

Venerdì 15 maggio 2020

IL CASO DEL GIORNO

Cartella notificata al socio receduto con motivazione rafforzata

/ Alice BOANO

La giurisprudenza è ormai da tempo ferma nel ritenere sussistente, con riferimento ai rapporti tributari, la responsabilità solidale e illimitata dei soci per i **debiti della società** di persone ai sensi dell'art. 2291 c.c. (Cass. 1° ottobre 2014 n. 20704, Cass. 8 novembre [...])

PAGINA 2

IL PUNTO TUTELA DEL PATRIMONIO

Imponibilità limitata per il beneficiario non residente di trust residente

/ Maurizio CASALINI

Nel tentativo di delineare il regime fiscale applicabile ai beneficiari non residenti nel territorio dello Stato di redditi derivanti da un trust residente in Italia, si osserva in primo luogo che qualora alcuno tra [...]

PAGINA 18

FISCO

Sconto sul primo acconto IRAP definitivo

Lo hanno chiarito ieri fonti del MEF, sottolineando che non si tratta solo di un rinvio al 2021

/ Luca FORNERO e Savino GALLO

Mentre i tecnici del Governo stanno apportando gli ultimi ritocchi al testo del decreto "Rilancio", secondo quanto riportato dall'Ansa ieri, fonti del MEF hanno precisato che il **saldo 2019** e il **primo acconto IRAP 2020** dovuti a giugno sono definitivamente cancellati per tutti i soggetti con ricavi o compensi non superiori, nel 2019, a 250 milioni di euro (ad eccezione di banche, assicurazioni e amministrazioni pubbliche), come tra l'altro emergerebbe dalla relativa relazione tecnica ad oggi non ancora diffusa (si veda "IRAP, esclusione del saldo 2019 e del primo acconto 2020 ad ampio raggio" del 14 maggio 2020). Secondo il MEF, la differente impostazione per la quale i versamenti dovuti a giugno 2020 sarebbero solo rimandati al 2021 "è priva di fondamento".

Un chiarimento in tal senso era stato richiesto, nella mattinata di ieri, anche dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili, secondo cui "il testo delle

bozze del decreto Rilancio entrate in Consiglio dei Ministri che circola in queste ore e sul quale siamo purtroppo costretti a ragionare in assenza di testi ufficiali, non consente di considerare l'abbuono del primo acconto IRAP 2020 come uno sconto pari al 40% dell'imposta dovuta per questo anno, ma solo come un **differimento finanziario** al versamento del saldo a giugno 2021 di quanto risulterà dovuto per IRAP 2020 a consuntivo".

In attesa del testo ufficiale, che dovrà "essere **all'altezza delle aspettative create**", contemplando quindi "uno sconto vero e non solo un rinvio", Massimo Miani ha giudicato positivamente il chiarimento arrivato dal MEF sulla definitiva cancellazione del saldo e dell'acconto IRAP dovuti a giugno. "È quanto avevamo chiesto – ha commentato il Presidente del CND-CEC tramite una nota stampa –. Ora il nostro auspicio è che la scelta dell'Esecutivo emerga con **uguale chiarezza** anche dalla lettera della norma, perché, al di là delle ottime intenzioni e di quello [...]"

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Confermato il cumulo tra sospensione COVID-19 e adesione

Contratti a termine prorogabili temporaneamente senza causale

Credito d'imposta per l'adeguamento delle attività aperte al pubblico

Altri due mesi per la NASpI in scadenza tra il 1° marzo e il 30 aprile

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

LAVORO & PREVIDENZA

Sanatoria per i rapporti di lavoro irregolari di agricoli, colf e badanti

/ Andrea COSTA

L'art. 110-bis della bozza del DL "Rilancio" prevede una sanatoria per l'emersione dei rapporti di lavoro irregolari. Tra il **1° giugno** e il **15 luglio** 2020 datori di lavoro e [...]

PAGINA 4

Cartella notificata al socio receduto con motivazione rafforzata

Insufficiente il solo rinvio all'avviso di accertamento già notificato alla società

/ Alice BOANO

La giurisprudenza è ormai da tempo ferma nel ritenere sussistente, con riferimento ai rapporti tributari, la responsabilità solidale e illimitata dei soci per i **debiti della società** di persone ai sensi dell'[art. 2291](#) c.c. (Cass. 1° ottobre 2014 n. [20704](#), Cass. 8 novembre 2013 n. 25143).

Alla luce di tale orientamento si è posta la questione se la **responsabilità del socio** di cui all'[art. 2304](#) c.c. per i debiti della società di persone venga meno a seguito dell'esercizio del diritto di recesso da parte del socio.

In tema di responsabilità solidale d'imposta del socio di società di persone, occorre tenere presente l'ordinanza interlocutoria della Cassazione 30 luglio 2019 n. [20494](#) con la quale si è richiesta la valutazione per l'eventuale rimessione alle **Sezioni Unite** per risolvere il contrasto formatosi presso la Suprema Corte sulla questione della possibilità di notifica della [cartella di pagamento](#) o dell'accertamento esecutivo al socio di società di persone per debiti sociali in caso di mancata preventiva escussione del patrimonio sociale.

Sul punto, si confrontano due opposti orientamenti.

La più risalente giurisprudenza ritiene la notifica della cartella di pagamento al socio **nulla**, osservando come la violazione del beneficio di preventiva escussione vada fatta valere mediante l'opposizione agli atti esecutivi e dunque, nel rito tributario, mediante l'impugnazione dell'atto impositivo (Cass. 27 settembre 2018 n. [23260](#), Cass. 31 gennaio 2019 n. [2878](#)).

Coloro i quali aderiscono all'indirizzo di segno opposto, invece, ritengono che l'[art. 2304](#) c.c. non impedisca al creditore di munirsi, in via preventiva, di un **titolo esecutivo** da azionare nei confronti del socio, per cui, a prescindere dal beneficio dell'escussione, l'Agenzia delle Entrate può formare il ruolo e notificare la cartella di pagamento al socio (Cass. 16 giugno 2016 n. [12494](#) e, ancora recentemente, Cass. 24 gennaio 2019 n. [1996](#)). Sostenendo tale impostazione si afferma, dunque, la

sussistenza della responsabilità del socio per i debiti tributari della società e la sua soggezione all'azione esecutiva erariale benché questi sia privo della qualità di **obbligato d'imposta** e, in quanto tale, sia rimasto estraneo agli atti impositivi rivolti alla formazione del titolo nei confronti della società, a lui non notificati.

Sulla scorta di questi insegnamenti la recente pronuncia n. [1281](#) del 22 gennaio 2020 ha affermato, seppure con alcune precisazioni, che il socio il cui **recesso** sia intervenuto in epoca antecedente alla notifica dell'[avviso di accertamento](#) – o, comunque, del primo atto impositivo – può essere destinatario di una cartella di pagamento attraverso la quale l'Erario richieda il pagamento di debiti tributari sorti in capo alla società di persone.

Indispensabile per poter esercitare il diritto di difesa

Secondo i giudici tributari l'assenza di una previa notifica al socio degli atti che hanno portato alla formazione del titolo esecutivo – notificati solo alla società, debitrice principale e unico soggetto passivo di imposta – non determina una lesione del suo **diritto di difesa**, avuto riguardo alla possibilità, ai sensi dell'[art. 19](#), terzo comma del DLgs. n. 546/92, di impugnare, unitamente alla cartella di pagamento, anche tutti gli atti presupposti eventualmente non notificati, facendo valere vizi propri di quelli (*cf.* Cass. 25 maggio 2018 n. [13113](#)).

Affinché egli venga chiamato a rispondere del debito tributario, però, occorre che la parte motiva dell'atto impositivo sia adeguatamente approfondita: la cartella di pagamento non potrà limitarsi al mero rinvio all'avviso di accertamento precedentemente notificato alla società, ma dovrà contenere l'illustrazione degli **elementi di fatto** e delle **ragioni di diritto** posti a fondamento della pretesa erariale.

Sconto sul primo acconto IRAP definitivo

Lo hanno chiarito ieri fonti del MEF, sottolineando che non si tratta solo di un rinvio al 2021

/ Luca FORNERO e Savino GALLO

Mentre i tecnici del Governo stanno apportando gli ultimi ritocchi al testo del decreto "Rilancio", secondo quanto riportato dall'Ansa ieri, fonti del MEF hanno precisato che il **saldo 2019** e il **primo acconto IRAP 2020** dovuti a giugno sono definitivamente cancellati per tutti i soggetti con ricavi o compensi non superiori, nel 2019, a 250 milioni di euro (ad eccezione di banche, assicurazioni e amministrazioni pubbliche), come tra l'altro emergerebbe dalla relativa relazione tecnica ad oggi non ancora diffusa (si veda ["IRAP, esclusione del saldo 2019 e del primo acconto 2020 ad ampio raggio"](#) del 14 maggio 2020).

Secondo il MEF, la differente impostazione per la quale i versamenti dovuti a giugno 2020 sarebbero solo rimandati al 2021 "è priva di fondamento".

Un chiarimento in tal senso era stato richiesto, nella mattinata di ieri, anche dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili, secondo cui "il testo delle bozze del decreto Rilancio entrate in Consiglio dei Ministri che circola in queste ore e sul quale siamo purtroppo costretti a ragionare in assenza di testi ufficiali, non consente di considerare l'abbuono del primo acconto IRAP 2020 come uno sconto pari al 40% dell'imposta dovuta per questo anno, ma solo come un **differimento finanziario** al versamento del saldo a giugno 2021 di quanto risulterà dovuto per IRAP 2020 a consuntivo".

In attesa del testo ufficiale, che dovrà "essere **all'altezza delle aspettative** create", contemplando quindi "uno sconto vero e non solo un rinvio", Massimo Miani ha giudicato positivamente il chiarimento arrivato dal MEF sulla definitiva cancellazione del saldo e dell'acconto IRAP dovuti a giugno. "È quanto avevamo chiesto – ha commentato il Presidente del CNDCEC tramite una nota stampa –. Ora il nostro auspicio è che la scelta dell'Esecutivo emerga con **uguale chiarezza** an-

che dalla lettera della norma, perché, al di là delle ottime intenzioni e di quello che può essere scritto in una relazione tecnica che nessuno ha ancora visto, i dubbi che generava il testo delle bozze ufficiali del decreto Rilancio erano e sono, in punta di diritto, tutt'altro che privi di fondamento".

La posizione del MEF, dunque, andrebbe **recepita normativamente** nel testo finale del decreto o nell'iter di conversione in legge del provvedimento, specificando che dall'imposta dovuta per il 2020 (che emergerà dal relativo rigo della dichiarazione IRAP 2021) andrebbe scomputata, oltre alla seconda rata di acconto che sarà effettivamente versata a novembre 2020, anche la prima (figurativamente determinata in misura pari al 40% dell'IRAP dovuta per il 2019), pur se non versata.

Si supponga che un'impresa abbia indicato nel rigo IR21 della dichiarazione IRAP 2020 un'imposta dovuta per il 2019 pari a **10.000** euro e che, quindi, il primo acconto IRAP che non dovrà essere versato a giugno ammonti a **4.000** euro. Ipotizzando che a novembre venga versata la seconda rata in misura pari a 6.000 euro e che l'imposta dovuta per il 2020 sia pari a 8.000 euro, per come è formulata attualmente la disposizione, sembrerebbe che a giugno/luglio 2021 vada versato un saldo di 2.000 euro.

Fermo restando che l'intenzione del legislatore è quella di cancellare il primo acconto 2020, al fine di rendere definitivo lo sconto fiscale anche sul piano testuale, occorrerebbe stabilire normativamente che, oltre all'importo di **6.000** euro versato a novembre, sia scomputato dall'IRAP dovuta per il 2020 (che sarà indicata nella dichiarazione IRAP 2021) anche l'importo di **4.000** euro, per quanto non corrisposto: in tal modo, la dichiarazione IRAP 2021 chiuderebbe a credito per **2.000** euro.

Sanatoria per i rapporti di lavoro irregolari di agricoltori, colf e badanti

Per gli stranieri e gli italiani le istanze di regolarizzazione devono essere presentate tra il 1° giugno e il 15 luglio

/ Andrea COSTA

L'art. 110-*bis* della bozza del DL "Rilancio" prevede una sanatoria per l'emersione dei rapporti di lavoro irregolari. Tra il **1° giugno** e il **15 luglio** 2020 datori di lavoro e lavoratori potranno presentare apposita istanza di regolarizzazione, con modalità che verranno individuate in un apposito decreto interministeriale, con esclusivo riferimento ai **settori**: dell'agricoltura, allevamento e zootecnia, pesca e acquacoltura e attività connesse; dell'assistenza alla persona per sé stessi o per componenti della propria famiglia, ancorché non convinti, affetti da patologie o handicap che ne limitino l'autosufficienza; del lavoro domestico di sostegno al bisogno familiare.

Due le procedure previste.

La prima procedura riguarda i **datori di lavoro**, che potranno presentare istanza per dichiarare la sussistenza di un rapporto di lavoro irregolare in corso con **italiani o stranieri**, ovvero per concludere un contratto di lavoro di tipo subordinato con stranieri presenti irregolarmente sul suolo italiano. Ciò a condizione che gli stranieri non abbiano lasciato il territorio nazionale dall'8 marzo 2020, che siano stati sottoposti a rilievi fotodattiloscopici anteriormente all'8 marzo 2020, ovvero che abbiano soggiornato in Italia prima di tale data, così come riscontrabile dalla dichiarazione di presenza ex L. 68/2007.

Le istanze dovranno essere presentate all'**INPS** per i lavoratori italiani o cittadini di uno Stato membro della Ue, indicando la durata del contratto di lavoro e una retribuzione non inferiore a quella prevista dal contratto collettivo di lavoro di riferimento stipulato dalle organizzazioni sindacali e datoriali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale, mentre per gli altri lavoratori l'istanza dovrà essere presentata allo **sportello unico per l'immigrazione**. In entrambi i casi l'istanza dovrà essere presentata previo pagamento di un contributo forfettario di 400 euro per ciascun lavoratore e di un contributo forfettario per le somme dovute dal datore di lavoro a titolo retributivo, contributivo e fiscale che sarà oggetto di determinazione da parte del decreto interministeriale.

