EUTEKNE!NFO
IL QUOTIDIANO DEL COMMERCIALISTA

IL NUOVO MASTER 20-21 INIZIA ORA!
Offerta valida fino al 7 luglio 2020
Preiscriviti subito, per te un prezzo speciale e la formula "sempre aggiornati" inclusa: 12 webinar gratuiti da maggio a ottobre 2020.
SCOPRI DI PIÙ

Mercoledì 3 giugno 2020

IL CASO DEL GIORNO

Non imponibile IVA l'attività di "security" nei porti

/ Emanuele GRECO

Rientra tra le prestazioni di servizi non imponibili ai fini IVA l'attività di "port security", in quanto attività obbligatoria diretta a garantire il corretto e sicuro funzionamento degli impianti portuali.
Alla fattispecie si applica l'art. 9 comma 1 n. 6 del DPR [...]

PAGINA 2

IL PUNTO
FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Nuovi impatriati con tassazione sul 30% del reddito

/ Gianluca ODETTO

L'agevolazione prevista dall'art. 16 del DLgs. 147/2015 per i lavoratori impatriati, pur se semplificata in modo significativo dall'art. 5 del DL 34/2019, presenta tuttora alcune **zone d'ombra** abbastanza sensibili.
La prima di esse è legata al c.d. "Fondo controesodo". Si [...]

PAGINA 11

FISCO

Con il nuovo limite per le compensazioni richiesta di rimborso revocabile

Possibile variare la destinazione del credito IVA relativo al 2019 e al primo trimestre 2020

/ Mirco GAZZERA

Per l'anno 2020, l'art. 147 del DL 34/2020 ha aumentato da 700.000 a **1 milione** di euro il limite massimo dei crediti di imposta e contributivi compensabili tramite il modello F24 ovvero rimborsabili con la procedura "semplificata" ai soggetti intestatari di conto fiscale (art. 34 comma 1 della L. 388/2000).
Come precisato nella relazione illustrativa del decreto "Rilancio", la misura è finalizzata a incrementare la liquidità delle imprese, favorendo lo **smobilizzo** dei predetti crediti mediante l'istituto della compensazione di cui all'art. 17 del DLgs. 241/97.
Seppure temporaneamente, pertanto, la citata soglia è stata innalzata all'importo stabilito per i subappaltatori che abbiano registrato, nell'anno precedente, un volume d'affari costituito per almeno l'80% da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto (art. 35 comma 6-*ter* del DL 223/2006).
Si ricorda, inoltre, che il limite dovrebbe essere applicato in una logica "**di cassa**", dunque, con riguardo alle compensazioni nel modello F24 effettuate nell'anno solare, a prescindere dal periodo in cui matura il credito.
In senso contrario, però, si è espressa C.T. Reg. Torino n. 49/10/11 (si veda il capitolo "Incremento del limite annuo di compensazione" presente nello Speciale «Novità del decreto "Rilancio"»).
La novità in esame può incidere anche sulle scelte dei soggetti passivi in ordine alla destinazione del credito IVA. Sulla base dei chiarimenti forniti in passato dalla prassi amministrativa, comunque, sembra possibile modificare anche le decisioni prese in relazione al credito IVA maturato nell'anno 2019 e nel 1° trimestre 2020.
A titolo esemplificativo, si pensi a un soggetto passivo che ha già presentato la dichiarazione per l'anno 2019 destinando il **credito IVA**:
- in compensazione "orizzontale", per un ammontare che teneva conto del previgente limite di 700.000 euro;
- a rimborso, per la [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Superbonus al 110% per tutte le ville con interventi antisismici

La deroga del decreto liquidità non esonera dalla valutazione della continuità

Regole di governance da monitorare

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Liti sul contributo a fondo perduto a rischio incostituzionalità

/ Alfio CISSELLO e Alessandro COTTO

In aggiunta alle forti perplessità legate all'esclusione dei professionisti individuali dal contributo a fondo perduto, la formulazione dell'art. 25 del DL 34/2020 risulta [...]

PAGINA 4

Non imponibile IVA l'attività di "security" nei porti

Il servizio rientra tra quelli agevolabili in quanto riflette il funzionamento e la manutenzione degli impianti portuali

/ Emanuele GRECO

Rientra tra le prestazioni di servizi non imponibili ai fini IVA l'attività di "port security", in quanto attività obbligatoria diretta a garantire il corretto e sicuro funzionamento degli impianti portuali.

Alla fattispecie si applica l'art. 9 comma 1 n. 6 del DPR 633/72 che qualifica come non imponibili i servizi prestati nei porti, nonché l'art. 3 comma 13 del DL 90/90, il quale ulteriormente specifica che, tra gli altri, vi rientrano i servizi riflettenti direttamente il **funzionamento** e la manutenzione **degli impianti**.

Tali principi sono stati affermati dalla C.T. Reg. Friuli Venezia Giulia, con sentenza n. 229 del 20 dicembre 2019.

Il caso di specie, esaminato dai giudici, aveva ad oggetto prestazioni di **servizi di vigilanza** all'interno del Porto di Trieste, che, secondo la società coinvolta, sono da valutare in stretta e diretta correlazione con il funzionamento del terminal e con i traffici internazionali, evidenziando che, ove tale funzione non venisse svolta, i terminalisti potrebbero subire sanzioni amministrative pecuniarie, nonché la revoca dell'autorizzazione all'attività determinando di fatto il blocco del terminal.

I giudici confermano la suddetta impostazione, evidenziando che i servizi di vigilanza, nel caso di specie, sono perfettamente in linea con le finalità di controllo della sicurezza dell'area portuale così come delineate dalla direttiva 2005/65/Ce, la quale prevede che l'attività di security sia garantita per tutta l'area e per tutta l'attività portuale.

Nella pronuncia viene osservato che i porti, spesso situati in prossimità delle città, assumono un **ruolo essenziale** nel sistema logistico di trasporto, in quanto consentono il collegamento fra le rotte marittime e terrestri del commercio e del traffico passeggeri.

Dal che discende, con evidenza, la necessità di salvaguardare la sicurezza del porto, in quanto potenziale obiettivo di attività illecite, se non addirittura di azioni terroristiche, organizzando un sistema di **protezione efficace**, fattore importante anche per la crescita e incremento del volume di merci e passeggeri (la maggiore sicurezza di un porto è un fattore di elezione rispetto ad altri porti).

La menzionata direttiva 2005/65/Ue ha contribuito ad ampliare l'ambito applicativo dei servizi di "security portuale" emanando una serie di prescrizioni che coinvolgono l'intero sistema di approdo di navi, nonché la movimentazione delle persone e delle merci, in particolare prevedendo controlli più accurati e selettivi per gli accessi ai terminal.

Tale procedura presuppone l'applicazione di strumenti di **valutazione del rischio** e di **pianificazione** dei piani di sicurezza in un'area molto estesa e complessa, caratterizzata da spazi comuni, aree di transito e viabilità, depositi, parcheggi, sosta di container sia vuoti che pieni.

Proprio in ragione delle disposizioni previste dalla regolamentazione di settore, nel quadro della direttiva 2005/65/Ce, un'attività come quella di vigilanza in ambito portuale è da considerarsi **obbligatoria** a tutti gli effetti, in quanto diretta a garantire il corretto e sicuro funzionamento degli impianti portuali, anche in assenza di navi ormeggiate.

