EUTEKNE!NFO
IL QUOTIDIANO DEL COMMERCIALISTA

Lunedì 15 giugno 2020

IL CASO DEL GIORNO

## Possibile optare tra scambio e conferimento di partecipazioni di controllo

/ Salvatore SANNA

Il regime di realizzo controllato *ex* art. 175 comma 1 del TUIR consente di considerare come **valore di realizzo** del conferimento di partecipazioni "quello attribuito alle partecipazioni ricevute in [...]

PAGINA 2

IL PUNTO
IAS

## Nella business combination il cambio di modello da IFRS 9 rende incerta la fiscalità

/ Valeria RUSSO

L'eventuale cambio di modello di business operato in occasione di una *business combination* da IFRS 3 – comportando una diversa classificazione degli strumenti [...]

PAGINA 17

FISCO

# Contributo a fondo perduto anche per le società tra professionisti

*L'Agenzia delle Entrate è intervenuta con i primi chiarimenti sul contributo a fondo perduto*

/ Pamela ALBERTI e Alessandro COTTO

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 15 pubblicata sabato scorso, ha fornito i primi chiarimenti sul contributo a fondo perduto ex art. 25 del DL 34/2020, le cui istanze possono essere **presentate da oggi**.
Con riferimento all'ambito soggettivo, lo stesso comprende i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione e titolari di reddito agrario, "titolari di partita IVA", fatte salve le specifiche esclusioni previste al comma 2 dell'art. 25 (professionisti iscritti a cassa, dipendenti, etc).
In particolare, la circolare elenca i **seguenti soggetti**:
- imprenditori individuali, snc e sas che producono reddito d'impresa, indipendentemente dal regime contabile adottato;
- soggetti che producono reddito agrario, sia che determinino per regime naturale il reddito su base catastale, sia che producano reddito d'impresa;
- enti e società indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b) del TUIR (tra cui spa, sapa e srl);
- stabili organizzazioni di soggetti non residenti;
- enti non commerciali che esercitano, in via non prevalente o esclusiva, un'attività in regime d'impresa, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti;
- persone fisiche e associazioni di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c, del TUIR che esercitano arti e professioni, producendo **reddito di lavoro autonomo** ai sensi dell'articolo 53 del TUIR.
La circolare precisa, inoltre, che rientrano tra i destinatari del contributo anche le società tra professionisti.
Secondo l'Agenzia, rileverebbe la circostanza che il reddito prodotto dalle stesse si qualifica come <SPAN style="FONT-WEIGHT: bold">reddito d'impre</SPAN>**sa**, "indipendentemente dal fatto che i soci ricadano" o meno nelle ipotesi di esclusione di cui al comma 2. A ben vedere, posto che il bonus si applica anche ai titolari di reddito di lavoro autonomo, la qualifica reddituale [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Operazioni straordinarie con effetto sul calcolo del contributo a fondo perduto

Dichiarazione IVA "correttiva nei termini" sino al 30 giugno

Dubbi sull'aliquota fissa del credito d'imposta in caso di somme restituite

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

## Al via da oggi le istanze per il contributo a fondo perduto

/ Pamela ALBERTI

Al via la presentazione delle domande per il riconoscimento del contributo a fondo perduto. Da oggi, 15 giugno, e **fino al 13 agosto** i soggetti interessati potranno [...]

PAGINA 4

# Possibile optare tra scambio e conferimento di partecipazioni di controllo

## Nell'attuale impianto normativo non pare che una disciplina possa prevalere sull'altra

**/ Salvatore SANNA**

Il regime di realizzo controllato *ex* art. 175 comma 1 del TUIR consente di considerare come **valore di realizzo** del conferimento di partecipazioni "quello attribuito alle partecipazioni ricevute in cambio dell'oggetto conferito, nelle scritture contabili del soggetto conferente ovvero, se superiore, quello attribuito alle partecipazioni conferite nelle scritture contabili del soggetto conferitario".

La sua applicazione è però limitata ai soggetti conferenti e conferitari che rivestono la qualifica di **imprenditori**.

Parallelamente a questa disciplina, l'art. 177 comma 2 del TUIR prevede il conferimento c.d. "a realizzo controllato" per i conferimenti "mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di una società ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1, del codice civile, ovvero incrementa, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, le percentuali di controllo".

Dal punto di vista soggettivo, il regime di "realizzo controllato" *ex* art. 177 comma 2 del TUIR non presenta le limitazioni che caratterizzano invece quello *ex* art. 175 comma 1 del TUIR. Ciò implica che il soggetto conferente può effettuare il conferimento anche al di fuori dell'esercizio di attività di impresa.

Tuttavia, un soggetto imprenditore potrebbe conferire una partecipazione di per sé di **controllo**: in tal caso, la fattispecie potrebbe essere ricondotta anche nell'ambito applicativo dell'art. 177 comma 2 del TUIR, che regola lo scambio di partecipazioni mediante conferimento, determinando quindi una sovrapposizione con la disciplina indicata nel citato art. 175 del TUIR.

Entrambe le disposizioni sopra citate hanno il fine di determinare il reddito in capo al conferente, ma si basano su **parametri diversi** per stabilire il valore di realizzo per il conferente, da confrontare, successivamente, con l'ultimo costo fiscale riconosciuto della partecipazione conferita.

Ai sensi dell'art. 177 comma 2 del TUIR, le partecipazioni ricevute sono valutate, ai fini della determinazione del reddito del conferente, in base alla **corrispondente quota** delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento. Diversamente, per i conferimenti di partecipazioni di controllo o di collegamento *ex* art. 175 del TUIR, si considera valore di realizzo il maggiore tra il valore attribuito alle partecipazioni ricevute in cambio del conferimento, nelle scritture contabili del soggetto conferente, e quello attribuito alle partecipazioni conferite, nelle scritture contabili del soggetto conferitario.

Ciascuno dei due regimi, in relazione a un medesimo conferimento di partecipazioni, potrebbe, dunque, far emergere un **diverso reddito imponibile** per il conferente.

Nel caso di specie, però, non pare che una disposizione possa prevalere sull'altra; infatti, non sembra possibile ricorrere al criterio gerarchico oppure al criterio cronologico, in quanto entrambe le disposizioni sono contenute nello stesso documento legislativo e sono state adottate contemporaneamente. In merito, non è possibile nemmeno guardare al criterio di specialità: ciascuna delle due fattispecie sopra richiamate, infatti, possiede, oltre a elementi comuni, anche elementi estranei e ulteriori rispetto all'altra, determinando, quindi, una specialità reciproca.

### Risulta centrale quanto indicato in atto

In questo contesto, si inserisce anche quanto previsto dal comma 2-*bis* dell'art. 177 del TUIR, per il quale quando la conferitaria non acquisisce il controllo di una società, ai sensi dell'art. 2359 n. 1 c.c., né incrementa, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, la percentuale di controllo, il regime del realizzo controllato trova comunque applicazione ove ricorrano, congiuntamente, le seguenti condizioni:

- le partecipazioni conferite rappresentano, complessivamente, una percentuale di **diritti di voto** esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20% ovvero una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 5 o al 25%, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni;
- le partecipazioni sono conferite in società, esistenti o di nuova costituzione, interamente partecipate dal conferente.

Anche questa disciplina relativa al conferimento di partecipazioni "qualificate" potrebbe "sovrapporsi" al conferimento di partecipazioni di collegamento previsto dall'art. 175 del TUIR.

Dal punto di vista pratico, quindi, il coordinamento tra l'art. 175 e la due discipline previste dall'art. 177 commi 2 e 2-*bis* del TUIR può essere risolto attraverso il diritto della **libera scelta decisionale** da parte dei contribuenti, i quali hanno sempre la possibilità di indicare il regime prescelto all'atto del conferimento.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A SOLVENTO S.R.L.

# Contributo a fondo perduto anche per le società tra professionisti

## L'Agenzia delle Entrate è intervenuta con i primi chiarimenti sul contributo a fondo perduto

**/ Pamela ALBERTI e Alessandro COTTO**

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 15 pubblicata sabato scorso, ha fornito i primi chiarimenti sul contributo a fondo perduto ex art. 25 del DL 34/2020, le cui istanze possono essere **presentate da oggi**.

Con riferimento all'ambito soggettivo, lo stesso comprende i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione e titolari di reddito agrario, "titolari di partita IVA", fatte salve le specifiche esclusioni previste al comma 2 dell'art. 25 (professionisti iscritti a cassa, dipendenti, etc).

In particolare, la circolare elenca i **seguenti soggetti**:

- imprenditori individuali, snc e sas che producono reddito d'impresa, indipendentemente dal regime contabile adottato;
- soggetti che producono reddito agrario, sia che determinino per regime naturale il reddito su base catastale, sia che producano reddito d'impresa;
- enti e società indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b) del TUIR (tra cui spa, sapa e srl);
- stabili organizzazioni di soggetti non residenti;
- enti non commerciali che esercitano, in via non prevalente o esclusiva, un'attività in regime d'impresa, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti;
- persone fisiche e associazioni di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c, del TUIR che esercitano arti e professioni, producendo **reddito di lavoro autonomo** ai sensi dell'articolo 53 del TUIR.

La circolare precisa, inoltre, che rientrano tra i destinatari del contributo anche le società tra professionisti.

Secondo l'Agenzia, rileverebbe la circostanza che il reddito prodotto dalle stesse si qualifica come **reddito d'impresa**, "indipendentemente dal fatto che i soci ricadano" o meno nelle ipotesi di esclusione di cui al comma 2. A ben vedere, posto che il bonus si applica anche ai titolari di reddito di lavoro autonomo, la qualifica reddituale dovrebbe risultare irrilevante ai fini dell'accesso al contributo.

Nulla viene detto, invece, con riferimento alle **associazioni professionali** (cfr. "Contributo a fondo perduto anche per gli studi associati" del 27 maggio).

Nel documento di prassi, tuttavia, si desume in più punti che l'eventuale esclusione dei soci dal contributo non incide sul diritto della società a percepirlo. È il caso, ad esempio, dei soci di una società che siano **anche dipendenti** della stessa. Il comma 2 dell'art. 25 del DL 34/2020 esclude espressamente i lavoratori dipendenti dal contributo, ma, secondo l'Agenzia, la società "avrà la facoltà di fruire del contributo a fondo perduto COVID-19, sussistendone gli ulteriori requisiti". Non si vede quindi come analogo principio non possa operare anche per gli studi associati composti da professionisti iscritti a Cassa.

La circolare precisa altresì che, non essendo prevista alcuna distinzione in ordine al regime fiscale adottato dai soggetti beneficiari, possono beneficiare dell'agevolazione anche i soggetti in **regime forfetario**.

Quanto **alle esclusioni**, non rientrano tra i soggetti beneficiari gli enti e le persone fisiche che producono redditi "non inclusi tra quelli d'impresa o agrario" (e lavoro autonomo), come ad esempio coloro che svolgono attività commerciali o di lavoro autonomo non esercitate, producendo conseguentemente redditi diversi ex art. 67 del TUIR.

Viene inoltre precisato che, con l'intento di non determinare la sovrapposizione delle due agevolazioni, sono esclusi dalla fruizione del contributo a fondo perduto i professionisti e i collaboratori coordinati continuativi iscritti alla **gestione separata** (art. 27 del DL 18/2020) e i lavoratori dello spettacolo di cui all'art. 38 del DL 18/2020.

Con specifico riferimento all'art. 27, l'Agenzia non sembra considerare che alcuni professionisti iscritti alla gestione separata non possono beneficiare dell'indennità ex art. 27 in quanto **titolari di pensione**. Non è chiaro se si tratti di una semplificazione espositiva ovvero se l'Agenzia, valorizzando la *ratio* complessiva degli interventi di sostegno legati all'emergenza COVID-19, abbia voluto affermare l'esclusione dal beneficio di cui sopra di tutti i professionisti iscritti alla gestione separata.

L'Agenzia si sofferma anche sull'esclusione prevista dal comma 2 dell'art. 25 per i lavoratori dipendenti con una soluzione, apprezzabile nella sua finalità di ampliare l'ambito soggettivo della disposizione, ma che lascia alcuni dubbi in ordine alla sua coerenza con la formulazione legislativa.

Secondo la circolare, il comma 2 conterrebbe una **disposizione di chiusura** finalizzata a stabilire che il contributo non spetta ai soggetti i cui redditi sono unicamente riconducibili allo status di "lavoratore dipendente". Come ciò possa avvenire, considerato che la norma non si applica ai titolari di reddito di lavoro dipendente, l'Agenzia non lo precisa. Afferma tuttavia che le persone fisiche che esercitano attività d'impresa o di lavoro autonomo (o siano titolari di reddito agrario) e che sono **anche lavoratori dipendenti** possono comunque fruire del contributo a fondo perduto COVID-19 in relazione alle predette attività, ove ammesse al contributo.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - CON LA RISERVATA A SOLVENTI S.R.L.

