

Sabato 16 maggio 2020

IL CASO DEL GIORNO

In sede di rinvio occorre anche la copia autentica dell'ordinanza

/ Antonino RUSSO

La disciplina della riassunzione del giudizio di rinvio successivo alla cassazione della sentenza (art. 63, comma 3 del DLgs. n. 546/1992) prevede che "in ogni caso, a pena **d'inammissibilità**, deve essere prodotta copia autentica della sentenza di cassazione".

"A monte", la pronuncia di rinvio avviene per violazione o falsa applicazione di norme di diritto (ex art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.) oppure per omesso esame circa un fatto decisivo che è stato oggetto di discussione tra le parti (ex art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c.); nel primo caso, qualora la Corte non definisca il giudizio nel merito, cassa con rinvio, proprio o prosecutorio, rimettendo la causa al giudice *ad quem*, a sua volta vincolato all'**applicazione** della *regula juris*, ai fini della soluzione delle questioni rimaste aperte, attraverso il compimento delle sole attività necessarie all'attuazione del principio non realizzabile dal giudice di legittimità. Con il rinvio ai [...]

PAGINA 2

FISCO

Calo del fatturato per i versamenti di maggio differiti al 16 settembre

Si considerano le fatture emesse in aprile anche nel caso di esigibilità IVA differita o per contabilità presso terzi

/ Emanuele GRECO

Scade il **18 maggio 2020** il termine per effettuare i versamenti relativi al mese di aprile dell'IVA periodica, delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, delle tratte di addizionali IRPEF, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi INAIL.

Beneficiano della possibilità di sospendere i versamenti in scadenza i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione i cui ricavi o compensi nello scorso periodo d'imposta non hanno superato i 50 milioni di euro (nonché, per l'IVA, i soggetti con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nelle province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza) allorché il fatturato o i corrispettivi di aprile 2020, rispetto al mese di aprile 2019, si siano **ridotti** in misura almeno pari al 33%.

Per coloro i cui ricavi o compensi nel precedente periodo d'imposta sono stati superiori a 50 milioni di euro, la riduzione del fatturato o dei corrispettivi del mese di aprile 2020,

rispetto al mese di aprile 2019, dev'essere almeno pari al 50%.

I versamenti così sospesi, ai sensi dell'art. 18 del DL 23/2020 (decreto "liquidità") dovranno essere effettuati entro il termine del **16 settembre 2020**, come previsto dalla bozza del DL "Rilancio" (si veda "Al 16 settembre i versamenti sospesi dai decreti Cura Italia e liquidità" dell'11 maggio 2020).

La **nozione di fatturato**, ai fini della verifica della sua riduzione rispetto al corrispondente mese dell'anno precedente, è stata esplicitata dalla circ. Agenzia delle Entrate n. 9/2020 (§ 2.2.5), spiegando che devono essere prese in considerazione le operazioni fatturate nel mese e che, conseguentemente, hanno partecipato alla liquidazione periodica del mese di aprile 2019 (rispetto ad aprile 2020), cui vanno sommati i corrispettivi relativi alle operazioni effettuate in detti mesi non rilevanti ai fini IVA.

La data da prendere a riferimento è quella di **effettuazione dell'operazione**, vale a dire la data della [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Rifinanziate le indennità per aprile e maggio

Raggiunto l'accordo Governo-Regioni, nuove aperture da lunedì

La postergazione a fine 2021 dei termini di decadenza comprime l'adesione

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

LAVORO & PREVIDENZA

Sospesi i contributi previdenziali dei soci lavoratori

/ Paola RIVETTI e Daniele SILVESTRO

È sospeso il versamento della **prima rata di contribuzione** dovuta dagli artigiani e dagli esercenti attività commerciali avente scadenza 18 maggio 2020, nel caso in cui [...]

PAGINA 4

In sede di rinvio occorre anche la copia autentica dell'ordinanza

La mancata produzione espone al rischio di inammissibilità

/ Antonino RUSSO

La disciplina della riassunzione del giudizio di rinvio successivo alla cassazione della sentenza ([art. 63](#), comma 3 del DLgs. n. 546/1992) prevede che "in ogni caso, a pena **d'inammissibilità**, deve essere prodotta copia autentica della sentenza di cassazione".

"A monte", la pronuncia di rinvio avviene per violazione o falsa applicazione di norme di diritto ([ex art. 360](#), comma 1, n. 3 c.p.c.) oppure per omesso esame circa un fatto decisivo che è stato oggetto di discussione tra le parti ([ex art. 360](#), comma 1, n. 5, c.p.c.); nel primo caso, qualora la Corte non definisca il giudizio nel merito, cassa con rinvio, proprio o prosecutorio, rimettendo la causa al giudice *ad quem*, a sua volta vincolato all'**applicazione** della *regula juris*, ai fini della soluzione delle questioni rimaste aperte, attraverso il compimento delle sole attività necessarie all'attuazione del principio non realizzabile dal giudice di legittimità.

Con il rinvio ai sensi dell'[art. 360](#), comma 1, n. 5, c.p.c., invece, viene rilevato un errore relativo alla ricostruzione di un fatto decisivo, per cui il giudice del rinvio dovrà soltanto **evitare** tale errore, riesaminando i fatti ai fini di una valutazione complessiva, tramite i poteri di valutazione della prova del giudice di merito e un approfondimento della *quaestio facti*, necessaria a colmare le lacune riscontrate.

Pertanto, la necessità della produzione della copia autentica *ex art. 63* probabilmente si ricollega all'esigenza della massima attendibilità documentale della decisione della Corte, poiché – in base alla norma dell'[art. 384](#) c.p.c., – operano i descritti vincoli del giudice del rinvio al principio di diritto enunciato dalla Corte.

Recentemente la Cassazione, con l'arresto n. 3250/2020, nell'esaminare una sentenza di declaratoria di **inammissibilità**, per mancato rispetto di tale obbligo, ha rigettato l'eccezione con la quale si sosteneva che detta disposizione non riguardasse le decisioni della Suprema Corte espresse nella forma della "ordinanza".

Ad avviso della Corte, tale requisito di ammissibilità della riassunzione deve ritenersi operante con riferimento a tutti i provvedimenti, qualunque sia la loro forma – **sentenza od ordinanza** – adottata dalla Cassazione, poiché un'interpretazione strettamente letterale dell'*art. 63*, tesa a circoscrivere l'onere del deposito della copia autentica alle sole decisioni aventi forma di

"sentenza", sarebbe priva di una ragionevole giustificazione e condurrebbe ad una disciplina diversa per una fattispecie sostanzialmente identica, esponendo, in tali casi, il soggetto tenuto alla riassunzione a seguito di sentenza di cassazione con rinvio ad un onere più gravoso di quello gravante sul soggetto che riassume una causa a seguito di cassazione disposta con la forma dell'ordinanza.

La sentenza ha precisato che siffatta interpretazione estensiva si impone in ragione del fatto che, all'epoca dell'entrata in vigore del DLgs. n. 546/1992, l'ordinamento processuale civile prevedeva che il rinvio della sentenza da parte della Cassazione potesse avvenire unicamente con provvedimento avente forma di sentenza, in quanto la forma dell'ordinanza era riconosciuta solo per le decisioni in tema di regolamento di competenza o con cui veniva dichiarata l'inammissibilità del ricorso, il rigetto per mancanza dei motivi di cui all'[art. 360](#) c.p.c., l'ordine di integrazione del contraddittorio ovvero l'estinzione del processo per rinuncia; ora invece la Cassazione, sia a Sezioni Unite che a Sezione semplice, assume decisioni riguardanti aspetti **procedurali**, o anche **sostanziali**, della vicenda sia con ordinanze sia con sentenze.

L'estinzione travolge la difesa

Rileva però il rito utilizzato, poiché il rito semplificato, racchiuso in camera di consiglio, è seguito da una ordinanza, succintamente motivata *ex art. 375* c.p.c.. Per esempio, la Corte pronuncia con ordinanza in camera di consiglio, nei casi in cui deve: dichiarare l'inammissibilità del ricorso principale e di quello incidentale eventualmente proposto, ordinare l'integrazione del contraddittorio, provvedere in ordine all'**estinzione del processo** in ogni caso diverso dalla rinuncia, pronunciare sulle istanze di regolamento di competenza e di giurisdizione, accogliere o rigettare il ricorso principale e l'eventuale ricorso incidentale quando manifestamente fondato o infondato.

Inoltre, sempre in via esemplificativa, la Corte, a sezione semplice, può pronunciare con ordinanza ogniqualvolta non sia necessaria la trattazione in pubblica udienza, per i casi di rilevanza della **questione di diritto**.

Calo del fatturato per i versamenti di maggio differiti al 16 settembre

Si considerano le fatture emesse in aprile anche nel caso di esigibilità IVA differita o per contabilità presso terzi

/ Emanuele GRECO

Scade il **18 maggio 2020** il termine per effettuare i versamenti relativi al mese di aprile dell'IVA periodica, delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, delle trattenute di addizionali IRPEF, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi INAIL.

Beneficiano della possibilità di sospendere i versamenti in scadenza i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione i cui ricavi o compensi nello scorso periodo d'imposta non hanno superato i 50 milioni di euro (nonché, per l'IVA, i soggetti con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nelle province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza) allorché il fatturato o i corrispettivi di aprile 2020, rispetto al mese di aprile 2019, si siano **ridotti** in misura almeno pari al 33%.

Per coloro i cui ricavi o compensi nel precedente periodo d'imposta sono stati superiori a 50 milioni di euro, la riduzione del fatturato o dei corrispettivi del mese di aprile 2020, rispetto al mese di aprile 2019, dev'essere almeno pari al 50%.

I versamenti così sospesi, ai sensi dell'[art. 18](#) del DL 23/2020 (decreto "liquidità") dovranno essere effettuati entro il termine del **16 settembre 2020**, come previsto dalla bozza del DL "Rilancio" (si veda ["Al 16 settembre i versamenti sospesi dai decreti Cura Italia e liquidità"](#) dell'11 maggio 2020).

In merito al versamento dell'IVA periodica, la circ. Agenzia delle Entrate n. [9/2020](#) (§ 2.2.6) ha precisato che, ai fini della sospensione dei versamenti in scadenza in aprile e maggio 2020, anche i soggetti con liquidazioni IVA su base trimestrale verificano la riduzione del fatturato o dei corrispettivi facendo riferimento ai soli mesi di marzo 2020/2019 e aprile 2020/2019 (si veda ["Versamenti del 18 maggio sulla base del calo del fatturato"](#) dell'11 maggio 2020).

La **nozione di fatturato**, ai fini della verifica della sua riduzione rispetto al corrispondente mese dell'anno precedente, è stata esplicitata dalla circ. Agenzia delle Entrate n. 9/2020 (§ 2.2.5), spiegando che devono essere prese in considerazione le operazioni fatturate nel mese e che, conseguentemente, hanno partecipato alla liquidazione periodica del mese di aprile 2019 (rispetto ad aprile 2020), cui vanno sommati i corrispettivi relativi alle operazioni effettuate in detti mesi non rilevanti ai fini IVA.

La data da prendere a riferimento è quella di **effettuazione dell'operazione**, vale a dire la data della fattura (nel caso di fattura elettronica via Sistema di Interscambio, si considera il campo 2.1.1.3 <Data>). Per le

fatture differite, il riferimento è la data dei DDT o dei documenti equipollenti richiamati in fattura (nel caso di fattura elettronica, si considera il campo 2.1.8.2 <DataDDT>).

