infatti provvedere a redigere un apposito **rendiconto**, accompagnato da una relazione illustrativa, dal quale risultino in modo chiaro, trasparente e dettagliato la destinazione e l'utilizzo delle somme percepite. Poiché, per l'anno finanziario 2017, come illustrato dal Ministero, il contributo del cinque per mille è stato percepito dalla maggior parte degli enti del Terzo settore in data 11 luglio 2019, per gli importi pari o superiori a 500.000 euro, e in data 7 agosto 2019, per gli altri importi, il termine entro il quale utilizzare le relative risorse scadrebbe, rispettivamente, il 10 luglio 2020 e il 6 agosto 2020. Come indicato, al fine di avere un più ampio margine **temporale** sia per l'utilizzo delle somme percepite a titolo di cinque per mille che per la loro rendicontazione, in ragione dello stato d'emergenza in corso, tali termini sono stati posticipati al 31 ottobre 2020.

Alla luce della suddetta *ratio* dell'intervento normativo,

il Ministero ritiene che la disposizione in esame sia applicabile, secondo il criterio di cassa, anche ai contributi parimenti erogati, in via eccezionale, nel corso del 2019, sebbene imputati ad anni finanziari **antero-****endenti** il 2017, per i quali la scadenza del termine di utilizzo non sia anteriore al 31 gennaio 2020, cioè il termine iniziale del periodo emergenziale da coronavirus, dichiarato con la delibera del Consiglio dei Ministri del 31 gennaio 2020.

In base al suddetto comma 3-bis dell'[art. 35](#) del "Cura Italia", gli enti del Terzo settore che, avendo percepito il contributo del cinque per mille nel corso del 2019, sono tenuti alla redazione del relativo rendiconto nel corrente anno, beneficiano di ulteriori sei mesi ai fini dell'adempimento del suddetto obbligo, da assolversi, pertanto, entro **18 mesi** (invece di 12) dalla data di ricezione delle somme. Come precisato dal Ministero, dal nuovo termine così prorogato decorrono altresì i 30 giorni previsti dall'[art. 12](#), comma 3 del citato DPCM 23 aprile 2010, entro i quali i soggetti destinatari di importi pari o superiori a 20.000 euro sono tenuti ad adempiere all'obbligo di **trasmissione** del rendiconto all'Amministrazione competente.

Utilizzo dei fondi in coerenza con lo scopo sociale

Per quanto riguarda la possibilità di **destinare** le somme percepite a titolo di cinque per mille per attività finalizzate a far fronte all'emergenza sanitaria in corso o al sostegno di enti o istituzioni pubbliche, fondazioni o associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro che operino per il contenimento e la gestione della suddetta emergenza, il Ministero osserva che l'emergenza epidemiologica in atto non può giustificare l'utilizzo del contributo del cinque per mille per sostenere spese in deroga alle previsioni statutarie, tali da determinare una modifica dell'oggetto o dello scopo sociale.

Pertanto, possono essere considerate **ammissibili**, ai fini della rendicontazione del contributo del cinque per mille, le spese sostenute per far fronte all'emergenza sanitaria in corso solo se le stesse siano imputate ad attività rientranti nell'oggetto sociale e coerenti con le proprie finalità statutarie.

Si segnala, infine, che il c.d. decreto "Rilancio" contiene nel testo bollinato alcune disposizioni per **anticipare** al 2020 l'erogazione del contributo del cinque per mille relativo all'anno finanziario 2019 (cioè quello riguardante l'IRPEF del periodo d'imposta 2018, derivante dai modelli 730/2019 e REDDITI PF 2019).

Nuova autorizzazione da richiedere sul decreto di sospensione della CIGS

Dall'inizio di CIGO, CIGD o FIS per COVID-19, le aziende non dovranno usare il numero di autorizzazione rilasciato sul decreto CIGS sospeso

/ REDAZIONE

Con il messaggio n. [2066](#) pubblicato ieri, l'INPS fornisce le istruzioni operative per la gestione delle attività successive all'emanazione dei **provvedimenti di modifica** dei decreti ministeriali di concessione della CIGS e della modalità di pagamento della CIGO.

Con riferimento alla CIGS, il decreto di annullamento parziale comporta una riduzione del periodo originariamente concesso, per cui la Struttura territoriale competente deve modificare l'autorizzazione già emessa, riducendo il periodo, e **riparametrare** le ore autorizzate in modo proporzionale alle settimane residue. Ad esempio, in caso di periodo autorizzato dal 1° gennaio al 31 dicembre, vale a dire 20.800 ore (52 settimane), e periodo annullato dal 1° ottobre al 31 dicembre (12 settimane), il numero di ore residue dovrà essere 16.000 ($20.800/52 \times 40$), ovvero le ore totali divise per il numero di settimane originariamente autorizzate e poi moltiplicate per le settimane residue.

Qualora risulti un numero di ore già conguagliate o pagate superiore rispetto a quanto risultante dalla riparametrazione, le stesse devono essere **recuperate**, salvo che l'azienda dimostri la spettanza del maggior numero di ore anche in base alle previsioni dell'accordo relativo alla CIGS.

Se l'azienda ha in corso trattamenti CIGS e accede alla CIGO con causale COVID-19 (ai sensi dell'[art. 19](#) del DL 18/2020 convertito), il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali adotta un **unico decreto direttoriale** che

dispone sia la sospensione del trattamento CIGS in corso (indicando la data di decorrenza della sospensione), sia la riassunzione del provvedimento sospeso con la nuova data finale del trattamento CIGS.

Sul punto, l'INPS precisa che l'azienda, al termine del periodo di CIGO, dovrà richiedere una **nuova autorizzazione** sul numero di decreto che ha disposto la sospensione, sottolineando inoltre che le stesse non devono utilizzare, a partire dalla data di inizio della CIGO richiesta per COVID-19, il numero di autorizzazione rilasciato sul decreto CIGS sospeso.

Nuova autorizzazione terminato il periodo CIGO

Con riferimento alla CIGO, in caso di richiesta di pagamento diretto non contestuale alla domanda di concessione del trattamento (e successive al rilascio dell'autorizzazione), se l'azienda non ha effettuato i conguagli la Struttura territoriale competente deve annullare l'autorizzazione originaria ed emettere una nuova autorizzazione per l'intero periodo di cassa.

In caso contrario, la Struttura deve chiudere l'originaria autorizzazione, decurtando le ore richieste a pagamento diretto alla data del provvedimento di accoglimento della richiesta di modifica, ed emettere una nuova autorizzazione. A tal fine è necessaria una **nuova domanda** dell'azienda con riferimento al periodo e alle ore per cui si chiede il pagamento diretto.

