



Lunedì 18 maggio 2020

IL CASO DEL GIORNO

Alla rettifica in aumento dell'IVA in fattura è obbligato il fornitore

/ Luca BILANCINI

Ogni qual volta, successivamente all'emissione della fattura, o alla sua annotazione nel registro delle vendite o dei corrispettivi, si verifichi un **aumento** dell'imponibile o dell'**IVA** relativi a una determinata operazione, il cedente (o [...])

PAGINA 2

IL PUNTO IAS

Costi di formazione per adempiere a un contratto con clienti da rilevare come spese

/ Luca MALFATTI e Giovanni OSSOLA

Nel corso della riunione del 3 marzo 2020, l'IFRIC ha discusso, tra l'altro, una richiesta ricevuta in merito ai costi di formazione sostenuti per adempiere a un contratto che rientra nell'ambito di [...]

PAGINA 14

FISCO

Contributo a fondo perduto sul 20% del fatturato perso ad aprile

Il fatturato deve essere inferiore ai 2/3 di quanto fatturato nello stesso mese dello scorso anno

/ Pamela ALBERTI e Alessandro COTTO

Uno dei punti qualificanti del decreto Rilancio (**ancora in attesa** di essere pubblicato in G.U.) è la previsione di un contributo a fondo perduto, a favore di imprese (anche agricole) e professionisti colpiti dall'emergenza COVID-19 che verrà erogato previa presentazione di istanza telematica all'Agenzia delle Entrate.

Si tratta di una somma una tantum che viene riconosciuta in presenza di un calo del fatturato o dei corrispettivi in aprile 2020 **superiore di 1/3** rispetto allo stesso mese del 2019. Quindi, se nel mese di aprile 2019 il contribuente ha fatturato 3.000 euro, il beneficio spetta se il fatturato nel mese di aprile 2020 è minore di 2.000 euro.

Il contributo spetta a condizione che il contribuente non **abbia diritto** alla percezione di alcune delle indennità previste dal DL 18/2020, vale a dire:

- l'indennità di cui all'art. 27 del decreto riservata ai liberi professionisti, titolari di partita IVA attiva alla

data del 23 febbraio 2020, compresi i partecipanti agli studi associati o società semplici con attività di lavoro autonomo iscritti alla Gestione separata INPS;

- l'indennità di cui all'art. 38, riservata ai lavoratori dello spettacolo;

- l'indennità di cui all'art. 44, riservata a tutti gli altri soggetti non ricompresi in altre indennità, fra cui i professionisti iscritti a cassa.

Con riferimento a quest'ultimo punto, occorre ricordare che il DM 28 marzo 2020 del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali ha circoscritto la fruizione dell'indennità a quei soggetti che non hanno superato nel 2018 un reddito complessivo netto **di 50.000 euro**, con la conseguenza, quindi, che per i professionisti con reddito superiore dovrebbe spettare comunque il contributo in esame in quanto esclusi dal precedente sussidio. Sempre che tali parametri reddituali vengano confermati anche per i mesi successivi.

La bozza di decreto non cita tra i soggetti esclusi i percettori dell'indennità

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Detrazione IVA con le regole ordinarie per acquisti connessi al COVID-19

Agevolati gli aumenti di capitale

Sui 6,3 miliardi di garanzie richieste da FCA reazioni comprensibili ma non giustificabili

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

ECONOMIA & SOCIETÀ

Fissate dal DPCM 17 maggio le regole per la "fase 2"

/ REDAZIONE

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale di ieri il DPCM 17 maggio 2020, contenente le disposizioni in materia di contenimento del contagio da COVID-19 che regoleranno [...]

PAGINA 4

Alla rettifica in aumento dell'IVA in fattura è obbligato il fornitore

Regolarizzazione da parte del cliente ammissibile in caso di inerzia della controparte

/ Luca BILANCINI

Ogni qual volta, successivamente all'emissione della fattura, o alla sua annotazione nel registro delle vendite o dei corrispettivi, si verifichi un **aumento** dell'imponibile o dell'**IVA** relativi a una determinata operazione, il cedente (o prestatore) deve osservare le disposizioni di cui all'[art. 21](#) del DPR 633/72. In altre parole, secondo quanto previsto dall'[art. 26](#) comma 1 del DPR 633/72, nelle circostanze indicate, spetta al fornitore l'**obbligo** di emettere una **nota** di **variazione** in aumento, che consenta di rettificare il documento originario.

Come rilevato da prassi e giurisprudenza (*cf.* sul punto R.M. 11 marzo 1976 n. [502716](#) e Cass. 3 febbraio 2014 n. [2249](#)), tale obbligo prescinde sia dalle **motivazioni** che hanno condotto alla rettifica, sia dal tempo trascorso dall'emissione della fattura che deve essere oggetto di variazione.

Resta inteso che, posto il tenore del novellato [art. 21](#) comma 4 primo periodo del DPR 633/72, il quale consente di **emettere** la fattura entro dodici giorni dalla data di effettuazione dell'operazione, qualora il cedente/prestatore si accorgesse dell'errore prima di aver proceduto alla sua trasmissione, consegna, spedizione o messa a disposizione del cliente, il documento da rettificare potrebbe essere annullato – in quanto ancora non emesso – e sostituito da altro corretto.

La questione può rivelarsi problematica, nel caso in cui il fornitore non intenda porre in essere la **regolarizzazione**. Sulla base di quanto stabilito dall'[art. 6](#) comma 8 lett. b) del DLgs. 471/97, infatti, anche il cessionario (o committente), se soggetto passivo, potrebbe essere passibile di una sanzione amministrativa pari al 100% dell'imposta (con un minimo di 250 euro), qualora avesse ricevuto fattura irregolare e non avesse proceduto, entro trenta giorni dalla registrazione della stessa, all'emissione di un "documento integrativo" e al "versamento della maggiore imposta eventualmente dovuta".

Sul punto, peraltro, non può non registrarsi l'orientamento, contrario e consolidato, della **giurisprudenza** nazionale. I giudici di legittimità hanno, infatti, più volte affermato che i compiti di "controllo" sulla regolarità della fattura da parte del cessionario o del committente, dovrebbero essere correlati alla "regolarità formale dello stesso" ed essere volti a verificare i "requisi-

ti essenziali" richiesti dall'[art. 21](#) del DPR 633/72 (natura, qualità, quantità dei beni e servizi, imponibile, aliquota, imposta, *et cetera*), in modo da consentire "l'identificazione dell'atto negoziale e dei dati fiscalmente rilevanti, senza esigere (...) il controllo sostanziale della correttezza fiscale dell'operazione" (si veda, fra le altre, Cass. 12 dicembre 2014 n. [26183](#) e 31 gennaio 2017 n. [2473](#)).

Nella prassi operativa, posto che l'Amministrazione finanziaria non sembra avere accolto le conclusioni della giurisprudenza (si veda, ad esempio, la circ. 11 maggio 2017 n. [16](#), § 4), anche al fine di ridurre gli oneri derivanti da possibili contenziosi, continua ad essere adottata da parte del cessionario/committente, la scelta della **regolarizzazione ex art. 6** comma 8 del DLgs. 471/97.

Regolarizzazione mediante autofattura con codice TD20

In questo senso occorre precisare che, a seguito dell'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica mediante Sistema di Interscambio, anche la cosiddetta "**autofattura** denuncia" dovrà essere emessa in formato XML secondo le regole approvate con provv. n. [89757/2018](#).

Nell'ipotesi di applicazione di un'aliquota inferiore a quella dovuta da parte del cedente/prestatore (ad esempio 10%, in luogo del 22%), le specifiche tecniche della e-fattura non consentono al cessionario/committente la possibilità di creare una sorta di fattura "semplificata" contenente la sola maggiore imposta (come, ad esempio, nel caso illustrato nella FAQ 27 novembre 2018 n. 27).

In aderenza al più volte citato [art. 6](#) comma 8 del DLgs. 471/97, che richiede l'emissione di un documento integrativo recante le **indicazioni** di cui all'[art. 21](#) del DPR 633/72, il cliente dovrà, quindi, generare un file XML:

- scegliendo il codice "Tipo Documento" **TD20**,
- riportando i dati del fornitore e i propri rispettivamente nelle sezioni anagrafiche del cedente (o prestatore) e del cessionario (o committente),
- compilando i campi relativi ad imponibile, aliquota e imposta.

Contributo a fondo perduto sul 20% del fatturato perso ad aprile

Il fatturato deve essere inferiore ai 2/3 di quanto fatturato nello stesso mese dello scorso anno

/ Pamela ALBERTI e Alessandro COTTO

Uno dei punti qualificanti del decreto Rilancio (**ancora in attesa** di essere pubblicato in G.U.) è la previsione di un contributo a fondo perduto, a favore di imprese (anche agricole) e professionisti colpiti dall'emergenza COVID-19 che verrà erogato previa presentazione di istanza telematica all'Agenzia delle Entrate.

Si tratta di una somma una tantum che viene riconosciuta in presenza di un calo del fatturato o dei corrispettivi in aprile 2020 **superiore di 1/3** rispetto allo stesso mese del 2019. Quindi, se nel mese di aprile 2019 il contribuente ha fatturato 3.000 euro, il beneficio spetta se il fatturato nel mese di aprile 2020 è minore di 2.000 euro.

Il contributo spetta a condizione che il contribuente non **abbia diritto** alla percezione di alcune delle indennità previste dal DL [18/2020](#), vale a dire:

- l'indennità di cui all'[art. 27](#) del decreto riservata ai liberi professionisti, titolari di partita IVA attiva alla data del 23 febbraio 2020, compresi i partecipanti agli studi associati o società semplici con attività di lavoro autonomo iscritti alla Gestione separata INPS;
- l'indennità di cui all'[art. 38](#), riservata ai lavoratori dello spettacolo;
- l'indennità di cui all'[art. 44](#), riservata a tutti gli altri soggetti non ricompresi in altre indennità, fra cui i professionisti iscritti a cassa.

Con riferimento a quest'ultimo punto, occorre ricordare che il DM [28 marzo 2020](#) del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali ha circoscritto la fruizione dell'indennità a quei soggetti che non hanno superato nel 2018 un reddito complessivo netto **di 50.000 euro**, con la conseguenza, quindi, che per i professionisti con reddito superiore dovrebbe spettare comunque il contributo in esame in quanto esclusi dal precedente sussidio. Sempre che tali parametri reddituali vengano confermati anche per i mesi successivi.

La bozza di decreto non cita tra i soggetti esclusi i percettori dell'indennità di cui all'[art. 28](#) del DL 18/2020; pertanto **artigiani e commercianti** che hanno beneficiato dell'indennità di 600 euro nel mese di marzo e che continueranno a beneficiarne nel mese di aprile, potranno accedere anche al contributo in questione. Per contro, questi soggetti a maggio non dovrebbero più percepire nulla.

