

Mercoledì 13 maggio 2020

IL CASO DEL GIORNO

Servizi di gestione rifiuti con IVA al 10% anche per gli intermediari

/ Corinna COSENTINO

I servizi di gestione dei rifiuti beneficiano, in ambito IVA, di alcune agevolazioni. Una di queste attiene all'applicabilità dell'aliquota IVA ridotta del 10% per i servizi di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo di rifiuti urbani [...]

PAGINA 2

IL PUNTO FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Per i nuovi residenti dal 2020 lettura a specchio della raccomandazione OCSE

/ Franco DANTE e Federica CALOJA

Con lo studio del 3 aprile 2020 "OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis", l'OCSE ha formalizzato alcune soluzioni interpretative [...]

PAGINA 13

FISCO

Credito d'imposta per la sanificazione al 60%

Il DL Rilancio incrementerebbe l'agevolazione fino a 60.000 euro per ciascun beneficiario

/ Pamela ALBERTI

In dirittura d'arrivo il c.d. decreto Rilancio: il Preconsiglio dei Ministri iniziato lunedì e ripreso ieri dovrebbe aver apportato le modifiche tecniche necessarie al testo. Il Consiglio dei Ministri, atteso già ieri in serata, non è stato tuttavia convocato, ma potrebbe essere in programma già **oggi**, dal momento che l'accordo politico sulle misure contenute nel decreto è stato raggiunto.

Nell'ambito del decreto una delle misure più attese dovrebbe essere l'incremento del credito d'imposta per la sanificazione, che spetterebbe nella misura del **60%** delle spese sostenute, fino ad un massimo di 60.000 euro per ciascun beneficiario. L'art. 64 del DL 18/2020 convertito (c.d. "Cura Italia"), allo scopo di incentivare la sanificazione degli ambienti di lavoro, quale misura di contenimento del contagio del virus COVID-19, ha introdotto un credito d'imposta sulle spese di sanificazione sostenute nel 2020. L'art. 30 del DL 23/2020 (c.d. "Liquidità"), in corso di conversione in legge, ha este-

so tale agevolazione anche all'acquisto di dispositivi di protezione individuale (si veda "Credito d'imposta per la sanificazione in attesa di regole" del 10 aprile).

Nella bozza del c.d. DL "Rilancio" sarebbe ora prevista l'abrogazione di tali disposizioni, facendo confluire la disciplina del credito d'imposta per la sanificazione in un nuovo articolo.

In base a tale nuova disposizione, l'agevolazione spetterebbe anche agli **enti non commerciali**, compresi gli enti del Terzo del settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti.

Come anticipato, il credito d'imposta sarebbe riconosciuto in misura pari al **60%** (in luogo del precedente 50%) delle spese sostenute nel 2020 per la sanificazione degli ambienti e degli strumenti utilizzati, nonché per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti. Il credito d'imposta spetta fino ad un massimo di 60.000 euro (in luogo dei precedenti 20.000 euro) per ciascun beneficiario, [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Rinvio al 16 settembre con limiti per gli avvisi bonari in presenza di rateazione

Sospensione dei contributi previdenziali per i soci lavoratori da chiarire

Proroga di tre mesi del divieto di licenziamento per motivi economici

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Tax credit per le spese di sanificazione al palo per risorse insufficienti

/ Enrico ZANETTI

La vera e propria valanga di richieste che ha sommerso Invitalia per il bando "Impresa Sicura" (si veda "«Impresa Sicura», richieste di rimborso per oltre un miliardo" del 12 [...])

PAGINA 4

Servizi di gestione rifiuti con IVA al 10% anche per gli intermediari

Per l'applicazione dell'aliquota ridotta deve guardarsi alla nozione di "gestione" recata dalla normativa vigente

/ Corinna COSENTINO

I servizi di gestione dei rifiuti beneficiano, in ambito IVA, di alcune agevolazioni. Una di queste attiene all'applicabilità dell'aliquota IVA ridotta del 10% per i servizi di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo di rifiuti urbani e speciali.

L'agevolazione è prevista dal punto n. 127-*sexiesdecies* della Tabella A, parte III, allegata al DPR [633/72](#), il quale, però, non richiama tra i servizi "agevolati" le prestazioni rese dai soggetti che agiscono in veste di **intermediari**, ossia da coloro che dispongono il recupero e lo smaltimento dei rifiuti per conto terzi, assicurandone la collocazione migliore.

In alcuni casi, peraltro, tali soggetti possono prestare il servizio senza che ciò si accompagni alla materiale **detenzione dei rifiuti**. Può quindi sorgere il dubbio che le operazioni svolte da questi ultimi debbano essere assoggettate a IVA con aliquota ordinaria.

Occorre innanzitutto rilevare che il punto n. 127-*sexiesdecies* della Tabella citata, allegata al DPR [633/72](#), nel prevedere l'applicazione dell'aliquota IVA del 10% per i servizi connessi al **ciclo dei rifiuti**, fa ancora riferimento alle prestazioni di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo di cui all'[art. 6](#) comma 1 lett. d), l) e m) del DLgs. 22/97, nonostante tale decreto sia stato abrogato per effetto del DLgs. [152/2006](#). Infatti, sebbene negli ultimi decenni la normativa in materia ambientale sia mutata, la disposizione fiscale in parola non è stata oggetto di conseguenti aggiornamenti.

Per chiarire i dubbi sorti circa l'ambito applicativo dell'agevolazione in argomento, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta prima con le risoluzioni nn. [248](#) e [249](#) del 12 settembre 2007 e poi con circolare n. [43](#) del 12 maggio 2008. In tali occasioni, è stato precisato che, a seguito della **abrogazione** del DLgs. [22/97](#), il richiamo a quest'ultimo operato dal n. 127-*sexiesdecies* della Tabella A, parte III, allegata al DPR [633/72](#) deve intendersi riferito al DLgs. [152/2006](#), che ha riordinato la disciplina in materia ambientale. In particolare, l'Agenzia ha chiarito che, ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta per i servizi di gestione, stoccaggio e deposito

temporaneo dei rifiuti, deve farsi riferimento alle **definizioni** recate dall'[art. 183](#) del DLgs. 152/2006.

Successivamente all'emanazione dei documenti di prassi citati, la normativa è stata oggetto di ulteriori modifiche. Infatti, a partire dal 25 dicembre 2010, per effetto delle novità introdotte dall'[art. 10](#) del DLgs. 205/2010, la nozione di **"gestione" dei rifiuti** contemplata dalla normativa di settore è stata ampliata, includendovi anche le operazioni svolte dagli intermediari nel ciclo di smaltimento. In base all'[art. 183](#) comma 1 lett. n) del DLgs. 152/2006, attualmente vigente, l'attività di gestione include le operazioni di raccolta, il trasporto, il recupero e lo smaltimento dei rifiuti, compresi il controllo di tali operazioni e gli interventi successivi alla chiusura dei siti di smaltimento, nonché le operazioni effettuate in qualità di commerciante o intermediario (...).

Agevolazione ammessa anche in assenza di detenzione

La medesima disposizione, alla lettera l), specifica che per **"intermediario"**, ai fini della disciplina in esame, deve intendersi qualsiasi impresa che dispone il recupero e lo smaltimento dei rifiuti per conto terzi, compresi gli intermediari che non ne acquisiscono la materiale disponibilità. Può dunque concludersi che anche le prestazioni rese dagli intermediari "senza detenzione" dei rifiuti beneficiano dell'applicazione dell'aliquota IVA del 10%.

Peraltro, una conferma in tal senso è stata fornita più recentemente con la risposta all'interpello n. [954-28/2017](#) del 12 aprile 2017, nella quale l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che, per delineare l'ambito applicativo dell'aliquota agevolata, è necessario fare riferimento alla **normativa vigente** e, perciò, ha richiamato la nozione di "gestione" dei rifiuti di cui all'[art. 183](#) lett. n) del DLgs. 152/2006, nel testo aggiornato, comprendente le prestazioni degli intermediari.

Credito d'imposta per la sanificazione al 60%

Il DL Rilancio incrementerebbe l'agevolazione fino a 60.000 euro per ciascun beneficiario

/ Pamela ALBERTI

In dirittura d'arrivo il c.d. decreto Rilancio: il Preconsiglio dei Ministri iniziato lunedì e ripreso ieri dovrebbe aver apportato le modifiche tecniche necessarie al testo. Il Consiglio dei Ministri, atteso già ieri in serata, non è stato tuttavia convocato, ma potrebbe essere in programma già **oggi**, dal momento che l'accordo politico sulle misure contenute nel decreto è stato raggiunto.

Nell'ambito del decreto una delle misure più attese dovrebbe essere l'incremento del credito d'imposta per la sanificazione, che spetterebbe nella misura del **60%** delle spese sostenute, fino ad un massimo di 60.000 euro per ciascun beneficiario.

L'[art. 64](#) del DL 18/2020 convertito (c.d. "Cura Italia"), allo scopo di incentivare la sanificazione degli ambienti di lavoro, quale misura di contenimento del contagio del virus COVID-19, ha introdotto un credito d'imposta sulle spese di sanificazione sostenute nel 2020. L'[art. 30](#) del DL 23/2020 (c.d. "Liquidità"), in corso di conversione in legge, ha esteso tale agevolazione anche all'acquisto di dispositivi di protezione individuale (si veda "[Credito d'imposta per la sanificazione in attesa di regole](#)" del 10 aprile).

Nella bozza del c.d. DL "Rilancio" sarebbe ora prevista l'abrogazione di tali disposizioni, facendo confluire la disciplina del credito d'imposta per la sanificazione in un nuovo articolo.

In base a tale nuova disposizione, l'agevolazione spetterebbe anche agli **enti non commerciali**, compresi gli enti del Terzo del settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti.

Come anticipato, il credito d'imposta sarebbe riconosciuto in misura pari al **60%** (in luogo del precedente 50%) delle spese sostenute nel 2020 per la sanificazione degli ambienti e degli strumenti utilizzati, nonché per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti. Il credito d'imposta spetta fino ad un massimo di 60.000 euro (in luogo dei precedenti 20.000 euro) per ciascun beneficiario, nel limite complessivo di 200 milioni di euro per l'anno 2020 (in precedenza lo stanziamento invece era di 50 milioni di euro).

La nuova disposizione agevolativa estenderebbe anche l'**ambito applicativo** dell'agevolazione, includendo nella norma i chiarimenti che erano stati forniti dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. [9/2020](#) ed ulteriori dispositivi di sicurezza, quali termometri e **termoscanner**.