Per le ONLUS adeguamenti statutari senza devoluzione del patrimonio

L'iscrizione nel RUNTS non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente

/ Luciano DE ANGELIS

Le associazioni di promozione sociale attualmente in possesso della qualifica di ONLUS, che adeguino il proprio statuto in relazione alle norme del Codice del terzo settore, con perdita della qualifica di ONLUS a seguito dell'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS), **non** sarebbero soggette allo **scioglimento** dell'ente, con conseguente devoluzione del patrimonio. Per le **ODV** sussiste il diritto all'esclusione dall'imposta di registro (200 euro) sugli atti costitutivi, statuti e relative modifiche anche a prescindere dalla operatività del RUNTS. Sono questi i chiarimenti forniti dal Ministero del Lavoro – Direzione Generale del Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, con nota n. [4314](#) del 18 maggio 2020.

In merito al primo tema, veniva richiesto quali effetti si ripercuotessero sul patrimonio di un'associazione di promozione sociale (**APS**), iscritta in uno dei registri di cui all'[art. 7](#) della L. n. 383/2000, e contemporaneamente in possesso della qualifica di **ONLUS**, nel caso in cui l'ente medesimo, in sede di adeguamento del proprio statuto [ex art. 101](#), comma 2 del Codice, voglia dare efficacia immediata a tutte le modifiche statutarie in linea con le nuove disposizioni in materia di associazioni di promozione sociale. La domanda evidenzia, infatti, che tali modifiche potrebbero risultare incompatibili con le previsioni di cui al DLgs. [460/1997](#) e quindi se tale circostanza possa comportare la **perdita**, con effetto immediato, della **qualifica** di ONLUS e delle relative agevolazioni.

Il problema sarebbe soprattutto quello collegato alla necessità della **devoluzione** del **patrimonio** totale o incrementale sulla base delle disposizioni adombrate dall'Agenzia delle Entrate nelle circolari nn. [168/98](#) e [59/2007](#), secondo le quali la perdita della qualifica "ONLUS" sarebbe equivalsa, ai fini della destinazione del patrimonio, allo scioglimento dell'ente ([ex art. 10](#), comma 1, lett. f) del DLgs. n. 460/1997).

Tale rischio, secondo il Ministero del Lavoro, appare da escludere. L'[art. 101](#), comma 8 del Codice del Terzo settore, infatti, prevede che la perdita della qualifica di ONLUS, a seguito dell'iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS) **non** integra un'ipotesi di **scioglimento** dell'ente, ai fini della devoluzione del patrimonio. Quanto sopra vale anche qualora l'iscrizione al RUNTS avvenga prima dell'autorizzazione della Commissione europea di cui al comma 10 del citato art. 101. Ciò in quanto ai sensi del comma 3 dello stesso articolo, nel **periodo transitorio** il requisito dell'iscrizione al RUNTS si intende soddisfatto da parte degli ETS attraverso la loro iscrizione a uno dei regi-

stri attualmente previsti dalle normative di settore (nel caso di specie i registri APS).

Alla APS, continua la nota, al momento dell'operatività del RUNTS, si applicherà la procedura della **trasmigrazione** di cui all'[art. 54](#) del Codice, a seguito della quale gli uffici regionali e provinciali del RUNTS effettueranno le verifiche dirette ad accertare la sussistenza dei requisiti per l'iscrizione nel Registro unico, in pendenza dei quali il soggetto già iscritto nel preesistente registro delle APS continua a beneficiare, ai sensi dell'[art. 54](#), comma 4, dei diritti derivanti dalla qualifica di APS.

Il problema potrebbe nascere se a seguito dei previsti controlli l'ente (APS, già ONLUS) **non presenti i requisiti** per l'iscrizione al RUNTS (nella sezione delle APS o in altra sezione del RUNTS medesimo) e intenda continuare a operare ai sensi del codice civile. In questi casi, infatti scatterà l'obbligo di devoluzione del patrimonio, entro i limiti quantitativi di incremento conseguito negli esercizi in cui è stato in possesso della qualifica soggettiva legittimante il trattamento di favore. La Direzione Centrale Persone fisiche, Lavoratori autonomi ed Enti non commerciali dell'Agenzia delle Entrate, con nota dello scorso 28 aprile, evidenzia il Ministero, ha confermato detta interpretazione.

Una seconda questione riguarda le previsioni dell'[art. 82](#), comma 3 del DLgs. n. 117/2017, nella parte in cui prevede l'**esenzione** dall'imposta di **registro** per gli atti costitutivi e quelli connessi allo svolgimento delle attività delle organizzazioni di volontariato, a seguito delle modifiche apportate all'[art. 82](#) del Codice dal DLgs. 105/2018 (che ha reintrodotto l'esenzione originariamente prevista sotto la vigenza dell'[art. 8](#) della L. n. 266/1991 come chiarito dalla circolare n. [38/2011](#)). Sul punto la Direzione Centrale dell'Agenzia, con nota del 28 aprile, ha confermato la persistente attualità delle indicazioni fornite con la citata circolare del 2011.

L'[art. 104](#) comma 1 del CTS prevede che le disposizioni di cui all'[art. 82](#) del CTS relative all'esenzione dell'imposta di registro (sui nuovi atti costitutivi e sulle modifiche degli stessi e degli statuti) si applichino in via transitoria a decorrere dal periodo di imposta **successivo** a quello in corso al **31 dicembre 2017** alle ODV iscritte nei registri di cui alla citata L. n. [266/91](#) e quindi anche nelle more dell'iscrizione al RUNTS dell'ente. La volontà del legislatore, come esplicitato, peraltro, nella relazione illustrativa allo schema del menzionato provvedimento correttivo, era infatti quella di ripristinare l'esenzione dall'imposta di registro già prevista per questi enti fino al periodo di imposta 2017.

Ai fini IVA privo di remunerazione il distacco al “puro costo”

Per Assonime sono organizzative e non lucrative le motivazioni alla base del prestito di personale

/ Simonetta LA GRUTTA

Le complessità, in tema di inquadramento ai fini IVA, dell'istituto del **distacco (o prestito) del personale**, per le quali si è acquisita nuova sensibilità a seguito della posizione assunta di recente dalla Corte di Giustizia Ue (sentenza dell'11 marzo 2020, relativa alla causa [C-94/19](#)), sono oggetto della circolare Assonime del 19 maggio 2020 n. 8.

Tale contratto prevede che il distaccante trasferisca **temporaneamente** al distaccatario il diritto di disporre dell'attività lavorativa di un proprio dipendente ([art. 30](#) del DLgs. n. 276/2003). Il distaccante continua a essere titolare del rapporto di lavoro dipendente con il soggetto distaccato, mentre il distaccatario organizza, dirige, coordina il lavoro svolto dal soggetto trasferito, divenendone l'unico beneficiario.

Ai fini IVA, nel passato si è molto dibattuto se l'istituto in parola rientrasse tra le prestazioni di servizi di cui all'[art. 3](#) del DPR 633/72 o se invece si ponesse fuori dal campo di applicazione del tributo, prediligendo la circostanza che l'operazione ha ad oggetto l'attività svolta da un lavoratore dipendente.