Come si è accennato, condizione per accedere al contributo è che nel mese di aprile 2020 si sia verificato un ammontare di fatturato e dei corrispettivi inferiore ai 2/3 rispetto a quello del mese di aprile 2019. Per i soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal mese di gennaio 2019 il contributo spetta comunque, a prescindere

dere dal requisito di cui sopra.

Quanto ai criteri di calcolo del fatturato, la norma precisa che si fa riferimento alla data di effettuazione dell'operazione di cessione di beni o di prestazioni di servizi.

Dovrebbe pertanto rilevare quanto recentemente affermato dall'Agenzia delle Entrate (circ. n. [9/2020](#), § 2.2.5) in materia di rinvio dei versamenti, disciplinati da un meccanismo analogo.

Il calcolo del fatturato e dei corrispettivi dovrebbe essere quindi effettuato prendendo a riferimento le **operazioni eseguite** nel mese di aprile e fatturate o certificate che hanno partecipato alla liquidazione periodica del mese di aprile 2019 (rispetto ad aprile 2020), cui dovrebbero sommarsi i corrispettivi relativi alle operazioni effettuate in detti mesi non rilevanti ai fini IVA. La data da prendere a riferimento è quella di effettuazione dell'operazione che, per le fatture immediate e i corrispettivi, è rispettivamente la data della fattura e la data del corrispettivo giornaliero, mentre per la fattura differita è la data dei DDT o dei documenti equipollenti richiamati in fattura.

In presenza della richiamata riduzione del fatturato, il contributo è determinato applicando una percentuale alla differenza tra l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019 e l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020.

Tale percentuale è così determinata:

- 20% per i soggetti con ricavi o compensi **non superiori a 400.000 euro** nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto (2019 per i soggetti solari);
- 15% per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 400.000 euro e fino a **1 milione di euro** nel periodo d'imposta di cui sopra;
- 10% per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 1 milione di euro e fino a **5 milioni di euro** nello periodo d'imposta di cui sopra.

In ogni caso, l'ammontare del contributo è riconosciuto per un **importo non inferiore** a 1.000 euro per le persone fisiche, 2.000 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

Nel caso di soggetti che hanno iniziato l'attività nel 2019, potrebbe mancare il parametro di riferimento per il conteggio del contributo se l'attività è iniziata dopo aprile. In questo caso, spetterebbe l'agevolazione base, fermo restando che se nel mese di aprile è possibile invece registrare un calo di fatturato rispetto al 2019, dovrebbero applicarsi le regole ordinarie.

Fissate dal DPCM 17 maggio le regole per la "fase 2"

Da oggi riaprono le attività commerciali nel rispetto dei protocolli di sicurezza

/ REDAZIONE

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale di ieri il DPCM 17 maggio 2020, contenente le disposizioni in materia di contenimento del contagio da COVID-19 che regoleranno la cosiddetta "fase 2", da oggi fino **al 14 giugno**. Il decreto si compone di 11 articoli e di 17 allegati.

In coerenza con quanto stabilito dal DL 33/2020, (si veda "[Libertà di circolazione all'interno delle singole Regioni](#)" di oggi), il decreto non contiene più limitazioni alla libertà di circolazione, ribadendo tuttavia quanto già previsto dal DPCM dello scorso 26 aprile e cioè che i soggetti con infezione respiratoria caratterizzata da febbre (maggiore di 37,5 gradi) devono rimanere presso **il proprio domicilio**, contattando il proprio medico curante.

L'art. 3 del DPCM conferma l'obbligo sull'intero territorio nazionale di usare protezioni delle vie respiratorie nei luoghi chiusi **accessibili al pubblico**, inclusi i mezzi di trasporto e comunque in tutte le occasioni in cui non sia possibile garantire continuamente il mantenimento della distanza di sicurezza.

A tal fine, possono essere anche utilizzate "mascherine di comunità", ovvero mascherine monouso o mascherine lavabili, anche auto-prodotte, in materiali multistrato idonei a fornire una adeguata barriera e, al contempo, che garantiscano comfort e respirabilità, forma e aderenza adeguate che permettano di coprire dal mento al di sopra del naso.

In un contesto di graduale riapertura di tutte le attività, **restano sospese**:

- le attività di sale giochi, sale scommesse e sale bingo;
- le attività che abbiano luogo in sale da ballo, discoteche e locali assimilati, all'aperto o al chiuso, le fiere e i congressi;
- fino al 14 giugno gli spettacoli aperti al pubblico in teatro e sale da concerto, i cinema.

Riaprono da oggi tutte le **attività commerciali al dettaglio** a condizione che:

- sia assicurata la distanza interpersonale di almeno un metro;
- gli ingressi avvengano in modo scaglionato;
- venga impedito di sostare all'interno dei locali più del tempo necessario all'acquisto dei beni.

Il DPCM precisa, inoltre, che le attività devono svolgersi nel rispetto dei contenuti di protocolli o linee guida adottati dalle Regioni o dalla Conferenza delle Regioni e delle Province autonome e comunque in coerenza con i criteri di cui all'allegato 10 del provvedimento che contiene i criteri elaborati dal Comitato tecnico-scientifico in data 15 maggio 2020.

Viene raccomandata altresì l'applicazione delle misure di cui all'allegato 11 del DPCM nel quale si racco-

manda, fra le altre cose:

- pulizia e igiene ambientale con frequenza almeno due volte giorno ed in funzione dell'orario di apertura;
- ampia disponibilità e accessibilità a sistemi per la disinfezione delle mani, soprattutto in prossimità di tastiere, schermi touch e sistemi di pagamento;
- utilizzo di mascherine nei luoghi o ambienti chiusi e comunque in tutte le possibili fasi lavorative laddove non sia possibile garantire il distanziamento interpersonale;
- uso dei guanti "usa e getta" nelle attività di acquisto in particolare di alimenti e bevande.

Riaprono anche le attività dei **servizi di ristorazione** (art. 1 comma lett. ee)), a condizione che le Regioni e le Province autonome abbiano preventivamente accertato la compatibilità della riapertura con l'andamento della curva epidemiologica e sempre nel rispetto dei protocolli nazionali e regionali. Al DPCM sono allegate le linee guida per la riapertura delle attività economiche e produttive della Conferenza delle Regioni e delle Province autonome del 16 maggio 2020 che sul punto contengono dettagliate indicazioni. Ad esempio:

- i tavoli devono essere disposti in modo che **le sedute** garantiscano il distanziamento interpersonale di almeno 1 metro di separazione tra i clienti;
- la consumazione al banco è consentita solo se può essere assicurata la distanza interpersonale di almeno 1 metro tra i clienti;
- la consumazione a buffet non è consentita;
- il personale di servizio a contatto con i clienti deve utilizzare la mascherina e deve procedere ad una frequente igiene delle mani con soluzioni idro-alcoliche;
- i clienti devono indossare la mascherina tutte le volte che non sono seduti al tavolo.

Nulla cambia per **le attività professionali** per le quali il DPCM conferma le regole dei previgenti provvedimenti. Da segnalare che nelle linee Guida del 16 maggio allegate al decreto vi è anche una sezione dedicata agli studi professionali e ai servizi amministrativi che prevedono accesso del pubblico.

Tra le altre indicazioni, viene richiesto di:

- favorire l'accesso dei clienti solo **tramite prenotazione**, consentendo la presenza contemporanea di un numero limitato di clienti in base alla capienza del locale;
- riorganizzare gli spazi, per quanto possibile, per assicurare il mantenimento di almeno 1 metro di separazione sia tra le singole postazioni di lavoro, sia tra i clienti in attesa. Dove questo non può essere garantito deve essere utilizzata la mascherina;
- l'attività di front office per gli uffici ad alto afflusso di clienti può essere svolta esclusivamente in postazioni dedicate e dotate di vetri o pareti di protezione.

Detrazione IVA con le regole ordinarie per acquisti connessi al COVID-19

Ancora da chiarire le modalità di fatturazione delle operazioni di sanificazione per la fruizione del credito d'imposta

/ Corinna COSENTINO e Simonetta LA GRUTTA

Nell'attuale contesto di gestione dell'emergenza sanitaria legata alla diffusione del coronavirus, imprese e professionisti si trovano a dover sostenere nuove spese connesse alla sanificazione degli ambienti e degli strumenti di lavoro, nonché all'acquisto di **dispositivi di protezione** (quali mascherine, guanti, tute, pannelli e barriere protettive), cui si aggiungono le consulenze di medici e ingegneri necessarie per conformarsi ai protocolli anti contagio.

Al fine di limitare l'impatto di tali nuovi oneri sugli operatori economici, sono state introdotte alcune misure agevolative, fra cui:

- il rimborso delle spese sostenute per l'acquisto di dispositivi e altri strumenti di protezione individuale, accessibile mediante la partecipazione al bando **"Impresa Sicura"**, in attuazione dell'[art. 43](#) comma 1 del DL 18/2020 (si veda ["Al via il bando «Impresa Sicura» per il rimborso delle spese di acquisto di DPI"](#) del 1° maggio 2020);

- il credito d'imposta per la **sanificazione** degli ambienti e degli strumenti di lavoro, oggetto di modifica, da ultimo, con la bozza del c.d. "decreto Rilancio" (si veda ["Credito d'imposta per la sanificazione al 60%"](#) del 13 maggio 2020).

In base al bando "Impresa Sicura", l'importo dell'IVA evidenziata nelle fatture relative all'acquisto dei dispositivi non è ammessa a rimborso. Occorre comunque rilevare che, con il DL "Rilancio", viene prevista l'introduzione di uno specifico regime di **"esenzione" IVA** per i beni necessari al contenimento dell'epidemia (si veda ["Azzeramento dell'IVA su tutti i beni per l'emergenza COVID-19"](#) dell'11 maggio 2020). Nessuna "esenzione" risulta attualmente prevista, invece, per gli acquisti connessi alla sanificazione degli ambienti di lavoro. Inoltre, non è chiaro come debba essere computato il tributo ai fini del relativo credito d'imposta, anche considerato che le disposizioni attuative che dovranno definire le modalità di fruizione del credito non sono ancora state emanate.

Al di là delle agevolazioni richiamate, in ogni caso, dovrebbero trovare applicazione le regole generali in materia di **deducibilità** delle spese e di **detraibilità** dell'IVA. Ai fini delle imposte dirette, ove l'utilizzo dei DPI sia normativamente previsto (ad esempio, il DPI è indossato dal professionista in studio per osservare le prescrizioni di sicurezza), si può sostenere la piena inerenza della spesa e, quindi, la deducibilità al 100%.

Sotto il profilo IVA, l'imposta eventualmente assolta sugli acquisti connessi all'emergenza COVID sarà detraibile secondo le disposizioni di cui agli [artt. 19](#) e ss. del DPR 633/72, ossia nella misura in cui tali acquisti:

- siano **inerenti** all'attività d'impresa o professionale, e dunque non siano destinati ad altra attività estranea a essa o alla sfera personale del soggetto passivo;
- afferiscano operazioni che attribuiscono il diritto alla detrazione dell'imposta (es. operazioni imponibili) o a esse assimilate.

