



Martedì 26 maggio 2020

## IL CASO DEL GIORNO

### Il cambiamento di criteri di valutazione si imputa a patrimonio netto

/ Silvia LATORRACA

In merito al cambiamento dei criteri di valutazione, il codice civile si limita a stabilire, all'art. 2423-bis comma 1 n. 6 e comma 2 c.c., che "i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro". Deroghe a tale principio " [...]

PAGINA 2

## IL PUNTO OPERAZIONI STRAORDINARIE

### Trasferimento di azienda alberghiera e di immobile a destinazione alberghiera differenti

/ Enrico ZANETTI

La **corretta qualificazione** dell'oggetto dell'atto di cessione, affitto o conferimento, tra "azienda alberghiera" e "mero" immobile a destinazione alberghiera con "corredo" [...]

PAGINA 14

## FISCO

### Bonus del 110% sulle parti comuni anche per imprese e professionisti

*Le unità immobiliari che possiedono o detengono devono essere però ubicate in edifici condominiali*

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Super-ecosismabonus al 110% anche per le imprese (sia **IRPEF** che **IRES**) e per i liberi professionisti, se le unità immobiliari che possiedono o detengono sono ubicate in edifici condominiali e gli interventi riguardano le parti comuni.

In attesa di conferme a livello ufficiale da parte dell'Agenzia delle Entrate, pare non potersi giungere a conclusioni diverse sulla base della lettera dell'art. 119 del DL 19 maggio 2020 n. 34 (c.d. decreto "Rilancio"), tenuto anche conto della finalità di una norma che non può certo raggiungere gli obiettivi che ad essa sottendono, se negli edifici condominiali si fanno **distinguo** tra unità immobiliari i cui possessori o detentori sono ammessi al beneficio fiscale e unità i cui possessori o detentori non lo sono.

L'art. 119 del DL 34/2020 individua l'**ambito di applicazione** del superbonus al 110% sulla base di due criteri:

- quello oggettivo della tipologia di

interventi effettuati;

- quello soggettivo di chi effettua gli interventi agevolati.

Né nell'ambito del primo criterio, né nell'ambito del secondo, entrano in gioco profili definitori che attengono alla tipologia delle singole unità immobiliari che compongono un edificio condominiale. In alcun caso, inoltre, la norma limita ai soli condomini residenziali la detrazione del 110% per gli interventi sulle **parti comuni** (come invece avviene per alcuni interventi di recupero edilizio di cui all'art. 16-bis comma 1 lett. a) del TUIR).

Da ciò, se ne arguisce che anche un **edificio condominiale** che non sia a prevalente destinazione residenziale può dare luogo all'applicazione del superbonus al 110% in capo a tutti i possessori e detentori della singole unità immobiliari, ivi comprese ditte individuali, liberi professionisti e società, se i lavori rientrano nell'ambito oggettivo della norma e ad effettuarli è il condominio (che ripartisce poi tra i singoli condòmini le [...]

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Annunciato il decreto attuativo per l'indennità dei professionisti

Avvisi bonari sospesi anche se il 31 maggio è domenica

Detrazione IVA per le erogazioni liberali nell'emergenza

Tre interrogazioni contro Saviano, ma niente rettifiche

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

## FISCO

### Rivalutazione gratuita per le imprese del settore alberghiero

/ Gianluca ODETTO

Il Ddl. di conversione del DL 23/2020 (c.d. "DL liquidità"), su cui ieri il Governo ha posto la questione di fiducia – che sarà votata oggi alla Camera – contiene modifiche [...]

PAGINA 4

# Il cambiamento di criteri di valutazione si imputa a patrimonio netto

Il cambiamento deve essere motivato in Nota integrativa

/ Silvia LATORRACA

In merito al cambiamento dei criteri di valutazione, il codice civile si limita a stabilire, all'[art. 2423-bis](#) comma 1 n. 6 e comma 2 c.c., che "i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro". Deroche a tale principio "sono consentite **in casi eccezionali**" e la Nota integrativa "deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico".

Al fine di integrare il dettato normativo, il documento OIC [29](#) precisa, in primo luogo, che:

- i **principi contabili** sono le regole, ivi incluse le procedure, che disciplinano i criteri di individuazione delle operazioni, le modalità della loro rilevazione, i criteri e i metodi di valutazione e quelli di classificazione ed esposizione dei valori in bilancio;

- i **criteri di valutazione** sono le regole adottate ai fini della rappresentazione delle voci di bilancio e i metodi di valutazione sono le modalità con cui un criterio è applicato e viene in concreto determinato.

Ad esempio, il criterio di valutazione delle rimanenze è la valutazione al minore tra il costo di acquisto o produzione e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato; i metodi di valutazione del costo di acquisto dei beni in magazzino sono il LIFO, il FIFO o il costo medio ponderato.

Tanto premesso, un cambiamento di principio contabile è ammesso solo se:

- è richiesto da nuove disposizioni legislative o da nuovi principi contabili (c.d. **cambiamenti obbligatori**), (come avvenuto per effetto del DLgs. [139/2015](#) e del conseguente aggiornamento dei principi contabili nazionali);
- è adottato autonomamente dal redattore del bilancio nell'ambito della propria responsabilità e discrezionalità per una migliore rappresentazione in bilancio dei fatti e delle operazioni della società (c.d. **cambiamenti volontari**).

Come evidenziato in dottrina, il cambiamento non può, quindi, essere operato per migliorare il risultato d'esercizio oppure incrementare il patrimonio netto dell'impresa. Analogamente, la modifica non può essere giustificata dall'esigenza di ridurre il carico fiscale (Cass. n. [22016/2014](#)).

I cambiamenti obbligatori sono contabilizzati in base a quanto previsto dalle specifiche disposizioni transitorie contenute nella legge o nei nuovi principi contabili o, in assenza di queste, in base al documento OIC 29.

Il principio contabile stabilisce che gli effetti dei cambiamenti sono, quale regola generale, determinati **retroattivamente**. Il nuovo principio contabile è applicato, cioè, anche ad eventi ed operazioni avvenuti in

esercizi precedenti a quello in cui interviene il cambiamento, cioè come se il nuovo principio fosse stato sempre applicato.

Il cambiamento è rilevato nell'esercizio in cui viene adottato il nuovo principio contabile e i relativi effetti sono contabilizzati sul saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso, tra gli **utili portati a nuovo** oppure in un'altra componente del patrimonio netto, se più appropriato.

L'applicazione retroattiva comporta, ai soli fini comparativi, la rideterminazione degli effetti che si sarebbero avuti nel bilancio comparativo come se da sempre fosse stato applicato il nuovo principio contabile. Pertanto, la società deve rettificare il **saldo d'apertura** del patrimonio netto e i dati comparativi dell'esercizio precedente.

Sono, comunque, concesse alcune facilitazioni.

Quando, dopo aver fatto ogni ragionevole sforzo, non è fattibile determinare l'effetto di competenza dell'esercizio precedente, o ciò risulti eccessivamente oneroso, la società **non deve presentare** i dati comparativi rettificati. Pertanto, la società si limita ad applicare il nuovo principio contabile al valore contabile delle attività e passività all'inizio dell'esercizio in corso, ed effettua una rettifica corrispondente sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso.

Quando, dopo aver fatto ogni ragionevole sforzo, non è fattibile calcolare l'effetto cumulato pregresso del cambiamento di principio o la determinazione dell'effetto pregresso risulti eccessivamente onerosa, la società applica il nuovo principio contabile a partire dalla prima data in cui ciò risulti fattibile. Quando tale data coincide con l'inizio dell'esercizio in corso, il nuovo principio contabile è applicato **prospettivamente**.

Il nuovo principio viene applicato, quindi, solo ad eventi e operazioni che si verificano dopo la data in cui interviene il cambiamento di principio contabile. Gli eventi e le operazioni rilevati in esercizi precedenti continuano ad essere riflessi in bilancio in conformità al precedente principio.

Per quanto attiene all'informativa, le società che redigono il bilancio in forma ordinaria devono illustrare in **Nota integrativa**:

- le motivazioni alla base del cambiamento;
- gli effetti del nuovo principio contabile sulle voci di Stato patrimoniale, di Conto economico e del Rendiconto finanziario dell'esercizio in corso e di quello precedente;
- le motivazioni alla base dell'utilizzo delle facilitazioni all'applicazione retroattiva.

# Bonus del 110% sulle parti comuni anche per imprese e professionisti

Le unità immobiliari che possiedono o detengono devono essere però ubicate in edifici condominiali

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Super-ecosismabonus al 110% anche per le imprese (sia **IRPEF** che **IRES**) e per i liberi professionisti, se le unità immobiliari che possiedono o detengono sono ubicate in edifici condominiali e gli interventi riguardano le parti comuni.

In attesa di conferme a livello ufficiale da parte dell'Agenzia delle Entrate, pare non potersi giungere a conclusioni diverse sulla base della lettera dell'[art. 119](#) del DL 19 maggio 2020 n. 34 (c.d. decreto "Rilancio"), tenuto anche conto della finalità di una norma che non può certo raggiungere gli obiettivi che ad essa sottendono, se negli edifici condominiali si fanno **distinguo** tra unità immobiliari i cui possessori o detentori sono ammessi al beneficio fiscale e unità i cui possessori o detentori non lo sono.

L'[art. 119](#) del DL 34/2020 individua l'**ambito di applicazione** del super-bonus al 110% sulla base di due criteri:

- quello oggettivo della tipologia di interventi effettuati;
- quello soggettivo di chi effettua gli interventi agevolati.

Né nell'ambito del primo criterio, né nell'ambito del secondo, entrano in gioco profili definitori che attengono alla tipologia delle singole unità immobiliari che compongono un edificio condominiale. In alcun caso, inoltre, la norma limita ai soli condomini residenziali la detrazione del 110% per gli interventi sulle **parti comuni** (come invece avviene per alcuni interventi di recupero edilizio di cui all'[art. 16-bis](#) comma 1 lett. a) del TUIR).

Da ciò, se ne arguisce che anche un **edificio condominiale** che non sia a prevalente destinazione residenziale può dare luogo all'applicazione del superbonus al 110% in capo a tutti i possessori e detentori della singole unità immobiliari, ivi comprese ditte individuali, liberi professionisti e società, se i lavori rientrano nell'ambito oggettivo della norma e ad effettuarli è il condominio (che ripartisce poi tra i singoli condomini le relative spese).

In linea di principio, nulla osta neppure al fatto che l'intero condominio sia composto esclusivamente da unità immobiliari diverse da quelle abitative (si pensi, ad esempio, a un edificio frazionato in subalterni destinati a negozi al piano terra e ad uffici ai piani superiori), le quali siano tutte possedute o detenute da imprenditori individuali, liberi professionisti, società commerciali e associazioni professionali (in un condominio le proprietà private possono avere **diverse desti-**

**nazioni d'uso**. Cfr. tra le altre, Cass. 27 ottobre 2011 n. 22428 ove si afferma implicitamente tale principio sostenendo che l'[art. 1122](#) c.c. non vieta la modifica della destinazione d'uso dell'unità immobiliare in condominio, purché ciò non danneggi le parti comuni dell'edificio).

Il punto centrale è che possa parlarsi di condominio (e che sia quindi il condominio a effettuare gli interventi) e che pertanto si realizzi la particolare forma di comunione prevista dagli [artt. 1117-1139](#) c.c.; e ciò si verifica, sul piano giuridico, ogni qual volta un edificio è suddiviso in una **pluralità di unità immobiliari** la cui proprietà non è riconducibile ad un medesimo soggetto, bensì a due o più soggetti diversi.

Con riguardo alla disciplina dell'ecobonus "in versione ordinaria", era stato chiarito che si può parlare di **parti comuni** di edifici condominiali anche con riguardo a edifici suddivisi in una pluralità di unità immobiliari che sono però tutte possedute da un medesimo soggetto.

Giova sottolineare che questo non equivale tuttavia ad affermare che esiste un condominio (che infatti non sussiste), ma solo che, dal punto di vista oggettivo, è possibile parlare di "parti comuni" di un edificio suddiviso in più unità immobiliari anche quando giuridicamente non esiste un condominio su di esso, ma una proprietà unica in capo ad un medesimo soggetto.

Se dunque una impresa individuale, un libero professionista, una società commerciale o altro soggetto diverso da una persona fisica, possiedono per intero un edificio suddiviso in più unità immobiliari, non possono beneficiare del superbonus al 110% perché non è possibile affermare che gli interventi sulle "parti comuni" dell'edificio sono effettuati da un **condominio** (che non esiste).

Se però il presupposto giuridico di esistenza di un condominio su un dato edificio è integrato, ecco allora che il superbonus al 110% **sembrerebbe spettare** a ciascun singolo possessore o detentore, sugli interventi effettuati dal condominio che rientrano nell'ambito oggettivo disegnato dall'[art. 119](#) del DL 34/2020, a prescindere dalla natura soggettiva del singolo possessore o detentore, a prescindere dalla tipologia della singola unità immobiliare posseduta o detenuta e finanche a prescindere dal fatto che, nel suo complesso, il condominio sia a prevalente destinazione residenziale o meno.