Servizi prescritti dalla normativa comunitaria di settore

Lo dimostra anche il fatto che i porti, in aderenza con la normativa comunitaria e nazionale, devono potere operare in condizioni di sicurezza attraverso l'adozione di misure previste in **specifici piani**, quali il Programma nazionale di sicurezza marittima contro eventuali azioni internazionali (PNSM) e il Piano di sicurezza (PFSP), diretti a prevenire l'ingresso negli impianti portuali di persone non autorizzate, nonché a prevenire ogni azione illecita atta a proteggere tutta l'area portuale e le navi presenti.

È, dunque, essenziale che l'attività di security sia mantenuta per tutto il tempo di sosta della nave e persino in assenza di navi, in quanto il terminalista deve potere garantire un adeguato sistema di sicurezza e una continuità operativa del terminale, prevenendo qualsiasi attività illecita.

In ragione delle diverse argomentazioni offerte dai giudici, ricorrendone tutte le caratteristiche, si conclude per l'inclusione dei servizi di "port security" nel novero dei servizi prestati nei porti che "riflettono **direttamente** il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto" (art. 3 comma 13 del DL 90/90), con conseguente applicabilità del regime di non imponibilità IVA (art. 9 comma 1 n. 6 del DPR 633/72).

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - USO IN ESCLUSIVA A SOLVENTIS S.R.L.

Con il nuovo limite per le compensazioni richiesta di rimborso revocabile

Possibile variare la destinazione del credito IVA relativo al 2019 e al primo trimestre 2020

/ Mirco GAZZERA

Per l'anno 2020, l'art. 147 del DL 34/2020 ha aumentato da 700.000 a **1 milione** di euro il limite massimo dei crediti di imposta e contributivi compensabili tramite il modello F24 ovvero rimborsabili con la procedura "semplificata" ai soggetti intestatari di conto fiscale (art. 34 comma 1 della L. 388/2000).

Come precisato nella relazione illustrativa del decreto "Rilancio", la misura è finalizzata a incrementare la liquidità delle imprese, favorendo lo **smobilizzo** dei predetti crediti mediante l'istituto della compensazione di cui all'art. 17 del DLgs. 241/97.

Seppure temporaneamente, pertanto, la citata soglia è stata innalzata all'importo stabilito per i subappaltatori che abbiano registrato, nell'anno precedente, un volume d'affari costituito per almeno l'80% da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto (art. 35 comma 6-*ter* del DL 223/2006).

Si ricorda, inoltre, che il limite dovrebbe essere applicato in una logica "**di cassa**", dunque, con riguardo alle compensazioni nel modello F24 effettuate nell'anno solare, a prescindere dal periodo in cui matura il credito. In senso contrario, però, si è espressa C.T. Reg. Torino n. 49/10/11 (si veda il capitolo "Incremento del limite annuo di compensazione" presente nello Speciale «Novità del decreto "Rilancio"»).

La novità in esame può incidere anche sulle scelte dei soggetti passivi in ordine alla destinazione del credito IVA. Sulla base dei chiarimenti forniti in passato dalla prassi amministrativa, comunque, sembra possibile modificare anche le decisioni prese in relazione al credito IVA maturato nell'anno 2019 e nel 1° trimestre 2020.

A titolo esemplificativo, si pensi a un soggetto passivo che ha già presentato la dichiarazione per l'anno 2019 destinando il **credito IVA**:

- in compensazione "orizzontale", per un ammontare che teneva conto del previgente limite di 700.000 euro;
- a rimborso, per la restante parte.

Se il soggetto passivo intende incrementare l'importo da utilizzare in compensazione nel **modello F24**, appare possibile presentare una dichiarazione integrativa. Qualora l'invio avvenga entro il 30 giugno 2020, si dovrebbe trattare, in realtà, di una dichiarazione qualificabile come "correttiva nei termini", vista la sospensione degli adempimenti tributari prevista dall'art. 62 commi 1 e 6 del DL 18/2020.

La possibilità di **revocare** (in tutto o in parte) la richiesta di rimborso IVA per utilizzare il credito in compensazione è stata ammessa, infatti, dalla circ. Agenzia delle Entrate n. 35/2015 (§ 1). A tale fine, come anticipato, occorre inviare una dichiarazione integrativa non oltre i termini per l'accertamento stabiliti dall'art. 57 del DPR 633/72, ossia entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (art. 8 comma 6-*bis* del DPR 322/98). Questo se si considera il termine attualmente vigente per presentare una dichiarazione IVA integrativa "a favore", più esteso rispetto a quello previsto all'epoca dell'emanazione della circolare (si veda "Ultimi giorni per evitare l'omessa dichiarazione IVA" del 26 luglio 2019). È necessario verificare, però, che non sia già stato disposto il rimborso.

Modificabile anche la scelta espressa nel modello TR

La possibilità di variare la destinazione vale anche per il credito maturato nel 1° trimestre 2020 indicato nel **modello TR**, se quest'ultimo è già stato presentato nonostante la predetta sospensione degli adempimenti tributari.

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate (es. ris. n. 82/2018; ris. n. 99/2014 e circ. n. 35/2015), infatti, il soggetto passivo esprime la propria volontà in ordine all'utilizzo del **credito IVA trimestrale** con la presentazione del modello TR, fermo restando la possibilità di rettificare tale scelta:

- sia prima della scadenza dei termini per la presentazione del modello (di regola, l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento), attraverso una nuova istanza ove barrare nel frontespizio la casella "Correttiva nei termini";
- sia una volta decorsi i predetti termini, tramite la presentazione di un nuovo modello TR, a condizione che l'invio avvenga entro la data di effettiva presentazione della dichiarazione IVA e che l'ufficio non abbia già validato la disposizione di pagamento, in caso di modifica di utilizzo del credito da rimborso a compensazione.

EUTEKNE - VIETATA LA RIPRODUZIONE

Liti sul contributo a fondo perduto a rischio incostituzionalità

Il contributo non sembra avere natura fiscale, ma la giurisdizione è quella tributaria

/ Alfio CISSELLO e Alessandro COTTO

In aggiunta alle forti perplessità legate all'esclusione dei professionisti individuali dal contributo a fondo perduto, la formulazione dell'art. 25 del DL 34/2020 risulta discutibile anche con riferimento alla tematica della giurisdizione.

Ricordiamo che la richiamata disposizione ha previsto l'erogazione di un contributo per imprese (anche agricole) e professionisti in presenza di un calo del **fatturato/corrispettivi**, che verrà erogato previa presentazione di istanza telematica all'Agenzia delle Entrate.

In sintesi, il contributo spetta a condizione che:

- i ricavi/compensi non siano superiori a **5 milioni di euro** nel 2019 (soggetti "solari");
- l'ammontare del fatturato/corrispettivi di aprile 2020 sia inferiore ai 2/3 rispetto a quello di aprile 2019.

Per l'attività di controllo dei dati dichiarati ai fini dell'ottenimento del contributo si applicano gli artt. 31 e seguenti del DPR 600/73.

Ai fini del recupero, lo strumento è quello dell'avviso di recupero del credito d'imposta, con iscrizione delle somme nei **ruoli straordinari**, in quanto viene richiamato l'art. 27 comma 16 del DL 185/2008.