Sarebbero infatti ammessi al "nuovo" credito d'imposta le spese sostenute per:

- la **sanificazione** degli ambienti nei quali è esercitata l'attività lavorativa e istituzionale e degli strumenti

utilizzati nell'ambito di tali attività;

- l'acquisto di dispositivi di protezione individuale, quali mascherine, guanti, visiere e occhiali protettivi, tute di protezione e calzari, che siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea;

- l'acquisto di prodotti detergenti e disinfettanti;

- l'acquisto di dispositivi di sicurezza diversi da quelli di cui sopra (vale a dire diversi da quelli individuali), quali termometri, termoscanner, tappeti e vaschette decontaminanti e igienizzanti, che siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea, ivi incluse le eventuali spese di installazione;

- l'acquisto di dispositivi atti a garantire la distanza di sicurezza interpersonale, quali barriere e pannelli protettivi, ivi incluse le eventuali spese di installazione.

Per la prima volta sarebbero altresì fornite indicazioni in merito alle **modalità di utilizzo** dell'agevolazione, non menzionate nelle norme attualmente in vigore. Il credito d'imposta potrebbe essere utilizzato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa ovvero in compensazione mediante il modello F24, ai sensi dell'[art. 17](#) del DLgs. 241/97; non si applicherebbero né il limite alla compensazione dei crediti da quadro RU, pari a 250.000 euro, di cui all'[art. 1](#), comma 53 della L. 244/2007, né il limite generale alle compensazioni di cui all'[art. 34](#) della L. 388/2000.

Sarebbe inoltre espressamente disposto che il credito d'imposta **non** dovrebbe **concorrere** alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'IRAP, rendendolo quindi fiscalmente irrilevante per il beneficiario.

Resta sempre il rinvio ad un **provvedimento attuativo**, questa volta del direttore dell'Agenzia delle Entrate, che "entro 30 giorni dalla data di pubblicazione della legge di conversione del presente decreto legge", stabilirà i criteri e le modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta, anche al fine del rispetto del limite di spesa (per un'analisi dei profili critici, si veda "[Tax credit per le spese di sanificazione «al palo» per risorse insufficienti](#)" di oggi).

Le disposizioni del presente articolo si applicano comunque nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Quadro temporaneo sugli aiuti di Stato (comunicazione della Commissione europea C (2020) 1863 final e successive modifiche).

Si rileva, inoltre, che il DL Rilancio dovrebbe introdurre anche un nuovo credito d'imposta sulle spese per l'adeguamento degli **ambienti di lavoro**.

Tax credit per le spese di sanificazione al palo per risorse insufficienti

Anche i correttivi presenti nelle bozze del decreto "Rilancio" non sembrano poter incidere sulle vere ragioni dello stallo di due mesi sull'attuazione

/ Enrico ZANETTI

La vera e propria valanga di richieste che ha sommerso Invitalia per il bando "Impresa Sicura" (si veda "[«Impresa Sicura», richieste di rimborso per oltre un miliardo](#)" del 12 maggio 2020) rende impossibile per il Governo ignorare l'**ordine di grandezza** delle risorse che devono essere messe a disposizione del meccanismo del credito di imposta concesso a fronte delle spese sostenute nel 2020 da imprese ed esercenti arti e professioni per la sanificazione dei luoghi di lavoro e per l'acquisto di dispositivi di protezione personale destinati a dipendenti e collaboratori.

L'[art. 64](#) del decreto Cura Italia (DL [18/2020](#)), che ha introdotto questo tax credit, pari al **50%** delle spese sostenute e documentate fino a un massimo di 20.000 euro, ha stanziato appena 50 milioni di euro (tanti quanti ne erano stati messi a disposizione del bando dall'[art. 43](#) del medesimo decreto Cura Italia).

L'[art. 30](#) del decreto Liquidità (DL [23/2020](#)), senza aggiungere un euro al predetto stanziamento (ma, del resto, di "liquidità" quel decreto aveva soltanto il nome), ha espressamente incluso nell'ambito delle **spese agevolate** quelle "per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e altri dispositivi di sicurezza atti a proteggere i lavoratori dall'esposizione accidentale ad agenti biologici e a garantire la distanza di sicurezza interpersonale", a fianco di quelle "di sanificazione degli ambienti e degli strumenti di lavoro" cui faceva già riferimento l'[art. 64](#).

La mancata emanazione del decreto attuativo, previsto dal comma 2 dell'[art. 64](#) del decreto Cura Italia, ha lasciato sino ad oggi **nel limbo** questa misura; nonostante, a dire il vero, avrebbe dovuto rivestire una certa importanza e urgenza per il Governo, ove lo Stato sia genuinamente interessato incentivare ambienti di lavoro "covid-sostenibili" e non soltanto a sanzionare eventuali mancanze dei datori di lavoro.

Le oltre 110.000 richieste di partecipazione al bando "Impresa Sicura" di Invitalia, per un valore complessivo superiore al miliardo di euro, pervenute in meno di tre quarti d'ora dall'apertura telematica dei termini di

presentazione, mettono il Governo, alle prese con il decreto Rilancio, in una posizione non facile, ma almeno fanno chiarezza.

Anche perché, mentre il bando di Invitalia è riservato alle sole imprese, il credito di imposta è previsto anche a favore di esercenti arti e professioni e, nella volontà che emerge dalle bozze del decreto Rilancio in vista del Consiglio dei Ministri, anche agli **enti non commerciali**.

Le stesse bozze, prefigurano un aumento del credito di imposta dal 50% al 60% (si veda "[Credito d'imposta per la sanificazione aumentato al 60%](#)" di oggi) e un incremento del **tetto di spese** ammesse da 20.000 euro a 60.000 euro, con il contemporaneo aumento delle risorse disponibili da 50 milioni a 200 milioni, ma è del tutto evidente che la sostanza non cambia quanto a ormai acclarata inadeguatezza dello stanziamento rispetto al beneficio fiscale "promesso" sulla carta.

Numeri alla mano, i 200 milioni potrebbero non bastare a soddisfare le richieste nemmeno nel caso in cui venissero mantenute la percentuale del 50% e il tetto di 20.000 euro di spesa previsti dall'[art. 64](#) del decreto Cura Italia.

Quello che intanto rimane certo è che una misura entrata in vigore il 17 marzo 2020 ed avente per oggetto un aspetto a dir poco **essenziale** nell'ottica della "convergenza" tra tutela della salute e tutela dell'economia, quale appunto la creazione di luoghi di lavoro "covid-sostenibili", continua a restare soltanto sulla carta a due mesi di distanza.

Eppure, se c'era una misura da far entrare in vigore subito e sulla quale spingere magari anche fino al 110%, dando certezze e motivazioni a non perdere un minuto e a non badare a spese, era lecito attendersi che fosse proprio questa.

La verità è che, fino a quando le risorse stanziato non saranno **adeguate** al credito di imposta concesso sulla carta, scrivere un decreto attuativo, che determini più soddisfazione che mal di pancia nella platea dei potenziali beneficiari, costituirà esercizio impossibile.

Rinvio al 16 settembre con limiti per gli avvisi bonari in presenza di rateazione

Slittano solo le rate che scadono dall'8 marzo al 31 maggio

/ Alfio CISSELLO e Giorgio INFRANCA

Il decreto legge "Rilancio", stando alle bozze, prevede una proroga al 16 settembre senza sanzioni e interessi degli **avvisi bonari** i cui termini di pagamento scadono dall'8 marzo 2020 al 31 maggio 2020.

Se si analizza più da vicino la questione, si nota che, però, si tratta di una proroga "a macchia di leopardo", siccome se si è in presenza di una rateazione la proroga non opera per tutte le rate, ma solo per quelle che scadono nello **iato temporale** descritto.

Riepilogando brevemente la disciplina, ai sensi degli [artt. 2, 3 e 3-bis](#) del DLgs. 462/97, se il contribuente intende definire l'avviso bonario (fruendo così della riduzione delle sanzioni a 1/3 per la [liquidazione automatica](#) o a 2/3 per il [controllo formale](#)), deve pagare tutte le somme o la prima rata entro i successivi trenta giorni. Tralasciamo, per semplicità, il caso del bonario recapitato **all'intermediario**, ove il termine è di novanta giorni per effetto dell'[art. 2](#) comma 3-bis del DL 203/2005.

Il rispetto del termine è molto importante, specie quando riguarda la totalità delle somme o la prima rata: ferme restando le tolleranze dell'[art. 15-ter](#) del DPR 602/73, il ritardo può far saltare la definizione.

Ipotizziamo che un avviso bonario sia stato recapitato al contribuente il 12 febbraio 2020: esso scadrebbe il 13 marzo 2020, dunque siamo nel periodo indicato dal decreto "Rilancio", e il termine per pagare la prima rata o tutte le somme scade il 16 settembre 2020.

Come si computa il termine per la seconda rata, considerato che, come sancisce l'[art. 3-bis](#) comma 2 del DLgs. 462/97, "le rate trimestrali nelle quali il pagamento è dilazionato scadono l'ultimo giorno di **ciascun trimestre**"?

Grazie alla proroga, il termine è pari al 16 settembre, dunque la seconda rata scadrebbe il 31 dicembre 2020 e la terza il 31 marzo 2021.

Salvo intervengano chiarimenti ufficiali, potrebbe essere tuttavia **maggiormente prudente** considerare, quale parametro di computo per le rate successive, l'originario termine non prorogato, quindi il 13 marzo: allora la seconda rata scadrà il 30 giugno, la prima il 16 settembre, la terza il 30 settembre e così via.

Relativamente alla prima rata, si deve trattare di un [avviso bonario](#) notificato dal 6 febbraio, che, scadendo sabato 7 marzo, slitta al 9 marzo. Un avviso notificato

il 5, invece, non rientrerebbe nella proroga, in quanto scadente il 6 marzo.

Un problema simile si pone quando dall'8 marzo al 31 maggio scade una **rata successiva alla prima**. Dal tenore della norma, sembra proprio che slittino al 16 settembre anche le rate successive alla prima (si parla, in termini generali, di somme dovute ai sensi dell'[art. 3-bis](#) richiamato).

Allora, supponiamo che la seconda rata scada il 31 marzo 2020: questa, automaticamente, slitta al 16 settembre. La terza, però, dovrebbe rimanere ferma al 30 giugno e la quarta al 30 settembre.

In sostanza, la seconda rata finirebbe con lo scadere **prima della terza**.

Termini ordinari per le altre rate

Inoltre, i versamenti che slittano al 16 settembre possono essere pagati in quattro rate mensili di pari importo, con scadenza il 16 di ciascun mese.