# Al via da oggi le istanze per il contributo a fondo perduto

## Presentazione fino al 13 agosto senza click day, non essendo previsto alcun ordine cronologico per l'accoglimento

**/ Pamela ALBERTI**

Al via la presentazione delle domande per il riconoscimento del contributo a fondo perduto. Da oggi, 15 giugno, e **fino al 13 agosto** i soggetti interessati potranno presentare l'istanza per ottenere il pagamento del contributo direttamente sul proprio conto corrente. Le domande potranno essere presentate per tutta la suddetta **finestra temporale**, non essendo previsto alcun ordine cronologico per l'accoglimento.

Qualora il soggetto richiedente sia un erede che continua l'attività per conto del soggetto deceduto, l'istanza potrà invece essere presentata **dal 25 giugno** al 24 agosto 2020.

Le modalità per predisporre l'istanza sono esclusivamente **informatiche**. A tal fine è possibile utilizzare un software di compilazione, predisposto sulla base delle specifiche tecniche approvate dall'Agenzia delle Entrate (in tal caso l'istanza sarà poi inviata tramite il canale telematico Entratel/Fisconline) o una specifica procedura web messa a disposizione all'interno del portale "Fatture e Corrispettivi" (attraverso la quale si potrà anche trasmettere l'istanza).

In merito al contenuto dell'istanza, occorre indicare in particolare la sussistenza dei requisiti richiesti, ma non l'ammontare del contributo richiesto. Inoltre, dovrà essere indicato l'**IBAN** corrispondente al codice fiscale del soggetto intestatario o cointestatario de conto corrente su cui dovrà essere erogato il contributo (si veda anche "In dirittura d'arrivo l'istanza per il contributo a fondo perduto" del 10 giugno).

L'istanza può essere trasmessa direttamente dal richiedente o tramite un **intermediario** di cui all'art. 3 comma 3 del DPR 322/98 e successive modificazioni, con delega di consultazione del "Cassetto fiscale" del richiedente, ovvero al servizio "Consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici" del portale "Fatture e Corrispettivi", ovvero con delega specifica per la sola trasmissione dell'istanza (in tale ultimo caso l'intermediario deve inserire nell'istanza anche la sua dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà con la quale attesta di aver ricevuto la delega, da parte del richiedente, per l'invio dell'istanza stessa).

Fermo restando che in linea generale la presentazione dell'istanza avviene in modalità telematica tramite desktop telematico o servizio web del portale "Fatture e corrispettivi", nel caso in cui l'ammontare del contributo sia superiore a 150.000 euro il modello dell'istanza è predisposto in formato pdf ed è firmato digitalmente dal soggetto richiedente, includendo anche l'autocertificazione di **regolarità antimafia**, e va inviato esclusivamente tramite PEC all'indirizzo: Istanza-CFP150milaeuro@pec.agenziaentrate.it.

Per ogni istanza, il sistema dell'Agenzia delle Entrate effettuerà **due elaborazioni** successive relative ai controlli formali e sostanziali. L'esito delle due elaborazioni sarà comunicato con apposite ricevute restituite al soggetto che ha trasmesso l'istanza.

### Per ogni istanza, l'Agenzia effettuerà due elaborazioni successive

In particolare, a seguito della presentazione dell'istanza ma prima di erogare il contributo, l'Agenzia delle Entrate effettua alcuni **controlli formali** per valutare l'esattezza e la coerenza dei dati presenti nell'istanza con le informazioni presenti in Anagrafe Tributaria (es. l'esistenza del codice fiscale del soggetto richiedente, della partita IVA attiva, la presenza di tutti i campi obbligatori). Viene quindi rilasciata una **prima ricevuta** che ne attesta alternativamente la presa in carico, ai fini della successiva elaborazione, o lo scarto a seguito dei controlli formali dei dati in essa contenuti.

Dopo la prima ricevuta di presa in carico l'Agenzia effettua controlli più approfonditi, come ad esempio il controllo di coerenza di alcuni dati o la verifica che il codice fiscale del soggetto richiedente sia effettivamente l'intestatario o cointestatario dell'**IBAN** indicato (*cfr.* Guida Agenzia delle Entrate).

**Entro 7 giorni** lavorativi dalla data della ricevuta di presa in carico, viene quindi rilasciata una seconda ricevuta che attesta l'accoglimento dell'istanza ai fini del pagamento ovvero lo scarto dell'Istanza (con indicazione dei motivi del rigetto).

In caso di accoglimento, il contributo a fondo perduto è erogato dall'Agenzia delle Entrate mediante **accredito diretto** sul conto corrente bancario o postale corrispondente all'IBAN indicato nell'istanza (intestato al codice fiscale che ha richiesto il contributo).

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A SOLVENTI S.R.L.

# Operazioni straordinarie con effetto sul calcolo del contributo a fondo perduto

## Al fine del calcolo della soglia massima contano anche i ricavi dei danti causa

**/ Alessandro COTTO**

In assenza di indicazioni normative espresse, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/2020 analizza anche i criteri per il calcolo del contributo a fondo perduto ex art. 25 del DL 34/2020 in caso di operazioni straordinarie. E nel farlo privilegia un approccio sostanzialistico, teso a neutralizzare alcune **incongruenze** che forse avrebbero dovuto essere individuate e risolte dal legislatore.

Nel calcolo del contributo le grandezze da considerare sono:

- l'ammontare dei ricavi o dei compensi che, nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto (19 maggio 2020), non deve essere superiore a **5 milioni di euro**;
- l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019;
- l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020.

In ragione di tale meccanismo di calcolo, l'Agenzia si preoccupa di analizzare gli effetti conseguenti al perfezionamento di un'operazione straordinaria dal **1° gennaio 2019 al 30 aprile 2020**, termine ultimo per iniziare l'attività ai fini dell'agevolazione in esame.

Nel caso di **fusione e scissione**, dal momento che si verifica il subentro nelle posizioni fiscali dei danti causa da parte dell'avente causa in regime di continuità, l'operazione si riflette sulla modalità di calcolo della soglia massima di ricavi o compensi e della riduzione del fatturato.

Quindi, nel caso di una fusione per incorporazione perfezionata nel mese di marzo 2020, il calcolo della riduzione del fatturato va eseguito confrontando il fatturato di aprile 2020 della società con la **somma dei fatturati** delle singole società (incorporata e incorporante) relativi al mese di aprile 2019, mentre con riferimento al calcolo della soglia massima di ricavi occorre far riferimento ai dati aggregati dei soggetti partecipanti alla fusione.

Sulla base del ragionamento proposto dall'Agenzia, ne consegue che in caso di **scissione**, la società beneficiaria eredita i ricavi e il fatturato riferibile al patrimonio trasferito dalla scissa.

Con riferimento alla **trasformazione**, nel caso in cui questa sia omogenea progressiva o regressiva, l'art. 170 comma 2 del TUIR prevede che il periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione costituisce autonomo periodo d'imposta.

Quindi, supponendo che una sas, si trasformi in srl il 1° ottobre 2019, il periodo d'imposta da considerare ai fini del conteggio dei ricavi sarebbe stato quello dal 1° ottobre 2019 al 31 dicembre 2019 (periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del DL 34/2020).

Sebbene con riferimento ai soggetti costituiti nel 2019 l'Agenzia abbia stabilito che i ricavi non si debbano ragguagliare ad anno, la circolare 15/2020 ritiene che, nel caso di specie, **non si debba considerare** il frazionamento del periodo d'imposta e che quindi si debba tenere conto di tutti i ricavi del 2019.

Anche con riferimento alla **cessione e conferimento d'azienda**, nell'interpretazione proposta dall'Agenzia, sembra prevalere la sostanza sulla forma.

Viene infatti affermato che in tali casi "non trova applicazione quanto disposto nel comma 6 dell'articolo 25, poiché in relazione all'azienda oggetto di riorganizzazione, sul piano sostanziale, non si è in presenza di un'attività neocostituita". Detto che il richiamo dovrebbe essere al comma 4, norma che esonera i soggetti costituiti dal 1° gennaio 2019 dal calcolo della riduzione del fatturato, l'Agenzia chiarisce ulteriormente che, in relazione alle modalità di calcolo della soglia massima di ricavi, "occorrerà considerare i valori riferibili all'azienda oggetto del trasferimento nel periodo di riferimento".

Pertanto, se nel mese di ottobre 2019 è stato conferito un ramo d'azienda che su base annua ha ricavi per 12 milioni di euro ad un soggetto che sempre su base annua ha ricavi per 1 milione di euro, il soggetto conferitario non potrebbe accedere al beneficio in quanto i ricavi riferibili all'azienda oggetto del trasferimento eccedono la soglia.

Si tratta di una soluzione che potrebbe essere criticata, dal momento che in passato la stessa Agenzia delle Entrate, con riferimento ad altra agevolazione ha escluso che i **comportamenti del conferente** possano riflettersi sul conferitario. Secondo l'Agenzia, "Il conferimento, anche se effettuato in regime di neutralità fiscale (...) è un'operazione che coinvolge due distinti soggetti giuridici che rimangono tali anche in seguito alla stessa operazione" (circ. 4/2002).

Resta comunque il problema di calcolare correttamente i ricavi dell'azienda conferita; se nel caso del conferimento dell'unica azienda si tratta di operazione tutto sommato agevole (anche se effettuata da un terzo rispetto al soggetto richiedente), la procedura nel caso di diversi **rami d'azienda** potrebbe essere più complicata.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A SOLVENTO S.R.L.

# Dichiarazione IVA "correttiva nei termini" sino al 30 giugno

## Ancora possibile presentare la dichiarazione per il 2019 ed esercitare il diritto alla detrazione per i documenti ricevuti in tale anno

**/ Emanuele GRECO**

Il 30 giugno 2020 costituisce il **termine ultimo** per la presentazione della dichiarazione IVA riferita al 2019, senza applicazione di sanzioni.

A tale data l'art. 62 del DL 18/2020 (decreto "Cura Italia") ha, infatti, differito il termine ordinariamente in scadenza il 30 aprile, in ragione dell'emergenza derivante dalla diffusione del COVID-19.

Eventuali variazioni o integrazioni alla dichiarazione già presentata, se effettuate entro il 30 giugno 2020, consentono, dunque, la presentazione di una dichiarazione "**correttiva nei termini**" (elemento da valorizzare nella compilazione del frontespizio del modello IVA 2020).

Tale aspetto potrebbe interessare, tra gli altri, i **soggetti non residenti** che abbiano nominato in Italia un rappresentante fiscale o si siano identificati direttamente ai fini IVA, giacché per costoro la conferma, da parte dell'Amministrazione finanziaria, della facoltà di presentare la dichiarazione IVA per il 2019 entro il più ampio termine del 30 giugno 2020 si è avuta solo successivamente alla data del 30 aprile (circ. Agenzia delle Entrate 6 maggio 2020 n. 11, § 2.15).

Come già evidenziato su *Eutekne.info* (si veda "Detrazione IVA e note di credito entro il nuovo termine del 30 giugno 2020" del 28 marzo 2020) e come sostenuto da Assonime (circolare n. 6 del 27 aprile 2020), la descritta sospensione del termine di presentazione del modello IVA 2020 per il 2019 dovrebbe comportare anche il differimento al 30 giugno del termine per considerare **validamente presentata** la dichiarazione annuale, ai sensi dell'art. 2 comma 7 del DPR 322/98.

Quindi, entro il **28 settembre 2020** (novantesimo giorno successivo al 30 giugno) sarebbe ancora considerata valida la presentazione della dichiarazione IVA riferita al 2019 (senza che la medesima possa considerarsi "omessa"), ferma restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo (la cui entità è comunque riducibile facendo valere i benefici dell'istituto del ravvedimento operoso *ex* art. 13 del DLgs. 472/97).

La sospensione di cui trattasi, per la dichiarazione IVA relativa al 2019, esplica i suoi effetti anche con riferimento al **termine** ultimo per l'esercizio del diritto alla **detrazione dell'IVA**.

A norma dell'art. 19 comma 1 del DPR 633/72, come riformulato dal DL 50/2017, il diritto alla detrazione "è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto".

Ciò sta a significare che, per gli acquisti di beni e/o servizi il cui **diritto** è sorto nell'**anno 2019** (e il documento ricevuto entro la fine di tale anno), la detrazione potrà essere operata con la dichiarazione IVA riferita al 2019, la cui presentazione è adesso possibile – senza sanzioni – entro il 30 giugno 2020 ai sensi dell'art. 62 del DL 18/2020.

Per chi non dovesse esercitare il diritto alla detrazione nel termine anzidetto, il recupero dell'imposta potrà avvenire esclusivamente presentando una dichiarazione IVA integrativa "a favore" (art. 8 comma 6-*bis* del DPR 322/98), entro il 31 dicembre 2025.