Negli anni orientamenti contrastanti sono stati assunti in sede di prassi e parimenti non univoca è stata l'interpretazione della giurisprudenza di legittimità, fino a che il legislatore nazionale è giunto alla determinazione di emanare una norma di interpretazione autentica ([art. 8](#), comma 35 della L. n. 67/88), sancendo la **non rilevanza** dei soli prestiti o distacchi del personale a fronte dei quali il distaccatario è tenuto a versare al distaccante il rimborso del relativo costo.

Sono, tuttavia, seguiti ulteriori contrasti interpretativi in seno alla Corte di Cassazione, risolti in virtù di un pronunciamento della Suprema Corte a Sezioni Unite (sentenza n. [23021/2011](#)), in base alla quale l'operazione di cui trattasi è **esclusa** dall'IVA nel **solo** caso in cui il citato rimborso corrisponde esattamente alle **retribuzioni** e agli **oneri** previdenziali spettanti al dipendente e gravanti *ex lege* sul soggetto distaccante (cosiddetto “puro costo”). Ne segue che, qualora il “corrispettivo” concordato tra le parti sia inferiore o superiore a tali importi, l'operazione assume natura di prestazione di servizi, integrando il presupposto oggettivo.

Negli ultimi anni tale interpretazione ha assunto carattere di stabilità, fino a che la Cassazione non ha ritenuto di adire la Corte Ue, avanzando delle riserve circa la compatibilità della norma nazionale con il diritto unionale.

La questione pregiudiziale era relativa a un distacco del personale tra società appartenenti allo stesso gruppo, in relazione al quale si concordava il **rimborso** del

“**puro costo**”, senza *mark-up* o *mark-down*. Le parti avevano assoggettato l'operazione al tributo e l'Agenzia delle Entrate ne aveva negato la detrazione.

I giudici unionali, con una sentenza anch'essa controversa (la citata causa C-94/19, *San Domenico Vetraria*), hanno affermato il principio secondo il quale una prestazione di servizi deve ritenersi effettuata a titolo oneroso, imponibile ai fini IVA, tutte le volte in cui tra le parti “intercorra un **rapporto giuridico** nell'ambito del quale avvenga uno **scambio** di reciproche prestazioni, e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al beneficiario” (punto 21). La Corte richiama, dunque, il requisito, noto per costante giurisprudenza, dell'esistenza di un “**nesso diretto**” tra servizio reso e corrispettivo percepito e conclude (in contrasto con la Commissione Ue) ritenendo la norma nazionale non compatibile con quella unionale, purché “prestazione e controprestazione si condizionino a vicenda”.

Auspicabile un nuovo esame da parte dei giudici della Ue

Assonime esprime perplessità in merito alla posizione assunta con la citata sentenza (*cfr.* punti 26 e 27). Essa ritiene che il “nesso diretto” equivalga nel nostro ordinamento al sinallagma e che, in quest'ottica, il rifondere il “puro costo” alla distaccante perché la stessa mantenga la sua soggettività di datrice di lavoro **non** può qualificarsi come **vera e propria remunerazione**, ossia come corrispettivo per la prestazione resa. In base all'analisi dell'Associazione, tale rimborso equivale più correttamente a un tenere indenne dei costi che continua a sostenere, in virtù della richiamata titolarità del rapporto di lavoro per il dipendente distaccato e la causa del contratto risiede in ragioni organizzative più che lucrative. In conclusione, Assonime auspica un nuovo esame da parte dei giudici della Ue.

Assonime, inoltre, pone il tema dell'efficacia, generalmente *ex tunc*, della sentenza della Corte di giustizia. Tuttavia, nel caso di specie, ciò potrebbe porsi in contrasto con il principio di **tutela** del **legittimo affidamento** del contribuente che si sia finora diligentemente conformato alle disposizioni di legge, alla prassi e alla giurisprudenza prevalente.

Conclusivamente, l'Associazione auspica un intervento del legislatore nazionale per riformulare le disposizioni di cui all'art. 8, comma 35 della L. 67/98 con efficacia “**ex nunc**” e un nuovo intervento chiarificatore da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Rischio “lordo frontiera” sui dividendi esteri ad ampio raggio

L'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta da parte dell'intermediario italiano richiede una puntuale collaborazione del contribuente

/ Emanuele LO PRESTI VENTURA e Gianluca ODETTO

La possibilità per il contribuente residente di detrarsi dalle imposte sui redditi nostrane la tassazione scontata oltreconfine, per come legittimata dall'eventuale Convenzione esistente, è subordinata, tra le altre, alla condizione per cui i redditi prodotti all'estero **concorrono** alla formazione del reddito complessivo. In ragione di tale condizione, non superabile in via pattizia, le fattispecie assoggettate in Italia a ritenuta a titolo d'imposta, a imposizione sostitutiva o ancora a tassazione separata vedono strutturalmente irrisolto il problema della **doppia imposizione giuridica**, tipico appunto degli scenari di fiscalità internazionale.

La persona fisica residente nel nostro Paese e titolare di partecipazioni in realtà straniere, un tempo nella sola misura in cui non qualificate, oggi e a regime quale che sia l'entità della sua azione o quota, trova un parziale ristoro allo scenario innanzi descritto in sede di incasso di **utili** assoggettati a ritenuta **in uscita** nello Stato di localizzazione della società: in tale evenienza, infatti, sul presupposto che trattasi di dividendi non originati da imprese che beneficiano di regimi fiscali privilegiati, gli intermediari che intervengono nella relativa riscossione operano una **ritenuta** a titolo d'imposta nella misura del **26%**, ex [art. 27](#) comma 4 del DPR 600/73, applicata, così recita il successivo comma 4-bis, “al netto delle ritenute applicate dallo Stato estero”. Le conseguenze derivanti in tale contesto dall'irrecuperabilità della eventuale tassazione subita oltreconfine, a mezzo dell'ordinario credito d'imposta ex [art. 165](#) del TUIR, sono quindi parzialmente attenuate dall'applicazione della ritenuta in commento sull'importo degli utili **effettivamente incassato** (al netto, cioè, dell'eventuale imposizione scontata fuori dall'Italia).

Completa il quadro la previsione di cui al comma 5 della norma secondo cui, lo si segnala per completezza, la ritenuta non è operata qualora la persona fisica residente dichiari all'atto della percezione che gli utili riscossi sono relativi alla propria attività di impresa.

Tanto premesso, l'Amministrazione persevera nel sostenere la tesi per cui identica base imponibile non potrebbe essere assunta dal contribuente ove, in ragione di una riscossione del reddito non operata per il tramite di un intermediario residente intervenuto in qualità di sostituto d'imposta, la tassazione nostrana si concretizzasse nell'**imposta sostitutiva**, sempre pari al **26%**, di cui all'[art. 18](#) del TUIR.