In ogni caso, sono irrogate le sanzioni per indebita compensazione di crediti inesistenti, dal 100% al 200% del contributo indebitamente percepito.

Relativamente alla fase processuale, l'art. 25 comma 12 ultimo periodo, espressamente, afferma che si applica il DLgs. 546/92.

Il legislatore, per quanto riguarda le fasi di controllo, sanzionatoria e contenziosa, tratta il contributo come se fosse un'entrata tributaria.

Tuttavia, esaminando la struttura del contributo stesso, è quantomeno **dubbio** che abbia natura fiscale.

Si tratta di un contributo strumentale a ristorare parzialmente i soggetti che, a causa dell'emergenza epidemiologica e delle connesse chiusure coatte delle attività, hanno subito **danni economici**.

Se si afferma che il contributo non ha natura fiscale, ci sono fondati motivi per mettere in discussione la legittimità costituzionale dell'art. 25 del DL 34/2020, nella parte in cui attribuisce le liti alla giurisdizione tributaria, essendo a questi fini indifferente che la gestione delle stesse sia attribuita all'Agenzia delle Entrate.

Giova al riguardo rammentare come, mediante la sentenza 14 maggio 2008 n. 130, la Corte Costituzionale abbia dichiarato l'illegittimità dell'art. 2 del DLgs. 546/92 ove (nel testo vigente *ratione temporis*) nella parte in cui devolve(va) alla giurisdizione tributaria le liti inerenti le sanzioni amministrative **comunque irrogate** da uffici finanziari, anche laddove conseguissero a violazioni di natura non tributaria.

Il fondamento di ciò risiede nel fatto che ampliare la giurisdizione tributaria a questioni non fiscali, nonostante connesse indirettamente al gettito (come per le sanzioni sul lavoro nero, un tempo irrogate dalle Entrate), finisce con il violare l'art. 102 della Costituzione, che vieta l'istituzione di **giudici speciali** diversi da quelli espressamente nominati in Costituzione.

Tanto premesso, si potrebbe sostenere che ci si trova di fronte ad un istituto giuridico nuovo, che si differenzia rispetto ai consueti contributi che vengono erogati alle imprese, ad esempio in forza di determinate **leggi regionali**.

La giurisdizione tributaria riguarda "tributi di ogni genere e specie", e, quando si tratta di crediti d'imposta o di deduzioni che hanno diretta incidenza sull'imposta, non ci sono dubbi per dubitare della **costituzionalità** della giurisdizione tributaria.

Irrilevante il soggetto che irroga la sanzione

Vista l'emergenza epidemiologica, l'erogazione diretta del contributo è forse stata ritenuta un efficiente **surrogato** del credito d'imposta e/o della deduzione: il credito d'imposta, ad esempio, per essere utilizzato presuppone l'esistenza di debiti tributari da assolvere, e questi debiti ben possono non esserci.

L'erogazione del contributo, basata su dati che attengono, in qualche modo, alla **materia fiscale** (esempio ricavi, fatturato), consente invece alle imprese ed ai professionisti di ottenere una immediata liquidità.

Se si intendesse il contributo come un sostituto del credito d'imposta esso potrebbe anche avere natura fiscale, in armonia con l'art. 102 della Costituzione.

Occorre però evidenziare che, secondo accreditata dottrina, non ci può essere agevolazione senza tributo: detto diversamente, l'agevolazione fiscale dovrebbe, necessariamente, innestarsi all'interno della disciplina di un tributo.

Quanto esposto, di conseguenza, dovrebbe indurre ad affermare che il contributo a fondo perduto **non** abbia natura **fiscale**, con tutto ciò che ne consegue sul versante costituzionale.

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

Superbonus al 110% per tutte le ville con interventi antisismici

In caso di edifici unifamiliari diversi dall'abitazione principale non si applica solo agli interventi di efficientamento energetico principali e subordinati

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Sulle **ville** che non costituiscono abitazione principale, superbonus al 110% escluso per gli interventi di efficientamento energetico, ma non per gli interventi di miglioramento antisismico che possono "trascinarsi dietro" anche quelli di installazione di impianti solari fotovoltaici e di sistemi di accumulo integrati in essi.

L'**ambito** di applicazione della disciplina del superbonus al 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, è strutturato in modo tale da potersi applicare esclusivamente in relazione a interventi agevolati che vengono effettuati su:

- edifici condominiali, anche a prevalente destinazione non abitativa (si veda "Bonus del 110% sulle parti comuni anche per imprese e professionisti" del 26 maggio 2020);
- singole unità immobiliari, ove siano realizzati dalle sole persone fisiche, compresi gli edifici unifamiliari.

Per quanto concerne gli edifici condominiali, gli interventi agevolati possono sempre beneficiare del 110% quando riguardano l'involucro e le parti comuni dell'edificio; quando invece riguardano **singole unità immobiliari**, possono beneficiare del 110% solo relativamente alle unità immobiliari possedute o detenute da persone fisiche "private" (ossia che li possiedono o detengono al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione).

Per quanto concerne gli **edifici unifamiliari**, gli interventi agevolati (compresi quelli di riqualificazione energetica e gli antisismici) possono sempre beneficiare del 110%, quando costituiscono l'immobile adibito ad **abitazione principale** della persona fisica "privata" che effettua l'intervento; quando invece l'edificio unifamiliare è diverso da quello adibito ad abitazione principale, il comma 10 dell'art. 119 del DL 34/2020 stabilisce che solamente "le disposizioni contenute nei commi da 1 a 3 non si applicano"; in altre parole, solamente per gli interventi di riqualificazione energetica il superbonus al 110% non si applica agli edifici unifamiliari non abitazione principale.

Quanto precede sembrerebbe implicare che, nel caso di edifici unifamiliari **diversi dall'abitazione principale** della persona fisica "privata" che effettua l'intervento, la versione "super" al 110% del bonus non si applica limitatamente agli interventi di **efficientamento energetico** "principali" (comma 1) e "subordinati" (comma 2), mentre resta applicabile sugli eventuali interventi di miglioramento antisismico (comma 4).

L'inapplicabilità delle "disposizioni contenute nei commi da 1 a 3" sugli edifici unifamiliari diversi dall'abitazione principale dovrebbe anche trascinarsi dietro l'inapplicabilità del bonus nella versione "super" al 110% anche con riguardo agli interventi di installazione di impianti solati fotovoltaici e di sistemi di accumulo integrati in essi (commi 5 e 6 dell'art. 19) e agli interventi di installazione di infrastrutture per la **ricarica** di veicoli elettrici negli edifici (comma 8 dell'art. 119).

Sul punto, va però sottolineato che, mentre gli interventi di installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici trovano il loro necessario presupposto di superbonus al 110% esclusivamente nell'effettuazione degli interventi "principali" di efficientamento energetico, di cui al comma 1 dell'art. 119, gli interventi di installazione di **impianti solari** fotovoltaici e di sistemi di accumulo integrati in essi trovano il loro necessario presupposto di superbonus al 110% anche nell'effettuazione degli interventi di miglioramento antisismico, di cui al comma 4 dell'art. 119.

