EUTEKNE.INFO
IL QUOTIDIANO DEL COMMERCIALISTA

EUTEKNE PRESENTA I VOLUMI DELLA COLLANA CASI & STRUMENTI
SPECIALE DICHIARAZIONI
730/2020
ISTRUZIONI COMMENTATE
Prezzo € 29,00 Pagine 512

Giovedì 25 giugno 2020

IL CASO DEL GIORNO

Rimborso parziale non sintomatico di rigetto per la parte non erogata

/ Alfio CISSELLO

In tema di rimborsi, il diniego espresso va impugnato, secondo le regole ordinarie, nei sessanta giorni. Invece, se, dopo la domanda di rimborso, passano novanta giorni senza che intervenga il diniego espresso, si forma il silenzio-rifiuto, [...]

PAGINA 2

IL PUNTO
PROCEDURE CONCORSUALI

DURC post-omologa con la corretta esecuzione del concordato

/ Michele BANA

L'art. 5 comma 1 del DM 30 gennaio 2015 stabilisce che, in caso di concordato preventivo con **continuità** aziendale di cui all'art. 186-*bis* del RD 267/42, l'impresa si considera regolare, ai fini del rilascio del [...]

PAGINA 11

FISCO

Operazioni fuori campo IVA nel fatturato per il contributo a fondo perduto

Conclusione confermata da Assosoftware in un comunicato stampa di ieri

/ Emanuele GRECO

Il contributo a fondo perduto di cui all'art. 25 del DL 34/2020 spetta, tra l'altro, alla condizione che i soggetti titolari di partita IVA abbiano ridotto il proprio **fatturato** (o i corrispettivi) di aprile 2020 per **oltre due terzi** rispetto al mese di aprile 2019.
Nella nozione di fatturato, come esplicitato dalla stessa disposizione richiamata (art. 25 del DL 34/2020), rientrano **tutte** le operazioni di cessione di beni o di prestazione di servizi.
La circ. Agenzia delle Entrate n. 15/2020 ha chiarito che sono da considerare le operazioni che hanno partecipato alla liquidazione periodica del mese.
Oltre alle operazioni soggette a IVA sono, naturalmente, incluse anche le cessioni e prestazioni **non imponibili e/o esenti**. Inoltre, richiamando i chiarimenti forniti con la precedente circolare n. 9/2020, l'Agenzia ha implicitamente ricompreso nella nozione di fatturato le operazioni **non rilevanti** ai fini IVA.
In definitiva, ai fini della valutazione dell'accesso al contributo, non è rilevante tanto il volume d'affari (determinato ai sensi dell'art. 20 del DPR 633/72) quanto l'**effettuazione** di una cessione di beni o prestazione di servizi, ancorché non rilevante in campo IVA.
È da rammentare che, pur rappresentando operazioni fuori campo IVA, sono soggette agli obblighi di fatturazione le cessioni e prestazioni **carenti** del requisito di **territorialità** (artt. da 7 a 7-*septies* del DPR 633/72) laddove:
- le cessioni o prestazioni siano effettuate nei confronti di un soggetto passivo debitore dell'imposta in un altro Stato membro dell'Unione europea e rechino l'annotazione "inversione contabile";
- le cessioni o prestazioni si considerino effettuate fuori dell'Unione europea e rechino l'annotazione "operazione non soggetta".
Lo dispone l'art. 21 comma 6-*bis* del DPR 633/72.
Coloro che, pur effettuando operazioni rilevanti ai fini IVA, non sono soggetti agli obblighi di fatturazione né alla certificazione dei corrispettivi, utilizzeranno come [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Eccedenze IRAP pregresse ininfluenti sullo "sconto" del saldo 2019

Registro al 9% se l'acquirente rinuncia alle agevolazioni per la PPC

Se l'operazione è inesistente la fattura ricevuta non va registrata

Stock lending senza deduzione della commissione per il mutuante

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 10

FISCO

Partono i pagamenti dei contributi a fondo perduto

/ REDAZIONE

Nella giornata di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha eseguito i **primi bonifici** relativi alle istanze per i contributi a **fondo perduto**, evadendo circa 167 mila richieste, la maggior [...]

PAGINA 6

Rimborso parziale non sintomatico di rigetto per la parte non erogata

Il diniego espresso, per definizione, postula una forma espressa e non tacita

/ Alfio CISSELLO

In tema di rimborsi, il diniego espresso va impugnato, secondo le regole ordinarie, nei sessanta giorni. Invece, se, dopo la domanda di rimborso, passano novanta giorni senza che intervenga il diniego espresso, si forma il silenzio-rifiuto, e il ricorso soggiace ai termini di prescrizione.

A fronte di una domanda di rimborso presentata dal contribuente, l'ente impositore potrebbe erogare **solo in parte** le somme.

Se, unitamente a ciò, viene comunicata la volontà, motivata o meno, di non erogare le restanti, la comunicazione ha valore di diniego espresso, da impugnare, come di consueto, nei successivi sessanta giorni.

Invece, se l'ente impositore nulla dice, la situazione, in ragione di un certo orientamento giurisprudenziale, può diventare **problematica**.

Ad avviso di alcune sentenze, per la parte residua si sarebbe in presenza di un provvedimento di **rigetto** da impugnare nei sessanta giorni (da ultimo, Cass. 18 giugno 2019 n. 16257).

In poche parole, se, a fronte di una domanda di 200 l'Agenzia delle Entrate senza nulla motivare eroga solo 50, occorre, entro i 60 giorni dalla relativa comunicazione di erogazione delle somme, impugnare il "presunto" diniego di rimborso per 150, essendo ciò espressione di un **fermo/diniego implicito**.

Addirittura, in alcune sentenze si afferma che il contribuente nemmeno potrebbe proseguire la controversia introdotta con l'impugnazione del silenzio-rifiuto (Cass. 5 giugno 2008 n. 14846, Cass. 6 giugno 2014 n. 12791).

Quest'ultima affermazione, tecnicamente, potrebbe avere il seguente effetto: estinzione del processo già incardinato contro il silenzio-rifiuto e impugnazione del diniego espresso **nei sessanta giorni**, dando luogo, *ab origine*, a un nuovo processo, con lesione della difesa nonché dell'economia processuale.

Un'alternativa sarebbe la riunione dei ricorsi ove ancora possibile.

A nostro avviso, se si accetta la tesi del rigetto implicito in merito alla parte di importo non rimborsato, semplicemente il processo già instaurato contro il silenzio-rifiuto dovrebbe continuare per questa parte.

La fattispecie, dal punto di vista processuale, non è diversa da quella in cui, a processo pendente, sopravviene un'autotutela parziale: il processo prosegue per la parte di atto non annullata ma **non ricomincia dall'inizio**.

Altra giurisprudenza, anche recente (Cass. 27 febbraio 2020 n. 5338), sancisce che l'accoglimento parziale dell'istanza non è necessariamente sintomatico di un provvedimento di rigetto per le questioni non accolte: anziché rigettare immediatamente la doglianza, il funzionario potrebbe chiedere al contribuente di produrre documenti.