Il contribuente che, nell'esempio sopra riportato, può pagare la seconda rata al 16 settembre, potrebbe fruire, per questa sola rata, di una **rateazione speciale** (derivante dal DL "Rilancio") che si innesta dentro la rateazione generale (derivante dall'[art. 3-bis](#) del DLgs. 462/97).

Il quadro esposto mal si concilia con la speciale forma di ravvedimento prevista dall'[art. 15-ter](#) del DPR 602/73, che, per le rate successive alla prima, impone il termine del pagamento della rata successiva: questa forma di ravvedimento è inapplicabile, essendo impossibile un **ravvedimento retroattivo**. Tornando all'esempio riportato, non si può ravvedere la seconda rata che scade il 16 settembre 2020 entro il 30 giugno 2020.

Se si tratta di prima rata che slitta al 16 settembre, dovrebbero rimanere fermi i **limiti di tolleranza** dell'[art. 15-ter](#) del DPR 602/73.

In conclusione, il sovrapporsi di scadenze dovute al DL "Rilancio" imporrà ai consulenti una particolare attenzione nello scadenziare i pagamenti.

Rileviamo infine che, grazie all'[art. 168](#) della bozza di decreto, dal 9 marzo **è precluso**, sino al 31 dicembre 2020, l'invio delle comunicazioni di irregolarità.

Sospensione dei contributi previdenziali per i soci lavoratori da chiarire

Annunciata dall'INPS una circolare sull'applicabilità della sospensione per artigiani e commercianti

/ Massimo NEGRO e Paola RIVETTI

Il prossimo lunedì, 18 maggio, scade la prima rata dei contributi 2020 dovuti sul minimale di reddito dagli iscritti alle Gestioni artigiani e commercianti dell'INPS. Tale versamento può, in linea generale, beneficiare della sospensione disposta dall'art. 18 del DL "Liquidità" per i soggetti che soddisfano la condizione della riduzione del fatturato. La formulazione normativa, tuttavia, rende dubbia l'applicabilità della misura per la categoria dei **soci lavoratori** di società di persone e di srl, iscritti alle predette Gestioni.

In base all'[art. 18](#) commi 1-4 del DL 23/2020, gli esercenti attività d'impresa, di arte o professione possono beneficiare di una **sospensione** dei versamenti per i mesi di aprile e maggio 2020 relativi alle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati e alle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, che i predetti soggetti operano in qualità di sostituto d'imposta, all'IVA e ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi INAIL per l'assicurazione obbligatoria.

I beneficiari della sospensione sono individuati in base ai ricavi o ai compensi conseguiti nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data del 9 aprile 2020 (2019, per i soggetti "solari") e all'andamento del fatturato e dei corrispettivi di marzo e di aprile 2020 rispetto agli stessi mesi del 2019. Più nello specifico, per beneficiare della sospensione, è necessario che si sia verificata una **diminuzione** del fatturato o dei corrispettivi:

- di almeno il 33%, per i soggetti con ricavi o compensi non superiori a 50 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente;
- oppure di almeno il 50%, per soggetti con ricavi o compensi superiori a 50 milioni di euro.

La disposizione è stata oggetto di chiarimenti con la circ. Agenzia delle Entrate 13 aprile 2020 n. [9](#), soprattutto per quanto concerne le modalità di calcolo del fatturato e dei corrispettivi.

In base alla formulazione letterale della norma, la sospensione è certamente riconosciuta al soggetto (persona fisica o giuridica esercente attività d'impresa o di

lavoro autonomo) in capo al quale si è registrata la riduzione del fatturato o dei corrispettivi. Ci si chiede, invece, se il medesimo beneficio possa **estendersi** anche ai versamenti che devono effettuare personalmente i soci lavoratori di quella stessa società che, avendo soddisfatto la condizione della riduzione di fatturato o dei corrispettivi, beneficia della sospensione.

In assenza di una disposizione specifica al riguardo, sembrerebbe doversi propendere per una soluzione negativa. In occasione di altre proroghe (come quelle dei versamenti delle imposte risultanti dalle dichiarazioni dei redditi), l'estensione a soci e associati che dichiarano un reddito per trasparenza è stata infatti espressamente prevista.

Va, comunque, osservato che la sospensione del DL "Liquidità" **non** sembra direttamente **assimilabile** alle altre proroghe dei versamenti per gli scopi che intende perseguire, ossia agevolare i soggetti che hanno subito effetti negativi sulle attività economiche a causa dell'emergenza sanitaria, e ciò interesserebbe tanto la società, quanto, a cascata, i soci. Forse proprio in tale ottica, allo stato attuale, l'INPS non ha espressamente escluso l'estensione della misura ai soci lavoratori.

Si segnala, infatti, che i riflessi della sospensione dei versamenti per quanto concerne i contributi previdenziali sono stati esaminati dall'Istituto con il messaggio n. [1754/2020](#) nel quale, con riguardo alla contribuzione artigiani e commercianti, è stato fatto un netto rinvio ad una circolare di prossima pubblicazione, al vaglio ministeriale. Ciò indurrebbe a ritenere che la questione sia in corso di valutazione con **possibili aperture** che andrebbero a colmare il vuoto normativo.

In base all'attuale [art. 18](#) del DL 23/2020, i versamenti sospesi (anche dei contributi previdenziali) dovrebbero essere effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi, in un'unica soluzione entro il 30 giugno 2020, oppure mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo, a decorrere dal mese di giugno 2020. Il prossimo DL "Rilancio" inciderebbe su tale termine differendolo al **16 settembre**, ma riducendo a 4 il numero delle eventuali rate mensili.

Proroga di tre mesi del divieto di licenziamento per motivi economici

Estensione fino al 16 agosto della misura prevista dal DL 18/2020, che impedisce licenziamenti collettivi e per giustificato motivo oggettivo

/ Luca NEGRINI

La proroga degli ammortizzatori sociali prevista dalla bozza del decreto legge "Rilancio" dovrebbe accompagnarsi alla scelta di **prolungare** il periodo nel quale i datori di lavoro non possono risolvere per motivi economici i rapporti di lavoro con i dipendenti, così da evitare che l'inizio della c.d. "fase 2" coincida con un'ondata di licenziamenti, conseguente alla riduzione dell'attività cui inevitabilmente la maggior parte delle imprese sta andando incontro, quando il 16 maggio prossimo sarebbe scaduto il divieto di licenziamento previsto dal DL 18/2020, conv. L. 27/2020.

Si sarebbe di conseguenza deciso di prolungare il periodo nel quale è inibita la riduzione dell'organico aziendale per motivi economici dagli originari 60 giorni previsti dall'art. 46 del DL 18/2020 fino a **cinque mesi**, modificando in tal senso la previsione contenuta nel citato art. 46. Solo a partire **dal prossimo 17 agosto**, trascorsi cinque mesi dall'entrata in vigore del DL 18/2020, i datori di lavoro riacquisteranno la facoltà di procedere ad eventuali riduzioni degli organici, mentre fino a quella data dovranno mantenere in forza tutti i dipendenti, anche qualora avessero deciso nel frattempo di cessare l'attività.

Il decreto legge "Rilancio" non proroga solo il periodo di validità delle previsioni dell'art. 46, ma ne integrerebbe anche il contenuto con due **nuove disposizioni**, che meritano di essere esaminate, non prima di aver ricordato in sintesi il contenuto originario della norma.

In forza delle iniziali previsioni dell'art. 46 fino alla scadenza del divieto non possono essere avviate nuove procedure di licenziamento collettivo e restano sospese quelle avviate dopo il 23 febbraio 2020. Con la legge di conversione n. 27/2020 è poi stato specificato che tale divieto non vale nelle ipotesi in cui il personale interessato dal recesso, già impiegato in un appalto, sia riassunto a seguito di subentro di nuovo appaltatore in forza di una clausola sociale. Inoltre, indipendentemente dal numero dei dipendenti, non è altresì possibile recedere dal contratto di lavoro per giustificato motivo oggettivo ai sensi dell'art. 3 della L. 604/66.

Con il DL "Rilancio", in primo luogo, la disposizione viene integrata, specificando che per lo stesso periodo sono sospese le procedure **avanti all'ITL** previste dall'art. 7 della L. 604/66, cioè quelle procedure di tentativo di conciliazione che è necessario avviare preventivamente prima di un licenziamento per giustificato motivo oggettivo, qualora sia applicabile l'art. 18 dello Statuto dei lavoratori. Di conseguenza, non solo non potranno essere avviate nuove procedure ex art. 7 della L.

604/66 fino al 16 agosto, ma anche quelle già avviate prima del 17 marzo, ma rimaste sospese fino al 15 aprile in forza della sospensione dei procedimenti amministrativi disposta dall'art. 103 del DL 18/2020 (cfr. sul punto la nota INL n. 2211/2020) dovranno restare **ferme** fino alla metà del mese di agosto.

Il decreto "Rilancio", inoltre, introduce un secondo comma dell'art. 46, incongruamente numerato come 1-bis, nonostante la disposizione avesse in origine un solo comma, per cui poteva semplicemente essere previsto come comma 2. La nuova norma introdotta appare singolare anche sul piano dei contenuti, in quanto consentirebbe ai datori di lavoro che abbiano comminato un licenziamento nel periodo dal 23 febbraio al 16 marzo scorso, quando ancora non vigeva il divieto per i licenziamenti individuali, di **revocare** la risoluzione del rapporto di lavoro, anche oltre il termine di quindici giorni dall'impugnazione del licenziamento previsto dal comma 10 dell'art. 18 della L. 300/70, facendo una contestuale richiesta per fruire di uno degli ammortizzatori sociali previsti dal DL 18/2020, conv. L. 27/2020, fin dalla data dell'originario licenziamento.

In questo caso, secondo la nuova disposizione, il rapporto di lavoro si intende **ripristinato** senza soluzione di continuità, senza oneri né sanzioni per il datore di lavoro. Appare davvero difficile, salvo che in casi estremi di licenziamenti palesemente illegittimi, che un datore di lavoro che sia riuscito a procedere con un licenziamento per motivi economici poco prima che intervenisse il divieto di legge revochi il licenziamento, pur potendo beneficiare degli ammortizzatori sociali previsti dal DL 18/2020. Dovrebbe, infatti, a quel punto attendere fino al 16 agosto per poi procedere con un nuovo licenziamento, a meno che non si tratti di uno dei pochi fortunati datori di lavoro che vedrà crescere la sua attività in questi mesi, così che non sia più necessario procedere ad una riduzione dell'organico.