Quanto esposto non riguarda le fatture che siano state **ricevute a inizio 2020**, relative a operazioni la cui esigibilità si è verificata nel 2019, giacché in questa evenienza l'esercizio del diritto alla detrazione è possibile sino alla dichiarazione IVA 2021 relativa al 2020 (anno di ricezione del documento di acquisto).

Per le medesime ragioni, è posticipato anche il termine per effettuare le **variazioni in diminuzione** di cui all'art. 26 del DPR 633/72, nel caso in cui la diminuzione sia stata determinata da una causa non imputabile alla sopravvenuta volontà delle parti (come nel caso di procedure concorsuali o esecutive infruttuose).

In ragione del combinato disposto del richiamato art. 19 comma 1 (in tema di detrazione IVA) e dell'art. 26 comma 2 del DPR 633/72, la procedura di variazione in diminuzione dell'imposta deve realizzarsi (e, dunque, la nota di variazione deve essere emessa), al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il **presupposto** per operare la variazione.

Beneficiando della "sospensione" del termine di presentazione della dichiarazione IVA di cui al DL 18/2020, laddove il presupposto di variazione si sia realizzato nel 2019 (ad esempio, la "conclusione" di una procedura concorsuale in tale anno), la nota di variazione potrà essere emessa e l'imposta detratta entro il 30 giugno 2020 presentando la dichiarazione relativa al 2019.

Da ultimo, si rammenta che, a prescindere dal termine di presentazione, il diritto a compensare "orizzontalmente" i crediti IVA annuali superiori a 5.000 euro (art. 17 del DLgs. 241/97) sorge a partire dal decimo giorno successivo alla data di effettiva **presentazione della dichiarazione** da cui il credito emerge.

Sul punto, peraltro, la circ. Agenzia delle Entrate n. 11/2020 ha precisato che è possibile presentare la dichiarazione IVA anche nel corso del periodo di sospensione.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A SOLVENTO S.R.L.

# Dubbi sull'aliquota fissa del credito d'imposta in caso di somme restituite

L'aliquota fissa è contraria al principio della capacità contributiva

/ Caterina MONTELEONE e Massimo NEGRO

L'art. 150 del DL 34/2020 (c.d. decreto "Rilancio") ha aggiunto 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".

Specularmente, viene riconosciuto a favore dei sostituti d'imposta, che abbiano ricevuto la restituzione di somme al netto delle ritenute regolarmente operate e versate, un **credito d'imposta** pari al 30% delle somme ricevute che può essere utilizzato senza limite di importo in compensazione *ex* art. 17 del DLgs. 241/97.

La modifica normativa deve certamente essere considerata in modo favorevole, in quanto permette di porre fine a un **contrasto giurisprudenziale** cresciuto nel corso degli anni. Resta tuttavia il dubbio conseguente alla modalità di determinazione del credito d'imposta, riconosciuto in misura fissa e commisurato al 30% delle somme restituite, cioè al netto della ritenuta. Tale criterio è in contrasto con il fatto che si tratta di un credito commisurato a somme che possono essere state assoggettate a ritenuta non con un'aliquota fissa, ma "progressiva" (come generalmente avviene in relazione ai redditi di lavoro dipendente).

La Relazione illustrativa al DL "Rilancio", con riferimento alla norma in esame, precisa che "la misura del 30 per cento è calcolata considerando che su una somma lorda di 100 sia stata applicata l'aliquota corrispondente al **primo scaglione** di reddito, attualmente prevista nella misura del 23 per cento, analogamente a quanto disposto dal decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 5 aprile 2016, per la determinazione dell'importo rimborsabile in capo al contribuente".

Più precisamente, il rinvio indicato nella Relazione illustrativa è all'art. 1 comma 4 del DM 5 aprile 2016, a mente del quale l'ammontare delle somme restituite, e non dedotto nell'anno della restituzione, può essere chiesto a **rimborso** mediante istanza presentata all'ufficio competente nel termine biennale previsto dall'art. 21 del DLgs. 546/92. Secondo la norma richiamata, la somma erogata a seguito dell'istanza di rimborso è determinata "applicando all'intero ammontare delle somme non dedotte l'aliquota corrispondente al primo scaglione di reddito di cui all'art. 11 del citato TUIR".

## Il credito d'imposta deve corrispondere alle ritenute versate

Già in relazione all'art. 1 comma 4 del DM 5 aprile 2016 era evidente che uno dei **limiti** della facoltà di chiedere il rimborso dell'ammontare non dedotto nell'anno in cui è avvenuta la restituzione fosse rappresentato dal fatto che l'importo rimborsabile era commisurato a un'aliquota fissa pari al 23%, che corrisponde all'attuale primo scaglione dell'IRPEF.

**Analogo** limite si riscontra nell'art. 150 del DL 34/2020, ancorché il credito d'imposta riconosciuto al sostituto d'imposta, che ha ricevuto la restituzione delle somme al netto della ritenuta, sia parametrato a una percentuale applicata all'importo restituito, pari al 30%. La circostanza che anche nel caso in esame venga individuata una percentuale fissa da applicare per la determinazione del credito d'imposta è contraria al principio della capacità contributiva.

A dimostrazione che il credito d'imposta non debba essere parametrato a **un'aliquota fissa**, ma debba essere determinato in relazione all'importo corrispondente alle ritenute operate e versate a suo tempo dal sostituto d'imposta, è sufficiente considerare che solo attraverso tale criterio non si avrà una parziale perdita delle imposte corrisposte, in relazione ai redditi più alti, ma neanche un indebito arricchimento (seppure minimo) qualora le somme siano state restituite da lavoratori che percepiscono redditi bassi, che quindi scontano una minore tassazione cui corrisponde, anche in sede di assoggettamento a ritenuta, una percentuale effettiva inferiore al 23%.

In quest'ultimo caso, infatti, applicando l'aliquota del 30% all'importo restituito (al netto della ritenuta), si avrà un credito d'imposta superiore alla ritenuta a suo tempo versata. **Ad esempio**, supponendo che su un importo di 1.000 sia stata a suo tempo operata una ritenuta con aliquota, di fatto, pari al 18%, l'importo restituito sarà pari a 820, cui corrisponde un credito d'imposta di 246 (30% di 820), superiore alla ritenuta di 180 (18% di 1000) operata e versata dal sostituto d'imposta.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - SOLO IN FORMATO DIGITALE

# Dal 2021 corrispettivi sanitari con registratore telematico al Sistema TS

## Il DL Rilancio proroga al prossimo 1° gennaio la decorrenza dell'invio obbligatorio

**/ Luca BILANCINI**

Fra i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema **Tessera Sanitaria**, ve ne sono alcuni che sono interessati dall'adempimento della memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi. Si pensi, a titolo meramente esemplificativo, alle farmacie, alle parafarmacie o ai negozi di ottica.

L'art. 2 comma 6-*quater* del DLgs. 127/2015 prevede che tale particolare categoria di esercenti possa memorizzare elettronicamente i dati relativi a tutti i corrispettivi giornalieri, trasmettendoli al Sistema tessera sanitaria, attraverso strumenti tecnologici che consentano di garantire "l'inalterabilità e la sicurezza" di tali dati (cioè a dire, attualmente, mediante registratori telematici). Tale facoltà diventerà un **obbligo** a decorrere dal prossimo **1° gennaio 2021** (data così stabilita dall'art. 140 del DL 34/2020).

Gli esercenti che già sin d'ora intendano utilizzare i Registratori telematici per il "colloquio" con il sistema TS dovranno procedere alla **configurazione** del proprio dispositivo affinché i dati vengano trasmessi, in via esclusiva, al suddetto Sistema Tessera Sanitaria. Essi potranno classificare i registratori telematici accedendo al portale "Fatture e Corrispettivi", scegliendo, nella sezione "Gestore ed Esercente", la funzione "Classificazione dispositivi" ed effettuando l'*upload* di un file (formato csv) contenente il numero di matricola e la classificazione scelta per i singoli dispositivi (codice "E", se il flusso di dati è verso l'Agenzia delle Entrate e codice "S" se il flusso è verso il Sistema TS).

Come detto, la trasmissione al Sistema Tessera Sanitaria diverrà obbligatoria dal prossimo 1° gennaio 2021. Attraverso tale obbligo, si intendono perseguire una serie di obiettivi quali:

- la **razionalizzazione**, sia in capo all'esercente che effettua prestazioni sanitarie (es. farmacia), sia in capo all'Amministrazione finanziaria, dell'invio e acquisizione dei flussi informativi relativi ai dati necessari per la dichiarazione precompilata, dei dati dei corrispettivi giornalieri, nonché dei dati necessari per la partecipazione alla lotteria degli scontrini;
- l'aumento della **sicurezza** e dell'inalterabilità dei suddetti dati;
- una migliore risposta alle esigenze di garanzia della tutela dei **dati personali** e sensibili relativi alle operazioni effettuate "presso gli esercizi che effettuano prestazioni sanitarie" (*cfr.* Relazione illustrativa all'art. 15 del DL 124/2019, disposizione che ha originariamente introdotto l'obbligo in commento).

L'anno in corso vede quindi, da un lato, alcuni soggetti, come coloro che esercitano professioni sanitarie (primi fra tutti i **medici**), che sono tenuti all'emissione di fatture, obbligatoriamente in formato cartaceo, e all'invio dei dati al Sistema TS secondo metodologie "tradizionali" e, dall'altro, operatori che, in quanto annoverabili fra i commercianti al minuto (ad es. le farmacie), possono trasmettere i dati dei corrispettivi allo stesso Sistema, mediante il proprio registratore telematico (procedura che diverrà obbligatoria, per questi ultimi, dal 1° gennaio 2021).

Occorrerà quindi, specie dal prossimo anno, porre particolare attenzione alla categoria di **appartenenza** dei soggetti passivi inclusi nel perimetro del Sistema Tessera Sanitaria. In questo senso, ci si è chiesti, ad esempio, in passato, se potessero essere compresi nel novero degli esercenti i c.d. "laboratori di analisi e ambulatori".

### Fattura per i laboratori di analisi

Nella circolare 23 luglio 1993 n. 15, l'Amministrazione finanziaria ebbe modo di precisare che per quanto attiene le prestazioni sanitarie ambulatoriali rese dalle case di cura o le prestazioni rese dai **laboratori di analisi** o radiologici o di ricerche cliniche, non aveva rilievo la circostanza che esse fossero rese in locali aperti al pubblico, atteso che "la qualificazione dei luoghi dove le attività sopra descritte vengono esercitate non si presenta quale elemento determinante ai fini della assoggettabilità all'obbligo della cosiddetta certificazione". Tali prestazioni, così come quelle effettuate dai laboratori di accertamento diagnostico, sono rese, infatti, "nell'esercizio delle arti e professioni sanitarie"; conseguentemente sono **esenti** da IVA ai sensi dell'art. 10 comma 1, numeri 18 e 19 del DPR 633/72 e ad esse non sono riferibili le disposizioni di cui alla L. 413/1991 in tema di scontrino o ricevuta fiscale, "sussistendo per le stesse l'obbligo di emissione della fattura. Tale obbligo emerge, infatti, dalla inequivocabile deroga, contenuta nell'art. 36-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972, in base alla quale non è consentito, in ordine alle cennate prestazioni, di fruire dell'esonero dagli obblighi di fatturazione e registrazione".

Per quanto sopra premesso, i laboratori di analisi non dovrebbero essere annoverati fra i soggetti di cui all'art. 22 del DPR 633/72, né, quindi, essere assoggettati agli obblighi di **memorizzazione elettronica** e trasmissione telematica dei corrispettivi. Resterebbe, per costoro, l'obbligo di certificare le operazioni esenti con emissione di fattura "indipendentemente dalla richiesta del cliente" (*cfr.* ancora CM n. 15/93).

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A SOLVENTI S.R.L.

# Deroga alla continuità anche per bilanci intermedi e consolidati

L'informativa sugli effetti della pandemia deve essere fornita secondo le regole ordinarie anche in caso di ricorso alla deroga

**/ Silvia LATORRACA**

La L. 5 giugno 2020 n. 40, di conversione del DL 23/2020 (decreto "liquidità"), ha confermato le disposizioni sulla continuità contenute nell'art. 7, che risultano particolarmente importanti sia ai fini della redazione dei bilanci "solari" 2020 (su cui, evidentemente, andranno a impattare gli effetti della crisi economica conseguente alla diffusione del coronavirus), sia ai fini della redazione dei **bilanci "solari" 2019**, salvo che questi siano stati approvati dall'organo assembleare entro il 23 febbraio 2020.