Per le operazioni per le quali non è stata emessa la fattura, ad esempio perché non dovuta a norma dell'[art. 22](#) del DPR 633/72, si considera la data del **corrispettivo giornaliero**.

Tra le altre osservazioni ai fini del calcolo del "fatturato", per la sospensione dei versamenti in esame, è ragionevole ritenere che gli importi siano computati al netto dell'IVA, sterilizzando in questo modo eventuali distorsioni dettate dalla variazione delle aliquote da un anno all'altro (si veda ["Importi al netto dell'IVA per la riduzione del fatturato"](#) del 15 aprile 2020). Non sono, infatti, mutate le aliquote IVA nella loro generalità, ma alcune aliquote possono essere mutate per effetto di interventi normativi (L. [160/2019](#)) o in seguito a chiarimenti di prassi.

Il criterio adottato dal legislatore, in quanto legato alla riduzione del fatturato rispetto al corrispondente mese dell'anno precedente, rende **irrilevante** il momento dell'incasso del corrispettivo, così come il momento di registrazione delle fatture emesse (differito, ad esempio, per gli autotrasportatori) o l'eventuale differimento del termine per la liquidazione periodica (come nel caso dei soggetti con contabilità presso terzi).

Sebbene in mancanza di specifici chiarimenti sui seguenti punti, si dovrebbe concludere che:

- anche i **soggetti passivi** che si avvalgono del regime di [IVA per cassa](#) (con esigibilità dell'IVA differita al momento di incasso del corrispettivo), a fini del calcolo del fatturato, tengono conto delle fatture eventualmente già emesse nel periodo, essendosi comunque verificato il momento di effettuazione dell'operazione ai fini IVA (circ. Agenzia delle Entrate n. [44/2012](#); § 3);
- anche i soggetti passivi che liquidano l'IVA **mensilmente** e che affidano a terzi la tenuta della contabilità IVA considerano, ai fini del calcolo del fatturato, il mese in cui il documento è stato emesso, a prescindere dal fatto che la liquidazione e i versamenti sono eseguiti entro il secondo mese successivo ai sensi dell'[art. 1](#) comma 3 del DPR 100/98 (in termini operativi, dunque, il versamento di maggio 2020 si valuta sulla base dei documenti emessi in aprile 2019/2020, nonostante la liquidazione abbia ad oggetto l'imposta relativa al mese di marzo 2020 e non il mese immediatamente precedente).

Sospesi i contributi previdenziali dei soci lavoratori

L'INPS con il messaggio n. 2015/2020 ha specificato che la sospensione riguarda anche il versamento della quota associativa

/ Paola RIVETTI e Daniele SILVESTRO

È sospeso il versamento della **prima rata di contribuzione** dovuta dagli artigiani e dagli esercenti attività commerciali avente scadenza 18 maggio 2020, nel caso in cui sussistono i requisiti previsti dall'[art. 18](#) del DL 23/2020 (decreto liquidità). Rientrano nella sospensione anche i soggetti iscritti in qualità di soci di società.

Lo ha precisato ieri l'INPS con un [comunicato stampa](#), dove ha anche riepilogato quanto previsto dalla citata disposizione.

In particolare, l'[art. 18](#), commi 1 e 2, del DL 23/2020 stabilisce, in favore degli esercenti attività d'impresa, arte o professione, con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nel territorio dello Stato, con ricavi o compensi non superiori a 50 milioni di euro nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla data del 9 aprile 2020, che hanno subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nel mese di marzo 2020 (rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta) e nel mese di aprile 2020 (rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta), la **sospensione**, rispettivamente per i mesi di aprile e di maggio 2020, dei termini di versamento, tra l'altro, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria.

Se i ricavi o i compensi dei suddetti soggetti sono stati **superiori a 50 milioni** di euro, ai fini dell'accesso alla sospensione dei versamenti contributivi è necessaria una riduzione del 50% del fatturato o dei corrispettivi nel mese di marzo o aprile 2020, rispetto allo stesso mese dell'anno precedente ([art. 18](#), commi 3 e 4, del DL 23/2020).

Inoltre, il [comma 5](#), primo periodo, prevede che la sospensione dei termini di versamento operi anche per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato e che hanno intrapreso l'attività in data successiva al 31 marzo 2019. Per tali soggetti la sospensione dei versamenti non richiede la verifica del requisito della diminuzione del fatturato.

Con il comunicato di ieri, l'Istituto prende posizione rispetto all'applicabilità della norma anche **ai soci** iscritti alle Gestioni artigiani e commercianti (si veda "[Sospensione dei contributi previdenziali per i soci lavoratori da chiarire](#)" del 13 maggio 2020), includendoli tra

i beneficiari della sospensione (più nello specifico, si afferma che "tra gli esercenti attività commerciali, rientrano nella previsione dell'art. 18 anche i soggetti iscritti in qualità di soci di società"). In assenza di ulteriori precisazioni, la condizione della **riduzione del fatturato** per beneficiare della sospensione dovrebbe essere verificata in capo alla società.

I versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria sospesi dovranno essere effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi, in un'**unica soluzione** entro il 30 giugno 2020, ovvero mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo a decorrere dal medesimo mese di giugno 2020.

Nella medesima giornata di ieri, l'INPS ha poi emanato anche il messaggio n. [2015](#), riguardante il versamento dei contributi associativi in presenza di sospensione degli obblighi contributivi [ex art. 18](#) del DL 23/2020.

Infatti, gli iscritti alle Gestioni speciali degli artigiani e degli esercenti attività commerciali, contestualmente al versamento dei contributi previdenziali e assistenziali, provvedono anche al versamento delle **quote associative** da destinare al finanziamento delle attività e dei servizi dell'Associazione alla quale aderiscono. L'Istituto, una volta accertato l'avvenuto versamento, provvede al trasferimento delle somme in questione all'Associazione individuata dal lavoratore.

In caso di adesione alla sospensione contributiva prevista dall'[art. 18](#) del DL 23/2020, gli iscritti alle predette Gestioni effettuano il versamento delle quote associative solo alla **ripresa** degli obblighi contributivi.

In ogni caso, specifica l'INPS con il messaggio [2015/2020](#), per tutti i lavoratori autonomi iscritti alle Gestioni speciali degli artigiani e degli esercenti attività commerciali, il versamento della quota associativa sarà considerato **effettuato nei termini di legge** all'avvenuto versamento, in un'unica soluzione, entro il 30 giugno 2020 dell'importo integrale dovuto all'Istituto.

In caso di opzione del versamento in forma rateale dei contributi sospesi, sulla base delle istruzioni che verranno fornite dall'Istituto, verrà **rateizzato** anche l'importo della quota associativa, che sarà riversata alle Associazioni dopo la verifica dell'avvenuto pagamento tempestivo e integrale di quanto dovuto.

Rifinanziate le indennità per aprile e maggio

Niente indennità a maggio per artigiani e commercianti, ma l'impresa individuale o la società potranno ottenere un contributo a fondo perduto

/ Paola RIVETTI

La bozza del DL "Rilancio" rifinanzia per i mesi di aprile e maggio 2020 le indennità per autonomi, collaboratori e alcune categorie di dipendenti, con una **rimodulazione** dei soggetti e degli importi erogabili.

In base alla bozza, le diverse indennità previste per marzo, erogate da INPS, enti previdenziali privati oppure dalla società Sport e Salute spa, vengono estese anche al mese di **aprile 2020**. Nel rispetto di determinati requisiti, le categorie interessate sono le seguenti:

- lavoratori **autonomi** e collaboratori iscritti alla Gestione separata INPS;
- lavoratori autonomi iscritti alle Gestioni speciali dell'AGO per artigiani, commercianti, coltivatori diretti, mezzadri e coloni;
- lavoratori autonomi iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria;
- dipendenti stagionali e lavoratori in somministrazione del settore del turismo e degli stabilimenti termali;
- lavoratori iscritti al Fondo pensioni lavoratori dello spettacolo;
- stagionali appartenenti a settori diversi da quelli del turismo e degli stabilimenti termali, lavoratori intermittenti, autonomi occasionali e incaricati alle vendite a domicilio;
- collaboratori sportivi.

Per gli **operai agricoli** a tempo determinato, l'indennità per aprile scende a **500 euro**.

Per il mese di **maggio 2020** l'indennità è erogata solo ad **alcune categorie** e con importi variabili.

Per gli iscritti alla Gestione separata INPS, l'indennità aumenta a 1.000 euro, a condizione che:

- se collaboratori, il rapporto di lavoro sia cessato entro la data di entrata in vigore del decreto;
- se professionisti, si sia verificata una **riduzione** di almeno il **33% del reddito** del secondo bimestre 2020, rispetto al reddito del secondo bimestre 2019; a tal fine il reddito è individuato secondo il principio di cassa come differenza tra i ricavi e i compensi percepiti e le spese effettivamente sostenute nel periodo interessato e nell'esercizio dell'attività, comprese le eventuali quote di ammortamento (la condizione sarà certificata dal richiedente all'atto della presentazione della domanda e verificata dall'INPS sulla base dei dati a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, secondo accordi di cooperazione da definire).

Per gli **stagionali** del **turismo** l'indennità di maggio pari a 1.000 euro è condizionata alla cessazione involontaria del rapporto di lavoro nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 17 marzo 2020.

Per le altre categorie, a maggio l'indennità è replicata in 600 euro, con **esclusione** degli operai agricoli e degli iscritti alle Gestioni speciali dell'AGO. Benché per questi ultimi soggetti non spetti per maggio alcuna indennità a carattere personale, l'impresa individuale o la società potranno avere accesso al nuovo contributo a **fondo perduto**, di importo variabile, se il fatturato o i corrispettivi di aprile 2020 sono inferiori ai due terzi di quelli di aprile 2019.

Il DL "Rilancio" introduce una nuova indennità anche per i **lavoratori domestici**, nella misura di 500 euro per ciascun mese di aprile e maggio. È richiesta la titolarità, alla data del 23 febbraio 2020, di uno o più contratti di lavoro per una durata complessiva non superiore a 10 ore settimanali; inoltre, il lavoratore non dev'essere convivente con il datore di lavoro.

Nuove risorse per i professionisti ordinistici

Per l'erogazione ai **professionisti** iscritti alle Casse private dell'indennità di 600 euro anche per i mesi di aprile e maggio 2020, vengono incrementate le risorse del Fondo per il reddito di ultima istanza ([art. 44](#) del DL 18/2020) fino a complessivi **1.150 milioni** di euro. Il decreto, inoltre, modifica in senso estensivo le condizioni di fruibilità della misura, operando sotto due profili:

- da un lato, viene abrogato l'[art. 34](#) del DL 23/2020 (c.d. "liquidità") che richiede l'iscrizione esclusiva agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria e la non titolarità di trattamento pensionistico (previsione di cui le Casse hanno dovuto tener conto nell'erogazione dell'indennità di marzo);
- dall'altro, una nuova disposizione condizionerebbe l'erogazione al fatto che il professionista non risulti titolare di contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, oppure di pensione.

Sempre in relazione alle indennità, viene prevista la generale cumulabilità delle stesse (sia di quelle previste su marzo dal DL [18/2020](#), tanto di quelle che saranno introdotte dal nuovo decreto) con l'**assegno** ordinario di **invalidità** di cui alla L. n. [222/84](#).