Senza scomodare la risalente risoluzione n. [80](#) del 26 aprile 2007, sono esempi recenti di tale orientamento

le istruzioni a commento della sezione V del quadro RM del modello REDDITI 2020 PF e quanto riportato nella risposta a interpello n. [111](#) del 21 aprile 2020.

Nel rinviare a precedenti contributi ogni commento sull'iniquità e incoerenza di una tale conclusione, giova qui rimarcare come il problema della tassazione “lordo frontiera” possa interessare un numero di fattispecie superiore al dato teorico e, nello specifico, riguardare talune ipotesi di **utili riscossi in Italia**.

Il riferimento va alle distribuzioni operate da società non residenti, sempre “virtuose”, le cui partecipazioni non siano immesse in un conto titoli acceso presso un istituto nostrano: in tale evenienza, infatti, l'intermediario residente che pur interviene nella riscossione può trovarsi nell'impossibilità pratica di operare in tempo utile quale sostituto d'imposta, ove, in particolare, non sia prontamente messo dal cliente nelle condizioni di identificare l'esistenza stessa del reddito.

È bene ricordare come l'[art. 4](#) del DL 167/90, nella versione successiva alla L. n. [97/2013](#), contemplasse un passaggio sul punto assai *tranchant*: il comma 2 della norma, infatti, prevedeva, tra le altre, che i redditi derivanti dalle attività di natura finanziaria dovessero essere assoggettati **“in ogni caso”** alla ritenuta d'ingresso qui di interesse, sia dagli intermediari residenti ai quali le stesse erano affidate in gestione o amministrazione, sia da quelli che semplicemente intervenivano nella riscossione dei flussi.

Le complicazioni pratiche che un tale sistema avrebbe generato hanno indotto il legislatore a un repentino **cambio di direzione**, e la norma, già sospesa dall'Agenzia delle Entrate con provvedimento n. 2014/24663, è stata infine abrogata dal DL [66/2014](#).

La persona è quindi chiamata a fornire all'intermediario **ogni elemento utile** al fine di consentire la tempestiva identificazione del dividendo e quindi l'applicazione della ritenuta “netto frontiera”: in caso di sua inerzia, sempre limitando l'analisi ai proventi derivanti dalla partecipazione a società a regime fiscale non privilegiato e fermi restando il regime transitorio previsto dall'[art. 1](#) comma 1006 della L. 205/2017 in presenza di partecipazioni qualificate e quello di tassazione degli utili percepiti in ambito d'impresa, la tassazione italiana è destinata ad assumere la forma dell'imposta sostitutiva ex art. 18 del TUIR, su di una base imponibile (questa almeno la richiesta degli Uffici) pari al **“lordo frontiera”**, in modo analogo a quanto avviene per gli accrediti operati su conti esteri.

L'intestazione fiduciaria di quote è a forma libera

Anche se la società è titolare di immobili non occorrono requisiti di forma

/ Maurizio MEOLI

Il trasferimento fiduciario di partecipazioni societarie non richiede né *ad substantiam* né *ad probationem* la **forma scritta** anche se la società è titolare di beni immobili.

Ad affermarlo è la Cassazione, nella sentenza n. [9139](#), depositata ieri.

Nel caso di specie, un soggetto, dopo aver corrisposto al cedente il prezzo relativo a una quota del 98% di una società semplice proprietaria di un immobile, provvedeva a intestarla alla ex moglie, dalla quale si era separato consensualmente da qualche anno, conservando, in via esclusiva, i poteri di amministrazione della società. Qualche tempo dopo le richiedeva il trasferimento della quota, ma questa si rifiutava. Nella conseguente causa, i giudici di primo grado rigettavano la pretesa "restituzione", rilevando come il *pactum fiduciae*, essendo relativo a un bene immobile, avrebbe richiesto la forma scritta *ad substantiam*, non potendo essere provato per testimoni o per presunzioni. I giudici d'appello ribaltavano tale decisione, negando la necessità della forma scritta del *pactum fiduciae* quando il trasferimento immobiliare si ponga come mero **effetto indiretto** del trasferimento di partecipazioni societarie, e condannando, quindi, la convenuta a trasferire la partecipazione all'ex marito.

Contro tale decisione la donna ricorreva per Cassazione deducendo che: l'[art. 2300](#) c.c., nel prevedere, per la modificazione dell'atto costitutivo, l'iscrizione nel Registro delle imprese, postulerebbe che il negozio di trasferimento delle quote venga redatto con **scrittura privata autenticata o atto pubblico**; la necessità della forma scritta *ad probationem* troverebbe fondamento nella disciplina dell'iscrizione nel Registro delle imprese per l'opponibilità ai terzi e nell'[art. 2556](#) c.c. (ai sensi del quale, "per le imprese soggette a registrazione i contratti che hanno per oggetto il trasferimento della proprietà o il godimento dell'azienda devono essere provati per iscritto ..."); risultava pacifica la volontà iniziale di acquistare l'immobile e quella successiva di ottenere, attraverso il trasferimento delle quote, la proprietà dello stesso (tutto ciò a fronte di una "sovrastuttura" della quale, soprattutto in passato, si è fatto ampio utilizzo per conseguire risparmi fiscali).

La Suprema Corte reputa tali motivi infondati.

Si ricorda, in primo luogo, come la giurisprudenza di legittimità sia concorde nell'affermare che il contratto di trasferimento di partecipazioni societarie, indipendentemente dall'eventuale esistenza di immobili nel patrimonio sociale, non richieda né *ad substantiam* né *ad probationem* la forma scritta; forma che, dunque, non è necessaria per la validità e l'efficacia della ces-

sione **tra le parti** (cfr., tra le altre, Cass. n. [11314/2010](#), per le società di persone, e Cass. n. [25626/2017](#), in tema di srl).

Una simile cessione, infatti, non determina un trasferimento, dal socio cedente a quello cessionario, dei diritti immobiliari, perché questi restano nella **titolarità della società**, che non è parte del negozio di cessione.

A fronte di ciò, è da considerare che il *pactum fiduciae*, con il quale il fiduciario si obbliga a modificare la situazione giuridica a lui facente capo a favore del fiduciante, o di altro soggetto da costui designato, è **equiparato al contratto preliminare** e che per esso l'[art. 1351](#) c.c. prescrive la stessa forma del contratto definitivo (cfr. Cass. nn. [9010/2018](#) e [13216/2017](#)).

Di conseguenza, è da escludere che il patto fiduciario debba essere soggetto alla forma scritta (*ad substantiam* o *ad probationem*) quando abbia ad oggetto il trasferimento di quote sociali: se, infatti, il contratto di cessione di quote è a forma libera, ove pure la società sia proprietaria di immobili, resta escluso che il negozio fiduciario che lo programmi debba risultare da un contesto documentale e, rispetto a ciò, il dato dell'iscrizione nel Registro delle imprese del negozio di trasferimento delle quote viene in rilievo solo **per l'opponibilità del patto alla società**.