Con una formulazione testuale che ha sollevato numerosi dubbi interpretativi, la norma stabilisce che:

- nella redazione del bilancio di esercizio in corso al 31 dicembre 2020, la valutazione delle voci nella prospettiva della continuazione dell'attività *ex* art. 2423-*bis* comma 1 n. 1 c.c. può comunque essere operata se risulta sussistente **nell'ultimo bilancio** di esercizio chiuso in data anteriore al 23 febbraio 2020, fatto salvo l'art. 106 del DL 18/2020;
- la disposizione in esame si applica anche ai bilanci chiusi entro il 23 febbraio 2020 e non ancora approvati.

A fronte di tale dato letterale (che è stato modificato in sede di conversione in legge del decreto soltanto dal punto di vista meramente formale, posto che sono stati inseriti gli estremi della L. 27/2020, di conversione del DL 18/2020), nell'ambito degli interventi della dottrina e delle organizzazioni di categoria, si è consolidata un'interpretazione condivisa della norma.

La disposizione mira ad evitare, sul presupposto della temporaneità della pandemia, che l'applicazione dei normali criteri di valutazione, in particolare quelli concernenti la prospettiva della continuità aziendale, possa **enfatizzare** (con evidenti conseguenze pro-cicliche) **gli effetti negativi** che l'emergenza sta comportando (documento interpretativo OIC 6).

Peraltro, in tal modo, il legislatore si è fatto carico delle difficoltà connesse all'effettuazione del giudizio sulla continuità nelle attuali condizioni di incertezza (caso Assonime n. 5/2020).

Posto che l'art. 7 del DL 23/2020 richiama espressamente l'art. 2423-*bis* c.c., rientrano nell'ambito di applicazione della norma solo i soggetti OIC *compliant*. Rimangono, invece, **esclusi i soggetti IAS** (documento di ricerca FNC 20 aprile 2020; documento interpretativo OIC 6).

È stato, comunque, evidenziato che la finalità generale del provvedimento (fare sì che i bilanci conservino una concreta e corretta valenza informativa, rispetto a un fenomeno eccezionale ma temporaneo) risponde a un'esigenza comune di tutto il mondo delle imprese, ivi comprese le società quotate (caso Assonime n. 5/2020).

Alla luce di tale considerazione, secondo alcuni autori sarebbe irragionevole escludere dall'agevolazione le società IAS *compliant* basandosi sul solo richiamo all'art. 2423-*bis* c.c.

Per quanto attiene all'ambito oggettivo di applicazione, nonostante il DL 24/2020 faccia riferimento al solo bilancio di esercizio, in dottrina si ritiene che la norma si applichi anche ai **bilanci intermedi e** ai bilanci **consolidati**.

Infine, in relazione all'i**nformativa**, l'art. 7 comma 1 del DL 23/2020 stabilisce che il criterio di valutazione (e, quindi, il ricorso alla deroga) deve essere specificamente illustrato nella Nota integrativa anche mediante il richiamo alle risultanze del bilancio precedente.

Occorre, quindi, fare riferimento alla norma derogatoria e al fatto che ne ricorrono i presupposti per l'adozione.

Al riguardo, il documento interpretativo OIC 6 ha precisato che la società che si avvale della deroga fornisce informazioni della scelta fatta nell'ambito delle politiche contabili ai sensi dell'art. 2427 comma 1 n. 1 c.c. e, quindi, nella parte iniziale della Nota.

Nel dettaglio, la società descrive le **significative incertezze** in merito alla capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro relativo a un periodo di almeno 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio.

Pertanto, nella Nota integrativa devono essere fornite le informazioni relative ai fattori di rischio, alle assunzioni effettuate e alle incertezze identificate, nonché ai **piani aziendali futuri** per far fronte a tali rischi e incertezze.

Inoltre, nei casi in cui, nell'arco temporale futuro di riferimento, non si ritenga sussistano ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, nella Nota integrativa devono essere descritte tali circostanze e, per quanto possibile e attendibile, i **prevedibili effetti** che esse potrebbero produrre sulla situazione patrimoniale ed economica della società.

Restano ferme tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella Nota Integrativa (nonché nella Relazione sulla gestione). In sostanza, secondo l'OIC, l'informazione sugli effetti derivanti dalla pandemia deve essere fornita, anche in chiave prospettica, secondo le regole ordinarie.

EUTEKNE - VIETATA LA RIPRODUZIONE

# Torna il problema risorse sul Fondo centrale di garanzia per le PMI

## L'aggiornamento dei dati al 10 giugno parla di 588.163 richieste pervenute dal 17 marzo, per un controvalore di finanziamenti pari a 29,1 miliardi

**/ Enrico ZANETTI**

Torna di attualità il problema risorse per le **garanzie pubbliche** sui finanziamenti bancari a imprese e professionisti che è deputato a rilasciare per conto dello Stato il Fondo centrale di garanzia per le PMI.

L'aggiornamento dei dati al 10 giugno parla di **588.163 richieste** pervenute a decorrere dal 17 marzo scorso, per un controvalore di finanziamenti pari a 29,1 miliardi di euro.

Di queste, **532.089** richieste riguardano i finanziamenti **fino a 25.000** (soglia aumentata a 30.000 euro, in sede di conversione del decreto liquidità nella L. 40/2020) che possono essere assistiti da garanzia al 100%, per un controvalore di 10,8 miliardi di euro, mentre le restanti 56.074 richieste riguardano i nuovi finanziamenti e le rinegoziazioni con credito aggiuntivo che possono essere assistiti da garanzia, rispettivamente, al 90% e all'80%, per un controvalore di 18,3 miliardi di euro.

Le risorse messe a disposizione del Fondo, con i "decreti COVID" del Governo, ammontano in totale a **5.779 milioni** di euro, di cui 1.829 milioni attribuiti direttamente con l'art. 13 comma 13 del decreto liquidità e 3.950 milioni di euro "aggiunti" con l'art. 31 comma 2 del decreto "Rilancio".

Considerato che il Consiglio di gestione del Fondo ha deliberato l'utilizzo di una leva finanziaria di 3 per i finanziamenti con garanzia al 100%, i 10,8 miliardi relativi a questi ultimi assorbono 3,6 miliardi di euro di risorse.

Assumendo per gli altri finanziamenti una percentuale di garanzia al 90% e un effetto leva "ordinario" di 12, l'assorbimento di risorse da parte di questi ammonta a 1,4 miliardi di euro, portando il totale a **4,9 miliardi** di euro sul totale di 5.779 milioni di euro stanziati.

È evidente la necessità di rimpinguare le risorse messe a disposizione del Fondo, così come è evidente l'inadeguatezza della scelta compiuta dal Governo nella **distribuzione** delle **risorse** tra Fondo e SACE, laddove ha attribuito al primo solo 5,8 miliardi di euro e alla seconda ben 31 miliardi di euro.

Una inadeguatezza che risponde in realtà a una scelta strategica di bilancio ben precisa, ossia quella di mettere il meno possibile di queste risorse a indebitamento netto, giocando sul fatto che, mentre le garanzie rilasciate dal Fondo sono pacificamente standardizzate e le relative risorse devono quindi essere messe a indebitamento netto, quelle rilasciate da SACE sarebbero non standardizzate e le relative risorse possono quindi essere messe solo a **saldo da finanziare**.

In realtà, questo vero e proprio "giochino contabile", oltre che aprire i problemi, facilmente prevedibili sin dall'inizio di rapida penuria di risorse in capo al Fondo, pare peraltro destinato a non funzionare nemmeno, perché la parte di garanzie rilasciate da SACE con modalità analoghe all'operatività del Fondo (quelle con procedura "semplificata", diverse dalle garanzie nei confronti della grande impresa, per la cui erogazione serve apposito decreto del MEF) sono palesemente delle **garanzie standardizzate** anch'esse, che dovrebbero andare a indebitamento netto esattamente come quelle rilasciate dal Fondo (si veda "Garanzie pubbliche standardizzate da inserire nell'indebitamento netto" del 28 aprile).

Proprio in ragione di questo "giochino contabile", che, a dire il vero, nel corso delle audizioni era stato più volte portato all'attenzione del Ministro sia da parte delle opposizioni che da parte delle principali istituzioni finanziarie e contabili (in modo ovviamente molto più "felpato") rende ora meno facile trovare una soluzione, perché non basta spostare sul Fondo parte dei 31 miliardi messi su SACE, dato che anche questo mero spostamento, senza previsione di impegni aggiuntivi, implicherebbe comunque la necessità di una richiesta di **nuovo scostamento di deficit** al Parlamento.

### Sarà necessario passare per un nuovo scostamento del deficit

L'alternativa sarebbe prevedere **minori accantonamenti** a fronte delle garanzie rilasciate dal Fondo, ossia alzare l'effetto leva, ma questo sarebbe anche peggio di un "giochino contabile", perché presupporrebbe una valutazione di miglioramento del rischio di credito e di conseguente escussione del rischio delle garanzie, in un quadro in cui tutti i previsori stimano da autunno in avanti un peggioramento.

Alla fine sarà dunque necessario passare per un nuovo scostamento del deficit, sperando che le tempistiche non comportino nel mentre una stretta e un **rallentamento** nel **rilascio** delle garanzie a favore delle imprese e dei professionisti, così come molto lento era stato il rilascio fino a quando il Governo non aveva messo le risorse "vere" con il decreto "Rilancio".

Perché è facile dare la colpa alla banche di non far girare il motore, ma se non ci metti la benzina, cioè le risorse, nemmeno il motore più rodato del mondo può far avanzare la macchina.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A SOLVENTI S.R.L.

# Distacco escluso dalla CIG anche nell'emergenza COVID-19

## Rimane preclusa la concessione di trattamenti di integrazione salariale, se non nell'ipotesi di distacco parziale

**/ Luca MAMONE**

Per far fronte ai danni economici derivati dalla diffusione del **coronavirus**, il legislatore è intervenuto con misure a favore di imprese e lavoratori che, in larga parte, si sono tradotte in modifiche di carattere estensivo alla disciplina degli ammortizzatori sociali in costanza di rapporto di lavoro.

In particolare, con le disposizioni in materia di integrazioni salariali (CIG) ordinarie e in deroga con causale **COVID-19** indicate agli art. da 19 a 22-*quinquies* del DL 18/2020 ("Cura Italia"), così come modificate e integrate dal decreto "Rilancio" (DL 34/2020), sono state previste diverse deroghe e semplificazioni procedurali alla disciplina generale individuata dal DLgs. 148/2015, per consentire un più agevole accesso ai predetti strumenti di sostegno in tempi di emergenza epidemiologica.

Va osservato, però, che anche nel significativo contesto **derogatorio** definito dalla legislazione emergenziale, si conferma per i lavoratori in distacco la generale esclusione dall'accesso ai trattamenti di integrazione salariale.

In via preliminare, va ricordato che l'istituto del distacco è stato disciplinato dall'art. 30 del DLgs. 276/2003, laddove si stabilisce, al comma 1, che "tale ipotesi si configura quando un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, pone temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa".

Peraltro, il successivo comma 2 stabilisce che quando un datore di lavoro ricorre al distacco mantiene la **responsabilità** economica e normativa del lavoratore distaccato.

Nel merito della questione è intervenuto l'INPS con il messaggio n. 3777/2019, sottolineando in via preliminare che il trattamento di integrazione salariale viene concesso in favore dei lavoratori che prestano servizio presso l'**unità produttiva** per la quale viene chiesta l'integrazione stessa. Pertanto, se il lavoratore distaccato presta la propria attività lavorativa non più presso l'unità produttiva per la quale l'azienda distaccante ha presentato l'istanza di CIGO ma presso un'altra azienda (distaccataria), risulta evidente che il lavoratore stesso, per tutta la durata del distacco, non può essere ricompreso tra i beneficiari dell'integrazione salariale.

Inoltre, l'Istituto ha evidenziato che frequentemente l'azienda distaccataria **rimborsa** all'azienda distaccante, in via pattizia, gli oneri relativi al trattamento economico del lavoratore posto in distacco, per cui se l'integrazione salariale venisse riconosciuta anche a quest'ultimo, l'azienda distaccante fruirebbe, per quello stesso lavoratore, sia dell'intervento di CIG che del rimborso degli emolumenti erogati.

Inoltre, va detto che il lavoratore non può fruire della CIG anche nel diverso caso in cui l'integrazione salariale venga richiesta dall'azienda presso la quale il lavoratore è distaccato (**distaccataria**).

Va infatti ricordato che lo stesso INPS, con circ. n. 41/2006, ha già a suo tempo chiarito che "in caso di distacco il datore di lavoro (distaccante) rimane responsabile del trattamento economico e normativo a favore del lavoratore (art. 30, comma 2): nel caso in cui l'azienda presso cui il lavoratore è distaccato usufruisca delle integrazioni salariali, queste ultime non gli spettano in quanto egli rimane a tutti gli **effetti** dipendente dell'azienda di origine".

In termini esclusivamente pratici, pertanto, vi può essere fruizione di trattamenti di integrazione salariale solo nell'ipotesi di **distacco parziale**.