Nell'ipotesi di beni o servizi a **uso promiscuo**, l'imposta potrà essere detratta per la quota rapportata all'entità del loro impiego in operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione, da determinare secondo criteri oggettivi e coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati ([art. 19](#) comma 4 del DPR 633/72). Si pensi alle spese sostenute per la sanificazione di un fabbricato utilizzato in parte per l'attività professionale e in parte a fini privati. Ove gli importi non siano evidenziati separatamente in fattura, le spese, ai fini della detrazione IVA, dovrebbero poter essere ripartite facendo riferimento alla cubatura dei rispettivi locali (*cfr.* C.M. n. 328/97, § 3.2).

Possibile applicazione del reverse charge

Con riguardo alla documentazione delle **spese di sanificazione**, peraltro, alcune difficoltà potrebbero sorgere nel caso in cui fosse necessario evidenziare distintamente in fattura l'importo delle stesse ai fini della fruizione del credito d'imposta.

Le difficoltà si rilevano anche in relazione al fatto che, sebbene allo stato attuale non sia possibile determinare con certezza quali attività rientrino nella nozione di "sanificazione", parte delle operazioni di cui trattasi, ove consistenti in prestazioni di servizi di pulizia riconducibili ai codici ATECO 81.21.00 ("Pulizia generale non specializzata di edifici") e 81.22.02 ("Altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali"), potrebbero essere soggette a **reverse charge** ai sensi dell'[art. 17](#) comma 6 lett. a-ter del DPR 633/72, mentre altre potrebbero essere soggette a IVA secondo le modalità ordinarie (es. i servizi di disinfezione degli edifici, in quanto riconducibili ad un diverso codice ATECO). La fatturazione di tali operazioni, dunque, dovrebbe tener conto delle diverse esigenze rappresentate.

Agevolati gli aumenti di capitale

Ridotti i quorum assembleari, anche per riconoscere la delega all'aumento agli amministratori

/ Maurizio MEOLI

L'art. 45-*bis* della bozza del DL "Rilancio" rende più semplici gli **aumenti di capitale delle spa**.

Fino alla fine dell'anno, a condizione che sia rappresentata in assemblea almeno la metà del capitale sociale, sarà sufficiente il voto favorevole della **maggioranza del capitale** rappresentato in assemblea, anche qualora lo statuto preveda maggioranze più elevate, per l'adozione delle decisioni di:

- aumenti del capitale sociale con nuovi conferimenti **in natura** o di **crediti**;

- introduzione nello statuto delle spa quotate della esclusione del diritto di opzione nei limiti del 10% del capitale sociale preesistente, a condizione che il prezzo di emissione corrisponda al valore di mercato delle azioni e ciò sia confermato in apposita relazione da un revisore legale o da una società di revisione legale (*ex art. 2441* comma 4 secondo periodo c.c.);

- attribuzione agli amministratori della **facoltà di aumentare** il capitale sociale, *ex art. 2443* c.c. ai sensi del quale lo statuto può attribuire agli amministratori la facoltà di aumentare in una o più volte il capitale fino a un ammontare determinato e per il periodo massimo di cinque anni. Tale facoltà può prevedere anche l'adozione di aumenti con esclusione del diritto di opzione; in questo caso si applica, in quanto compatibile, il sesto comma dell'*art. 2441* c.c. e **lo statuto** determina i **criteri** cui gli amministratori devono attenersi.

Tali previsioni rispondono all'esigenza di accelerare le operazioni di aumento di capitale, comunque nel rispetto dell'inderogabile principio imposto dall'*art. 83* della direttiva 1132/2017/Ue quanto ai *quorum* di riferimento.

Sempre fino alla fine dell'anno, inoltre, le spa quotate in mercati regolamentati o in **sistemi multilaterali di negoziazione** possono deliberare aumenti del capitale sociale con nuovi conferimenti, con esclusione del diritto di opzione, ai sensi del ricordato art. 2441 comma 4 secondo periodo c.c., anche in **mancanza** di espressa previsione statutaria, nei limiti del **20%** del capitale sociale preesistente (e non del 10%) ovvero, in caso di mancata indicazione del valore nominale, nei limiti del 20% del numero delle azioni preesistenti, alle condizioni previste dalla norma medesima. I termini di convocazione dell'assemblea per discutere e deliberare su tale argomento sono ridotti della metà.

Queste le previsioni di carattere **temporaneo**.

Contestualmente, peraltro, si modificano il secondo, il terzo e il quarto comma dell'art. 2441 c.c. prevedendo:

- la riduzione da quindici a **quattordici giorni** del termine minimo per l'esercizio del diritto di opzione

(coincidente con quello previsto dall'*art. 72* della Direttiva 1132/2017/Ue);

- l'eliminazione, per le spa quotate, dell'obbligo di offrire sul mercato i diritti di opzione non esercitati, dopo il decorso del relativo termine, consentendo loro di imporre l'esercizio del diritto di prelazione sull'inoptato direttamente **in sede di esercizio del diritto di opzione** (c.d. *oversubscription*). Attualmente, in particolare, è stabilito che i diritti di opzione non esercitati debbano essere offerti nel mercato regolamentato dagli amministratori, per conto della società, entro il mese successivo alla scadenza del termine stabilito, per almeno cinque sedute, salvo che i diritti di opzione siano già stati integralmente venduti. Al fine di velocizzare l'esecuzione dell'operazione di aumento di capitale con offerta in opzione agli azionisti, ora, si riconosce alla società la possibilità di prevedere che il diritto di prelazione sulle azioni non optate debba essere esercitato **contestualmente** all'esercizio del diritto di opzione, indicando il numero massimo di azioni sottoscritte;

- l'estensione di tale possibilità, così come della particolare ipotesi di aumento di capitale con esclusione del diritto di opzione prevista dall'art. 2441 comma 4 secondo periodo c.c., alle spa con azioni negoziate in un **sistema multilaterale** di negoziazione, tenuto conto che anche per queste esiste la possibilità di fare riferimento a un prezzo di mercato. Tale estensione – osserva, peraltro, la relazione illustrativa – rende necessario prevedere espressamente l'**obbligo di motivazione** in apposita relazione a cura degli amministratori. Obbligo altrimenti mancante nel regime dell'informazione societaria applicabile alle società con azioni negoziate in un sistema multilaterale di negoziazione e non in un mercato regolamentato.

Si coglie, infine, l'occasione per precisare, sempre nel quarto comma secondo periodo dell'art. 2441 c.c. che, in mancanza di indicazione del **valore nominale** delle azioni, il limite del 10% si applica al numero di azioni emesse, con riferimento del numero delle azioni preesistenti. E, quindi, a regime, nelle spa quotate in mercati regolamentati o negoziate in sistemi multilaterali di negoziazione il diritto di opzione potrà essere escluso dallo statuto, nei limiti del 10% del capitale sociale preesistente, o, in mancanza di indicazione del valore nominale delle azioni, nei limiti del 10% del numero delle azioni preesistenti, a condizione che il prezzo di emissione corrisponda al valore di mercato delle azioni e ciò sia **confermato** in apposita relazione da un revisore legale o da una società di revisione legale.

Sui 6,3 miliardi di garanzie richieste da FCA reazioni comprensibili ma non giustificabili

La norma richiede per la garanzia che in Italia ci siano fatturato e costi del personale

/ Enrico ZANETTI

La notizia che il Gruppo FCA avrebbe richiesto **garanzie pubbliche a SACE** su finanziamenti fino a 6,3 miliardi di euro sta suscitando comprensibile clamore.

La ferita del trasferimento della sede legale del gruppo **in Olanda** è ancora fresca e probabilmente, per tutto quello che è stato, è anche giusto che non potrà mai rimarginarsi del tutto, ma stupisce ugualmente vedere salire sul carro delle "polemiche da tweet" anche esponenti e forze politiche solitamente inclini a riflessioni più meditate.

Se FCA chiede 6,3 miliardi di euro di garanzie allo Stato italiano per il tramite di SACE, ai sensi dell'[art. 1](#) del DL 23/2020 (c.d. decreto "liquidità"), vuol dire anzitutto che il gruppo ha sviluppato in Italia nel 2019 **fatturato** per almeno 25,2 miliardi di euro, oppure ha **costi del personale** in Italia per 3,15 miliardi di euro.

Tali sono infatti i parametri (25% del fatturato 2019 o doppio del costo del personale 2019) cui la lett. c) dell'[art. 1](#) comma 2 del DL 23/2020 aggancia il tetto massimo di garanzie richiedibili, da leggere in combinato con il disposto del successivo comma 3 del medesimo art. 1, ai sensi del quale "si fa riferimento al valore del fatturato in Italia e dei costi del personale sostenuti in Italia".

È chiaro e (ribadiamo) comprensibile che la prima reazione di fronte a questa notizia sia quella di disagio, a fronte di una multinazionale che non è venuta a investire in Italia, ma che, nata italiana, ha scelto di non essere più italiana nella sua "testa".

Tuttavia, questi numeri dovrebbero spingere almeno i più avveduti a rendersi conto di quanto questa multinazionale, non più italiana, continui a pesare in termini di **produzione e occupazione** per l'Italia, prima di lanciarsi in auspici di emarginazioni punitive che non rimarrebbero certamente senza conseguenze (non, per intenderci, quelle di un ritorno in Italia della sede legale, ma semmai quelle dello spostamento altrove degli stabilimenti in Italia).

Una politica seria dovrebbe porsi semmai il tema di blindare in modo **adeguato** le "norme di tutela del sistema Paese" che già sono tracciate nella norma.

Ad esempio, laddove la lett. l) dell'[art. 1](#) comma 2 del DL 23/2020 già recita "l'impresa che beneficia della garanzia assume l'impegno a gestire i livelli occupazionali

attraverso accordi sindacali", si può pensare di rendere chiaro che il venir meno di questo impegno può consentire al soggetto garante (lo Stato per il tramite di SACE) di decidere se far decadere la garanzia prestata.

Un automatismo in questo senso darebbe un potere di contrattazione eccessivo ai sindacati, ma una facoltà espressa consentirebbe allo Stato un potere non da poco nei confronti di quelle multinazionali (non solo FCA, ovviamente, bensì tutte) che, dopo aver preso le garanzie pubbliche, dovessero assumere atteggiamenti di rottura unilaterale ingiustificati.

Da questo punto di vista, avere **multinazionali con stabilimenti in Italia** che si affidano alle garanzie dello Stato italiano nei confronti del settore bancario è da considerare fattore positivo, perché aumenta la voce in capitolo dello Stato nelle relazioni industriali che le riguardano.