La seconda procedura riguarda i singoli **stranieri** il cui permesso di soggiorno – non rinnovato o convertito in un altro titolo di soggiorno – risulti scaduto dal 31 ottobre 2019. Questi potranno presentare istanza alla Questura per richiedere un permesso di soggiorno temporaneo di 6 mesi, a condizione che risultino presenti sul

territorio nazionale alla data dell'8 marzo 2020, che non si siano allontanati dall'Italia dalla medesima data e che abbiano svolto l'attività lavorativa nei tre settori richiamati in precedenza antecedentemente al 31 ottobre 2019.

Il permesso di lavoro temporaneo verrà **convertito** in permesso di soggiorno per motivi di lavoro qualora, nel periodo di validità del permesso di soggiorno temporaneo, lo straniero sia in grado di esibire un contratto di lavoro subordinato o, in alternativa, la documentazione retributiva e previdenziale che comprovi lo svolgimento dell'attività lavorativa nei settori richiamati. L'istanza è presentata previo pagamento di un contributo forfettario di 160 euro e di un onere, da stabilirsi con il decreto interministeriale, di massimo 30 euro.

Le istanze sono **inammissibili** per i datori di lavoro condannati negli ultimi 5 anni, anche con sentenza non definitiva, per una serie di reati tra i quali il favoreggiamento dell'immigrazione clandestina, lo sfruttamento della prostituzione e il reclutamento di minori da impiegare in attività illecite; sono esclusi dalle procedure di emersione, tra l'altro, quegli stranieri nei confronti dei quali sia stato emesso un provvedimento di espulsione o che siano considerati una minaccia per l'ordine pubblico o per la sicurezza dello Stato.

Nelle **more** dei procedimenti di regolarizzazione la presentazione dell'istanza consentirà lo svolgimento dell'attività lavorativa, fermo restando che, nel caso di presentazione da parte del datore di lavoro, lo straniero potrà lavorare esclusivamente per tale soggetto.

Sino alla conclusione delle procedure di regolarizzazione saranno **sospesi**, tranne particolari eccezioni, i procedimenti penali e amministrativi nei confronti del datore di lavoro e del lavoratore, sospensione che verterà meno in caso di rigetto dell'istanza.

Con l'accoglimento, la sottoscrizione del contratto di soggiorno e l'invio della comunicazione obbligatoria di assunzione i reati e gli illeciti amministrativi del datore di lavoro e del lavoratore si **estinguono**. Per i lavoratori con permesso di soggiorno scaduto, l'estinzione dei reati e degli illeciti amministrativi per il soggiorno illegale nel territorio nazionale consegue al rilascio del **permesso di soggiorno** per motivi di lavoro. Diversamente, per i lavoratori italiani e cittadini comunitari l'estinzione dei reati e degli illeciti amministrativi per il datore di lavoro consegue alla **presentazione dell'istanza**.

Confermato il cumulo tra sospensione COVID-19 e adesione

Dall'Agenzia delle Entrate via libera al triplice cumulo, includendo la feriale

/ Caterina MONTELEONE

La circ. Agenzia delle Entrate 6 maggio 2020 n. [11](#) ha ribadito, confermando le precedenti circ. 23 marzo 2020 n. [6](#) e 3 aprile 2020 n. 8, che nel caso in cui sia stata presentata istanza di accertamento con adesione a seguito del ricevimento di un avviso di accertamento "non si applica la **sospensione** prevista dall'art. 67 del Decreto, bensì quella prevista dal successivo articolo 83, con riguardo al termine per l'impugnazione".

L'interpretazione amministrativa conferma, quindi, l'orientamento secondo cui qualora il contribuente presenti istanza di [accertamento con adesione](#), i termini per l'impugnazione dell'atto ricevuto saranno sospesi per un periodo di 90 giorni, secondo quanto previsto con l'[art. 6](#) comma 3 e 12 comma 2 del DLgs. 218/97, al quale si somma il periodo di sospensione dei **termini processuali** introdotto con l'[art. 83](#) del DL 18/2020, per far fronte all'emergenza epidemiologica in atto.

L'Agenzia delle Entrate precisa che tale interpretazione è coerente con la considerazione che il termine di 90 giorni previsto dall'[art. 6](#) comma 3 del DLgs. 218/97, durante il quale è sospeso il termine per la presentazione del **ricorso**, deve essere considerato come se fosse un termine processuale, visto che viene rapportato al "termine per l'impugnazione".

Con la circolare in esame, l'Agenzia chiarisce, inoltre, che "qualora il periodo di sospensione previsto dall'[art. 6](#) comma 3 del DLgs. 218/97 dovesse cadere nel lasso temporale che va dal 1° agosto al 31 agosto 2020" si applica anche la **sospensione feriale** prevista dall'[art. 1](#) della L. 742/69.

Tale ulteriore precisazione è in armonia con l'[art. 74-quater](#) comma 18 del DL n. 193/2016, che ha sancito, mediante **interpretazione autentica**, che la sospensione da istanza di adesione è cumulabile con la sospensione feriale dei termini. L'intervento normativo richiamato si è, però, reso necessario per superare un (pur minoritario) orientamento giurisprudenziale che riteneva inapplicabile la sospensione feriale al periodo di 90 giorni conseguente alla presentazione dell'istanza di accertamento con adesione, in considerazione della natura "amministrativa" di tale termine.

Secondo l'orientamento giurisprudenziale richiamato, essendo il termine di 90 giorni finalizzato ad attuare il **contraddittorio** con l'amministrazione prima dell'inizio della fase processuale, si doveva escludere l'applicazione della sospensione feriale a tale termine.

L'inapplicabilità veniva ricondotta alla diversa natura del termine di 90 giorni e alla circostanza che la sospensione feriale dei termini di cui all'[art. 1](#) della L. 742/69 è limitata ai termini processuali.

Stabilizzazione ad una situazione già critica

L'orientamento giurisprudenziale richiamato rappresenta un elemento che deve essere preso in considerazione dai contribuenti per valutare se, nel determinare i termini per la presentazione del ricorso, possano **cumulare** ai 90 giorni previsti per lo svolgimento del contraddittorio ex [art. 6](#) comma 3 e 12 comma 2 del DLgs. 218/1997 gli ulteriori 64 giorni di sospensione dei termini processuali secondo quanto previsto con l'[art. 83](#) del DL 18/2020 (e i 31 giorni di sospensione feriale ex [art. 1](#) della L. 742/69).

Si ritiene, infatti, che, pur apprezzando e a livello sistematico condividendo l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate in relazione al cumulo dei termini, non si possa escludere, al 100%, il **rischio** che un giudice, condividendo l'orientamento giurisprudenziale richiamato e valorizzando la natura "amministrativa" del termine di 90 giorni previsto in caso di presentazione dell'istanza di accertamento con adesione, possa dichiarare tardivo il ricorso presentato nel termine lungo determinato a seguito della sospensione prevista con l'[art. 83](#) del DL 18/2020, seguendo l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria.

Oltretutto la circostanza che l'eccezione di tardività della presentazione del ricorso è sollevabile d'ufficio in qualsiasi stato e grado del giudizio lascia il contribuente esposto a tale rischio fino all'ultimo grado di giudizio.

Il problema dovrebbe essere superato a livello legislativo se verrà confermata la disposizione inserita nella bozza del **"DL Rilancio"** che è stata divulgata, la quale riconosce, in caso di istanza di adesione presentata dal contribuente, il cumulo della sospensione del termine di impugnazione per il periodo di 90 giorni dalla data di presentazione dell'istanza e la sospensione prevista dall'[art. 83](#) del DL 18/2020.

La Relazione illustrativa chiarisce che tale disposizione, avente natura interpretativa, viene inserita per garantire una maggior certezza relativamente ai termini per la notifica del ricorso avverso l'avviso di accertamento.

Contratti a termine prorogabili temporaneamente senza causale

Fino al 30 agosto sono possibili proroghe e rinnovi anche senza il requisito previsto dall'art. 21 del DLgs. 81/2015

/ Luca NEGRINI

Il legislatore dell'emergenza torna sulla disciplina dei contratti a tempo determinato con una norma di portata più ampia, dopo che in sede di conversione in legge del DL 18/2020 era stato introdotto l'art. 19-bis, per consentire la stipula di contratti a termine, anche in somministrazione, nonostante il ricorso alla cassa integrazione, ma senza intervenire sul sistema delle **causali** previsto dal DLgs. 81/2015 dopo le modifiche apportate dal DL 87/2018 (si veda "[Possibili proroghe e rinnovi dei tempi determinati](#)" del 24 aprile 2020).

Con la bozza del decreto legge "Rilancio", come richiesto da più parti, viene temporaneamente sospeso il sistema delle causali per le proroghe ed i rinnovi, stabilendo che in deroga all'art. 21 del DLgs. 81/2015, "per far fronte al riavvio delle attività in conseguenza all'emergenza epidemiologica da COVID-19, è possibile rinnovare o prorogare fino al **30 agosto 2020** i contratti di lavoro subordinato a tempo determinato in essere" anche senza rispettare le disposizioni di cui all'art. 19, comma 1 del DLgs. 81/2015.

Non sarà, quindi, necessario, per stipulare un nuovo contratto a tempo determinato con un lavoratore che sia stato già in precedenza assunto a termine o per prorogare oltre i dodici mesi un contratto in essere, che ricorrano esigenze temporanee ed oggettive, estranee all'ordinaria attività, ovvero esigenze di sostituzione di altri lavoratori o esigenze connesse ad incrementi temporanei, significativi e non programmabili, dell'attività ordinaria.

Lo scopo della disposizione è evidentemente quello di **agevolare** la proroga o il rinnovo di contratti a termine, superando in via temporanea le restrizioni introdotte dal decreto Dignità del 2018, così da favorire al massimo l'occupazione in questo momento, anche se di carattere precario. L'intento è lodevole, anche se è stato perseguito forse con un'eccessiva prudenza e con una formulazione che lascia margine a **dubbi interpretativi**.

Il primo dubbio è quello conseguente all'indicazione espressa contenuta nella disposizione, secondo cui la deroga all'art. 21 del DLgs. 81/2015 avviene per fare fronte al riavvio delle attività in conseguenza all'emergenza epidemiologica da COVID-19. Viene da chiedersi se la previsione indichi solo la finalità generale della norma oppure si traduca in una vera e propria specifica causale, tale da giustificare il rinnovo o la proroga dei contratti a termine solo se finalizzati a tale specifi-

co scopo, magari con la necessità di indicarlo anche nel rinnovo o nella proroga. Sembra ragionevole escludere tale necessità, ritenendo che la disposizione del decreto "Rilancio" non introduca una causale *ad hoc* di natura temporanea, ma si limiti ad indicare il **motivo** per cui il legislatore ha scelto di superare in via temporanea le restrizioni in materia di rinnovo e proroga dei contratti a termine.

Il secondo dubbio riguarda il limite temporale del 30 agosto 2020, che potrebbe essere inteso sia come data entro la quale debba avvenire la proroga o il rinnovo, restando irrilevante poi che il nuovo termine del contratto vada oltre tale data, oppure come **termine massimo** di durata della proroga o del nuovo contratto concluso a seguito di un rinnovo, così che le proroghe o i rinnovi senza causale non possano portare il rapporto a termine oltre la data del 30 agosto.

Questa seconda interpretazione appare più aderente al dato letterale e alla finalità enunciata dalla nuova disposizione, ma certo finisce per limitarne di molto la portata applicativa, valendo per pochi mesi – di cui, tra l'altro, l'ultimo tradizionalmente destinato alle ferie – la possibilità di proseguire in quei rapporti a termine altrimenti messi **a rischio** dal sistema delle causali.

Se si considera, poi, che il 16 di agosto scadrà anche il divieto di licenziamento per motivi economici che il decreto "Rilancio" ha prorogato fino a cinque mesi, modificando l'art. 46 del DL 18/2020 (si veda "[Proroga di tre mesi del divieto di licenziamento per motivi economici](#)" del 13 maggio 2020), si rischia davvero che alla fine di agosto, tra risoluzioni di rapporti di lavoro per motivi economici e scadenza di contratti a termine rinnovati o prorogati nell'emergenza solo fino al 30 agosto 2020, si assista ad un significativo **incremento** del numero di **disoccupati**, che almeno sotto il profilo dei rapporti a tempo determinato poteva essere evitato, attribuendo una portata più ampia alla deroga introdotta dal decreto "Rilancio".

Da ultimo è opportuna una precisazione, anche se ovvia. Il superamento temporaneo delle causali vale solo per le proroghe ed i rinnovi disciplinati dall'art. 21 del DLgs. 81/2015, ma non per i contratti a termine stipulati **fin dall'inizio** per una durata superiore a dodici mesi, per cui continua a valere anche in questo periodo di emergenza l'obbligo di indicare una delle causali previste dall'art. 19 del DLgs. 81/2015.

Credito d'imposta per l'adeguamento delle attività aperte al pubblico

L'agevolazione è pari al 60% delle spese sostenute nel 2020, per un massimo di 80.000 euro

/ Pamela ALBERTI

La bozza del DL "Rilancio" introduce un nuovo credito d'imposta del 60% delle spese sostenute nel 2020 per l'adozione di misure legate alla necessità di **adeguare** i processi produttivi e gli ambienti di lavoro.

L'agevolazione spetta ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione in luoghi **aperti al pubblico**, indicati in un apposito Allegato.

Come rilevato nell'ambito della relazione illustrativa, i possibili beneficiari del credito d'imposta sono quindi gli operatori con attività aperte al pubblico, quali tipicamente bar, ristoranti, alberghi, teatri e cinema.

In merito all'ambito oggettivo, il credito d'imposta è riconosciuto in relazione agli interventi necessari per far rispettare le **prescrizioni sanitarie** e le misure di contenimento contro la diffusione del virus COVID-19, ivi compresi quelli edilizi necessari per il rifacimento di spogliatoi e mense, la realizzazione di spazi medici, ingressi e spazi comuni, l'acquisto di arredi di sicurezza.

L'agevolazione spetta altresì in relazione agli investimenti di carattere **innovativo**, quali lo sviluppo o l'acquisto di strumenti e tecnologie necessarie allo svolgimento dell'attività lavorativa e per l'acquisto di apparecchiature per il controllo della temperatura dei dipendenti e degli utenti.