Pare dunque corretto ritenere che, sugli edifici unifamiliari diversi da quelli adibiti ad abitazione principale, possano fruire del superbonus al 110% i seguenti interventi agevolati effettuati da **persone fisiche** "private":

- gli interventi di miglioramento antisismico, di cui al comma 4 dell'art. 119 del DL 34/2020;
- e, ove effettuati congiuntamente a quelli di cui al punto precedente, gli interventi di installazione di impianti solari fotovoltaici e di sistemi di accumulo integrati in essi, di cui ai commi 5 e 6 dell'art. 119 del DL 34/2020.

Resta invece dubbia l'applicabilità del superbonus al 110% sugli interventi di installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici, di cui al comma 8 dell'art. 119 del DL 34/2020, anche se l'inapplicabilità dei commi da 1 a 3, sancita dal comma 10, potrebbe essere letta nel senso che il 110% non trova applicazione sugli interventi "principali" di efficientamento energetico, ma, ove questi ultimi vengano effettuati, il 110% può trovare applicazione sugli interventi di installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici eseguiti **congiuntamente** ad essi, in quanto il comma 10 dell'art. 119 non prevede la disapplicazione del comma 8.

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

La deroga del decreto liquidità non esonera dalla valutazione della continuità

Nei bilanci 2019 possibile avvalersi della deroga se sussiste la prospettiva della continuità aziendale sulla base delle informazioni al 31 dicembre 2019

/ Silvia LATORRACA

Il Ddl. di conversione del DL 23/2020 (c.d. decreto "liquidità"), approvato dalla Camera il 27 maggio 2020, è atteso nell'Aula del Senato per oggi, 3 giugno.

Nel corso dell'iter di conversione, **non sono state apportate** modifiche sostanziali all'art. 7 del DL 23/2020, che prevede una facoltà di deroga alle disposizioni relative alla prospettiva della continuità aziendale, al ricorrere di determinate condizioni.

Il testo è stato, infatti, modificato soltanto inserendo gli estremi della L. 27/2020, di conversione del DL 18/2020 (c.d. "Cura Italia").

Ancorché il dato letterale della norma abbia sollevato, al momento della sua emanazione, numerosi **dubbi interpretativi**, tanto che in dottrina era stata auspicata una sua modifica in sede di conversione in legge del decreto, la lettura della Relazione illustrativa e gli interventi delle organizzazioni di categoria che si sono susseguiti nel tempo hanno contribuito al consolidarsi di una interpretazione condivisa della norma.

Nel dettaglio, l'art. 7 del DL 23/2020 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 (conv. L. 27/2020);
- il criterio di valutazione deve essere specificamente **illustrato nella Nota integrativa** anche mediante il richiamo alle risultanze del bilancio precedente;
- la disposizione in esame si applica anche ai bilanci chiusi entro il 23 febbraio 2020 e non ancora approvati.

Va da sé che le maggiori problematiche si sono poste in relazione ai **bilanci "solari" 2019**, sia per la laconicità del dato testuale, sia perché la relativa approvazione costituisce l'adempimento maggiormente immediato dal punto di vista temporale, anche ove le imprese si avvalgano della possibilità, concessa dall'art. 106 del DL 18/2020 convertito, di convocare l'assemblea per l'approvazione del bilancio 2019 nel termine di 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio (ovvero entro il prossimo 28 giugno), anche in deroga a quanto previsto dagli artt. 2364 comma 2 c.c. (per le spa e le sapa) e 2478-*bis* comma 2 c.c. (per le srl) o alle diverse disposizioni statutarie (che potrebbero non prevedere la possibilità del rinvio del termine).

Pare utile evidenziare che il DL 23/2020 **non esonera dalla valutazione** prospettica della 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 (così come richiesto dal documento OIC 11), ma cambiano le informazioni che devono essere considerate ai fini di tale valutazione.

Al riguardo, in dottrina sono state prospettate diverse soluzioni (si veda il caso Assonime n. 5/2020).

Secondo un primo orientamento, anche per i bilanci 2019 (così come per i bilanci 2020), la valutazione delle voci nella prospettiva della continuazione dell'attività può essere operata se tale presupposto sussisteva **nell'ultimo bilancio** di esercizio chiuso in data antecedente e, cioè, nel bilancio al 31 dicembre 2018.

Secondo un altro orientamento, ai fini del giudizio sulla continuità aziendale nel bilancio 2019, bisognerebbe tenere conto solo dei fatti rilevanti disponibili fino **alla data di chiusura dell'esercizio**.

Una variante di questa impostazione prevede che la valutazione sulla continuità, nel bilancio 2019, debba essere effettuata prendendo a riferimento i dati rendicontati nello stesso e la sola frazione dell'esercizio 2020 che si chiude **al 23 febbraio 2020**. Bisognerebbe, cioè, valutare se, senza considerare gli effetti conseguenti alla diffusione del virus, l'impresa sarebbe stata in continuità aziendale.

Il documento interpretativo OIC 6 (approvato nella versione definitiva il 4 maggio 2020 con modifiche minimali rispetto al testo pubblicato in bozza, ma non ancora reso disponibile) sembra aver posto fine a tali incertezze interpretative precisando che, nei bilanci 2019 non ancora approvati al 23 febbraio 2020, la società può avvalersi della deroga se, sulla base delle informazioni disponibili alla data di chiusura dell'esercizio (che è **anteriore alla** diffusione della **pandemia**), non siano identificate incertezze oppure siano identificate significative incertezze sulla capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un arco temporale futuro, relativo a un periodo di almeno 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio.

Secondo l'OIC, non è, invece, possibile ricorrere alla deroga se, alla data di chiusura dell'esercizio, non vi erano ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, ma non si erano ancora accertate cause di scioglimento di cui all'art. 2484 c.c., oppure veniva accertata una delle cause di scioglimento.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - USO IN ESCLUSIVA A SOLVENTIS S.R.L.

Regole di governance da monitorare

Da valutare le performance e rivedere i piani per stimare le conseguenze delle decisioni sulle perdite dopo il 31 dicembre 2020

/ Marco PEZZETTA

Le società, in tempo di COVID, devono fare i conti con regole di *governance* recentemente innovate dal DLgs 14/2019 e temporaneamente modificate dalla legislazione emergenziale. L'entrata in vigore del Codice della crisi di impresa è stata rinviata al 1° settembre 2021 dal DL 23/2020 (il cui Ddl. di conversione è all'esame dell'Aula oggi in Senato). La modifica apportata, però, non ha inciso sulle disposizioni **già in vigore**.

Fra queste, il "nuovo" art. 2086 c.c. impone alle società di adottare **assetti** e strumenti capaci di identificare i c.d. *early warnings*, per prevenire la crisi o circoscriverne gli effetti alla fase reversibile. La norma si applica a tutte le società, anche a quelle di persone e alle srl di piccole dimensioni, molte delle quali interessate dalla modifica contestualmente apportata all'art. 2477 c.c., che impone la designazione di organo di controllo o di revisore se superato uno dei limiti ivi indicati. La decretazione d'emergenza delle ultime settimane ha (ulteriormente) prorogato l'obbligatorietà della nomina: vi deve provvedere l'assemblea di approvazione del bilancio 2019, la cui prima convocazione, *ex* art. 106 del DL 18/2020, può avere luogo entro giugno 2020.

Il DL 23/2020 ha previsto che dal 9 aprile al 31 dicembre: non si applicano gli artt. 2446 (commi 2 e 3), 2447, 2482-*bis* (commi 4, 5 e 6) e 2482-*ter* c.c.; **non** opera la causa di scioglimento *ex* art. 2484 comma 1 n. 4 c.c.