# Rivalutazione gratuita per le imprese del settore alberghiero

Innovando rispetto al passato, i maggiori valori sono riconosciuti ai fini fiscali, anche se non occorre versare alcuna imposta sostitutiva

/ Gianluca ODETTO

Il Ddl. di conversione del DL [23/2020](#) (c.d. "DL liquidità"), su cui ieri il Governo ha posto la questione di fiducia – che sarà votata oggi alla Camera – contiene modifiche significative alla disciplina della rivalutazione dei beni d'impresa che, se confermate, dovrebbero imporre una **rivisitazione** complessiva delle operazioni in essere da parte delle società che non hanno ancora approvato il bilancio al 31 dicembre 2019.

La prima di esse, contenuta nell'art. 12-ter e riferita alla generalità delle imprese, proroga di fatto la misura. Viene infatti previsto che la rivalutazione possa essere eseguita secondo la disciplina dell'[art. 1](#) comma 696 della L. 160/2019 nel bilancio dell'esercizio **successivo** a quello in corso al 31 dicembre 2019, al 31 dicembre 2020 e al 31 dicembre 2021. Nella sostanza, il legislatore sembra aver preso atto che l'operazione, pur se con un onere fiscale ridotto rispetto ai precedenti provvedimenti, comporta un "peso" forse non pienamente giustificabile alla luce di sopravvenute esigenze di liquidità, e consente quindi di posticiparla ai bilanci del 2020, del 2021 o del 2022.

La nuova norma prevede che, se l'impresa si avvale del **differimento**, restano ferme le condizioni stabilite nella L. [160/2019](#); ciò dovrebbe comportare, ad esempio, il mantenimento del periodo di moratoria triennale degli effetti fiscali.

Ma la novità più significativa è di carattere settoriale. Con il prospettato inserimento del nuovo art. 6-bis, infatti, sono contemplate misure di favore per le imprese dei settori alberghiero e termale. Sempre nel presupposto che tali imprese non adottino gli IFRS nella redazione del bilancio si prevede, infatti, la possibilità di rivalutare in modo gratuito i beni e le partecipazioni in imprese controllate e collegate (fatta eccezione per i beni "merce") risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019. La rivalutazione deve essere eseguita in uno o in entrambi i bilanci relativi ai due esercizi successivi e, quindi, nel bilancio 2020, nel bilancio 2021 o in entrambi i bilanci: si tratta evidentemente di una misura di **sostegno** alla capitalizzazione di tali imprese, per le quali presumibilmente il 2020 chiuderà con perdite potenzialmente significative.

Con una formulazione che non lascia spazio a dubbi, si prevede che sui **maggiori valori** iscritti non sia dovuta "alcuna imposta sostitutiva od altra imposta". Ma la vera novità è rappresentata dal fatto che, a differenza di quanto avvenuto nel contesto di altri provvedimenti di rivalutazione solo civilistica, i maggiori valori iscritti

sono riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP. Si tratterebbe, quindi, della prima volta nell'ultimo ventennio in cui, derogando al chiaro disposto dell'[art. 110](#) comma 1 lettera c) del TUIR, il costo fiscale dei beni si intende comprensivo delle plusvalenze iscritte sulle quali non è stata pagata imposta.

Viene poi stabilito che i maggiori valori sono riconosciuti sin dall'esercizio nel cui bilancio la rivalutazione è eseguita, ma con un periodo di "moratoria" triennale ai fini della tassazione delle plusvalenze e minusvalenze. Ipotizzando la rivalutazione nel bilancio al 31 dicembre 2020, la **cessione dei beni** al valore rivalutato (ottenuto in modo gratuito) non genererebbe quindi plusvalenze non solo dal punto di vista civilistico, ma neanche dal punto di vista fiscale, solo dal 1° gennaio 2024.

L'operazione non risulta, però, gratuita in modo assoluto, in quanto rimane lo stato di sospensione d'imposta sulla riserva di patrimonio netto costituita a fronte della rivalutazione; è comunque possibile **affrancare** la riserva stessa con un'imposta sostitutiva del 10%.

## Norme di salvaguardia per i bilanci già approvati

Il nuovo art. 6-bis disciplina anche il caso delle imprese (sempre dei settori **alberghiero e termale**) che abbiano già esercitato la facoltà di cui all'[art. 1](#) commi 696 e seguenti della L. 160/2019 (si intende presumibilmente fare riferimento all'intervenuta approvazione del bilancio al 31 dicembre 2019): in questi casi, è previsto che gli effetti fiscali dell'operazione si producano dal 2019 medesimo (per come è scritta la norma parrebbe in modo generalizzato, e quindi anche ai fini della quantificazione ai fini fiscali delle plusvalenze).

Quest'ultimo passaggio potrebbe, peraltro, generare situazioni di **contenzioso** per il semplice fatto che in più contesti si potrebbe valutare la riapprovazione del bilancio 2019 e la posticipazione dell'operazione al 31 dicembre 2020 con le nuove e più favorevoli disposizioni, facendo leva sul fatto che sia la prassi dell'Agenzia delle Entrate (circolare n. [14/2017](#), § 7), sia la giurisprudenza di Cassazione (sentenza n. [32592/2019](#)) legano il perfezionamento dell'operazione all'indicazione in dichiarazione dei redditi (oggi nel quadro RQ) dei maggiori valori rivalutati e della relativa imposta sostitutiva, fatto che allo stato attuale non è ancora avvenuto (così come presumibilmente non è stato fatto alcun versamento di imposte sostitutive).

# Annunciato il decreto attuativo per l'indennità dei professionisti

Le indennità dovrebbero ammontare a 600 euro per aprile e 1.000 euro per maggio

/ Savino GALLO e Paola RIVETTI

È atteso a giorni il decreto interministeriale con il quale saranno assegnate le risorse necessarie per l'erogazione dell'indennità per i mesi di aprile e maggio 2020 ai **professionisti** iscritti alle **Casse** previdenziali private.

L'[art. 78](#) del decreto "Rilancio", modificando l'[art. 44](#) comma 1 del DL 18/2020 ("Cura Italia"), incrementa le risorse del Fondo per il reddito di ultima istanza, portandole a complessivi 1.150 milioni di euro, ai fini del riconoscimento anche per i mesi di **aprile e maggio** 2020 dell'indennità per il sostegno del reddito dei professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria.

Lo stanziamento iniziale del Fondo, pari a 300 milioni di euro, è stato portato a 500 milioni di euro dal DM 27 aprile 2020 n. 53073, al fine di consentire l'erogazione dell'indennità di 600 euro per il mese di marzo 2020 ai professionisti iscritti alle Casse previdenziali private (DM [28 marzo 2020](#), per 280 milioni di euro) e ai lavoratori stagionali, intermittenti, occasionali e venditori a domicilio (DM 30 aprile 2020 n. [10](#), per 220 milioni di euro). In base all'impostazione del DL "Rilancio", per quest'ultima categoria di lavoratori, le indennità per i mesi di aprile e maggio non sono più erogate a valere sul medesimo Fondo. Conseguentemente, i fondi disponibili per l'erogazione delle ulteriori indennità ai professionisti ammonterebbero a **650 milioni** di euro.

Il prossimo decreto interministeriale, oltre a stanziare le risorse disponibili, dovrà definire l'importo (non definito nel DL "Rilancio") cui ammonterà l'indennità per gli ulteriori mesi, i requisiti per la sua spettanza, nonché le modalità e i criteri da seguire per l'erogazione, eventualmente **confermando** le condizioni già indicate dal precedente DM 28 marzo 2020 per l'indennità di marzo.

A proposito di erogazione, le Casse di previdenza private si aspettano anche che il Governo proceda con il **rimborso** delle somme anticipate dagli enti per evadere le richieste di indennità relative al mese di marzo. Un passaggio necessario perché molti enti, considerato lo stop generalizzato al versamento dei contributi, sono a corto di liquidità e si trovano nella condizione di non poter anticipare ulteriori somme per pagare anche le indennità di aprile e maggio.

Quanto agli importi, stando alle dichiarazioni rilascia-

te dal Ministro dell'Economia Gualtieri, le indennità dovrebbero ammontare a 600 euro per aprile e a **1.000 euro** per **maggio** (si veda "[Confprofessioni e sindacati: «I professionisti non sono solo persone»](#)" del 23 maggio).

## Il decreto "Rilancio" ha rimosso il requisito dell'iscrizione esclusiva

Relativamente alle condizioni per beneficiare dell'indennità, il DL "Rilancio" abroga l'[art. 34](#) del DL 23/2020, **rimuovendo** il requisito dell'**iscrizione esclusiva** all'ente previdenziale privato da parte del professionista, e stabilisce che, ai fini del riconoscimento dell'indennità, i beneficiari della prestazione, alla data di presentazione della domanda, non devono essere titolari di contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, oppure titolari di pensione ([art. 78](#) commi 2 e 3 del DL 34/2020).

In base alla formulazione normativa, la disposizione sembrerebbe operare **limitatamente** alle indennità dei professionisti per i mesi di aprile e maggio 2020, come rifinanziate dal DL "Rilancio" (considerato il riferimento alle "indennità al comma 1", ossia quelle "per i mesi di aprile e maggio 2020"), e non genericamente per le indennità ex [art. 44](#) del DL 18/2020 (inclusa quella erogata ai professionisti per il mese marzo).

Infine, con un post su Facebook pubblicato ieri, la Ministra del Lavoro, Nunzia Catalfo, ha indicato che "il bonus di 600 euro per i professionisti iscritti alle casse di previdenza privata che l'hanno già percepito a marzo verrà erogato anche per i mesi di aprile e maggio". La puntualizzazione si è resa necessaria a causa di un passaggio dell'art. 86 del decreto "Rilancio" che sancisce il **divieto di cumulo** tra le indennità di cui agli artt. 78 del medesimo decreto e 44 del DL 18/2020.

Poiché entrambe le norme interessano le indennità erogabili per mensilità diverse con le risorse del Fondo per il reddito di ultima istanza, in base alla vigente disposizione, risulterebbe che coloro che hanno percepito l'indennità per il mese di marzo non potrebbero beneficiare di quelle per i mesi successivi. Le dichiarazioni della Ministra aprono a una lettura differente e fanno ben sperare per una **correzione** della norma nei successivi passaggi parlamentari.



# Avvisi bonari sospesi anche se il 31 maggio è domenica

Approccio prudente da parte di CNDCEC e FNC per il ricorso

/ Alfio CISSELLO

Lo slittamento al **16 settembre 2020** del termine per il ricorso, circoscritto, dall'[art. 149](#) del DL 34/2020, ad alcuni atti il cui termine di pagamento scade tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020 è, specie per quanto riguarda gli accertamenti esecutivi, norma di difficile interpretazione.

Quanto esposto è stato specificato dal documento di CNDCEC e Fondazione nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili "[Le disposizioni in materia di società, enti e giustizia](#)", datato 25 maggio 2020.

Il comma terzo così prevede: "**È prorogato** al 16 settembre 2020 il termine finale per la notifica del ricorso di primo grado innanzi alle Commissioni tributarie relativo agli atti di cui al comma 1 e agli atti **definibili** ai sensi dell'[articolo 15](#) del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, i cui termini di versamento scadono nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020 di cui al comma 2".

Per questa ragione, specifica il documento in analisi a pagina 15, è bene non tenerne conto, "onde evitare le **responsabilità professionali** che potrebbero derivare qualora il giudice si pronunciasse per l'inammissibilità del ricorso per tardività, non ritenendo l'atto rientrante tra quelli prorogati dalla norma in commento". Come detto, la prudenza è d'obbligo, a prescindere da quanto dirà l'Agenzia delle Entrate in una prossima ed eventuale circolare, per gli accertamenti esecutivi: questi sono sì definibili mediante acquiescenza, ma, in ragione dell'[art. 68](#) del DL 18/2020, modificato proprio dal DL [34/2020](#), hanno un termine di **scadenza posticipato** al 31 agosto 2020, elemento che contrasta con il requisito per fruire dello slittamento al 16 settembre del termine per il ricorso (scadenza del pagamento tra il 9 marzo e il 31 maggio).

Relativamente agli altri atti, dove non ci sono elementi di dubbio (è il caso degli avvisi di recupero dei crediti d'imposta), la proroga del termine per il ricorso slitta al 16 settembre se, come detto, il termine di pagamento scade tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020.

Anche in questo caso, visto che il **rischio è l'inammissibilità**, si deve adottare un approccio prudente, non contando, o contando, lo slittamento al giorno successivo dei termini che cadono di domenica o di sabato.

Allora, come previsto nel documento di CNDCEC e FNC, rientra nella proroga l'avviso di recupero notificato il 30 marzo (termine di pagamento venerdì 29 maggio 2020), ma non quello notificato il 31 marzo (termine di pagamento sabato 30 maggio 2020).