Allo stesso modo, la politica deve porsi il tema di una **concreta vigilanza** della effettività di quanto stabilito dalla lett. n) dell'[art. 1](#) comma 2 del DL liquidità, ai sensi della quale "il finanziamento coperto dalla garanzie deve essere destinato a sostenere costi del personale, investimenti o capitale circolante impiegati in stabilimenti produttivi e attività imprenditoriali che siano localizzati in Italia, come documentato e attestato dal rappresentante legale dell'impresa beneficiaria".

Benissimo l'attestazione del rappresentante legale, ma la natura ultra-fungibile del denaro impone controlli adeguati nel caso delle multinazionali (non solo FCA, ovviamente, **bensì tutte**) e anche in questo caso, ove i controlli evidenzino un aggiramento degli obblighi, deve essere chiaro che la conseguenza è la possibilità per il garante di sfilarsi dalle garanzie e lasciare la multinazionale a vedersela con le banche.

Mai come in questo caso, per quello che FIAT ha rappresentato in questo Paese per 70 anni prima di diventare olandese nella testa, la reazione di pancia alla notizia della richiesta 6,3 miliardi di euro di garanzie è comprensibile.

Ciò non di meno, non è giustificabile, tanto più se si dovesse esaurire in qualche dichiarazione volta ad alimentare facile indignazione, piuttosto che in qualche attività **legislativa concreta** volta a migliorare una norma nell'interesse del Paese e non contro qualcuno.

Libertà di circolazione all'interno delle singole Regioni

Il DL 33/2020 vieta ancora fino al 2 giugno gli spostamenti tra Regioni, salvo il rientro al domicilio e le comprovate esigenze lavorative o di salute

/ Rocco TODERO

Con il DL 33/2020, pubblicato in Gazzetta Ufficiale sabato 16 maggio, il Governo ha predisposto la disciplina di rango primario per la gestione della cosiddetta fase 2, di contrasto alla diffusione del coronavirus, sino al prossimo 31 luglio.

Nelle premesse del provvedimento, l'Esecutivo ribadisce la straordinaria necessità e urgenza di emanare norme per il contenimento della pandemia, ma, in realtà, l'intervento legislativo sembra trovare giustificazione, questa volta, nell'esigenza di **rimodulare**, senza indugio, l'attuazione del principio di proporzione per assicurare una maggiore tutela delle libertà fondamentali, alla luce dei dati epidemiologici che sono in corso di stabilizzazione oramai da parecchie settimane.

Da oggi, dunque, cessa l'efficacia di tutte le limitazioni alla libertà di circolazione, all'interno delle singole Regioni, che erano state adottate con i vari DPCM e con le numerose ordinanze regionali. Nuove restrizioni potranno essere imposte, dal Presidente del Consiglio o dai **singoli Governatori**, solo con riguardo a specifiche aree del territorio regionale ed esclusivamente per contrastare un "particolare aggravamento" della situazione epidemiologica.

Fino al 2 giugno saranno ancora vietati, di contro, gli spostamenti da una Regione all'altra, salva l'ipotesi di rientro presso il proprio domicilio e i casi di comprovate **esigenze lavorative** o di motivi di salute. Da giorno 3 del prossimo mese, invece, la libertà di circolazione all'intero territorio nazionale potrà essere limitata solo in ragione della variazione negli indici che misurano il rischio epidemiologico ed esclusivamente per mezzo di decreti del Presidente del Consiglio.

In maniera analoga il decreto legge prevede fino al 2 giugno il divieto di spostamenti da e per l'estero, con le medesime eccezioni descritte per la circolazione fra le Regioni, mentre dal giorno successivo i movimenti di entrata e uscita dallo Stato italiano potranno essere limitati solo dal Presidente del Consiglio dei Ministri secondo principi di adeguatezza e proporzionalità al rischio epidemiologico.

Continuano ad essere vietati gli assembramenti fra persone e la libertà di riunione potrà essere esercitata solo rispettando la **distanza di sicurezza** interpersonale di almeno un metro. Un profilo particolarmente rilevante, questo, atteso che la libertà disciplinata dall'[art. 17](#) della Costituzione era stata compromessa al massimo grado durante il lockdown nonostante le sue evi-

denti implicazioni per la forma di Stato e il rapporto fra il Governo e i cittadini.

Diversa, invece, la tecnica legislativa adottata per manifestazioni, eventi, e spettacoli di qualsiasi natura previsti in luogo pubblico o aperto al pubblico; potranno svolgersi solo se le **condizioni epidemiologiche** lo consentiranno e secondo le modalità stabilite dal DPCM 17 maggio 2020.

Il decreto legge riporta dentro i parametri stabiliti dalla Costituzione anche l'esercizio della libertà del **culto religioso**, per il quale è previsto solo l'adempimento delle modalità concordate nei protocolli sottoscritti fra il Governo e le singole confessioni religiose (allegati da 1 a 7 del DPCM 17 maggio 2020).

Nessuna riapertura in vista per la scuola, invece; il decreto legge si limita a prevedere che tutte le attività didattiche dovranno svolgersi nel rispetto delle modalità stabilite con decreto del Presidente del Consiglio, ma non assegna al Capo dell'esecutivo **alcun termine** entro il quale provvedere per assicurare il pieno esercizio del diritto all'istruzione di studenti e alunni.

Ripartono da oggi anche tutte le attività economiche e produttive nel rispetto dei contenuti di protocolli o linee guida idonei a prevenire o ridurre il rischio di contagio nel settore di riferimento o in ambiti analoghi. Il decreto legge, tuttavia, riserva al Presidente del Consiglio la possibilità d'introdurre **misure limitative**, nel rispetto dei principi di proporzionalità e adeguatezza, senza ulteriori indicazioni per la limitazione dell'esercizio del potere amministrativo.

Il nuovo provvedimento reitera, altresì, l'obbligo per le Regioni di monitorare giornalmente l'andamento della pandemia all'interno del loro territorio e di misurare la capacità del sistema sanitario di fare fronte alle variazioni dei **dati registrati**, con particolare riferimento, evidentemente, al numero dei ricoverati e dei contagiati che dovessero avere necessità di cure in terapia intensiva.

Sarà, infine, proprio la misurazione delle **variazioni delle soglie** di rischio, i cui parametri sono indicati del decreto del ministro della salute del 30 aprile, a orientare l'adozione, da parte del Capo del Governo, dei decreti esecutivi delle prescrizioni previste dal decreto legge. Nelle more di quest'ultimo intervento i Presidenti di Regione potranno adottare misure più restrittive e, ove possibile, anche di maggior favore per le libertà individuali.

Revisione del budget 2020 dopo la ripresa dell'attività

Ciò è necessario per quantificare la liquidità necessaria e, poi, assumere una decisione consapevole sull'eventuale ricorso ai prestiti di cui al DL 23/2020

/ Fabrizio BAVA e Alain DEVALLE

Le imprese che hanno **ripreso l'attività** dopo la chiusura a causa del *lockdown* si trovano a dover fronteggiare esigenze di liquidità sia per via dei debiti maturati, sia, in molti casi, per l'ulteriore liquidità richiesta per sostenere la gestione operativa nei prossimi mesi, a causa della probabile "ripartenza lenta".

Sul piano operativo, per quantificare la liquidità necessaria e, successivamente, assumere una decisione consapevole in merito all'eventuale ricorso ai prestiti di cui al DL liquidità, è necessario **rivedere il budget 2020** e le previsioni di tesoreria per i prossimi mesi.

La **stima della liquidità** per fronteggiare la riapertura è la più "agevole", ma anche la più difficile da gestire, senza ulteriori interventi anche legislativi: si tratta del pagamento degli acquisti effettuati prima della chiusura, dei canoni di leasing, degli affitti dei locali così come delle spese per servizi (bollette, abbonamenti, ecc.) maturati indipendentemente dall'esercizio dell'attività. La revisione del budget economico-finanziario del 2020 può essere richiesta da numerosi fattori, prima fra tutte l'esigenza in molti casi di attuare **nuove strategie** per sostenere i ricavi e la marginalità. Alcune imprese potrebbero avere implementato o potenziato nuovi canali di vendita (e-commerce, consegna a domicilio, ecc.), differenziato i mercati di sbocco o i settori, al fine di spostare la produzione/commercializzazione su mercati e settori meno colpiti dalla pandemia, modificato l'offerta con parziale riconversione o introduzione di produzione o commercializzazione di prodotti richiesti a seguito della pandemia (prodotti e macchinari per la sanificazione, sistemi di tracciamento, sistemi di distanziamento, ecc.).

Dal punto di vista della **gestione finanziaria** dell'impresa, si potrà verificare la possibilità di **posticipare** al successivo esercizio alcuni pagamenti ricorrendo a moratorie del debito finanziario, di valutare accordi con clienti e fornitori per modificare i tempi di pagamento e di incasso, verificare la possibilità di ottenere supporto finanziario da parte dei soci o di cedere sul mercato *asset* non strategici (es. partecipazioni, immobili civili).

Si tratta di decisioni che impattano sul budget dell'esercizio e richiedono la **modifica** di diverse poste, tra le quali:

- **ricavi**: stima dell'eventuale riduzione dei volumi do-

vuta a fattori quali il calo della domanda, la riduzione del personale in azienda per garantire il distanziamento, la perdita di clienti nel periodo di chiusura, ecc.;

- **acquisti**: verifica del rischio di fornitura e del rischio di incremento dei prezzi anche a causa di comportamenti speculativi;

- **costo del lavoro**: verifica dell'impatto dell'eventuale ricorso alla cassa integrazione guadagni;

- interessi passivi: considerare il costo del nuovo indebitamento bancario di cui al DL liquidità;

- **rimanenze** di magazzino: verifica rischio di obsolescenza dei prodotti a magazzini (ad esempio, legati a stagionalità) o l'effetto di cessioni a prezzi ribassati per monetizzare le rimanenze;

- **crediti verso clienti**: verifica della solvibilità, diversi clienti potrebbero essere divenuti insolventi a causa della pandemia e ciò potrebbe incrementare l'esigenza di liquidità a brevissimo;

- **fondi rischi**: considerare eventuali penali contrattuali a seguito del mancato rispetto dei termini contrattuali per quanto riguarda i tempi di consegna.

Per l'elevata incertezza si dovranno predisporre anche diversi scenari

L'elevata incertezza che caratterizzerà i prossimi mesi e l'impossibilità di fare previsioni attendibili su alcune variabili, prima di tutte quella dei ricavi, rende necessario inoltre predisporre anche **diversi scenari**.

L'ultimo passaggio consisterà nel verificare la **sostenibilità** della rata del debito, attraverso il calcolo del *Debt Service Coverage Ratio* – DSCR, che esprime la capacità di generare flussi di cassa liberi al servizio del debito che scade entro un certo orizzonte temporale, calcolato come rapporto tra il *Free Cash Flow from Operations* – FCFO (flusso di cassa operativo al netto di oneri fiscali e investimenti dell'orizzonte temporale di riferimento) e il rimborso del debito finanziario e il pagamento degli interessi da sostenere nel medesimo orizzonte temporale.