Poi, aggiungiamo noi, sostenere che la mancata erogazione dei restanti importi, senza alcuna comunicazione, equivale a un diniego da impugnare nei sessanta giorni è un controsenso: semmai, si potrebbe interpretare come diniego implicito (visto che non c'è nulla di espresso), che andrebbe a "innestarsi" sul **silenzio-rifiuto ormai formatosi**.

La giurisprudenza si dimostra oscillante

Tale aspetto è stato ben messo in risalto nella Cassazione 6 febbraio 2009 n. 2881: "il «silenzio rifiuto parziale», a differenza del «**silenzio rifiuto totale**» presuppone l'esistenza di un provvedimento positivo (**benché parziale**), il cui contenuto deve essere interpretato; mentre il «silenzio rifiuto totale» presuppone il «nulla» e, quindi, non occorre altro per procedere ad impugnazione. Il «silenzio rifiuto parziale», presuppone l'esistenza di un provvedimento il cui contenuto può anche essere di tipo non necessariamente reiettivo nella parte in cui non accoglie l'istanza di rimborso".

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

Operazioni fuori campo IVA nel fatturato per il contributo a fondo perduto

Conclusione confermata da Assosoftware in un comunicato stampa di ieri

/ Emanuele GRECO

Il contributo a fondo perduto di cui all'art. 25 del DL 34/2020 spetta, tra l'altro, alla condizione che i soggetti titolari di partita IVA abbiano ridotto il proprio **fatturato** (o i corrispettivi) di aprile 2020 per **oltre due terzi** rispetto al mese di aprile 2019.

Nella nozione di fatturato, come esplicitato dalla stessa disposizione richiamata (art. 25 del DL 34/2020), rientrano **tutte** le operazioni di cessione di beni o di prestazione di servizi.

La circ. Agenzia delle Entrate n. 15/2020 ha chiarito che sono da considerare le operazioni che hanno partecipato alla liquidazione periodica del mese.

Oltre alle operazioni soggette a IVA sono, naturalmente, incluse anche le cessioni e prestazioni **non imponibili e/o esenti**. Inoltre, richiamando i chiarimenti forniti con la precedente circolare n. 9/2020, l'Agenzia ha implicitamente ricompreso nella nozione di fatturato le operazioni **non rilevanti** ai fini IVA.

In definitiva, ai fini della valutazione dell'accesso al contributo, non è rilevante tanto il volume d'affari (determinato ai sensi dell'art. 20 del DPR 633/72) quanto l'**effettuazione** di una cessione di beni o prestazione di servizi, ancorché non rilevante in campo IVA.

È da rammentare che, pur rappresentando operazioni fuori campo IVA, sono soggette agli obblighi di fatturazione le cessioni e prestazioni **carenti** del requisito di **territorialità** (artt. da 7 a 7-*septies* del DPR 633/72) laddove:

- le cessioni o prestazioni siano effettuate nei confronti di un soggetto passivo debitore dell'imposta in un altro Stato membro dell'Unione europea e rechino l'annotazione "inversione contabile";
- le cessioni o prestazioni si considerino effettuate fuori dell'Unione europea e rechino l'annotazione "operazione non soggetta".

Lo dispone l'art. 21 comma 6-*bis* del DPR 633/72.

Coloro che, pur effettuando operazioni rilevanti ai fini IVA, non sono soggetti agli obblighi di fatturazione né alla certificazione dei corrispettivi, utilizzeranno come criterio l'ammontare dei **ricavi** come determinati in **ambito reddituale** (si veda "Nel fatturato per il contributo a fondo perduto anche le operazioni senza IVA" del 18 giugno 2020). È il caso, tra gli altri, dei soggetti in regime di esonero da adempimenti IVA *ex* art. 36-*bis* del DPR 633/72.

Tale conclusione trova conferma nell'opinione di Assosoftware che, in un comunicato stampa di ieri, si è espressa favorevolmente all'**inclusione** degli **importi fuori campo** IVA nel calcolo del fatturato per la determinazione del contributo a fondo perduto.

Il convincimento di Assosoftware si fonda, tra l'altro, sulla condivisibile affermazione che è più agevole includere tutti gli importi (comprendendo quelli esenti, non soggetti o fuori campo), piuttosto che escluderne alcuni. Ciò che è essenziale è, evidentemente, mantenere una **coerenza** tra gli importi relativi ad aprile 2019 e quelli relativi ad aprile 2020.

Chiarimenti che dovessero intervenire adesso, d'altro canto, metterebbero in difficoltà i contribuenti che hanno già provveduto a trasmettere l'istanza all'Agenzia delle Entrate, esponendoli anche a possibili rischi sanzionatori (si veda "Sanzioni pesanti per il contributo a fondo perduto" del 20 giugno 2020).

Da valutare gli importi esclusi ex art. 15 del DPR 633/72

Resta particolarmente delicata la valutazione degli importi esclusi dalla base imponibile IVA ai sensi dell'art. 15 del DPR 633/72, giacché si tratta di operazioni che non riflettono lo svolgimento di un'attività economica del contribuente.

Si pensi alle somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte (art. 15 n. 3 del DPR 633/72), nonché alla stessa **rivalsa dell'IVA** (art. 15 n. 5 del DPR 633/72) che, difatti, non viene computata nel contributo a fondo perduto salvo nei casi di ventilazione dei corrispettivi o nel regime del margine (circ. Agenzia delle Entrate n. 15/2020).

Tuttavia, anche in questo caso, pare condivisibile l'impostazione di Assosoftware che, per esigenze di **semplificazione**, ritiene debbano essere incluse tutti gli importi fatturati, inclusi quelli fuori campo (sempreché sia mantenuta una coerenza tra i dati di aprile 2019 e quelli di aprile 2020).

Nella tabella di seguito si riportano le operazioni rilevanti ai fini del calcolo per l'accesso al contributo.

Operazione	Rilevanza per calcolo accesso al contributo	Riferimento
Con obbligo di fatturazione	SÌ (Fattura emessa)	Circolare n. 15/2020
Rilevante IVA con obbligo di certificazione dei corrispettivi (art. 22 del DPR 633/72 e art. 74-*ter* del DPR 633/72)	SÌ (Ammontare dei corrispettivi)	Circolare n. 15/2020 e istruzioni al modello
Rilevante IVA senza obbligo di fatturazione/corrispettivi (art. 2 del DPR 696/96 e art. 36-*bis* del DPR 633/72)	SÌ (Ricavo o compenso)	Circolari nn. 9/2020 e 15/2020
Non soggette a IVA (art. 74 del DPR 633/72)	SÌ (Ricavo o compenso)	Istruzioni al modello e circolare n. 9/2020
Fuori campo IVA (artt. 2 e 3 del DPR 633/72)	SÌ (Ricavo o compenso)	Circolare n. 9/2020 e chiarimenti Assosoftware
Importi esclusi dalla base imponibile IVA (art. 15 del DPR 633/72)	SÌ (Fattura emessa)	Chiarimenti Assosoftware
Note di variazione (art. 26 del DPR 633/72)	SÌ (Documento emesso)	Circolare n. 15/2020

EUTEKNE - MI RIDUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A SOLVERSI.NET

Eccedenze IRAP pregresse ininfluenti sullo "sconto" del saldo 2019

A livello comunitario, il rispetto del limite di 800.000 euro andrebbe verificato per singola impresa

/ Luca FORNERO

Con la circolare n. 12 di ieri, Assonime ha fornito, tra l'altro, alcuni chiarimenti sull'agevolazione prevista dall'art. 24 del DL 34/2020 (c.d. DL "Rilancio"), in base al quale i contribuenti con ricavi o compensi non superiori a 250 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 19 maggio 2020 (2019 per i contribuenti "solari"), sono esclusi dall'obbligo di versamento:

- del saldo IRAP relativo al periodo di imposta in corso al **31 dicembre 2019** (2019, per i "solari");
- della prima rata dell'acconto IRAP relativo al periodo di imposta successivo (2020, per i "solari").