In tale ipotesi, infatti, il lavoratore distaccato potrà essere collocato in Cassa integrazione unicamente dalla ditta distaccante, datrice di lavoro e responsabile del trattamento economico, ma solo per i periodi in cui viene svolta l'ordinaria attività lavorativa presso la stessa, restando esclusi, viceversa, i periodi in cui il lavoratore è in distacco presso altra azienda.

Va comunque ricordato che, così come confermato dal Ministero del Lavoro (circ. 24 giugno 2005 n. 28), il ricorso al distacco può essere ammesso quale **alternativa** a una procedura di Cassa integrazione per contrazione di attività produttiva, sempre però nel rispetto delle condizioni di genuinità del distacco.

In conclusione, è possibile riassumere la problematica evidenziando che per tutta la durata del distacco il lavoratore **non** può essere ricompreso tra i beneficiari dell'integrazione salariale non prestando servizio presso l'unità produttiva della distaccante che ha presentato l'istanza di CIGO. Parimenti, il lavoratore distaccato non può essere posto in CIG nel caso in cui l'integrazione salariale venga richiesta dalla distaccataria, in quanto resta un dipendente della distaccante, mentre in caso di distacco parziale il lavoratore può essere posto in Cassa integrazione solo dal datore di lavoro distaccante, restando comunque esclusi i periodi lavorati presso la distaccataria.

EUTEKNE - HIP RODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A SOLVENTI S.R.L.

# Rimborsi spese chilometrici agli associati a deducibilità parziale

Secondo la C.T. Prov. di Reggio Emilia occorre applicare la disciplina dell'art. 164 del TUIR

**/ Alessandro COTTO**

La sentenza della Commissione tributaria di Reggio Emilia del 26 maggio 2020 n. 137/02/20 offre lo spunto per tornare su una questione che vede la dottrina convergere su una soluzione interpretativa non sempre condivisa dalla giurisprudenza di merito.

Ci si riferisce, nello specifico, ai rimborsi spese pagati dallo studio associato ai propri soci per l'utilizzo nell'ambito dell'attività professionale delle **auto personali**.

La questione sul piano gestionale ha una certa rilevanza in quanto, fermo restando che gli studi associati possono essere intestatari di autoveicoli (circolare Min. Infrastrutture e trasporti 11 giugno 2010 n. 51431), sovente per tali organizzazioni è **troppo oneroso** farsi carico del costo di acquisto delle autovetture, soprattutto quando l'utilizzo delle stesse è solo saltuario.

La soluzione operativa più ragionevole è quella di autorizzare il professionista che si deve recare presso un cliente a utilizzare la propria auto, riconoscendo il rimborso del costo chilometrico per tale specifica trasferta.

Secondo la sentenza in commento, la disciplina fiscale dei rimborsi in questione sarebbe contenuta nell'art. 164 del TUIR e quindi gli stessi sarebbero **deducibili al 20%**, a meno che i contribuenti non dimostrino che i veicoli siano destinati ad essere utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.

Si tratta di una ricostruzione non nuova (*cfr.* C.T. Prov. Treviso n. 10/8/15), ma criticabile, dal momento che, secondo l'interpretazione tradizionale della materia, l'art. 164 del TUIR si riferisce ai soli veicoli che sono **nella disponibilità** dell'impresa o del professionista in forza di un contratto di acquisto, di locazione, di noleggio o di leasing.

Per i veicoli di terzi tale norma non può operare, come conferma l'art. 95 comma 3 del TUIR, che introduce un limite alla deducibilità dei costi chilometrici sostenuti per le trasferte di dipendenti o di titolari di rapporti di collaborazione coordinata continuativa, autorizzati a utilizzare la propria auto.

D'altra parte, le due norme hanno una finalità che è chiaramente diversa.

L'art. 164 intende individuare forfetariamente l'utilizzo personale delle autovetture, limitando la deducibilità dei costi alla sola parte di utilizzo imprenditoriale (oggi il 20%). L'art. 95 comma 3 del TUIR, ferma restando la deducibilità piena del rimborso, introduce una soglia massima di deducibilità, legata ai cavalli fiscali dell'autovettura.

Nell'ambito della determinazione del **reddito di lavoro autonomo** non esiste norma equivalente all'art. 95 comma 3 ultimo periodo, ma ciò non autorizza a concludere che l'ambito di operatività dell'art. 164 si estende, limitatamente a tale reddito, anche ai rimborsi chilometrici.

Delle due l'una. O l'art. 164 del TUIR ha efficacia allargata e quindi l'art. 95 comma 3 ultimo periodo del TUIR è implicitamente abrogato (conclusione per quanto sopra riportato non condivisibile), oppure non riguarda i rimborsi spese chilometrici e di conseguenza la norma che regola la deducibilità di tali oneri per gli studi associati deve essere ricercata altrove.

Fermo restando l'obbligo stringente di **documentazione dei rimborsi** e di prova dell'inerenza degli stessi, la soluzione più corretta sul piano letterale e sistematico sembra quella di applicare l'art. 54 comma 1 del TUIR in base al quale i costi sono integralmente deducibili se inerenti.

Analoga soluzione è stata proposta dall'Agenzia delle Entrate con riferimento **ai soci delle società** di persone. Secondo l'Agenzia, i rimborsi spese per le trasferte effettuate dai soci possono "essere portate in deduzione secondo il generale principio di inerenza che sottende alla determinazione del reddito di impresa" (circ. n. 6/2009).

Non si vede come analogo principio non possa essere applicato anche ai rimborsi spese riconosciuti ai soci degli studi associati. Se il socio di uno studio chiede il rimborso del costo chilometrico che ha sostenuto per recarsi da un cliente, che senso ha consentire la deduzione di tale costo solo al 20%? Dove sarebbe l'utilizzo personale che ne giustificherebbe una deducibilità parziale?

Quanto poi alla dimostrazione dell'utilizzo esclusivo nell'attività propria d'impresa ai fini della deducibilità integrale del rimborso, si tratta di **prova impossibile** da fornire in quanto da un lato l'art. 164 del TUIR fa riferimento all'attività d'impresa e non a quella professionale, dall'altro l'acquisto personale da parte dei soci costituisce prova inequivocabile della destinazione privata del mezzo di trasporto.

Ciò non toglie che quando tale mezzo di trasporto viene destinato temporaneamente a una specifica funzione professionale, il mero rimborso dei costi chilometrici deve essere **integralmente deducibile**, come peraltro sembra desumersi dalla C.T. Reg. Puglia Sez. II, sentenza n. 2185/2018, anche se tale principio è stato accettato solo con riferimento ai rimborsi poi fatturati al cliente.

ESTRATTO PER PUBBLICAZIONE VIETATA - SOLO IN FORMATO PDF ESCLUSIVO

# Ripresa dei versamenti sospesi differenziata tra le imprese agricole

L'INPS ha fatto il punto sulla sospensione degli adempimenti e dei versamenti per le aziende assuntrici di manodopera agricola

**/ Daniele SILVESTRO**

Per far fronte all'emergenza epidemiologica da COVID-19, sono state introdotte diverse misure anche a sostegno del lavoro nel settore dell'**agricoltura**: si pensi, ad esempio, alla nuova procedura di emersione di rapporti di lavoro irregolari *ex* art. 103 del DL 34/2020 oppure alla possibilità per i percettori di ammortizzatori sociali (cassa integrazione a zero ore, NASpI, DIS-COLL, RdC) di stipulare contratti di lavoro a termine non superiori a 30 giorni, rinnovabili per ulteriori 30, con datori di lavoro del settore agricolo, senza la perdita o la riduzione del beneficio (art. 94 del DL 34/2020).

Inoltre, anche per il settore agricolo sono state previste diverse misure attinenti la sospensione di **adempimenti** e **versamenti contributivi**. Nel giro di poche settimane si sono susseguiti interventi normativi e altrettanti chiarimenti di prassi, da parte di INPS e INAIL, che hanno creato non poche difficoltà e incertezze alle imprese e ai professionisti.

In quest'ottica, l'INPS ha voluto riepilogare, con il messaggio n. 2362/2020, le **diverse ipotesi di sospensione** degli adempimenti e dei versamenti previdenziali collegate alla situazione emergenziale da COVID-19 che interessano le aziende assuntrici di manodopera agricola, nonché gli eventuali adempimenti che i contribuenti devono effettuare per avvalersi delle diverse sospensioni.

*In primis*, per le aziende interessate alla sospensione dei contributi prevista dall'art. 5 del DL 9/2020, l'Istituto ha attribuito il codice di autorizzazione "**7H**" (circ. INPS n. 37/2020).

Invece, per le aziende la cui attività rientra tra quelle individuate dall'art. 61 comma 2 del DL 18/2020 è stato attribuito il codice di autorizzazione "**7L**" (circ. INPS n. 52/2020). Rientrano tra queste le attività: di ristorazione connesse alle aziende agricole; degli orti botanici, dei giardini zoologici e delle riserve naturali; di alloggio connesse alle aziende agricole; di agriturismo.

Per i soggetti sopra elencati (codice "7H" e "7L"), la sospensione riguarda sia i **versamenti** relativi alla contribuzione dovuta per il terzo trimestre 2019, il cui termine legale di scadenza era fissato per il 16 marzo 2020, sia la trasmissione dei flussi di **denuncia** della manodopera occupata nel primo trimestre 2020, la cui scadenza legale di invio era il 30 aprile 2020.

I soggetti che intendono avvalersi della sospensione di cui all'art. 62 comma 2 del DL 18/2020, vale a dire 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 con ricavi o compensi non superiori a 2 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 17 marzo 2020, sono tenuti a trasmettere la comunicazione di sospensione messa a disposizione nel Cassetto previdenziale (circ. INPS nn. 52/2020 e 59/2020). A tal fine viene loro attribuito in automatico il codice di autorizzazione "**7Q**".

Per questi ultimi, la sospensione riguarda esclusivamente i **versamenti**, nello specifico quelli relativi alla contribuzione dovuta per il terzo trimestre 2019 (termine di scadenza 16 marzo 2020).

Per le aziende del settore **florovivaistico**, come già indicato con la circ. n. 64/2020, il combinato disposto dagli artt. 61 comma 1 e 78 comma 2-*quinquiesdecies* del DL 18/2020, così come modificato dalla L. 27/2020, ha introdotto la sospensione dei contributi previdenziali e assistenziali in scadenza nell'arco temporale compreso tra il 30 aprile 2020 e il 15 luglio 2020 compresi. In particolare, all'interno dell'arco temporale ricadono sia il versamento dei contributi relativi al **quarto trimestre 2019** (scadenza 16 giugno 2020), sia i flussi della denuncia di manodopera occupata nel primo trimestre 2020 e quelli delle denunce mensili relative ai periodi retributivi di aprile e maggio 2020 (il cui termine legale di presentazione, a seguito dell'avvio della denuncia UniEmens anche in agricoltura, è l'ultimo giorno del mese successivo a quello di riferimento delle retribuzioni).

Tali soggetti, che vogliono sospendere la contribuzione, devono trasmettere la relativa istanza, disponibile nel Cassetto previdenziale, con l'indicazione della relativa norma di riferimento, a cui farà seguito l'attribuzione del codice autorizzazione "**7S**".

Per quanto riguarda, infine, la ripresa dei versamenti, si sottolinea che non è prevista un'unica data e un'unica modalità tra i soggetti sopra richiamati. In particolare, per i destinatari delle sospensioni di cui ai codici di autorizzazione "7H", "7L" e "7Q", i versamenti sospesi dovranno essere effettuati entro il **16 settembre 2020**, in unica soluzione o in 4 rate mensili senza aggravio di sanzioni e interessi.

Invece, per le aziende del settore florovivaistico la ripresa dei versamenti deve essere effettuata entro il **31 luglio**, in unica soluzione o in 5 rate mensili senza applicazione di sanzioni e interessi.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - SOLO IN INDIRIZZO A SOLVEITOR.IT

# L'invito all'adesione non va confuso con il contraddittorio endoprocedimentale

## Tale stituto opera in una fase troppo avanzata del procedimento

/ Alberto CALZOLARI

Una recente sentenza della CEDU (Corte EDU 2 giugno 2020, *Causa Gospodaria Taraneasca v. Moldavia*) testimonia la crescente attenzione dei giudici di Strasburgo rispetto allo svolgimento del contraddittorio **endoprocedimentale**.

La Moldavia è stata condannata per la violazione del diritto di proprietà (art. 1P1 CEDU), poiché le autorità giudiziarie moldave non hanno saputo rimediare a un procedimento amministrativo che aveva condotto alla **revoca** della licenza estrattiva alla società concessionaria di una miniera, e a una ripresa fiscale conseguente all'asserita estrazione di materiale eccedente rispetto alla concessione. I giudici hanno rilevato che la società non fu resa partecipe del contenuto delle violazioni contestate, e l'assenza del contraddittorio non è stata compensata nei vari gradi del processo, risoltisi con la conferma della Corte suprema moldava della revoca della licenza e dell'accertamento.