Privo di rilievo, nel caso di specie, è anche il motivo fondato sull'**opponibilità ai terzi**, dal momento che la società semplice deve essere iscritta in una sezione speciale del Registro delle imprese con funzione di certificazione anagrafica e di **pubblicità notizia** (ex [art. 8](#) comma 5 della L. 580/1993) e non con funzione di pubblicità dichiarativa volta a rendere opponibile ai terzi il fatto o l'atto iscritto (cfr. Cass. n. [17500/2012](#)). Inoltre, il contratto di trasferimento della quota di partecipazione in una società, non avendo per oggetto l'azienda sociale, non richiede la forma scritta *ad probationem* (cfr. Cass. n. [9334/2013](#)).

Da ultimo – osserva la decisione in commento – l'assunto secondo cui la cessione della partecipazione sociale avrebbe rappresentato solo un mezzo per ottenere un risparmio fiscale a fronte dell'unico **effetto voluto**, rappresentato dal trasferimento immobiliare, sembra voler attribuire rilevanza centrale, sul piano giuridico, al concreto risultato perseguito dalle parti attraverso il trasferimento della quota. In questo modo, però, si finirebbe per **contestare l'accertamento**, insindacabile in sede di legittimità, secondo cui la complessa operazione (connotata dall'intestazione fiduciaria e dal successivo obbligo di retrocessione) che le parti vollero porre in essere aveva precisamente ad oggetto la partecipazione societaria, e non l'immobile.

Gestione dei livelli occupazionali per le garanzie sui finanziamenti poco chiara

La forma di co-gestione dell'occupazione introdotta dal DL 23/2020 presenta diversi profili di criticità

/ Viviana CHERCHI

Tra gli interventi di sostegno finanziario alle imprese, adottati dalla decretazione d'urgenza, figurano anche le misure contenute nel DL 8 aprile 2020 n. [23](#) (c.d. decreto "liquidità").

Si ricorda come tale provvedimento, al fine di garantire immediata liquidità a seguito del lungo periodo di arresto forzato per la pandemia da COVID-19, preveda l'accesso, sino al 31 dicembre 2020, a forme di **finanziamento** bancario **garantito** per intero da fidejussioni fornite dallo Stato, per mezzo di SACE spa (partecipata di Cassa depositi e prestiti) e del Fondo centrale di garanzia per le piccole e medie imprese.

La misura, rivolta a imprese di tutte le dimensioni, ha poi ottenuto il via libera da parte della Commissione europea, divenendo, pertanto, pienamente efficace, almeno sulla carta.

L'[art. 1](#), comma 2 del DL 23/2020 subordina la concessione del beneficio all'osservanza di diverse condizioni, tra cui l'obbligo per l'impresa beneficiaria di non distribuire dividendi per i successivi 12 mesi, la necessaria destinazione del finanziamento per sostenere costi del personale e spese per le attività produttive localizzate in Italia nonché, alla lett. l), l'assunzione dell'impegno di **"gestire i livelli occupazionali"** mediante accordi sindacali.

Tale ultima condizione presenta diversi profili di **criticità** sia a causa dell'estrema genericità della sua formulazione – che lascia numerosi quesiti privi di risposta certa – sia perché introduce una forma di co-gestione dell'occupazione, da più parti tacciata di incostituzionalità.

Sotto il primo profilo, in particolare, la norma non specifica **oggetto, modalità e tempistiche** della gestione concertata dei livelli occupazionali. Tale locuzione, se interpretata in senso ampio, potrebbe riferirsi non solo alle riduzioni della forza lavoro (quali, principalmente, i licenziamenti economici collettivi), ma anche ad altri ambiti quali, ad esempio, il ricorso a contratti a termine o alla somministrazione, un trasferimento di ramo d'azienda, la stipulazione di contratti d'appalto.

La disposizione non individua nemmeno gli interlocutori sindacali e la tipologia di accordi che dovrebbero essere conclusi: tutti aspetti, invece, fondamentali per l'operatività dell'accesso alla liquidità.

Anche sotto il profilo delle **conseguenze sanzionatorie** sono diverse le incognite. Nel silenzio della norma, se da un lato i primi commentatori sono unanimi nel ritenere come il mancato assolvimento dell'impegno di co-gestione dei livelli occupazionali – identificabile quale onere a carico dell'impresa che voglia mantene-

re il finanziamento garantito ottenuto (una sorta, quindi, di condizione risolutiva) – comporti la perdita del beneficio, dall'altro lato si discute se la violazione di tale impegno determini anche l'invalidità del provvedimento datoriale disposto in assenza di accordo sindacale e se possa essere censurata alla stregua di una condotta antisindacale ex [art. 28](#) della L. 300/70.

Inedita la gestione tramite accordo sindacale

Oltre alle gravissime lacune, a destare non poche perplessità tra gli operatori del diritto e i destinatari della norma è la previsione della gestione della forza lavoro tramite **accordo sindacale**, che solleva dubbi di incostituzionalità e problemi di raccordo con l'impianto normativo e con il nostro sistema di relazioni industriali.

La disposizione – che si colloca nell'ambito del diritto del lavoro emergenziale, contraddistinto da diverse norme che stanno condizionando, in varia misura, le scelte imprenditoriali (si pensi, ad esempio, al "blocco" dei licenziamenti economici introdotto dall'[art. 46](#) del DL 18/2020, conv. L. [27/2020](#)) – è sicuramente **inedita**.

Nella gestione delle crisi, delle ristrutturazioni o riconversioni aziendali, oltre alle procedure previste dai contratti collettivi di settore, sono diverse le norme che prevedono obblighi, per il datore di lavoro, di informazione e consultazione con le organizzazioni sindacali – come, tra i casi di maggior rilievo, l'[art. 4](#) della L. 223/91 in tema di procedure di mobilità, l'[art. 14](#) del DLgs. 148/2015 in tema di ammortizzatori sociali e l'[art. 47](#) della L. 428/90 in tema di trasferimento d'azienda – senza, tuttavia, prevedere la necessità di raggiungere un accordo sindacale, come, invece, sembra imporre la norma in commento.

Sotto il profilo della compatibilità costituzionale, poi, un potere di veto in capo al sindacato non solo comporterebbe una **compressione** della libertà di iniziativa imprenditoriale garantita dall'[art. 41](#) Cost., ma si porrebbe in contrasto con altre norme costituzionali. L'[art. 46](#) Cost., in particolare, tutela il coinvolgimento dei lavoratori nei processi decisionali endoaziendali attraverso "forme di collaborazione" senza richiedere, tuttavia, la stipulazione di un accordo sindacale.

A fronte delle criticità e dei numerosi interrogativi che la norma pone, appare necessario – in sede di conversione – un **intervento chiarificatore** che individui esattamente l'impegno richiesto alle imprese, precisando l'oggetto degli accordi, i soggetti abilitati e il livello contrattuale, e che consenta, in questo modo, il concreto utilizzo di tale sostegno.