Rimane fermo il versamento dell'acconto dovuto per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019 (2019, per i "solari").

Con riferimento all'**ambito soggettivo** della disposizione, viene sottolineato che l'esclusione dal beneficio delle holding industriali (ora denominate società di partecipazione non finanziaria), in quanto soggetti rientranti tra quelli citati dall'art. 162-*bis* del TUIR, non appare di immediata comprensione. In effetti, tali soggetti determinano la base imponibile IRAP in modo diverso dalle imprese bancarie e assicurative, poiché fanno riferimento agli stessi criteri delle società industriali, con la sola aggiunta della somma algebrica degli interessi attivi e passivi.

Relativamente al computo della soglia dei **250 milioni** di euro nell'ipotesi di operazioni straordinarie (es. fusioni, scissioni, conferimenti di azienda), ad avviso di Assonime, la società beneficiaria dovrebbe tenere conto, oltre che dei ricavi da essa conseguiti, anche di quelli prodotti dall'azienda ricevuta in successione presso la società dante causa. Si tratta di una soluzione conforme alla natura successoria di tali operazioni e in linea con quanto precisato dalla circ. Agenzia delle Entrate n. 15/2020 (§ 2.1) in ordine al contributo a fondo perduto (art. 25 del DL 34/2020).

In merito alla determinazione degli **importi esclusi** dal pagamento, il saldo IRAP 2019 sarebbe pari alla differenza positiva tra:

- l'IRAP dovuta per il 2019;
- l'acconto IRAP dovuto per il medesimo anno.

Nel calcolo, nessun rilievo assumerebbero i versamenti effettuati in eccesso nel 2019 (o in esercizi precedenti). Per quanto non ribadito dalla circolare in commento, analoga impostazione dovrebbe valere con riferimento ai crediti d'imposta derivanti dalla trasformazione delle eccedenze ACE (art. 1 comma 4 del DL 201/2011).

Così, si supponga che la dichiarazione IRAP 2020 riporti i seguenti dati:

- imposta dovuta per il 2019 (**rigo IR21**): 10.000 euro;
- eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione (rigo IR23): 500 euro;
- acconti dovuti e versati per lo stesso periodo 2019 (rigo IR25): 9.000 euro;
- saldo IRAP a debito (rigo IR26): 500 euro.

Secondo l'opinione di Assonime, il saldo IRAP 2019 escluso dal versamento risulterebbe di **1.000** euro e non di 500 euro.

In altre parole, le risultanze del modello dichiarativo dovrebbero essere coordinate con quanto stabilito dall'art. 24: il debito IRAP 2019 dovrebbe essere pari a quanto dovuto a titolo di acconto, mentre la parte versata in più rimarrebbe un'eccedenza d'imposta utilizzabile secondo le ordinarie regole.

Il primo acconto IRAP 2020 da non versare dovrebbe, invece, essere calcolato sulla base del c.d. "**metodo storico**" (40%/50% dell'IRAP dovuta per il 2019); di questo ammontare occorrerà tenere conto fino a concorrenza dell'IRAP che risulterà dovuta per il 2020.

In pratica, se l'IRAP dovuta per il 2020 è **maggiore** del primo acconto 2020 determinato su base storica, tale acconto parteciperà alla liquidazione dell'IRAP nel senso che si renderà dovuto, secondo le ordinarie regole, in sede di seconda rata di acconto o di saldo, il versamento della differenza.

Infine, con riferimento al rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione europea 19 marzo 2020 C(2020) 1863 *final* ("Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19" e successive modifiche), sulla base di colloqui intercorsi con il Dipartimento del Ministero delle Finanze, sembrerebbe che le imprese facenti parte di un gruppo possano verificare la spettanza dell'agevolazione assumendo il limite degli **800.000** euro a livello di singola entità.

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

Partono i pagamenti dei contributi a fondo perduto

Perfezionati gli ordinativi di pagamento per oltre 200 mila contribuenti. In dieci giorni arrivate più di 900 mila richieste

/ REDAZIONE

Nella giornata di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha eseguito i **primi bonifici** relativi alle istanze per i contributi a **fondo perduto**, evadendo circa 167 mila richieste, la maggior parte delle quali arrivate da contribuenti con volume d'affari inferiore ai 400 mila euro.

A renderlo noto, tramite un comunicato stampa, è la stessa Agenzia delle Entrate, che a dieci giorni dall'apertura del canale telematico dedicato all'invio delle richieste ha fatto il punto della situazione. Dal 15 giugno a ieri, sono pervenute oltre **900 mila domande**. Più di 145 mila da parte di contribuenti titolari di attività di commercio al dettaglio, quasi 107 mila quelle del comparto ristorazione.

Tantissime, oltre 88 mila, anche le richieste arrivate dalle imprese edili, mentre dal comparto del commercio all'ingrosso e al dettaglio e riparazione di autoveicoli e motocicli ne sono state inviate circa 37 mila. Circa 5 mila, invece, le agenzie di viaggio che hanno già inoltrato la domanda per ottenere il contributo.

Non è stato comunicato, invece, il dato relativo alle **società tra professionisti** che, come spiegato dalle Entrate con la circolare n. 15/2020, possono accedere al contributo a differenza dei singoli professionisti iscritti alle Casse di previdenza private.

Quanto ai pagamenti, ieri sono stati perfezionati gli **ordinativi di pagamento** relativi alle prime 203 mila istanze, ovvero quelle pervenute nella giornata del 15 giugno e fino al primo pomeriggio del 16. Per 167 mila di queste istanze è stato già eseguito il bonifico. In totale, le oltre 200 mila domande già evase richiedono un esborso complessivo di **730 milioni** di euro.

Ad assistere alla firma degli ordinativi di pagamento, oltre al Direttore delle Entrate, Ernesto Maria Ruffini, e all'Amministratore delegato di Sogei, Andrea Quacivi, anche Roberto Gualtieri. In un video su twitter, il Ministro dell'Economia ha poi sottolineato che i primi bonifici "sono partiti con **un giorno di anticipo** sulla tabella di marcia" e che rappresentano "un contributo concreto alla ripartenza per tutti quei settori che hanno sofferto l'impatto del coronavirus".