Ma come avrebbe dovuto svolgersi il contraddittorio preventivo? La CEDU non è deputata a fornire risposte, ma la domanda è attuale, considerando l'imminenza dell'**entrata in vigore** di quella che per molti osservatori è la nuova veste, seppur ad ambiti limitati, del contraddittorio endoprocedimentale. L'art. 5-*ter* del DLgs 218/97 si applicherà infatti agli atti d'accertamento emessi dal 1° luglio, attraverso l'invito obbligatorio dell'Ufficio all'adesione, prima dell'emissione e della notifica dell'atto (quest'ultima, nella contingenza delle disposizioni emergenziali dovute al COVID-19, potrà avvenire solo nel 2021).

Brevemente, si rammenta che le finalità principali cui è volto l'istituto del contraddittorio sono la garanzia del diritto di difesa (art. 24 Cost.) e il dispiegarsi dell'azione dell'Amministrazione finanziaria secondo criteri di **efficacia ed efficienza** (il buon andamento e l'imparzialità della P.A., art. 97 Cost.). L'ermeneutica dottrinale e giurisprudenziale è ormai giunta all'approdo "definitivo": si tratta di assicurare la partecipazione del cittadino al rito tributario, con meccanismi che ne garantiscano l'effettività (a sua volta riscontrabile se le osservazioni del contribuente sono valutate dall'Amministrazione finanziaria nella motivazione dell'eventuale atto d'accertamento che scaturisce dal contraddittorio).

Tra gli aspetti attuativi del contraddittorio endoprocedimentale, in questa sede ci soffermiamo sulla dimensione temporale, ossia sul quando deve avvenire la partecipazione del contribuente. In letteratura è rinvenibile un alto tasso d'**incertezza**, individuandosi il contraddittorio sia nelle forme di dialogo (tra Amministrazione finanziaria e cittadino) nel corso delle indagini, sia in sede di adesione all'accertamento o in sede di reclamo-mediazione.

I "verbalini" che certificano il confronto in occasione della consegna dei documenti o della risposta ai questionari (negli accertamenti a tavolino) o che rendicontano l'attività investigativa giornaliera (negli accertamenti presso la sede del contribuente) sono testimonianza del contraddittorio? Evidentemente no, poiché in questi casi il confronto avviene **troppo presto**, perché al contribuente non è prospettata la contestazione di violazioni tributarie in ordine alle quali non può esporre osservazioni difensive. Se questa è una fase acerba per l'assolvimento delle finalità istituzionali del contraddittorio, occorre verificare se il momento individuato dall'art. 5-*ter* non rischia di essere troppo avanti nel tempo, ossia se l'invito all'adesione si prospetti in una fase di eccessiva maturità del procedimento.

La risposta è offerta dalla Corte di Giustizia, che si è occupata in una **molteplicità di casi** del contraddittorio endoprocedimentale, soffermandosi anche sulla scansione delle fasi che devono susseguirsi per realizzare il "giusto procedimento tributario". Per quanto attiene al timing del contraddittorio è cruciale quanto stabilito nella causa *Sabau* (Corte di Giustizia del 22 ottobre 2013, C-276/12), che ha nettamente distinto la fase dell'istruttoria in senso stretto, durante la quale non è richiesto l'intervento del cittadino e che si conclude con la consegna di una proposta di rettifica, e la fase del contraddittorio, che si apre con la ricezione da parte del contribuente di tale proposta e che gli consente di essere ascoltato, esponendo le ragioni in merito alle contestazioni fiscali.

La proposta di rettifica è necessariamente un progetto di provvedimento ancora grezzo, che contiene rilievi sui quali il contribuente è chiamato a partecipare, in particolare con osservazioni circa la legittimità della fase istruttoria e la **fondatezza** della pretesa tributaria. Inoltre, come ha chiarito nella causa *Glencore* (Corte di Giustizia Ue 16 ottobre 2019, C-189/18), il contraddittorio è realmente endoprocedimentale se al contribuente è consentito di esaminare le prove in possesso dell'Amministrazione finanziaria, condizione che può dirsi soddisfatta solo garantendogli l'accesso al fascicolo istruttorio (dunque in un momento anteriore a quanto consentito dalla norma italiana, che, *ex* art. 24 della L. 241/90, permette l'accesso dopo la notifica dell'atto d'accertamento).

La necessità della legge italiana di conformarsi all'or-

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A SOLVENTO.IT.IT

dinamento Ue rende inutile, se non **illegittima**, la novella dell'art. 5-*ter*. A parte le contraddizioni già state stigmatizzate in dottrina (*in primis*, la non applicabilità dell'invito obbligatorio all'adesione in tutti i casi in cui è consegnato un PVC e nelle ipotesi di accertamenti parziali), il problema di maggior rilievo della novella è che non costituisce una risposta alle finalità del contraddittorio, poiché opera in una fase troppo avanzata del procedimento.
L'invito all'adesione *ex* art. 5-*ter* rinvia al contenuto tradizionale della proposta di accertamento con adesione, che *ex* art. 5 deve **specificare** "le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni e interessi" dell'emanando avviso d'accertamento.
È appena il caso di osservare che:
- sotto il profilo del **diritto di difesa**, la forza d'inerzia, la resilienza di un provvedimento prossimo all'emanazione comprime eccessivamente le probabilità di accoglimento delle osservazioni del contribuente;
- sotto il profilo dell'efficienza dell'attività amministrativa, l'accoglimento delle osservazioni del cittadino condurrebbe a una duplicazione dell'attività istruttoria, già perfezionatasi con la consegna di un atto di cui si chiede la semplice adesione a fronte di uno sconto sulle sanzioni (ridotte a un terzo dei minimi edittali).

In definitiva, come già tradiva l'**infelice collocazione** della norma nella disciplina dell'accertamento con adesione, si deve concludere che il cittadino è chiamato a confrontarsi con l'Amministrazione finanziaria solo per scegliere se aderire a un atto già costruito autonomamente dall'Ufficio.
Egli non si troverà al cospetto della possibilità di partecipare, in condizioni di parità (esaminando anche le prove, attraverso l'accesso al fascicolo istruttorio), alla formazione di un atto d'accertamento (oppure all'archiviazione delle indagini), bensì sarà chiamato a **valutare** l'ennesimo strumento predisposto dall'ordinamento tributario con la finalità di deflazionare il contenzioso e di accelerare la riscossione delle imposte accertate.

EUTEKNE - IN RIDUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A SOLVENTI S.R.L.

# Col Codice della crisi responsabilità degli amministratori più chiare

## Più concreto è il rischio di chiusura anticipata delle attività

**/ Luciano DE ANGELIS**

Il Codice della crisi, che entrerà in vigore il 1° settembre 2021, ha creato un ampio dibattito sulla **responsabilità** degli amministratori, inducendo alcuni commentatori a ritenere che d'ora innanzi sarà sempre più velleitario e pericoloso nel nostro Paese gestire un'impresa o amministrare una società di capitali.

Sul tema pare opportuno cercare – seppur con le difficoltà di un testo (quello del DLgs. 14/2019) ampiamente in divenire (fra continui rinvii di termini per l'applicazione di norme e correttivi in atto) – di formulare qualche considerazione, **distinguendo** in particolare le previsioni specifiche del Codice della crisi da quelle del nuovo codice civile.

In merito alle prime, non vi è dubbio che la grande novità sia la possibilità per l'impresa di ricorrere ad una procedura di "**composizione assistita** della crisi" attraverso l'intervento dell'OCRI. All'Organismo di composizione della crisi l'imprenditore/amministratore può accedere sia *motu proprio* (art. 16, comma 1) sia a seguito di segnalazione dell'organo di controllo, del revisore (art. 14) o dei creditori qualificati (art. 15).

Gli **indici dell'allerta** (ancora non definitivi) del CNDCEC rilevano il primo "indicatore" di crisi (il più diffuso nelle imprese italiane) nel patrimonio netto negativo. A riguardo, si deve evidenziare che tale "situazione patrimoniale", da sempre, in assenza di una ricapitalizzazione della società o di rinuncia da parte dei soci a specifici crediti, individui una causa di scioglimento della società *ex* art. 2484 comma 1 n. 4 c.c., che, almeno nelle srl e nelle spa, impone la liquidazione dell'ente. Non è forse il ritardo o la mancata richiesta di scioglimento in presenza di un consistente deficit patrimoniale, la principale causa di responsabilità civile di amministratori, sindaci e revisori, nel caso di fallimento della società?

Ora, la **rilevazione** di questo indice (ed eventualmente di altri indicatori probabilmente di minor utilizzo) imporrà ad amministratori, sindaci e revisori (situazioni diverse sono alla base dell'allerta dei creditori qualificati) di informare l'OCRI per attivare una composizione assistita della crisi. Tale "allerta", ad avviso di chi scrive, evitando agli amministratori la perdita di ulteriore capitale ad essi addebitabile (in danno ai creditori ed ai soci che hanno sottoscritto garanzie) potrebbe, più che acuirne, scongiurare sul nascere, o almeno limitarne, specifiche e più gravi responsabilità patrimoniali. Inoltre in tal modo gli amministratori potrebbero evitare, oltre che di essere chiamati in causa per cospicue perdite di capitali, anche di imbattersi, più o meno consapevolmente, in reati fallimentari per aggravamento del dissesto o addirittura in più gravi ipotesi di bancarotta.

Considerazioni parzialmente diverse devono essere formulate per le **srl al di sotto** dei parametri dell'art. 2477 c.c. (oltre un milione e mezzo di società) e per le società di persone (quasi un milione in Italia) o imprese individuali (non micro). Qui, infatti, non vi saranno i sindaci o i revisori, ma potranno essere i creditori fiscali/previdenziali che, da un lato, non consentiranno alle imprese di utilizzare d'ora innanzi la "prassi" dei c.d. "finanziamenti fiscali" e, dall'altro, potrebbero indurre molti imprenditori, con il ricorso all'OCRI, a cessare l'attività in anticipo rispetto a quello che fino ad oggi avveniva. Anche in tali ipotesi, tuttavia, pur con tutti i problemi del caso (imprenditoriali ed occupazionali *in primis*) di certo non si determinerebbe alcun aggravio di responsabilità che, anzi, anche in questi casi potrebbe, a seguito dell'intervento dell'OCRI, essere evitata.

Le responsabilità degli amministratori non subiranno **alcun incremento** neppure dal "temutissimo" novellato art. 2476 comma 6 c.c. introdotto nel codice civile dall'art. 378 del DLgs. 14/2019. Si tratta di una traslazione *tout court*, nel mondo delle srl, della responsabilità degli amministratori nei confronti dei creditori sociali prevista da tempo dall'art. 2394 c.c. per i CdA delle spa, che non fa che trasformare in legge un orientamento giurisprudenziale ormai assolutamente pacifico (*cfr.* Trib. Milano nn. 1480/2018 e 12070/2015, Trib. Verona 3 agosto 2012, nonché, sull'ammissibilità dell'azione dei creditori di srl da parte del curatore fallimentare, Cass. nn. 23452/2019, 17359/2016 e 17121/2010).

In definitiva, se amministratori, sindaci e revisori seguiranno le nuove regole (non vi son dubbi che lo faranno i creditori istituzionali), il Codice della crisi può determinare problemi in merito al numero delle imprese operanti sul mercato, con riduzione del nostro **tessuto imprenditoriale** (per la maggior parte costituito da piccole e piccolissime imprese) e sul numero degli occupati. Le debilitate capacità economiche (oggi più che mai) delle imprese potrebbero infatti determinare una loro strutturale debolezza anche da un punto di vista finanziario e patrimoniale e comportare per gli OCRI compiti di risanamento che forse (ma questo sarà da verificare) potrebbero eccedere le loro stesse capacità. Questa, ad avviso di chi scrive, potrebbe essere la maggiore criticità portata dal nuovo Codice della crisi e non, come pur autorevolmente si è paventato, un innalzamento, a limiti intollerabili delle responsabilità dei gestori.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A SOLVENTI S.R.L.

# Nella business combination il cambio di modello da IFRS 9 rende incerta la fiscalità

Il realizzo atipico previsto dall'art. 4 del DM 8 giugno 2011 può determinare l'emersione di plus/minusvalori fiscalmente rilevanti

/ Valeria RUSSO

L'eventuale cambio di modello di business operato in occasione di una *business combination* da IFRS 3 – comportando una diversa classificazione degli strumenti finanziari – determina più di un interrogativo sotto il profilo fiscale. In tal caso, in luogo del generale principio di neutralità che guida la fiscalità diretta delle operazioni straordinarie, trova applicazione il c.d. **realizzo atipico** previsto dall'art. 4 del DM 8 giugno 2011 che può determinare l'emersione di plus/minusvalori fiscalmente rilevanti.