Si tratta tuttavia di una **prima elencazione**, posto che, come evidenziato dalla relazione illustrativa, in questa fase non è possibile identificare tutti i soggetti e tutte le categorie di investimenti necessari alla riapertura.

Per tale ragione viene previsto che, con successivo **decreto** del Ministro dello Sviluppo economico, di concerto con quello dell'Economia e delle finanze, possano essere identificati ulteriori soggetti aventi diritto e investimenti ammissibili all'agevolazione, sempre rispettando il limite di spesa.

Quanto al beneficio fiscale, l'agevolazione si sostanzia in un credito d'imposta in misura pari al **60%** delle spese suddette sostenute nel 2020, per un massimo di **80.000 euro**.

Cumulabilità con altre agevolazioni

Il credito d'imposta in esame, per espressa previsione, è **cumulabile** con altre agevolazioni per le medesime spese, comunque nel limite dei costi sostenuti.

Tale misura di favore potrebbe quindi cumularsi, salvo diversa disposizione dell'altra norma agevolativa, con il credito d'imposta per la sanificazione (si veda "[Credito d'imposta per la sanificazione al 60%](#)" del 13 maggio). Il credito d'imposta è utilizzabile nell'anno 2021 esclusivamente in compensazione mediante il modello F24, ai sensi dell'[art. 17](#) del DLgs. n. 241/97; a tal fine, non si applicano i limiti alle compensazioni previsti dall'[art. 1](#), comma 53 della L. n. 244/2007 (crediti da quadro RU) e di cui all'[art. 34](#) della L. 388/2000 (limite generale alle compensazioni).

Il credito d'imposta è inoltre **cedibile** ad altri soggetti, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione del credito. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, "da emanare entro 30 giorni dalla data di pubblicazione della legge di conversione del presente decreto legge", saranno stabilite le modalità per la comunicazione della cessione di credito e per il monitoraggio degli utilizzi del credito d'imposta.

Le disposizioni in esame si applicano, comunque, nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal Quadro temporaneo sugli **aiuti di Stato** (Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 *final* e successive modifiche).

Altri due mesi per la NASpI in scadenza tra il 1° marzo e il 30 aprile

Prevista la possibilità che i percettori di trattamenti a sostegno del reddito lavorino per 30 giorni in aziende agricole senza taglio del sussidio

/ Daniele SILVESTRO

Dalla bozza del decreto c.d. "Rilancio" emergono diverse novità in materia di ammortizzatori sociali, non solo per quelli in costanza di rapporto di lavoro, ma anche per quelli che agiscono in caso di **disoccupazione involontaria** (come la NASpI e la DIS-COLL), alcune delle quali legate anche al lavoro nel settore agricolo.

La prima novità riguarda la modifica dell'[art. 40](#) comma 1 del DL 18/2020 convertito (Cura Italia) in materia di sospensione delle misure di condizionalità, che passa, dagli attuali due, a **quattro** mesi. Pertanto, gli obblighi connessi alla fruizione del reddito di cittadinanza e i relativi termini previsti, le misure di condizionalità e i relativi termini previsti per i percettori di NASpI, DIS-COLL, nonché per i beneficiari di integrazioni salariali, sono sospesi fino al 17 luglio 2020. Resta ferma, comunque, la fruizione dei benefici economici da parte del soggetto.

La sospensione pari a quattro mesi opererebbe anche per gli adempimenti in materia di **assunzione obbligatoria** (ex [art. 7](#) della L. 68/1999), per le procedure di avviamento a selezione effettuate dalle Amministrazioni dello Stato e dagli Enti pubblici non economici (ex [art. 16](#) della L. 56/1987), nonché per i termini delle convocazioni da parte dei Centri per l'Impiego per la partecipazione ad iniziative di orientamento nell'ambito del patto di servizio personalizzato (ex [art. 20](#) comma 3 lett. a) del DLgs. 150/2015).

Tuttavia, la sospensione di cui sopra non trova applicazione per le offerte di **lavoro congruo** nell'ambito del Comune di appartenenza.

Ulteriore novità prevista dal decreto c.d. "Rilancio" riguarda la **proroga** dell'indennità di disoccupazione NASpI e DIS-COLL di ulteriori due mesi, a decorrere dal giorno di scadenza. In ogni caso, tale misura è limitata ai soli beneficiari della prestazione il cui periodo di fruizione termini nell'arco temporale compreso tra il 1° marzo e il 30 aprile 2020. L'importo riconosciuto per ciascuna mensilità aggiuntiva è pari all'importo dell'ultima mensilità spettante per la prestazione originaria. Condizione essenziale affinché il percettore del trattamento di disoccupazione possa fruire della proroga di due mesi del sussidio, è che lo stesso **non sia beneficiario** delle indennità di 600 euro previste per particolari categorie di lavoratori autonomi, subordinati e parasubordinati dagli [artt. 27, 28, 29, 30, 38 e 44](#) del DL

18/2020 convertito, nonché delle indennità previste dal decreto "Rilancio".

Proroga solo se non si è beneficiari dell'indennità di 600 euro

Si sottolinea, inoltre, un'altra importante novità riguardante i percettori di ammortizzatori sociali, questa volta, come accennato in premessa, legata alla promozione del lavoro nel **settore agricolo** e, più in particolare, alla mancanza di manodopera nei campi emersa in questo periodo di emergenza sanitaria. Infatti, le misure adottate allo scopo di fronteggiare la diffusione del COVID-19, tra le quali rientra il blocco delle frontiere, hanno determinato una netta diminuzione di lavoratori stagionali in tale settore.

Sotto questo punto di vista deve essere interpretata la disposizione contenuta all'interno del decreto "Rilancio", la quale prevede che, allo scopo di promuovere il lavoro agricolo, in relazione all'emergenza epidemiologica, i percettori di ammortizzatori sociali, limitatamente al periodo di sospensione a zero ore della prestazione lavorativa, di NASpI e DIS-COLL, nonché di reddito di cittadinanza, possono stipulare con i datori di lavoro del settore agricolo contratti a termine non superiori a 30 giorni (rinnovabili per ulteriori 30 giorni), **senza subire** la perdita o la riduzione dei benefici previsti, nel limite di 2000 euro per l'anno 2020. Inoltre, il lavoratore percettore del reddito di cittadinanza è dispensato dall'obbligo di comunicazione all'INPS circa l'avvio di attività di lavoro dipendente, di cui all'[art. 3](#) comma 8 del DL 4/2019.

Infine, può essere intesa sempre come una forma di promozione del lavoro in agricoltura anche l'[art. 105](#) comma 1-*quinquies* del DL 18/2020 convertito. Quest'ultimo prevede che, fino al termine dell'emergenza sanitaria derivante dalla diffusione del virus COVID-19, le disposizioni di cui all'[art. 74](#) del DLgs. 276/2003 si applicano anche a soggetti che offrono aiuto e sostegno alle aziende agricole situate nelle zone montane. Di conseguenza, tali soggetti **non sono considerati lavoratori** ai sensi dell'[art. 2](#) comma 1 lett. a) del DLgs. 81/2008. Come emerge dal decreto "Rilancio", tale previsione dovrebbe trovare applicazione non oltre il 31 luglio 2020.

Piani attestati a rischio inadempimento

Possibile il ricorso agli accordi di ristrutturazione dei debiti o ai concordati preventivi

/ Marco PEZZETTA

Alcuni piani attestati ex [art. 67](#) comma 3 lett. d) del RD 267/42 scricchiolano sotto il peso del *lockdown*. Un segnale è spesso rappresentato dal mancato rispetto dei *covenant* contenuti negli accordi di **rinegoziazione** del debito di loro esecuzione. Tali clausole hanno (anche) lo scopo di consentire alle banche di sapere per tempo se il piano **non** è più perseguibile o se sono state realizzate operazioni che incidono sul loro rischio; rappresentano, per così dire, un sistema pattizio di *early warning*.

Fra i *covenant* più caratterizzanti dei piani attestati si segnalano alcuni:

- **indici** di bilancio in merito alla congruità dei flussi di cassa agli impegni di rimborso e alla consistenza patrimoniale (i quozienti PFN/EBITDA e oneri finanziari/EBITDA, il rispetto dei limiti di cui agli [artt. 2446, 2482-bis, 2447 e 2482-ter](#) c.c.);

- *covenant* negativi quali divieto di distribuire dividendi, di contrarre debiti o di concedere garanzie.

Nelle crisi COVID i **rimedi** contrattuali tipici derivanti dalla violazione dei *covenant* non appaiono risolutivi. È difficile, ad esempio, che il periodo di grazia, generalmente concesso ma necessariamente contenuto a poche settimane, sia sufficiente a rimediare, dato che il disattendimento del piano dipende da eventi di sistema. Neppure la previsione di un margine di tolleranza dello scostamento dagli indici pare utile, in quanto il loro degrado è (o è atteso) importante.

La decadenza dal beneficio del termine, il recesso e la risoluzione, infine, non avrebbero altro effetto che "buttare il bambino e l'acqua sporca": l'impresa, per il solo fatto di dover pagare in un'unica soluzione tutto il debito, diverrebbe **immediatamente** insolvente, le banche perderebbero le tutele dell'accordo e potrebbero correre anche il rischio di successive azioni revocatorie, dato che, "indipendentemente dalla verifica dei dati aziendali da parte del professionista attentatore ... resta il dovere del giudice di compiere una valutazione ex ante in ordine alla verifica mirata alla ragionevole possibilità di attuazione del piano di risanamento, senza la quale l'esenzione dalla revocatoria non è ammissibile" (Cass. n. [13719/2016](#)).

Un'**eccezione** può essere rappresentata dai *covenant* relativi alla consistenza patrimoniale: ex [art. 6](#) del DL 23/2020, infatti e fino al 31 dicembre 2020, non si applicano gli artt. 2446, 2447, 2482-bis e 2482-ter c.c., così come non opera la causa di scioglimento ex [art. 2484](#) n. 4 c.c.

In tutti gli altri casi può emergere la necessità di chie-

dere uno o più *waiver* alle banche, che non dovrebbero irragionevolmente negarli, dato che le parti hanno, almeno in questo specifico frangente, obiettivi convergenti. Le imprese in parola, però, sono in genere classificate UTP *forborne* e quindi non possono godere della **moratoria** del DL [18/2020](#), né dell'accesso alle garanzie pubbliche del DL [23/2020](#). D'altro canto le banche sono tenute a valutare il loro merito creditizio con regole sostanzialmente immutate, nonostante la crisi epocale.

In questo quadro, un percorso operativo utile potrebbe essere:

- concordare una **moratoria** sugli obblighi informativi (molti bilanci 2019 non sono stati approvati: nel 2020 non sono necessarie le particolari ragioni ex [art. 2364](#) c.c. per i 180 giorni) e, se necessario, sui pagamenti; si tratterebbe di una c.d. "moratoria privata": una *forbearance*, quindi, i cui effetti negativi in termini di allungamento del periodo di remissione *in bonis* potrebbero essere coerenti con l'effettivo scenario futuro dell'impresa e, quindi, rappresentare un problema relativo;

- sottoscrivere un *addendum* all'accordo avente la natura, in sostanza, di uno *standstill* con cui, sulla base di informazioni previsionali **attendibili** (anche se l'urgenza potrebbe non consentirne l'attestazione), disciplinare le condizioni di utilizzo dell'accordato ed, eventualmente, della nuova finanza erogata; lo *standstill*, fisiologicamente temporaneo, faciliterebbe l'approvazione dei bilanci e il rilascio dei **giudizi** degli organi di controllo;

- redigere e attestare nel frattempo un piano **aggiornato**, alla luce di una più meditata analisi delle prospettive e dei correttivi gestionali e finanziari, in un quadro auspicabilmente completo di strumenti pubblici di rilancio.

Non è escluso che in alcuni casi si debba virare verso un accordo di ristrutturazione dei debiti o un **concordato** preventivo. Questi ultimi infatti consentono di estendere gli effetti anche a creditori estranei ai primi accordi ex art. 67, il cui coinvolgimento potrebbe ora divenire essenziale. Non va sottaciuto nemmeno che accordi di ristrutturazione e concordati hanno un processo più strutturato e, spesso, più breve dei piani attestati. Infine, come attenta dottrina ha evidenziato, l'emergenza potrebbe portare in auge gli istituti di cui all'[art. 182-septies](#) del RD 267/42: accordi di ristrutturazione con intermediari finanziari e convenzione di moratoria.

Titoli del circolante da svalutare se ceduti prima di approvare il bilancio

In questo caso, l'epidemia produce effetti già sul bilancio 2019

/ Silvia LATORRACA

L'emergenza sanitaria in corso ha determinato, tra l'altro, una forte volatilità e incertezza dei mercati.

Per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, l'eventuale riduzione del valore dei titoli (partecipativi e di debito) costituisce un evento di competenza dell'esercizio 2020 e, quindi, non deve essere recepita nei valori di bilancio 2019, ma soltanto **illustrata in Nota integrativa**, ove rilevante, nell'ambito dei fatti successivi alla chiusura dell'esercizio.

Ove il titolo fosse, poi, ceduto nel corso dell'esercizio 2020 oppure (a fronte del mantenimento del titolo in portafoglio) la riduzione del valore fosse confermata in sede di **chiusura dell'esercizio 2020**, il relativo valore dovrebbe essere, rispettivamente, stornato, con rilevazione di una perdita, oppure svalutato.

La riduzione del valore dei titoli potrebbe produrre effetti sul bilancio 2019 soltanto nella particolare ipotesi in cui gli stessi siano classificati nell'attivo circolante, gli amministratori intendano rilevarli nel bilancio 2019 in applicazione del **regime derogatorio** di cui all'[art. 20-quater](#) del DL 119/2018 conv. L. [136/2018](#) (senza, quindi, svalutarli al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, a condizione che la perdita non abbia carattere durevole) e i titoli siano venduti nel corso dell'esercizio 2020 prima dell'approvazione del bilancio 2019.

A tal riguardo, il [documento interpretativo OIC 4](#) (con cui la Fondazione ha fornito chiarimenti sul regime derogatorio ex DL [119/2018](#)) stabilisce che, per le perdite di carattere durevole che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio, ai fini della deroga si tiene conto delle disposizioni del documento OIC [29](#).