Si ricorda che il **termine** ultimo per la presentazione dell'istanza è fissato al prossimo **13 agosto** e che possono accedere al contributo i titolari di attività con volume d'affari inferiore ai 5 milioni di euro, che abbiano registrato, nel mese di aprile 2020, un calo del fatturato di almeno un terzo rispetto allo stesso mese del 2019.

In caso di errori, ovvero istanze inviate da soggetti che non hanno i requisti per accedere al beneficio, sono previste **sanzioni** che vanno dal 100 al 200% del contributo percepito (si veda "Sanzioni pesanti per il contributo a fondo perduto" del 20 giugno). Quindi, chi richiede l'agevolazione non dovuta deve mettere in conto la restituzione della somma ottenuta e una sanzione almeno pari a quel contributo, potenzialmente elevabile fino al doppio.

EUTEKNE - VIA TUCCIONE VILLAGIO - 001 IN INDIRIZZO A SOLVETTO S.R.L.

Registro al 9% se l'acquirente rinuncia alle agevolazioni per la PPC

Viene esclusa la possibilità di applicare l'aliquota del 15%

/ Anita MAURO

Nel caso in cui, con riferimento ad un atto di cessione di terreno, l'acquirente, imprenditore agricolo professionale (IAP) o coltivatore diretto (CD), rinunci espressamente in atto alle agevolazioni per la **piccola proprietà contadina** di cui all'art. 2 comma 4-*bis* del DL 194/2009, l'imposta di registro trova applicazione con l'aliquota del 9%, prevista in via ordinaria per i trasferimenti immobiliari e non con l'aliquota del 15%. Lo chiarisce l'Agenzia delle Entrate con la consulenza giuridica n. 7/2020, pubblicata ieri.

È utile ricordare che le agevolazioni per la piccola proprietà contadina sono oggi disciplinate dall'art. 2 comma 4-*bis* del DL 194/2009 e consentono l'applicazione, con riferimento agli "atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti" che soddisfino le condizioni previste dalla norma, del seguente regime impositivo:

- imposte di registro ed ipotecaria in **misura fissa** (200 euro ciascuna);
- imposta catastale nella misura ordinaria dell'1%;
- esenzione dall'imposta di bollo.

Il trattamento agevolato trova applicazione, tra il resto, ove il trasferimento avvenga a favore di **imprenditori agricoli professionali** (IAP) o coltivatori diretti, a condizione che siano iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale presso l'INPS.

Inoltre, l'art. 2 comma 4-*bis* del DL 194/2009 individua espressamente le cause di **decadenza** dall'agevolazione, che sono configurate da:

- l'alienazione volontaria dei terreni entro 5 anni dall'acquisto;
- la cessazione della coltivazione (per il coltivatore diretto) o della conduzione (per l'imprenditore agricolo professionale) del fondo entro i 5 anni dall'acquisto.

Potrebbe capitare, allora, che l'acquirente, pur avendo la qualifica di IAP o di CD iscritto alla relativa gestione INPS, sappia già, al momento dell'acquisto del terreno, che non sarà in grado di conservare la titolarità del terreno per 5 anni, o di coltivarlo per il medesimo periodo. In questo caso (cui faceva riferimento l'istanza di consulenza giuridica presentata dal notaio), per evitare di incorrere nella futura decadenza, l'acquirente potrebbe, in atto, espressamente **rinunciare** all'applicazione delle agevolazioni in parola.

Il notaio istante si chiedeva, allora, se in tale ipotesi, l'atto di cessione dovesse scontare l'imposta di registro al 15% o al 9%.

Si ricorda, infatti, che l'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86 contempla in primo luogo una aliquota "generale", quella del 9%, applicabile agli "atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento". A tale aliquota si affiancano, poi, alcune **aliquote "speciali"**:

- quella del 2%, per i trasferimenti che soddisfano le condizioni per l'agevolazione prima casa (declinata all'1,5% in caso di acquisto di immobile da concedere in leasing, applicabile fino al 31 dicembre 2020);
- quella del 15% per i trasferimenti aventi "per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale".

L'Agenzia delle Entrate risponde confermando la tesi del notaio istante ed optando, quindi, per l'aliquota del 9%.

Anche dal punto di vista letterale – infatti – l'**aliquota del 15%** può trovare applicazione solo in ipotesi di trasferimenti a favore di soggetti "diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale". Pertanto, essa non può applicarsi al caso in cui l'IAP o il CD acquirente rinunci all'agevolazione per la PPC.

L'aliquota del 9% – afferma, più in generale, l'Agenzia – si applica al trasferimento di terreni agricoli e pertinenze effettuato a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, in **assenza della richiesta** delle agevolazioni per la piccola proprietà contadina.

Resta inevasa, allora, solo l'ulteriore questione dell'aliquota (9% o 15%) applicabile in caso di **decadenza** dalle agevolazioni per la PPC.

Sebbene non risponda espressamente a tale questione, la consulenza giuridica n. 7/2020 fa propendere per l'applicazione dell'aliquota del 9%, quantomeno nelle ipotesi in cui la decadenza non derivi dalla perdita della qualifica di IAP o CD.

Non sembrano, comunque, ormai più attuali i chiarimenti (ris. Agenzia delle Entrate 17 novembre 2014 n. 100) in passato forniti con riferimento al pregresso quadro normativo (quadro che è mutato sia con riferimento alle aliquote che alle agevolazioni per la PPC).

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - SOLO IN FORMATO DIGITALE

Se l'operazione è inesistente la fattura ricevuta non va registrata

Nella norma di comportamento n. 209, l'AIDC illustra la gestione della ricezione di fatture errate

/ Luca BILANCINI

Il cessionario o committente, soggetto passivo, che riceva una **fattura errata** o **irregolare** è tenuto, per il principio di correttezza e buona fede, a darne conto al cedente o prestatore affinché questi possa emettere una nota di credito per emendare il documento. Nel caso in cui non sia possibile trovare una soluzione condivisa dalle parti, il cliente dovrà adottare differenti comportamenti in relazione alle fattispecie occorse: inesistenza dell'operazione, addebito d'imposta inferiore a quello dovuto o, infine, irregolarità che non incidono nella determinazione dell'IVA. Questi, in estrema sintesi, i temi analizzati dall'Associazione italiana dottori commercialisti ed esperti contabili nella norma di comportamento n. 209.

In ordine alla preventiva segnalazione al cedente/prestatore dell'errore o irregolarità, si è espressa recentemente anche l'Agenzia delle Entrate nella risposta ad interpello 18 maggio 2020 n. 133 (si veda "Regolarizzazione con autofattura solo dopo avere avvisato il fornitore" del 19 maggio 2020), precisando che, in questo modo, lo stesso cedente/prestatore potrebbe emettere una **nota di variazione** *ex* art. 26 comma 2 del DPR 633/72 e una nuova fattura corretta.

Posto che, ai sensi dell'art. 6 comma 8 lett. b) del DLgs. 471/97, il cessionario/committente che abbia ricevuto una fattura errata o irregolare dispone di **trenta giorni** dall'annotazione per l'emissione di un documento integrativo e il versamento dell'imposta dovuta, ne consegue che entro tale intervallo temporale le parti dovrebbero raggiungere un accordo per la regolarizzazione. Come anticipato, nel caso di inerzia del cedente/prestatore, sono sostanzialmente tre le situazioni che possono verificarsi.