Ciò (ma su tale aspetto il documento non si sofferma) rappresenta l'occasione per dirimere un dubbio che

molti professionisti, prontamente, si sono posti, in special modo con riferimento alla posticipazione dei termini per gli avvisi bonari.

Grazie al DL 34/2020, le rate da accertamento con adesione, mediazione, conciliazione giudiziale, definizione degli avvisi bonari, slittano al 16 settembre se scadono **dal 9 marzo** (8 marzo per gli avvisi bonari, vedi l'[art. 144](#)) al 31 maggio; considerato che, ex [artt. 8](#) del DLgs. 218/97 e [3-bis](#) del DLgs. 462/97 le rate scadono l'ultimo giorno di ciascun trimestre, ci si è chiesti se la rata che scade al 31 maggio, il cui pagamento, essendo il 31 maggio domenica, viene posticipato al 1° giugno, rientri nello slittamento al 16 settembre.

La risposta dovrebbe essere affermativa: il termine per pagare la rata dovrebbe rimanere il 31 maggio, nonostante si verifichi lo slittamento al giorno successivo.

Tale affermazione deriva dal fatto che, altresì esaminando le varie norme prevedenti lo slittamento al primo giorno feriale successivo dei termini che cadono di sabato o in giorno festivo, emerge come, tecnicamente, la scadenza rimanga quella originaria, coincidente con il sabato o il giorno festivo. L'[art. 7](#) comma 2 lett. l) del DL 70/2011 stabilisce che i termini "**sono prorogati** al primo giorno lavorativo successivo", l'[art. 6](#) comma 8 del DL 330/94 che il pagamento "è considerato tempestivo se effettuato il primo giorno lavorativo successivo", mentre l'[art. 18](#) comma 1 del DLgs. 241/97 che "il versamento è tempestivo se effettuato il **primo giorno lavorativo** successivo".

## Meglio non considerare la proroga al 16 settembre per gli accertamenti esecutivi

Le norme richiamate non sembrano spostare in avanti il termine in sé considerato, ma il solo pagamento, introducendo in sostanza una proroga.

È chiaro che su quanto esposto non possono esservi certezze, tuttavia questa sembra l'interpretazione più corretta.

Ragionando in questo senso, **non rientra**, come logica conseguenza, nella proroga la **prima rata** degli istituti menzionati che dovesse scadere il 7 o l'8 marzo, non avendo rilevanza lo slittamento a lunedì 9 marzo 2020. Per gli **avvisi bonari**, rientra invece nello slittamento l'avviso bonario recapitato il 7 febbraio, i cui 30 giorni scadono l'8 marzo, in quanto, per i soli avvisi bonari, per ironia della sorte, l'[art. 144](#) del DL 34/2020 si riferisce, a differenza del successivo art. 149, all'8 marzo e non al 9 marzo.

# Detrazione IVA per le erogazioni liberali nell'emergenza

Superato il limite dell'inerenza per gli acquisti effettuati al di fuori dell'esercizio di impresa, arte o professione

/ Emanuele GRECO

Nel Ddl. di conversione del decreto legge "liquidità" (DL [23/2020](#)) si prevede il riconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA gravante sugli acquisti di beni ceduti a titolo di **erogazione liberale**.

A tal fine, verrebbe implementato l'[art. 66](#) del DL 18/2020 ("Cura Italia") che già prevede una specifica disciplina agevolativa ai fini delle imposte dirette, sotto forma di detrazioni IRPEF o di deduzioni dal reddito d'impresa.

Stando alla formulazione del testo emendato durante l'iter di conversione, su cui oggi si vota alla Camera la questione di fiducia, il diritto alla detrazione dell'IVA "a monte" dovrebbe essere riconosciuto:

- sul piano soggettivo, alla generalità dei **soggetti passivi IVA**, in quanto esercenti attività d'impresa, arte o professione;

- sul piano oggettivo, alla generalità delle erogazioni in natura destinate al contenimento e alla gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19;

- sul piano temporale, alle erogazioni effettuate **nell'anno 2020** (si presume che, per il diritto alla detrazione IVA, si possa fare riferimento al momento di effettuazione delle cessioni di beni, come determinato ai sensi dell'[art. 6](#) del DPR 633/72, vale a dire al momento di consegna del bene salvo emissione anticipata della fattura o pagamento anticipato).

Nulla viene specificato in merito ad una possibile efficacia della norma **antecedente** alla conversione in legge del DL 23/2020; peraltro, se così non fosse verrebbero esclusi dal beneficio (salvo diverse auspicabili interpretazioni ufficiali successive) tutti coloro che hanno effettuato erogazioni liberali in natura, con urgenza, nei giorni in cui la crisi sanitaria era al suo apice.

In virtù del rinvio che la nuova disposizione (introdotta al comma 3-*bis* dell'[art. 66](#) citato) effettua rispetto ai commi precedenti, il discrimine per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA "a monte" nella fattispecie dovrebbe essere rappresentato:

- dal carattere di **liberalità** della relativa cessione di beni (in coerenza con il principio IVA di correlazione tra operazioni "a monte" e operazioni "a valle");

- dal fatto che il destinatario dell'erogazione in natura rientri tra quelli espressamente individuati dalla norma.

Su quest'ultimo punto, è, però, da osservare che specifici destinatari sono individuati **esclusivamente** per le erogazioni effettuate dalle persone fisiche e dagli enti non commerciali (essendo agevolate le sole erogazioni destinate allo Stato, alle Regioni, agli enti locali ter-

ritoriali, agli enti o istituzioni pubbliche, alle fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, compresi gli enti religiosi civilmente riconosciuti), mentre nessun limite è previsto per le erogazioni effettuate dai titolari di reddito d'impresa.

La disposizione introdotta nell'iter di conversione in legge del DL 23/2020, anche in base alla sua **formulazione letterale**, intende superare, per gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti come liberalità, gli eventuali limiti derivanti dal rispetto del requisito di inerenza, in ossequio all'[art. 19](#) comma 1 del DPR 633/72.

Si prevede espressamente, difatti, che gli acquisti dei beni in questione "si considerano effettuati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione".

Anche rispetto alle disposizioni comunitarie è ravvisabile una (seppur giustificabile) **deroga** al principio di cui all'[art. 168](#) della direttiva 2006/112/CE, tale per cui il diritto alla detrazione dell'IVA spetta, in capo ad un soggetto passivo, "nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta".

La nuova disciplina appare di particolare interesse per quei **soggetti passivi IVA** che effettuano erogazioni liberali in natura di beni che non costituiscono oggetto dell'attività d'impresa, di costo unitario superiore a 50 euro. Si pensi alle aziende che hanno messo in atto iniziative di cessione, a titolo gratuito, di beni non rientranti nella propria attività (quali mascherine di protezione, camici, lettini, prodotti disinfettanti o altri dispositivi medici).

Per i beni di costo unitario non superiore a 50 euro, invece, il diritto alla **detrazione** è riconosciuto ai sensi dell'[art. 19-bis](#) lett. h) del DPR 633/72 (si veda "[Erogazioni liberali - Disciplina ai fini IVA](#)" in Schede di Aggiornamento di aprile 2020).

In tema di agevolazioni di **beni ceduti** per il contenimento e la gestione dell'emergenza da COVID-19, è da rammentare anche la recente disposizione ([art. 124](#) del DL 34/2020) che esenta ai fini IVA le cessioni di specifici prodotti (tra cui, mascherine chirurgiche, mascherine FFP2 e FFP3, camici, guanti in lattice, svariati dispositivi medici), riconoscendo altresì il diritto alla detrazione "a monte".

Tale disposizione ([art. 124](#) del DL 34/2020), in vigore dal **19 maggio 2020**, non riguarda i beni ceduti a titolo gratuito per finalità estranee all'attività d'impresa, poiché questi ultimi rientrano tra le operazioni non soggette ad IVA, per effetto dell'[art. 2](#) comma 2 n. 4 del DPR 633/72.

# Tre interrogazioni contro Saviano, ma niente rettifiche

Tutta la politica si schiera con i commercialisti contro l'attacco dello scrittore. Il programma prova a minimizzare le sue accuse

/ Savino GALLO

L'ultimo **attacco**, in ordine di tempo, all'integrità morale della categoria era arrivato dal Procuratore nazionale antimafia Cafiero De Raho che, durante il congresso nazionale dei notai, puntava il dito contro commercialisti e avvocati, rei di ricoprire spesso "un ruolo fondamentale" nelle operazioni di reinvestimento e creazione di strutture economico-finanziarie da parte della criminalità organizzata.

Anche allora arrivarono le **reazioni indignate** da parte dei rappresentanti della categoria, con CNDCEC e alcuni sindacati che sottolinearono il ruolo a difesa della legalità dei commercialisti. Niente di lontanamente paragonabile, però, a quello che è accaduto dopo le dichiarazioni di Roberto Saviano a *Che tempo che fa* di domenica sera. Forse per la maggiore notorietà del personaggio o per la grande esposizione mediatica del contesto in cui sono state pronunciate, le parole dello scrittore campano, che ha accusato i commercialisti di segnalare agli strozzini i soggetti in difficoltà interessati ai loro "prestiti", hanno scatenato una risposta forse mai vista prima.

Oltre Consiglio nazionale e sindacati, che subito dopo la fine della trasmissione hanno annunciato la volontà di **querelare** Saviano (si veda "[«Commercialisti aiutano gli usurai», CNDCEC e sindacati contro Saviano](#)" del 25 maggio), nella giornata di ieri sono intervenuti a difesa della categoria gli esponenti di quasi tutti i partiti politici.

In commissione parlamentare di vigilanza Rai sono state depositate **tre interrogazioni**. Una della lega, il cui leader Matteo Salvini ha espresso "piena solidarietà alla categoria", sottolineando di aspettarsi "non solo le scuse formali di Saviano, ma una precisa presa di posizione da Fabio Fazio e dalla rete Rai che deve dare assolutamente voce all'ordine dei commercialisti".

La seconda a firma Alessandra Gallone e Maurizio Gasparri, componenti della Commissione di vigilanza. Nella loro interrogazione, i due esponenti di Forza Italia chiedono che Saviano "**rettifichi** le sue affermazioni inaccettabili e intollerabili ancor più in una fase particolarmente difficile e delicata per il nostro Paese, durante la quale i commercialisti non hanno mai sospeso la loro attività, giudicata essenziale dal Governo". Richieste di chiarimenti sono arrivate anche da altri esponenti del partito, tra cui Mara Carfagna, Maria Stella Gelmini e Antonio Tajani.

L'ultima interrogazione l'hanno sottoscritta Nunzio

Angiola e Rosalba De Giorgi, anch'essi componenti della Commissione di vigilanza, in quota Movimento 5 stelle. "È stata **lesa** – scrivono – l'**onorabilità** di 120 mila professionisti economici quotidianamente impegnati per la legalità al fianco di imprese e cittadini di questo Paese".

Giorgia Meloni, leader di Fratelli d'Italia, ha invitato Saviano a "denunciare alle autorità competenti" commercialisti che svolgono tale attività. "Ma **insultare a vanvera** un'intera categoria che ogni giorno svolge il suo lavoro tra mille difficoltà non è tollerabile". Secondo Meloni, lo scrittore deve "chiedere scusa ai commercialisti e Fabio Fazio prendere subito le distanze dalle sue parole". Allineati a tali dichiarazioni Fabio Rampelli e Andrea De Bertoldi, Presidente della consulta parlamentare dei commercialisti.

"Al contrario di quanto pensa Saviano – ha spiegato Camillo D'Alessandro di Italia Viva –, nella vita delle imprese i commercialisti sono un insostituibile presidio di legalità. Se Saviano è a conoscenza di episodi di reato, li denunci. Altrimenti la sua uscita in diretta tv appare come l'ennesimo **sfoggio giustizialista** sul nulla". Dello stesso avviso Donatella Conzatti, anch'essa in quota Italia Viva, secondo cui "proprio nel momento in cui si dovrebbero esaltare le competenze e fare rete con quelle professioni che si dotano di codici deontologici ferrei, una sparata ad alzo zero come questa va rinviata al mittente con sdegno".

L'auspicio di "rettificare le affermazioni lesive dell'immagine dei commercialisti e che venga concesso un **pubblico confronto** sereno e scevro di pregiudizi" è stato espresso anche dal Presidente dell'ODCEC di Roma Mario Civetta. Mentre per Marcella Caradonna, numero uno dei commercialisti milanesi, "più che le parole, sono i fatti a dimostrare come, non solo da oggi ma da molto tempo, gli Ordini e i colleghi siano **presidi di legalità** e di contrasto alla criminalità".

Considerate le tante critiche, in serata, sono intervenuti con una nota i rappresentanti del programma televisivo, che hanno invitato a rivedere l'intervento di Saviano e riscontrare che "non contiene alcuna delle affermazioni contestate" e che "al contrario, sottolinea che quando si ha la fortuna di avere dei **professionisti seri** l'usura può cercare anche altre strade". Insomma, almeno per il momento, di scuse o rettifiche nemmeno l'ombra.