Raggiunto l'accordo Governo-Regioni, nuove aperture da lunedì

CdM notturno per decidere il via libera alle attività di servizi alla persona e vendite al dettaglio; sulla base dei dati le Regioni potranno integrare l'elenco

/ Barbara SESSINI

Durante la conferenza stampa del 13 maggio scorso, sull'approvazione del decreto "Rilancio", non ancora pubblicato in Gazzetta Ufficiale, il Presidente del Consiglio Giuseppe Conte aveva annunciato che il proseguimento della "fase 2" sarebbe stato disciplinato da un **decreto legge**. "Sarebbe la soluzione migliore per coinvolgere ancora più intensamente il Parlamento", aveva affermato. Proprio un decreto legge "Ulteriori misure urgenti per fronteggiare l'emergenza epidemiologica da COVID-19" era all'ordine del giorno del Consiglio dei Ministri di ieri, convocato inizialmente per le 12, poi sospeso – probabilmente per un ulteriore confronto con le Regioni –, ripreso intorno alle 23 e ancora in corso al momento della chiusura del Quotidiano.

Il 17 maggio 2020 cessano, infatti, le misure di contenimento comprese nel DPCM [26 aprile 2020](#), che aveva disposto alcune aperture, come la ripresa del settore manifatturiero ed edile e la possibilità di vedere i congiunti nella stessa Regione (si veda ["Inizia la «fase due», tornano a lavoro oltre 4 milioni di italiani"](#) del 4 maggio 2020). Deve dunque essere regolato quanto accadrà a partire dal prossimo lunedì. Nei giorni scorsi l'INAIL aveva emanato i primi documenti tecnici per la ripresa delle attività del servizio di **cura alla persona** (si veda ["Aree di attesa anche all'esterno dei locali per i servizi di cura della persona"](#) del 14 maggio 2020) e di ristorazione e balneazione (si veda ["Prime indicazioni per la riapertura delle attività di ristorazione e balneazione"](#) del 13 maggio 2020).

Il confronto con le Regioni pare essere stato proficuo. Parole di soddisfazione sono state espresse dal Presidente della Conferenza delle Regioni e delle Province autonome Stefano Bonaccini (Presidente dell'Emilia Romagna): "La collaborazione istituzionale sta portando a costruire un decreto legge che risponde alle **esigenze dei territori** e a un accordo che si basa sull'applicazione delle linee guida omogenee formulate dalle Regioni per una riapertura sicura delle attività economiche fin qui sospese".

La Conferenza delle Regioni, con il comunicato di ieri, definisce quello siglato con il Governo un "accordo pie-

no sulla fase di partenza che prende il via il 18 maggio. Il Presidente del Consiglio, nelle more del Consiglio dei Ministri impegnato nell'approvazione del decreto legge che disciplinerà il regime delle nuove aperture dal prossimo lunedì, ha espresso un **primo orientamento** positivo sulla proposta avanzata dalla Conferenza delle Regioni e delle Province autonome, che coniuga responsabilità, sicurezza, flessibilità e autonomia".

Il Governo stabilirà l'apertura già preannunciata di alcune attività (servizi alla persona, vendite al dettaglio) e saranno le Regioni a stabilire quali **altre attività** aprire a partire dal nuovo provvedimento del Governo, sulla base dei dati tecnici quotidianamente raccolti, sulla base di protocolli regionali discendenti da linee guida nazionali omogenee e condivise.

"L'obiettivo è quello di **dare certezza** agli operatori e ai consumatori, assicurando allo stesso tempo un'applicazione il più possibile omogenea su tutto il territorio nazionale", chiarisce il presidente Bonaccini.

Le linee di indirizzo comuni riguarderanno: la ristorazione; le attività turistiche (balneazione); le strutture ricettive; i servizi alla persona (parrucchieri ed estetisti); il commercio al dettaglio; le piscine; le palestre; gli uffici aperti al pubblico; la manutenzione del verde; musei archivi e biblioteche.

"È un documento che verrà richiamato o recepito negli stessi provvedimenti che il Governo si appresta a varare, riconoscendone la coerenza con i criteri fissati dall'Istituto superiore di sanità e da INAIL. Un contributo – conclude il Presidente della Conferenza delle Regioni Bonaccini – che testimonia il grande senso di **responsabilità** ed il pragmatismo con cui le Regioni hanno impostato il confronto con il Governo, consentendo ora la riapertura sicura di tante attività sospese".

Secondo le bozze circolate ieri da lunedì potrebbe non essere più necessaria l'autocertificazione per gli spostamenti nella stessa Regione e dal 3 giugno potrebbe riprendere la mobilità interregionale e persino quella europea. Tuttavia, se per l'accordo con le Regioni esiste una comunicazione ufficiale, per le **altre ipotesi** occorrerà attendere il testo definitivo.

La postergazione a fine 2021 dei termini di decadenza comprime l'adesione

Sarà difficile appurare il reale momento di emissione dell'atto

/ Giorgio INFRANCA e Pietro SEMERARO

La bozza del DL "Rilancio" interviene nuovamente sull'annosa questione della notifica degli atti impositivi durante e successivamente all'emergenza sanitaria in corso.

Con l'art. 168 del decreto è stata, in particolare, prevista una singolare scissione tra la data di emissione degli atti i cui termini di decadenza scadono tra il **9 marzo 2020 e il 31 dicembre 2020** e la notifica degli stessi che dovrà avvenire, in deroga a quanto previsto all'[art. 3](#) della L. 212/2000, nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021 (nella relazione illustrativa si dice "non prima del 1° gennaio"), salvo casi di **indifferibilità e urgenza** (come nel caso di contestazioni di frodi fiscali o di accertamenti aventi risvolti penali), o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi.

Francamente, si tratta di una disposizione di cui si fatica a rinvenire la *ratio*.

Risulta poco comprensibile la scelta di anticipare l'emissione dell'atto rispetto alla data della sua notifica, nel momento in cui si prevede comunque la deroga espressa all'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente (secondo cui "i termini di decadenza per gli accertamenti di imposta **non possono essere prorogati**") e, così, implicitamente, si ammette che questa scissione fra emissione dell'atto e notifica dello stesso, in realtà, null'altro è se non una proroga "mascherata" dei termini di decadenza (su cui, ancora qualche settimana fa, peraltro, il Parlamento ha dato parere contrario, modificando, come ricordato, l'[art. 67](#) del Cura Italia).

Se l'intento era quello indicato nella rubrica della norma e più volte evidenziato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate, ovvero quello di "favorire la graduale ripresa delle attività economiche e sociali", sarebbe stato forse più semplice sospendere i relativi termini di pagamento delle somme dovute a seguito della **notifica degli atti impositivi**.

Anche perché sulla base del contenuto letterale della disposizione, non sarebbe affatto precluso all'Ufficio di notificare l'atto, in scadenza al 31 dicembre 2020, nei primissimi giorni di gennaio 2021, così vanificando di fatto l'intento della norma, e nemmeno – paradossalmente – notificare nel corso dell'anno 2020 atti impositivi i cui termini **decadenziali** scadono dopo il 31 dicembre 2020 (ad esempio un avviso di accertamento relativo all'anno di imposta 2016).

C'è da chiedersi, inoltre, in mancanza di espressa sanzione, cosa accadrebbe all'atto, in termini di legittimità, nel caso in cui, a mezzo di una prova evidentemente **diabolica**, il contribuente riuscisse a dimostrare che

l'emissione dell'atto impositivo (notificato nel 2021) sia comunque avvenuta dopo il 31 dicembre 2020.

La norma fa poi espressamente salvi gli effetti di cui al comma 1 dell'art. 67 DL 18/2020 che ha sospeso dall'8 marzo al 31 maggio le attività degli enti impositori, senza però richiamare il discusso comma 4 della stessa norma, dettato proprio in materia di decadenza, la cui potenziale perdurante operatività va tutta verificata, con possibili difetti di coordinamento (quantomeno, con riferimento all'[art. 12](#) comma 1 del DLgs. 159/2015).

L'unico aspetto in cui la data di "**emissione**" dell'avviso di accertamento potrebbe avere qualche rilevanza potrebbe invece riguardare l'operatività del nuovo obbligo in capo agli uffici previsto dall'[art. 5-ter](#) del DLgs. 218/1997, in materia di invito al contraddittorio.

Dal 1° luglio, infatti, l'Ufficio sarà obbligato a notificare prima dell'emissione **dell'avviso di accertamento**, l'invito a comparire *ex* [art. 5](#) comma 1 del DLgs. 218/1997.

Abbiamo già evidenziato più volte il ristretto ambito oggettivo di applicazione di detta disposizione (si veda "[Nuovo contraddittorio preventivo a maglie strette](#)" del 4 luglio 2019), ma occorre qui sottolineare che l'obbligo di "emettere" l'avviso di accertamento prima del 31 dicembre 2020, previsto dall'art. 168 del DL Rilancio renderebbe, in presenza dei relativi presupposti, l'Ufficio in ogni caso obbligato a notificare anche il predetto invito nel corso del 2020.

Ciò potrebbe determinare effetti **pregiudizievoli** in capo al contribuente.

Meglio posticipare i termini dei pagamenti

Qualora infatti, in tale sede, il contribuente aderisse alle pretese indicate nell'invito al contraddittorio – attraverso la sottoscrizione di un atto di adesione –, lo stesso sarebbe costretto a corrispondere già nel corso del 2020 le somme oggetto dell'accordo, circostanza questa che cozzerebbe con l'intento dichiarato dell'art. 168 del DL Rilancio.

Sotto questo aspetto, va peraltro tenuto conto che la ricerca di un accordo in sede di **invito** *ex* [art. 5-ter](#) del DLgs. 218/97 potrebbe anche essere ulteriormente incentivata dalla preclusione, *ex* [art. 6](#) comma 2 del DLgs. 218/97, di formulare, in seguito alla notifica dell'avviso di accertamento (post 1° gennaio 2021) istanza di **accertamento con adesione**, perdendo la possibilità di un ulteriore confronto "a bocce ferme" con l'Ufficio e con esso tutti i benefici in termini sanzionatori che tale istituto comporta.

Restituzione delle somme al netto della ritenuta senza onere deducibile

Viene attribuito un credito d'imposta del 30% al sostituto

/ Caterina MONTELEONE

L'art. 161 della bozza del DL "Rilancio" tenta di risolvere, sia pure in modo non del tutto appagante, il problema delle **somme restituite** al soggetto erogatore, restituzione che, spesso, avviene al netto della ritenuta.

Si pensi al caso in cui un soggetto, a seguito di sentenza del Tribunale, riceva una indennità imponibile, e la assoggetti a tassazione. Se il verdetto viene ribaltato dalla Corte d'Appello, in base all'[art. 10](#) comma 1 lett. d-bis) del TUIR le imposte pagate vengono recuperate sotto forma di **onere deducibile**, onere che, eccezionalmente, può essere "riportato in avanti", sebbene ad alcune condizioni.

L'[art. 10](#) comma 1 lett. d-bis) del TUIR prevede infatti che le somme restituite al soggetto che le ha erogate siano deducibili dal reddito complessivo se le medesime sono state **assoggettate a tassazione**, anche separata, in anni precedenti.