Inoltre, devono considerarsi confermate le posizioni del precedente [documento interpretativo OIC 3](#) (con cui la Fondazione aveva fornito chiarimenti sull'analogo regime derogatorio ex DL [185/2008](#), conv. L. [2/2009](#), applicabile negli esercizi 2008-2012), secondo cui non è ammesso il ricorso alla deroga ove il **minor valore** desumibile dall'andamento del mercato assuma carattere durevole. Pertanto, non è consentito l'utilizzo della deroga nei casi in cui gli elementi che rendono accertato il minor valore espresso dal mercato alla data di chiusura dell'esercizio intervengono dopo tale data. È il caso, ad esempio, della rilevazione delle perdite conseguenti alla vendita dei titoli sul mercato dopo la chiusura dell'esercizio.

Nel dettaglio, il documento interpretativo OIC 3 ha precisato che, nel caso in cui, tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di approvazione del bilancio, i titoli siano ceduti ad un **corrispettivo inferiore** a quello

risultante dall'applicazione della deroga, le attività devono essere iscritte, in ossequio ai principi generali di prudenza e competenza, "al (minor) valore di vendita nei limiti della perdita che sarebbe stata iscrivibile in base all'andamento del mercato".

Secondo l'OIC, la finalità della disposizione è di evitare svalutazioni sulla base di valori desunti da un mercato che versa in una situazione eccezionale di crisi e che potrebbe esprimere valori non corretti. Non pare, quindi, ragionevole ricorrere alla deroga nei casi in cui il minor valore espresso dal mercato assuma il **carattere della certezza**, come al momento del successivo realizzo del titolo.

Nel caso prospettato, quindi, il titolo deve essere valutato in base al **criterio ordinario** di cui all'[art. 2426](#) comma 1 n. 9 c.c., secondo cui "i titoli e le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni sono iscritti al costo di acquisto ..., calcolato secondo il numero 1), ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore".

Si consideri il seguente esempio:

- valore di iscrizione del titolo nel bilancio 2018: 100;
- valore di mercato a fine 2019: 90;
- prezzo di vendita a maggio 2020 (si ipotizza, qui, che il bilancio 2019 sia approvato nel termine di 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio): 70.

La perdita di 10 (100 - 90) deve essere rilevata **già nel bilancio 2019** (il titolo è rilevato, secondo gli ordinari criteri di valutazione, al minor valore di mercato, pari a 90).

L'ulteriore perdita di 20 (90 - 70) è, invece, di competenza dell'esercizio successivo.

Sotto altro profilo, secondo il documento interpretativo, nel momento in cui, tra la data di chiusura dell'esercizio e la data di approvazione del bilancio, la situazione economica, finanziaria e patrimoniale dell'emittente **si deteriora** in modo tale da **modificare la stima** circa l'esistenza di perdite durevoli di valore, si possono presentare le seguenti situazioni:

- il deterioramento costituisce l'effetto di situazioni i cui presupposti erano già presenti alla data di riferimento del bilancio, seppur non conosciuti: il valore del titolo deve essere ordinariamente svalutato;
- il deterioramento deriva ad un evento eccezionale chiaramente attribuibile al successivo esercizio: le valutazioni di fine esercizio devono essere effettuate senza tenere conto dell'evento in questione, ma è necessario fornire adeguata informativa nella Nota integrativa.

Punibile penalmente il datore che non fornisce le mascherine al lavoratore edile

Sanzioni sono previste anche per il lavoratore che non utilizza in modo appropriato i dispositivi di protezione individuale

/ Mario PAGANO

Non fornire ai lavoratori, impegnati nei cantieri edili, la mascherina protettiva, quale misura anti contagio COVID-19, potrebbe costare caro al datore di lavoro. Questo è quanto emerge dalla nota n. 156 del 13 maggio 2020, con la quale la Direzione centrale tutela, sicurezza e vigilanza sul lavoro dell'Ispettorato nazionale fornisce ulteriori e più dettagliate indicazioni al personale ispettivo in merito ai **controlli** connessi alla riapertura dei cantieri edili.

L'[art. 2](#) del DPCM 26 aprile 2020 ha, infatti, permesso alle aziende del settore edile di riprendere regolarmente l'attività lavorativa ma, ovviamente, nel rispetto del **protocollo condiviso** di regolamentazione delle misure per il contrasto e il contenimento della diffusione del virus COVID-19 negli ambienti di lavoro, sottoscritto lo scorso [24 aprile](#), sia nella sua versione generale, per tutti i settori d'impresa, sia per la parte dedicata allo specifico ambito della cantieristica edile.

Sul punto l'INL, nella nota in commento, ripercorre a grandi linee i punti fondamentali da rispettare per la ripresa dei lavori, sia per i titolari del cantiere che per tutti i subappaltatori e subfornitori presenti. In particolare, l'Ispettorato evidenzia la necessità di rispettare la **distanza sociale**, anche attraverso una rimodulazione degli spazi di lavoro, compatibilmente con la natura dei processi produttivi e con le dimensioni dei cantieri e di integrare, ove presente, il Piano di sicurezza e coordinamento. Il committente avrà il non facile onere, attraverso le figure preposte, di vigilare sull'adozione delle misure anti contagio.

Al riguardo appare interessante quanto ricordato dall'INL in merito all'[art. 16](#) del DL 18/2020 conv. L. [27/2020](#), secondo il quale, per contenere il diffondersi del virus COVID-19, fino al termine dello stato di emergenza, per i lavoratori che nello svolgimento della loro attività sono oggettivamente impossibilitati a mantenere la distanza interpersonale di un metro, sono considerati dispositivi di protezione individuale (DPI), di cui all'[art. 74](#) comma 1 del DLgs. 81/2008, le **mascherine chirurgiche** reperibili in commercio.

Partendo da tale assunto, la nota ricorda al personale ispettivo che, qualora il datore di lavoro non provveda a fornire ai lavoratori le previste mascherine, da utilizzare necessariamente, secondo il protocollo, tutte le volte in cui la lavorazione da eseguire in cantiere imponga di lavorare a distanza interpersonale minore di un metro e non siano possibili altre soluzioni organizzative, andrà in contro alla violazione di cui all'[art. 18](#)

comma 1 lett. d) del DLgs. 81/2008, per non aver fornito ai lavoratori i necessari e idonei dispositivi di protezione individuale. Una **contravvenzione punita penalmente** dall'[art. 55](#) del DLgs. 81/2008, con la pena dell'arresto da due a quattro mesi o con l'ammenda da 1.824,76 euro a 7.371,03 euro.

Se, però, il datore di lavoro fornisce le mascherine ma il lavoratore non le indossa, anche quest'ultimo sarà soggetto a conseguenze, quelle previste dall'[art. 59](#) comma 1 lett. a) dello stesso DLgs. 81/2008, che punisce con la pena dell'**arresto** fino a un mese o con l'**ammenda** da 245,70 a 737,10 euro la violazione dell'[art. 20](#) comma 2 lett. d). Tale disposizione prescrive ai lavoratori di utilizzare in modo appropriato i dispositivi di protezione messi a loro disposizione, tra i quali, come abbiamo visto, rientrano perfettamente anche le mascherine.

Necessario il coordinamento nella pianificazione di ogni singolo accesso

Sotto il profilo operativo dei controlli ispettivi, la nota ricorda il ruolo centrale affidato all'Ispettorato del Lavoro e al Comando Carabinieri per la tutela del lavoro, dall'[art. 9](#) del DPCM 26 aprile 2020, nella delicata fase di controllo del rispetto delle misure di sicurezza, previste dai protocolli anti contagio COVID-19. Il tutto sotto la stretta regia delle **Prefetture**, le quali possono avvalersi nelle operazioni di verifica, oltre che delle forze di polizia, anche dell'Ispettorato.

Appare, così, necessario un attento **coordinamento** nella pianificazione di ogni singolo accesso, il quale, per risultare maggiormente efficace, potrà coinvolgere più enti. In particolare gli ispettori, oltre che da carabinieri e in generale da forze di pubblica sicurezza, potranno essere affiancati, nei singoli interventi, anche dai funzionari dell'INAIL e delle aziende sanitarie.

Da sottolineare, infine, che, accanto alle attività di controllo, l'INL prevede appositi momenti di natura **informativa**, finalizzati proprio alla prevenzione e promozione della sicurezza e della legalità negli ambienti di lavoro, rivolti alle imprese artigiane, a quelle piccole e medie nonché alle rispettive associazioni di categoria. Gli eventi informativi dovranno il più possibile valorizzare le "buone prassi", anche attraverso la predisposizione di materiale divulgativo e di strumenti e metodologie di autoanalisi delle singole aziende.

Nell'attuale situazione di emergenza procedure di revisione da riconsiderare

Da CNDCEC e FNC linee guida per verificare la continuità aziendale, l'Informativa di bilancio e l'adequazione degli elementi probativi raccolti

/ Stefano DE ROSA

Il Consiglio e la Fondazione nazionale dei commercialisti hanno pubblicato il documento ["Le procedure di revisione ai tempi del COVID-19: la resilienza del sindaco-revisore"](#) dove vengono presi in esame gli impatti dell'attuale crisi sanitaria sulle attività del sindaco-revisore nello svolgimento delle **procedure** di revisione. Nelle premesse del documento viene evidenziato come, in considerazione dell'elevato grado di imprevedibilità del contesto di riferimento, che porterà ragionevolmente alla pubblicazione di ulteriori provvedimenti legislativi e/o rettifiche e chiarimenti di quelli già emanati, lo stesso "sarà oggetto di successive integrazioni e aggiornamenti, volti a garantire un costante supporto al sindaco-revisore che opera nell'attuale, inimmaginabile contesto di emergenza sanitaria".

Il testo è suddiviso in **sezioni** dedicate, rispettivamente, ai seguenti aspetti:

- gli effetti della crisi pandemica sui bilanci di esercizio, con l'individuazione degli aspetti critici ai quali il sindaco-revisore deve prestare maggiormente attenzione nello svolgimento del lavoro;
- il rischio di revisione, il *risk approach* nelle attività di vigilanza dell'organo di controllo, la valutazione degli elementi probativi raccolti, l'analisi degli eventi successivi alla chiusura del bilancio 2019, le procedure in tema di continuità aziendale, i riflessi sulla lettera di attestazione e sulla relazione di revisione e le criticità connesse all'attività di vigilanza e alla revisione dei bilanci 2020;
- i risvolti tecnologici, con l'evidenza delle soluzioni operative che possono garantire alle procedure implementate da remoto la maggiore efficacia, efficienza e sicurezza personale dei soggetti incaricati della revisione legale.

Inoltre, in allegato, sono forniti quattro **questionari** dedicati in maniera specifica all'emergenza da COVID-19 per i seguenti aspetti:

- conoscenza dell'impresa e del contesto in cui essa opera;
- identificazione e valutazione del rischio di frode;
- sistema di controllo interno;
- sistema informatico.

Con riguardo alla raccolta degli **elementi probativi** necessari per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, viene precisato che il professionista dovrà valutare eventuali limitazioni da evidenziare nella propria relazione. Inoltre,

potrebbe risultare opportuno inserire nella lettera di attestazione la descrizione delle modalità alternative di raccolta degli stessi, concordate con la società revisionata.

Particolare attenzione dovrà, poi, essere prestata all'esame degli **eventi successivi** alla chiusura del bilancio 2019. In particolare, tenendo presente il principio contabile OIC [29](#) e il contenuto del documento "Impairment test e COVID-19", pubblicato dall'OIC lo scorso 5 maggio, sarà necessario verificare che l'evento COVID-19 sia stato oggetto, in base all'impatto sulla specifica realtà aziendale, di adeguata informativa in Nota integrativa. Anche in tale ambito, si potrebbe ritenere opportuno o necessario integrare le attestazioni della direzione con un'ulteriore dichiarazione circa l'informativa fornita al sindaco-revisore e/o contenuta in Nota integrativa relativamente agli impatti prodotti dalla diffusione della crisi pandemica sui risultati dell'impresa.

Sterilizzati gli effetti della crisi pandemica sui valori di bilancio

Con riferimento al tema della **continuità aziendale** per il bilancio 2019 viene evidenziato come il decreto Liquidità abbia di fatto sterilizzato gli effetti della crisi pandemica sui valori di bilancio, sospendendo nella verifica della sussistenza del principio della continuità aziendale, le previsioni legate alle incertezze e agli effetti dell'emergenza da COVID-19 mentre nessuna esenzione è stata prevista in termini di informativa di bilancio.

In tale contesto, il **sindaco-revisore** dovrà:

- verificare attentamente la sussistenza del principio di continuità aziendale nella fase ante "coronavirus";
- appurare se nella Nota integrativa sia adeguatamente delineata la situazione della società revisionata e siano opportunamente evidenziate le aree maggiormente impattate dalla diffusione della crisi pandemica;
- richiedere un adattamento del contenuto delle attestazioni rilasciate dalla direzione in merito alle informazioni fornite sul presupposto della continuità aziendale;
- valutare possibili impatti sulla tipologia di giudizio da emettere.

Non slitta il termine di emissione della fattura anche se il dodicesimo giorno è festivo

La trasmissione al SdI non può essere posticipata al primo giorno lavorativo successivo

/ Luca BILANCINI

L'obbligo di emissione della fattura – sia essa analogica o elettronica – **non rientra** fra gli adempimenti compresi nel perimetro di applicazione del disposto di cui all'[art. 7](#) comma 1 lettera h) del DL 70/2011, in forza del quale possono essere rinviati al primo giorno lavorativo successivo i versamenti e gli adempimenti previsti da norme riguardanti l'Amministrazione finanziaria "che scadono il sabato o in un giorno festivo".

Così si è espressa l'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. [129](#) pubblicata nella giornata di ieri.

Il caso, tutt'altro che infrequente, riguarda un soggetto passivo il quale, dovendo certificare un'operazione effettuata in data 31 dicembre 2019, ha emesso (cioè a dire: trasmesso al Sistema di Interscambio) la fattura il 13 gennaio 2020, essendo il 12 un **giorno festivo**, ritenendo applicabile anche a tale fattispecie il già citato [art. 7](#) del DL 70/2011.