# Gli atti prorogati vanno firmati entro fine anno

Non basta la generica stampa del sistema interno alle Entrate

/ Dario AUGELLO

Il DL [34/2020](#) dispone una nuova **proroga straordinaria** dei termini di accertamento, che supera quanto previsto dall'[art. 67](#), comma 4 del DL 18/2020 e concerne unicamente gli atti di cui all'art. 157 comma 1.

L'art. 157, comma 1 stabilisce infatti che, in deroga alle norme statutarie, gli atti di accertamento, liquidazione, contestazione, irrogazione della sanzione e recupero dei crediti d'imposta, per i quali i termini di decadenza scadono tra il 9 marzo e il 31 dicembre 2020, possono essere emessi fino al 31 dicembre 2020.

Con riferimento a tali atti, che possono essere **validamente emessi** entro fine anno, è previsto che la notifica al contribuente avvenga nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021.

Come detto, l'art. 157 comma 1 supera quanto disposto dall'[art. 67](#) comma 4 del DL 18/2020. Si ricorda che l'art. 67 comma 4, nella versione originaria, prevedeva, quale conseguenza della sospensione dei termini delle attività di accertamento dall'8 marzo al 31 maggio 2020, il rinvio all'[art. 12](#) del DLgs. 159/2015 con riferimento ai termini di decadenza. In un primo momento era inteso che il rinvio all'art. 12 comportasse, in ragione dell'**evento eccezionale**, la proroga del termine di accertamento per due anni, in virtù del comma 2.

In sede di conversione del DL [18/2020](#), il legislatore precisava poi che il rinvio all'art. 12 era limitato al comma 1 (e non al comma 2) dell'art. 12: per effetto di tale **rinvio espresso**, non era però chiaro se la proroga dei termini di accertamento fosse di 84 giorni (dall'8 marzo al 31 maggio) e riguardasse unicamente le attività in scadenza nel periodo di sospensione oppure concernesse tutte le attività aperte nel periodo di sospensione, come affermato dall'Agenzia con la circ. n. [8/2020](#) (§ 2.12).

Nell'incertezza è intervenuto l'art. 157, il quale, pur non modificando la lettera dell'art. 67 comma 4 e dell'art. 12, ha stabilito una proroga esclusiva dei **termini di accertamento** per gli atti indicati nel comma 1 in scadenza tra il 9 marzo e il 31 dicembre 2020. Tale proroga, in quanto riferita anche ai termini sospesi dal 9 marzo 2020 al 31 maggio 2020 (art. 67, comma 1) e stabilita con legge posteriore, supera ogni previsione precedente incompatibile: per questa ragione deve ritenersi implicitamente abrogato il rinvio all'art. 12, comma 1 stabilito con l'art. 67, comma 4.

Per effetto dell'[art. 157](#), comma 1 del DL 34/2020 sono dunque prorogati fino al 31 dicembre 2020 tutti i termini in scadenza fino a fine anno: la previsione concerne specialmente gli accertamenti **infrannuali** e gli atti di irrogazione della sanzione. Resta invece fermo che gli atti in scadenza al 31 dicembre 2020 devono essere emessi entro tale data.

L'art. 157 del DL 34/2020 non si limita però a stabilire la proroga dei termini di accertamento al 31 dicembre 2020 per gli atti indicati al comma 1. Al fine dichiarato di favorire la ripresa delle **attività economiche e sociali**, il Governo ha stabilito che gli atti, cui si applica la proroga del termine di accertamento fino al 31 dicembre 2020, devono essere notificati tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021.

Una previsione analoga, in materia di notifica, è dettata dall'art. 157 comma 2 anche per gli atti ivi indicati: comunicazioni derivanti da controlli automatizzati e formali, inviti alla regolarizzazione e avvisi di accertamento in materia di **bollo auto**, superbollo e tassa su concessioni governative. Tali atti non sono interessati dalla proroga dei termini; cionondimeno questi atti, se elaborati nel 2020, non possono essere notificati prima del 1° gennaio 2021.

Il Governo ha dunque ideato, a prescindere dalla proroga dei termini, che si applica solo agli atti di cui all'art. 157, comma 1, una singolare scissione tra emissione e notifica dell'atto, che deroga nettamente il principio per cui l'avviso di accertamento, in quanto atto recettizio, viene a esistenza solo con la notifica dell'atto al destinatario. Per un periodo eccezionale gli atti indicati nei commi 1 e 2 dell'art. 157 verranno dunque a esistenza **senza notifica** al destinatario.

## Firma digitale più attendibile

Occorre chiedersi, però, quale sia il segno tangibile dell'emissione dell'atto, al fine di opporre ai terzi la prova dell'emissione in data certa e garantire l'autenticità del documento.

L'emissione dell'atto rileva infatti per dimostrare il rispetto del **termine di decadenza**.

Si deve credere, a tal fine, che la dimostrazione dell'avvenuta emissione dell'atto entro il termine di decadenza non possa essere seriamente fornita dagli uffici, se non offrendo la prova della sottoscrizione dell'atto completo di motivazione con firma autografa o digitale apposta dal funzionario pubblico in data certa.

La **sottoscrizione** da parte del capo dell'ufficio o altro delegato infatti è un elemento essenziale dell'atto, senza cui il provvedimento amministrativo non acquista efficacia verso l'esterno, almeno in materia di imposte dirette e IVA, come stabilito dall'[art. 42](#) del DPR 600/73 (Cass. n. [27871/2018](#)).

In questa prospettiva deve essere rafforzata, in sede di interpretazione, la lettera (insufficiente) dell'art. 157, comma 5, che fa riferimento, per la prova dell'emissione, a una generica e non dimostrabile data di **elaborazione dell'atto** risultante dai sistemi informativi.

# Confermata la sospensione delle dilazioni dei ruoli sino al 31 agosto

Tutte le rate scadute andranno però pagate entro fine settembre

/ Alfio CISSELLO

Agenzia delle Entrate-Riscossione ha pubblicato ieri, 25 maggio 2020, alcune FAQ sulle novità in tema di **sospensione** delle attività esecutive e di riscossione, implementate dal DL 34/2020.

L'[art. 68](#) del DL 18/2020, così come modificato dal DL [34/2020](#), ha spostato dal 31 maggio al 31 agosto il termine finale per la sospensione dei pagamenti derivanti da cartelle di pagamento, **avvisi di addebito** INPS e accertamenti esecutivi. Così, da un lato, la sospensione va dall'8 marzo 2020 al 31 agosto 2020, dall'altro, i versamenti devono avvenire, in unica soluzione, entro il 30 settembre 2020.

Nella FAQ 4 si conferma come tale disposizione non comporti il venir meno, in capo al contribuente, della possibilità di domandare la **dilazione** delle somme iscritte a ruolo ai sensi dell'[art. 19](#) del DPR 602/73. Affinché il contribuente non sia considerato moroso, è necessario che la domanda sia presentata (e accolta) entro la fine di settembre.

Il fatto che il versamento, a norma del richiamato art. 68, debba avvenire "in unica soluzione" significa che, per questa fattispecie, non è introdotta una specifica dilazione per i **pagamenti rinviati**, a differenza di quanto è stato fatto per le ipotesi dell'[art. 149](#) del DL 34/2020 (accertamenti con adesione, mediazioni ...).

Oltre a quanto esposto, di particolare importanza si presenta la FAQ 5: la sospensione dell'art. 68 riguarda altresì la rate da dilazione dei ruoli che scadono dall'8 marzo 2020 al 31 agosto 2020.

Quindi, queste rate sono sì sospese, ma andranno tutte pagate **entro la fine di settembre**.

Ecco che ciò va a saldarsi con l'introduzione, ad opera del DL [34/2020](#), del comma 2-bis, secondo cui, per i piani di dilazione in essere all'8 marzo 2020 e per quelli la

cui domanda, ad opera del contribuente, è stata presentata sino al 31 agosto 2020, la decadenza si verifica con il mancato pagamento di dieci (e non di cinque, come da normativa ordinaria) rate, anche non consecutive.

Così, le rate di marzo, aprile, maggio, giugno, luglio, agosto, andranno pagate entro la fine di settembre. Tuttavia, il **mancato pagamento** non darà automaticamente luogo alla decadenza, salvo, in passato, il debitore abbia già omesso il pagamento di altre quattro rate.

Viene poi specificato, nella FAQ 8, che durante il periodo di sospensione non verranno adottate misure cautelari, quindi, ad esempio, nuovi fermi.

Tuttavia, il debitore, al fine di sospendere il fermo, può pagare la **prima rata** del piano di dilazione anche nei mesi in cui c'è la sospensione.

Da notare che, nella FAQ 1, sembra che l'esattore si allinei all'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate (circolare n. [5/2020](#)), secondo cui la sospensione dell'art. 68 riguarda solo gli avvisi di **accertamento esecutivi** affidati all'Agente della riscossione.

## La decadenza passa da cinque a dieci rate non pagate

Interpretazione, questa, che pone nel nulla la prescrizione dell'art. 68, richiamante, in modo espresso, gli avvisi dell'[art. 29](#) del DL 78/2010.

Per questi atti, secondo la tesi indicata, opererebbe solo la **sospensione dei termini** per il ricorso dell'art. 83 del DL 18/2020, dal 9 marzo 2020 all'11 maggio 2020.

Questione destinata a complicarsi vista la proroga al 16 settembre 2020 disposta dall'[art. 149](#) del DL 34/2020, proroga sulla quale le incertezze sono molte.

# CIGO più veloce ma con appesantimenti per i professionisti

Per CNDCEC e FNC il decreto Rilancio pone il peso della "semplificazione" sugli intermediari

/ Luca MAMONE

Il Consiglio e la Fondazione nazionale dei commercialisti hanno recentemente pubblicato un documento di studio intitolato "Le misure sul lavoro contenute nei decreti sull'emergenza da Covid-19".

Con l'occasione, viene offerto un riepilogo delle misure a sostegno del lavoro e di contrasto all'emergenza occupazionale derivata dalla diffusione dell'epidemia da **COVID-19**, introdotte prima con DL 18/2020 (c.d. decreto "Cura Italia"), poi con il DL 23/2020 (c.d. decreto "Liquidità") e, infine, con il più recente DL 34/2020, meglio noto come decreto "Rilancio".

In termini generali, il documento individua *in primis* le iniziative volte a favorire la **conservazione** della potenzialità produttiva delle imprese nel periodo dell'emergenza, per poi analizzare la portata delle misure speciali in tema di ammortizzatori sociali per tutto il territorio nazionale e le norme speciali in materia di riduzione dell'orario di lavoro e di sostegno ai lavoratori. Inoltre, vengono affrontati aspetti legati alle misure di sospensione e proroga dei termini di presentazione delle domande di trattamenti previdenziali ed assistenziali e alle altre misure urgenti in materia di lavoro e politiche sociali del decreto "Rilancio".

Tra gli aspetti più interessanti trattati nel documento, si evidenzia una criticità procedurale legata ai nuovi **termini** di presentazione della domanda di cassa integrazione guadagni ordinaria, in seguito alle modifiche operate dall'art. 68 del decreto "Rilancio" sul testo dell'art. 19 del DL 18/2020.

In sintesi, fino alla data di entrata in vigore delle modifiche apportate dal decreto "Rilancio", ai datori di lavoro era stata concessa la possibilità di presentare la domanda di concessione del trattamento di **CIGO** o dell'assegno ordinario con causale "Emergenza COVID-19" entro la fine del quarto mese successivo a quello in cui ha avuto inizio il periodo di sospensione o di riduzione dell'attività lavorativa.

In seguito all'intervento del decreto "Rilancio", invece, i datori di lavoro potranno presentare la domanda di concessione del trattamento di integrazione salariale ordinaria non più "entro la fine del **quarto mese** successivo a quello in cui ha avuto inizio il periodo di sospensione o di riduzione dell'attività lavorativa", bensì

entro la fine del mese successivo a quello in cui ha avuto inizio la sospensione dell'attività.

Sul punto, la Fondazione nazionale dei commercialisti osserva che se l'intento del legislatore è quello di consentire un accesso agli ammortizzatori sociali in argomento tramite procedure **più semplici** rispetto a quelle dettate in via "ordinaria" dal DLgs. 148/2015, allora il decreto "Rilancio" sembra tradire l'impostazione originaria del decreto "Cura Italia", ponendo il peso della "semplificazione" sugli intermediari incaricati di assistere i datori di lavoro che fanno ricorso agli ammortizzatori sociali.

In pratica, la disposizione sembra non tenere conto dell'enorme carico di lavoro che, dall'inizio dell'emergenza, i **professionisti** stanno affrontando non senza difficoltà. In più, va detto che nel caso le domande per CIGO COVID-19 siano presentate oltre i predetti termini, l'eventuale trattamento di integrazione salariale non potrà aver luogo per periodi anteriori di una settimana rispetto alla data di presentazione.