In primis, quindi, la normativa emergenziale sospende fino al 31 dicembre 2020 le disposizioni che obbligano a deliberare la riduzione del capitale per le perdite eccedenti un terzo del capitale sociale, **ferma la necessità di convocazione** dell'assemblea dei soci ai sensi dell'art. 2446 comma 1 c.c., la quale può soprassedere dall'adottare delibere sulla ricostituzione del capitale o dal decidere la trasformazione della società o il suo scioglimento anche qualora le perdite "qualificate" abbiano ridotto il capitale al di sotto del minimo legale.

Dato che l'obbligo in capo agli amministratori di rilevare tale fattispecie vige anche in corso d'esercizio, la sospensione in commento dovrebbe applicarsi a tutte le perdite di cui si ha rappresentazione in uno degli strumenti di monitoraggio adottati *ex* art. 2086 c.c. nel periodo dal 9 aprile al 31 dicembre 2020. Si tratterebbe delle perdite **dell'esercizio 2019** o di quelle **del 2020**, purché intercettate entro la fine dell'anno: la loro emersione nel 2021 imporrebbe, invece, all'assemblea di deliberare senza indugio coerentemente con i commi 2 e 3 dell'art. 2446 e con l'art. 2447 c.c., dato che anche l'operatività per la riduzione del capitale sociale sotto il minimo di legge è stata sospesa dal DL 23/2020 solo per l'anno in corso.

Tale sospensione, peraltro, parrebbe consentire di **non** applicare nel 2020 i commi 1 e 2 dell'art. 2486 c.c. (non espressamente sospesi).

Dato che la causa di scioglimento non opera, dovrebbe ritenersi consentito agli amministratori, fino a fine anno, gestire l'impresa con **pienezza** di poteri e di obiettivi, senza per questo assumere responsabilità solidali con la società rispetto alle perdite con capitale inferiore al minimo. Non mancano però fra i commentatori opinioni contrarie che trovano almeno indiretta conferma nel fatto che restano in vigore gli artt. 2393, 2393-*bis*, 2394 e 2476 c.c. in tema di responsabilità degli amministratori: in particolare colpisce il fatto che rimangano esposti gli amministratori per la responsabilità verso i creditori circa la conservazione del patrimonio sociale, recentemente estesa dal DLgs. 14/2019 alle srl proprio mediante modifica dell'art. 2476 c.c.

La fattispecie va valutata anche in relazione al caso di un successivo fallimento. Lo stesso DLgs. 14/2019, recependo un indirizzo giurisprudenziale, ha modificato l'art. 2486 c.c. e chiarito che il danno risarcibile si presume pari alla differenza tra il patrimonio netto alla data di apertura del fallimento e quello alla data in cui si è verificata una causa di scioglimento *ex* art. 2484 c.c. Se è vero che le perdite originate da COVID non saranno recuperate in pochi mesi, potrebbero esserci imprese in scioglimento al 1° settembre 2021 per una causa sorta quest'anno ma divenuta **effettiva** solo scaduta la sospensione disposta dal DL 23/2020.

In tale prospettiva diverrebbe essenziale la misurazione del patrimonio netto al 31 dicembre 2020 e, paradossalmente, quanto inferiore fosse quest'ultimo, tanto più contenuta risulterebbe la responsabilità patrimoniale degli amministratori. È lecito chiedersi, però, se la sospensione disposta dal DL 23/2020 in materia di causa di scioglimento da perdite possa **garantire** perfetta copertura agli atti di gestione del 2020 a fronte di una azione di responsabilità esercitata dal curatore *ex* art. 146 del RD 267/1942, la quale (*cfr.* Cass. n. 23452/2019) "cumula in sé le diverse azioni previste dagli artt. 2393 e 2394 c.c. a favore, rispettivamente, della società e dei creditori sociali".

Queste considerazioni dovrebbero indurre ad una certa **prudenza** e, quindi, indipendentemente dalla moratoria sugli effetti delle perdite sulla consistenza del capitale sociale, suggerire ad amministratori (e, per quanto di ragione, ai controllori) di misurare periodicamente le *performance* e rivedere coerentemente i piani, se non altro per stimare le conseguenze "inerziali" che le decisioni assunte in questi mesi potrebbero avere sulle perdite che emergeranno dopo il 31 dicembre 2020 quando la normativa emergenziale verrà meno.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - SOLO IN FORMATO DIGITALE

Sospensione delle sanzioni accessorie per professionisti e commercianti

La sospensione salta se la violazione avviene dopo il 19 maggio

/ Alice BOANO

L'art. 151 del DL 34/2020 ha sancito che, dall'8 marzo 2020 al 31 gennaio 2021 è sospeso il termine per la contestazione della sanzione nonché per l'esecuzione della sanzione accessoria di cui all'art. 12 del DLgs. 471/97.
Beneficiano del regime i soggetti passivi IVA che hanno commesso violazioni degli obblighi di emissione di scontrini, ricevute fiscali, certificazione dei corrispettivi o degli obblighi di regolarizzazione di acquisto di mezzi tecnici per le telecomunicazioni di cui all'art. 74, primo comma, lettera d) del DPR 633/72.
Accanto alla sanzione principale, pari al 100% dell'imposta relativa al singolo scontrino non emesso, la cui sanzione non può essere inferiore a 500 euro per infrazione (art. 6 commi 3 e 4 del DLgs. 471/97), l'art. 12 comma 2 del DLgs. 471/97 prevede infatti la **sanzione accessoria** della sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'esercizio dell'attività medesima per un periodo da tre giorni ad un mese.
Affinché la sospensione operi, occorre altresì che vi sia la contestazione, per effetto dell'art. 16 del DLgs. 472/97, nel corso di un quinquennio di **quattro distinte violazioni** dell'obbligo relativo al rilascio dello scontrino/ricevuta fiscale compiute in giorni diversi.
Laddove l'importo complessivo dei corrispettivi oggetto di contestazione ecceda la somma di 50.000 euro la sospensione è disposta per un periodo da un mese a sei mesi.
Analoga sanzione accessoria, che si traduce con la sospensione dall'albo o dall'ordine, è prevista in caso di violazione delle richiamate norme da parte dei **professionisti** iscritti ad Albi od Ordini professionali.
La sospensione viene notificata mediante provvedimento emesso dalla direzione regionale dell'Agenzia delle entrate competente.
L'esecuzione e la verifica dell'effettivo adempimento delle sospensioni è effettuata dall'Agenzia delle Entrate o dalla Guardia di Finanza (art. 12 comma 2-*ter* del DLgs. 471/97).
L'atto va notificato, a pena di decadenza, **entro 6 mesi** da quando è stata contestata la quarta violazione e, in deroga all'art. 19 comma 7 del DLgs. 472/97, è immediatamente esecutivo. Il menzionato termine, così come l'esecuzione del provvedimento, risultano sospesi dall'8 marzo 2020 al 31 gennaio 2021.
Si tratta di una disposizione di favore per i soggetti che, a causa delle disposizioni governative emanate negli scorsi mesi, sono stati costretti a chiudere le attività.
Il secondo comma 2 dell'art. 151 del DL 34/2020 dispone che il differimento del termine finale della sospensione (al 31 gennaio 2021) non si applica nei confronti di coloro che commettono, dopo l'entrata in vigore del decreto e, dunque, dopo il **19 maggio 2020**, anche solo una delle quattro distinte violazioni dell'art. 12 del DLgs. 471/97.
Come già accennato, l'art. 151 del DL 34/2020 si inserisce nella più ampia previsione dell'art. 67 comma 1 del DL 18/2020, recante la sospensione dall'8 marzo al 31 maggio 2020, tra gli altri, delle attività di controllo e accertamento da parte degli uffici degli enti impositori.