Va innanzitutto ricordato che alla luce di quanto disposto dall'[art. 21](#) del DPR 633/72 e dei numerosi chiarimenti di prassi in merito (fra tutti la circolare Agenzia delle Entrate 17 giugno 2019 n. [14](#)):

- la fattura "immediata", analogica o cartacea, deve essere emessa entro **dodici giorni** dalla data di effettuazione dell'operazione così come determinata dall'[art. 6](#) del DPR 633/72;
- la fattura deve contenere la data di **effettuazione** dell'operazione, qualora sia diversa da quella di emissione ([art. 21](#) comma 2 lett. g-bis) del DPR 633/72);
- nella e-fattura (cioè nel file XML in caso di documento in formato elettronico mediante SdI) deve essere indicata la **data** in cui la cessione di beni o la prestazione di servizi è **effettuata**, mentre quella di **emissione** è valorizzata dal **SdI** "all'atto della trasmissione del file al sistema".

Ciò premesso, qualora la trasmissione avvenga **oltre i termini** previsti dall'[art. 21](#) comma 4 del DPR 633/72, il documento si dovrà considerare emesso tardivamente con la conseguente applicazione della **sanzione** prevista dall'[art. 6](#) del DLgs. 471/97, in misura pari a un importo:

- tra il 90% e il 180% dell'IVA relativa all'imponibile non correttamente documentato con un minimo di 500 euro;
- da 250 a 2.000 euro se la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione dell'imposta;
- tra il 5% e il 10% dei corrispettivi non documentati in caso di operazioni non imponibili, esenti, non soggette

o soggette a inversione contabile (da 250 a 2.000 euro se la violazione non rileva ai fini della determinazione del reddito).

Come sottolineato dall'Agenzia delle Entrate, la fattura costituisce un documento destinato "alla **controparte** contrattuale", atteso che ai sensi della normativa nazionale e comunitaria (*cfr.* [art. 178](#) della Direttiva 2006/112/Ce), il possesso della fattura rappresenta un elemento indispensabile affinché possa essere esercitato il diritto alla **detrazione** dell'IVA da parte del cessionario o committente (si vedano "[Adempimenti IVA sospesi fino al 31 maggio](#)" del 23 marzo e "[L'emergenza non ferma l'emissione delle fatture](#)" del 6 aprile 2020).

La disposizione agevolativa che consente il differimento degli adempimenti qualora il relativo termine scada in un giorno festivo è applicabile nel caso in cui questi debbano essere posti in essere esclusivamente nei confronti dell'**Amministrazione** economico-finanziaria. Nel caso di specie, però, l'emissione della fattura interessa, come detto, anche una terza parte, per la quale la tempestiva **ricezione** del documento assume rilevanza.

In estrema sintesi, qualora la trasmissione del file al SdI sia avvenuta a **tredici** giorni dall'effettuazione dell'operazione, dovrà applicarsi la **sanzione** di cui all'[art. 6](#) del DLgs. 471/97, benché in misura fissa (da 250 a 2.000 euro), in considerazione del fatto che l'emissione è comunque avvenuta entro il termine per la liquidazione del tributo.

Chiarimento conforme alla prassi precedente

Le conclusioni contenute nel documento di prassi in commento sono sostanzialmente conformi a quelle già espresse dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 3 aprile 2020 n. [8](#), concernenti i termini di emissione delle fatture per i soggetti la cui attività era stata sospesa a causa dell'emergenza da COVID-19.

Anche in tale circostanza, infatti, veniva sottolineato come l'adempimento, per le sue caratteristiche, non poteva essere ricompreso fra quelli **sospesi** dal decreto "**Cura Italia**", sicché i soggetti passivi che avessero effettuato operazioni nei dodici giorni antecedenti alla data dell'interruzione dell'attività sarebbero stati comunque tenuti a emettere la fattura, in formato elettronico o analogico.

Passaggio da consolidato verticale a orizzontale senza interruzione

Secondo la Corte Ue, il passaggio non dovrebbe comportare l'interruzione della tassazione di gruppo

/ Gianluca ODETTO

La Corte di Giustizia dell'Unione europea ha emesso ieri, 14 maggio 2020, la sentenza relativa alla causa n. [C-749/18](#) (B) sul regime del **consolidato fiscale**, la quale potrebbe realisticamente porre alcuni interrogativi sulla conformità della legislazione italiana in materia.

Il caso è relativo a un gruppo al cui vertice staziona la società francese A, sotto la quale vi sono, a catena, la controllata diretta B, la controllata di quest'ultima F e altre società controllate da F. B, F e le controllate di F sono residenti in Lussemburgo e hanno optato per il consolidato fiscale "**verticale**" ai sensi della legislazione lussemburghese. La capogruppo francese controlla, poi, in modo diretto altre due società lussemburghesi (C e D), le quali non hanno rapporti partecipativi con B e hanno chiesto di fare parte di un unico consolidato, che a questo punto assumerebbe la veste di consolidato "**orizzontale**" tra le tre società B, C e D (unitamente alle controllate della prima), tutte controllate dalla capogruppo transalpina.

Oggetto del contendere presso la Corte di Giustizia è, in primo luogo, la liceità di una norma – come quella in vigore all'epoca dell'instaurarsi della controversia – che concedeva la possibilità di **optare** per la **tassazione consolidata** per le società residenti nello stesso Stato legate da rapporti partecipativi qualificati, negandola invece per le società controllate dalla medesima controllante non residente. La Corte, su questo punto, si è allineata alla sentenza relativa alle cause [C-39/13](#), [C-40/13](#) e [C-41/13](#) del 12 giugno 2014 (*SCA Holding*), che ha ravvisato in questa restrizione un'**incompatibilità** con il diritto comunitario e ha portato anche alla revisione della normativa italiana, con l'introduzione nel corpo dell'[art. 117](#) del TUIR del comma 2-bis.

Ma il vero interesse della sentenza di ieri sta nella seconda questione esaminata. La Corte, infatti, una volta "sdoganato" il consolidato orizzontale, ha stabilito che l'**obbligo di sciogliere** il consolidato preesistente (quello tra B, F e le sue controllate) prima di procedere al nuovo consolidato tra B, C e D (con conseguente rettifica dell'imposizione individuale delle società interessate) determina una **restrizione illegittima**, in quanto svantaggia le situazioni transfrontaliere rispetto a quelle interne (di fatto, se anziché fare entrare nel consolidato C e D si fossero "integrate" altre controllate di B non si sarebbe verificata alcuna ipotesi di interruzione del consolidato fiscale).

Come precisa il punto 54 della sentenza, quindi, costringere una società controllante a sciogliere il consolidato preesistente al fine di costituire una nuova integrazione orizzontale, "anche se la società controllata

integrante resta la stessa" (nel caso specifico B), viola gli articoli 49 e 54 del Trattato di funzionamento in tema di libertà di stabilimento.

Dal punto di vista della norma italiana, la fattispecie è oggetto di una **disciplina specifica** da parte del punto 7.1 del provv. Agenzia delle Entrate del [6 novembre 2015](#), ai sensi del quale, se la consolidante del "vecchio" consolidato (verticale) assume successivamente la veste di controllata designata ai fini del consolidato orizzontale, in relazione al consolidato preesistente non si producono gli effetti previsti dall'[art. 124](#) del TUIR. Questo effetto è, però, previsto in via transitoria, per le opzioni in essere al 2015, per cui, come ricordato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. [40/2016](#) (§ 4.1.1) in un caso molto simile a quello esaminato dalla Corte di Giustizia, di fatto verrebbe a esistere un unico consolidato con le nuove società entranti, senza che si verifichi un effetto interruttivo ai sensi dell'[art. 124](#).

A regime, invece, non essendovi una copertura normativa nel provvedimento del 6 novembre 2015, nel momento in cui la controllante del consolidato verticale divenga controllante designata del nuovo consolidato orizzontale, il consolidato preesistente dovrebbe **interrompersi** (nel caso di conferma da parte di tutti i soggetti interessati, peraltro, non vi sono effetti in termini di *recapture* di interessi passivi e acconti).

Da valutare la compatibilità della normativa italiana

Peraltro, una medesima causa di interruzione del regime è prevista dal punto 7.2 del provvedimento nel momento in cui la consolidante del vecchio consolidato (nel caso della Corte di Giustizia, B) opti per il nuovo consolidato orizzontale non in qualità di controllante designata, ma in qualità di **controllata** (è quello che succederebbe, ad esempio, se C o D venissero designate quali controllanti). Anche in questo caso, nel caso di conferma da parte di tutti i soggetti interessati non vi sono effetti in termini di interessi passivi e acconti.

Rimarrebbe, in sostanza, ferma la cessazione della tassazione di gruppo, che la richiamata circolare n. 40/2016 aveva giustificato con il fatto che, con il passaggio al consolidato orizzontale, muta la "testa" del consolidato stesso, al cui vertice è la capogruppo non residente (la controllante, infatti, è meramente "designata"): questo principio, alla luce della sentenza n. C-749/18, potrebbe vacillare, imponendo una soluzione tecnica che comporti la **continuità** delle posizioni in essere in luogo dell'interruzione del consolidato ai sensi dell'[art. 124](#) del TUIR.

Applicabile la soglia di 65.000 euro per il regime di franchigia IVA

L'Italia è autorizzata ad attuare la misura speciale dal 1° gennaio 2020 al 31 dicembre 2024

/ **Corinna COSENTINO**

È stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea di ieri la decisione di esecuzione Ue [2020/647](#) del Consiglio che conferma, per l'Italia, la possibilità di continuare a **esentare dall'IVA** i soggetti passivi (esercenti attività d'impresa, arte o professione) con volume d'affari non superiore a 65.000 euro.

La presentazione della proposta di decisione da parte della Commissione Ue era stata resa nota, fra l'altro, nell'ambito dell'[Informativa periodica](#) diffusa da CND-CEC e FNC l'8 aprile scorso.

L'**autorizzazione europea** risulta necessaria in quanto l'applicazione della suddetta soglia di 65.000 euro ai fini della "esenzione" dall'IVA costituisce una deroga all'[art. 285](#) primo comma della direttiva 2006/112/Ce, secondo il quale gli Stati membri possono concedere il regime di franchigia IVA ai soggetti passivi con volume d'affari fino a 5.000 euro.

In precedenza, con decisione [2008/737/Ce](#), l'Italia è stata autorizzata ad applicare una **misura speciale di deroga**, ai sensi dell'[art. 395](#) della direttiva, per esentare dal tributo i soggetti passivi con volume d'affari fino a 30.000 euro (peraltro con la possibilità ulteriore di elevare tale soglia "al fine di mantenere il valore dell'esenzione in termini reali"). L'autorizzazione ad innalzare il tetto fino a 65.000 euro annui, invece, è stata concessa con decisione [2013/678/Ue](#) fino al 31 dicembre 2016 e poi prorogata fino al 31 dicembre 2019.

Ora, facendo seguito alla richiesta pervenuta dall'Italia nel mese di luglio 2019, e dalla stessa successivamente rettificata (si veda "[Regime di franchigia IVA fino a 65.000 euro esteso al 2024](#)" del 9 aprile 2020), viene concessa l'autorizzazione a mantenere il tetto per il regime di franchigia IVA a **65.000 euro**. È in tale autorizzazione, lo si ricorda, che trova legittimità, a livello comunitario, l'esonero dall'applicazione dell'IVA per i soggetti che si avvalgono del regime forfetario ex [art. 1](#) commi 54-89 della L. 190/2014.

Le motivazioni della richiesta da parte dell'Italia sono in gran parte le medesime evidenziate ai fini delle precedenti autorizzazioni e consistono nella volontà di **ridurre gli oneri amministrativi** e i costi di conformità

sia per gli operatori economici di minori dimensioni, sia per le autorità fiscali, contribuendo altresì a semplificare la procedura di riscossione dell'IVA. Si specifica, inoltre, che la misura avrà un'incidenza trascurabile sul gettito nazionale complessivo riscosso allo stadio del consumo finale.

Resta ferma, poi, la possibilità per i soggetti passivi con volume d'affari fino a 65.000 euro di applicare il regime IVA normale in via facoltativa.

Deroga giustificata da obiettivi di semplificazione

È in considerazione di tali effetti positivi, coerenti con gli obiettivi di **semplificazione** della procedura di riscossione dell'IVA previsti dall'[art. 395](#) della direttiva 2006/112/Ce, che gli organi comunitari hanno ritenuto opportuno autorizzare l'Italia ad applicare la misura di deroga per un ulteriore periodo. Nello specifico, in base alla nuova autorizzazione la misura si applica dal **1° gennaio 2020 al 31 dicembre 2024**.

Secondo quanto evidenziato al considerando n. 16 della decisione del Consiglio Ue, la decorrenza dal 1° gennaio 2020 consente di evitare che l'applicazione della misura crei incertezza giuridica in relazione al periodo fiscale in corso. Il termine ultimo di applicazione, invece, come già rilevato dalla Commissione Ue (*cfr.* la proposta di decisione [COM \(2020\) 124 final](#)), è coordinato con l'entrata in vigore della direttiva [2020/285/Ue](#), adottata lo scorso 18 febbraio.

Quest'ultima, infatti, a partire dal 1° gennaio 2025, modifica le disposizioni relative al regime IVA speciale delle **piccole imprese** (artt. da [281](#) a [294](#) della direttiva 2006/112/Ce), prevedendo l'introduzione di rilevanti semplificazioni. In particolare, mediante la soppressione dell'[art. 285](#) e la riscrittura dell'[art. 284](#) della direttiva, ammette la possibilità per gli Stati membri di innalzare fino a un massimo di 85.000 euro (o del controvalore in moneta nazionale) la soglia di volume d'affari annuo al di sotto della quale è ammessa l'esclusione da IVA (si veda "[Possibile estendere il regime di franchigia IVA sino a 85.000 dal 2025](#)" del 3 marzo 2020).

Nessun obbligo di controllo di merito sul bilancio per il collegio sindacale

Il compito di eseguire procedure di controllo per accertare la verità, la correttezza e la chiarezza del bilancio spetta agli amministratori

/ Massimo BOIDI e Salvatore MATTIA

La responsabilità penale dei membri che compongono il collegio sindacale delle società rappresenta una tematica la cui interpretazione impegna tanto la giurisprudenza quanto la dottrina. I soggetti che compongono il collegio sindacale risultano titolari di una posizione di **garanzia**, rispetto all'operato dagli amministratori, in ordine alla gestione societaria; specie, ove si esaminino in forma completa le norme che ne regolano il ruolo.