In deroga al principio generale secondo cui gli oneri deducibili si imputano per cassa nell'anno in cui sono sostenuti, tale disposizione prevede che la quota di onere deducibile "non dedotto nel periodo d'imposta di restituzione può essere portata in deduzione dal reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi". In alternativa, conformemente al DM [5 aprile 2016](#) è possibile presentare istanza di rimborso per **l'ammontare non dedotto** nell'anno in cui la somma è stata restituita.

La possibilità, prevista in capo al sostituto, di fruire dell'onere deducibile, per recuperare le somme restituite secondo l'[art. 10](#) comma 1 lett. d-bis) del TUIR, presuppone che la **restituzione** degli importi al sostituto sia avvenuta al lordo delle ritenute fiscali.

Tuttavia, negli anni questa norma è stata oggetto di numerosi contenziosi e diversa giurisprudenza ha affermato che la restituzione va effettuata al netto delle ritenute, in quanto la **ripetizione** nei confronti del **lavoratore** può avere ad oggetto solo l'importo che sia entrato nella sua sfera patrimoniale (Cass. 7 dicembre 2018 n. [31766](#), 30 ottobre 2014 n. 23093 e 2 febbraio 2012 n. [1464](#)).

In tal caso, al sostituto d'imposta si riconosce il diritto al rimborso delle ritenute versate, che secondo un'opinione devono essere richieste entro il termine biennale ex [art. 21](#) del DLgs. 546/92 (in tal senso C.T. Reg. Torino 15 maggio 2009 n. [43/27/09](#)), decorrente dal passaggio in giudicato della **sentenza di condanna** del lavora-

tore a restituire le somme indebitamente percepite.

Il ragionamento dei giudici civili si poneva in termini di incompatibilità con le **modalità di fruizione** dell'onere deducibile.

L'art. 161 della bozza del DL "Rilancio" recepisce il richiamato orientamento giurisprudenziale, introducendo all'[art. 10](#) del TUIR, dopo il comma 2, il comma 2-bis a mente del quale "le somme di cui alla lettera d-bis) del comma 1, se assoggettate a ritenuta, sono restituite al netto della ritenuta subita e non costituiscono oneri deducibili".

Non viene però disciplinato il caso in cui il sostituto abbia corrisposto imposte in **misura superiore** alla ritenuta.

Inoltre, con norma speculare viene inserito il comma 2-ter, il quale riconosce al sostituto, per poter recuperare le ritenute fiscali a suo tempo versate, un credito d'imposta che secondo l'art. 161 del DL "Rilancio" è "pari al 30 per cento delle somme ricevute, utilizzabile senza limite di importo in **compensazione** ai sensi dell'[articolo 17](#) del decreto legislativo 9 luglio 1997 n. 241".

Recepito l'orientamento giurisprudenziale prevalente

Attraverso la modifica introdotta con l'art. 161 del DL "Rilancio" è stato previsto un meccanismo che soddisfa sia l'interesse del sostituto di restituire le somme al netto delle ritenute, quindi quelle effettivamente entrate nella sua sfera patrimoniale, che **l'interesse del sostituto d'imposta** di recuperare le somme versate a titolo di ritenute fiscali e non restituite dal sostituto, anziché dovendo presentare istanza di rimborso entro un termine di decadenza, riconoscendogli un **credito d'imposta** che può essere utilizzato in compensazione per intero e senza dover rispettare i limiti previsti dall'[art. 17](#) del DLgs. 241/97.

Il DL "Rilancio" non abroga però l'onere deducibile, che continua ad applicarsi ai redditi non assoggettati a ritenuta ma comunque tassati: si avrà quindi una sorta di **doppio binario** a seconda del fatto che le somme siano o meno assoggettate a ritenuta.

La novità trova applicazione a decorrere dalla somme restituite dal 1° gennaio 2020, fatti salvi i rapporti ormai definiti.

Responsabilità aziendale da accertare per l'infortunio da coronavirus

Dal riconoscimento come infortunio sul lavoro non deriva automaticamente l'accertamento della responsabilità civile o penale in capo al datore di lavoro

/ Fabrizio VAZIO

Tra le tante questioni suscitate dall'epidemia di coronavirus, grande rilievo ha quella relativa alla **responsabilità aziendale** nel caso di infortuni da COVID-19.

Il timore dei datori di lavoro è quello di essere chiamati in giudizio a rispondere di eventuali omissioni nelle misure di sicurezza e di subire il regresso da parte dell'Istituto assicuratore che, è il caso di ricordarlo, può richiedere le somme corrisposte all'infortunato ove sia accertata la responsabilità penale del datore di lavoro ex [artt. 10 e 11](#) del DPR 1124/1965.

La richiesta di molte aziende è quella di una sorta di scudo penale, volto a escludere fra l'altro la possibilità per l'INAIL di esperire l'azione di regresso; è sottinteso che tale scudo impedirebbe anche al lavoratore di richiedere il cosiddetto **"danno differenziale"**, ossia la differenza tra quanto erogato dall'INAIL e il reale danno subito.

In proposito, nella giornata di ieri, l'Istituto assicuratore ha diffuso un [comunicato stampa](#) nel quale ricorda *in primis* un concetto fondamentale che è il caso di trascrivere testualmente: "dal riconoscimento come infortunio sul lavoro **non** discende **automaticamente** l'accertamento della responsabilità civile o penale in capo al datore di lavoro".

Si tratta beninteso di una precisazione che non è valida solo per i casi di coronavirus, nel senso che si tratta di un principio generalmente valido e in verità ovvio: un conto è il riconoscimento del caso da parte dell'Istituto, un conto è la responsabilità del datore di lavoro.

Per il riconoscimento infatti di un infortunio sul lavoro occorre che il caso sia occorso a persona assicurata, per causa violenta e in occasione di lavoro, mentre per la responsabilità occorre almeno la colpa del datore di lavoro.

Con il coronavirus, la questione si è complicata per via del riconoscimento degli infortuni per **presunzione di contagio** lavorativo da parte dell'Istituto nei confronti dei lavoratori addetti all'ambito sanitario nonché per quelli che operano in costante contatto col pubblico.

Va notato, peraltro, che si trattava di una scelta pressoché obbligata, nel senso che è chiaro che del contagio da coronavirus non vi è evidenza fisica, quindi anche in casi in cui esso appare assai probabilmente avvenuto sul lavoro non è possibile averne prova certa: è quindi inevitabile una valutazione per presunzioni.

Inoltre, nel caso di eventi occorsi a lavoratori **non a contatto col pubblico**, l'Istituto effettua in prima battu-

ta una valutazione sulla base di elementi a carattere circostanziale, che inevitabilmente è soggetta a margini di opinabilità.

L'Istituto ricorda però come l'indennizzo dell'evento non abbia in sé nulla a che vedere con la responsabilità penale poiché essa grava solo su colui che non abbia rispettato le norme a tutela della salute e sicurezza sul lavoro. Tali responsabilità, ricorda l'INAIL, devono essere rigorosamente accertate, "attraverso la prova del **dolo** o della **colpa** del datore di lavoro".

Non sfugge peraltro che il timore del datore di lavoro è legato all'[art. 2087](#) c.c., che impone a quest'ultimo di predisporre tutte quelle misure e cautele atte a preservare l'integrità psicofisica e la salute del lavoratore nel luogo di lavoro. Tuttavia, occorre sempre tenere conto della maggiore o minore possibilità di venire a conoscenza e di indagare sull'esistenza di fattori di rischio in un determinato momento storico: appare quindi corretta l'indicazione dell'Istituto secondo la quale "la **mutevolezza** delle prescrizioni da adottare sui luoghi di lavoro, oggetto di continuo aggiornamento da parte delle autorità in relazione all'andamento epidemiologico, rende estremamente difficile la configurabilità della responsabilità civile e penale dei datori di lavoro".

In altre parole, è ragionevole ritenere che se la predisposizione delle misure ex art. 2087 c.c. deve tenere conto *in primis* di un dato esperienziale, l'assoluta novità del virus rende assai complesso quanto meno l'accertamento della violazione delle cosiddette **"misure innominate"** ovvero di quelle accortezze non previste espressamente dalle norme, ma specifiche per il caso di specie.

Criteri dell'INAIL diversi da quelli previsti in sede civile e penale

Comunque, il concetto che l'Istituto intende spiegare è chiaro: il riconoscimento del caso da parte dell'INAIL è basato su una valutazione ben **diversa** da quella effettuata in giudizio per il riconoscimento di precise responsabilità in capo al datore di lavoro.

Ora spetta ovviamente al legislatore valutare se occorra modificare le norme o se l'apparato normativo in essere sia considerato adeguato anche a fronteggiare una situazione assolutamente peculiare quale quella di un virus del tutto nuovo.

Cassa integrazione COVID-19 anche per i lavoratori regolarizzati

Per l'Ispettorato nazionale del lavoro la regolarizzazione comporta l'instaurazione di un legittimo rapporto di lavoro

/ Mario PAGANO

Il trattamento di cassa integrazione previsto in ragione dell'emergenza legata alla pandemia da COVID-19 può essere concesso anche in relazione a **lavoratori in nero**, regolarizzati a seguito di accesso in azienda, sospensione dell'attività imprenditoriale e successiva verbalizzazione da parte del personale ispettivo dell'INL.

Questo è quanto emerge dal parere diffuso con nota n. 64 di ieri, 15 maggio 2020, con cui l'Ispettorato nazionale del lavoro ha fornito una precisa risposta ad un proprio ufficio territoriale che si interrogava sulla compatibilità di tale strumento straordinario, previsto in occasione dell'emergenza epidemiologica, con lo *status* **pregresso** di lavoratore in nero del soggetto ricompreso nel trattamento di integrazione salariale da parte del proprio datore di lavoro.

Per comprendere le ragioni della risposta fornita dall'INL occorre soffermarsi sia sul funzionamento della procedura di **regolarizzazione** dei lavoratori oggetto di accertamento per lavoro sommerso sia, soprattutto, sui requisiti previsti dalle attuali norme straordinarie per il godimento della cassa integrazione ovvero di assegno ordinario.

Si ricorda che la norma di riferimento per le ipotesi di lavoro "nero" è l'[art. 3](#) commi da 3 a 3-*quinquies* del DL 12/2002. Più in particolare, il comma 3-*bis* di tale disposizione ci ricorda la piena applicabilità della **diffida obbligatoria** anche alle ipotesi di lavoro nero, con l'eccezione dei lavoratori minori, clandestini e richiedenti asilo. In altre parole, per il datore di lavoro è di norma possibile rimediare ad un impiego irregolare del lavoratore, effettuando con valenza retroattiva gli adempimenti che avrebbe dovuto porre in essere fin dall'origine dell'impiego di detto lavoratore.

Tale possibilità è prevista sia che il personale ispettivo riscontri la presenza di lavoratori **irregolari** ancora in forza e, quindi, in attività lavorativa al momento dell'accesso ispettivo (con eventuale adozione del provvedimento di sospensione ove ne ricorrano i presupposti), sia nei riguardi di quei lavoratori regolarmente occupati per un periodo successivo a quello prestato "in nero" che di quelli, del tutto sommersi, ma il cui rapporto è ormai concluso al momento del controllo, perché riferito a lavoratori non più in forza al datore di lavoro.

In tutte le ipotesi sopra delineate è, come detto, sempre possibile fare **emergere** la prestazione lavorativa, o regolarizzando la posizione per ottenere la revoca del

provvedimento di sospensione o ottemperando alla diffida obbligatoria impartita dal personale ispettivo. In tal modo, il datore di lavoro potrà godere delle sanzioni previste nel minimo edittale mentre il lavoratore sarà messo nelle condizioni di vantare un legittimo rapporto lavorativo, con tutto ciò che ne deriva dal punto di vista retributivo, contributivo e fiscale.