L'atto va notificato entro 6 mesi dalla quarta violazione

Con riferimento alle sanzioni **già notificate** prima del DL 34/2020, la circolare Agenzia Entrate 3.4.2020 n. 8 § 2.12 ha affermato che qualora l'esecuzione del provvedimento di sospensione si sia già concretizzata con l'apposizione del sigillo dell'organo procedente e con le sottoscrizioni del personale incaricato *ex* art. 12 comma 2-*quater* del DLgs. 471/97, la chiusura resta ferma.
Quanto disposto dall'art. 67 comma 1 del DL 18/2020, infatti, così come già chiarito nella circolare 23 marzo 2020 n. 6, "non sospende, né esclude, le attività degli Uffici, ma disciplina la sospensione dei termini relativi alle attività di controllo e di accertamento".
Resta da capire, tuttavia, se quanto indicato nella circolare risulti **compatibile** con l'art. 151 del DL 34/2020, che sospende non solo il termine per contestare la sanzione, ma anche l'esecuzione della sanzione stessa.

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

Applicabilità della disciplina IVA dei prestiti di personale con dubbi

Solo con la riformulazione dell'art. 8, comma 35 della L. 67/88 la sentenza comunitaria verrebbe a produrre pieni effetti nell'ordinamento interno

/ Massimo BOIDI

Il trattamento ai fini IVA del distacco/prestito del personale è tornato alla ribalta a seguito della recente sentenza della Corte di Giustizia Ue (sentenza dell'11 marzo 2020, causa C-94/19), la quale ha ritenuto che, quand'anche il distaccatario rimborsi al distaccante il puro costo, l'operazione, in ossequio al dettato della sesta direttiva Cee, deve essere comunque considerata prestazione di servizio **imponibile**, poiché la stessa è definibile "a titolo oneroso tutte le volte in cui, nel rapporto intercorrente tra prestatore e beneficiario, sia ravvisabile una relazione giuridica basata sullo scambio di prestazioni reciproche, in cui cioè si ravvisi un **nesso diretto** tra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto".

La fattispecie a livello nazionale è oggi disciplinata giuridicamente dall'art. 30 del DLgs. 276/2003, mentre a livello fiscale, dopo oscillanti interpretazioni, è intervenuto definitivamente l'art. 8, comma 35 della L. 67/88, stabilendo che "**non** sono da intendere **rilevanti** agli effetti IVA i prestiti o distacchi di personale a fronte dei quali è versato **solo il rimborso** del relativo costo".

A fronte pertanto del contrasto interpretativo fra disciplina nazionale e giurisprudenza comunitaria, Assonime è intervenuta con la circolare n. 8 del 19 maggio 2020, analizzando compiutamente la fattispecie, ritenendo non condivisibile la posizione assunta dai giudici comunitari, ma, soprattutto, chiedendosi quale tipo di **conseguenze** potrebbero derivare ai contribuenti italiani.

Principalmente Assonime rileva che "la sentenza della Corte di Giustizia solleva più di qualche **perplessità**, in quanto il concetto di reciproco condizionamento delle due prestazioni – concetto che è alla base delle argomentazioni della sentenza comunitaria – sembra corrispondere, sostanzialmente, al nostro comune concetto di sinallagma, cioè quella relazione che unisce due prestazioni, nelle quali l'una si rende dovuta in quanto è dovuta l'altra".

La rifusione quindi del puro costo alla parte che presta il personale e che sostiene per continuare a mantenere la sua posizione di datrice di lavoro non può costituire una remunerazione di un servizio, bensì la **richiesta** di rimanere **indenne** da tali costi, visto che gli interessi e gli scopi perseguiti con il prestito sono di natura prettamente organizzativa.

Tutto ciò detto, resta il problema degli **effetti** della sentenza comunitaria e il conseguente comportamento che i contribuenti italiani hanno adottato in passato e dovranno adottare in futuro.

Normalmente le sentenze della Corte di Giustizia hanno efficacia *ex tunc*, in quanto definiscono la portata delle norme comunitarie sin dalla loro entrata in vigore. La sentenza in questione tuttavia **non rimuove** un **ingiusto danno** subito dai soggetti interessati, per effetto di tributi ingiustamente incassati dagli Stati membri.

La sentenza della Corte Ue non rimuove un ingiusto danno

La stessa Corte Ue ha poi, in taluni casi, espressamente escluso l'applicazione retroattiva delle proprie decisioni per garantire il principio della certezza del diritto. Dall'altro verso, soprattutto per il passato, l'Amministrazione finanziaria italiana non potrebbe ora richiedere il versamento dell'IVA, in quanto lederebbe il principio generale del **legittimo affidamento** del contribuente, che ha fedelmente applicato i criteri impositivi stabiliti.

Tale principio è poi oggi pacificamente parte del nostro contesto normativo, pienamente recepito dall'art. 10 dello Statuto del contribuente, il quale stabilisce che i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede e che un contribuente non può essere sanzionato se si sia conformato a indicazioni contenute in atti della stessa Amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate.

Assonime giustamente conclude che, sulla base di quanto sopra, il legislatore tributario nazionale dovrebbe procedere a una **riformulazione** dell'art. 8, comma 35 della L. 67/88, perché solo in questo modo la sentenza comunitaria verrebbe a produrre pieni effetti nell'ordinamento interno, considerando allo stesso tempo legittimi tutti i comportamenti tenuti in precedenza.

È certo che per permettere ai contribuenti italiani di agire in un ambito di maggiore certezza l'Amministrazione finanziaria dovrebbe **al più presto** far conoscere il proprio orientamento, possibilmente adottando gli stessi criteri già utilizzati, in adeguamento a sentenze comunitarie, per escludere l'esenzione da IVA per le prestazioni rese dai veterinari (senza effetti retroattivi e a partire dal 27 gennaio 1991, data di entrata in vigore della L. 428/90, art. 30) e, più recentemente, per le lezioni impartite dalle scuole guida per il conseguimento delle patenti solamente a decorrere dal 1° gennaio 2020 (art. 32 del DL 124/2019).

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

L'omessa dichiarazione fa "saltare" l'impresa familiare

Il presupposto per l'imputazione del reddito ai partecipanti è la presentazione della dichiarazione

/ Francesco BRANDI

La mancata presentazione della dichiarazione **impedisce** di chiedere, in sede di accertamento, la **ripartizione** dei redditi tra i partecipanti all'impresa familiare. È inammissibile, peraltro, la produzione documentale dei nominativi in sede di legittimità.

Lo ha ricordato la Cassazione con l'ordinanza n. 9506 del 22 maggio 2020, che ha respinto il ricorso di una farmacista.