L'[art. 40](#) c.p., cui è demandata la disciplina dei reati omissivi c.d. impropri, prescrive che "non impedire un evento che si ha l'obbligo giuridico di impedire, equivale a cagionarlo". Con particolare riferimento alla posizione di garanzia di cui i sindaci sono gravati rispetto alle condotte criminose tenute dagli amministratori nella gestione degli affari societari, la norma in commento presuppone proprio l'instaurarsi di un **concorso omissivo** tra le due figure societarie. Ad esempio, la responsabilità penale dei sindaci, che configura un concorso omissivo tra questi e gli amministratori, viene in rilievo qualora i primi adottino condotte criminose (omissive) attinenti alla tematica delle comunicazioni sociali.

È dunque evidente come la definizione della responsabilità penale dei sindaci ricollegata al ruolo che i medesimi ricoprono all'interno della società debba essere delineata tenuto conto tanto di quanto prescritto dalle norme e dalle linee guida che disegnano lo "statuto comportamentale del collegio sindacale", tanto dei contenuti che delineano la posizione di garanzia descritta. Infatti, il sindaco potrà essere chiamato a rispondere di concorso omissivo nel reato posto in essere dall'amministratore, solo ed esclusivamente entro i **limiti** dei suoi **doveri/poteri** di **attivazione** rispetto all'oggetto della contestazione.

Sul punto, a più riprese, dottrina e giurisprudenza hanno rilevato che, esistendo una responsabilità dell'organo di controllo in presenza di bilanci che espongano fatti non rispondenti al vero, spetterebbe ai sindaci operare ben oltre il mero controllo formale delle risultanze contabili, poiché involge anche un **controllo di merito** sull'operato degli amministratori. Tuttavia, in concreto, quanto riportato non sembra conformarsi alle prescrizioni che regolano la responsabilità degli organi di controllo societario, né tantomeno alle "[Norme di comportamento del collegio sindacale](#)" dettate dal CNDCEC.

Difatti, il controllo di **legalità** e il controllo contabile, quest'ultimo poi divenuto **revisione** legale, devono es-

sere considerati quali fattispecie distinte e separate. Questo anche alla luce della disciplina dettata dai DLgs. [6/2003](#) e [39/2010](#), emanato in attuazione della direttiva 2006/43/Ce, relativa alle revisioni legali dei conti, il cui [art. 14](#) comma 1 delinea proprio i compiti del revisore (o società di revisione). Questa disposizione, nel delineare i compiti dei revisori (società di revisione), stabilisce che tali soggetti:

- esprimono con apposita relazione un **giudizio** sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto e illustrano i risultati della revisione legale;
- **verificano** nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

Già il solo dettato della norma, anche in conformità con gli [artt. 2403](#) comma 1 e 2407 c.c., basta a sollevare il collegio sindacale dalla responsabilità connessa a controllo formale sulla contabilità (c.d. controllo di merito) che, invece, grava sull'amministratore. In tal senso, non si dovrà confondere il **controllo di legittimità** e rispetto delle procedure e/o prassi operative, demandato proprio al collegio sindacale, con il predetto controllo di merito (cfr. CNDCEC, "Norma 3.3 Vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione", 2015).

Controllo di legittimità da non confondere con il controllo di merito

Difatti, anche sulla scorta di quanto ritenuto dalla "Norma 3.7. Vigilanza in ordine al bilancio di esercizio e alla relazione sulla gestione", al collegio sindacale, se non sia incaricato della revisione legale, spetta lo svolgimento sul bilancio di esercizio solo dell'attività di vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto. In particolare, al collegio sindacale è demandato:

- vigilare sull'osservanza, da parte degli amministratori, delle **norme civili** sottese alla formazione, controllo, approvazione, deposito e pubblicazione del bilancio di esercizio;
- effettuare un **controllo sintetico** complessivo volto a verificare la corretta redazione del bilancio. La verifica della corrispondenza ai dati contabili e la loro valutazione spetta al revisore legale;
- richiedere chiarimenti e informazioni all'organo amministrativo ovvero all'incaricato della revisione legale, ove rilevi fatti o situazioni che incidono sulla rappresentazione in bilancio di operazioni sociali;
- formulare osservazioni e proposte, mediante una re-

lazione rivolta all'assemblea in sede di approvazione del bilancio di esercizio, ove non abbia ricevuto (o abbia ricevuto solo in parte) i predetti chiarimenti.

Anche la giurisprudenza, specie quella chiamata a pronunciarsi sulle fattispecie penalmente rilevanti gravanti sugli organi societari, non dovrebbe potersi esimere dal considerare le norme sin qui richiamate, spe-

cie in ordine alla rilevazione del c.d. **"dolo eventuale"**, da ritenersi sussistere in capo ai sindaci solo in presenza di ben determinate condizioni.

Ad oggi, comunque, è nota solo una pronuncia che si sia debitamente soffermata sulla distinzione dei compiti fra collegio sindacale e revisore (*cfr.* Trib. Genova 6 ottobre 2017 n. [8880](#)).

Imponibilità limitata per il beneficiario non residente di trust residente

Vi sono diversi punti da chiarire in merito alla tassazione dei redditi di fonte italiana in capo al beneficiario quando risulta residente all'estero

/ Maurizio CASALINI

Nel tentativo di delineare il regime fiscale applicabile ai beneficiari non residenti nel territorio dello Stato di redditi derivanti da un trust residente in Italia, si osserva in primo luogo che qualora alcuno tra i beneficiari individuati del trust sia un soggetto **non residente** nel territorio dello Stato, questi, come quelli residenti, dovrà presentare il modello **REDDITI**, ma solo per i redditi di fonte italiana imputatigli e sulla base della **dichiarazione** effettuata dal **trustee residente**.

A tal fine, va anzitutto verificato, ai fini dell'imponibilità in Italia, se il reddito rientra tra quelli di **fonte italiana** ai sensi dell'[art. 23](#) del TUIR: in mancanza, tale reddito non potrà essere imputato per trasparenza ai fini dell'imposizione a IRPEF in Italia.

Tra le diverse fattispecie previste all'[art. 23](#) del TUIR applicabili a un trust interno ve ne sono alcune che meritano qualche riflessione.

Innanzitutto, deve essere ricordato che la lettera b) del comma 1 considera redditi di capitale di fonte italiana solo quelli **corrisposti da soggetti residenti**, ne conseguirebbe che i redditi solamente imputati ma non corrisposti a beneficiari individuati non residenti sfuggirebbero, mancando il necessario nesso di collegamento, all'imposizione italiana.

Allo stesso modo manca il nesso di collegamento se si va ad analizzare la lett. g) del comma 1, che individua la territorialità italiana nei redditi imputati per trasparenza di cui agli artt. 5, 115 e 116, omettendo il richiamo all'[art. 73](#), comma 2 che regola il regime di trasparenza del trust.

Sembrerebbe, quindi, che in tali ipotesi i redditi imputati ma non corrisposti non siano imponibili in Italia.

Di diverso avviso è l'Agenzia delle Entrate che, nella circolare n. [61](#) del 27 dicembre 2010, ritiene che nel caso di beneficiari non residenti di trust italiani trasparenti o misti il reddito loro imputato vada considerato **prodotto in Italia** anche in caso esso non sia corrisposto, dal momento che la lettera g-sexies) dell'[art. 44](#) del TUIR ha definito una nuova tipologia di reddito di capitale che assume rilevanza per effetto della **sola imputazione**, e giustificando tale assunzione in forza della specialità della norma, che fa sì che il criterio dell'imputazione prevalga su quello della corresponsione previsto dal disposto, più generale della lettera b) del com-

ma 1 dell'[art. 23](#).

Va inoltre rilevato che la lettera b) del comma 1 non considera prodotti nel territorio dello Stato gli interessi e altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali, mentre la lettera f), sempre del comma 1, fa lo stesso con:

- le plusvalenze non qualificate di cui alla lettera c-bis) del comma 1 dell'[art. 67](#) del TUIR, derivanti da cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti **negoziati in mercati regolamentati**, ovunque detenute;
- le plusvalenze di cui alla lettera c-ter) del medesimo articolo, derivanti da cessione a titolo oneroso ovvero da rimborso di **titoli** non rappresentativi di merci e di certificati di massa negoziati in mercati regolamentati, nonché da cessione o da prelievo di valute estere rivenienti da depositi e conti correnti;
- i redditi da **strumenti derivati** di cui alle lettere c-quater) e c-quinquies) del medesimo articolo derivanti da contratti conclusi, anche attraverso l'intervento di intermediari, in mercati regolamentati.

Difficile escludere i redditi nei modelli dichiarativi

Si osserva, però, la difficoltà a operare tali esclusioni che sono applicabili a un soggetto non residente, ma che nel caso in esame richiedono l'inserimento nel modello REDDITI ENC di un trustee residente, a cui formalmente il reddito fa riferimento, e a cui tali norme **non risultano applicabili**.

Secondo quanto chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate n. [48/2007](#), non devono essere imputati i redditi di **natura finanziaria** soggetti a **ritenuta a titolo d'imposta** o a imposta sostitutiva, e per i quali non sorge alcun obbligo dichiarativo in capo al beneficiario non residente.

Anche in presenza di beneficiari non residenti, come precisato dalla circ. n. 48/2007 e confermato dalla ris. Agenzia delle Entrate n. [425/2008](#), i redditi patrimonializzati e assoggettati a imposta in capo al trust **non potranno** essere successivamente imputati quando il trustee dovrà o vorrà assegnarli ai beneficiari, in quanto trattasi di attribuzioni patrimoniali e, quindi, non rilevanti ai fini delle imposte sui redditi.

Nessuna detrazione IVA se l'immobile locato è abitativo

La Suprema Corte si è pronunciata sulle manutenzioni di un fabbricato locato per uso professionale

/ Stefano SPINA

La Cassazione, con l'ordinanza n. [7226/2020](#) affronta il tema della deducibilità dei costi e della detraibilità dell'IVA in riferimento ai lavori di **ristrutturazione** di un fabbricato, accatastato nella categoria catastale A/2 (abitazioni di tipo civile), sostenuti da un professionista che deteneva l'immobile in base ad un contratto di locazione (sebbene la pronuncia non sia chiarissima sul punto). Nello specifico il contribuente aveva interamente dedotto le spese nell'esercizio di sostenimento e detratto l'IVA, comportamenti invece contestati dall'Agenzia delle Entrate.

Per quanto riguarda le imposte dirette, in assenza di una disciplina specifica riferita alle miglione sui **beni di terzi**, l'Agenzia delle Entrate, con ris. n. [99/2009](#), ha a suo tempo affermato che le stesse sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili risultante all'inizio dell'anno e che l'ecedenza risulta deducibile in quote costanti nei 5 periodi d'imposta successivi.

Tale chiarimento risulta quanto mai necessario poiché l'art. 54 comma 2 del TUIR fa **esclusivo** riferimento alle spese relative all'ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione degli immobili, utilizzati nell'esercizio di arti e professioni, che non siano imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono. Nel caso specifico, come peraltro fa notare la circ. CNDCEC n. [1/IR](#) (§ 3) del 2008, in assenza del chiarimento sopra citato, mancando la proprietà del bene immobile mancherebbe il presupposto per la loro capitalizzazione.

Occorre, tuttavia, tenere a mente l'[art. 1576](#) c.c., secondo cui gli **oneri** di natura straordinaria sono a carico del locatore, per cui, come suggerisce lo studio n. [88-2011/T](#) (§ 7) del Consiglio nazionale del Notariato, per la deducibilità delle spese in capo al conduttore, serve una deroga alle disposizioni civilistiche risultante da un atto avente data certa. Al riguardo, potrebbe essere sufficiente la menzione dei lavori in capo al locatario nello stesso contratto di locazione assoggettato a registrazione. La Corte conferma, pertanto, in aderenza alla ris. n. [99/2009](#), la regola di deduzione prevista dal comma 2 dell'[art. 54](#) del TUIR, cassando il comportamento del contribuente che aveva invece dedotto l'intero costo nell'anno di sostenimento della spesa.

Per quanto riguarda, invece, la **detrazione dell'IVA** sulle spese di ristrutturazione, i giudici si soffermano sulla natura del bene, accatastato come A/2, e quindi abitativo. Infatti, l'[art. 19-bis1](#) lett. i) del DPR 633/72 sancisce l'indetraibilità oggettiva dell'IVA relativa all'acquisto di fabbricati, o di porzione di fabbricato, a destina-

zione abitativa e di quella relativa alla locazione o alla manutenzione, recupero o gestione degli stessi, salvo che per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione dei predetti fabbricati o delle predette porzioni. In pratica, in base a tale norma l'indetraibilità assoluta non opera solamente per le immobiliari di costruzione e di ripristino.

Inoltre, secondo quanto chiarito con la ris. n. [18/2012](#), "l'indetraibilità dell'imposta riguarda i **fabbricati abitativi** che risultano tali secondo le risultanze catastali e, in linea generale, prescinde dall'utilizzo effettivo dei medesimi (principio consolidato e da ultimo affermato nella circ. n. [12/E/2007](#))". Pertanto, secondo i giudici, l'accatastamento dell'unità, utilizzata come ufficio, nella categoria catastale A/2, la qualifica come "abitativa", per cui scatta la presunzione di indetraibilità oggettiva di tutte le spese di manutenzione, recupero o gestione, a nulla rilevando l'uso dell'immobile quale studio professionale.

Tale decisione risulta oltremodo penalizzante per il contribuente anche perché la medesima Corte, nella sentenza n. [8628/2015](#), riferita alla detraibilità dell'IVA sulla locazione di fabbricati abitativi, classificati nella categoria catastale A/2, ma utilizzati per l'attività di **affittacamere** (quindi con IVA al 10%), ne aveva riconosciuto la detraibilità. In tale fattispecie, a fronte del diniego alla detrazione da parte dell'Agenzia delle Entrate ex [art. 19-bis1](#) del DPR 633/72, i giudici avevano privilegiato la concreta destinazione del fabbricato all'attività imprenditoriale, come peraltro è avvenuto nel caso discusso dalla sentenza n. [7226/2020](#), a prescindere dalla classificazione catastale dell'immobile. In un caso analogo, nelle pronunce nn. 4606/2016 e 23694/2019, la detrazione è stata riconosciuta per immobili "abitativi" destinati ad attività agrituristiche.