Per la Fondazione, l'abbreviazione dei tempi di procedura non dovrebbe passare soltanto dalla semplicistica prescrizione di termini perentori che metteranno in maggiore difficoltà aziende e professionisti.

Anche il nuovo art. 22-*quater*, introdotto nel DL 18/2020 per volontà dell'art. 71 del decreto "Rilancio", pur nella sua formulazione a tratti **ambigua** (si veda "[Nuove regole per il pagamento diretto delle integrazioni salariali](#)" del 25 maggio 2020), si inserisce nel solco delle misure di "velocizzazione", prevedendo che i datori di lavoro che si avvalgono del pagamento **diretto** della prestazione di integrazione salariale, debbano trasmettere la relativa domanda entro il quindicesimo giorno dall'inizio del periodo di sospensione o riduzione dell'attività lavorativa, unitamente ai dati essenziali per il calcolo e l'erogazione di una anticipazione della prestazione – pari al **40%** delle ore autorizzate – ai lavoratori, con le modalità indicate dall'INPS.

La normativa prescrive termini stringenti anche nei confronti delle Amministrazioni competenti che devono autorizzare le domande di integrazione salariale entro **15 giorni** dal ricevimento delle domande stesse.

# Ristoranti e bar esenti dalla tassa di occupazione del suolo pubblico

Niente TOSAP e COSAP per le imprese di pubblico esercizio fino al 31 ottobre

/ Arianna ZENI

A partire **dal 1° maggio** e fino **al 31 ottobre 2020** sono **esonerate** dal pagamento della TOSAP e del COSAP le imprese di pubblico esercizio di cui all'[art. 5](#) della L. 287/91, titolari di concessioni o di autorizzazioni di suolo pubblico ([art. 181](#) del DL n. 34/2020).

Sono interessati all'esenzione, in virtù del rimando al menzionato art. 5, gli esercizi:

- di **ristorazione**, per la somministrazione di pasti e di bevande, comprese quelle aventi un contenuto alcolico superiore al 21% del volume, e di latte (ristoranti, trattorie, tavole calde, pizzerie, birrerie ed esercizi simili);
- per la somministrazione di **bevande**, comprese quelle alcoliche di qualsiasi gradazione, nonché di latte, di dolci, compresi i generi di pasticceria e gelateria, e di prodotti di gastronomia (bar, caffè, gelaterie, pasticcerie ed esercizi simili). Fra questi esercizi sono compresi quelli nei quali è esclusa la somministrazione di bevande alcoliche di qualsiasi gradazione;
- di cui ai punti precedenti, in cui la somministrazione di alimenti e di bevande viene effettuata congiuntamente ad attività di trattenimento e svago, in sale da ballo, sale da gioco, locali notturni, stabilimenti balneari ed esercizi simili.

Dal 1° maggio fino al 31 ottobre 2020, le **domande di nuove concessioni** per l'occupazione di suolo pubblico ovvero di ampliamento delle superfici già concesse devono essere presentate:

- mediante istanza all'ufficio competente dell'ente locale, con allegata la sola planimetria;
- per via **telematica**, in deroga al DPR [160/2010](#) e senza l'applicazione dell'imposta di bollo di cui al DPR

[642/72](#).

In una [nota](#) datata maggio 2020 e pubblicata ieri, l'ANCI evidenzia come la norma introduca direttamente **deroghe** alle disposizioni statali e regolamentari già adottate dal Comune e sia di **immediata** applicazione. Nello stesso documento è stato ritenuto che la "deroga all'imposta di bollo valga sia per la domanda che per il provvedimento finale concessorio".

## Norma di immediata applicazione

Per assicurare il rispetto delle misure di distanziamento connesse all'emergenza da COVID-19, e comunque non oltre il 31 ottobre 2020, non è subordinata alle autorizzazioni di cui agli artt. 21 (autorizzazione per lavori sui beni culturali) e 146 (autorizzazione paesaggistica) del DLgs. [42/2004](#) la posa in opera temporanea su vie, piazze, strade e altri spazi aperti di interesse culturale o paesaggistico, da parte delle imprese di pubblico esercizio di cui [art. 5](#) della L. 287/91, di **strutture amovibili** (quali dehors, elementi di arredo urbano, attrezzature, pedane, tavolini, sedute e ombrelloni), purché funzionali all'attività di ristorazione.

Per la posa in opera delle strutture amovibili è **disapplicato** il limite temporale di cui all'[art. 6](#) comma 1 lett. e-bis) del DPR 380/2001, vale a dire il termine massimo di **90 giorni** entro il quale le opere, non soggette a titolo abilitativo, dirette a soddisfare obiettive esigenze contingenti e temporanee e destinate ad essere immediatamente rimosse al cessare della necessità, devono, appunto, essere rimosse.

# Anche nelle trasformazioni non profit situazione patrimoniale sostituibile dal bilancio

Le maggioranze richieste dipendono dal tipo di operazione

/ Luciano DE ANGELIS

Nelle trasformazioni fra associazioni e fondazioni la relazione sulla situazione patrimoniale *ex art. 2500-ter* c.c. potrà essere **sostituita** dal bilancio dell'ente che, però, non dovrà precedere di oltre **120 giorni** la delibera di trasformazione. Le maggioranze necessarie alla trasformazione dipenderanno dal tipo di trasformazione, mentre la continuità partecipativa degli associati è ammissibile fra associazioni e fondazioni di partecipazione. Sono alcuni degli approdi a cui perviene il Notariato con lo studio n. 78/2020/I, finalizzato ad approfondire le nuove disposizioni dell'*art. 42-bis* c.c., con cui si sono volute disciplinare le operazioni di trasformazione e fusione sia nell'ambito degli **ETS** che negli altri **enti non profit**.

In merito alla **relazione illustrativa** sulla situazione patrimoniale dell'ente trasformando che deve essere predisposta dagli amministratori ai sensi dell'*art. 42-bis* comma 2 c.c. ed essere corredata dall'elenco dei creditori, finalizzata a consentire all'autorità amministrativa (nel caso di enti non del Terzo settore) o al notaio (nel caso di ETS) di verificare la consistenza patrimoniale dell'ente, il Notariato ritiene che possa essere sostituita dal bilancio di esercizio.

Per gli enti tenuti alla redazione del bilancio (*ex art. 13* del DLgs. 117/2017), poiché tale situazione patrimoniale serve a evidenziare il patrimonio contabile dell'ente trasformando e consiste, si legge nello Studio, in un vero e proprio bilancio infra-annuale, in linea con i consolidati orientamenti in materia societaria, si ritiene possibile sostituire la relazione illustrativa con il **bilancio di esercizio**, che deve però essere di non oltre 120 giorni anteriore la delibera di trasformazione.

Per la relazione di cui all'*art. 2500-sexies* comma 2 c.c., che illustri agli associati/partecipanti le motivazioni e gli effetti della trasformazione, come nelle società, non è prevista alcuna forma di pubblicità, e quindi sarà **rinunciabile** con il consenso unanime di coloro che sulla trasformazione dovranno decidere.

Circa la **relazione di stima**, mentre in materia di società la relazione deve verificare l'effettiva sussistenza del capitale della società risultante dalla trasformazione, negli enti del libro primo del codice, in assenza della nozione stessa di capitale sociale, oggetto di verifica sarà l'effettività dell'intero patrimonio dell'ente trasformato sia ai fini del riconoscimento sia, per gli ETS, ai fini dell'applicazione del meccanismo di intervento in caso di perdite previsto dall'*art. 22* del CTS.

In tema di **quorum deliberativi**, nelle associazioni riconosciute andranno distinte le trasformazioni in fondazione **di partecipazione** dalla trasformazione in fonda-

zione tradizionale. Nel primo caso si avrà una continuità partecipativa degli associati che connota la trasformazione come mera modifica dello statuto e quindi si applicheranno le maggioranze delle modifiche statutarie o, in assenza di espressa previsione, quelle di cui all'*art. 21* comma 2 c.c. (presenza di almeno tre quarti degli associati e voto favorevole della maggioranza dei presenti). Di contro, nella trasformazione di associazione riconosciuta in fondazione **"tradizionale"** si assiste a una "discontinuità partecipativa" degli associati, i quali cessano di far parte dell'ente di destinazione che sarà retto dal solo organo amministrativo, configurando una sorta di cessazione dell'ente. In questi casi, il quorum applicabile sarà, pertanto, quello che vuole il voto favorevole di tre quarti degli associati previsto dal terzo comma dell'*art. 21* c.c. Quest'ultima maggioranza sarà altresì richiesta nelle trasformazioni di fondazioni in associazioni, ammesso che essa non sia stata espressamente vietata dal fondatore.

Per le **attribuzioni** delle **partecipazioni** dovrà distinguersi l'ipotesi di trasformazione di associazione riconosciuta in fondazione di partecipazione e di fondazione di partecipazione in associazione riconosciuta da quella della trasformazione di fondazione tradizionale in associazione riconosciuta.

Nei primi due casi si può avere **"continuità partecipativa"** degli associati che possono divenire partecipanti della fondazione o dell'associazione e quindi conservare la possibilità di influire sulle scelte future circa l'utilizzo e la destinazione del patrimonio tramite la partecipazione all'assemblea o all'organo di indirizzo. Nel terzo caso non si potrà avere continuità partecipativa degli associati non essendo la fondazione tradizionale dotata di partecipanti. Ivi si ritiene, nel presupposto che la partecipazione all'associazione non dia alcun vantaggio ai partecipanti, che la delibera di trasformazione presupponga il reperimento, da parte del CdA, di soggetti disponibili ad assumere la qualità di associati e che essi siano vincolati preventivamente con un atto di adesione formale, seppur condizionato all'efficacia della trasformazione.

Infine, il **diritto di opposizione** riconosciuto ai creditori dell'ente trasformando seguirà le stesse disposizioni previste per la trasformazione eterogenea di società. Ogni delibera di trasformazione di associazioni riconosciute e/o fondazioni va però iscritta nel registro suo proprio, che sarà il registro delle persone giuridiche o registro degli enti del Terzo settore a seconda della tipologia dell'ente ante trasformazione e i creditori avranno 60 giorni dall'iscrizione per fare opposizione.



# Trasferimento di azienda alberghiera e di immobile a destinazione alberghiera differenti

È molto rilevante dal punto di vista fiscale la corretta qualificazione dell'oggetto dell'atto di cessione

/ Enrico ZANETTI

La **corretta qualificazione** dell'oggetto dell'atto di cessione, affitto o conferimento, tra "azienda alberghiera" e "mero" immobile a destinazione alberghiera con "corredo" di elementi patrimoniali e obbligatori accessori, ha una notevole rilevanza dal punto di vista fiscale.

Basti pensare, ad esempio, agli atti di conferimento, la cui disciplina fiscale è quella della **neutralità** ai fini delle imposte dirette e dell'applicazione delle imposte d'atto in misura fissa, se l'oggetto dell'atto è un'azienda; è quella invece "realizzativa" propria delle cessioni, sia ai fini delle imposte dirette che delle imposte d'atto, se l'oggetto dell'atto è un immobile.

Nel caso in cui nell'oggetto di un atto di trasferimento, in possesso o in detenzione, siano compresi uno o più immobili a destinazione alberghiera, la configurazione dell'atto quale cessione, affitto o conferimento d'azienda, piuttosto che quale atto, locazione o conferimento di immobili (ed altri elementi patrimoniali e obbligatori meramente accessori) non sussiste se i beni immobili assumono "una posizione di assoluta e **autonomia centralità** nell'economia contrattuale, secondo la sua consistenza effettiva e con funzione prevalente ed assorbente rispetto agli altri elementi che, legati materialmente o meno ad esso, assumono, comunque, carattere di accessorietà, rimanendo collegati sul piano funzionale in una posizione di coordinazione-subsordinazione" (Cass. 28 maggio 2009 n. [12543](#), con riguardo a un caso di affitto d'azienda alberghiera/locazione di immobile alberghiero).

Sussiste, invece, "quando l'immobile non è considerato nella sua **individualità giuridica**, ma viene a costituire uno dei beni aziendali in rapporto di complementarietà e di interdipendenza con gli altri elementi aziendali in vista del fine economico perseguito dall'imprenditore, rilevando, così, che, al momento della conclusione del contratto, l'azienda non sia ancora in grado di funzionare per mancanza di alcuni suoi elementi" (Cass. 2 marzo 1984 n. [1498](#), con riguardo a un caso di affitto d'azienda alberghiera/locazione di immobile alberghiero).

Quanto precede vale identicamente quando l'attività recettiva viene esercitata non già mediante immobili a destinazione alberghiera, bensì mediante immobili a destinazione abitativa, sia nella formula del residence che nella formula "**case per vacanze**".

Nel caso di trasferimento di una o più unità abitative adibite a "case per vacanze", da parte di un soggetto

che svolge in modo imprenditoriale la relativa attività, la qualificazione dell'oggetto del trasferimento quale azienda, invece che quali unità immobiliari residenziali, dovrebbe ad esempio sussistere nel caso in cui l'atto preveda non solo il trasferimento delle unità immobiliari e dei relativi arredi e utenze, ma, ad esempio, anche del sito internet proprietario mediante il quale è pubblicizzata, con relativo avviamento, la relativa disponibilità e offerta commerciale.