Nelle quotate tra i sindaci può bastare una donna

Definitivamente operativa la nuova disciplina delle quote di genere

/ Maurizio MEOLI

La Consob, nella delibera 13 maggio 2020 n. 21359, attraverso la modifica dell'[art. 144-undecies.1](#) del Regolamento Emittenti, ribadisce che il criterio per il computo dei posti negli organi sociali delle società quotate da riservare al genere meno rappresentato è – come regola generale e in continuità rispetto alla disciplina previgente – quello dell'arrotondamento **per eccesso**. È previsto, invece, l'arrotondamento **per difetto** solo nel caso degli organi sociali formati da 3 componenti, tenuto conto della impossibilità aritmetica di garantire l'equilibrio di genere in base all'arrotondamento per eccesso.

Si chiarisce, altresì, che il rafforzamento dei presidi voluti dalla L. [160/2019](#) (legge di bilancio 2020) a tutela del genere meno rappresentato vale per **6 mandati consecutivi** a partire dal primo rinnovo degli organi sociali dopo l'entrata in vigore della L. 160/2019, cioè **dal 1° gennaio 2020**.

Si ricorda che i commi 302-305 dell'art. 1 di tale legge hanno aumentato da 1/3 a 2/5 la quota riservata al genere sottorappresentato (che generalmente corrisponde a quello femminile) negli organi di amministrazione e di controllo delle società quotate e hanno portato da 3 a 6 i mandati consecutivi in cui trovano applicazione le disposizioni.

Le norme oggetto di revisione sono state gli [artt. 147-ter](#) comma 1-ter e 148 comma 1-bis del DLgs. 58/98 (c.d. TUF), già modificati dalla L. [120/2011](#) (legge "Golfo-Mosca"), che aveva introdotto per la prima volta le previsioni a favore del genere meno rappresentato, con lo scopo di combattere la situazione di **squilibrio** nella rappresentanza dei generi nelle posizioni di vertice delle società quotate (e nelle controllate da pubbliche amministrazioni). La L. 120/2011, come accennato, prevedeva una quota riservata pari a 1/3 dei membri e aveva carattere temporaneo (operava per 3 mandati).

Ora, il nuovo comma 1-ter dell'art. 147-ter del DLgs. 58/98, nel confermare che il riparto degli amministratori da eleggere deve essere effettuato in base a un criterio che assicuri l'equilibrio tra i generi, richiede che al genere meno rappresentato spettino almeno **2/5** degli amministratori, per 6 mandati consecutivi. Parallelamente, secondo il nuovo comma 1-bis dell'[art. 148](#) del DLgs. 58/98, l'atto costitutivo deve prevedere che il riparto dei componenti del **collegio sindacale** sia effettuato in modo che il genere meno rappresentato ottenga almeno 2/5 dei membri effettivi dell'organo di controllo, sempre per 6 mandati consecutivi.

Ai sensi dell'[art. 1](#) comma 304 della L. 160/2019, inoltre, il criterio di riparto si applica a decorrere dal primo rinnovo degli organi di amministrazione e controllo delle società quotate successivo al 1° gennaio 2020,

mentre resta ferma la quota di almeno 1/5 prevista dall'[art. 2](#) della L. 120/2011 per il primo rinnovo successivo alla data di inizio delle negoziazioni.

Le nuove previsioni hanno determinato problemi interpretativi/applicativi in relazione al **corretto computo** dei mandati consecutivi (da considerare o meno quelli già trascorsi?) e, soprattutto, in relazione ai casi di organi sociali (in genere i collegi sindacali) formati da 3 componenti. In organi così composti è impossibile, dal punto di vista aritmetico, assicurare per entrambi i generi la presenza di almeno 2/5. Calcolando i 2/5 si ottiene un risultato pari a 1,2. Per rispettare la nuova indicazione normativa, quindi, 2 sindaci dovrebbero appartenere al genere femminile, ma, così facendo, sarebbe il genere maschile a essere meno rappresentato, richiedendo, a sua volta, la presenza di 2 uomini.

È risultato, così, inapplicabile il previgente art. 144-undecies.1 comma 3 del Regolamento Emittenti n. 11971/1999, ai sensi del quale, "qualora dall'applicazione del criterio di riparto tra generi non risulti un numero intero di componenti degli organi di amministrazione o controllo appartenenti al genere meno rappresentato, tale numero è **arrotondato per eccesso** all'unità superiore". Neppure è risultato possibile imporre indirettamente alle società quotate un collegio sindacale composto da 5 sindaci effettivi, dal momento che è rimasta immutata la disciplina (l'[art. 148](#) comma 1 del DLgs. 58/98) che rimette all'autonomia statutaria la determinazione del numero dei membri effettivi dell'organo di controllo, fermo il minimo di 3 (*cfr.* la Comunicazione Consob n. [1/2020](#), predisposta a inizio anno in ragione dell'urgenza determinata dall'applicazione della disciplina già ai primi rinnovi degli organi sociali successivi al 1° gennaio 2020).

Contestualmente a tale Comunicazione, peraltro, la Consob ha sottoposto a consultazione le seguenti proposte di modifica dell'art. 144-undecies.1 del Regolamento Emittenti: la sostituzione del termine di 3 mandati consecutivi con quello di 6 mandati consecutivi, precisandone la decorrenza dal primo rinnovo **successivo al 1° gennaio 2020**; l'inapplicabilità della regola dell'arrotondamento per eccesso all'unità superiore nel caso di organi sociali formati da 3 componenti.

Tali proposte – nonostante le differenti soluzioni prospettate da Abi, Assonime e Confindustria (*cfr.* la news Assonime di ieri) – sono ora definitivamente recepite nel nuovo testo dell'art. 144-undecies.1 del Regolamento Emittenti. E, quindi, nei collegi sindacali delle società quotate composti da tre membri, la nuova normativa in materia di quote di genere deve ritenersi rispettata assicurando la presenza di un solo componente al genere meno rappresentato.

Dazi ridotti nella nuova “UK Global Tariff”

Il documento sostituirà l'attuale Tariffa doganale comune per le importazioni in UK dal 1° gennaio 2021

/ Pier Paolo GHETTI e Nicola SCALA

Il documento “UK Global Tariff”, reso pubblico ieri, 19 maggio 2020, dal Governo guidato da Boris Johnson, ha impronta liberoscambista e prevede una generalizzata **riduzione dei dazi** rispetto all'attuale Tariffa doganale comune dell'Ue (regolamento Cee n. [2658/87](#) e ss. mm.) La nuova tariffa doganale sarà applicabile alla scadenza del periodo transitorio, ad oggi fissata il 31 dicembre 2020.

Gli attuali dazi doganali, infatti, verranno diminuiti utilizzando il criterio dell'arrotondamento **in difetto** sulla base di percentuali standard prefissate.