Come si concilia, dunque, tale conclusione con la nuova normativa emergenziale in materia di Cassa integrazione?

Come ricorda, innanzitutto, il parere in commento, l'[art. 19](#) comma 1 del DL 18/2020, convertito con L. [27/2020](#), prevede che i datori di lavoro, che nell'anno 2020 sospendono o riducono l'attività lavorativa per eventi riconducibili all'emergenza epidemiologica da COVID-19, possono presentare **domanda di concessione** del trattamento ordinario di integrazione salariale o di accesso all'assegno ordinario con causale "emergenza COVID-19", per periodi decorrenti dal 23 febbraio 2020 per una durata massima di nove settimane e comunque entro il 31 agosto 2020.

Tale possibilità – prosegue l'INL – era **inizialmente** riservata ai lavoratori che dovevano risultare, alla data del 23 febbraio 2020, alle dipendenze dei datori di lavoro, richiedenti la prestazione di integrazione salariale. Successivamente, tale ultima data è stata prorogata con l'[art. 41](#) del DL 23/2020, che ha esteso la misura straordinaria, con causale COVID-19, anche a tutti i lavoratori in forza nel periodo compreso tra il 24 febbraio ed il 17 marzo 2020, ciò al fine di ampliare la platea dei lavoratori aventi diritto.

Ciò stante, è facile comprendere come la condizione essenziale per il godimento di integrazione salariale è poter dimostrare, da parte del datore di lavoro che presenta la domanda di Cassa integrazione con causale COVID-19, che il lavoratore, nel *range* temporale sopra delineato, ossia entro la data del 17 marzo 2020, può vantare un **valido** rapporto lavorativo presso il datore di lavoro medesimo.

In ragione di tutto ciò, atteso che l'emersione dal lavoro nero e, nel caso di specie sottoposto al parere dell'INL, la regolarizzazione a seguito di provvedimento di sospensione dell'attività, comporta comunque l'instaurazione di un **legittimo** rapporto di lavoro, l'INL ritiene che non sussistano motivi ostativi alla concessione del trattamento della cassa integrazione CIGO COVID-19, purché il rapporto lavorativo, a seguito di regolarizzazione, sia iniziato entro il 17 marzo 2020.

Adeguamento del compenso dell'organo di revisione dell'ente locale non retroattivo

L'inadeguatezza dei compensi deliberati in vigore dei vecchi parametri è sufficiente a supportare la delibera dell'ente

/ Davide DI RUSSO

L'ente locale può variare *in melius* il **compenso** dell'organo di revisione stabilito nella delibera di nomina prima dell'entrata in vigore del decreto interministeriale [21 dicembre 2018](#), che ha aggiornato i limiti massimi del compenso base; la competenza spetta in via esclusiva all'organo di indirizzo politico, chiamato a una valutazione discrezionale, ancorché tecnica, previa verifica della compatibilità finanziaria e della sostenibilità dei nuovi oneri. Tale adeguamento non ha comunque effetto retroattivo bensì decorre dalla data di esecutività della deliberazione che ridetermina il compenso.

È questo il principio fissato dalla Corte dei Conti, Sezione delle Autonomie, con deliberazione n. [14/2019/QMIG](#) e richiamato di recente dalla Sezione controllo Piemonte (Delibera n. 32/2020/SRCPIE/PAR, depositata in data 10 aprile 2020).

La Corte ribadisce che l'[art. 241](#) del TUEL – a mente del quale il compenso dei revisori è stabilito dal Comune nella stessa deliberazione di nomina (comma 7) nel rispetto dei **limiti massimi** del compenso base fissati con apposito decreto interministeriale in relazione alla classe demografica ed alle spese di funzionamento e di investimento dell'Ente locale (comma 1) e da aggiornarsi triennialmente – preclude, in linea generale, un adeguamento in corso di rapporto; cionondimeno, il sopravvenuto decreto interministeriale, nell'aggiornare i limiti (per la prima volta dal lontano 2005) in ossequio al principio dell'equo compenso ([art. 13-bis](#) della L. 247/2012 e [art. 36](#) Cost.), secondo la Corte autorizza l'ente a una nuova valutazione in corso di mandato, suscettibile di condurre a un intervento correttivo in ragione dei nuovi parametri: "alla luce dei nuovi limiti massimi e dei nuovi parametri recati dal D.I. 21 dicembre 2018, [...] ferma la previsione di cui al comma 7

dell'[art. 241](#) del TUEL, è facoltà degli enti locali procedere, ai sensi degli [artt. 234](#) e 241 del TUEL, a un rinnovato giudizio circa l'adeguatezza dei compensi liquidati anteriormente al predetto decreto alla stregua dei limiti massimi fissati dal D.M. 20 maggio 2005 e, se del caso, provvedere ad una rideterminazione degli stessi al fine di ricondurli nei limiti di congruità e di adeguatezza, previa attenta verifica della compatibilità finanziaria e della sostenibilità dei nuovi oneri".

La verifica spetta all'Organo consiliare

Sarà quindi l'Organo consiliare a dover **verificare** se "[...] la misura del compenso inizialmente deliberata dall'ente locale si manifesti chiaramente non più rispondente ai limiti minimi di congruità ed adeguatezza che, anche sulla base di principi derivanti dall'ordinamento comunitario, sono considerati esistenti in materia" e, previa verifica della compatibilità finanziaria e della sostenibilità dei nuovi oneri, adottare i conseguenti provvedimenti necessari per riportare il compenso ad un livello conforme ai suddetti parametri.

Considerato peraltro che l'introduzione dei nuovi tetti colma un gap di ben 14 anni (l'arco di tempo trascorso dall'originaria determinazione) e mira, almeno in parte, a compensare il notevole **ampliamento di competenze** e responsabilità che, *medio tempore*, si è registrato a carico dell'organo di revisione, l'inadeguatezza dei compensi deliberati in vigore dei vecchi parametri appare sostanzialmente *in re ipsa*, così da risultare di per sé sufficiente a supportare, sotto il profilo motivazionale, la delibera dell'ente per adeguamento del compenso in corso d'opera.

Agevolate le donazioni alla Protezione civile con la ricevuta del bonifico

Basta anche l'estratto conto della carta per le donazioni in denaro sul conto di Tesoreria dell'ente

/ Arianna ZENI

Anche per le **donazioni** al Dipartimento della Protezione Civile sul conto di tesoreria è sufficiente possedere una copia del bonifico.

Lo chiarisce l'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. [25](#) di ieri, 15 maggio 2020, che è tornata ad occuparsi della documentazione necessaria per poter beneficiare delle agevolazioni introdotte dall'[art. 66](#) del DL 18/2020 per le erogazioni liberali.

Già con la risoluzione del 27 aprile 2020 n. [21](#) e la circolare del 6 maggio 2020 n. [11](#), l'Agenzia delle Entrate ha precisato che per poter beneficiare delle agevolazioni introdotte dall'[art. 66](#) del DL 18/2020 le erogazioni liberali in denaro devono essere **effettuate** tramite:

- versamento bancario o postale;
- altri sistemi di pagamento tracciabili previsti dall'[art. 23](#) del DLgs. 241/97 (carte di debito, carte di credito, carte prepagate, assegni bancari e circolari).

Se le erogazioni sono effettuate in contanti l'agevolazione non spetta.

L'Amministrazione finanziaria ha precisato che per la generalità delle erogazioni liberali in denaro è necessario che dalla ricevuta del versamento bancario o postale ovvero, in caso di pagamento con carta di credito, carta di debito o carta prepagata, dall'estratto conto della società che gestisce tali carte, sia possibile **individuare**:

- il soggetto beneficiario dell'erogazione liberale,
- il carattere di liberalità del pagamento e che lo stesso sia finalizzato a finanziare gli interventi in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19.

Nel caso in cui il versamento sia stato eseguito sui **conti correnti** accesi dalla Protezione civile, espressamente autorizzati dall'[art. 99](#) del DL 18/2020 (IBAN I T 8 4 Z 0 3 0 6 9 0 5 0 2 0 1 0 0 0 0 0 6 6 3 8 7 e IT66J0306905020100000066432), tuttavia, per ragioni di semplificazione, è stato ritenuto **sufficiente** che dalla ricevuta del bonifico bancario o postale o dall'estratto conto della società che gestisce la carta di credito, la carta di debito o la carta prepagata risulti che il versamento è stato effettuato su uno di detti conti dedicati all'emergenza sanitaria COVID-19.

Prima dell'apertura dei predetti conti correnti dedicati, ai sensi dell'art. 4 dell'Ordinanza del Capo del Dipartimento della protezione civile n. 639/2020, tuttavia, il Dipartimento della Protezione Civile della Presidenza del Consiglio dei Ministri era già "autorizzato a ricevere risorse finanziarie derivanti da donazioni e altri atti di liberalità sul **conto corrente di tesoreria** n. 22330 intestato alla Presidenza del Consiglio dei ministri".

Chiarimenti della ris. n. 21/2020 estesi ai versamenti sul conto n. 22330

Ciò considerato, per non creare disuguaglianze tra coloro che hanno effettuato donazioni sul conto di tesoreria e coloro che hanno donato versando nei conti correnti autorizzati ai sensi dell'[art. 99](#) del DL 18/2020, nella ris. [25/2020](#) è stato precisato che i chiarimenti contenuti nella ris. [21/2020](#) si estendono anche ai versamenti effettuati al Dipartimento della Protezione Civile sul conto di Tesoreria n. 22330.

Il conferimento d'azienda non "spezza" la determinazione del Patent box

Il contributo negativo della conferente riduce il contributo positivo della conferitaria

/ Pamela ALBERTI

Il **contributo negativo** generato dalla conferente ante conferimento deve essere computato, ai fini del calcolo del **Patent box**, a riduzione del contributo positivo generato dalla conferitaria post conferimento. L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello n. 130, ha fornito chiarimenti in merito alla determinazione del Patent box in caso di conferimento di ramo d'azienda. Nel caso di specie, la società istante Beta chiede chiarimenti in merito alla possibilità di considerare il contributo positivo da Patent box, relativo al periodo 1° agosto 2018 – 31 dicembre 2018, determinato con riferimento a un ramo d'azienda oggetto di conferimento con effetti dal 1° agosto 2018, al lordo del contributo negativo da Patent box prodotto dalla società Alfa con riferimento al medesimo ramo d'azienda nella frazione di periodo d'imposta 2018 **ante conferimento**.

In assenza di una specifica previsione in merito al trattamento delle **perdite** derivanti dallo sfruttamento dei beni immateriali, la circolare n. 36/2015 ha chiarito che "nel caso in cui, una volta esercitata l'opzione per l'anno d'imposta 2015, l'impresa verifichi che lo sfruttamento economico del bene immateriale genera una perdita, l'impresa in regime Patent Box rinvierà gli effetti positivi dell'opzione agli esercizi in cui lo stesso bene sarà produttivo di reddito". La medesima circolare ha inoltre precisato che, nel caso in cui le modalità di determinazione dell'agevolazione portino a un risultato negativo (perdita), derivante dall'eccesso di costi sostenuti per il bene immateriale rispetto ai ricavi ad esso attribuibili, tali perdite concorreranno alla formazione del reddito d'impresa di periodo. I componenti positivi e negativi ascrivibili al bene immateriale concorrono, infatti, in modo ordinario alla determinazione del reddito d'impresa di periodo anche quando non venga operata alcuna variazione in diminuzione per fruire dell'agevolazione.