Un primo caso concerne l'**inesistenza** – oggettiva o soggettiva – dell'operazione. Se non sussiste alcun rapporto fra le parti, la fattura deve ritenersi fiscalmente irrilevante. Premesso che, come rilevato dall'Agenzia delle Entrate nella FAQ 27 novembre 2018 n. 18, il documento non può essere rifiutato (si veda "Impossibile il rifiuto dell'e-fattura in caso di merce mai ricevuta" del 29 dicembre 2018), in questa ipotesi, indipendentemente dalla circostanza che il cedente/prestatore proceda allo storno della fattura, il cessionario/committente non deve annotare la stessa nel registro di cui all'art. 25 del DPR 633/72.

L'inesistenza **soggettiva** potrebbe peraltro essere cagionata da un mero errore dell'emittente. Si pensi al caso in cui venga riportato un numero di partita IVA errato ma esistente e associato a un indirizzo telematico registrato presso il portale "Fatture e Corrispettivi"; a causa di quest'indicazione, la fattura potrebbe essere stata inoltrata dal Sistema di Interscambio a un soggetto diverso dal reale destinatario.

Altra ipotesi concerne gli errori o irregolarità che comportano l'errata applicazione del **regime impositivo**. Laddove la fattura rechi un imponibile o un'imposta inferiore a quella dovuta si renderà applicabile la procedura di regolarizzazione prevista dal citato art. 6 comma 8 lett. b) del DLgs. 471/97: entro il termine del trentesimo giorno successivo alla registrazione, il cessionario/committente trasmetterà un'autofattura mediante SdI, previo versamento della maggiore IVA dovuta, che potrà essere portata in detrazione secondo le disposizioni di cui all'art. 19 del DPR 633/72. L'AIDC elenca, nel documento, alcune ipotesi nelle quali si pone l'obbligo di procedere alla regolarizzazione, come, ad esempio, nel caso di fatture per operazioni escluse che invece avrebbero dovuto essere assoggettate a IVA o per operazioni assoggettate ad aliquote inferiori a quelle effettive.

Sul punto occorre sottolineare come la consolidata giurisprudenza di legittimità abbia circoscritto gli oneri di controllo imposti al cessionario/committente alla verifica degli elementi "essenziali e formali" della fattura (Cass. 12 dicembre 2014 n. 26183). Tuttavia, come rilevato da AIDC, la prassi operativa dell'Amministrazione finanziaria dovrebbe indurre quest'ultimo ad un attento esame del **trattamento IVA** applicato dal cedente/prestatore, atteso che solo "in ultima istanza (...) il giudizio sulla ragionevolezza delle valutazioni giuridiche del cessionario/committente è rimesso al giudice".

Qualora l'IVA esposta sia **superiore** a quella effettivamente applicabile, il cessionario/committente potrebbe regolarizzare la fattura ricevuta tramite il SdI; tuttavia, secondo AIDC, dovrebbe astenersi dalla detrazione dell'imposta erroneamente applicata. Benché, infatti, l'art. 6 comma 6 del DLgs. 471/97 faccia salvo tale diritto attraverso il pagamento di una sanzione pari a un ammontare compreso fra 250 e 10.000 euro, potrebbe non essere riconosciuta l'applicabilità del cumulo giuridico.

In ultimo, anche nell'ipotesi in cui gli errori presenti in fattura non incidano sulla determinazione dell'imposta ma riguardino **aspetti formali**, il cessionario/committente potrà procedere alla regolarizzazione. AIDC segnala tuttavia che, qualora questi non vi provveda, e contabilizzi il documento, sarà comunque ammissibile l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta dovuta.

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

Stock lending senza deduzione della commissione per il mutuante

La Cassazione consolida il proprio orientamento che equipara, sul piano fiscale, questo particolare contratto di prestito titoli all'usufrutto su azioni

/ Salvatore SANNA

Il contratto di stock lending è rappresentato da un **prestito titoli** con un corrispettivo costituito da una **commissione**, contestualmente costituendosi da parte del mutuatario una garanzia (rappresentata da denaro o altri titoli di valore complessivamente superiore a quello dei titoli ricevuti in prestito) a favore del mutuante, a garanzia dell'obbligo di restituzione dei titoli ricevuti.

Sul tema, è intervenuta la sentenza della Cassazione 4 giugno 2020 n. 10551, la quale ha sancito l'**indeducibilità** della commissione pagata dal mutuatario al prestatore, in quanto si tratta di un'operazione equiparabile all'usufrutto su azioni disciplinato dall'art. 109 comma 8 del TUIR.

In particolare, si afferma che il prestito di azioni (stock lending) che prevede a beneficio del mutuatario il diritto all'**incasso del dividendo** genera il versamento al mutuante di una commissione **non deducibile** (come per il caso del costo sostenuto per l'acquisto del diritto d'usufrutto o altro diritto analogo), in quanto si riferisce a una partecipazione societaria da cui derivino utili esclusi da imposizione ai sensi dell'art. 89 del TUIR.

Dal punto di vista tributario, quindi, la Corte di Cassazione considera **irrilevante** che nel caso del prestito titoli il contratto attribuisca un diritto di credito, mentre per l'usufrutto si tratta della costituzione di un diritto reale.

Nel caso di specie, si applica ai dividendi il concorso alla formazione dell'imponibile nella sola **misura del 5%**, mentre la totalità delle commissioni versate risultavano dedotte quali costi nelle dichiarazioni relative agli anni di imposta oggetto di accertamento.

Il contratto di stock lending, infatti, trasferisce **temporaneamente** la possibilità di percepire gli utili a fronte di una commissione, come avviene per l'usufrutto su azioni che concede il diritto di incassare i dividendi distribuiti da una società a fronte di un corrispettivo che, di norma, costituisce il valore attuale degli utili che verranno percepiti in futuro.

La sentenza in commento richiama anche la motivazione della precedente Cassazione n. 11872/2017, secondo cui "l'usufrutto di azioni è un'operazione finanziaria con la quale viene concesso il diritto a percepire i dividendi distribuiti da un'altra società a fronte di un corrispettivo comprensivo del valore attuale dei flussi futuri di utili. Il cedente, pertanto, percepisce anticipatamente l'entità del dividendo sotto forma di corrispettivo per la cessione dell'usufrutto e il cessionario inscrive in bilancio, nell'attivo patrimoniale immateriale, il corrispondente onere. L'art. 109, comma 8, cit., dispone l'indeducibilità tributaria del costo così sostenuto quando vengano in rilievo partecipazioni societarie da cui derivino utili esclusi da tassazione: [...] Nel contratto di stock lending, corrispondentemente, il prestito dei titoli si **associa** al diritto di percepire i relativi dividendi da parte del mutuatario, mentre il mutuante ha diritto al pagamento di una commissione in relazione al dividendo incassato. Come nell'usufrutto di azioni, infatti, il contratto di stock lending trasferisce (temporaneamente) la titolarità del diritto al dividendo e per ottenere la relativa riscossione è previsto un costo. Il fenomeno economico, dunque, è **lo stesso**, senza che assuma rilievo, ai fin tributari (gli unici che qui rilevano non essendovi la necessità di una declinatoria civilistica sul contratto), la circostanza che nell'un caso si verta su un diritto reale e, nell'altro, di un diritto di credito".