Questa seconda disposizione rende evidente come nelle intenzioni del legislatore il **divieto** di licenziamento, accompagnato dal ricorso agli ammortizzatori sociali, sia una misura a **carattere assistenziale**, per evitare giustamente che in questo difficile momento i lavoratori perdano la propria fonte di reddito. Un risultato analogo forse si poteva raggiungere prolungando di cinque o sei mesi la NASPI per i lavoratori licenziati in questo periodo, senza dover ingessare così a lungo l'organico delle aziende proprio in questo difficile frangente.

Nuovi beneficiari dell'indennità di 600 euro per marzo 2020

Si tratta di lavoratori stagionali, intermittenti oppure occasionali, ai quali il DL Rilancio riconosce un'analogia indennità ad aprile e maggio

/ Paola RIVETTI

Mentre si apprestano ad essere rinnovate con il DL "Rilancio" le indennità per i mesi di aprile e maggio 2020, è stato pubblicato sul sito del Ministero del Lavoro il decreto interministeriale [30 aprile 2020](#) che stanziava 220 milioni di euro per l'erogazione di un'indennità di 600 euro, per il mese di marzo 2020, ad alcune categorie di soggetti che erano rimaste **escluse** da altre misure di sostegno. Lo stesso decreto ha aumentato fino a **280 milioni di euro** le risorse necessarie per l'erogazione dell'indennità ai professionisti iscritti a Casse private che non l'avevano ricevuta per il mese di marzo per incapienza dei fondi (si veda "[Nuovi fondi per le indennità ai professionisti](#)" dell'8 maggio 2020).

Per far fronte a queste misure, il Fondo per il reddito di ultima istanza è passato da un iniziale stanziamento di 300 a 500 milioni di euro. Per l'erogazione delle indennità anche nei prossimi mesi, stando alle ultime bozze disponibili, il DL "Rilancio" dovrebbe rifinanziare ulteriormente questo fondo portandolo alla cifra complessiva di 1,2 miliardi di euro.

Le categorie di lavoratori dipendenti e autonomi che, in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, hanno cessato, ridotto o sospeso la loro attività o il loro rapporto di lavoro e a cui è riservata l'indennità regolata dal DM 30 aprile 2020 per il mese di marzo 2020 sono:

- lavoratori **dipendenti stagionali** appartenenti a settori diversi da quelli del turismo e degli stabilimenti termali che hanno cessato involontariamente il rapporto di lavoro nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 31 gennaio 2020 e che abbiano svolto la prestazione lavorativa per almeno trenta giornate nel medesimo periodo;
- lavoratori **intermittenti**, che abbiano svolto la prestazione lavorativa per almeno trenta giornate nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 31 gennaio 2020;
- lavoratori autonomi, privi di partita IVA, non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie, che nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 23 febbraio 2020 siano stati titolari di contratti di **lavoro autonomo occasionale** (ex [art. 2222](#) c.c.) e che non abbiano un con-

tratto in essere alla data del 23 febbraio 2020; per tali contratti, questi soggetti devono essere già iscritti alla data del 23 febbraio 2020 alla Gestione separata INPS, con accredito nello stesso arco temporale di almeno un contributo mensile;

- incaricati alle **vendite a domicilio**, con reddito annuo 2019 derivante dalle medesime attività superiore a 5.000 euro e titolari di partita IVA attiva, iscritti alla Gestione separata alla data del 23 febbraio 2020 e non ad altre forme previdenziali obbligatorie.

L'indennità è erogata dall'INPS, previa domanda, entro i limiti di spesa stanziati e **non è imponibile** ai fini IR-PEF.

Indennità erogata dall'INPS

Per beneficiare della misura, alla data di presentazione della domanda, i predetti soggetti non devono essere titolari di altro contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato diverso da quello di lavoro intermittente, oppure titolari di pensione.

Inoltre, l'indennità **non è cumulabile** con:

- il trattamento di integrazione salariale ordinario (CIGO) o l'assegno ordinario con causale "emergenza COVID-19" ([art. 19](#) del DL 18/2020);
- il trattamento di integrazione salariale straordinario (CIGS) ([art. 20](#) del DL 18/2020);
- l'assegno ordinario in sostituzione di assegno di solidarietà in corso ([art. 21](#) del DL 18/2020);
- il trattamento per CIG in deroga ([art. 22](#) del DL 18/2020);
- le indennità di 600 euro per lavoratori autonomi, parasubordinati e subordinati di cui agli [artt. 27, 28, 29, 30 e 38](#) del DL 18/2020;
- l'indennità per i professionisti iscritti a Casse private (DM [28 marzo 2020](#));
- il reddito di cittadinanza.

Ai medesimi soggetti sopra indicati, il DL "Rilancio" dovrebbe riconoscere un'analogia indennità anche per i mesi di **aprile e maggio**, pari a 600 euro per ciascun mese.

La rottamazione blocca i pignoramenti presso terzi con somme assegnate

Rottamazione inefficace se il terzo ha ormai pagato

/ Caterina MONTELEONE

Con la risposta n. 128 fornita a seguito di istanza di interpello, ieri l'Agenzia delle entrate ha affermato che il **pignoramento presso terzi** si estingue se il debitore pignorato ha aderito alla definizione agevolata disciplinata dall'**art. 3** del DL 119/2018 (c.d. "rottamazione-ter") anche nel caso in cui l'istanza sia stata presentata dopo il provvedimento del giudice che assegna le somme al creditore procedente, poiché l'ordinanza di assegnazione delle somme non ha natura satisfattiva essendo sottoposta alla condizione sospensiva che il terzo paghi.

Nel caso oggetto di interpello, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione aveva pignorato, azionando due distinte procedure di pignoramento presso terzi, i crediti vantati dal debitore esecutato nei confronti del terzo pignorato, il quale nell'ambito di entrambe le procedure rendeva una **dichiarazione positiva**, precisando altresì che i propri crediti non erano immediatamente esigibili essendo dovuti a scadenze future contrattualmente pattuite.

L'**art. 72-bis** del DPR 602/73 nel disciplinare il pignoramento presso terzi riconosce all'Agente della Riscossione la facoltà di sostituire la citazione in giudizio del terzo con l'ordine al medesimo di pagare direttamente nelle sue mani, e fino a concorrenza del credito per il quale si procede, la somma relativa al **credito intimato**, senza che nella procedura sia richiesto l'intervento del giudice dell'esecuzione. Nel caso esaminato nell'interpello, invece, è stato necessario l'intervento del giudice dell'esecuzione che, con apposita ordinanza, ha assegnato i crediti pignorati all'Agenzia Entrate-Riscossione in qualità di creditore procedente.

Successivamente al pignoramento, ma prima che i crediti pignorati fossero **esigibili** (i crediti per poter essere pagati devono essere certi, liquidi ed esigibili) il debitore in relazione ai debiti oggetto dell'esecuzione forzata presentava l'istanza di definizione agevolata (c.d. rottamazione-ter) ex **art. 3** del DL 119/2018, provvedendo anche al pagamento della prima e della seconda rata dell'importo dovuto per la definizione.

L'**art. 3** comma 13 lett. b) del DL 119/2018 dispone che "il pagamento della prima o unica rata delle somme dovute a titolo di definizione determina l'estinzione del-

le procedure esecutive precedentemente avviate, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo". Con la norma richiamata il legislatore ha previsto, per le **esecuzioni** mobiliari e immobiliari, che la definizione agevolata dei ruoli affidati all'Agente per la riscossione estingue l'esecuzione forzata ad esclusione del caso in cui la definizione sia stata posta in essere dopo che il bene pignorato sia stato aggiudicato a seguito di un incanto con esito positivo. La norma non prevede esplicitamente che analogo effetto si produce in caso di esecuzione presso terzi, ma tale conclusione è pacifica ed è stata anche affermata dall'Agenzia delle Entrate durante Telefisco 2019 nel corso del quale ha precisato che la presentazione dell'istanza di definizione estingue anche i pignoramenti presso terzi.

In mancanza di una esplicita previsione normativa, il contribuente affermava che nel caso del pignoramento presso terzi la presentazione dell'istanza per la **rottamazione dei ruoli estingue** l'esecuzione forzata anche nel caso in cui la somma pignorata sia già stata assegnata al creditore procedente, in quanto l'ordinanza di assegnazione **non equivale** alla soddisfazione del credito finché il terzo non esegue il pagamento. Nel caso in esame, ad ulteriore dimostrazione che l'ordinanza non aveva ancora natura satisfattiva contribuiva la circostanza che oggetto del pignoramento erano crediti soggetti a termine e, in quanto tali, non esigibili fino allo scadere del termine pattuito.

Esecuzione bloccata dall'istanza

L'Agenzia delle Entrate **confermando l'interpretazione** proposta dal contribuente, afferma che "dalla presentazione della dichiarazione di adesione alla definizione agevolata di cui al comma 5 dell'articolo 3 del decreto-legge n. 119 del 2018, le procedure di pignoramento presso terzi precedentemente avviate non potevano proseguire e con il pagamento della prima rata dovuta a titolo di definizione le medesime si sono estinte, con conseguente svincolo delle somme dovute dal terzo pignorato, che possono rientrare, al loro pagamento, nella piena disponibilità dell'istante".

Prime indicazioni per la riapertura delle attività di ristorazione e balneazione

Dall'INAIL due documenti tecnici, redatti in collaborazione con l'ISS, con le linee guida sulla possibile rimodulazione delle misure di contenimento

/ Fabrizio VAZIO

L'INAIL ha pubblicato sul proprio sito il "[Documento](#) sull'analisi di rischio e le misure di contenimento del contagio da SARS-CoV-2 nelle attività ricreative di balneazione e in spiaggia" nonché l'analogo [documento](#) per il settore della **ristorazione**.

Entrambi i documenti, redatti dall'INAIL in collaborazione con l'Istituto superiore della sanità (ISS), sono stati approvati dal Comitato tecnico scientifico (CTS) istituito presso la Protezione Civile nella seduta del 10 maggio 2020.

Prima di entrare nell'analisi delle indicazioni contenute, occorre però precisare di cosa si tratta, secondo quanto lo stesso INAIL chiarisce nel comunicato stampa: sono "documenti che hanno lo scopo di fornire elementi tecnici di valutazione al decisore politico circa la possibile rimodulazione delle misure di contenimento del contagio".

È allora importante cogliere un punto: si tratta di **documenti scientifici** finalizzati a coniugare la riapertura con l'obiettivo di garantire la salute e sicurezza sia degli operatori che dei consumatori, ma non entrano in aspetti di sostenibilità economica che riguardano integralmente il legislatore.

È quest'ultimo, perciò, a valutare se le indicazioni di carattere tecnico sono integralmente da cogliere alla luce di valutazioni che non spettano all'organo tecnico (si pensi in particolare ai 4 metri di spazio per ogni avventore dei ristoranti).