La circolare n. 11/2016 ha inoltre chiarito che il sistema di **tracciatura** imposto dall'art. 11 del DM 28 novembre 2017 debba valere anche negli esercizi in cui l'azienda non aveva ancora generato l'IP ed esercitato l'opzione per entrare nel regime.

Secondo l'Agenzia, tale previsione, che vale per i beni creati successivamente al 2015 o, per i quali dopo tale data è stata presentata opzione, trova logica e coerente applicazione anche nel caso di beni già creati e per i quali sia già stata esercitata opzione, sia pure da un **soggetto diverso** dalla società istante (nel caso di specie, il soggetto conferente il ramo d'azienda). In tal caso, infatti, il mancato riallineamento tra il momento di

sostenimento dei costi di ricerca e sviluppo e quello di effettivo conseguimento dei ricavi comporterebbe un'applicazione della disciplina non coerente con l'impianto normativo.

Inoltre, con specifico riferimento alle operazioni straordinarie, l'art. 5 del DM 28 novembre 2017 prevede che "in caso di operazioni di fusione, scissione e conferimento di azienda, il soggetto avente causa **subentra** nell'esercizio dell'opzione effettuato dal dante causa, anche in relazione al sostenimento dei costi di cui all'articolo 9". Pertanto, come chiarito nella relazione illustrativa al decreto, a seguito delle predette operazioni "il soggetto avente causa subentra al dante causa nell'esercizio dell'opzione, sia con riguardo al computo degli anni di durata della medesima sia in relazione all'eredità dei costi rilevanti agli effetti del calcolo del rapporto di cui all'articolo 9" (cfr. circ. n. 36/2015).

Il subentro dell'avente causa nell'**esercizio dell'opzione** del dante causa con riferimento a uno specifico bene immateriale, nel tempo residuo di validità dell'opzione, determina in capo all'avente causa, per quel tempo e in relazione al medesimo specifico bene immateriale anche la relativa applicazione della disciplina delle perdite da Patent box.

Le perdite rilevano per singolo IP

Come chiarito dalla circolare n. 11/2016 (§ 12), la possibilità di esercitare l'opzione per **singolo bene** immateriale, implica che le perdite fiscali generate da un determinato IP debbano essere mantenute all'interno del regime Patent box del solo IP che le ha prodotte. Le perdite fiscali di un determinato IP, infatti, andranno a decurtare i soli eventuali redditi positivi generati dallo stesso IP nel quinquennio di efficacia dell'opzione; ciò anche a seguito delle operazioni straordinarie previste dalla norma.

Tale interpretazione, rileva l'Agenzia, appare coerente con l'**impostazione generale** della disciplina in oggetto, che prevede un meccanismo di opzioni separate per singoli IP, nonché da quanto già confermato dalla citata circolare n. 36/2015 che prevede la riferibilità delle perdite allo stesso bene che le ha generate.

Per quanto sopra, secondo l'Agenzia, la società istante Beta deve computare in **riduzione** del suo contributo positivo, generato nel 2018 post conferimento, il contributo negativo generato da Alfa nel 2018 ante conferimento, fino a relativo esaurimento.

Deroga alla continuità aziendale anche per i non “solari”

In base alla ratio della norma, la deroga dovrebbe applicarsi anche ai bilanci che chiudono al 30 giugno 2020

/ Silvia LATORRACA

L'art. 7 del DL 23/2020 (decreto “liquidità”), in attesa di conversione in legge, ha introdotto una facoltà di deroga alle disposizioni relative alla prospettiva della continuità aziendale ([art. 2423-bis](#) comma 1 n. 1 c.c.) al ricorrere di determinate condizioni.

Come evidenziato dalla relativa Relazione illustrativa, la norma ha inteso “neutralizzare” gli effetti (rilevanti ma **temporanei**) della crisi economica conseguente all'emergenza sanitaria, facendo sì che i bilanci conservino una concreta e corretta funzione informativa.

L'applicazione delle regole ordinarie (elaborate prendendo a riferimento una condizione fisiologica di mercato) avrebbe, infatti, imposto a un grande numero di imprese di redigere i bilanci senza prospettiva della continuità aziendale, abbandonando i criteri di funzionamento.

Nella sostanza, si consente “alle imprese che **prima della crisi** presentavano una regolare prospettiva di continuità di conservare tale prospettiva nella redazione dei bilanci”, mentre sono escluse “le imprese che, indipendentemente dalla crisi COVID-19, si trovavano autonomamente in stato di perdita di continuità”.

Sotto il profilo temporale, la norma in esame trova applicazione:

- “nella redazione del bilancio di esercizio in corso al 31 dicembre 2020” (comma 1) e, quindi, ai **bilanci 2020** per i soggetti “solari”;
- “anche ai bilanci chiusi entro il 23 febbraio 2020 e non ancora approvati” (comma 2) e, quindi, ai **bilanci 2019** per i soggetti “solari”.

La deroga prevista dalla norma non si applica, invece, ai bilanci approvati dall'organo assembleare entro il 23 febbraio 2020.

Per quanto attiene ai soggetti non “solari”, in base a

quanto previsto dalla norma, non vi è dubbio che la deroga si applichi ai **bilanci** d'esercizio che chiudono, ad esempio, **al 30 giugno 2021**.

In questo senso si veda il documento interpretativo OIC [6](#) pubblicato in bozza il 28 aprile 2020, approvato il 4 maggio 2020 nella versione definitiva con modifiche minimali rispetto alla bozza, ma non ancora reso pubblico.

Tale fattispecie rientra, infatti, nel comma 1 dell'art. 7 del DL 23/2020, ovvero i bilanci “in corso al 31 dicembre 2020”.

Come evidenziato dal documento di ricerca FNC [20 aprile 2020](#), la norma si applica, inoltre, ai bilanci relativi ai periodi amministrativi con chiusura compresa **tra il 1° gennaio 2020 e il 23 febbraio 2020**.

Tale fattispecie rientra nel comma 2 dell'art. 7 del DL 23/2020, ovvero i bilanci “chiusi entro il 23 febbraio 2020 e non ancora approvati”.

Il tenore letterale della norma non sembra, invece, prevedere la possibilità di deroga per i bilanci chiusi successivamente al 23 febbraio 2020 ma non in corso al 31 dicembre 2020, come per esempio quelli che **chiudono al 30 giugno 2020**.

Posto che la Relazione illustrativa al DL [23/2020](#) fa riferimento anche ai “bilanci degli esercizi in corso nel 2020”, la bozza del documento interpretativo OIC 6 ha precisato che la deroga si applica anche ai bilanci “chiusi successivamente al 23 febbraio 2020 e prima del 31 dicembre 2020 (ad esempio i bilanci che chiudono al 30 giugno 2020)”.

In base a quanto riportato nelle Motivazioni alla base delle decisioni assunte, tale soluzione, anche tenuto conto di quanto riportato nella Relazione illustrativa, si ritiene più aderente alla *ratio* della norma.

Un nuovo strumento stragiudiziale per evitare il fallimento delle PMI

Da avvocati, commercialisti e Università di Torino una proposta di legge finalizzata a tutelare il patrimonio delle piccole e medie imprese

/ Savino GALLO

Fornire alle piccole e medie imprese italiane uno strumento "agile e rapido" per ristrutturarsi ed **evitare il fallimento**, mettendole nelle condizioni di affrontare la crisi economica che si profila all'orizzonte. Con questo obiettivo l'Istituto CRISI (Centro di Ricerca interdipartimentale su impresa, sovraindebitamento e insolvenza dell'Università di Torino), in collaborazione con gli Ordini di avvocati e commercialisti di Torino e la Fondazione Piccatti-Milanese, ha messo a punto una procedura semplificata di **composizione assistita della crisi**, mutuando alcuni dei meccanismi contemplati dal nuovo Codice della crisi d'impresa.

L'[art. 5](#) del DL 23/2020 ha prorogato l'entrata in vigore del Codice al 1° settembre 2021, precludendo alle PMI la possibilità di accedere a quelle misure che, operando indipendentemente dall'attivazione degli strumenti di allerta, avrebbero consentito alle imprese in crisi di **negoziare accordi** con i creditori in modo rapido ed efficace.

Di qui, la necessità di approntare uno strumento in grado di operare nelle more dell'entrata in vigore del nuovo Codice, garantendo la medesima efficacia in termini di abbattimento dei costi e riduzione dei tempi per arrivare all'accordo. La procedura, accessibile su esclusiva iniziativa delle imprese interessate, prevede un **processo stragiudiziale** di negoziazione della crisi d'impresa e passa, innanzitutto, attraverso la creazione di **OCRI semplificati**.

Secondo la proposta di legge, tali organismi sarebbero composti da **due membri** nominati su proposta del debitore, tenendo conto della necessità di assicurare la presenza di competenze diversificate funzionali alla gestione della crisi e nel rispetto dei requisiti di professionalità e indipendenza.

Si prevede l'introduzione di "meccanismi automatici di **operatività delle misure protettive**". In questo modo, da un lato, si eviterebbe un eccessivo sovraccarico dei tri-

bunali, dall'altro, si renderebbe la procedura complessivamente più celere. In caso di istanze di accesso alla procedura manifestamente strumentali a ottenere il solo blocco delle azioni esecutive, a tutela del ceto creditore la proposta contempla un sistema di pubblicità e un "meccanismo di opposizione avanti al tribunale", che rimette all'autorità giudiziaria la valutazione sull'opportunità di sospendere l'operatività delle misure protettive stesse.

Verrebbe inibita la possibilità di agire per la risoluzione dei contratti pendenti, anche se stipulati con Pubbliche Amministrazioni, o di revocare gli affidamenti bancari concessi, al fine di **"tutelare la continuità dell'impresa"**, che il debitore stesso mira a ripristinare e salvaguardare facendo istanza di accesso alla presente procedura".

Il debitore, inoltre, avrebbe la possibilità di effettuare **pagamenti spontanei** (che non saranno, dunque, revocabili) anche di debiti sorti anteriormente all'avvio della procedura, a patto che siano funzionali alla continuità dell'impresa. Diversamente, "il blocco dei pagamenti comprometterebbe la possibilità di re-immissione di liquidità nel sistema, generando effetti opposti a quelli desiderati e impedendone, di fatto, la ripartenza". Infine, andrebbero previste **agevolazioni fiscali** per i crediti falcidiati così come pattuito in sede di accordo di composizione assistita della crisi, attraverso l'estensione del trattamento fiscale previsto per gli accordi attuativi dei piani attestati di risanamento.

L'intera procedura dovrà permettere alle imprese di riorganizzarsi e **continuare a operare** dopo il superamento della crisi, salvaguardando i livelli occupazionali e il valore dell'azienda stessa. Ma un provvedimento normativo che la recepisca dovrà essere approvato in tempi brevi, perché le imprese che potrebbero averne bisogno, a seguito del *lockdown* dovuto all'emergenza sanitaria, potrebbero essere tantissime.