Dividendi esenti portano a commissioni indeducibili

Come avviene ai fini della deduzione per il costo sostenuto per l'acquisizione dell'usufrutto, quindi, la giurisprudenza della Cassazione ha sancito che un contribuente **non** può fruire della **deduzione** di un costo collegato all'acquisizione di un diritto a fronte del conseguimento di utili da partecipazione esclusi da imposizione.

Sul tema, si rileva che la circolare Assonime del 14 luglio 2004 n. 32 ha considerato l'art. 109 comma 8 del TUIR **non del tutto coerente** dal punto di vista sistematico. Infatti, l'indeducibilità del costo di acquisto dell'usufrutto da parte dell'acquirente dovrebbe derivare dall'eventuale applicazione del regime della *participation exemption* da parte del soggetto cedente. In questo modo, l'applicazione della disposizione in argomento dipenderebbe dal realizzo del soggetto dante causa di un componente di reddito detassato e non dalla parziale esclusione da imposizione dell'utile distribuito.

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

Primi risultati della fattura elettronica nella lotta all'evasione

Nell'audizione alla Commissione Finanze della Camera il Direttore delle Entrate ha parlato di effetti positivi che si attestano sui 3,5 miliardi di euro

/ REDAZIONE

Si è tenuta, nella giornata di ieri, presso la VI Commissione Finanze della Camera dei deputati, l'audizione del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Ernesto Maria Ruffini, in tema di **fatturazione elettronica**. A quasi un anno e mezzo dall'introduzione dell'obbligo generalizzato di emissione di e-fattura mediante Sistema di Interscambio per le operazioni fra privati (B2B e B2C), sono stati illustrati gli esiti del processo e le prospettive correlate alla progressiva "digitalizzazione" degli adempimenti.

Con riguardo a questo secondo aspetto, la disponibilità dei dati ottenuti attraverso la fatturazione elettronica e la memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi consentiranno all'Amministrazione finanziaria di poter presentare al soggetto passivo le bozze "**precompilate**" delle liquidazioni periodiche nonché della dichiarazione annuale IVA. I programmi di assistenza on line dell'Agenzia delle Entrate saranno realizzabili, tuttavia, a partire dalle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2021, per effetto della proroga contenuta nel decreto "Rilancio" (*cfr.* art. 142 del DL 34/2020).

Il Direttore dell'Agenzia ha quindi illustrato i dati relativi al **primo anno** di avvio del processo, evidenziando che sono 2.066 milioni le fatture elettroniche "veicolate dal Sistema di Interscambio da circa 3,9 milioni di operatori" (tra cui circa 100 mila soggetti aderenti al regime forfetario). In questo contesto, la percentuale di scarto delle fatture è stata pari al 2,4%.

Ci sono state poi oltre 4,2 milioni di richieste di generazione di QR Code, mentre ammontano a circa 4,4 milioni gli indirizzi telematici per la ricezione delle fatture registrati sul portale "Fatture e Corrispettivi", che, dal canto suo, ha fatto registrare una media di circa 200 mila accessi quotidiani. Sono, infine, 3,4 milioni le deleghe ai servizi di consultazione.

Il trend risulta confermato alla luce dei dati che interessano i primi 5 mesi del 2020. Sono state, infatti, trasmesse al SdI circa **772 milioni** di fatture elettroniche, da circa 3,3 milioni di operatori, con una percentuale di scarto che si è attestata intorno all'1,6%.

Nel corso dell'audizione, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha inoltre affermato come, in termini di riduzione del c.d. "**tax gap**", siano ascrivibili all'obbligo di fatturazione elettronica "effetti positivi che si attestano nell'ordine di 3,5 miliardi di euro". In particolare, con riferimento ai versamenti spontanei dei soggetti passivi, il maggior gettito riferibile all'IVA è quantificabile in circa 2 miliardi di euro, con un conseguente positivo effetto sulle imposte dirette pari a circa 580 milioni di euro, mentre si registra il recupero di circa 1 miliardo di euro nell'ambito delle azioni di contrasto alle frodi fiscali (blocco di compensazioni di falsi crediti IVA).

Per la memorizzazione interlocuzione col Garante Privacy

Con riferimento, infine, alla disposizione introdotta dall'art. art. 14 del DL 124/2019, in base alla quale i file delle fatture elettroniche transitate mediante SdI saranno **memorizzati**, nella loro interezza, sino al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello della dichiarazione di riferimento o fino alla definizione di eventuali giudizi, per essere utilizzati dalla Guardia di Finanza e dall'Agenzia delle Entrate, nell'ambito delle attività di controllo di loro competenza, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha affermato che sono state avviate le necessarie interlocuzioni con l'Autorità garante per la protezione dei dati personali al fine dell'adozione delle misure a garanzia della tutela dei diritti degli interessati.

DURC post-omologa con la corretta esecuzione del concordato

L'irregolarità contributiva è attestata qualora risulti il mancato rispetto dei termini stabiliti, nel piano omologato, per l'adempimento dei crediti previdenziali

/ Michele BANA

L'art. 5 comma 1 del DM 30 gennaio 2015 stabilisce che, in caso di concordato preventivo con **continuità** aziendale di cui all'art. 186-*bis* del RD 267/42, l'impresa si considera regolare, ai fini del rilascio del DURC, per il periodo intercorrente tra la pubblicazione, nel Registro delle imprese, del ricorso per concordato preventivo e il decreto di omologazione, purché sia soddisfatta una condizione: il piano di cui all'art. 161 del RD 267/42 preveda l'integrale soddisfazione dei crediti dell'INPS, dell'INAIL e delle Casse edili, e dei relativi accessori di legge (si veda "Emissione del DURC dubbia nel concordato preventivo in bianco" del 2 gennaio 2020).

Il successivo comma 4 dell'art. 5 del DM 30 gennaio 2015 tratta lo specifico caso in cui l'impresa presenti una proposta di accordo sui crediti **contributivi**, ai sensi dell'art. 182-*ter* del RD 267/42, nell'ambito del concordato preventivo (art. 160 del RD 267/42) o dell'accordo di ristrutturazione dei debiti: l'azienda si considera regolare, in sede di concessione del DURC, "per il periodo intercorrente tra la data della pubblicazione dell'accordo nel registro delle imprese e il decreto di omologazione dell'accordo stesso, se nel piano di ristrutturazione è previsto il pagamento parziale o anche dilazionato, dei debiti contributivi nei confronti di INPS, INAIL e Casse edili, e dei relativi accessori di Legge", nel rispetto delle condizioni e dei limiti dettati per i crediti INPS e INAIL dagli artt. 1 e 3 del DM 4 agosto 2009. Peraltro, quest'ultimo riferimento normativo dovrebbe ritenersi tacitamente abrogato, come chiarito dalla Cassazione a Sezioni Unite n. 760/2017, poiché in contrasto con quanto stabilito da una fonte normativa successiva di grado superiore (art. 182-*ter* del RD 267/42, si veda "Transazione contributiva con pagamento parziale dei debiti" dell'11 aprile 2019).