Tale principio, peraltro consolidato nella giurisprudenza europea (tra tutti la "neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche (...) soggette all'IVA", citata nella Corte di Giustizia Ue 18 dicembre 2008, causa [C-488/07](#), *Royal Bank of Scotland*), risulta condiviso da altre sentenze della medesima Corte (Cass. nn. [3458/2014](#) e [6785/2009](#)) secondo cui il diritto alla detrazione dell'IVA "postula una necessaria **correlazione** fra i beni e i servizi acquistati e l'attività esercitata, nel senso che essi devono inerire all'impresa, anche se si tratti di beni non strumentali in senso proprio purché risultino in concreto destinati alla finalità della produzione o dello scambio nell'ambito dell'attività dell'impresa stessa".

Proroga degli adempimenti nella transazione fiscale

Restano esclusi i pagamenti per l'adesione alle definizioni agevolate dei carichi affidati all'agente della riscossione

/ Antonio NICOTRA

Con la circolare n. [11/2020](#), l'Agenzia delle Entrate affronta, tra gli altri, anche il tema dell'applicabilità dell'[art. 9](#) del DL 23/2020 (c.d. decreto liquidità) alle scadenze delle rate degli atti di **transazione** fiscale.

Per l'Agenzia, le scadenze dei pagamenti dei crediti tributari oggetto di trattamento ex [art. 182-ter](#) del RD 267/42, che ricadono nel periodo compreso tra il 23 febbraio 2020 e il 31 dicembre 2021, devono ritenersi **prorogate** di 6 mesi. Restano esclusi, invece, i pagamenti derivanti dall'adesione alle definizioni agevolate dei carichi affidati all'agente della riscossione (c.d. **rottamazioni bis e ter**), soggetta a regole e scadenze diverse.

L'[art. 9](#) comma 1 del DL 23/2020 proroga di **6 mesi** i termini per l'adempimento dei concordati e degli accordi omologati con scadenza tra il 23 febbraio 2020 e il 31 dicembre 2021.

In ragione di tale previsione, si richiede all'Agenzia delle Entrate se la disposizione possa trovare applicazione anche con riferimento ai pagamenti dei crediti tributari oggetto di trattamento ex art. 182-ter del RD 267/42 (quesito n. 5.11).

Per l'Amministrazione finanziaria, l'espressione "termini di adempimento", contenuta nell'art. 9 comma 1 del DL 23/2020, deve essere riferita alla tempistica prevista per il compimento degli adempimenti diretti all'**esecuzione** del piano di risanamento, oggetto del concordato o dell'accordo di ristrutturazione omologato, compreso l'obbligo di eseguire i **pagamenti** nei confronti dei creditori alle scadenze convenute.

Tale interpretazione è in linea con la *ratio* della norma, volta a salvaguardare le procedure di concordato preventivo o di accordi di ristrutturazione omologati, aventi **concrete** possibilità di successo prima della diffusione della crisi epidemiologica e che, in tale fase, potrebbero, invece, risultare irrimediabilmente **com-promesse**, con evidenti ricadute negative sulla conservazione delle strutture imprenditoriali rilevanti ai fini del ciclo produttivo ed economico.

Ne consegue, secondo l'Agenzia delle Entrate, che devono ritenersi prorogate di 6 mesi le **scadenze** dei pagamenti dei crediti tributari oggetto di trattamento ai sensi dell'art. 182-ter del RD 267/42, che ricadono nel periodo compreso tra il 23 febbraio 2020 e il 31 dicembre 2021.

Restano esclusi, invece, i pagamenti derivanti dall'adesione alle definizioni agevolate dei carichi affidati all'agente della riscossione (c.d. **rottamazioni bis e ter**).

Si evidenzia, in particolare, che l'istituto della rottamazione – stante la sua natura **eccezionale** – segue regole e scadenze diverse e, pertanto, indipendentemente dal contesto in cui si realizza, deve essere gestito, in assenza di specifiche disposizioni di legge, nel rispetto della normativa di riferimento.

In tal senso, secondo l'Agenzia, depone anche l'[art. 68](#) comma 3 del DL 18/2020 (conv. L. [27/2020](#)), che prevede il differimento al **31 maggio 2020** del termine di versamento del 28 febbraio 2020 di cui all'art. 3 commi 2 lett. b) e 23, e all'[art. 5](#) comma 1 lett. d) del DL 119/2018 (conv. L. [136/2018](#)), nonché all'[art. 16-bis](#) comma 1 lett. b) n. 2 del DL n. 34/2019 (conv. L. [58/2019](#)) e il termine di versamento del 31 marzo 2020 di cui all'[art. 1](#) comma 190 della L. n. 145/2018.

La norma, quindi, regola il differimento dei termini dei versamenti derivanti dai carichi oggetto di rottamazione, non includendoli nella previsione di cui al comma 1 dell'[art. 68](#) del DL 18/2020.

Restano confermate, invece, le scadenze dei pagamenti **successive** al 31 dicembre 2021.

Con riguardo agli accordi di ristrutturazione, inoltre, l'Agenzia delle Entrate precisa che la proroga **non** produce effetti rispetto al termine moratorio previsto dall'art. 182-ter ultimo comma del RD 267/42.

Tale norma stabilisce che la transazione fiscale conclusa nell'ambito dell'**accordo** di ristrutturazione di cui all'art. 182-bis è risolta "**di diritto**" se il debitore non esegue integralmente, entro 90 giorni dalle scadenze previste, i pagamenti dovuti alle Agenzie fiscali e agli Enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie.

Nessuna proroga per la risoluzione di diritto

Questo termine – entro il quale il debitore ha ancora la facoltà di eseguire il pagamento delle somme dovute senza incorrere nel **rischio** di risoluzione dell'atto transattivo – non equivale a un "termine di adempimento", ma costituisce un termine massimo di **tolle-ranza** per l'esecuzione di un versamento il cui termine di adempimento è già scaduto.

Tuttavia, se il termine di adempimento pattuito è slittato per effetto della proroga, il debitore potrà usufruire – alla **nuova** scadenza – dell'ulteriore termine di 90 giorni di cui all'art. 182-ter del RD 267/42, per evitare l'inadempimento rilevante ai fini della risoluzione di diritto.

Possibile richiedere alla CNPADC il contributo per l'affitto dello studio

/ REDAZIONE

Ci sarà tempo fino al **15 giugno** per richiedere alla Cassa di previdenza dei dottori commercialisti il **contributo** a fondo perduto per il pagamento del **canone di locazione** del proprio studio professionale. A renderlo noto è lo stesso ente di previdenza che, a partire da ieri, ha messo a disposizione degli iscritti la modulistica da compilare per poter presentare la domanda.

Si potrà fare **tutto on line**: accedendo all'area riservata del portale della CNPADC, i soggetti interessati potranno usufruire del servizio CSA, allegando alla domanda la copia del contratto di locazione o sublocazione e la documentazione di avvenuto pagamento dei canoni per i mesi rispetto ai quali si chiede il contributo.

"Crediamo sia fondamentale – commenta Walter Anedda, Presidente della Cassa – offrire un **servizio agile** per la richiesta di un contributo che può risultare importante per chi in questi mesi ha avuto difficoltà a incassare i compensi ma ha comunque dovuto sostenere delle spese non comprimibili".

Il contributo, che fa parte di un pacchetto di iniziative messo in campo dall'ente per sostenere gli iscritti in questo periodo di difficoltà, andrà a coprire il **50% dei canoni** di locazione corrisposti per il periodo compreso tra febbraio e maggio 2020, fino a un massimo di

mille euro totali. Potranno accedere al beneficio gli iscritti che, con riferimento all'anno d'imposta 2018, hanno dichiarato un **reddito** complessivo (calcolato sommando reddito professionale, eventuali pensioni e redditi di lavoro dipendente o assimilati) non superiore a **50 mila euro**. In più, sono esclusi i soggetti che, nel 2019, hanno percepito redditi da lavoro dipendente o pensione superiori a 20 mila euro.

Rientrano tra i possibili beneficiari, invece, **studi associati** e società tra professionisti. In questo caso, verrà erogato a ciascun socio un valore commisurato alla quota di partecipazione agli utili dello studio o della STP, risultante alla data della domanda. In ogni caso, il contributo non potrà essere superiore a mille euro per ogni singolo richiedente.

Quanto, invece, alle **modalità di erogazione**, la Cassa fa sapere che, una volta concluso il termine per la presentazione delle domande, verrà stilata una graduatoria secondo un criterio di precedenza inversamente proporzionale ai redditi dichiarati. In altre parole, i richiedenti con redditi dichiarati più bassi finiranno in cima alla graduatoria. A parità di reddito, verrà data precedenza al soggetto con l'età anagrafica inferiore.

Differiti al 20 maggio i versamenti delle accise previsti per il 16, nuove scadenze nel DL "Rilancio"

I termini relativi ai versamenti delle **accise** sui prodotti energetici e sull'energia elettrica previsti per il **16 maggio** sono differiti al **20 maggio** dal decreto legge "Rilancio" approvato due giorni fa dal Consiglio dei Ministri e di prossima pubblicazione in Gazzetta Ufficiale. Lo ha reso il Ministero dell'Economia e delle Finanze con un comunicato pubblicato ieri in serata.

Per tener conto degli effetti dell'emergenza COVID-19 sui consumi di questi prodotti e del gas naturale – spiega il MEF

– il decreto "Rilancio" ha previsto anche una **rimodulazione** dei versamenti in scadenza **tra maggio e settembre 2020**; la breve proroga tecnica prevista per maggio è disposta per consentire ai contribuenti di ricalcolare correttamente il prossimo versamento in scadenza.

Per le accise sui prodotti energetici, con esclusione del gas naturale, il decreto dispone che i versamenti relativi allo scorso mese di aprile possano essere effettuati entro il nuovo termine del 20 maggio **senza sanzioni e interessi**.

In caso di opzione al sistema contributivo modulo INPS "AP142" da allegare alla domanda di riscatto

L'INPS, con il messaggio n. [1982](#) pubblicato ieri, fornisce le prime istruzioni per la presentazione delle **domande di riscatto** nelle ipotesi di esercizio della facoltà che comporti la liquidazione della pensione esclusivamente con il sistema contributivo, in attesa che siano completati gli interventi procedurali necessari a rendere operativi gli effetti della circ. n. [6/2020](#). Con quest'ultima, l'Istituto ha illustrato che l'onere di riscatto sia determinato secondo il criterio del calcolo a percentuale nel momento in cui la liquidazione della pensione debba avvenire esclusivamente con il sistema **contributivo**.

Le domande di opzione al sistema contributivo sono presentate dagli interessati in modalità **telematica**, attraverso il servizio "Domanda di prestazioni pensionistiche", selezionando "Nuova prestazione pensionistica" e il successivo sottomenù "Certificazioni", "Diritto a pensione", "Opzione contributivo".

Le domande di riscatto sono invece presentate telematicamente attraverso il percorso ordinario a ciò dedicato. Nelle more dei predetti aggiornamenti, in caso di esercizio dell'opzione al contributivo, gli interessati avranno cura di compilare il modulo "**AP142**", che dovrà essere allegato alla domanda di riscatto cui si riferisce. A tal fine, si ricorda che la domanda di riscatto deve essere presentata, esclusivamente in via telematica, attraverso i servizi on line dell'Istituto, Contact center multicanale, Patronati e intermediari dell'Istituto.

Infine, con il messaggio in commento, l'INPS specifica che le indicazioni per la presentazione della domanda di riscatto valgono anche nel caso in cui la stessa sia presentata contestualmente alla **domanda di pensione** che comporti la liquidazione della stessa esclusivamente con il metodo contributivo.

Nuovo modello OT23 per chiedere la riduzione del tasso medio di tariffa per prevenzione per il 2021

Con una nota pubblicata ieri sul proprio sito istituzionale, l'INAIL ha comunicato la messa a disposizione del nuovo modello di domanda per la riduzione del tasso medio di tariffa per prevenzione per l'anno 2021 (c.d. "**OT23**"), ai sensi dell'art. 23 del DM [27 febbraio 2019](#), in relazione agli interventi migliorativi, adottati dalle aziende nel corso del 2020.

In merito alla struttura del nuovo modello, si segnala che questo è stato riorganizzato **eliminando** le differenziazioni degli interventi sulla base dei parametri trasversale/settoriale e generale/non generale. In tal modo – spiega l'INAIL – viene meno la condizione imposta nei modelli precedenti se-

condo la quale determinati interventi (generali) dovevano risultare attuati su tutte le posizioni assicurative territoriali dell'azienda.

È stata inoltre **semplificata** l'attribuzione dei punteggi e viene prevista l'estensione a più anni dell'arco di validità di interventi particolarmente significativi, purché risulti evidenza del mantenimento e della continuità di attuazione di tali interventi nell'anno precedente quello di presentazione della domanda. Tale possibilità, già prevista in limitati casi nel precedente modulo riduzione per l'anno 2020, è stata estesa a un più cospicuo numero di interventi.

Istituiti i codici tributo per versare l'IMI

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 23 pubblicata ieri, ha istituito i codici tributo per il versamento, con modello F24, dell'**imposta municipale immobiliare** (IMI) ex [art. 1](#) della L. n. 3/2014 della Provincia Autonoma di Bolzano.

Si ricorda che tale norma ha istituito, dal 2014, l'IMI, che sostituisce **integralmente** sul proprio territorio le imposte comunali immobiliari istituite con leggi statali, anche relative alla copertura di servizi indivisibili. Il versamento deve essere eseguito con modello F24 e le modalità devono essere stabilite dai provvedimenti di approvazione del modello e dei codi-

ci tributo dell'Agenzia delle Entrate. Inoltre, dal 1° ottobre 2017, il versamento spontaneo delle entrate tributarie dei Comuni e degli altri enti locali può essere effettuato, tra l'altro, mediante il sistema dei versamenti unitari.