Sono state, infatti, individuate **tre fasce daziarie** come segue:

- gli attuali dazi fino al 20% sono stati ridotti all'aliquota daziaria corrispondente al multiplo di 2 immediatamente inferiore (e.g. dazio del 5% ridotto al 4% oppure dazio del 16,5% ridotto al 16%);
- gli attuali dazi dal 20% al 50% sono stati ridotti all'aliquota daziaria corrispondente al multiplo di 5 immediatamente inferiore (e.g. dazio del 24% ridotto al 20%);
- gli attuali dazi superiori al 50% sono stati ridotti all'aliquota daziaria corrispondente al multiplo di 10 immediatamente inferiore (e.g. dazio del 74,9% ridotto al 70%).

Inoltre, è stato previsto l'abbattimento totale della maggior parte dei dazi doganali **inferiori al 2%**, per un totale di circa 500 codici tariffari portati allo 0%.

I settori che, invece, beneficeranno meno di tali riduzioni daziarie sono l'**automotive** (con particolare riferimento ai prodotti finiti mentre la componentistica beneficerà di sgravi daziali), il settore ceramico e quello legato alla lavorazione della carne in quanto, anche a seguito delle consultazioni lanciate dal Governo Uk a inizio anno e terminate il 5 marzo scorso, sono stati ri-

tenuti settori chiave per l'economia britannica.

A meno di una estensione del **periodo transitorio** attuale che consenta a Uk di continuare ad applicare, fra le altre, la normativa doganale e IVA dell'Unione europea (estensione che Uk, se intenzionato, deve chiedere all'Ue entro il 30 giugno) e a meno che Regno Unito e Unione europea non raggiungano un accordo per l'adozione di un FTA, dal 1° gennaio 2021 tutti gli acquisti intra-Ue diventeranno, per le imprese Uk, importazioni che scontreranno i dazi previsti dalla nuova UKGT.

Lato Ue, viceversa, quelle che ad oggi sono cessioni intra-UE verso il Regno Unito diventeranno esportazioni (con aggravii in termini di *transit time* e di costi legati alla logistica ed alle operazioni doganali) e gli acquisti da Uk diventeranno importazioni soggette al regime daziario previsto dalla Tariffa doganale comune dell'Ue (al pari, in assenza di accordo di libero scambio, delle **importazioni** da qualunque altro Paese terzo).

Nonostante l'attuale situazione di emergenza sanitaria e le ripercussioni che il **lockdown** sta avendo sull'economia globale, inclusa quella Britannica, esponenti di spicco del Governo Uk hanno dichiarato recentemente che la richiesta all'Ue di un'estensione del periodo transitorio appare essere un'opzione sempre più remota.

Parallelamente, i negoziati per verificare le condizioni per adottare un accordo di libero scambio Ue-Uk (che consentirebbe a merci di origine preferenziale Ue l'ingresso in Uk a dazio 0 e viceversa) stanno proseguendo, seppure a rilento. Qualora i negoziati abbiano esito positivo, la data ultima entro la quale tale accordo dovrà essere presentato al Parlamento Ue è stata fissata al 28 novembre 2020.

Esclusa l'esenzione da revocatoria per il credito del professionista

In assenza di domanda di concordato, manca il nesso di strumentalità tra i "servizi" e la procedura

/ Antonio NICOTRA

L'esenzione da revocatoria di cui all'[art. 67](#) comma 3 lett. g) del RD 267/42 presuppone l'esistenza di una prestazione **necessaria** all'accesso al concordato preventivo, non operando, invece, in relazione alle obbligazioni caratterizzate da un mero **collegamento** con la procedura.

L'esenzione, quindi, non trova applicazione per qualunque attività di consulenza e assistenza, resa dal professionista all'impresa, che sia collegata all'eventuale accesso a una procedura di concordato preventivo.

Muovendo da tali principi, la Cassazione n. [4340/2020](#) ha ritenuto che la mancata presentazione della domanda di concordato, quale atto che dà coerenza alle prestazioni e ai servizi svolti dal professionista in favore dell'impresa debitrice e ne consente la valutazione di adeguatezza e inerenza, non rende possibile verificare l'effettivo nesso di **strumentalità** tra i "servizi" svolti e l'ammissione alla procedura, che legittimerebbe l'esenzione dalla revocatoria.

L'art. 67 comma 3 lett. f) e g) del RD 267/42 esclude dall'azione revocatoria: i pagamenti dei **corrispettivi** per prestazioni di lavoro effettuate da dipendenti e altri collaboratori, anche non subordinati, del fallito; i pagamenti di debiti liquidi ed esigibili eseguiti alla scadenza per ottenere le prestazioni di servizi strumentali all'**accesso** alla procedura di concordato preventivo. Il credito del professionista che abbia **assistito** l'impresa nell'esame della fattibilità della domanda di concordato e degli accordi di ristrutturazione dei debiti, [ex artt. 160 e 182-bis](#) del RD 267/42, non può essere ricondotto alla fattispecie di cui all'art. 67 comma 3 lett. f) del RD 267/42, che, invece, trova applicazione al corrispettivo reso per un'attività non occasionale ma **continuativa**. Tale esenzione, che trova la sua giustificazione nell'esigenza di consentire la continuità dell'impresa in crisi, infatti, concerne (oltre le ipotesi di prestazioni di lavoro dei dipendenti) il corrispettivo di una prestazione lavorativa autonoma, resa con carattere di continuità e coordinazione, in quanto inerente a un rapporto di collaborazione.

In ordine alla fattispecie contemplata nell'art. 67 comma 3 lett. g) del RD 267/42, invece, la *ratio* della previsione normativa deve essere individuata nell'esigenza di **favorire** l'accesso ai modelli di soluzione della crisi **alternativi** al fallimento, esentando dalla revocatoria gli atti funzionali all'accesso al concordato e alle procedure di composizione negoziale della crisi.

Una funzione analoga – rammenta la Corte di Cassa-

zione – viene attribuita anche alla "**prededuzione**" [ex art. 111](#) comma 2 del RD 267/42, in relazione ai crediti sorti in occasione o "in funzione" delle procedure concorsuali. Restano ferme, tuttavia, le **differenze** strutturali e funzionali degli istituti: l'esenzione da revocatoria opera su un piano diverso rispetto alla prededuzione e prescinde dall'interesse dei creditori, postulando una valutazione *ex ante*, ossia compiuta al momento della realizzazione dell'atto astrattamente **revocabile**. L'ipotesi di esenzione da revocatoria di cui all'art. 67 comma 3 lett. g) del RD 267/42 presuppone una prestazione necessaria all'accesso alla procedura di concordato preventivo, dovendosi, invece, escludere per le obbligazioni caratterizzate solo da un collegamento con la procedura.

Qualora la domanda di concordato preventivo **non** sia presentata, viene meno l'astratta configurabilità di una relazione di strumentalità **necessaria** tra la prestazione – che si risolve in un mero esame preliminare di fattibilità, senza alcun atto avente rilevanza esterna (ossia, senza la presentazione della domanda) – e l'accesso alla procedura di concordato preventivo.