In caso di ricorso a finanziamenti previsti dal DL liquidità, si ricorda che è necessario verificare la **capacità di restituire** il capitale in caso di due anni di pre-ammortamento a partire dal terzo anno e pertanto in soli quattro esercizi.

Pignoramenti presso terzi sospesi, ma solo per salari e stipendi

La sospensione è prevista dalla bozza del decreto "Rilancio" e cessa il 31 agosto 2020

/ Caterina MONTELEONE

L'art. 163 della bozza del DL "Rilancio" ha previsto che sono sospesi fino al 31 agosto 2020 gli obblighi derivanti dai **pignoramenti presso terzi** notificati fino alla data di entrata in vigore del DL medesimo, ma solo nel caso in cui l'ordine di pagamento abbia "ad oggetto le somme dovute a titolo di stipendio, salario, altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a causa di licenziamento, nonché a titolo di pensione, di indennità che tengono luogo di pensione, o di assegni di quiescenza".

La **sospensione** produce effetti anche nel caso in cui a seguito della notifica dell'ordine di pagamento, le somme siano già state assegnate al creditore procedente con ordinanza del giudice dell'esecuzione, con la conseguenza che il debitore esecutato potrà utilizzarle. Restano, invece, escluse dalla sospensione le somme accantonate prima dell'entrata in vigore del DL "Rilancio". Si tratta delle somme che il terzo pignorato ha l'obbligo di **accantonare** dal momento in cui riceve la notifica dell'ordine e fino al momento in cui il giudice dell'esecuzione emette l'ordinanza di assegnazione.

Questa ipotesi si applica qualora l'Agente per la riscossione, anziché utilizzare la procedura speciale che prevede la notifica dell'ordine di pagamento, abbia deciso di notificare un atto di citazione secondo quanto previsto dall'art. 543 c.p.c. o, comunque, nel caso disciplinato dall'art. 72 comma 2 del DPR 602/73 a mente del quale "nel caso di inottemperanza all'ordine di pagamento si procede, previa citazione del terzo intimato e del debitore, secondo le norme del codice di procedura civile".

Rientrano nell'ambito applicativo della norma introdotta con il DL "Rilancio" i casi in cui l'Agenzia delle entrate-Riscossione ordina il pagamento delle somme al **datore di lavoro** (o all'ex datore di lavoro nel caso in cui ad esempio si tratti di somme dovute a causa di licenziamento) oppure all'istituto che eroga il trattamento pensionistico o l'assegno di quiescenza. Si ritiene, invece, dubbio se la sospensione possa applicarsi nel caso in cui l'ordine di pagamento sia rivolto alla banca presso la quale il debitore esecutato sia titolare di un conto corrente.

Tale dubbio è avvalorato dall'esame dei precedenti giurisprudenziali relativi alle disposizioni normative che contengono le regole generali dei pignoramenti pres-

so terzi che possono essere posti in essere dagli agenti per la riscossione. Si consideri, infatti che i crediti da lavoro o di natura pensionistica sono tutelati dal legislatore che prevede nel caso in cui a pignorare sia l'Agenzia delle Entrate-Riscossione, a mente dell'[art. 72-ter](#) del DPR 602/73, dei limiti gradualmente di pignorabilità ulteriori rispetto a quelli previsti dalla norma generale contenuta nell'[art. 545](#) c.p.c., la quale si limita a prevedere per questi crediti il limite di **pignorabilità del quinto**.

I limiti "speciali" contenuti nell'art. 72-ter richiamato, secondo la giurisprudenza di legittimità, non si applicano nel caso in cui il pignoramento abbia ad oggetto il conto corrente.

Dubbi sulla sospensione del conto corrente

Con la sentenza della Cassazione n. [17178/2012](#) i giudici, in un caso in cui era stato pignorato il **conto corrente**, hanno affermato che non si applicano i limiti vigenti per il pignoramento dello stipendio in quanto "quando il creditore pignorante sottoponga a pignoramento somme esistenti presso un **istituto bancario** ove il debitore intrattiene un rapporto di conto corrente e sul quale affluiscono anche le mensilità dello stipendio, il credito del debitore che viene pignorato è il credito alla restituzione delle somme depositate che trova titolo nel rapporto di conto corrente. Sono quindi del tutto irrilevanti le ragioni per le quali quelle somme sono state versate sul conto: il denaro è bene fungibile per eccellenza".

Da tale principio, si ritiene di poter affermare che la norma introdotta con l'art. 163 del DL non possa applicarsi qualora l'ordine di pignoramento sia rivolto alla banca, anziché al **datore** (o all'ex datore) di lavoro o all'ente pensionistico.

Da ultimo, si consideri che la sospensione degli effetti del **pignoramento** presso terzi non opera in relazione all'ordine di pagamento emesso per il pignoramento di fitti o pigioni dovute da terzi al debitore iscritto a ruolo o ai coobbligati, di crediti di altra natura che il debitore vanta verso terzi, inclusi quelli verso lo Stato, le Regioni, le Province, i Comuni e gli altri enti soggetti al controllo della Corte dei Conti.

Prorogati i programmi di assistenza on line dell'Agenzia delle Entrate

Differite di un semestre le bozze precompilate di registri IVA e liquidazioni periodiche

/ Luca BILANCINI

La situazione di emergenza legata alla diffusione del COVID-19 porterà a un ulteriore slittamento dei programmi di **assistenza on line** dell'Agenzia delle Entrate basati sui dati acquisiti grazie alle fatture elettroniche, ai corrispettivi telematici e alle comunicazioni delle operazioni transfrontaliere.

L'[art. 4](#) del DLgs. 127/2015, nella versione modificata dal DL 119/2018, aveva inizialmente previsto che l'Amministrazione finanziaria mettesse a disposizione dei soggetti passivi residenti e stabiliti una bozza dei **registri IVA** e delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche, nonché della dichiarazione annuale IVA, "a partire dalle operazioni IVA 2020".

Successivamente, per effetto del DL [124/2019](#), in considerazione dell'**avvio graduale** dell'obbligo di fatturazione elettronica e di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri, era stato previsto che le bozze dei registri e delle liquidazioni periodiche venissero predisposte dall'Amministrazione finanziaria "a partire dalle operazioni IVA effettuate dal 1° luglio 2020". La dichiarazione annuale IVA, invece, avrebbe cominciato ad essere proposta agli operatori con riferimento alle operazioni 2021, posto che solo dal prossimo 1° gennaio si sarebbero potuti ottenere i dati di un'intera annualità.

Sulla base di quanto si può evincere dalla lettura delle bozze del c.d. decreto "Rilancio", registri, liquidazioni e dichiarazione saranno messi a disposizione "a partire dalle operazioni IVA effettuate dal **1° gennaio 2021**".

Sono sostanzialmente due i motivi che hanno condotto al differimento, entrambi riconducibili alla situazione di emergenza in atto. Va, innanzitutto, ricordato che le nuove specifiche tecniche per la predisposizione della fattura elettronica mediante SdI (approvate con provvedimento n. [99922/2020](#) e aggiornate con il successivo provvedimento n. [166579/2020](#)), saranno utilizzabili facoltativamente a decorrere dal 1° ottobre e solo dal 1° gennaio 2021 diventeranno obbligatorie, per consentire ad operatori e associazioni di categoria un graduale adeguamento.

Il **nuovo tracciato** della e-fattura contiene una serie di elementi utili alla predisposizione, in maniera più puntuale, di registri e liquidazioni periodiche precompilate da parte dell'Agenzia delle Entrate. Basti pensare alla migliore descrizione dell'operazione, che può essere ottenuta grazie ai nuovi codici natura. È il caso, a titolo meramente esemplificativo, delle diverse tipologie di "reverse charge" o di non imponibilità definite da codifiche estremamente dettagliate. L'utilizzo (per obbli-

go) delle nuove specifiche dal prossimo 1° gennaio 2021 rappresenta, quindi, un primo motivo per differire anche i programmi di assistenza on line.

In secondo luogo, alla luce del contenuto delle bozze del già citato decreto "Rilancio", l'adozione obbligatoria dei **Registratori telematici** o della procedura web per la predisposizione del documento commerciale on line è prorogata al 1° gennaio 2021 per i soggetti il cui volume d'affari non era superiore a 400.000 euro nel 2018. Sino a fine anno, quindi, tali soggetti potranno trasmettere i corrispettivi entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. In questo modo, però, solo con riferimento alle operazioni effettuate nel 2021, l'Agenzia sarebbe in grado di disporre tempestivamente dei dati necessari per la predisposizione dei documenti precompilati.

Va tuttavia sottolineato come, nonostante – anche grazie alla proroga – le bozze di registri, liquidazioni periodiche e dichiarazioni annuali IVA potranno essere redatte con un maggior grado di dettaglio dall'Amministrazione finanziaria, in molti casi sarà comunque compito del soggetto passivo procedere alla **rettifica** o integrazione delle stesse. Si pensi ad esempio alle informazioni relative alla parziale detraibilità dei beni e servizi acquistati, che non sono ricavabili dai dati del file XML (si vedano sul punto i chiarimenti resi dall'Agenzia delle Entrate in occasione di Telefisco 2020).

Proroga anche per la comunicazione dell'imposta di bollo omessa

Un ulteriore rinvio contenuto nelle bozze del decreto "Rilancio" riguarda la procedura automatizzata di **liquidazione** dell'imposta di **bollo** sulle fatture elettroniche. Si applicheranno, infatti, ai documenti inviati mediante Sistema di Interscambio dal 1° gennaio 2021 le disposizioni previste dall'[art. 12-novies](#) del DL 34/2019. La norma, che doveva già essere operativa da quest'anno, prevede che in caso di ritardato, insufficiente od omesso versamento dell'imposta di bollo sulle e-fatture, l'Agenzia delle Entrate comunichi, con modalità telematiche, all'**interessato**:

- l'imposta dovuta;
- la sanzione di cui all'[art. 13](#) del DLgs. 471/97, ridotta a un terzo;
- gli interessi calcolati fino all'ultimo giorno del mese precedente a quello di elaborazione della comunicazione.