Nessun reato dichiarativo se il falso non finisce in dichiarazione

Resta irrilevante quanto indicato nel libro giornale e nel bilancio

/ Maurizio MEOLI

Non commette reato l'amministratore di una società che, trovandosi in condizioni economiche precarie, versi ai dipendenti soltanto **una parte delle retribuzioni** risultanti dalle buste paga, riportando l'intero importo nel libro giornale ed indicando le somme ancora dovute nel passivo del bilancio societario alla voce "debiti verso i dipendenti". Ad affermarlo è la Cassazione, nella sentenza n. [15241](#), depositata ieri.

La vicenda riveste particolare interesse dal momento che, nel caso di specie, sia i giudici di primo grado che quelli d'appello avevano condannato l'imputato per aver integrato la fattispecie di **dichiarazione fraudolenta** mediante uso di documenti falsi ex [art. 2](#) del DLgs. 74/2000. Ciò in quanto, da un lato, dal punto di vista dell'elemento materiale, si riscontrava una **divergenza obiettiva** tra il dato passivo esposto e quello effettivo, a fronte di un reato, quale è quello contestato, teso a colpire ogni divergenza tra espressione contabile e realtà commerciale, e, dall'altro, con riguardo al profilo dell'elemento soggettivo, era reputato possibile desumere il richiesto **dolo specifico** di evasione dalla consapevolezza delle falsità poste in essere, anche nei modelli DM10 (a fini previdenziali), e dalla stessa indicazione in bilancio delle somme non versate al fine di farle rientrare nel passivo aziendale.

Contro tale conclusione l'amministratore aveva inutilmente provato a difendersi deducendo che: le buste paga **non** erano state **utilizzate** nella dichiarazione dei redditi della società; aveva rispettato le disposizioni secondo le quali i costi devono essere esposti in bilancio per competenza e non per cassa; al più la condotta avrebbe dovuto essere inquadrata nell'[art. 3](#) del DLgs. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) nel cui contesto operano specifiche soglie di punibilità; l'elemento soggettivo era stato erroneamente ritenuto esistente, sia perché gli esercizi considerati si sarebbero comunque chiusi **in perdita**, sia perché il riferimento ai modelli DM10 risultava incongruo, non essendo mai stati acquisiti e nulla essendosi contestato quanto al pagamento degli oneri contributivi.

La Cassazione riconosce la fondatezza delle ragioni dell'amministratore.

Le decisioni di merito – sottolineando come la fattispecie di cui all'art. 2 del DLgs. 74/2000 miri "a colpire ogni divergenza tra espressione contabile e realtà commerciale" – impiegano un'espressione **generica** che sembrerebbe riferire il delitto a ogni discrasia meramente contabile, comunque manifestatasi, a prescindere dalla sua **evidenza in sede dichiarativa**. Ma ciò non è giuridicamente corretto, dal momento che il

DLgs. [74/2000](#) ha individuato il profilo consumativo delle fattispecie dichiarative nella relativa effettiva presentazione, rendendo irrilevanti tutti i comportamenti prodromici tenuti dall'agente, comprese le condotte di acquisizione e registrazione nelle scritture contabili di fatture o documenti falsi o artificiosi (*cfr.* Cass. n. [52752/2014](#)).

Nella specie, **non** risultava alcuna **confluenza** della "discrasia contabile" in dichiarazione. Peraltro, osserva la Suprema Corte, anche a volere ravvisare la presentazione di una dichiarazione "alterata", l'eventuale fattispecie da considerare non avrebbe dovuto essere né quella fraudolenta di cui all'art. 2, né quella, sempre fraudolenta, di cui all'[art. 3](#) del DLgs. 74/2000, bensì la mera **dichiarazione infedele** di cui al successivo [art. 4](#). L'indicazione nel bilancio – sotto la voce "debiti verso dipendenti" – delle somme dovute dalla società e indicate nelle buste paga (e nel libro giornale), ma non effettivamente corrisposte, impedirebbe, infatti, di ritenere che il ricorrente abbia tenuto un **comportamento fraudolento**, o che si sia avvalso di fatture o documenti per operazioni inesistenti (le prestazioni lavorative erano state effettivamente tenute, ed i relativi costi effettivamente riportati nelle buste paga), o, ancora, che abbia impiegato "altri artifici" di cui all'art. 3 del DLgs. 74/2000.

Residuerebbe, dunque, la citata fattispecie di cui all'art. 4, che sanziona l'indicazione in dichiarazione di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o di elementi passivi inesistenti, al superamento delle prescritte soglie di punibilità.

Il comma 1-bis dell'art. 4, inoltre, precisa che, ai fini dell'applicazione della fattispecie, **non si tiene conto** della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali (oltre che della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali). E, nel caso di specie, **a giudizio della Cassazione**, sarebbe venuta in rilievo proprio tale previsione normativa, dal momento che il ricorrente, nell'indisponibilità dell'intera somma da versare ai dipendenti, ne aveva corrisposto una parte, indicando poi la residua proprio nel bilancio, alla voce ricordata, correttamente riportando l'intero nello stesso atto secondo il criterio di competenza, e non di cassa. Circostanze che, inevitabilmente, incidono anche, escludendolo, sull'elemento soggettivo.

Esclusa la prededuzione del credito per atti di frode dell'advisor

La revoca della procedura imputabile anche al professionista esclude la precedenza processuale

/ Antonio NICOTRA

Con la sentenza n. [9027](#), depositata ieri, la Corte di Cassazione, nel solco dei precedenti interventi, ha stabilito che il credito dell'*advisor* per l'attività predisposta ai fini dell'ammissione al concordato non ha natura prededucibile nel successivo fallimento, se l'ammissione alla procedura minore venga revocata per atti di frode **imputabili** anche al professionista.

Nel caso di specie, il giudice ammetteva al passivo del fallimento, in privilegio ex [art. 2751-bis](#) n. 2 c.c., il credito del professionista per l'attività svolta in favore della società *in bonis* ai fini della procedura concordataria, alla quale seguiva la dichiarazione di fallimento. L'**esclusione** della prededuzione veniva motivata, in sede di opposizione, sul rilievo che la presunzione di funzionalità delle prestazioni poteva essere superata dalla manifesta inutilità o **dannosità** del concordato per i creditori. La procedura di concordato, in particolare, era stata revocata, ex [art. 173](#) del RD 267/42, per l'esistenza di atti di frode, imputabili anche al professionista, idonei a trarre in inganno il ceto creditorio – e tali da pregiudicare la fattibilità anche giuridica del concordato – in funzione del voto.

Sulla natura prededucibile del credito del professionista per le prestazioni di servizi strumentali, la Cassazione n. [5098/2014](#) aveva precisato che i crediti sorti **prima** dell'inizio della procedura, non occasionati dallo svolgimento della stessa, godono della prededuzione in applicazione del criterio, di cui all'[art. 111](#) comma 2 del RD 267/42, della **funzionalità** o strumentalità delle attività professionali rispetto alla procedura minore e ciò in ragione dell'esigenza di favorire il ricorso al concordato come strumento di composizione della crisi e di conservazione dei valori aziendali (*cfr.* anche Cass. [6031/2014](#)).

L'[art. 182-quater](#) comma 2 del RD 267/42, infatti, individua come crediti (derivanti da finanziamenti) prededucibili anche quelli precedenti l'apertura della procedura e in funzione della presentazione della domanda di ammissione al concordato preventivo.

La "funzionalità" evoca il concetto di **strumentalità** alle procedure che ricorre anche nell'[art. 67](#) lett. g) del RD 267/42 (*cfr.* anche Cass. [19013/2014](#)).

L'[art. 111](#) comma 2 del RD 267/42 fornisce un principio di carattere generale volto a favorire le soluzioni concordate della crisi e rappresenta, inoltre, un'**eccezione** alla regola della *par condicio creditorum* (Cass. n. [1765/2015](#)).

La verifica del **nesso** di funzionalità/strumentalità è compiuta valutando se l'attività professionale possa essere ricondotta nell'alveo della procedura minore e

delle finalità perseguite dalla stessa, secondo un giudizio *ex ante*, senza che l'evoluzione fallimentare della vicenda concorsuale possa compromettere l'obiettivo della norma. Nessuna verifica viene compiuta, invece, in ordine all'**utilità** in concreto per la massa dei creditori, concetto che non può essere sovrapposto a quello di funzionalità.

L'utilità concreta per la massa dei creditori – fermo che l'accesso al concordato è già di per sé vantaggioso, in quanto la consecuzione delle procedure implica la **crystallizzazione** della massa e la retrodatazione del periodo sospetto ai fini della revocatoria (Cass. n. [6031/2014](#)) – non rientra tra i requisiti e le finalità previsti dalla norma e **non** deve essere indagata (Cass. [1182/2018](#)).

Per la Suprema Corte, il principio generale **non** trova applicazione nel caso in cui l'ammissione alla procedura minore sia revocata, ex [art. 173](#) del RD 267/42, per **atti di frode** imputabili anche al professionista (*cfr.* Cass. n. [3218/2017](#)). Non solo perché la prestazione non presenta utilità per la procedura, ma per la **condivisio-**ne dell'atto di frode, che si pone in contrasto con l'esigenza di favorire le soluzioni concordate della crisi, di cui all'[art. 111](#) comma 2 del RD 267/42, riconoscendo l'agevolazione alle prestazioni che perseguono un disegno di risanamento nel rispetto del ceto creditorio.

La consapevolezza da parte del professionista dell'incompleta *disclosure* dell'imprenditore, a scapito dei creditori, non consente di ricondurre la procedura concordataria minore alle finalità risanatorie.

Funzionalità e concreta utilità a confronto

La Corte di Cassazione ha, inoltre, precisato che la verifica dell'esistenza e della consistenza del credito ai fini dell'ammissione al passivo non determina anche l'ammissione automatica in prededuzione del credito; la possibilità di soddisfare il credito con la **precedenza processuale** di cui all'[art. 111](#) del RD 267/42 (Cass. n. [15724/2019](#)) richiede un'indagine sulla valutazione della **strumentalità** della prestazione, ossia della riconducibilità nell'alveo della procedura concorsuale minore e delle sue finalità secondo un giudizio *ex ante*. Vengono, quindi, coinvolti due profili distinti e non sovrapponibili: uno sostanzialistico e l'altro procedurale.

Né, infine, la collocazione del credito di un professionista in prededuzione comporta, in via automatica, l'adozione di un analogo provvedimento nei confronti di un altro professionista.

Orientamento restrittivo della Cassazione sulle omesse ritenute

Il residuare di un margine di scelta rispetto all'effettuazione o meno del pagamento è inconciliabile con il concetto di forza maggiore

/ Maria Francesca ARTUSI

Sempre attuale è il tema della possibile rilevanza della **crisi di liquidità** rispetto ai reati di omesso versamento. Crisi che potrebbe incidere anche sulla possibilità di sanare il debito fiscale e, così, avvalersi della causa di non punibilità prevista all'[art. 13](#) del DLgs. 74/2000.

Su questi due aspetti si sofferma la Corte di Cassazione nella sentenza n. [15218](#), depositata ieri, in un procedimento avente ad oggetto il delitto di omesso versamento delle ritenute dovute o certificate, così come disciplinato dall'[art. 10-bis](#) del DLgs. 74/2000.