Entrambi i documenti sono suddivisi in tre parti: l'**analisi del contesto**, una parte dedicata sostanzialmente alla sicurezza dell'utenza e un'ultima parte dedicata alle misure di sicurezza per i lavoratori.

Il documento relativo alla ristorazione (che è assai prudente nel premettere che le indicazioni "sono di carattere generale, rimandando agli enti preposti per settore ed alle autorità competenti la declinazione di specifiche indicazioni attuative") indica la necessità di "un limite massimo di capienza predeterminato, prevedendo uno spazio che di norma dovrebbe essere non inferiore a 4 metri quadrati per ciascun cliente". Tale considerazione, con l'indicazione che lo **spazio fra i tavoli** non può essere inferiore a due metri, ben illustra la valenza eminentemente tecnica del documento.

Curioso notare che il documento non prevede la possibilità di ridurre le distanze nel caso di persone che già coabitano, perché, a dire degli estensori, "non è possibile predeterminare l'appartenenza a nuclei in coabitazione".

È interessante notare che nel documento sulla **balneazione**, viceversa, con riferimento allo stesso tema delle distanze, si precisa che "le distanze interpersonali possono essere derogate per i soli membri del medesimo nucleo familiare o co-abitante".

Sul tema della **sicurezza dei lavoratori**, particolare importanza viene data, nella ristorazione, all'informativa da dare al personale, che non è solo quella di carattere generale sul rischio da coronavirus, ma deve riferirsi sia alle specifiche norme igieniche da rispettare durante l'attività lavorativa, sia all'utilizzo dei dispositivi di protezione individuale.

Con particolare riferimento a ciò, il personale di cucina deve indossare tassativamente la **mascherina chirurgica** ove sia in condivisione di spazi confinati e per quanto possibile deve utilizzare anche i guanti in nitrile: pari accortezze deve avere il personale addetto al servizio ai tavoli.

Anche il personale addetto alla cassa deve usare la mascherina chirurgica e il documento contiene anche la previsione di barriera di separazione, ad esempio in plexiglass.

Il documento relativo alle **spiagge**, oltre all'analisi di contesto, conferma la necessità di distanze tra gli utenti, se è vero che la **distanza minima** tra le file degli ombrelloni deve essere pari a **5 metri** e quella tra gli ombrelloni della stessa fila non deve essere inferiore a 4,5 metri.

Anche il personale richiesto per la gestione dello stabilimento è numeroso, se è vero, ad esempio, che "l'accompagnamento alla zona ombreggiata deve essere effettuato da personale dello stabilimento adeguatamente formato, che informi la clientela sulle misure da rispettare" e, in generale, le indicazioni fornite richiedono sempre l'utilizzo di personale *ad hoc*: si pensi, ad esempio, all'indicazione sulla "continua vigilanza sul distanziamento sociale da parte dei bambini" o alla pressoché continua **sanificazione** di attrezzature, docce, servizi igienici ecc.

Assai complessa risulta la gestione delle spiagge libere tenuto conto che si prevede, ad esempio, la prenotazione degli spazi con **apposite app** e la delimitazione di ogni singolo spazio con nastro.

In conclusione, il documento raccomanda di concentrare i messaggi all'utenza sulla necessità di rispettare regole rigorose e sulla diversità di fruizione delle spiagge rispetto agli anni precedenti.

Nel 2020 potrebbe essere opportuno utilizzare la cosiddetta analisi degli scenari

Il tema della determinazione delle perdite durevoli di valore è sicuramente di particolare interesse per tutte le imprese che sono state impattate nel corso del 2020 dalla diffusione del COVID-19.

L'attenzione sull'argomento è stata posta dalla Fondazione nazionale dei commercialisti (documento di ricerca del [20 aprile 2020](#)) e da Assonime (caso 5/2020). Da ultimo, è intervenuto l'OIC con la [comunicazione](#) pubblicata nella versione definitiva il 5 maggio 2020.

Il procedimento di impairment, già caratterizzato da un elevato grado di **discrezionalità** e di **soggettività** per le imprese *in bonis*, assume ben comprensibilmente ulteriori elementi di criticità e di complessità nell'ambito delle imprese in crisi.

Il contesto di crisi di impresa pone in primo luogo in evidenza le problematiche riguardanti la **corretta stima dei flussi finanziari**. Questo porta a sua volta l'attenzione alla redazione del piano industriale dell'impresa, in quanto tale documento (purtroppo spesso mancante nelle imprese di minori dimensioni) rappresenta la base di partenza per l'implementazione del modello alla base del test.

Vale la pena ricordare tuttavia come, benché i dati da utilizzarsi per la valutazione della presenza di perdite durevoli di valore di attività materiali e immateriali originino dal piano industriale, esso non debba necessariamente essere preso *tout court* per verificare l'eventuale presenza di perdite durevoli di valore.

Come indica il § 25 dell'OIC [9](#), i flussi di cassa da utilizzare ai fini del test devono fare riferimento a **"condizioni correnti"**.

Pertanto, così come non bisogna fare riferimento a “il miglioramento o l’ottimizzazione del rendimento dell’attività”, allo stesso modo non devono essere tenuti in considerazione, nella stima dei flussi di cassa attesi, temporanei ed eccezionali peggioramenti dell’attività aziendale, a maggior ragione se emersi successivamente alla chiusura dell’esercizio.

Un ulteriore conforto sul fatto che il COVID-19 non debba influenzare il test in commento lo si ritrova nelle indicazioni di Assonime, la quale precisa che “il valore d’uso si determina sicuramente in base ai più recenti piani industriali e agli scenari ma che siano presenti **alla data di chiusura dell’esercizio** di riferimento. I risultati che non sarebbero stati ragionevolmente prevedibili alla data di chiusura non dovrebbero riflettersi nei calcoli del valore recuperabile delle attività non finanziarie”.

Da ultimo, l'OIC nella comunicazione da poco diffusa nella versione definitiva precisa come l'OIC 9 richiede

agli amministratori di predisporre piani aziendali contenenti una proiezione dei flussi finanziari futuri con esclusivo riferimento agli elementi in essere alla data di riferimento del bilancio chiuso al 31 dicembre 2019. Ne consegue che gli effetti del COVID-19 **non devono essere considerati** nei piani aziendali utilizzati per determinare il valore d'uso di un'immobilizzazione.

Diverso appare, invece, il tema dell'impairment test da farsi nell'ambito di bilanci riferiti al 2020 (intermedi o d'esercizio).

Per tali bilanci, i fatti 2020 non sono più successivi alla chiusura dell'esercizio e con buona probabilità i riflessi del COVID-19 potrebbero essere duraturi.

Peraltro, occorre ricordare come, per le imprese in crisi, la cosiddetta *execution* del piano industriale possa costituire un **elemento di incertezza** che assume rilievo crescente e certamente maggiore rispetto a una impresa *in bonis*.

Il rischio di *execution*, alla stregua di quanto avviene per i rischi specifici, ai fini della stima del valore recuperabile, viene abitualmente trattato in due differenti modi:

- attraverso un incremento del tasso di attualizzazione, da motivarsi sulla base della maggiore asimmetria della distribuzione dei risultati attesi; oppure,
- attraverso una rettifica in diminuzione delle stesse proiezioni di flussi.

È tuttavia opportuno evitare di compiere errori di *double counting*, conseguenti al fatto di sommare, a causa di **eccessive prudenze**, correzioni in senso restrittivo di tutte le variabili utilizzate nel processo di determinazione del test di impairment.

In questa situazione, l'incertezza che indubbiamente contraddistingue i piani in contesti di crisi, quali saranno quelli predisposti nel corso del 2020, potrebbe rendere opportuno, ai fini del test di impairment, l'utilizzo della cosiddetta **analisi degli scenari**.

Tale analisi, nello specifico, perviene alla determinazione dei flussi finanziari attesi attraverso la **media ponderata** per la probabilità dei vari scenari, a loro volta determinati sulla base di differenti ipotesi su variabili chiave, e ciò al fine di poter avere un quadro più completo dell'incidenza del rischio sul valore dell'attività stessa.

Il ricorso a tale approccio (non presente nell'OIC 9) aiuterebbe le imprese a porre in essere test probabilmente meno penalizzanti per i bilanci 2020.

Non scontano l'IVA i beni importati per l'emergenza da COVID-19

Confermata l'esenzione anche nei rapporti fra l'importatore e i soggetti legittimati

/ Mirco GAZZERA

Se all'**importazione di merci** per fronteggiare l'emergenza da [coronavirus](#) provvede un soggetto diverso dall'organizzazione destinataria, ai fini del trattamento IVA da applicare alla cessione dei beni occorre considerare il momento in cui quest'ultima si perfeziona. Si tratta di uno dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli nella circolare n. [6](#) datata 8 maggio 2020.

In relazione alle merci importate da determinati soggetti per essere distribuite gratuitamente alle vittime di catastrofi o messe a loro disposizione, è prevista la **franchigia dai dazi doganali** e l'esenzione IVA (si vedano, rispettivamente, gli artt. 74-80 del regolamento (CE) 1186/2009 e 51-57 della direttiva (CE) 132/2009). Il riconoscimento del predetto beneficio è subordinato a una decisione della Commissione europea che è stata richiesta dall'Italia e da altri Stati membri dell'Ue per l'emergenza epidemiologica da COVID-19.

Nelle more dell'adozione della predetta decisione, con la determinazione dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli n. [101115/2020](#) era già stata prevista la **sospensione** del dazio e dell'IVA all'importazione che gravano sulle merci necessarie per fare fronte all'emergenza sanitaria in atto (si veda "[Esenti da dazio e IVA i DPI destinati a enti territoriali e ospedalieri](#)" del 31 marzo 2020).

La decisione (UE) [491/2020](#) ha concesso il predetto beneficio per le importazioni di merci destinate a **contrastare** gli effetti della pandemia, che sono effettuate da o per conto:

- di organizzazioni pubbliche, compresi gli enti statali, gli organismi pubblici e altri organismi di diritto pubblico;
- di organizzazioni autorizzate dalle competenti autorità nazionali;
- delle unità di pronto soccorso per far fronte alle proprie necessità per tutta la durata del loro intervento.

Le relative **procedure operative** sono state definite con la determinazione dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli n. [107042/2020](#) che ha sostituito quella precedente (n. [101115/2020](#)).

Nella circolare in esame è stato osservato che, rispetto alle fonti legislative Ue citate, la decisione della Commissione europea prevede che possano beneficiare dall'esenzione dai dazi e dall'IVA non soltanto le importazioni effettuate direttamente dalle organizzazio-

ni beneficiarie, ma anche quelle effettuate per conto e a immediato vantaggio delle medesime.