Il legislatore “dimentica” i commercialisti nella procura a distanza

Il DL 18/2020 circoscrive l'ambito applicativo agli avvocati, ma si ritiene possibile estendere a tutte le categorie di difensori le modalità semplificate

/ Caterina MONTELEONE

L'art. 83 del DL 18/2020 ha previsto, al comma 20-ter, con una disposizione introdotta in sede di conversione dalla L. 27/2020, che “fino alla cessazione delle **misure di distanziamento** previste dalla legislazione emergenziale in materia di prevenzione del contagio da COVID-19, nei procedimenti civili la sottoscrizione della procura alle liti può essere apposta dalla parte anche su un **documento analogico** trasmesso al difensore, anche in copia informatica per immagine, unitamente a copia di un documento di identità in corso di validità, anche a mezzo di strumenti di comunicazione elettronica. In tal caso, l'avvocato certifica l'autografia mediante la sola apposizione della propria firma digitale sulla copia informatica della procura. La procura si considera apposta in calce, ai sensi dell'**articolo 83** del codice di procedura civile, se è congiunta all'atto cui si riferisce mediante gli strumenti informatici individuati con decreto del Ministero della giustizia”.

Secondo la regola generale, che per il processo tributario è contenuta nell'**art. 12** comma 7 del DLgs. 546/92, l'incarico per la difesa può essere conferito anche con scrittura privata autenticata dal difensore con **firma autografa o digitale**. La sottoscrizione, che attesta l'autenticità della firma della parte, viene apposta dal difensore subito dopo la firma della parte e, in tal modo, certifica che la firma è stata apposta dal contribuente davanti a lui.

Con l'**art. 83** comma 20-ter del DL 18/2020, invece, al fine di semplificare gli adempimenti e ridurre le occasioni di contagio, è stato previsto che l'avvocato possa certificare l'**autenticità della firma** apposta dalla parte sulla procura che gli conferisce i poteri, dopo aver ricevuto a mezzo email la procura sottoscritta dall'interessato. Pertanto, in forza della norma speciale, non è più necessaria la presenza dell'avvocato quando il contribuente firma la procura.

La norma in esame circoscrive la legittimità della sottoscrizione della procura con **modalità speciali** necessarie per affrontare l'emergenza in atto, in relazione ai “procedimenti civili”.

Tale disposizione è applicabile anche ai contenziosi tributari in considerazione di quanto previsto dall'**art. 83** comma 21 del DL 18/2020, che ha esteso al processo tributario “le disposizioni del presente articolo, in quanto compatibili”.

Tuttavia, occorre mettere in evidenza che l'**art. 83** comma 20-ter del DL 18/2020 circoscrive l'ambito applicati-

vo della norma agli avvocati. Ciò è dovuto al fatto che tale disposizione è stata formulata con specifico riferimento ai processi civili.

Considerato che la **difesa tecnica** nei processi tributari può essere affidata anche a professionisti **iscritti ad altri albi**, potrebbe sorgere il dubbio in merito alla possibilità di autenticare la firma apposta dalla parte sulla procura secondo la modalità introdotta con l'art. 83 comma 21-ter in esame, anche da parte di tali professionisti.

Dubbio che si presenta solo in relazione al contenzioso tributario, in quanto l'**art. 12** commi 3 e 5 del DLgs. 546/92 prevede che il contribuente debba essere assistito nel giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali e regionali da “un difensore tecnico” e individua alcune categorie di professionisti alle quali viene riconosciuta l'abilitazione alla difesa generale, quindi **senza alcuna limitazione** rispetto alla materia oggetto del contenzioso. Rientrano in tale categoria di difensori, tra gli altri, gli avvocati, i **dottori commercialisti**, i consulenti del lavoro.

Inoltre, sono considerati difensori tecnici abilitati alla difesa, sempre se iscritti nell'albo professionale, alcune ulteriori categorie professionali che hanno una competenza specifica per materia, come ad esempio gli ingegneri, gli architetti, i geometri.

Le regole operano in generale per il processo tributario

L'**art. 83** comma 20-ter del DL 18/2020 è a nostro avviso applicabile non solo agli avvocati, ma a tutti i professionisti abilitati ad assumere la “difesa tecnica” nel contenzioso tributario, in quanto l'**art. 12** comma 7 del DLgs. 546/92 ha esteso “ai difensori di cui ai commi da 1 a 6”, quindi a tutte le categorie abilitate alla “**difesa tecnica**”, la facoltà di ricevere l'incarico con scrittura privata autenticata “nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso incaricato”.

La lacuna normativa è superata solo a seguito di una lettura coordinata delle varie disposizioni in materia, necessaria per evitare ingiuste diversità di trattamento.

Premesso che un chiarimento a livello normativo non guasterebbe, **qualsiasi vizio della procura** non dovrebbe dare luogo ad alcuna inammissibilità, applicandosi l'**art. 182** c.p.c.

Difesa possibile per le sanzioni da revoca della richiesta di garanzia

Necessaria una duplice e distinta motivazione, a fondamento del provvedimento di revoca e del provvedimento di irrogazione della sanzione

/ Gianpaolo ALICE

Il punto 9 del modulo per la richiesta di garanzia su finanziamenti fino a 25.000 euro "[Allegato 4-bis](#)" richiama la possibilità di irrogare le "**ulteriori sanzioni** previste dall'[art. 9](#) del D.lgs 31 marzo 1998, n. 123" nei casi di revoca totale o parziale dell'agevolazione previsti dalla normativa di riferimento e dalle vigenti disposizioni operative, sul presupposto che il tipo di intervento di per sé rientri nell'ambito della richiamata normativa sanzionatoria.

La **revoca** dei **benefici** si pone quale elemento costitutivo della fattispecie di illecito amministrativo pecuniario e i fondamenti della revoca a loro volta si pongono quali elementi da considerare nell'ambito dell'impugnazione del provvedimento di irrogazione della sanzione.

La classificazione disposta dalla norma di riferimento rende applicabili alla materia i principi generali disposti dalla Sezione I del Capo I della L. [689/1981](#) sulle sanzioni amministrative.

La situazione peculiare così costruita implica la necessità di **duplice e distinta** motivazione: a fondamento del provvedimento di revoca e a fondamento del provvedimento di irrogazione della sanzione. Nell'ambito del procedimento di irrogazione, il principio del contraddittorio dovrà essere rispettato, consentendo all'interessato l'esercizio in concreto del diritto di difesa.

Il principio di legalità imposto dall'[art. 1](#) della L. 689/81 pone in dubbio la possibilità di estendere le fattispecie a soggetti **non** classificabili come **imprese**, tenuto conto delle espressioni contenute nell'art. 1 del DLgs. 123/88 e nell'art. 4 comma 4 lett. c) della L. 59/97.

Non pare del resto risolvante il richiamo contenuto nella richiamata lett. m) ad "arti o professioni", posto che il DL [23/2020](#) non contempla specifiche estensioni dell'apparato sanzionatorio di rinvio.

L'espressione adottata dall'art. 9 del DLgs. 123/98, "In caso di assenza di uno o più requisiti, ovvero di documentazione incompleta o irregolare, per fatti comunque imputabili al richiedente e non sanabili", si pone in contrasto con la inderogabile disposizione che implica la condizione di **determinatezza** di ogni elemento di fattispecie.

Si tratta di fattispecie alternative alle possibilità interpretative e applicative del tutto indeterminate e non prevedibili: in particolare con riferimento alla contestazione di requisiti di natura valutativa, al giudizio di irregolarità documentale, all'estensione ad azioni od omissioni "comunque imputabili" (cfr. Cass. n. 15088/2006).

È pertanto da valorizzare il richiamo ai "**fatti**" compiuto dall'art. 9 del DLgs. 123: ne consegue l'esclusione della possibilità di sanzionare giudizi di valore, previsioni, giudizi espressi dal dichiarante o dal concorrente.

Emerge anche in questa sede la necessità di **separare** elementi costitutivi unicamente materiali, percepibili nella loro obiettività e addebiti che necessitano di ulteriore procedimento logico-valutativo. Peraltro il tema del fatto emerge in molteplici settori normativi, tra i quali è incerto individuare un elemento di stretta connessione definitoria: si distingue tra **fatto ed elemento istruttorio** (Cass. SS.UU. n. [8053/2014](#)), fatto quale preciso accadimento, precisa circostanza in senso storico-naturalistico (Cass. n. 7037/2020), dato materiale ed episodio fenomenico rilevante separato dalle argomentazioni e deduzioni difensive e in genere da ogni questione di diritto (Cass. SS.UU. n. 5745/2015).

Raggio di punibilità che rischia oltremodo di ampliarsi, osservando che il richiamato punto 9 rinvia genericamente a normativa di riferimento e vigenti disposizioni operative a loro volta suscettibili di costituire presupposto della violazione da contestare.

E inoltre, può ritenersi contrastante con il richiamato principio e con la necessità di determinatezza della sanzione il riferimento del punto 9 dell'"[Allegato 4-bis](#)" alla revoca "**dell'agevolazione**" e la difficoltà di adattare la misura della sanzione all'importo dell'intervento "indebitamente fruito".

L'[art. 9](#) del DLgs. 123/98 incentrato sugli interventi è comunque coerente con la disposizione contenuta nell'art. 1 del medesimo decreto ove il segno viene definito.

Ancora il punto 9 richiama l'ipotesi sanzionatoria del versamento al Fondo di "un importo pari all'**aiuto ottenuto**" che va a sommarsi alle "eventuali e ulteriori sanzioni" di cui al citato art. 9.

A sua volta la determinazione del valore dell'aiuto ottenuto non risulta espressamente tipizzato.

Quanto all'elemento soggettivo, allo stato l'irrogazione della sanzione per colpa parrebbe **legittima**, ove motivata specificamente con riferimento ai singoli elementi costitutivi (Cass. nn. [2139/2020](#) e 33441/2019).

Quanto al **concorso** di persone, la previsione di cui all'[art. 5](#) della L. 689/81 implica la possibilità di estendere il provvedimento sanzionatorio anche a soggetti non destinatari dell'intervento e in primo luogo al professionista che ha consigliato o comunque cooperato alla redazione dell'allegato.

Costi di formazione per adempiere a un contratto con clienti da rilevare come spese

Secondo l'IFRIC non ci sono le condizioni per la rilevazione tra le attività

/ Luca MALFATTI e Giovanni OSSOLA

Nel corso della riunione del 3 marzo 2020, l'IFRIC ha discusso, tra l'altro, una richiesta ricevuta in merito ai costi di formazione sostenuti per adempiere a un contratto che rientra nell'ambito di applicazione del principio contabile internazionale IFRS 15 (Ricavi provenienti da contratti con i clienti).

La fattispecie è la seguente:

- il contratto è relativo alla fornitura di un servizio in *outsourcing*;
- allo scopo di fornire il servizio al cliente, la società ha sostenuto costi di **formazione per i propri dipendenti**, in modo che essi acquisiscano un'adeguata conoscenza dei processi e degli strumenti del cliente;
- la società non ha qualificato l'attività di formazione del personale come un'obbligazione da adempiere contrattualmente;
- il contratto consente alla società di **addebitare al cliente** i costi di formazione sia del personale in forza alla data di stipula del contratto, che del personale che potrà essere eventualmente assunto in futuro.

La società chiede se i costi di formazione debbano essere contabilmente rilevati come un'attività o, piuttosto, come un costo dell'esercizio.