La suddetta normativa non disciplina, tuttavia, il rilascio del DURC nel periodo successivo all'omologazione, ovvero nella fase di **esecuzione** della proposta approvata dai creditori. Soccorrono, pertanto, gli orientamenti formatisi nella **prassi**.

La Direzione Generale per l'Attività Ispettiva del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, con la nota del 21 luglio 2015, ha chiarito che, ai fini della verifica della regolarità contributiva, non rileva l'eventuale proposizione del reclamo, alla Corte d'Appello, avverso il decreto di omologazione del Tribunale, da parte degli enti previdenziali, ai sensi dell'art. 183 del RD 267/42.

Tale documento ha, inoltre, affermato l'**obbligo** del rilascio del DURC alle imprese che abbiano conseguito l'omologazione del concordato preventivo, anche laddove il relativo piano non contempli l'integrale soddisfazione dei crediti di INPS e INAIL muniti di privilegio. Tale conclusione si basa sul fatto che il concordato è approvato dai creditori che rappresentano la maggioranza dei crediti ammessi al voto (art. 177 del RD 267/42), con l'effetto che potrebbe essere omologata una proposta che non preveda l'integrale soddisfazione dei crediti previdenziali muniti di privilegio: conseguentemente, troverebbe comunque applicazione l'art. 184 del RD 267/42, secondo cui "il concordato omologato è obbligatorio per tutti i creditori **anteriori** alla pubblicazione nel registro delle imprese del ricorso di cui all'articolo 161".

Pertanto, dopo il decreto di omologazione, pur in presenza di una **parziale** soddisfazione dei crediti previdenziali muniti di privilegio, e fino a quando non sia adempiuto il concordato, a parere del Ministero si verifica la "sospensione dei pagamenti in forza di disposizioni legislative" di cui all'art. 3 comma 2 lett. b) del DM 30 gennaio 2015, comportando l'obbligo di dichiarare la regolarità contributiva. Ciò in quanto, fino a quando non viene adempiuto il concordato, rispetto ai crediti privilegiati per la parte eccedente quella riconosciuta dal concordato omologato, l'ente creditore non può attivarsi per il recupero, né il debitore può procedere ad effettuare spontaneamente alcun pagamento, giacché, al contrario, verrebbe violata la *par condicio creditorum* (*cfr.* messaggio INPS n. 5223/2015).

Il Ministero ha, tuttavia, precisato che, successivamente all'omologazione del concordato, qualora risulti il mancato rispetto dei termini stabiliti, nel piano omologato, per l'adempimento dei crediti contributivi ed assistenziali, gli istituti previdenziali devono dichiarare l'irregolarità contributiva, stante la previsione dell'art. 186 comma 3 del RD 267/42, che disciplina la facoltà di ciascun creditore di chiedere la **risoluzione** del concordato per inadempimento, entro un anno dalla scadenza del termine fissato per l'ultimo adempimento previsto.

Questa circostanza integra, infatti, la condizione di **irregolarità**, posto che l'art. 185 del RD 267/42 prescrive, dopo l'omologazione del concordato, l'obbligo del commissario giudiziale di sorvegliare l'adempimento, secondo le modalità stabilite nel decreto di omologazione, cui corrisponde il predetto rimedio riconosciuto ad ogni creditore (*cfr.* anche la circ. INPS n. 126/2015) peraltro esperibile soltanto se l'inadempimento non è di "scarsa importanza" (art. 186 comma 2 del RD 267/42).

EUTEKNE - IPSOA - PROCEDURE CONCORSUALI - COPIA AZIENDALE - VIETATA LA DIFFUSIONE

Nota di variazione IVA dal deposito del progetto di riparto finale variato

È possibile avere certezza sulle somme distribuite ai creditori e sull'infruttuosità della procedura concorsuale a partire da tale momento

/ REDAZIONE

Con la risposta ad interpello n. 192, pubblicata nella giornata di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, in caso di modifica del **piano** di riparto finale dell'attivo fallimentare, il *dies a quo* per l'emissione della nota di variazione decorre dalla data di deposito del progetto di riparto finale variato. A partire da questo momento, infatti, è possibile avere certezza sulle somme distribuite ai creditori e sull'infruttuosità della procedura concorsuale.

L'art. 26 comma 2 del DPR 633/72 subordina il diritto alla variazione all'avvenuto accertamento dell'infruttuosità della procedura. Tale circostanza viene giuridicamente ad esistenza quando il soddisfacimento del creditore attraverso l'esecuzione collettiva sul patrimonio dell'imprenditore viene meno, in tutto o in parte, per insussistenza di somme disponibili, una volta **ultimata** la ripartizione dell'attivo (C.M. n. 77/2000 e ris. Agenzia Entrate n. 155/2001, n. 89/2002 e n. 195/2008).

Il verificarsi di tale evento postula, quindi, da un lato, l'acclarata **insolvenza** dell'importo fatturato e l'assoggettamento del debitore a procedura concorsuale; dall'altro la necessaria partecipazione del creditore al concorso (C.M. n. 77/2000).

Al fine di individuare l'infruttuosità della procedura fallimentare, è necessario fare riferimento alla scadenza del termine per le **osservazioni** al piano di riparto (art. 110 del RD 267/42), o, in mancanza, alla scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento (art. 119 del RD 267/42).

Verificato il presupposto per operare la variazione, l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta resta **subordinato** alle condizioni di cui all'art. 19 del DPR 633/72.

Detrazione subordinata alle condizioni ex art. 19 del DPR 633/72

La circolare n. 1/2018 (§ 1.5) ha precisato che, ai fini della variazione *ex* art. 26 comma 2 del DPR 633/72, per effetto del combinato disposto di tale norma con l'art. 19 del DPR 633/72, la procedura deve realizzarsi (e la nota di variazione deve essere emessa) entro i termini previsti dal comma 1 del predetto art. 19 (art. 8 comma 1 del DPR 322/98).

Nel caso in esame, il piano di riparto finale dell'attivo fallimentare depositato, è stato successivamente variato e, quindi, ne è venuta meno l'**efficacia** con riguardo alla determinazione dell'ammontare definitivamente non riscosso dal creditore procedente (peraltro – nella specie – prima che fosse decorso il termine di cui agli artt. 19 e 26 comma 2 del DPR 633/72 per l'emissione della nota di variazione in diminuzione ai fini della detrazione dell'IVA).

Conseguentemente, la data di deposito del progetto di riparto finale variato rappresenta il termine dal quale può essere emessa la nota di variazione, avuto **certezza** delle somme definitivamente distribuite ai creditori e dell'infruttuosità della procedura concorsuale.

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

Insinuazione al passivo per il valore del bene oggetto di revocatoria

La Sezioni Unite confermano la natura costitutiva e non retroattiva dell'azione revocatoria

/ Antonio NICOTRA

La Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza n. 12476 depositata ieri, è ritornata sull'annosa questione dell'ammissibilità o meno dell'azione **revocatoria** nei confronti del fallimento, confermando la soluzione **negativa** recentemente proposta dalle Sezioni Unite n. 30416/2018.