Qualora intervenga un soggetto **diverso dal beneficiario**, l'Agenzia delle Dogane ha precisato, fra l'altro, che se la cessione dei beni si perfeziona prima dell'operazione d'importazione:

- l'organizzazione o ente destinatario dei beni è da considerare importatore, anche se le formalità doganali sono svolte per suo conto da un soggetto diverso;
- le cessioni dei beni possono essere considerate vendite di merci allo stato estero e, pertanto, non soggette ad IVA ai sensi dell'[art. 7-bis](#) del DPR 633/72;
- all'immissione in libera pratica si applica la franchigia dai diritti doganali, sia se il destinatario finale risulta importatore, sia nel caso in cui la dichiarazione venga presentata per conto del beneficiario.

Esente IVA la cessione post importazione

Ove la cessione delle merci nei confronti dei soggetti beneficiari avvenga successivamente all'importazione, per la quale è stata invocata l'applicazione della predetta esenzione, sussisterebbe astrattamente un'operazione imponibile IVA in Italia con l'aliquota ordinaria.

Tenuto conto che tale trattamento vanificherebbe l'obiettivo perseguito dalla decisione (UE) n. [491/2020](#), tuttavia, l'Agenzia delle Dogane ha richiamato il chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate nella circ. n. [11/2020](#) (§ 4.2) secondo cui il regime di esenzione IVA può essere applicato anche nei rapporti tra l'importatore e i c.d. **soggetti legittimati**, purché il trasferimento abbia ad oggetto i medesimi beni importati "per loro conto" e tali beni siano destinati dai soggetti legittimati a uno degli utilizzi previsti.

Al fine di consentire l'applicazione dell'esenzione dai dazi e dall'IVA prevista per i soggetti aventi titolo, laddove l'importatore agisca su **mandato e per conto** del soggetto beneficiario, per le merci potrà essere emessa fattura senza applicazione dell'IVA conformemente alla predetta circolare.

Nella previsione di possibili controlli da parte delle autorità competenti, la circolare ha precisato che il cedente e il soggetto beneficiario devono conservare il documento doganale di importazione e la documentazione commerciale sottostante alla transazione.

Per i nuovi residenti dal 2020 lettura a specchio della raccomandazione OCSE

Residenza italiana anche in caso di iscrizione tardiva all'anagrafe italiana per restrizioni anti-COVID

/ Franco DANTE e Federica CALOJA

Con lo studio del [3 aprile 2020](#) "OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis", l'OCSE ha formalizzato alcune soluzioni interpretative volte a fornire indicazioni agli Stati che, nel fronteggiare l'emergenza sanitaria, hanno adottato misure per difendere la salute dei cittadini aventi il denominatore comune di **limitarne la mobilità**. Queste soluzioni, unilaterali, necessitano di un coordinamento in tutti i casi in cui vi sono elementi *cross-border*, in modo da privilegiare la volontà dei soggetti che stanno subendo loro malgrado le limitazioni.

Relativamente alla residenza delle persone fisiche, l'OCSE analizza due ipotesi: la prima riguarda il soggetto che si trovava temporaneamente in uno Stato **diverso da quello di residenza** e lì è rimasto bloccato; la seconda riguarda il soggetto che si è trasferito – per lavoro – in uno Stato acquisendone la residenza fiscale e, a causa del COVID-19, ha fatto ritorno nello Stato di provenienza.

In entrambi i casi, in applicazione della norma interna, le restrizioni alla mobilità potrebbero risultare in una perdita o in un acquisto non voluto della residenza. L'OCSE raccomanda di privilegiare l'applicazione delle *tie breaker rules* dando importanza alla "**volontà intenzionale**" (il che potrebbe condurre all'introduzione di un principio paragonabile a quello *substance over form* che si potrebbe denominare *will over form*).

Il documento, finalizzato ad impedire che la presenza non voluta in uno Stato faccia scattare le regole interne sull'acquisto/perdita della residenza, può essere oggetto di una lettura a specchio quando è l'impossibilità ad essere presente che impedisca a tali norme di avere efficacia. Ciò accade in tutti i casi in cui una persona fisica ha avviato – o intendeva avviare – il processo di **trasferimento** in uno Stato diverso da quello di origine ma si trova, suo malgrado, bloccato nel Paese di origine ovvero incapace di finalizzare gli atti necessari per perfezionare il trasferimento.

L'ordinamento italiano prevede numerose norme agevolative volte ad attrarre contribuenti non residenti: si pensi agli [artt. 24-bis](#) e [24-ter](#) del TUIR, alla detassazione del reddito di lavoro – dipendente e autonomo – prodotto in Italia dagli impatriati, senza dimenticare la favorevole disciplina sulle successioni e donazioni.

In alcuni casi, i soggetti, in procinto di trasferire la loro residenza in Italia all'inizio del 2020, potrebbero, per il protrarsi dell'emergenza, non riuscire ad integrare alcuno dei tre presupposti di residenza di cui all'art. 2 del TUIR per la maggior parte del periodo di imposta. Si pensi al caso del residente estero che, pur trovandosi

nel territorio italiano già all'inizio dell'emergenza, non è in grado di effettuare l'**iscrizione all'anagrafe** della popolazione residente ed è esposto al rischio che la richiesta sia accolta una volta trascorsa la maggior parte del 2020; al contempo, lo stesso soggetto potrebbe non essere in grado di dimostrare la sua effettiva residenza o domicilio ai sensi dell'[art. 43](#) c.c. per via della temporaneità della soluzione abitativa: per esempio, per il fatto di aver utilizzato una locazione Airbnb.

La lettura a specchio della raccomandazione OCSE permetterebbe di far valere il periodo trascorso in una **situazione logistica temporanea**, adottata non per volontà ma per impossibilità di formalizzare quella definitiva. Ancora, come raccomandato dall'OCSE, se la volontà è quella di trasferirsi, il periodo di *smart working* può diventare rilevante ai fini dell'acquisto della residenza italiana, diventando invece irrilevante la mancanza della formalizzazione dell'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente (relativamente ai lavoratori impatriati non iscritti all'AIRE e rientrati in Italia, peraltro, la mancanza del dato formale nei due anni precedenti può essere superata dalla realtà fattuale, comprovando il periodo della residenza all'estero su base convenzionale). Ciò si traduce nella necessità di assimilare, nella situazione di emergenza, la dimora semplice alla dimora abituale, l'unica a integrare la residenza civilistica (e, dunque, fiscale) in base alla volontà del soggetto coinvolto.

Per far valere questa situazione di fatto, i neodomiciliati che intendono beneficiare del regime agevolato di cui all'art. 24-bis TUIR possono presentare una specifica istanza di interpello corredata dall'apposita *check list*. Negli altri casi – impatriati e pensionati trasferiti nel Mezzogiorno – gli interessati possono accedere ai benefici esercitando l'**opzione** con la dichiarazione REDDITI 2021 per l'anno 2020. Tuttavia, per gli impatriati titolari di reddito di lavoro dipendente o autonomo, è possibile anticipare il beneficio della tassazione agevolata di cui all'[art. 16](#) del DLgs. 147/2015 con una richiesta scritta al datore di lavoro o al committente.

Queste considerazioni sulla **prevalenza della volontà personale** di trasferimento della residenza sugli aspetti formali incompiuti – sintetizzati nel principio *will over form* – devono imprescindibilmente valere anche nello Stato di origine, che deve comportarsi quindi in accordo all'impostazione dell'OCSE, dando rilevanza agli elementi essenziali presenti nelle *tie-breaker rules* e, comunque, comportarsi di conseguenza al fatto che l'Italia consideri la persona fisica residente per tutto l'anno d'imposta 2020.

La nomina dell'amministratore giudiziario non salva dalla bancarotta

L'amministratore "ordinario" conserva la propria qualifica e la sottrazione da parte sua delle scritture contabili ben può integrare il delitto

/ Maria Francesca ARTUSI

L'amministratore di una società può rendersi responsabile dei reati di bancarotta **anche dopo** la nomina di un amministratore giudiziario ai sensi del DLgs. [159/2011](#).

Tale affermazione – fatta propria dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. [14689](#) depositata ieri – trae la sua origine dal dettato normativo del decreto [159/2011](#) citato. All'[art. 35](#) comma 5 si precisa, infatti, che l'**amministratore giudiziario** nominato a seguito di un sequestro "di prevenzione" ha il compito di provvedere alla gestione, alla custodia e alla conservazione dei beni sequestrati anche nel corso degli eventuali giudizi di impugnazione, sotto la direzione del giudice delegato, al fine di incrementare, se possibile, la redditività dei beni medesimi. I giudici di legittimità leggono questa disposizione nel senso che egli è, quindi, principalmente un **custode** che ha anche il potere di amministrare i beni affidati alla sua custodia, potere di cui viene privato il soggetto che subisce il sequestro.

Si noti che, però, il sequestro – come la dichiarazione di fallimento – non determina la modificazione del contratto di società o la sostituzione degli organi della persona giuridica, la quale rimane in vita e viene semplicemente privata del potere di gestire la sua azienda. Il custode delle quote o dell'azienda **non** è il **legale rappresentante** della società interessata dal sequestro, **né** è il suo **nuovo amministratore**, così come non lo è il curatore fallimentare rispetto alla società dichiarata fallita. Conferma di tale conclusione si ricava dall'[art. 41](#) comma 6 dello stesso DLgs. [159/2011](#), secondo il quale "nel caso di sequestro di partecipazioni societarie che assicurino le maggioranze necessarie per legge, l'amministratore giudiziario può, previa autorizzazione del giudice delegato: a) convocare l'assemblea per la sostituzione degli amministratori (...)".

Gli amministratori e i sindaci della società la cui azienda viene sottoposta a sequestro rimangono, dunque, **in carica**; in particolare, gli amministratori, pur se privati del potere di gestire l'impresa sociale – potere che viene trasferito all'amministratore giudiziario – in qualità di legali rappresentanti della società che subisce il sequestro dell'azienda possono anche proporre reclamo avverso il provvedimento che dispone il sequestro, così come, in caso di dichiarazione di fallimento essi sono legittimati a rappresentare la società fallita ai fini della proposizione dell'opposizione alla sentenza dichiarativa di fallimento.

A conferma della correttezza di tale conclusione deve segnalarsi che la giurisprudenza ha già affermato, ai fini della procedibilità per il reato di furto commesso su beni facenti parte della massa fallimentare di una società di capitali dichiarata fallita, che è **legittimato a proporre querela** non solo il curatore ma anche l'amministratore della persona giuridica che, seppure privata della disponibilità dei beni, ne mantiene la proprietà e il possesso (Cass. n. [28746/2017](#)).