Al riguardo, l'IFRIC fa notare che il § 95 dell'IFRS 15 prevede che, se i costi sostenuti per l'adempimento del contratto con il cliente non rientrano nell'ambito di applicazione di un altro principio IAS/IFRS, la società debba rilevarli come attività **soltanto se** soddisfano tutte le condizioni seguenti:

- i costi sono direttamente correlati al contratto o a un contratto da stipulare, che la società può individuare nello specifico (può trattarsi, ad esempio, dei costi sostenuti per servizi da fornire nel quadro del rinnovo del contratto vigente o per la progettazione di un'attività da trasferire secondo un contratto specifico non ancora approvato);
- i costi consentono alla società di disporre di nuove o maggiori risorse da utilizzare per adempiere (o continuare ad adempiere in futuro) alle obbligazioni di fare;
- si prevede che i costi saranno recuperati.

Di conseguenza, la società deve, innanzitutto, **valutare** se i suddetti costi di formazione rientrano nell'ambito di applicazione di un altro principio IAS/IFRS.

Inoltre, i § da 2 a 7 dello IAS 38 (Attività immateriali) definiscono l'ambito di applicazione del principio e, più in particolare, il § 5 stabilisce che esso si applica anche alle spese di pubblicità, formazione, avvio, ricerca e sviluppo.

Pertanto, il § 69 dello IAS 38 precisa che, in alcune circostanze, la spesa viene sostenuta per **procacciare futuri**

ri benefici economici alla società, ma non può essere rilevata come un'attività immateriale o altra attività acquistata o creata e, quindi, si tratta di spese che devono essere rilevate come costo nel momento in cui sono sostenute.

In caso di **fornitura di beni**, la società deve rilevare tale spesa come costo quando ha il diritto di accedere a tali beni, mentre, in caso di fornitura di **servizi**, la società deve rilevare la spesa come costo quando riceve i servizi; il medesimo § 69 fornisce specifici esempi di spese che vengono rilevate come costo nel momento in cui sono sostenute, quali:

- spese di impianto di attività (ossia costi di avvio), a meno che tali spese siano incluse nel costo di un elemento di immobili, impianti e macchinari secondo quanto previsto dallo IAS 16;
- spese per la formazione del personale;
- spese pubblicitarie e attività promozionali;
- spese di ricollocazione o riorganizzazione parziale o integrale della società.

Inoltre, il § 15 dello IAS 38 riconosce che la società possa disporre di personale dotato di particolari competenze, possa essere in grado di identificare ulteriori miglioramenti delle competenze che conducono a benefici economici futuri attraverso programmi di formazione e possa altresì aspettarsi che il personale continuerà a mettere a disposizione della stessa le proprie competenze; tuttavia, solitamente una società non ha un **controllo sufficiente** sugli attesi benefici economici futuri derivanti da un gruppo di dipendenti con particolari competenze e dalla formazione affinché questi elementi soddisfino la definizione di attività immateriale, stante il fatto che i dipendenti potrebbero decidere di lasciare la società.

In aggiunta, il § BC 307 dell'IFRS 15 stabilisce che, se altri principi IAS/IFRS precludono il riconoscimento di qualsiasi attività derivante da un determinato costo, allora un'attività non può essere riconosciuta ai sensi dell'IFRS 15.

L'IFRIC ha concluso che, con riferimento alla fattispecie descritta, i costi di formazione del personale sostenuti per adempiere al contratto devono essere **rilevati come spese** e non come attività. La circostanza per la quale tali costi possono essere addebitati al cliente non ha alcun effetto su tali conclusioni.

Secondo l'IFRIC, i principi e i requisiti contenuti nell'IFRS 15 e nello IAS 38 forniscono una base adeguata ai fini della contabilizzazione dei costi in esame e, quindi, la questione non è stata inserita nella sua agenda.

Dubbi sulla sospensione generalizzata della prescrizione sostanziale

Nelle norme sull'emergenza solo nelle prime "zone rosse" è prevista espressamente la sospensione dal 22 febbraio al 31 marzo

/ Cecilia PASQUALE

Il succedersi di norme emergenziali sulla sospensione di decorrenze porta a chiedersi se, e con quale estensione, siano sospesi i termini di **prescrizione** dei diritti. Brevemente, si ricorda che la prescrizione è **decennale** per le obbligazioni nascenti da contratto ([art. 2946 c.c.](#)) se la legge non prevede diversamente – i corrispettivi per la locazione, ad esempio, si prescrivono in 5 anni ([art. 2948 n. 3 c.c.](#)), come anche tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi ([art. 2948 n. 4 c.c.](#)) – e inizia a decorrere dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere: se nel contratto o sulla fattura c'è un termine per il pagamento, la prescrizione decorre dalla scadenza di questo.

Una sospensione espressa dei termini di prescrizione era prevista dall'[art. 10](#) comma 4 del DL 9/2020, a mente del quale era sospeso "il decorso dei termini perentori, legali e convenzionali, sostanziali e processuali, comportanti prescrizioni e decadenze da qualsiasi diritto, azione ed eccezione, nonché dei termini per gli adempimenti contrattuali" dal 22 febbraio 2020 al 31 marzo 2020, limitatamente ai soggetti residenti negli undici comuni situati nella prima "zona rossa".

La misura è stata estesa ai nuovi **Comuni** inclusi nella zona rossa dal DPCM 8 marzo 2020, in virtù del rinvio operato dall'[art. 10](#) comma 18 del DL 9/2020.

Il DPCM 9 marzo 2020 ha, poi, dichiarato il *lockdown* su tutto il territorio nazionale, abbandonando il riferimento a singoli Comuni o Province; parallelamente sono state progressivamente introdotte norme che hanno disposto **misure specifiche** e più dettagliate da applicare in tutto il territorio nazionale.

Il subentro di nuove disposizioni (sia in tema di termini, che di prescrizione e di decadenza), nessuna delle quali menziona **espressamente** la sospensione generalizzata della prescrizione, dovrebbe far concludere, nell'attuale scenario normativo, per il superamento dell'[art. 10](#) comma 4 del DL 9/2020.

In particolare, per le obbligazioni cartolari, l'[art. 11](#) del DL 23/2020 sospende i **termini di scadenza** "ricadenti o decorrenti" nel periodo ricompreso tra il 9 marzo e il 30 aprile 2020, relativi a vaglia cambiari, cambiali e altri titoli di credito emessi prima del 9 aprile.

Quanto alla **prescrizione**, l'[art. 83](#) comma 8 del DL 18/2020 convertito, come oggi vigente, dispone che "per il periodo di efficacia dei provvedimenti di cui al comma 7 che precludano la presentazione della domanda giudiziale è sospesa la decorrenza dei termini di prescrizione e decadenza dei diritti che possono essere esercitati esclusivamente mediante il compimen-

to delle attività precluse dai provvedimenti medesimi". A differenza delle precedenti disposizioni, la norma non introduce una sospensione *ex lege* della prescrizione, ma la condiziona al fatto che:

- siano stati adottati i provvedimenti **organizzativi** che spettano ai capi degli uffici giudiziari;
- si tratti di diritti che possono essere esercitati solo mediante il compimento di **attività processuali** precluse (si pensi ai quei diritti la cui prescrizione può essere interrotta solo con domanda giudiziale, come il diritto di agire in revocatoria, che si prescrive in 5 anni dall'atto *ex* [art. 2903 c.c.](#)).

Al di là del fatto che, come osservato nei primi commenti, non sono tanto i provvedimenti organizzativi, quanto la sospensione di tutti i termini processuali *ex* [art. 83](#) comma 2 del DL 18/2020 a rendere impossibile l'esercizio di certi diritti, in ogni caso non sembra possibile ricavare, dall'attuale quadro normativo, una **generalizzata sospensione** dei termini di prescrizione; anzi, a contrario, pare ragionevole concludere che, nei casi diversi da quelli di cui all'at. 83 comma 8, le decadenze e le prescrizioni decorrono normalmente (ad eccezione della sospensione dal 22 febbraio al 31 marzo nelle zone rosse).

Inoltre, con riferimento al diritto di **credito** al pagamento di una prestazione, questo può essere esercitato anche con modalità diverse dalla domanda giudiziale (ad esempio, mediante diffida), dunque il termine di prescrizione non dovrebbe risultare sospeso.

In questo scenario, si segnala ancora che la norma della bozza del DL "rilancio" che sospendeva il decorso dei termini in via generalizzata e retroattiva è stata espunta dall'ultima versione del testo.

Resta, infine, da osservare che, in relazione a termini e **decadenze** convenzionali, trova applicazione l'[art. 91](#) comma 1 del DL 18/2020, che consente al giudice di valutare se il rispetto delle misure di contenimento può escludere la responsabilità del debitore "anche relativamente all'applicazione di eventuali decadenze o penali connesse a ritardati o omessi versamenti" (si veda "[Le misure anti coronavirus possono far venir meno la responsabilità per inadempimento](#)" del 23 marzo 2020). Anche in questo caso, non si tratta di una **automatica** sospensione dei termini, ma di una valutazione caso per caso della responsabilità del debitore che non ha potuto adempiere per l'emergenza epidemiologica; inoltre, la norma non dovrebbe operare per la prescrizione, posto che si tratta di un meccanismo fissato dalla **legge** e non dal contratto.

Prescrizione per il recupero dell'accisa sull'energia elettrica senza data certa

Rimessa alla Consulta la legittimità dell'art. 57 del TUA, nella parte in cui non prevede una data certa di inizio della decorrenza del termine

/ Valeria BALDI

È rilevante e non manifestamente infondata, con riferimento agli [artt. 3 e 24](#) Cost., la questione di legittimità costituzionale dell'[art. 57](#), comma 3, secondo periodo del DLgs. 504 del 1995 (TUA), nella parte in cui **non** prevede una **data certa** di **inizio** della decorrenza del termine prescrizione per il recupero dell'imposta di consumo sull'energia elettrica.

In tal senso si è pronunciata la Corte di Cassazione con l'ordinanza interlocutoria n. [5484/2020](#).

La vicenda riguarda l'attivazione da parte di una società, a partire dal 1989, di alcune officine di produzione di **energia elettrica** per uso proprio, in assenza della preventiva denuncia all'Ufficio tecnico di finanza e, conseguentemente, in mancanza degli obblighi adempimenti sostanziali (pagamento del diritto di licenza e del tributo) e formali (dichiarazione di consumo annuale).

Soltanto a seguito della denuncia di primo impianto effettuata dalla società nel 2006, l'Agenzia delle Dogane procedeva, nel 2008, alla notifica degli avvisi di pagamento, relativi a tutte le annualità in questione.

La società ha impugnato gli atti impositivi e sanzionatori, eccependo la **prescrizione** degli **avvisi** relativi alle annualità antecedenti al 2003, invocando l'art. 15 del TUA, in forza del quale "il credito dell'amministrazione finanziaria per l'accisa si prescrive in **cinque anni**. In caso di comportamenti omissivi la prescrizione opera dal momento della scoperta del fatto illecito".