In base all'IFRS 3 (§ 15), alla data di acquisizione, l'acquirente deve classificare o designare le attività acquisite e le passività assunte identificabili "sulla base dei termini contrattuali, delle condizioni economiche, dei propri principi operativi o contabili nonché di altre condizioni pertinenti, in essere alla data di acquisizione", ivi inclusi gli strumenti finanziari in base all'IFRS 9.

Al riguardo, va ricordato che, nell'ambito del generale principio di neutralità che guida le operazioni straordinarie ai fini IRES e ai fini IRAP, una **deroga** è prevista per la riclassificazione degli **strumenti finanziari**. Infatti, l'art. 4, comma 4 del DM 8 giugno 2011 – richiamato dall'art. 3 del DM 10 gennaio 2018 di *endorsment* dell'IFRS 9 – estende l'applicazione del c.d. realizzo atipico anche alle classificazioni di uno strumento finanziario effettuate a seguito di operazioni di riorganizzazione aziendale in continuità di valori fiscali che comportano il passaggio a un diverso regime fiscale dello strumento stesso.

Il c.d. realizzo "**atipico**" è volto ad assoggettare a tassazione il **differenziale** emergente all'atto della riclassificazione applicando le regole fiscali previste per il realizzo del portafoglio di partenza. Più in particolare, in caso di riclassificazione operata a seguito di un'operazione straordinaria, il differenziale tra il valore dello strumento finanziario iscritto nella nuova categoria, individuato alla data di efficacia giuridica dell'operazione straordinaria, e quello fiscalmente riconosciuto prima dell'operazione di riorganizzazione, rileva in capo al soggetto che iscrive lo strumento finanziario in uno degli altri portafogli previsti dall'IFRS 9 secondo la disciplina fiscale applicabile allo strumento finanziario prima della nuova classificazione.

La disposizione, che, con evidenti finalità di semplificazione, evita la gestione del doppio binario per gli strumenti finanziari per i quali sia mutata la classificazione contabile e il regime fiscale, è però foriera di **incertezze applicative**. I principali dubbi vertono sull'individuazione delle ipotesi di **cambio** di **regime fiscale**, alla luce di quanto precisato nella relazione illustrativa al citato DM 10 gennaio 2018 volto a ricomprendere anche le ipotesi in cui le disposizioni che trovano applicazione in relazione alla nuova classificazione contabile degli strumenti finanziari comportino l'immediata rilevanza ai fini della formazione delle basi imponibili IRES e IRAP dei componenti da valutazione rispetto all'ipotesi in cui le norme fiscali, applicabili alle precedenti rappresentazioni di bilancio, avessero sospeso la rilevanza dei medesimi componenti fino al momento di cancellazione dal bilancio dei relativi strumenti finanziari (e viceversa) attorno all'individuazione.

Se, infatti, pochi dubbi ci sono nella riclassificazione degli strumenti finanziari che si qualificano **obbligazioni** *ex* art. 44, comma 2, lett. c) del TUIR, per i quali si può affermare che il cambio di regime fiscale (IRES e IRAP per gli intermediari finanziari) c'è nel caso di riclassificazione dal portafoglio FVTPL (anche trading) ai portafogli FVTOCI e AM così come nell'ipotesi contraria di riclassificazione dai portafogli FVTOCI e AM al portafoglio FVTPL (anche trading), più incerto è il destino degli strumenti finanziari che si qualificano **azioni** (*ex* art. 44, comma 2, lett. a) del TUIR).

In tal caso, infatti, ai fini IRES, determina sicuramente cambio di regime fiscale la riclassificazione di un'azione da un portafoglio immobilizzato (FVTPL e FVTOCI) a uno non immobilizzato (FVTPL trading) e viceversa. Molti dubbi vi sono, invece, ai fini **IRAP** con specifico riferimento agli intermediari finanziari che determinano il valore della produzione netta ai sensi dell'art. 6 del DLgs. n. 446/1997. In particolare, non si determina cambio di regime fiscale laddove l'azione venga riclassificata da FVTPL trading a FVTPL e viceversa, non mutando la voce di transito a Conto economico (ricompresa nel margine di intermediazione).

Più complessa è la situazione nel caso in cui si riclassifichi un'azione dal portafoglio **FVTPL** al portafoglio **FVTOCI** (e viceversa). Si ricorda che, per i titoli di *equity* iscritti su opzione nel portafoglio FVTOCI, l'IFRS 9 prevede che non sia effettuato il *recycling* a Conto economico della riserva OCI neanche in sede di realizzo. Atteso che il decreto di *endorsment* non ha introdotto regole specifiche per quanto attiene alla rilevanza fiscale, ai fini dell'IRES e dell'IRAP, delle componenti valutative e da realizzo relative agli **strumenti finanziari di *equity*** iscritti nel portafoglio FVTOCI, la relativa disciplina fiscale dovrebbe essere desumibile da quanto

EUTEKNE - VIETATA LA RIPRODUZIONE

stabilito dall'art. 2 del DM 8 giugno 2011.
L'applicazione di tale disposizione dovrebbe portare a individuare i componenti imputati a Conto economico aventi la medesima natura nei componenti da valutazione e da realizzo di azioni iscritte nel portafoglio FVTPL. Ciò porterebbe a ritenere **non integrato** il cambio di regime fiscale ai fini IRAP (per gli intermediari finanziari) nel caso di riclassificazione delle azioni dal portafoglio FVTPL al portafoglio FVTOCI (e viceversa), in quanto in entrambi i casi sia i componenti da valutazione che da realizzo dovrebbero ritenersi rilevanti ai fini IRAP.

EUTEKNE - HIP RODOZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A SOLVENTO.N.E.

# Ampliate le eccezioni all'improcedibilità del fallimento

Ricorso per fallimento in proprio ammesso se l'insolvenza non consegue all'epidemia COVID-19

**/ Antonio NICOTRA**

Il DL 23/2020, c.d. decreto "liquidità", è stato convertito dalla L. 5 giugno 2020 n. 40, in vigore dal 7 giugno.
Tra le varie novità, si registra la modifica dei commi 2 e 3 dell'art. 10 del DL 23/2020, mentre resta invariato il comma 1, che "sanziona" con l'**improcedibilità** di tutti i ricorsi per la dichiarazione di fallimento, ai sensi dell'art. 15 del RD 267/42, nonché le istanze per la dichiarazione dello stato di insolvenza delle imprese soggette a liquidazione coatta amministrativa, ai sensi dell'art. 195 del RD 267/42, e all'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, ai sensi dell'art. 3 DLgs. n. 270/99, che siano stati depositati nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 30 giugno 2020.
L'improcedibilità – come precisa la Relazione illustrativa allo schema di DL 23/2020 – rappresenta una misura **eccezionale**, a carattere temporaneo e con valenza generale, necessaria per fronteggiare l'attuale contesto di crisi.
Permangono i dubbi, tuttavia, sull'esito dei ricorsi depositati in data **anteriore** al 9 marzo e non ancora decisi alla data del 9 aprile 2020 (di entrata in vigore del DL 23/2020), che non vengono contemplati dalla norma. A fronte della tesi sostenuta da una parte della dottrina, che estende l'improcedibilità ai ricorsi in corso di trattazione salvo che la dichiarazione di fallimento non sia stata depositata entro l'8 aprile 2020, si contrappone una diversa interpretazione, che, muovendo dal tenore letterale della norma, circoscrive la misura solo ai ricorsi depositati **a partire** dal 9 marzo 2020 e non, invece, ai ricorsi precedentemente depositati ma non ancora decisi.
In sede di conversione, il legislatore ha ampliato, al comma 2 dell'art. 10 del DL 23/2020, il novero delle **eccezioni** all'improcedibilità.
Il campo di applicazione della norma, nella versione antecedente le modifiche introdotte in sede di conversione del DL, infatti, aveva suscitato alcuni dibattiti interpretativi. Risultava, ad esempio, controverso se l'improcedibilità si estendesse anche ai ricorsi di fallimento "**in proprio**", *ex* art. 14 del RD 267/42, e ai ricorsi per la dichiarazione di fallimento che conseguivano in esito alla **chiusura** del concordato preventivo. Con riferimento al primo profilo, nonostante il silenzio della norma, la Relazione illustrativa allo schema di DL 23/2020 riteneva che l'improcedibilità colpisse anche i ricorsi per il fallimento in proprio di cui all'art. 14 del RD 267/42.
I dubbi interpretativi sembrano, in parte, risolti dal nuovo comma 2. Resta esclusa, per **espressa** previsione normativa (art 10 comma 2 lett. a) del DL 23/2020), l'improcedibilità del ricorso per la dichiarazione di fallimento presentato, tra il 9 marzo 2020 e il 30 giugno 2020, dall'imprenditore "in proprio", nel caso in cui l'insolvenza **non** sia conseguenza dell'epidemia da COVID-19 (*cfr.* Trib. di Piacenza 8 maggio 2020). La riconducibilità dell'insolvenza all'emergenza epidemiologica, che rende improcedibile l'istanza di fallimento in proprio, tuttavia, presuppone degli accertamenti che potrebbero, in concreto, risultare **complessi**.
Prima delle modifiche introdotte in sede di conversione del DL 23/2020, appariva controverso, inoltre, se la misura dell'improcedibilità ricomprendesse anche le istanze di fallimento formulate dai soggetti legittimati nell'ambito dei **concordati pendenti**, nelle fasi tipiche in cui il procedimento può arrestarsi (artt. 162, 173 e 180 del RD 267/42), ossia per le ipotesi di fallimento in esito alla chiusura di un concordato. L'art. 10 comma 2 lett. b) del DL 23/2020 **esclude** l'improcedibilità per l'istanza di fallimento, presentata nel periodo di blocco, da chiunque formulata (creditori e Pubblico Ministero), ai sensi degli artt. 162 comma 2, 173 commi 2 e 3 e 180 comma 7 del RD 267/42.
I casi disciplinati dalle norme anzidette sono quelli in cui il fallimento consegue a una declaratoria di **inammissibilita`** della proposta di concordato preventivo, alla **revoca** dell'ammissione al concordato nel corso della procedura, ovvero al **diniego** dell'omologazione del concordato.
L'improcedibilità **non** trova applicazione nel caso in cui la richiesta sia presentata dal Pubblico Ministero e contenga la domanda di emissione dei provvedimenti (cautelari o conservativi) di cui all'art. 15 comma 8 del RD 267/42. Inoltre, non colpisce le ipotesi in cui la richiesta sia presentata ai sensi dell'art. 7 comma 1 n. 1 del RD 267/42, ossia quando la domanda del Pubblico Ministero è presentata per un'insolvenza che emerge nel corso di un **procedimento penale**, ovvero nel caso di fuga, irreperibilità o latitanza dell'imprenditore, o dalla chiusura dei locali dell'impresa, dal trafugamento, dalla sostituzione o dalla diminuzione fraudolenta dell'attivo da parte dell'imprenditore.
Le modifiche interessano anche l'art. 10 comma 3 del DL 23/2020, che, al ricorrere di alcune condizioni, regola la **sterilizzazione** del periodo compreso tra il 9 marzo e il 30 giugno 2020, che non viene computato nei termini di cui agli artt. 10, 64, 65, 67 commi 1 e 2, 69-*bis* e 147 del RD n. 267/42 (si veda "Ancora incerta la sterilizzazione del periodo di blocco nel fallimento" del 13 giugno).

EUTEKNE - FIM FONDAZIONE VILLADA - CODICE INTERNO A SOLVENTIS S.R.L.

# Accettazione determinante per diventare amministratore delegato

## In mancanza, la delibera assembleare di nomina è inefficace, mentre quella del CdA che conferisce le deleghe è nulla

**/ Maurizio MEOLI**

La delibera assembleare di nomina di un amministratore non accettata dallo stesso non è invalida, ma **inefficace**. La successiva delibera con la quale il CdA gli conferisce le deleghe, invece, è **nulla**, avendo un oggetto giuridicamente impossibile.

A stabilirlo è il Tribunale di Milano nella sentenza n. 2025 del 5 marzo scorso, in relazione al caso del dipendente di una srl che, trovandosi a sua insaputa a ricoprire in essa l'incarico di presidente del CdA e amministratore delegato, agiva in giudizio affinché venissero dichiarate nulle e/o inesistenti e/o invalide e/o comunque inefficaci, da un lato, la delibera dell'assemblea dei soci con la quale egli era stato nominato consigliere e presidente del CdA, e, dall'altro, la delibera del CdA della stessa società, con la quale egli era stato nominato amministratore delegato.

Sul tema appare, in primo luogo, opportuno ricordare come la Cassazione, già nella sentenza n. 6928/2001, abbia stabilito che l'accettazione della nomina ad amministratore sia **necessaria**. Ciò in quanto, considerato che la fonte dei poteri degli amministratori ha natura contrattuale, non sarebbe possibile ipotizzare che dalla sola nomina possano discendere doveri per un terzo. La stessa, peraltro, non richiede l'osservanza di specifiche **formalità**, potendo desumersi anche da atti positivi incompatibili con la volontà di rifiutare la nomina. In altre parole, l'accettazione della nomina può essere anche tacita e prescinde totalmente dall'adempimento degli oneri pubblicitari previsti dall'art. 2383 comma 4 c.c.