Dunque, per consentire il versamento con F24 dell'IMI l'Agenzia ha ieri istituito i **codici tributo**:

- "3980" denominato "IMI - Provincia Autonoma di Bolzano - Imposta municipale immobiliare su abitazione principale e relative pertinenze";
- "3981" denominato "IMI - Provincia Autonoma di Bolzano - Imposta municipale immobiliare per i fabbricati rurali strutturali";

- "3982" denominato "IMI - Provincia Autonoma di Bolzano - Imposta municipale immobiliare per le aree fabbricabili";
- "3983" denominato "IMI - Provincia Autonoma di Bolzano - Imposta municipale immobiliare per gli altri fabbricati";
- "3984" denominato "IMI - Provincia Autonoma di Bolzano - Imposta municipale immobiliare per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D";
- "3985" denominato "IMI - Provincia Autonoma di Bolzano - Imposta municipale immobiliare - interessi";
- "3986" denominato "IMI - Provincia Autonoma di Bolzano - Imposta municipale immobiliare - sanzioni".

La risoluzione ha efficacia operativa dal **18 maggio 2020**.

Definiti i codici conguaglio per i trattamenti di CIG COVID-19

Con il messaggio n. [1997](#), pubblicato ieri, l'INPS ha fornito indicazioni per i datori di lavoro beneficiari dei trattamenti di integrazione salariale con causale **COVID-19** (CIGO, assegno ordinario e CIG in deroga di cui al DL [9/2020](#) e DL [18/2020](#)) che decidono di anticipare la prestazione ai propri dipendenti, con successivo recupero delle somme tramite **conguaglio** contributivo.

In particolare, l'Istituto previdenziale ha inteso agevolare i predetti datori di lavoro nell'individuare i **codici** di conguaglio associati alle autorizzazioni da indicare nel flusso UniEmens.

A tal fine, l'INPS ha disposto l'invio di comunicazioni **PEC** alle aziende, tramite Comunicazione bidirezionale, con oggetto "Comunicazione sulle autorizzazioni-conguagli CIG", e notifiche via e-mail ai rispettivi intermediari, contenenti i codici di conguaglio associati alle **autorizzazioni**, da esporre all'interno della sezione "DenunciaAziendale" della denuncia UniEmens.

Inoltre, il codice di conguaglio è reperibile nel sito

www.inps.it, all'interno del "Cassetto previdenziale Aziende" - "Dati complementari" accedendo all'applicazione "Cruscotto Cig e Fondi di Solidarietà", nell'ambito dei Servizi per le Aziende e consulenti.

Ancora, l'INPS ricorda che le imprese che hanno richiesto il pagamento diretto sono tenute ad inviare il modello **"SR41"** semplificato, per consentire il calcolo e la liquidazione della prestazione.

Operativamente, il flusso UniEmens, per i lavoratori destinatari del pagamento **diretto** per l'intero mese, va valorizzato esclusivamente con il codice "LAVSTAT NR00" senza indicare le settimane e l'evento figurativo.

Diversamente, ove i periodi di CIG a pagamento diretto interessino una **frazione** di mese, il flusso dovrà essere compilato con le consuete modalità, con riferimento esclusivamente al periodo non interessato dalla CIG a pagamento diretto, mentre per i periodi coperti da integrazione salariale a pagamento diretto i **dati retributivi** dei lavoratori saranno trasmessi tramite il modello "SR41".

Raccomandazioni della Commissione Ue sui rimborsi con voucher

La Commissione europea, nella Raccomandazione (Ue) [2020/648](#) del 13 maggio 2020 ha dato alcune indicazioni relativamente ai buoni offerti a **passaggeri** e **viaggiatori** come alternativa al rimborso per pacchetti turistici e servizi di trasporto annullati nel contesto della pandemia di COVID-19.

Con l'intenzione di rendere i buoni più "attraenti" rispetto al rimborso in denaro, così da attenuare i problemi di liquidità degli operatori, i voucher dovrebbero essere **caratterizzati**, tra l'altro, da:

- un periodo minimo di validità di **12 mesi**, con rimborso monetario entro 14 giorni dalla relativa data di scadenza, se il buono non è stato riscattato;
- la possibilità di utilizzo per il pagamento di **qualunque** nuova prenotazione realizzata prima della data di scadenza degli stessi, anche qualora il servizio sia prestato dopo tale data;
- la possibilità di utilizzo per pagare qualunque servizio di

trasporto o pacchetto turistico offerto dal **vettore** o dall'organizzatore;

- la possibilità di estenderne l'uso per effettuare prenotazioni con altri **operatori** facenti parte dello stesso gruppo di società;
- la trasferibilità ad altro **passaggero** senza costi aggiuntivi;
- la possibilità di prevedere un **valore** superiore all'importo dei pagamenti effettuati per il pacchetto turistico o il servizio originariamente prenotato.

La Commissione, inoltre, ha precisato che gli Stati membri dovrebbero considerare la possibilità di istituire regimi di garanzia per i buoni, che garantiscano ai passeggeri o ai viaggiatori il rimborso in caso di insolvenza dell'emittente. Quale misura offrano agli operatori un vantaggio sotto forma di miglioramento della liquidità, essi costituirebbero **aiuti di Stato** ai sensi dell'[art. 107](#) paragrafo 3 lett. b) del TFUE e

devono essere notificati alla Commissione affinché ne valuti la compatibilità con il mercato interno. Lo stesso vale per gli eventuali regimi di sostegno alla liquidità che gli Stati intendano porre in essere a favore degli operatori dei settori dei viaggi e dei trasporti, nel caso in cui tali sostegni non siano concessi a condizioni di mercato.

Se, invece, gli Stati membri decidono di soddisfare le richieste di rimborso dei passeggeri o dei viaggiatori a seguito del **fallimento** dell'operatore, unicamente a vantaggio dei passeggeri e dei viaggiatori, tale misura non costituirebbe un aiuto di Stato e potrebbe essere attuata senza previa approvazione della Commissione.

Sanzione interdittiva per i delitti di falso in bilancio e infedeltà patrimoniale

La Corte di Cassazione, nella sentenza n. [15139](#) depositata ieri, ha confermato l'applicazione della **sanzione interdittiva** del divieto di esercitare imprese o uffici direttivi per la durata di un anno emessa nei confronti del presidente di una cooperativa per i delitti di falso in bilancio ed infedeltà patrimoniale (rispettivamente disciplinati dagli [artt. 2621 c.c.](#) e [2634 c.c.](#)).

Costui era, infatti, accusato di essersi appropriato di somme di denaro per un importo di 340.000 euro e di aver, in seguito, annullato contabilmente il relativo credito a tale titolo vantato dalla cooperativa nei suoi confronti, appostando al conto economico un **costo fittizio** di pari importo.

Nella medesima qualità aveva affidato ad una società di cui era socio unico e, quindi in **conflitto di interessi**, incarichi per prestazioni di servizi per complessivi 400.000 euro, provo-

cando alla cooperativa un danno patrimoniale.

Il Tribunale di merito aveva, in proposito, affermato che i prelievi dai conti societari erano indebiti e che da tali conti risultavano bonifici ed assegni diretti sui suoi conti correnti personali e quelli della moglie.

Per i giudici di legittimità, la ricostruzione degli elementi indiziari risulta **in armonia** con le caratteristiche della fattispecie di infedeltà patrimoniale, nella quale è necessario che ricorrano i seguenti presupposti: un interesse dell'amministratore in conflitto con quello della società; la deliberazione di un atto di disposizione di beni sociali; un evento di danno patrimoniale intenzionalmente cagionato alla società amministrata; il fine specifico, in capo all'agente, di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o altro vantaggio (Cass. n. [40446/2019](#)).

Diffida ad adempiere con termine inferiore a 15 giorni solo in presenza delle condizioni di legge

La Corte di Cassazione, nella sentenza n. [8943](#), pubblicata ieri, ha fornito alcune indicazioni relativamente alla possibilità di prevedere, nella diffida ad adempiere, un termine per l'adempimento **inferiore** a 15 giorni.

L'[art. 1454 c.c.](#) dispone che la diffida non possa indicare un termine inferiore a 15 giorni, "salvo diversa pattuizione delle parti o salvo che, per la natura del contratto o secondo gli usi, risulti **congruo** un termine minore".

Con particolare riferimento alla congruità del termine, la Corte ha precisato che questa deve essere valutata in relazione alla **natura** del contratto o agli **usi**, mentre non può ritenersi congruo un termine inferiore ai 15 giorni per il solo fatto che fossero stati rivolti precedenti solleciti al debitore per l'adempimento, in quanto tale circostanza non attiene alla natura del contratto, ma a un comportamento omissivo del debitore.

Analogamente, non giustificano un termine di adempimento ridotto:

- la mancata **contestazione** dell'adeguatezza del termine da parte del debitore destinatario della diffida (sempre che tale mancata contestazione non assuma significato ai fini della conclusione tacita dell'accordo in deroga);
- la mancata indicazione di un **diverso termine** da parte del debitore, posto che la legge non prevede tale onere;
- il **protrarsi** dell'inadempienza del debitore oltre il termine assegnato, in quanto la valorizzazione di tale comportamento presuppone l'efficacia del termine inferiore contenuto nella diffida.

Se, dunque, la diffida prevede un termine inferiore in assenza delle condizioni disposte dall'[art. 1454](#) comma 2 c.c., essa è inidonea a produrre la **risoluzione** del contratto.

Possibile modificare i dati autodichiarati per i percettori di Rdc

Con il messaggio n. [1983](#) pubblicato ieri, l'INPS ha reso noto di aver rilasciato un'**utility** che consente alle Strutture territoriali di aggiornare i dati autodichiarati in domanda, purché questa sia in corso di istruttoria e non sia stata oggetto di revoca o decadenza e purché non sia esaurita la durata (18 me-

si) della prestazione di **reddito e pensione di cittadinanza**.

Nel dettaglio, è possibile variare:

- i **dati anagrafici** del richiedente la carta e del tutore, ove presente;
- lo stato di cittadinanza e del luogo di residenza del richie-

dente;

- i dati del documento di riconoscimento del richiedente e/o del tutore;
- i recapiti per le comunicazioni (dati di domicilio, e-mail e

telefono cellulare).

Tutte le modifiche potranno essere richieste presso le Strutture territoriali dell'INPS, anche **tramite PEC**, previo possesso di idonea documentazione.

Aperto il canale per l'invio del 730 precompilato, l'Agenzia ha reso disponibile una guida dedicata

Da ieri è possibile **inviare il 730 precompilato** e l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato una [guida](#) che spiega le procedure da seguire.

Come ricorda l'Amministrazione finanziaria in un comunicato stampa, è ora quindi possibile accettare il 730 precompilato o integrarlo accedendo con SPID, le credenziali dell'Agenzia, la Carta nazionale dei servizi o il PIN dispositivo INPS. La scadenza per l'invio è fissata al **30 settembre 2020**. L'Agenzia ha reso noto che oltre 1,3 milioni di cittadini hanno consultato la propria dichiarazione nei primi 9 giorni dal lancio, per un totale di quasi 2 milioni di accessi. Tra i più attivi i cittadini della Lombardia, seguiti da Lazio, Piemonte e Veneto.

Da ieri sono anche possibili le modifiche al modello **REDDITI**, che potrà essere inviato **dal 19 maggio al 30 novembre**.

Come anticipato, è disponibile anche una guida dedicata al

730 precompilato, che spiega le **procedure da seguire** per inviare la propria dichiarazione, da come richiedere le abilitazioni necessarie a come verificare il rimborso spettante, da come annullare un 730 già inviato, se è stato commesso un errore, a come predisporre una dichiarazione congiunta. Inoltre, sottolinea l'Agenzia, vengono ricordate tutte le scadenze, le novità di quest'anno e i vantaggi del "fai da te".

Il comunicato ricorda infine che resta sempre a disposizione dei cittadini il sito **"InfoPrecompilata"**, con informazioni, date e scadenze da ricordare e le risposte alle domande più frequenti. È possibile ricevere anche **assistenza telefonica**, dal lunedì al venerdì, dalle 9 alle 17 e il sabato dalle 9 alle 13, tramite i numeri 800.90.96.96 (da rete fissa), 06 966.689.07 (da cellulare) e +39 06.966.689.33 (per chi chiama dall'estero).

Possibile integrare l'una tantum di 5.600 euro per mesotelioma non professionale

L'INAIL, con la circolare n. [20](#) pubblicata ieri, fornisce le istruzioni per il riconoscimento, a beneficio dei malati di **mesotelioma non professionale** o dei relativi eredi, della prestazione una tantum per le annualità 2015-2020, come stabilito dall'[art. 1](#), comma 186 della L. 27 dicembre 2017 n. 205.

Dell'**una tantum** in esame possono beneficiare, indipendentemente dalla cittadinanza, tutti i soggetti affetti da mesotelioma contratto tramite esposizione familiare a lavoratori impiegati, in Italia, nella lavorazione dell'amianto oppure tramite esposizione ambientale avvenuta sempre sul territorio nazionale. In caso di decesso del soggetto affetto, la prestazione economica è destinata agli eredi.

In riferimento al *quantum* della prestazione economica, per l'anno 2020, l'importo della prestazione economica è pari a 10.000 euro ([art. 11-quinquies](#) del DL 162/2019), contro i 5.600 euro inizialmente previsti per il triennio 2015-2017. Al riguardo, l'INAIL ha precisato che coloro che abbiano beneficiato

della prestazione assistenziale una tantum nella misura di 5.600 euro possono richiedere l'integrazione della prestazione fino alla concorrenza dell'importo di **10.000** euro.

Si ricorda che la prestazione esaminata (o la sua **integrazione**) non può cumularsi con quella erogata dal Fondo per le vittime dell'amianto a causa dell'esposizione di natura professionale ed è erogata, nei confronti degli aventi diritto, in un'unica soluzione entro 90 giorni dalla presentazione dell'istanza, a condizione che la documentazione amministrativa e sanitaria sia completa.

Tuttavia, tenendo presente che, a causa dell'emergenza sanitaria in corso, l'[art. 42](#) del dl 18/2020 (conv. L. [27/2020](#)) ha disposto la **sospensione** di diritto del decorso dei termini di decadenza relativi alle richieste di prestazioni erogate dall'INAIL dal 23 febbraio 2020 sino al 1° giugno 2020, gli adempimenti e i termini previsti nella circolare in commento sono da intendersi sospesi.