La contribuente ha impugnato l'avviso di accertamento per **mancata presentazione** della dichiarazione dei redditi chiedendo che il maggior reddito fosse imputato tra i due partecipanti.

La C.T. Prov. ha respinto il ricorso e la C.T. Reg. ha confermato la decisione evidenziando che la questione atteneva alla **ripartizione degli utili** di un'impresa familiare, per la cui ripartizione tra i partecipanti occorreva l'indicazione nominativa dei familiari, delle quote attribuite ai singoli familiari, nonché l'attestazione nella dichiarazione annuale di ciascun partecipante che ha lavorato per l'impresa familiare.

Di qui il ricorso in Cassazione, dove la contribuente denunciava violazione dell'art. 5, comma 4 del TUIR e dell'art. 230-*bis* c.c. in quanto i giudici di merito non avrebbero considerato come fosse **documentalmente provata** l'indicazione nominativa dei familiari partecipanti e l'indicazione delle rispettive quote.

Nel rigettare il ricorso la Suprema Corte precisa innanzitutto che le doglianze sono inammissibili in quanto il contribuente non aveva dimostrato di aver già prodotto innanzi ai giudici di merito la documentazione allegata al ricorso per Cassazione.

Nel merito il ricorso è da ritenersi infondato alla luce del principio di diritto per cui, in tema di imposte sui redditi, i proventi derivanti dall'esercizio di un'impresa familiare vanno imputati ai singoli partecipanti a condizione che sussistano i presupposti giuridici indicati dall'art. 5, comma 4 del TUIR per la qualifica di questi ultimi come **collaboratori familiari**, ossia l'indicazione nominativa dei familiari partecipanti all'attività di impresa, le quote loro attribuite nonché l'attestazione, nella dichiarazione annuale di ciascuno dei partecipanti, di aver lavorato per l'impresa familiare (*cfr.* Cass. 23 maggio 2018 n. 12643 e 28 marzo 2017 n. 7995).

In altri termini, l'imputazione proporzionale del reddito ai componenti dell'impresa presuppone che sia stata **presentata dichiarazione** dei redditi, nella quale siano indicati i familiari che collaborano, le quote loro attribuite e l'attestazione di aver lavorato per l'impresa; di conseguenza non è possibile proporre tale eccezione per la prima volta a seguito di accertamento dell'amministrazione finanziaria (*cfr.* Cass. 18 dicembre 2018 n. 32717).

Nel caso di specie, avendo la contribuente omesso di presentare la dichiarazione dei redditi, non è possibile fare applicazione dell'imputazione tra i partecipanti, mancando di fatto l'adempimento previsto dalla legge.

Né, ha concluso la Cassazione, può essere di supporto la **produzione documentale** effettuata in sede di legittimità, dal momento che di fronte alla Suprema Corte è sempre preclusa la possibilità di allegare nuovi documenti.

Escluso il litisconsorzio necessario

Quanto agli aspetti meramente processuali relativi all'impresa familiare, coerentemente con tale arresto e con la natura individuale dell'impresa, si segnala che secondo la Cassazione nel giudizio di impugnazione avverso l'avviso di accertamento concernente la rettifica del reddito di una impresa familiare non sussiste il litisconsorzio necessario tra il titolare dell'impresa familiare e i familiari che collaborano.

Infatti la **natura individuale** dell'impresa familiare, la rilevanza della posizione degli altri familiari – che prestano la loro collaborazione e il loro apporto sul piano lavorativo – esclusivamente nei rapporti interni, nonché la circostanza che l'accertamento tributario non estende i suoi effetti alle quote di partecipazione dei collaboratori, titolari di redditi di puro lavoro, escludono che sia configurabile una ipotesi di litisconsorzio necessario (*cfr.* Cass. nn. 30842/2017 e 874/2005).

ESTRATTO - NON RIPRODUCIBILE - TUTELATO DA COPYRIGHT

Nuovi impatriati con tassazione sul 30% del reddito

Restano, però, i dubbi legati al c.d. Fondo controesodo, con una dotazione di soli tre milioni di euro per i benefici "aggiuntivi" spettanti a tali soggetti

/ Gianluca ODETTO

L'agevolazione prevista dall'art. 16 del DLgs. 147/2015 per i lavoratori impatriati, pur se semplificata in modo significativo dall'art. 5 del DL 34/2019, presenta tuttora alcune **zone d'ombra** abbastanza sensibili.

La prima di esse è legata al c.d. "Fondo controesodo". Si ricorda, infatti, che il nuovo e più favorevole regime agevolativo, che prevede una **detassazione** del 70% (o del 90%, per i trasferimenti nelle regioni del Sud) in luogo del 50%, era originariamente previsto per i trasferimenti operati dal 2020 (caso che comprende anche i trasferimenti effettuati nel secondo semestre del 2019, con acquisizione della residenza fiscale italiana dal 2020).

Con l'art. 13-*ter* del DL 124/2019 è stato poi previsto che il nuovo regime degli impatriati competa anche alle persone che hanno trasferito la **residenza** in Italia dal 30 aprile 2019, "coprendo" quindi la situazione delle persone che si sono trasferite in Italia nei mesi di maggio e giugno del 2019 e considerando conseguentemente per tali soggetti il 2019 quale primo periodo agevolato. Il secondo comma dell'art. 13-*ter* ha però previsto che tali soggetti possano beneficiare dell'agevolazione "maggiorata" sino ad esaurimento delle risorse di un "Fondo controesodo", con dotazione di soli 3 milioni di euro dal 2020, secondo criteri stabiliti da un apposito DM, che però non è ancora stato emanato.

In assenza di indicazioni specifiche, si deve ritenere che ai soggetti che si sono trasferiti in Italia nei mesi di maggio e giugno del 2019, e che hanno subìto **ritenute** nei periodi paga del 2019 sul 50% della retribuzione lorda, competa un conguaglio a credito che, necessariamente, passa dalla dichiarazione dei redditi, nella quale la tassazione definitiva verrà liquidata sul 30% della retribuzione. Ciò, però, se il DM ammetterà una fruizione integrale dell'agevolazione "maggiorata", fatto tutt'altro che scontato data l'esiguità delle somme stanziate.

Il secondo dubbio si cela nella formulazione delle norme. L'art. 13-*ter* comma 2 del DL 124/2019, infatti, pone le limitazioni per i soggetti di cui all'art. 5 comma 2 del DL 34/2019 convertito (e, quindi, per i soggetti che dal 30 aprile 2019 si sono trasferiti in Italia) e prevede uno **stanziamento** di 3 milioni di euro per il Fondo controesodo "a decorrere dall'anno 2020" (e non, quindi, per il solo anno 2020).

Non risulta, quindi, chiaro quali siano i soggetti che potrebbero vedersi **non riconosciuta** appieno l'agevolazione maggiorata per incapienza delle risorse. Il DM di prossima emanazione dovrà, quindi, chiarire se lo stanziamento in esame è solamente funzionale ad assicurare un determinato grado di fruizione del beneficio fiscale, per il quinquennio agevolato 2019-2023, da parte dei soggetti che si sono trasferiti in Italia nel terzo bimestre del 2019, o se al contrario le limitazioni possano anche riguardare i trasferimenti effettuati successivamente.