I giudici milanesi sottolineano ora come la delibera assembleare di nomina ad amministratore sia un **atto negoziale proprio dei soci** nel quale la nomina si pone come mero oggetto. La presenza dell'amministratore o la sua accettazione della nomina non sono elementi necessari a integrare la validità di questa delibera, che si perfeziona semplicemente con il voto favorevole dei soci che superi il *quorum* previsto dalla legge o dallo statuto.

La delibera di nomina – guardata nell'ottica della instaurazione del rapporto di amministrazione – si presenta come una **proposta contrattuale**; di conseguenza, l'accettazione della nomina da parte di chi è indicato come amministratore non è un requisito di validità della stessa, ma un elemento successivo che viene a integrare la fattispecie di nomina dell'amministratore e che, quando manca, non comporta l'invalidità della deliberazione di nomina, essendo essa già di per sé perfetta a seguito della sua adozione da parte dell'assemblea. L'accettazione, allora, è un **atto negoziale distinto** dalla nomina e necessario per perfezionare l'efficacia della stessa. È solo con la manifestazione dell'accettazione che la volontà del soggetto nominato si incontra con la volontà manifestata dall'assemblea dei soci con l'atto di nomina dando luogo alla **conclusione** del contratto (*ex* art. 1326 comma 1 c.c.).

A fronte di tutto ciò, risultando pacifica, nel caso di specie, la mancata accettazione della nomina ad amministratore del ricorrente, il Tribunale stabiliva che la delibera dell'assemblea dei soci della srl con la quale se ne decideva la nomina, seppure valida, non aveva **mai prodotto alcun effetto**.

Quanto alla successiva delibera del CdA, la decisione in commento sottolinea, quale premessa, come la disciplina in tema di impugnabilità delle deliberazioni del CdA, dettata per le spa dall'art. 2388 c.c., **si applichi alle srl** sia in via analogica, a fronte della lacuna della disciplina dettata per l'organo amministrativo di tali società, sia in applicazione di un principio generale di sindacabilità della legittimità delle decisioni del CdA di società di capitali, sia in virtù dell'estensione alle srl dell'applicazione dell'art. 2381 c.c. ad opera dell'art. 377 comma 5 del DLgs. 14/2019 (Codice della crisi).

L'art. 2388 c.c. non distingue fra ipotesi di annullabilità e di nullità delle delibere del CdA ai fini della disciplina applicabile, limitandosi, al comma 4, a stabilire che possono essere impugnate le deliberazioni che non siano state prese in conformità alla legge o allo statuto.

Nel caso di specie, l'oggetto della delibera del CdA è da ritenere **giuridicamente impossibile**, mancandone il suo presupposto fondamentale: essa, infatti, attiene alla nomina ad amministratore delegato di un soggetto senza che questo abbia preventivamente assunto la qualifica di amministratore della società, stante l'assenza della sua accettazione.

L'oggetto di una simile delibera, come detto, risulta giuridicamente impossibile; e ciò porta alla sua **nullità** in forza dell'art. 1418 comma 2 c.c., ai sensi del quale produce la nullità del contratto, tra l'altro, la mancanza nell'oggetto dei requisiti di cui all'art. 1346 c.c., dove si legge che l'oggetto del contratto deve essere **possibile**.

Il Tribunale di Milano, quindi, aderisce a quella ricostruzione che, pur in assenza di riferimenti alle deliberazioni nulle, nell'ambito dell'art. 2388 c.c., ne ammette comunque l'impugnazione, in tali ipotesi, applicando analogicamente l'art. 2379 comma 1 c.c. (e, per le srl, l'art. 2479-*ter* comma 3 c.c.).

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - CON LA RISERVATA A SOLVENTI S.R.L.

# L'Agente della riscossione deve sempre provare la notifica della cartella

La conservazione degli atti si amplia nel caso di mancata riscossione per più di cinque anni

/ Giorgio INFRANCA e Pietro SEMERARO

A fronte della contestazione del contribuente in ordine alla corretta notifica di una cartella di pagamento spetta all'Agenzia delle Entrate-Riscossione dimostrare in giudizio l'avvenuta notificazione, senza potersi considerare esentata dalla prova in questione invocando il dettato dell'art. 26 comma 4 DPR 602/73, secondo il quale la copia della cartella notificata o della matrice deve essere conservata dall'agente della riscossione per **cinque anni**; le regole in tema di obblighi di conservazione ai fini amministrativi e organizzativi, infatti, non possono imporre una deroga ai principi generali in tema di onere probatorio.

In più, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione è tenuta, in caso di contestazione del contribuente sulla **non conformità** fra l'originale notificato e la copia fotostatica presentata in giudizio dall'Amministrazione, a prendere specifica posizione sul punto, pena l'accoglimento dell'eccezione di parte ricorrente.

Sono questi i principi che si desumono dalla lettura di una recente sentenza della C.T. Prov. di Reggio Emilia (sentenza n. 84/2/2020 del 10 marzo 2020), in tema di onere della prova nei giudizi avverso l'agente della riscossione.

Il caso prende le mosse dalla contestazione avanzata da una contribuente che, tramite alcuni estratti di ruolo, si avvedeva di essere debitrice verso il Fisco per oltre 14 milioni di euro. Dalla lettura della sentenza pare emergere che la contribuente abbia direttamente impugnato le cartelle di pagamento (sebbene asseritamente notificate nel 2004 e nel 2005), lamentandone l'**inesistenza**, in ragione del difetto di notifica, oltre che la prescrizione delle somme ivi richieste, essendo ormai trascorsi ben oltre dieci anni dalla data in cui risulterebbero essere state notificate.

A fronte della contestazione in parola, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione ha controdedotto di non dover produrre in giudizio prova dell'avvenuta notificazione, in ragione del disposto dell'art. 26, comma 4 del DPR 602/73, a mente del quale "L'esattore deve conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento ed ha l'obbligo di farne esibizione su richiesta del contribuente o dell'amministrazione"; termine quinquennale abbondantemente spirato nel caso di specie.

L'Amministrazione, comunque, ha anche ritenuto che la doglianza sollevata dalla contribuente vada rigettata in ragione dell'avvenuta notifica, successivamente alle cartelle, di **altri atti cautelari ed esecutivi**, quali pignoramenti presso terzi e intimazioni di pagamento, prodotti in giudizio in copia fotostatica, di cui, la ricorrente, ha contestato, con memoria, la conformità all'originale.

In ragione delle posizioni delle parti, brevemente riassunte, la Commissione tributaria provinciale ha ritenuto di dover accogliere integralmente il ricorso, sostenendo, anzitutto, che l'obbligo quinquennale di conservazione della cartella notificata non possa determinare, di converso, un'esenzione dall'**onore della prova** da parte dell'agente della riscossione, dovendosi, in ogni caso, rispettare i principi generali in materia di ripartizione dell'onere probatorio (*cfr.* Cass. 8 aprile 2016 n. 6887).

Inoltre, ricordano i giudici emiliani, la circostanza che, in generale, il DPR 602/73 obblighi l'esattore a conservare per cinque anni copia delle cartelle notificate o della matrice, deve essere comunque coordinato con i principi generali in tema di diligenza e buona amministrazione (mutuabili dall'art. 97 Cost.), per cui, in caso di mancata riscossione che si protragga **per più di cinque anni**, l'Amministrazione ha l'obbligo di conservare le cartelle, al fine di poter efficacemente procedere alla riscossione (*cfr.* Cons. Stato n. 5410/2015).

In ragione di tali principi, quindi, si è ritenuto non adempiuto l'onere probatorio in capo all'Agenzia, con conseguente accoglimento del motivo di ricorso.

## Rispettati i principi generali in tema di onere probatorio

Con riferimento, invece, alla produzione in giudizio da parte dell'Agenzia della copia fotostatica degli atti successivi alle cartelle, la cui conformità a originale è stata contestata dalla contribuente, del pari i giudici ritengono di dover accogliere le doglianze.

Infatti, si legge in sentenza che, a fronte della specifica contestazione della ricorrente in ordine alla **non conformità all'originale** delle copie fotostatiche, l'Amministrazione avrebbe dovuto prendere specificamente posizione sul punto, in ciò mutuando il principio espresso dalla giurisprudenza in tema di produzione da parte del contribuente di documenti in copia fotostatica, in relazione ai quali, se l'Amministrazione contesta la conformità all'originale, il giudice deve ordinare la produzione (dell'originale) in giudizio.

In assenza di una presa di posizione dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione, secondo la Provinciale, in conformità al generale **principio di non contestazione**, mutuabile anche dall'art. 23, comma 3 del DLgs. 546/92, al giudice non resta che accogliere il ricorso.

EUTEKNE - HIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A SOLVENTI S.R.L.

# Le banche ci trattano da “scribacchini”

Gentile Redazione,
in relazione alle diverse misure agevolative volte ad assicurare la liquidità alle imprese nostre clienti, previste dal decreto Liquidità e dalle varie misure Regionali, stiamo assistendo all’ennesimo **maltrattamento** della categoria e questa volta da parte di alcuni istituti di credito.
Anche chi, in nome della decantata specializzazione, non si è mai dedicato alla finanza agevolata, in questo periodo si sta imbattendo nella compilazione di allegati 4, 4-*bis*, domande di erogazione, allegati A, B,C, etc. E tutto ciò per la **dedizione** che ci mettiamo nell’assistere e non lasciare soli i nostri clienti in questo periodo di emergenza. Tutto questo sta succedendo per le **carenze** e le inefficienze di alcune banche, evidentemente poco organizzate e strutturate, che non si fanno problemi a girarci via mail moduli da riempire i cui dati sono desumibili per il 90 % da una visura camerale aggiornata; trattandoci da veri “scribacchini”.
Altro che “bacchettata” da parte di Bankitalia per i ritardi o manleva di **responsabilità**: meriterebbero ben altro e la nostra categoria un premio per l’impegno e la pazienza; premio che naturalmente non sarà riconosciuto da nessuno.

**Ciro Fornaro**
*Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Taranto*

EUTEKNE - HIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A SOLVENTI S.R.L.

# Bonus vacanze solo in formato digitale

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato sul proprio sito la pagina dedicata al "**bonus vacanze**", il contributo fino a 500 euro per soggiorni in alberghi, campeggi, villaggi turistici, agriturismi e bed & breakfast in Italia istituito dall'art. 176 del decreto "Rilancio".

L'agevolazione può essere richiesta e sarà erogata esclusivamente in forma digitale. Per ottenerla è necessario che un componente del nucleo familiare sia in possesso di un'identità digitale SPID (Sistema Pubblico di Identità Digitale) o CIE 3.0 (Carta d'Identita Elettonica). L'Agenzia afferma che presto saranno fornite indicazioni precise sull'**app** a cui accedere per usufruirne e che non si dovrà stampare nulla, poiché sarà sufficiente mostrare il bonus all'albergatore al momento del pagamento della struttura.

Si ricorda che possono ottenere il bonus i nuclei familiari con ISEE fino a 40.000 euro (si veda "Bonus vacanze solo con ISEE fino a 40.000 euro" del 4 giugno 2020). Per il calcolo dell'ISEE è necessaria la dichiarazione sostitutiva unica (DSU), che contiene i dati anagrafici, reddituali e patrimoniali di un nucleo familiare e ha validità dal momento della presentazione e fino al 31 dicembre successivo.

Il bonus può essere richiesto e speso dal 1° luglio al 31 dicembre e il suo importo dipende dalla **numerosità** del nucleo familiare (500 euro per tre o più persone, 300 euro per due persone e 150 euro per una persona). Al momento della richiesta del bonus si dovranno inserire le credenziali SPID di un componente del nucleo familiare e successivamente fornire l'ISEE.

La struttura turistico-ricettiva, invece, fino al momento della riscossione del bonus dovrà solo far sapere al cliente che aderirà all'iniziativa. Lo sconto applicato al turista tramite il bonus vacanze sarà poi rimborsato sotto forma di credito d'imposta utilizzabile, senza limiti di importo, in compensazione mediante il **modello F24**, ovvero cedibile anche a istituti di credito.

Si attende ora il provvedimento dell'Agenzia.

EUTEKNE - FIM PUBBLICAZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A SOLE FINI D.L.L.



Direttore Editoriale
Michela DAMASCO

EUTEKNE.INFO È UNA TESTATA REGISTRATA AL TRIBUNALE DI TORINO REG. N. 2/2010 DELL'8 FEBBRAIO 2010 Copyright 2020 © EUTEKNE SpA - Via San Pio V 27 - 10125 TORINO