Secondo la Corte di cassazione, non configurerebbe cessione d'azienda (bensì "mera" **cessione di immobile**) la cessione di un immobile a destinazione alberghiera, qualora (Cass. 30 gennaio 2007 n. [1913](#)):

- l'immobile sia privo dei beni necessari al concreto esplicarsi dell'attività alberghiera (impianti, attrezzature, arredi, ecc.);
- l'acquirente non subentri nei rapporti di lavoro subordinato in essere.

La prima preclusione (assenza dei beni necessari al concreto esplicarsi dell'attività alberghiera) può senza dubbio ricondursi al novero dei casi in cui, al momento del trasferimento, l'**attività recettiva** non sta evidentemente venendo esercitata dal dante causa.

Il mancato esercizio dell'azienda non implica di per se stesso la possibilità di configurare quale azienda l'oggetto del trasferimento, ma è necessario che tale oggetto possa consentire l'esercizio dell'attività economica per il cui svolgimento i beni sono **unitariamente organizzati**.

L'assenza di dipendenti relativi all'azienda è, nei casi di mancato esercizio, fisiologico e dunque irrilevante ai fini della qualificazione dell'oggetto del trasferimento.

La **seconda preclusione** (mancato subentro nei rapporti di lavoro in essere) è invece riconducibile al novero dei casi in cui, al momento del trasferimento, l'attività recettiva sta venendo esercitata dal dante causa.

Posto che l'[art. 2112](#) c.c. prevede obbligatoriamente per legge il subentro dell'avente causa nei rapporti di lavoro in essere in capo al dante causa, al momento del trasferimento dell'azienda, il mancato subentro nei rapporti di lavoro in essere, dovuto alla mancata prosecuzione dell'attività, è senza dubbio un indice della volontà dell'avente causa di acquisire non già un'azienda alberghiera, ma un immobile a destinazione alberghiera.

# Il sequestro penale prevale sulla procedura concorsuale

Sul profitto dei reati tributari il giudice deve valutare con attenzione anche le somme recuperate dal Fisco

/ Maria Francesca ARTUSI

Nell'ambito dei **rapporti** tra procedure concorsuali e sequestro penale (finalizzato alla confisca), quest'ultimo prevale su eventuali diritti di credito gravanti sul medesimo bene, a prescindere dal momento in cui intervenga la dichiarazione di fallimento. Ciò in quanto non si può attribuire alla procedura concorsuale che intervenga prima del sequestro effetti preclusivi rispetto all'operatività della cautela reale disposta nel rispetto dei requisiti di legge; a maggior ragione se questa è ordinata in vista della finalità sanzionatoria perseguita dalla confisca prevista per i reati tributari, quale strumento volto a ristabilire l'equilibrio economico alterato dal reato ([art. 12-bis](#) del DLgs. 74/2000).

Resta salvo il **limite** dell'eventuale appartenenza del bene a persona estranea al reato.

Così si può sintetizzare la sentenza n. [15779](#) della Corte di Cassazione, depositata ieri, in cui si dibatteva su un sequestro preventivo di più di 3 milioni di euro ordinato nei confronti di una srl a fronte della contestazione di **compensazioni indebite** utilizzando crediti inesistenti, ai sensi dell'[art. 10-quater](#) del DLgs. 74/2000 (provvedimento impugnato dal curatore fallimentare della società).

Tale interpretazione non è, tuttavia, pacifica; tanto che le stesse motivazioni della pronuncia danno conto dell'esistenza di orientamenti contrapposti.

Da un lato, vi sono pronunce che ritengono che il sequestro preventivo finalizzato alla confisca, di cui all'[art. 12-bis](#) del DLgs. 74/2000, non può essere adottato sui beni già assoggettati alla **procedura fallimentare**, in quanto la dichiarazione di fallimento importa il venir meno del potere di disporre del proprio patrimonio in capo al fallito, attribuendo al curatore il compito di gestire tale patrimonio al fine di evitarne il depauperamento (Cass. n. [45574/2018](#)).

Diversamente, vi è chi sostiene che il sequestro preventivo finalizzato alla confisca, diretta o per equivalente, del profitto dei reati tributari, prevista dall'[art. 12-bis](#) del DLgs. 74/2000, prevalga sui diritti di credito vantati sul medesimo bene per effetto dell'ammissione al concordato preventivo, stante l'**obbligatorietà** della misura ablatoria alla cui salvaguardia è finalizzato il sequestro (tra le altre, Cass. n. [23907/2016](#) e Cass. n. [28077/2017](#)).

Tali orientamenti, in realtà, convergono nel ritenere prevalente il **sequestro**, laddove quest'ultimo sia intervenuto precedentemente alla dichiarazione di falli-

mento della società, per cui il dissenso interpretativo investe essenzialmente il caso in cui, come nella vicenda oggi in esame, la dichiarazione di fallimento sia intervenuta prima del sequestro.

Nella pronuncia n. 15779 viene precisato che l'**unico limite** all'operatività della confisca diretta o per equivalente, ordinata ai sensi del citato [art. 12-bis](#), è soltanto l'eventuale appartenenza del bene a persona estranea al reato. Ciò comporta la necessità di un'attenta verifica da parte del giudice penale, volta ad accertare l'eventuale titolarità o meno di diritti di terzi, e, in caso positivo, le modalità della acquisizione del diritto, al fine di valutarne la buona fede.

In quest'ottica, il giudice penale, in sede di merito, dovrà escludere dalla **sottoposizione** a sequestro e/o a confisca i beni che debbono essere restituiti al danneggiato e quelli sui quali il terzo abbia acquisito diritti in buona fede.

L'esigenza di tale verifica assume una particolare pregnanza proprio nell'ambito delle procedure concorsuali, dovendosi qui scrutinare con particolare rigore, soprattutto in presenza di un attivo fallimentare, l'esistenza della somma oggetto della misura cautelare reale e la possibile coesistenza, ove dedotta dal curatore, di diritti di proprietà concernenti gli stessi beni sottoposti a sequestro.

Se è vero infatti che il sequestro penale è destinato a **prevalere** sugli interessi dei creditori all'integrale salvaguardia dell'attivo fallimentare, è tuttavia altrettanto innegabile che, sul piano pratico, è indispensabile circoscrivere compiutamente l'entità del profitto confiscabile, consentendo di soddisfare le preminenti ragioni di tutela penale, senza però arrecare pregiudizio alle concorrenti pretese creditorie, soprattutto laddove l'attivo fallimentare sia costituito da somme di denaro. In tema di reati tributari, poi, resta ferma l'esigenza di valutare anche se l'Erario abbia già proceduto al recupero delle somme non versate dal contribuente, al fine di evitare un'indebita locupletazione da parte del Fisco, tenuto conto che, ai sensi del comma 2 del citato [art. 12-bis](#), la confisca "non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'Erario anche in presenza di sequestro".

Con l'occasione viene anche ribadita la legittimazione del **curatore fallimentare** ad impugnare il provvedimento di sequestro, secondo quanto affermato dalle già citate Sezioni Unite (Cass. n. [45936/2019](#)).

# Prescrizione obbligatoria anche per i reati prevenzionistici a condotta esaurita

Lo afferma l'Ispettorato nazionale del lavoro con una nota pubblicata ieri

/ Mario PAGANO

Anche i reati in materia prevenzionistica a **condotta esaurita**, ossia in cui l'obligato non sia più nel potere di far cessare lo stato di antigiuridicità, già determinato dalla condotta commissiva e omissiva che ha leso in modo definitivo l'interesse tutelato dalla norma, possono essere estinti in via amministrativa, attraverso la prescrizione penale obbligatoria. Questo è quanto stabilito dall'Ispettorato nazionale del lavoro (INL) con la nota n. 119 pubblicata ieri, con la quale è stata chiarita l'operatività dell'istituto nell'ambito della vigilanza in materia di salute e sicurezza nei luoghi di lavoro.

L'istituto della prescrizione obbligatoria è stato originariamente previsto per le contravvenzioni in materia di salute e sicurezza dall'[art. 20](#) del DLgs. 758/94 e successivamente esteso anche a tutte le altre violazioni penali, in materia di lavoro e legislazione sociale, dall'[art. 15](#) del DLgs. 124/2004.

Il provvedimento, secondo la definizione contenuta nell'[art. 19](#) del DLgs. 758/94, è, innanzitutto, applicabile ai reati in materia di sicurezza e di igiene del lavoro puniti con la **pena alternativa** dell'arresto o dell'ammenda. Secondo l'art. 20 citato, allo scopo di eliminare la contravvenzione accertata, l'organo di vigilanza, nell'esercizio delle funzioni di polizia, impartisce al contravventore un'apposita prescrizione, fissando per la regolarizzazione un termine non eccedente il periodo di tempo tecnicamente necessario.

Tale termine è prorogabile a richiesta del contravventore, per la particolare complessità o per l'oggettiva difficoltà dell'adempimento ma, in nessun caso, può superare i **sei mesi**. In altre parole, a chi ha violato la norma penale, l'ispettore concede la possibilità di ripristinare l'ordine giuridico violato, invitando lo stesso a porre in essere precisi adempimenti, contenuti proprio nel provvedimento di prescrizione. A questo punto, se il contravventore ottempera alla prescrizione, l'organo di vigilanza lo ammette a pagare in sede amministrativa, nel termine di trenta giorni, una somma pari al **quarto del massimo** dell'ammenda stabilita per la contravvenzione commessa.

Entro 120 giorni dalla scadenza del termine fissato nella prescrizione, l'ispettore comunica al Pubblico Ministero l'adempimento alla prescrizione, nonché l'eventuale pagamento della predetta somma. Ove l'Autorità giudiziaria non abbia osservazioni in merito, il buon esito finale della procedura comporta l'**estinzione della violazione** penale in sede amministrativa, e la con-

seguente archiviazione da parte del Pubblico Ministero ai sensi del comma 2 dell'art. 24.

Diversamente, ove venga accertato, in sede di **rivisita**, l'inadempimento, l'organo di vigilanza ne darà comunicazione al Pubblico Ministero e al contravventore entro novanta giorni dalla scadenza del termine fissato nella prescrizione e l'iter proseguirà in sede penale.

Come detto, l'[art. 15](#) del DLgs. 124/2004 ha successivamente esteso questa procedura anche a tutte le violazioni di carattere penale, punite con la pena alternativa dell'arresto o dell'ammenda ovvero con la sola ammenda, in materia di lavoro e legislazione sociale.

Non solo. Secondo il comma 3 del medesimo art. 15, la procedura di prescrizione si applica anche nelle ipotesi in cui la fattispecie è a **condotta esaurita**, ovvero nelle ipotesi in cui il trasgressore abbia autonomamente provveduto all'adempimento degli obblighi di legge sanzionati precedentemente all'emanazione della prescrizione o non sia più oggettivamente nelle condizioni di porvi rimedio.

In altre parole, in tutti i casi in cui non vi sarebbe un vero e proprio spazio per una regolarizzazione postuma perché ormai l'ordine giuridico è irrimediabilmente compromesso ovvero perché il contravventore ha già provveduto a sanare l'irregolarità, come nell'ipotesi, ad esempio, di mancata visita medica per lavoro notturno, riferita ad un lavoratore non più in forza o effettuata dopo l'inizio dell'attività lavorativa, ma prima della verifica da parte dell'organo ispettivo, lo stesso potrà comunque adottare la prescrizione nella forma **"ora per allora"**, invitando al pagamento della sola sanzione ai fini dell'estinzione del reato.

Secondo il parere in commento, sebbene l'art. 15 sia applicabile alla materia del lavoro e della legislazione sociale, la possibilità di impartire la **prescrizione** nella forma "ora per allora" può essere estesa anche nei riguardi delle contravvenzioni in materia di igiene, salute e sicurezza sul lavoro, soggette, come detto, fin dall'origine alla prescrizione ex art. 19 e seguenti del DLgs. 758/94.

Ciò in quanto, precisa l'INL, nel far riferimento alle leggi in materia di lavoro e "legislazione sociale", il DLgs. 124/2004 ha inteso farvi rientrare anche la **disciplina prevenzionistica**; ciò in considerazione dell'ampiezza di tale formulazione che evidentemente ricomprende sia norme preventive, sia norme di assistenza e previdenza sociale.

# Il Fondo Nuove Competenze finanzia la formazione dei lavoratori

Gli accordi di rimodulazione devono essere siglati da associazioni dei datori di lavoro e dei lavoratori dotate di rappresentatività qualificata

/ Viviana CHERCHI

Nella decretazione d'urgenza sono numerosi, e di diversa natura, gli interventi che riguardano il mondo del lavoro finalizzati, da un lato, a consentire lo svolgimento dell'attività lavorativa in sicurezza e, dall'altro lato, a limitare il più possibile le ricadute della crisi generata dalla pandemia sulla forza lavoro.