Non è necessaria l'ammissione alla procedura

Se è vero che l'evoluzione della vicenda concorsuale (la mancata **ammissione** alla procedura) non può escludere l'applicazione dell'esenzione, tuttavia, è necessario che le prestazioni per la quali l'esenzione è invocata si qualificano per una relazione di strumentalità diretta e concreta rispetto (all'accesso) alla procedura concorsuale; il che postula, almeno, la **proposizione** della domanda di concordato, quale atto che dà coerenza alle prestazioni e ai servizi svolti in favore del debitore e ne consente la valutazione di adeguatezza e **inerenza**.

In mancanza della domanda di concordato, invece, non è possibile verificare l'effettivo nesso di strumentalità tra i "servizi" e l'ammissione alla procedura, né l'esenzione può trovare applicazione per ogni tipo di attività di consulenza e assistenza, che sia collegata all'eventuale accesso al concordato preventivo.

Stante il carattere **eccezionale** dell'esenzione, inoltre, la stessa non trova applicazione al di fuori dell'ipotesi specificamente contemplata del concordato preventivo, a differenza delle altre fattispecie esonerative, che trovano applicazione anche per il piano di risanamento attestato o per gli accordi di ristrutturazione.

La burocrazia ci colpisce ancor più del virus

/ REDAZIONE

Spettabile Redazione,
dopo una notte, tra il 1° e il 2 aprile 2020, passata **insonne** a tentare di presentare le domande telematiche da inoltrare all'INPS per il contributo di 600 euro spettante agli artigiani, commercianti, parasubordinati, ecc. miei clienti, per il mese di marzo, solo la mattina, tra le 4 e le 7, sono riuscito a completare circa il 90% del lavoro.

Pensavo di aver raggiunto un traguardo, una soddisfazione almeno personale.

Questa sera, poco prima di cena, tutto svanisce. Perviene a un cliente, amministratore di società iscritto alla Gestione separata, la **comunicazione di diniego** con indicazione che la domanda è respinta in quanto non risulta iscritto alla Gestione separata. Io e il cliente cadiamo dalle nuvole perché ovviamente ciò non ci risulta, ma abbiamo entrambi imparato a porci sempre nel dubbio e a non dare tutto per scontato.

Seguono momenti di tensione per verificare se qualcosa è sfuggito, ma tutto è regolare: la nomina è iscritta al Registro Imprese, i listini sono mensili, i contributi e le ritenute regolarmente versati, gli Emens inviati all'INPS, le CU presentate, i redditi dichiarati, i compensi deliberati.

Cosa manca o sfugge? **Nulla.**

Per fortuna non siamo soli e l'amico collega mi risolve la questione, avendo già intercettato il problema e sentito l'INPS: basta accedere alla domanda, digitare la

funzione "Produci documentazione", allegare la visura camerale della società dalla quale risulta la nomina ad amministratore e (udite udite) la **stampa dell'estratto conto** INPS dell'interessato ricavata dal cassetto previdenziale del cittadino e disponibile nel sito (di chi?) dell'INPS.

In pratica, devo produrre all'ente e allo zelante funzionario che ha emesso il provvedimento il fascicolo dell'assistito che è sulla sua scrivania. E intanto è passato più di un mese e mezzo.

Ovviamente non scrivo ciò che da cittadino, prima ancora che professionista, sto effettivamente pensando: mi tornano in mente gli ultimi mesi passati ad ascoltare proclami di **marketing politico** in televisione, mi viene in mente il celebre giornalista che ha detto che non vale la pena chiedere il contributo di 600 euro all'INPS per pagare 450 euro di parcella del commercialista, mi viene in mente un decreto "Rilancio" di cui oggi (ieri, *ndr*) non si dispone ancora del testo con le correzioni, ma "in vigore" da venerdì scorso, mi ricordo altre immagini del mio territorio ancora più tristi e drammatiche.

La burocrazia ci colpisce ancor più del virus.

Sergio Sala

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bergamo

ADC e ANC chiedono un nuovo calendario dei versamenti

/ REDAZIONE

La gravità della situazione economica, dovuta al diffondersi dell'epidemia di COVID-19 e al conseguente *lockdown*, "impone un adeguato **rinvio di tutti i pagamenti** fiscali facendo in modo però che le diverse scadenze alla fine non si concentrino tutte nello stesso periodo, con il rischio di vanificare completamente i benefici stessi dello slittamento".

ADC e ANC lanciano l'allarme sulla **mancata proroga** dei versamenti da autoliquidazione delle imposte IRPEF e IRES per il saldo 2019 e l'acconto 2020. Il provvedimento bollinato ieri sera, infatti, pur rinviando al 16 settembre le scadenze dei versamenti tributari previsti per marzo, aprile e maggio, "non tiene di fatto in opportuna considerazione le scadenze in calendario dal mese di giugno 2020", confermando le attuali scadenze di pagamento e le relative modalità di rateizzazione delle imposte scaturenti con i prossimi modelli di dichiarazione dei redditi 2019 (al 30 giugno e al 30 luglio con la maggiorazione dello 0,40% - 30 novembre 2020 2° acconto 2020).

Su questo fronte, secondo le due associazioni sindacali di categoria, sarebbe fondamentale "**ridurre** il versamento degli acconti per l'anno 2020" e "prorogare il versamento del saldo 2019, consentendo il versamento del solo secondo acconto IRES/IRPEF così come già annunciato per l'IRAP".

Nello specifico, si potrebbe prevedere per tutti i sogget-

ti che possono beneficiare della proroga, nel caso di versamento in unica soluzione del saldo imposte e contributi 2019 (IRPEF/IRES/INPS), il pagamento entro il 30 settembre 2020 oppure entro il 30 ottobre con la maggiorazione dello 0,40%. In caso di versamento rateizzato, invece, i sindacati guidati da Maria Pia Nucera e Marco Cuchel chiedono di prevedere il versamento della prima rata del saldo 2019, senza interessi, entro il 30 settembre 2020, con termine per la seconda e terza rata (con interessi) fissato al 16 ottobre e 16 novembre.

ADC e ANC ritengono "doveroso tener conto dell'**andamento reale** e dell'attuale crisi finanziaria, svincolando i pagamenti degli acconti d'imposta dalle desuete regole la cui formulazione risale agli anni settanta".

In particolare, è necessario "limitare la percentuale complessiva dovuta a titolo di acconti sul 2020 (imposte sul reddito IRPEF/IRES/INPS), limitandone l'effetto finanziario per i contribuenti ad un massimo del **60% delle imposte** e contributi effettivamente dovuti per il 2020, consentendo una determinazione, oltre che sul reddito storico 2019, anche in via previsionale e senza sanzioni, se gli acconti complessivi versati saranno pari al 60% delle imposte e dei contributi dovuti per il 2020". Tali acconti potrebbero essere versati con le medesime modalità annunciate per l'acconto IRAP.