Amministratori e sindaci restano in carica in caso di sequestro

Ne deriva che, nel caso di specie, nonostante la nomina dell'amministratore giudiziario, l'amministratore "ordinario" ha conservato la propria qualifica e la sottrazione da parte sua delle scritture contabili ben può integrare il delitto di **bancarotta fraudolenta** documentale ([artt. 216](#) comma 1 n. 2 e [223](#) del RD 267/42). Quest'ultimo, infatti, aveva ricevuto dal consulente fiscale la documentazione contabile e aveva omesso di consegnarla all'amministratore giudiziario, già nominato a seguito della contestazione di un reato di bancarotta fraudolenta per distrazione, commesso dagli amministratori precedenti.

Può essere utile ricordare che la disposizione in materia di bancarotta documentale è volta a sanzionare le inadempienze relative alla **tenuta della contabilità**. Essa comprende diverse condotte: la prima parte della norma punisce la sottrazione, distruzione o falsificazione di tali scritture, a prescindere che ne derivi una difficoltà di ricostruzione del patrimonio; la seconda parte sanziona, invece, la tenuta delle scritture contabili "in guisa da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari". Quest'ultima è la condotta contestata nel caso in esame e per questa non è necessario – a differenza delle altre ipotesi – il dolo specifico di "di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o di recare pregiudizi ai creditori".

La Cassazione ritiene, pertanto, qui sufficiente la prova del fatto che l'imputata avesse agito allo scopo di favorire suoi congiunti, che avevano posto in essere **condotte distrattive** nei confronti della medesima società, accertate in altro procedimento e qualificate come integranti il reato di bancarotta fraudolenta patrimoniale.

Contrasto in giurisprudenza sulla chiamata in causa dell'ente impositore

Secondo un orientamento Agenzia delle Entrate-Riscossione deve essere autorizzata dal giudice

/ Antonino RUSSO

In tema di riscossione di crediti mediante iscrizione a ruolo, è stata **esclusa** la configurabilità di un **litisconsorzio necessario** tra ente creditore e agente della riscossione qualora il giudizio sia promosso da quest'ultimo o nei confronti dello stesso, non assumendo a tal fine alcun rilievo che la domanda abbia a oggetto non la regolarità o la ritualità degli atti esecutivi, ma l'esistenza stessa del credito, posto che l'eventuale difetto del potere di agire o di resistere in ordine a tale accertamento comporta l'insorgenza solo di una questione di **legittimazione**, la cui soluzione non impone la partecipazione al giudizio dell'ente creditore.

In forza di ciò, alcuni ricorrenti convengono in giudizio – innanzi al giudice tributario – solo l'Agenzia delle Entrate-Riscossione, poiché non è tacciabile di illegittimità il ricorso con il quale sia evocato in giudizio soltanto l'ente esattoriale anche qualora si prospettino aspetti di competenza della parte non citata in giudizio (quale l'ente impositore), redigendo così una contestazione sia degli aspetti sostanziali della pretesa sia di quelli di forma, non escludendosi altresì le eccezioni di prescrizione delle iscrizioni a ruolo e/o **dell'azione di riscossione** o ancora quelle attinenti i vizi di notifica dell'atto impugnato e/o di quelli prodromici.

In tal senso, la giurisprudenza (Cass. n. [29798/2019](#)) ritiene dirimente quanto previsto dall'[art. 39](#) del DLgs. 112/99, a mente del quale "il concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve **chiamare in causa** l'ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite".

Sono quindi assenti, in questo caso, **insidie processuali** in capo al contribuente, ma lo stesso non può dirsi per l'agente della riscossione, "gravato" di provvedere al coinvolgimento in contraddittorio dell'impositore.

Generalmente, l'ente esattoriale provvede **autonomamente** alla chiamata in causa seguendo le indicazioni della giurisprudenza consolidata, secondo cui l'enunciato principio di responsabilità esclude che il giudice debba ordinare *ex officio* l'integrazione del contraddittorio, stante l'accennata insussistenza di litisconsorzio necessario tra impositore e riscossore e anche in ragione dell'estraneità del contribuente al rapporto (di responsabilità) tra l'esattore e l'ente impositore (Cass.

SS.UU. n. [16412/2007](#)).

È tuttavia doveroso segnalare che tale indirizzo, seppur preponderante, non è più univoco, poiché due recenti arresti della Corte di Cassazione hanno indicato una modalità differente per la chiamata in causa del terzo.

Il riferimento di cui sopra è rinvenibile nella sentenza n. [6860/2020](#) e nella precedente n. [9250/2019](#); il responso dell'anno corrente reitera l'argomentazione secondo cui dai contenuti dell' [art. 23](#) ultimo comma del DLgs. 546/1992 "emerge con tutta evidenza che la parte deve proporre **istanza** per la **chiamata in causa** del terzo, al fine di essere tenuto indenne, proposizione che esclude il potere-dovere della resistente (sia essa la concessionaria, sia essa l'ente impositore) di chiamare in causa il terzo direttamente e senza il provvedimento **autorizzatorio del giudice**". Ciò in conseguenza del fatto che ai sensi di tale disposizione la costituzione in giudizio della parte resistente deve avvenire, entro sessanta giorni dalla notifica del ricorso, a pena di decadenza dalla facoltà di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e di fare istanza della chiamata di terzi.

Escluso il litisconsorzio necessario

Invece, nella decisione del 2019, veniva innovativamente **argomentata** l'irrilevanza dell'[art. 39](#) del DLgs. 112/1999, che – secondo tale arresto – non contemplerebbe una fattispecie processuale sussumibile nella previsione dell'[art. 106](#) c.p.c., bensì una ipotesi di semplice denuncia della lite ovvero di "**litis denuntiatio**", istituto, di natura meramente sostanziale, già previsto in specifiche disposizioni di legge, che ha lo scopo di mettere il terzo in condizioni di potere intervenire.

Inoltre, sempre in tale occasione, la Corte rimarcava che il giudice può rifiutare di fissare una nuova prima udienza per la costituzione del terzo, motivando la propria scelta sulla base di esigenze di **economia processuale** e di ragionevole durata del processo (Cass. n. [1112/2015](#)), secondo un potere **discrezionale** il cui esercizio, in senso positivo o negativo, non può essere oggetto di censura con il mezzo dell'appello o del ricorso per cassazione.

Busta paga più pesante da maggio per una parte dell'industria alimentare

L'intesa fa ripartire i negoziati per il nuovo CCNL e potrebbe a breve essere recepita da tutte le associazioni imprenditoriali del settore

/ Alessandro MORI

In esito a un periodo durante il quale l'emergenza coronavirus ha sollecitato in modo particolare tutti gli operatori della filiera agroalimentare, l'accordo intervenuto il [6 maggio 2020](#) tra alcune (Ancit, AssoBirra e Unione Italiana Food) delle associazioni di categoria firmatarie del CCNL 5 febbraio 2016 e le OO.SS. dei lavoratori Fai-Cisl, Flai-Cgil e Uila-Uil, rappresenta un importante momento di ripartenza delle trattative per il rinnovo del contratto collettivo applicabile agli **oltre 400 mila addetti** dell'industria alimentare, scaduto in data 30 novembre 2019.

Da parte sindacale si auspica infatti che tale intesa possa rappresentare un punto di convergenza per l'intero comparto produttivo e che a breve possano decidere di aderire all'accordo anche tutte le altre associazioni di categoria firmatarie del CCNL scaduto, rappresentative di un comparto che comprende la produzione di carni e salumi, conserve, farine, dolci, alimenti zootecnici, acque, vini, alcolici, analcolici, olii e grassi, zucchero.

Nel merito, l'intesa riconosce ai dipendenti delle imprese aderenti alle associazioni firmatarie, a titolo di **anticipo per il 2020** rispetto agli aumenti che verranno definiti con il prossimo CCNL, un **incremento retributivo** mensile, con decorrenza **1° dicembre 2019**, nelle misure di seguito indicate: Liv. 1S, 35,98 euro; Liv. 1, 31,28 euro; Liv. 2, 25,81 euro; Liv. 3A, 22,68 euro; Liv. 3, 20,34 euro; Liv. 4, 18,77 euro; Liv. 5, 17,21 euro; Liv. 6, 15,64 euro; Vv. Pp Liv. 1, 25,81 euro; Vv. Pp Liv. 2, 20,33 euro. Per effetto di tali incrementi, il minimo retributivo mensile, con pari decorrenza, assume i seguenti valori: Liv. 1S, 2.372,01 euro; Liv. 1, 2.062,59 euro; Liv. 2, 1.701,67 euro; Liv. 3A, 1.495,40 euro; Liv. 3, 1.340,73 euro; Liv. 4, 1.237,57 euro; Liv. 5, 1.134,46 euro; Liv. 6, 1.031,33 euro; Vv. Pp Liv. 1, 1.701,67 euro; Vv. Pp Liv. 2, 1.340,72 euro.

Le parti hanno altresì previsto che la corresponsione degli **arretrati** relativi alle mensilità da dicembre 2019 fino al mese di maggio in corso venga ripartita come segue: 2 quote di incremento mensile arretrato con il

cedolino paga del mese di maggio 2020, 3 quote con quello del mese di giugno 2020 e infine una quota con quello di agosto 2020.

In virtù di tale distribuzione, il trattamento retributivo minimo del mese di **maggio** sarà determinato, oltre che dal nuovo minimo retributivo, da una quota aggiuntiva di arretrato; quello del mese di **giugno**, oltre che dal nuovo minimo retributivo, da tre quote aggiuntive di arretrato; e infine quello del mese di **agosto**, oltre che dal nuovo minimo retributivo, da una quota aggiuntiva di arretrato.

Termine per l'avvio della contribuzione al fondo paritetico FASA prorogato

Inoltre, nel prorogare dal 31 dicembre 2019 al 31 dicembre 2020 il termine entro cui dovranno essere definite le modalità di costituzione e funzionamento del **fondo paritetico FASA** (Fondo Aiuti e Solidarietà Alimentare) previsto dall'allegato 34 del CCNL del 2016, le parti hanno anche prorogato dal 1° giugno 2020 al 1° gennaio 2021 il termine per l'avvio della contribuzione al Fondo stesso da parte dei lavoratori, nella misura di 2 euro al mese, come previsto dall'allegato 41 del contratto stesso.