In questa direzione va sicuramente letta la misura contenuta nell'[art. 88](#) del DL 34/2020 (c.d. decreto "Rilancio") che offre la possibilità di **convertire**, temporaneamente, una parte dell'orario di lavoro **in formazione**.

Più in particolare, la disposizione, al fine di consentire la graduale ripresa dell'attività dopo l'emergenza epidemiologica, favorisce, per il 2020, la realizzazione di specifiche **intese di rimodulazione** dell'orario di lavoro, per mutate esigenze organizzative e produttive delle imprese, con le quali parte dell'orario di lavoro possa venire finalizzato a percorsi formativi dedicati.

Gli oneri relativi alle ore di formazione – comprensivi dei relativi contributi previdenziali e assistenziali – sono a carico di un apposito Fondo denominato "**Fondo Nuove Competenze**", costituito presso l'ANPAL (l'Agenzia nazionale delle politiche attive del lavoro), con una dotazione iniziale di 230 milioni di euro. Al progetto possono partecipare i fondi paritetici interprofessionali e il Fondo per la formazione continua per i lavoratori in somministrazione (ex [art. 12](#) del DLgs. 276/2003) che, a tal fine, potranno destinare al fondo di nuova istituzione una quota delle risorse disponibili nei rispettivi bilanci.

La misura introdotta dal decreto "Rilancio" potrebbe costituire uno strumento – alternativo agli ammortizzatori sociali – utile per fronteggiare cali o blocchi di attività lavorativa e, nel contempo, gestire le presenze in azienda, incrementando le competenze necessarie nel post-emergenza.

Affinché la formazione sia finanziata dallo Stato, le intese di rimodulazione dell'orario di lavoro dovranno essere raggiunte attraverso **contratti collettivi** sottoscritti "a livello aziendale o territoriale da associazioni dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente **più rappresentative** sul piano nazionale, ovvero dalle loro rappresentanze sindacali operative in azienda ai sensi della normativa e degli accordi interconfederali vigenti".

Nel selezionare i contratti collettivi abilitati, l'[art. 88](#) del decreto "Rilancio" prevede che gli accordi possano essere siglati a livello aziendale o territoriale, restando escluso, invece, il livello nazionale. Per quanto riguar-

da, invece, i soggetti stipulanti, la norma richiede che siano dotati di **rappresentatività qualificata**: l'[art. 88](#) indica espressamente le associazioni "comparative più rappresentative sul piano nazionale".

Tale formulazione rimanda alla definizione di contrattazione collettiva contenuta nell'[art. 51](#) del DLgs. 81/2015 (provvedimento attuativo del Jobs Act che regola i contratti di lavoro) che, alla luce del richiamo contenuto in altre successive disposizioni di legge, sembra aver assunto una funzione definitoria di carattere generale.

Proprio come l'[art. 51](#) del DLgs. 81/2015 – e sulla falsariga di quanto già previsto nell'[art. 8](#) del DL 138/2011 (conv. L. [148/2011](#)) che disciplina i c.d. contratti di prosimità – anche l'[art. 88](#) del DL 34/2020 **parifica** gli accordi territoriali a quelli sottoscritti in azienda dalle rappresentanze sindacali aziendali ovvero dalla rappresentanza sindacale unitaria.

Del tutto innovativa risulta, invece, l'estensione del criterio di selezione della rappresentatività alle "**associazioni dei datori di lavoro**", contrariamente all'[art. 8](#) del DL 138/2011 e all'[art. 51](#) del DLgs. 81/2015 che si limitano a richiedere requisiti di rappresentatività con esclusivo riferimento al sindacato dei lavoratori. A tale riguardo, non si può non richiamare l'Accordo interconfederale del 9 marzo 2018 (c.d. Patto della fabbrica), con cui Confindustria e CGIL, CISL e UIL, ribadendo le regole contenute nel T.U. sulla rappresentanza del 2014, hanno stabilito l'estensione del criterio della maggiore rappresentatività comparativa alle organizzazioni dei datori di lavoro, ai fini dell'accesso alla contrattazione collettiva nazionale di categoria e di efficacia del contratto collettivo.

Sotto il profilo contenutistico, l'[art. 88](#) del DL 34/2020 si limita a disporre che l'accordo di rimodulazione dell'orario di lavoro sia finalizzato a **percorsi formativi** senza prevedere limitazioni in ordine alle modalità di gestione della formazione che, pertanto, sembra essere lasciata alla libera determinazione delle parti. La norma tace anche con riferimento alla tipologia della formazione (interventi formativi innovativi o di adeguamento delle competenze; percorsi di riqualificazione o qualificazione del personale, ecc.). Tali aspetti, tuttavia, potrebbero essere oggetto del prossimo decreto ministeriale congiunto tra Ministero del Lavoro e Ministero dell'Economia e delle finanze, da emanare entro 60 giorni dalla entrata in vigore del decreto "Rilancio", cui è affidata l'individuazione dei **criteri** e delle **modalità** di applicazione di questa misura.

# Primo test per la territorialità IVA dei servizi di charter nautico

L'Agenzia ha pubblicato la bozza di provvedimento attuativo in consultazione fino al 3 giugno

/ Vincenzo CASAREGOLA

Dopo una lunga gestazione, passata anche per il preliminare vaglio della Commissione europea, l'Agenzia delle Entrate, nel pomeriggio di ieri, ha finalmente pubblicato, sul proprio sito, una bozza dell'atteso provvedimento concernente gli **"adeguati mezzi di prova"** dell'effettivo utilizzo extra Ue di **imbarcazioni da diporto** (definite come "ogni costruzione di qualunque tipo e con qualunque mezzo di propulsione destinata alla navigazione da diporto, escludendo i natanti da diporto a remi, le moto d'acqua e le imbarcazioni inferiori a 7,5 metri non registrate") adibite a locazione (anche finanziaria) e noleggio.

Parallelamente, come anticipato nelle scorse settimane (si veda ["Noleggio di unità da diporto limitato nell'emergenza"](#) del 30 aprile 2020), con la pubblicazione della citata bozza è stata attivata una consultazione pubblica, aperta fino al prossimo **3 giugno** agli operatori del settore, invitati a comunicare all'Agenzia osservazioni e commenti, in un'ottica di attiva e trasparente partecipazione ai processi decisionali che interessano un comparto produttivo particolarmente rilevante per il sistema economico del Paese.

Entrando nel merito, il provvedimento in esame interviene a individuare puntualmente – in attuazione di quanto previsto dalla legge di bilancio 2020 (si veda ["Utilizzo delle imbarcazioni extra-Ue con controlli più stringenti"](#) dell'8 gennaio 2020) – le modalità e i mezzi idonei a dimostrare l'**effettiva utilizzazione** e l'**effettiva fruizione**, al di fuori del territorio comunitario, dei servizi di c.d. "charter nautico a breve termine" ([art. 7-quater](#), comma 1, lett. e del DPR n. 633/72), ossia quei contratti che prevedono il possesso o l'uso ininterrotto delle unità da diporto per un periodo non superiore ai novanta giorni.

In particolare, l'Agenzia, pur partendo dal presupposto che – sotto il profilo delle c.d. "modalità di prova" – sia possibile evincere l'effettiva utilizzazione e fruizione di uno yacht al di fuori dell'Unione europea dal contratto di locazione, noleggio e da altri contratti simili (a breve termine), anche sulla base della dichiarazione resa, sotto la propria responsabilità, dall'utilizzatore dello stesso, ha stabilito che tali documenti dovranno essere supportati da **ulteriori specifici "mezzi di prova"**, differenziati a seconda che si tratti di "Imbarcazioni da diporto equipaggiate con sistemi di navigazione satellitare" o di "Imbarcazioni da diporto prive di sistemi di navigazione satellitare".

Nello specifico, per le prime dovrà farsi esclusivo riferimento ai dati e alle informazioni estratte dai sistemi di navigazione satellitare o di trasponder (come l'A.I.S.,

"Automatic Identification System"), che dovranno indicare, con precisione e coerenza, le tratte marittime effettuate dallo yacht.

Al contrario, per le unità **sprovviste** di sistemi di **navigazione satellitare**, unitamente all'esibizione del contratto riferito al particolare servizio di charter nautico, sarà necessario esibire **almeno due** dei seguenti mezzi di prova:

- i dati cartacei o digitali del giornale di navigazione o del giornale di bordo;
- le fotografie digitali del punto nave per ogni settimana di navigazione individuata da un qualsiasi dispositivo e rilevata con una frequenza di almeno due per ogni settimana di navigazione;
- la documentazione comprovante l'ormeggio dell'imbarcazione da diporto presso porti ubicati al di fuori dell'Unione europea, come fatture, contratti, ricevute fiscali e relativi mezzi di pagamento;
- la documentazione attestante l'acquisto di beni e/o servizi, presso esercizi commerciali ubicati al di fuori dell'Unione europea, relativi all'utilizzo al di fuori dell'Unione stessa dell'imbarcazione da diporto, come fatture, contratti, ricevute fiscali e relativi mezzi di pagamento.

Fermo restando la possibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di accertare comunque eventuali fenomeni di frode o abuso in relazione ai mezzi di prova adottati, la fornitura degli stessi è **idonea a provare** che l'imbarcazione da diporto ha effettuato la navigazione al di fuori dell'Unione europea.

Il provvedimento, inoltre, pone in capo al fornitore e all'utilizzatore dell'imbarcazione da diporto l'obbligo di **conservare** tutta la citata documentazione – che dovrà essere messa a disposizione su richiesta degli organi dell'Amministrazione finanziaria – per un periodo di dieci anni a decorrere dall'anno in cui si è verificato l'utilizzo dell'imbarcazione.

Con il provvedimento in esame – che si prefigge lo scopo di prevenire casi di doppia imposizione, di non imposizione o di distorsione di concorrenza ai fini dell'imposta sul valore aggiunto – si supererà definitivamente il c.d. metodo delle "percentuali di presumibile utilizzo" delle unità da diporto al di fuori delle acque comunitarie, costato all'Italia l'apertura, l'8 novembre 2018, con la pubblicazione del "Pacchetto infrazioni di novembre: decisioni principali", punto 13 – "Fiscalità e unione doganale", da parte della Commissione europea, di una **procedura di infrazione** (si veda ["L'Ue boccia la forfetizzazione dell'IVA sui leasing nautici"](#) del 16 novembre 2018).



# Adempimenti più leggeri in materia di accise

Il decreto "Rilancio" ha posticipato l'efficacia di alcune disposizioni contenute nel DL 124/2019

/ Valeria BALDI

Con la circolare 22 maggio 2020 n. 8, l'Agenzia delle Dogane ha riepilogato le principali disposizioni del DL 34/2020 (c.d. decreto "Rilancio"), volte ad **alleggerire e rinviare** alcuni adempimenti in materia di **accise**.

L'**art. 129** del decreto prevede che le **rate di acconto mensili** dell'accisa sul gas naturale e sull'energia elettrica, relative al periodo da maggio a settembre 2020, siano versate nella misura del **90%** di quelle calcolate sulla base dei consumi dell'anno precedente. Le rate di acconto mensili relative a ottobre, novembre e dicembre 2020 dovranno essere versate secondo le modalità ordinarie. L'eventuale conguaglio dovrà essere versato in un'unica soluzione entro le ordinarie scadenze (31 marzo 2021 per il gas naturale e 16 marzo 2021 per l'energia elettrica) o, in alternativa, in dieci rate mensili di pari importo, da versare nel periodo da marzo a dicembre 2021.

Il termine per il pagamento della rata di acconto dell'accisa sull'energia elettrica, relativa al mese di maggio 2020, è differito **dal 16 al 20 maggio**. Laddove la rata di acconto fosse stata corrisposta nella misura intera anziché del 90%, il maggiore importo versato potrà essere scomputato dalla rata di giugno 2020 (circ. Agenzia Dogane n. 8/2020).

Il successivo **art. 130** ha **differito** l'efficacia di alcune disposizioni contenute nel DL 124/2019, le quali hanno previsto nuovi e specifici adempimenti a carico degli operatori economici:

- dal **1° gennaio 2021**, l'obbligo di denuncia per il rilascio della licenza di esercizio, da parte dell'Agenzia delle Dogane, per gli esercenti depositi di prodotti energetici per uso privato, agricolo e industriale di capacità superiore a 10 metri cubi e gli esercenti apparecchi di distribuzione automatica di carburanti per usi privati, agricoli ed industriali, collegati a serbatoi la cui capacità globale supera i 5 metri cubi, nonché l'obbligo di tenere il registro di carico e scarico con modalità semplificate per gli esercenti depositi di cui all'**art. 25** comma 2 lett. a) del TUA aventi capacità superiore a 10 metri cubi e non superiore a 25 metri cubi nonché per gli esercenti impianti di cui all'art. 25 comma 2 lett. c) del TUA collegati a serbatoi la cui capacità globale risulti superiore a 5 metri cubi e non superiore a 10 metri cubi;
- dal **1° ottobre 2020**, l'applicazione di un sistema di tracciamento relativo alla circolazione degli oli lubrificanti, mediante l'emissione obbligatoria del c.d. codice amministrativo di riscontro;
- dal **31 dicembre 2020**, l'installazione obbligatoria del sistema INFOIL per alcuni depositi di prodotti energetici aventi capacità superiore a 3.000 metri cubi;

- dal **30 settembre 2020** e dal **31 dicembre 2020**, rispettivamente, l'obbligo di presentazione in forma telematica del DAS e l'adozione del provvedimento con cui l'Agenzia delle Dogane deve stabilire tempi e modalità per la trasmissione dei dati inerenti l'energia elettrica e il gas naturale.