La seconda ipotesi, pur se astrattamente proponibile in base alla lettura delle norme, dovrebbe essere **respinta**, in quanto costringerebbe, ad esempio, a conguagli a debito nella dichiarazione REDDITI 2021 a carico di soggetti cui le ritenute sono state effettuate nei periodi di paga del 2020 sul 30% della retribuzione lorda.

La nuova versione dell'agevolazione vede, invece, semplificati i **requisiti di accesso**, in quanto non è più previsto in modo espresso che l'attività lavorativa sia svolta alle dipendenze di una impresa italiana; rimane però il vincolo per cui l'attività deve essere svolta in prevalenza sul territorio italiano. Dovrebbero continuare a valere le indicazioni della circ. Agenzia delle Entrate n. 17/2017 (Parte II, § 3.3), secondo cui:

- il requisito della prevalenza è integrato se l'attività è svolta in Italia per almeno 183 giorni;
- se l'attività lavorativa è svolta prevalentemente all'estero, il beneficio non compete, neanche per la parte dei redditi riferibili ad attività prestate nel territorio dello Stato;
- se l'attività si considera svolta prevalentemente in Italia, sono agevolate anche le somme per trasferte all'estero, se di durata inferiore a 183 giorni nell'anno, in quanto la trasferta presenta un legame intrinseco con l'attività prestata in Italia.

Rimarrebbe però fermo il principio, che non si rinviene nel dato normativo ma che l'Agenzia delle Entrate ha formalizzato nel § 4.1 della stessa circolare, secondo cui l'agevolazione risulta applicabile ai soli redditi che si considerano prodotti in Italia. In più contesti risulta, quindi, necessario separare la **quota parte** dei compensi riferita all'attività prestata oltreconfine, con criteri legati al tempo fisico se questa attività non è remunerata in modo separato, e assoggettare questa quota alla tassazione ordinaria. Dovrebbe, inoltre, risultare tassato in misura piena il reddito derivante dall'attività svolta all'estero prima del trasferimento in Italia, per i soggetti che si trovano nel primo anno di residenza fiscale italiana (a meno di aperture interpretative per cui, se il soggetto ha lavorato all'estero per società del gruppo, il periodo di lavoro all'estero possa essere assimilato a questi fini alla trasferta).

Si tratta di un criterio valevole anche per i redditi di **lavoro autonomo** e d'impresa, e che vede quindi apposite indicazioni da fornire nei quadri RE, RF e RG del modello REDDITI per segnalare il reddito non agevolato.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - USO IN ESCLUSIVA A SOLE 24 ORE S.R.L.

Ripartono le sanzioni amministrative INAIL

I termini riprendono dal 1° giugno e se parte dei 90 giorni è decorsa prima del blocco per l'emergenza, il termine rimanente decorrerà dal 1° giugno

/ Fabrizio VAZIO

L'INAIL ha recentemente fatto il punto sulla **ripresa dei versamenti** all'Istituto con la circolare n. 23/ 2020 (si veda "Entro il 16 settembre ripresa dei versamenti INAIL sospesi" del 28 maggio 2020), che si è soffermata anche sulla materia del documento unico di regolarità contributiva.

In questi giorni, tuttavia, un altro argomento di interesse è quello dedicato alla **notificazione** delle **sanzioni amministrative** sia da parte dei funzionari ispettivi (e in questo caso esse sono contenute all'interno di verbali unici di accertamento e notificazione), sia da parte del personale amministrativo dell'Istituto assicurativo.

Va premesso che dal **16 maggio** è ripresa la notificazione dei verbali unici di accertamento e notificazione non regolamentati dalla L. 689/1981 nei quali non vi sono sanzioni amministrative.

Si badi bene che non si parla solo dei verbali di regolarità, ma anche di quelli che contengono unicamente recuperi premiali (talora assai cospicui) e la cui notificazione era stata sospesa sulla base dell'art. 103, comma 1-*bis* del DL 18/2020 (conv. L. 27/2020).

I funzionari ispettivi dell'INAIL hanno pertanto ripreso da tale data a notificare i verbali, fermo restando che, tenuto conto che l'attività di accesso presso i datori di lavoro è ancora in via di riattivazione, si tratta sostanzialmente di quelle **verifiche** che erano già praticamente **definite** all'atto dell'inizio dell'emergenza sanitaria.

Va notato, peraltro, che per i verbali ispettivi senza sanzioni amministrative non vi è particolare urgenza, poiché la prescrizione per l'eventuale recupero premiale è già stata interrotta dagli ispettori INAIL con l'accesso ispettivo e perciò i termini prescrizionali *ex* L. 335/1995 hanno durata di cinque anni a partire da tale data.

Più delicata è la questione relativa agli **illeciti amministrativi**. A tale proposito, si ricorda che, ai sensi dell'art. 103, comma 6-*bis* del DL 18/2020 convertito, è sospeso fino al 31 maggio 2020 il periodo quinquennale per la maturazione della prescrizione di cui all'art. 28 della L. 689/1981, che decorre dalla data di commissione dell'illecito. Fino alla stessa data, risulta altresì sospeso il termine di notificazione di 90 giorni di cui all'art. 14 della L. 689/1981 con riferimento ai verbali unici di accertamento e notificazione che contengono illeciti amministrativi e ai provvedimenti sanzionatori di diffida obbligatoria di cui all'art. 13 del DLgs. 124/2004 emessi dal personale amministrativo.

Dal 1° giugno, pertanto, tali termini ripartono e, ovviamente, ove una parte dei 90 giorni fosse già decorsa prima del blocco dovuto all'emergenza sanitaria, il termine rimanente avrà decorrenza dalla data del **1° giugno** in avanti.

Con riferimento ai verbali ispettivi, va ricordato peraltro che il termine di **90 giorni** inizia a decorrere non dall'inizio della verifica, ma unicamente dal momento in cui viene ultimata l'acquisizione di tutti i dati e riferimenti di carattere oggettivo e soggettivo necessari per la definizione dell'accertamento inteso nella sua globalità (*cfr.* circ. INL n. 1/2019)

Particolare rilievo hanno anche tutte le sanzioni di pertinenza dei funzionari amministrativi: si pensi alle violazioni formali afferenti il DPR 1124/1965, come ad esempio la mancata comunicazione di variazione di una sede legale o di un legale rappresentante.

A tale proposito, l'Istituto ha implementato le proprie **procedure informatiche** al fine di gestire la sospensione dei termini di notifica dei provvedimenti sanzionatori nel periodo dal 23 febbraio 2020 (22 febbraio per gli 11 Comuni indicati nel DPCM 1° marzo 2020) al 31 maggio 2020.

Discorso a parte meritano le sanzioni *ex* art. 53 del DPR 1124/1965 relative alla mancata o tardata **denuncia di infortunio**.

Diverso il caso delle sanzioni per mancata o tardata denuncia di infortunio

Anche in tal caso, infatti, riparte il termine per la notificazione e si tratta di illeciti di notevole importanza, sanzionabili con importi che vanno da 1.290 euro a 7.745 euro.

Va tuttavia ricordato che l'Istituto ha dato disposizione alle sedi di utilizzare particolare **prudenza** nel contestare dette sanzioni qualora si tratti di infortuni da COVID-19 e vi siano fondati motivi di ritenere che il datore di lavoro abbia ritardato l'invio della denuncia per via delle gravissime problematiche connesse soprattutto alla fase iniziale della pandemia.

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