Nell'attesa di verificare l'effettiva adesione all'accordo anche da parte delle altre associazioni di categoria firmatarie del CCNL 5 febbraio 2016, e il conseguente riavvio del negoziato per il suo rinnovo (interrottosi lo scorso 21 febbraio, in corrispondenza con l'inizio della diffusione del nostro Paese della pandemia da coronavirus), le rappresentanze sindacali hanno deciso di **sospendere** fino al 13 maggio le forme di protesta già pianificate (blocco degli straordinari e della flessibilità dell'orario).

Sicuramente una prospettiva importante per un comparto produttivo per il quale i dati Istat sulla produzione industriale diffusi ieri evidenziano un calo significativo nel confronto marzo 2020 contro marzo 2019 (-6,5%), seppure molto al di sotto del dato medio (-29,3%).

Dal 1° giugno 2020 causali contributo in F24 per i contributi previdenziali e assistenziali INARCASSA

Con la risoluzione n. 22 pubblicata ieri l'Agenzia delle Entrate ha istituito le causali contributo per il **versamento**, tramite il modello "F24", dei contributi di spettanza della Cassa nazionale di previdenza ed assistenza per gli ingegneri ed architetti liberi professionisti – INARCASSA.

Con la convenzione del 27 novembre 2019 stipulata tra l'Agenzia delle Entrate e INARCASSA, infatti, è stato regolato il servizio di riscossione dei contributi previdenziali e assistenziali dovuti dagli iscritti. Per consentirne il versamento sono state istituite le **causali contributo**:

- "E085" denominato "INARCASSA – contribuzione soggettiva minima";
- "E086" denominato "INARCASSA – contribuzione soggettiva conguaglio";
- "E087" denominato "INARCASSA – contribuzione integrativa minima";
- "E088" denominato "INARCASSA – contribuzione integrativa conguaglio";

va conguaglio";

- "E089" denominato "INARCASSA – contribuzione per maternità/paternità";
- "E090" denominato "INARCASSA – contribuzione società di ingegneria".

Nella **compilazione** del modello F24, le causali in argomento sono esposte nella sezione "Altri enti previdenziali e assicurativi" (secondo riquadro), nel campo "causale contributo", esclusivamente in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a debito versati", riportando:

- nel campo "codice ente", il codice "0011";
- nel campo "codice sede", nessun valore;
- nel campo "codice posizione", nessun valore;
- nel campo "periodo di riferimento: da mm/aaaa a mm/aaaa", il mese e l'anno di competenza del contributo da versare, nel formato "MM/AAAA".

Le causali sono operativamente efficaci dal **1° giugno 2020**.

Avviso di selezione per il board per i principi di contabilità economico patrimoniale per le P.A.

Con l'informativa n. [44/2020](#), pubblicata ieri, il CNDCEC ha reso noto l'avviso di selezione dei membri per il board di statuzione dei principi e degli standard di contabilità economico patrimoniale **per le P.A.**

Si ricorda che con la determina adottata dal Ragioniere Generale dello Stato n. 35518/2020 viene istituita una Struttura di governance alla quale è affidato il compito di delineare un "sistema contabile volto ad assicurare la completezza, l'accuratezza e la trasparenza della **documentazione di bilancio** prodotta dalle pubbliche amministrazioni italiane, anche alla luce della Direttiva 2011/85/UE del Consiglio relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri".

In allegato alla determina viene presentato un Regolamento che disciplina il funzionamento della Struttura di governan-

ce e ne definisce la composizione, gli obiettivi e i compiti, stabilendo, tra l'altro, anche i **criteri per la selezione** e la nomina dei componenti dello Standard Setter Board (che avrà lo specifico compito di elaborare le proposte relative a principi e standard di contabilità basati sul principio *accrual*, secondo gli indirizzi definiti a livello internazionale ed europeo).

Inoltre, si sottolinea come il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato sia da tempo impegnato nella "definizione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale unico per le Pubbliche Amministrazioni basato sul principio *accrual* e ispirato agli standard contabili internazionali (IPSAS) ed europei (EPSAS), che ha visto anche la partecipazione del CNDCEC all'apposito gruppo di lavoro e di sperimentazione".

Niente sequestro di somme e titoli costituiti in pegno irregolare

La Cassazione, nella sentenza n. [14243/2020](#), ha precisato che non può essere disposto il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente di somme di denaro depositate su un conto corrente e **costituite in pegno irregolare** a garanzia di un'obbligazione dell'imputato, stante l'immediata acquisizione della proprietà delle stesse da parte del creditore.

Ai fini dell'individuazione e differenziazione del pegno irregolare rispetto a quello regolare non rilevano né la denominazione contrattualmente attribuita al rapporto né il fatto che la somma di denaro rimanga depositata su un conto corrente bancario intestato al debitore e continui a maturare interessi, ma è decisiva la circostanza che, nel caso di inadempimento del debitore, il creditore abbia la facoltà di **soddisfarsi immediatamente e direttamente** sulla cosa data in pegno,

secondo la previsione dell'[art. 1851](#) c.c., ovvero debba attivare una forma di vendita pubblica, ai sensi degli [artt. 2796-2798](#) c.c.

In altri termini, la natura giuridica del pegno irregolare comporta che le somme di denaro o i titoli depositati presso il creditore diventano – diversamente che nell'ipotesi di pegno regolare – di proprietà del creditore stesso, che ha diritto di soddisfarsi, pertanto, non secondo i meccanismi di cui agli artt. 2796-2798 c.c. (che postulano l'altruità delle cose ricevute in pegno), bensì direttamente sulla cosa, al di fuori del concorso con gli altri creditori, per effetto di un'**operazione contabile**.

Rispetto a ciò è decisivo l'esame della pattuizione e delle sue clausole. In tale contesto, la previsione che il custode, ossia la

banca, su richiesta del creditore, possa essere autorizzato alla vendita dei titoli vincolati in pegno sul conto in questione, utilizzando il ricavato per il soddisfacimento del credito, con espresso esonero dall'osservanza delle forme dell'[art. 2797 c.c.](#), risulta di per sé insufficiente a qualificare come irregolare il pegno, perché non implica necessariamente una immediata e diretta disponibilità del bene in capo al creditore.

In altri termini, una simile pattuizione può essere interpretata nel senso che proprio l'esonero dai meccanismi di vendita degli artt. 2796-2798 c.c. **postula l'altruità della cosa** e ha

semplicemente il significato di privilegiare modalità di soddisfacimento più agevoli, nell'ambito di un rapporto nel quale la banca è il depositario dei titoli che si trovano sul conto intestato al debitore.

Manca, cioè, nella pattuizione tra le parti l'**immediatezza tipica** del pegno irregolare, non essendovi la possibilità di diretta soddisfazione del creditore sul bene – che egli non possiede – senza passare attraverso un atto di vendita affidato alla banca, soggetto terzo, seppure in forma semplificata.

Il contratto di swap dell'ente locale va autorizzato dal Consiglio comunale

Le Sezioni Unite della Cassazione, nella sentenza n. [8770](#), pubblicata ieri, si sono pronunciate sui contratti derivati di *interest swap rate* (strumenti finanziari a causa variabile caratterizzati da una spiccata **aleatorietà**) stipulati dagli enti locali, con particolare riferimento alle seguenti questioni:

- se l'assunzione dell'impegno dell'ente locale che stipuli il contratto, avente ad oggetto il derivato, costituisca **indebitamento** finalizzato a finanziare spese diverse dall'investimento;

- quale sia l'**organo** chiamato a deliberare l'operazione.

Le questioni riguardano la disciplina anteriore alla L. [147/2013](#), posto che questa ha precluso, salvo alcune eccezioni, l'accesso ai derivati agli enti locali, al fine di evitare di mettere in pericolo la disponibilità delle risorse **finanziarie** pubbliche. Sulla disciplina vigente sino al 2013, la Cassazione ha affermato, in primo luogo, che l'Amministrazione era legittimata a concludere contratti derivati di copertura di rischi (ad esempio, il rischio di cambio), ma non di derivati **speculativi**, in ragione del loro grado di aleatorietà.

Anche la stipula di derivati non speculativi, peraltro, era sottoposta a limiti e poteva avvenire solo in presenza di una pre-

cisa determinazione dell'oggetto contrattuale, che consentisse di **misurare** l'alea secondo criteri riconosciuti e oggettivamente condivisi (quali il *mark to market*, gli scenari probabilistici, i costi occulti), così da ridurre al minimo e rendere consapevole l'ente dell'aleatorietà del rapporto.

In secondo luogo, la Cassazione ha riconosciuto la legittimazione ad autorizzare la stipula del contratto di *swap* del **Consiglio comunale** (e non della Giunta), a pena di nullità, ai sensi dell'[art. 42](#) comma 2 lett. i) del DLgs. 267/2000 (TUEL). Ciò è necessario non solo quando il contratto preveda una clausola di **upfront** (ossia con anticipo di una somma al momento della conclusione del contratto, suscettibile di rimborso nel corso del rapporto), ma anche in tutti quei casi in cui la negoziazione del contratto si traduca nell'estinzione dei precedenti rapporti di mutuo sottostanti o anche nel loro mantenimento in vita, ma con rilevanti modificazioni.

La conclusione di tali contratti, infatti, non costituisce un semplice atto di gestione dell'indebitamento dell'ente locale con finalità di riduzione degli oneri finanziari a esso inerenti, ma prevede spese che impegnano i **bilanci** per gli esercizi successivi.

Richiesta di validazione straordinaria dei DPI esclusivamente on line

Con una [nota](#) pubblicata sul proprio sito istituzionale, l'INAIL ha reso noto che a partire da oggi, 13 maggio 2020, la trasmissione delle domande per la validazione straordinaria dei dispositivi di protezione individuale, disposta dall'[art. 15](#) del DL 18/2020 (conv. L. [27/2020](#)), deve avvenire esclusivamente **in via telematica** attraverso il nuovo servizio online "Art. 15 Validazione DPI", per accedere al quale occorre essere in possesso delle credenziali.

In mancanza, gli utenti dovranno registrarsi al portale istituzionale come utente generico, accedendo dal link in calce

"Registrazione" o seguendo il percorso "Accedi ai Servizi online" - "Registrazione" - "Registrazione Utente Generico".

La modalità di invio tramite PEC non è più attiva (si veda "[Validazione straordinaria dei DPI entro tre giorni](#)" del 20 marzo 2020) e, pertanto, alla data di **disattivazione della PEC** le richieste pervenute in tal modo saranno valutate sulla base della documentazione già prodotta. Invece, le richieste non complete, a partire da oggi dovranno essere inoltrate come nuova richiesta, attraverso l'apposito servizio on line, allegando l'autocertificazione e tutta la documentazione utile.