L'**art. 131** stabilisce la **rimessione in termini** per i versamenti in materia di accisa, considerando tempestivi e non sanzionabili i pagamenti dell'accisa dovuta sui prodotti energetici immessi in consumo nel mese di marzo 2020, effettuati in ritardo rispetto alla prevista scadenza del 16 aprile, purché entro la data del 25 maggio 2020.

L'**art. 132** consente che per i soli mesi di aprile, maggio, giugno, luglio e agosto 2020, i pagamenti siano effettuati, a titolo di acconto, nella misura dell'**80%** delle somme che sarebbero dovute. Il pagamento dell'accisa per i prodotti energetici immessi in consumo nel mese di aprile dovrà essere effettuato entro il 25 maggio 2020. Il versamento del saldo delle somme dovute avverrà cumulativamente entro il termine del 16 novembre 2020, unitamente all'accisa dovuta per i prodotti energetici immessi in consumo nel mese di ottobre 2020.

Ai sensi dell'**art. 162**, il titolare del **deposito fiscale** di prodotti energetici o di alcole e bevande alcoliche può **rateizzare** il debito di accisa, presentando un'istanza che illustri le ragioni di difficoltà economica dell'operatore, le quali dovranno essere documentate e riscontrabili da parte dell'Agenzia. La rateizzazione è accordata in funzione del totale pagamento del debito di imposta entro la data prevista per il versamento dell'accisa sui prodotti immessi in consumo nel mese di novembre dello stesso anno.

Con riferimento all'accisa sui **prodotti da fumo** e sui tabacchi da inalazione senza combustione, nonché all'imposta di consumo sui prodotti liquidi da inalazione e sui prodotti accessori ai tabacchi da fumo, l'**art. 163** prevede che il pagamento delle imposte dovute per i periodi contabili dei mesi di aprile e maggio 2020 possa essere eseguito entro il 31 ottobre 2020.

## Soppresses le clausole di salvaguardia per l'accisa su benzina e gasolio

L'**art. 123** infine, ha definitivamente **soppresso** le c.d. "**clausole di salvaguardia**" che, a decorrere dal 1° gennaio del 2021 prevedevano, fra l'altro, l'aumento dell'aliquota dell'accisa sulla benzina e sulla benzina con piombo, nonché dell'aliquota dell'accisa sul gasolio usato come carburante.

# Su Saviano ho visto una reazione finalmente unitaria della categoria

Caro Direttore, non vi è alcun dubbio che Saviano, nel suo intervento alla trasmissione *Che tempo che fa*, ha fatto battute e riflessioni che la categoria **non merita**, ma una cosa è certa: da tempo non si vedevano reazioni così forti da parte dei nostri vertici, sindacati, e diffusa parte della base, a difesa della dignità della categoria.

Con un attimo di ponderazione, appare tuttavia evidente che le sue affermazioni sono riconducibili ad esperienze e fatti dei quali ha contezza, e sui quali è logico attendersi che ci sia un doveroso **approfondimento** da parte della Magistratura: che negli ambienti malavitosi ci siano masse di personaggi – i cosiddetti colletti bianchi – è cosa della quale purtroppo è possibile leggere ed ascoltare dai media ogni giorno, non sorprende quindi che, del pari di altre professioni, egli possa avere contezza di qualcosa che riguardi la nostra categoria.

Ciò detto, va senz'altro plaudito a questa – finalmente unitaria – reazione della categoria che in altre occasioni non abbiamo purtroppo visto a tutela della nostra dignità. In tanti anni di professione di casi se ne sono visti tantissimi, ne voglio ricordare solo qualcuno.

Ricordate il famoso **escapologo**?

Ebbene, nessuno si è indignato quando, come abbiamo sentito e letto, ha gettato chiaro (ops, malcelato?) **discredito** sulla nostra categoria nelle sue esternazioni alla Camera ed al Senato, o in sede Confindustria, davanti a stuoli di imprenditori politici e media; anzi ha

raccolto sorrisetti di ironica sufficienza, e magari collaboratori, anche tra noi dottori commercialisti.

E che dire dell'Agenzia delle Entrate che, appena qualche giorno fa, in data 20 maggio 2020 prot. 5603, per discutere l'organizzazione di sostegni emergenziali, ha convocato il nostro Consiglio nazionale insieme ad associazioni varie che, nella percezione di tantissimi, vengono etichettate come veri **"abusivi"**? D'altra parte, che io sappia, solo sul nostro tesserino campeggia la scritta "Ministero della Giustizia".

Sempre a proposito di dignità, nessuna insurrezione è stata fatta allorquando, in ragione della ben nota Legge Bersani, siamo costretti, senza più **tariffe professionali**, alla drastica legge del mercato ed a una guerra al ribasso: sempre più una guerra tra poveri, magari anche con quelli che, forse, senza "vero titolo" l'Agenzia delle Entrate convoca ai tavoli delle decisioni. Vicenda tariffe amplificata con il recente accaparramento degli incarichi nella vicenda dei revisori legali: siamo costretti ad essere "professionisti da guardia", ma senza vera indipendenza, e magari, purtroppo, dignità.

Mi sia quindi consentito di andare contro corrente e quindi plaudire a Saviano, ma ovviamente solo per il merito di avere **scaldato gli animi** dei Colleghi e della nostra Categoria.

**Gianni Tomo**

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

## Nessuna rettifica del modello CIM con conferimento d'azienda

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello n. 143, ha chiarito che, per fruire del credito d'imposta per **investimenti** nel **Mezzogiorno** di cui all'[art. 1](#) comma 98-108 della L. 208/2015, la società **conferitaria** non deve inviare un nuovo modello "CIM" rettificativo della comunicazione presentata dalla conferente.

In particolare, viene precisato che la società conferitaria, per utilizzare in compensazione il credito d'imposta maturato dalla società conferente, non ha la necessità di rettificare il modello CIM (presentato dalla conferente), ma deve compila-

re il **modello F24** indicando:

- nel campo codice fiscale, il proprio codice fiscale (codice fiscale della conferitaria);
- nel campo codice fiscale contribuente coobbligato, erede (...), il codice fiscale della società conferente;
- nel campo codice identificativo, il codice "62".

Si evidenzia, inoltre, che ciascuna società può verificare nel proprio **cassetto fiscale** i crediti d'imposta di cui è intestataria con i rispettivi importi.

## Saranno riproccessate le istanze rigettate per l'indennità di 600 euro dei lavoratori stagionali

Con un [comunicato](#) diffuso ieri, il Consiglio nazionale dell'Ordine dei consulenti del lavoro ha fornito ulteriori informazioni integrative al **tavolo tecnico**, tenutosi l'11 maggio, con i rappresentanti della Direzione generale dell'INPS.

Tra i punti centrali si evidenzia il rigetto delle istanze per l'indennità di 600 euro previste dal DL [18/2020](#) (Cura Italia), relativamente ai dipendenti stagionali. L'INPS ha chiarito che la causa principale che ha portato al mancato accoglimento delle domande è stata riscontrata nell'**errata codifica** dei lavoratori stagionali in UniEmens.

Per risolvere tale problematica, l'Istituto ha comunicato che le domande verranno riproccessate, confrontando i dati con il modello UNILAV e, in presenza della codifica "Stagionale SI", l'indennità verrà riconosciuta **automaticamente** (seppur in assenza di terza qualifica S T G nell'UniEmens). Pertanto, le aziende interessate non devono effettuare nessuna modifica al flusso già inviato, né i lavoratori proporre ricorso.

Infine specifiche informazioni sono state fornite con riguar-

do ad alcune problematiche scaturite in merito alla **sospensione** dei versamenti contributivi.

In particolare, per i mesi di febbraio e marzo si è generato un numero elevato di DM in stato "ANOMALO" e "PROVVISORIO", causato, probabilmente, dalla mancanza di quadratura della denuncia aziendale sulla quale è stato inserito l'importo dei contributi sospesi. L'INPS ha quindi precisato che, in tale situazione, l'intermediario **riceverà una mail** e potrà, quindi, effettuare le necessarie correzioni.

Sempre in materia di sospensione, si segnala che al comunicato è allegato anche un **prospetto riepilogativo** delle diverse disposizioni normative, circolari e messaggi che si sono susseguite in questi mesi. Nel prospetto sono indicati, per ogni disposizione: il periodo di riferimento; se la sospensione riguarda solo il versamento o anche gli adempimenti; il codice di autorizzazione; il codice UniEmens; le modalità di recupero.

## Bonus investimenti pubblicitari in caso di conferimento d'azienda

Con la risposta a interpello n. 144, l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito al calcolo del credito d'imposta per gli investimenti pubblicitari incrementali di cui all'[art. 57-bis](#) del DL 50/2017 in caso di **conferimento d'azienda**.

Nella fattispecie in esame, nel corso del **2018** sono stati effettuati investimenti pubblicitari relativi ad un'azienda di commercio al dettaglio da parte del signor Tizio, titolare dell'omonima ditta individuale che conduceva l'azienda medesima. Nel 2019 l'azienda è stata oggetto di conferimento a favore della società Alfa srl (conferitaria preesistente), con contestuale cessazione della ditta individuale. Dopo il conferimento e sempre nel corso del **2019** la società conferitaria (di cui Tizio è socio di maggioranza) ha effettuato investimenti pubblicitari relativi all'azienda medesima.

L'istante ritiene che Alfa srl possa usufruire del credito d'imposta per gli investimenti pubblicitari calcolato sulla differenza tra gli investimenti effettuati dalla srl nel 2019 e quelli, dello stesso genere, sostenuti dalla ditta individuale nel corso del 2018.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, considerato che Tizio ha conferito alla società istante l'intera azienda cui gli investimenti pubblicitari effettuati si riferiscono e che la medesima azienda verrà condotta dalla conferitaria nell'ambito dell'esercizio di attività imprenditoriale, la società conferitaria istante deve considerare quale riferimento l'ammontare degli investimenti effettuati nel 2018 dalla ditta individuale, ai fini del computo dell'**investimento incrementale** del 2019 su cui calcolare il credito di imposta.

## Nelle Province autonome di Trento e Bolzano CIG in deroga anche per i lavoratori intermittenti

L'INPS, con la circ. [61/2020](#), fornisce ulteriori istruzioni in merito alla corretta gestione dell'iter concessorio relativo alla cassa integrazione in deroga (CIGD) per le Province autonome di **Trento** e di **Bolzano**.

Attuando quanto previsto dall'[art. 22](#) comma 5 del DL 18/2020 convertito (Cura Italia), sono stati sottoscritti specifici **accordi di quadro** a carattere locale fra le suddette Province e le parti sociali sui criteri di accesso alle misure in deroga.

Secondo tali accordi, possono richiedere la prestazione tutti i datori di lavoro del settore privato, inclusi quelli agricoli, della pesca e del Terzo settore compresi gli enti religiosi civilmente riconosciuti, per i quali **non trovano applicazione** ammortizzatori sociali in costanza di rapporto di lavoro (esclusi i datori di lavoro domestici).

Al beneficio sono ammessi, come specificato dalla circolare in commento, anche i **lavoratori intermittenti**, ma a condizione che abbiano "risposto alla chiamata" prima del verifi-

carsi dell'evento sospensivo o riduttivo dell'attività lavorativa; in caso contrario, ovvero quando il lavoratore al verificarsi dell'evento non è stato ancora chiamato, il medesimo non ha diritto all'integrazione salariale non esistendo una retribuzione persa da integrare.

Rimandando al messaggio n. [1658/2020](#) per le istruzioni operative per la trasmissione della domanda, l'INPS precisa che, in base a quanto stabilito dall'accordo quadro relativo alla Provincia autonoma di Bolzano, ai fini della procedibilità e dell'autorizzazione della domanda, è sufficiente che l'**istanza di accesso** alle prestazioni venga, altresì, inoltrata alle OO.SS. territoriali, corredata dall'elenco dei lavoratori interessati.

Inoltre, l'accordo quadro della Provincia autonoma di Trento prevede che alla domanda debba essere allegato un modulo (da trasmettere anche alle OO.SS.) nel quale il datore di lavoro **aderisce** alla disciplina dell'accordo, dichiara l'entità e la durata della sospensione e il numero di lavoratori interessati.