Seguendo il più severo e restrittivo orientamento della giurisprudenza di legittimità, viene riaffermato il principio per cui il residuare (pur nella crisi) di un **margine di scelta** rispetto all'effettuazione o meno del pagamento è inconciliabile con il concetto di forza maggiore in grado di scriminare il fatto. Per conseguenza, la mancanza di liquidità necessaria all'adempimento dell'obbligazione non può essere addotta a sostegno della forza maggiore ove sia comunque frutto di una scelta deliberata. L'inadempimento dell'obbligo tributario potrà, allora, rilevare ai sensi dell'[art. 45](#) c.p. solo quando derivi da fatti non imputabili all'imprenditore, il quale non abbia potuto tempestivamente porvi rimedio per cause imprevedibili, non dipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico (tra le molte pronunce, Cass. n. [45275/2018](#), Cass. n. [20266/2014](#), Cass. n. 5467/2013).

Il contribuente che esercita un'attività imprenditoriale è, in tal senso, chiamato ad **accantonare** le somme necessarie agli adempimenti tributari di cui è gravato.

Nel caso, poi, in cui un diverso soggetto sia subentrato nella carica di amministratore di una società di capitali, dopo la presentazione della dichiarazione di imposta ma prima della scadenza del versamento, lo stesso sarà responsabile dell'omesso versamento delle somme dovute sulla base della stessa dichiarazione, qualora non abbia compiuto un previo controllo contabile sugli ultimi adempimenti fiscali, esponendosi in questo modo volontariamente a tutte le conseguenze connesse ad eventuali pregresse inadempienze (cfr. anche Cass. n. [34927/2015](#)).

Come accennato, questa impostazione segue un trend giurisprudenziale molto restrittivo, ma ci si può chiedere se l'attuale emergenza sanitaria e – conseguentemente – economica legata al COVID-19 potrà portare a nuove interpretazioni in materia.

Per quanto attiene alla **causa di non punibilità** che consegue al pagamento del debito, l'[art. 13](#) del DLgs.

74/2000 prevede al comma 1 che non siano più perseguibili penalmente gli omessi versamenti di ritenute dovute o certificate o dell'IVA (artt. 10-bis e [10-ter](#)) e l'indebita compensazione di crediti non spettanti ([art. 10-quater](#) comma 1), quando il contribuente versi integralmente le somme dovute all'Erario, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi maturati, prima della dichiarazione dell'apertura del dibattimento di primo grado.

Il versamento degli importi dovuti può anche avvenire a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.

I giudici di legittimità si rifanno qui ad una già consolidata giurisprudenza per cui tale disposizione – introdotta dal DLgs. [158/2015](#) – può essere applicata retroattivamente a fatti commessi precedentemente alla sua entrata in vigore (22 ottobre 2015), nonché ai procedimenti in corso a tale data, anche qualora sia già stato **aperto il dibattimento** di primo grado, ma esclusivamente se i debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi, risultano essere stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti. L'interessato, dunque, è tenuto ad effettuare tale pagamento – e a richiedere il correlato beneficio – nella prima udienza utile, successiva all'entrata in vigore della normativa.

Problematiche di retroattività potranno porsi nel prossimo futuro

Resta salva la possibilità di chiedere un termine di tre mesi – con facoltà del giudice di prorogarlo per altri tre mesi – nel caso in cui il debito sia in fase di estinzione mediante rateizzazione; mentre non è consentita la concessione di un termine coincidente con lo scadere delle rate concordate nel **piano di rientro** del debito. Su tale discrasia era già stata sollevata questione di legittimità dichiarata inammissibile dalla Corte Costituzionale (n. [256/2017](#) e n. [126/2019](#)) e la sentenza oggi in commento esclude l'opportunità di sollecitare nuovamente il giudice delle leggi, ritenendo che il tema sia piuttosto di competenza del legislatore.

Si noti che problematiche di retroattività potranno porsi nel prossimo futuro, stante l'ampliamento della causa di non punibilità anche ai reati di **dichiarazione fraudolenta**, ad opera del DL [124/2019](#).

Apparecchi per il pagamento della sosta esclusi dall'invio dei corrispettivi

Gli apparecchi dotati di sbarra automatica che consentono agli utenti di pagare la sosta in aree di parcheggio non possono qualificarsi come **distributori automatici** ai sensi dell'[art. 2](#) comma 2 del DLgs. 127/2015, per cui i relativi corrispettivi non sono soggetti agli obblighi di memorizzazione e trasmissione previsti dalla medesima disposizione.

È quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. [131/2020](#).

Ai fini dell'[art. 2](#) comma 2 del DLgs. 127/2015, si qualifica come distributore automatico un apparecchio che è dotato di specifiche caratteristiche hardware e che, su richiesta dell'utente, eroga direttamente o indirettamente beni o servizi. Gli apparecchi in parola, invece, **non erogano alcun servizio**, avendo la sola funzione di consentire agli utenti il pagamento della sosta in assenza dell'operatore, per cui, in linea con quanto indicato nelle risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate nn. [116/2016](#) e [44/2017](#), non sono assoggettabili agli ob-

blighi previsti dall'[art. 2](#) comma 2 del DLgs. 127/2015 (né di conseguenza all'obbligo di censimento previsto dai relativi provvedimenti attuativi).

I corrispettivi incassati mediante tali apparecchi non sono soggetti neppure agli obblighi di cui al comma 1 dell'[art. 2](#) del DLgs. 127/2015, in quanto, ai sensi dell'[art. 2](#) lett. gg) del DPR [696/96](#), le prestazioni di parcheggio di veicoli in aree coperte o scoperte il cui corrispettivo viene determinato o pagato mediante apparecchi funzionanti a monete, gettoni o strumenti simili sono escluse dalla **certificazione fiscale** e, di conseguenza, rientrano tra le ipotesi di **esonero** dalla memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi disposte dall'[art. 1](#) comma 1 lett. a) del DM 10 maggio 2019.

Resta ferma, comunque, la possibilità di inviare i dati su base volontaria mediante i registratori telematici o la procedura web dell'Agenzia delle Entrate, nonché l'obbligo di emettere fattura su richiesta del cliente.

Oltre 200 mila domande al Fondo di garanzia per un importo di oltre 10,1 miliardi

Sono 212.418, per un importo di 10.170.113.926,59 euro, le richieste di garanzie pervenute al Fondo di Garanzia nel periodo **dal 17 marzo al 14 maggio 2020**. Lo hanno reso noto ieri il Ministero dello Sviluppo economico e Mediocredito centrale.

Di queste domande, **210.125** sono quelle pervenute ai sensi dei decreti Cura Italia e liquidità.

In particolare:

- **184.619** operazioni riferite a finanziamenti **fino a 25 mila euro**, con copertura al 100% per un importo finanziato di 3.873.209.201,80 euro, per i quali l'intervento del Fondo è concesso automaticamente e possono essere erogati senza attendere l'esito definitivo dell'istruttoria da parte del Gestore;
- 111 operazioni di riassicurazione con copertura al 100% per finanziamenti di durata fino a 72 mesi;
- 2.855 operazioni di garanzia diretta con copertura al 90% per finanziamenti di durata fino a 72 mesi;

- 11.443 operazioni di garanzia diretta, con percentuale di copertura all'80%;
- 6.252 operazioni di riassicurazione, con percentuale di copertura al 90%;
- 1.645 di rinegoziazione e/o consolidamento del debito con credito aggiuntivo di almeno il 10% del debito residuo e con incremento della percentuale di copertura all'80% o al 90%;
- 103 riferite a imprese small "MID CAP" con percentuale di copertura all'80% e al 90%;
- 3.097 con beneficio della sola gratuità della garanzia, che a normativa previgente erano a titolo oneroso;
- 2.293 ai sensi della previgente normativa.

In relazione alle operazioni di **rinegoziazione e/o consolidamento**, ammissibili ai sensi dei citati decreti, l'incremento del credito aggiuntivo è del 67,3%, passando da 184,8 milioni a 309,1 milioni di euro.

Regole IVA sul mandato anche con operazioni esenti

La risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate n. [132/2020](#), pubblicata ieri, verte sulle modalità di fatturazione al ricorrere dell'esistenza di un **mandato di rappresentanza** tra una società che si occupa della "gestione e del trattamento del benessere delle persone, comprendente aspetti sia sanitari che non sanitari" e professionisti che operano in regime di esenzione IVA ex [art. 10](#) comma 1 n. 18 del DPR 633/72 (effettuando "prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza").

Sussistendo un rapporto di mandato senza rappresentanza, l'[art. 3](#) comma 3 ultimo periodo del DPR 633/72 prevede che

"le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatarî senza rappresentanza sono considerate **prestazioni di servizi** anche nei rapporti tra il mandante e il mandatarî".

Come già chiarito in precedenza, il mandatarî assume e acquista in nome proprio rispettivamente gli **obblighi e i diritti** derivanti dal compimento dell'affare trattato per conto del mandante (risoluzione n. [250/2002](#)). In tal caso, le prestazioni di servizi rese o ricevute dal mandatarî senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatarî, a norma del richiamato [art. 3](#) comma 3 del DPR 633/72.

Giova, inoltre, ricordare che la natura delle prestazioni rese o

ricevute dal mandatario senza rappresentanza al mandante è **la stessa** di quelle rese o ricevute dal mandatario in nome proprio e per conto del mandante (cfr. R.M. n. [6/98](#), n. [146/99](#) e n. [170/99](#)).

Nella fattispecie oggetto della risposta a interpello, la società dovrà **emettere fattura** ai clienti/pazienti per le prestazioni rese in esenzione da IVA, ricorrendo i presupposti di cui all'[art. 10](#) comma 1 n. 18 del DPR 633/72, ricevendo fattura dal

professionista/mandante per la prestazione dallo stesso effettuata, sempre in regime di esenzione e al ricorrere dei presupposti applicativi.

Nella fattura emessa dal professionista/mandante, il corrispettivo **esente da IVA** è pari alla differenza tra l'ammontare fatturato dalla società al paziente e la provvigione spettante a quest'ultima, che sarà esclusa dalla base imponibile IVA ai sensi dell'[art. 13](#) comma 2 lett. b) del DPR 633/72.

Tirocinio a distanza dei Consulenti del lavoro valido per il periodo di pratica professionale

Nell'ambito delle sue funzioni di coordinamento e di promozione delle attività dei Consigli Provinciali, il Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro, con la circolare n. [1165](#) diffusa ieri, fornisce chiarimenti in ordine alla gestione del **tirocinio obbligatorio** per l'accesso alla professione.

A seguito dell'emergenza sanitaria da COVID-19, e delle conseguenti misure adottate per fronteggiarne la diffusione, tra cui la limitazione degli spostamenti e delle attività professionali, è stato impossibile per i praticanti, iscritti all'apposito registro, **frequentare** gli studi professionali.

Tuttavia, tale impossibilità, come si legge nella circolare, non rientra in una delle cause di sospensione/interruzione previ-

ste dall'[art. 7](#) del Regolamento sul tirocinio obbligatorio per l'accesso alla professione di Consulente del Lavoro. Pertanto l'attività svolta dai praticanti con modalità a distanza, nel periodo in cui la presenza nello studio professionale era impossibile o fortemente sconsigliabile, dovrà comunque essere considerata **valida** ai fini del compimento del periodo di pratica.

Sarà obbligo del titolare dello studio certificare che l'attività formativa è stata erogata, anche se a distanza, nonché fare il possibile affinché la presenza in studio del praticante diventi **più assidua** non appena vi dovessero essere sufficienti condizioni di sicurezza, al fine di riequilibrare la frequenza media conteggiata sull'intero periodo di tirocinio.