Entrambi i giudici di merito hanno accolto la doglianza della società ricorrente, affermando che la frase "la prescrizione opera dal momento della scoperta del fatto illecito" avrebbe dovuto interpretarsi nel senso che la prescrizione è compiuta al momento della **scoperta dell'illecito**, dovendosi ritenere la stessa decorrenza dall'attivazione delle officine elettriche, momento di insorgenza dell'obbligazione tributaria.

A seguito del ricorso dell'Amministrazione finanziaria, la Corte di Cassazione ha, anzitutto, chiarito come la propria decisione riguardi non già l'[art. 15](#) del TUA (riguardante le accise sugli oli minerali, sugli alcolici e altre) bensì l'art. 57, comma 3 del TUA, specificamente regolante la decorrenza del termine di prescrizione dell'imposta di consumo sull'energia elettrica e identica, per quanto attiene la disciplina dei **comportamenti**

omissivi, all'art. 15 del TUA, nella versione vigente *ratione temporis*.

La Suprema Corte ha statuito che il significato letterale della locuzione "opera dal momento" **non** può che essere inteso come equipollente all'espressione "**decorre dalla data**": ne consegue, pertanto, che la prescrizione dei diritti evasi decorre, in caso di comportamenti omissivi, dalla scoperta degli stessi.

Al riguardo, i giudici hanno rilevato che, nei casi di comportamento omissivo, il contribuente, pur infedele, rimarrebbe indefinitamente soggetto alla condizione sospensiva legale della scoperta dell'omissione dichiarativa, essendo solo tale scoperta idonea a far decorrere il termine prescrizione.

Irragionevole l'esposizione per un tempo indefinito all'azione accertatrice

Così come necessariamente interpretata, la norma si palesa lesiva – oltre che del principio di certezza dei rapporti giuridici di cui all'art. 24 Cost. – anche del principio di **parità di trattamento**. In relazione alle principali imposte erariali, infatti, le norme che disciplinano l'ipotesi della sottrazione agli obblighi di natura dichiarativa (quali l'[art. 43](#) del DPR 600/73, l'[art. 57](#) del DPR 633/72 e l'[art. 76](#) del DPR 131/86) prevedono tutte la decorrenza della prescrizione da un giorno certo, coincidente con la data di scadenza dell'obbligo inadempito.

È irragionevole, pertanto, che i soggetti debitori dell'imposta di consumo sull'energia elettrica siano, a differenza dei soggetti debitori delle imposte dirette, dell'IVA e dell'imposta di registro, esposti per un **tempo indefinito** all'azione accertatrice dell'Amministrazione finanziaria.

A comprova della rilevanza della questione di costituzionalità, la Corte di Cassazione ha osservato, infine, come la modifica dell'art. 15 del TUA intervenuta nel 2016 abbia fissato il termine di prescrizione in **cinque anni** – salvo il caso dei tabacchi lavorati, per cui sono previsti 10 anni – del tutto eliminando il riferimento al diverso termine prescrizione previsto in caso di comportamenti omissivi.

Solo il pagamento integrale di canoni e spese nel termine di grazia esclude lo sfratto

La mancata corresponsione di un solo canone o delle spese processuali nel termine giustifica la risoluzione del contratto di locazione

/ Simona BORIA

Nel procedimento per convalida di sfratto relativo a immobili urbani, ove il giudice adito conceda il "termine di grazia" ai sensi dell'[art. 55](#) L. 392/1978, soltanto il pagamento integrale dei canoni e degli oneri accessori maturati, oltre che degli interessi legali e delle spese processuali, esclude la **risoluzione** del contratto di locazione.

Questo è il principio affermato dalla Corte Costituzionale con la pronuncia n. [79/2020](#), con la quale è stata dichiarata l'**infondatezza** delle questioni di legittimità costituzionale formulate in relazione all'[art. 55](#) della L. 392/1978.

L'[art. 55](#) della L. 392/1978 prevede che, nel procedimento per convalida di sfratto, la morosità del conduttore possa essere sanata qualora quest'ultimo saldi il debito, comprensivo di interessi legali e spese processuali, alla prima udienza ovvero, nell'ipotesi di comprovate difficoltà economiche, entro il termine concesso dal giudice adito (c.d. **termine di grazia**); il pagamento nei termini predetti, oltre a sanare la morosità, esclude la risoluzione del contratto.

Ciò posto, nel caso di specie, il Tribunale di Modena con due diverse ordinanze (nn. 53 e 54/2019, ritenute dalla Corte Costituzionale identiche sotto il profilo giuridico e, pertanto, trattate congiuntamente), ha sollevato dubbi di legittimità costituzionale in relazione all'[art. 55](#) della L. 392/1978, in quanto tale disposizione non ricomprende, tra i casi di esclusione della risoluzione del contratto di locazione, l'ipotesi in cui il conduttore abbia eseguito, nel termine di grazia e avuto riguardo alle sue condizioni di difficoltà economica, un pagamento **quasi integrale** del debito (in entrambi i casi il conduttore non versava le spese processuali e una somma esigua relativa a canoni e oneri accessori).

Ad avviso del Tribunale di Modena, in particolare, interpretare rigidamente la norma in esame e, quindi, pretendere l'integrale pagamento del debito, ai fini dell'esclusione della caducazione del contratto, comporterebbe un **forte squilibrio** tra la posizione del locatore e quella del conduttore.

Il primo, infatti, stante l'esiguità del debito residuo, andrebbe a sopportare un sacrificio economico trascurabile; diversa sorte per il conduttore, che, invece, ve-

rebbe compromesso il proprio interesse abitativo, nonostante l'obiettivo **sforzo** profuso per sanare la morosità, considerate le sue difficoltà economiche.

Sotto il profilo strettamente giuridico, si assisterebbe, secondo il giudice *a quo*, alla **violazione** degli [artt. 2, 3 e 111](#) della Costituzione.

In proposito, la Corte Costituzionale, delineato il quadro dei riferimenti normativi applicabili alla fattispecie della risoluzione per inadempimento, sia in relazione alla disciplina ordinaria ([artt. 1453](#) e ss. c.c.), sia relativamente a quella speciale (L. [392/1978](#)), non ritiene ravvisabile alcun **contrasto** con i parametri richiamati dal giudice rimettente.

Al contrario, appare chiaro alla Consulta l'intento del legislatore di approntare una tutela più **pregnante** in favore del conduttore.

Alle facoltà che spettano al conduttore in via ordinaria, quale convenuto in giudizio, si affianca una disciplina di carattere speciale, che, al fine di tutelare il **diritto all'abitazione**, considerato dalla stessa Corte "bene di primaria importanza" (*cfr.* Corte Cost. n. 44/2020), permette al conduttore di sanare la morosità entro un termine fissato dal giudice alla prima udienza, senza incorrere, sino ad allora, né nella convalida dello sfratto né nella risoluzione del contratto di locazione.

Di converso, tenuto conto della particolare protezione accordata al conduttore, appare legittimo, in un'ottica di **bilanciamento** delle posizioni delle parti, consentire al locatore, quantomeno, di ricevere il pagamento integrale delle somme dovute, ivi comprese le spese processuali, in considerazione del fatto che lo stesso non può ottenere la convalida dello sfratto alla prima udienza, nonostante persista in quel momento la morosità, e non vi sia alcuna opposizione da parte del conduttore intimato.

Alla luce di quanto sopra, quindi, la mancata previsione all'[art. 55](#) della L. 392/1978, tra le ipotesi di esclusione della risoluzione del contratto di locazione, delle fattispecie menzionate dal Tribunale di Modena deve ritenersi ragionevole; conseguentemente, il pagamento solo parziale dell'importo dovuto dovrà essere considerato motivo di caducazione del contratto di locazione, oltre che di **convalida** dello sfratto.

La Valle d'Aosta azzerà l'addizionale regionale IRPEF 2020 per i redditi bassi

Alcune Regioni prevedono un'aliquota unica, altre hanno differenziato a seconda del reddito e il Friuli Venezia Giulia ha aliquote ridotte

/ Arianna ZENI

In base all'[art. 9](#) della legge regionale della **Valle d'Aosta** 21 aprile 2020 n. 5, per il periodo di imposta 2020, i soggetti con reddito complessivo, determinato ai fini dell'IRPEF, fino a 15.000 euro, sono esentati dal pagamento dell'addizionale regionale all'IRPEF.

La citata legge regionale recante "Ulteriori misure regionali urgenti di sostegno per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19" è stata pubblicata sull'edizione straordinaria del 21 aprile 2020 del Bollettino Ufficiale della Regione Autonoma e contiene misure urgenti e straordinarie di sostegno alle famiglie, ai lavoratori e alle imprese finalizzate a fronteggiare e contenere gli effetti negativi sul tessuto socio-economico regionale derivanti dall'**emergenza** epidemiologica da COVID-19.

In sostanza, per il periodo d'imposta 2020, l'addizionale regionale dell'IRPEF della Valle d'Aosta è pari a:

- **zero** per i soggetti con reddito complessivo fino a 15.000 euro;
- 1,23% per i soggetti con reddito complessivo oltre 15.000 euro (si applica l'aliquota di base dell'1,23% stabilita dall'[art. 6](#) del DLgs. 6 maggio 2011 n. 68).

È la prima Regione, la Valle d'Aosta, che azzerà la propria addizionale IRPEF per le fasce di reddito più basse.

Ad oggi, infatti, secondo i dati messi a disposizione dal Ministero delle Finanze sul proprio sito internet, pre-

vedono un'**aliquota unica**, a prescindere dal reddito complessivo:

- all'1,23% la Regione Veneto, la Regione Sicilia e la Sardegna;
- all'1,73% la Regione Abruzzo e la Calabria;
- al 2,03% la Regione Campania.

Tutte le altre Regioni (nonché le due Province Autonome) hanno **differenziato** le **aliquote** in funzione del reddito complessivo.

In Friuli Venezia Giulia aliquota allo 0,70% per i redditi fino al 15.000 euro

Fra tutte, soltanto la Regione Friuli Venezia Giulia ha stabilito aliquote ridotte:

- allo 0,70% per i redditi fino al 15.000 euro;
- all'1,23% per i redditi oltre 15.000 euro.

Con riguardo alla fascia di reddito fino al 15.000 euro, infatti, l'aliquota dell'addizionale regionale IRPEF è fissata:

- all'1,23% dalle Regioni Marche, Lombardia, Liguria, Umbria, Basilicata e dalle Prov. Autonome di Bolzano e Trento;
- all'1,33% dalle Regioni Puglia, Emilia Romagna;
- all'1,42% dalla Regione Toscana;
- all'1,62% dalla Regione Piemonte;
- all'1,73% dalle Regioni Lazio e Molise.