Nel caso di specie, il curatore del fallimento di una società agiva per l'inefficacia nei confronti della massa (artt. 2901 c.c. e 66 del RD 267/42) di alcuni atti dispositivi posti in essere dalla debitrice (*in bonis*) nei confronti di un'altra società, successivamente fallita. La domanda veniva rigettata in ragione dell'**inammissibilità** dell'azione revocatoria proposta nei confronti del fallimento dopo l'apertura del concorso.

Per le Sezioni Unite, l'oggetto della revocatoria (ordinaria o fallimentare) non è il bene in sé, ma la **reintegrazione** della garanzia patrimoniale dei creditori mediante l'assoggettabilità del bene a esecuzione. Il bene dismesso con l'atto revocando rileva, rispetto all'interesse dei creditori dell'alienante fallito, soltanto per il suo valore.

Laddove l'azione costitutiva revocatoria non sia stata proposta dai creditori dell'alienante prima del fallimento dell'acquirente del bene (che ne costituisce oggetto), essa – data l'**intangibilità** dell'asse fallimentare in base ai titoli formati **dopo** il fallimento (c.d. cristallizzazione) – non può essere esperita con la finalità di recuperare il bene alienato alla propria esclusiva garanzia patrimoniale, trattandosi di un'azione costitutiva che modifica *ex post* una situazione giuridica preesistente. In questo caso, invece, i creditori dell'alienante (e per essi il curatore fallimentare se l'alienante è fallito) restano tutelati dalle regole del concorso, potendo **insinuarsi** al passivo del fallimento dell'acquirente per il valore del bene oggetto dell'atto dispositivo astrattamente revocabile, demandando al giudice del fallimento anche la delibazione della pregiudiziale costitutiva.

Nonostante il recente intervento della Cassazione a Sezioni Unite n. 30416/2018 per dirimere i dubbi interpretativi, la questione viene riproposta alle Sezioni Unite, che, nel solco del precedente approdo, propendono per l'inammissibilità dell'azione revocatoria (ordinaria e fallimentare) esperita nei confronti di un fallimento – trattandosi di un'azione costitutiva che modifica *ex post* una situazione giuridica preesistente – operando il principio della **cristallizzazione** del passivo alla data di apertura del concorso in funzione della tutela della massa dei creditori.

Le Sezioni Unite, in primo luogo, escludono che, a fondamento della tesi contraria, possa venire in rilievo – quale criterio interpretativo – il **Codice** della crisi d'impresa e dell'insolvenza (in vigore dal 1° settembre 2021) e in particolare l'art. 290 del DLgs. 14/2019 (sulle azioni di inefficacia tra le imprese del medesimo **gruppo**), al fine di superare l'orientamento sulla natura "speciale" della disciplina di cui all'art. 90 del DLgs. 270/99 per la revocatoria aggravata nelle procedure di amministrazione straordinaria.

L'art. 290 del DLgs. 14/2019 rappresenta una disposizione **nuova**, frutto di una precisa scelta legislativa, che non trova riscontro nella normativa vigente.

Circa la natura e la funzione della revocatoria, invece, l'ordinanza interlocutoria propende per qualificarla come azione di natura dichiarativa, facendone retroagire gli effetti alla data dell'atto (e non della domanda). Per le Sezioni Unite, invece, la sentenza che accoglie l'azione revocatoria ha natura **costitutiva**, modificando *ex post* una situazione giuridica preesistente. La situazione giuridica vantata dalla massa ed esercitata dal curatore non integra un diritto di credito (alla restituzione) preesistente e indipendente dall'azione giudiziale, ma rappresenta un "diritto **potestativo**" all'esercizio dell'azione (Cass. SS. UU. nn. 5443/96, 437/2000 e 30416/2018).

La retrodatazione dell'inefficacia dell'atto impugnato non opera rispetto alla revocatoria, la quale, in caso di esito positivo, non travolge l'atto (con effetto restitutorio o recuperatorio del bene), ma determina l'**inefficacia** dello stesso verso il creditore vittorioso, che potrà aggredire il bene. L'azione revocatoria non soggiace al divieto di cui all'art. 51 del RD 267/42, ma è funzionale all'azione esecutiva e realizza lo scopo di recuperare al patrimonio del debitore quanto necessario per le ragioni dei creditori pregiudicati dall'atto di frode (inefficacia relativa dell'atto).

L'oggetto della revocatoria non è il bene in sé, ma la reintegrazione della garanzia patrimoniale dei creditori mediante l'assoggettabilità del bene a esecuzione; quest'ultimo viene in considerazione per il suo **valore**.

Il fallimento del terzo acquirente dichiarato dopo l'atto di alienazione (lesivo della garanzia patrimoniale), ma prima che la revocatoria sia esercitata, impedisce soltanto di recuperare il bene per esercitare l'azione esecutiva, ma non di insinuarsi nel passivo del fallimento per il controvalore, garantendo, in questo modo, una **tutela** per i creditori dell'alienante fallito.

Non opera, sotto questo profilo, il principio di cristallizzazione, poiché rileva l'**atto lesivo** della garanzia patrimoniale, che è anteriore al fallimento dell'acquirente.

EUTEKNE - FIPE PUBLICATIONS - VIETATA LA RIPRODUZIONE

Invio del report sul personale maschile e femminile entro il 30 giugno

La comunicazione on line interessa tutte le aziende pubbliche e private che occupano più di 100 dipendenti

/ Luca MAMONE

Il prossimo **30 giugno 2020**, per molte aziende scade il termine entro cui trasmettere il rapporto periodico sulla situazione del personale maschile e femminile per il biennio 2018/2019.

L'adempimento, previsto dall'art. 46 del DLgs. 198/2006 (c.d. "Codice delle pari opportunità tra uomo e donna"), riguarda tutte le aziende pubbliche e private che occupano più di **100 dipendenti**, le quali devono inviare, con scadenza biennale, un rapporto con le informazioni relative alla situazione del personale occupato, evidenziando la quota relativa al personale femminile.

Come indicato in via attuativa all'art. 1 del DM 3 maggio 2018, il rapporto in questione va redatto sia in relazione al complesso delle unità produttive e delle dipendenze, sia in riferimento a ciascuna **unità produttiva** con più di 100 dipendenti.

Il medesimo DM 3 maggio 2018 ha poi stabilito che a partire dalla annualità 2018 le aziende tenute a tale adempimento devono effettuare la compilazione della comunicazione non più in modalità cartacea, ma direttamente **on line**, utilizzando l'applicativo predisposto dal Ministero del Lavoro e delle politiche sociali.

Dopo la fase di prima applicazione di cui al comma 1 dell'art. 3 del già menzionato DM 3 maggio 2018, il termine di trasmissione è fissato al **30 aprile** dell'anno successivo alla scadenza di ciascun biennio.

Tuttavia, così come comunicato in una recente informativa del Ministero del Lavoro, in considerazione delle esigenze organizzative che le aziende hanno manifestato in ragione delle misure di contenimento all'emergenza epidemiologica **COVID-19**, per il biennio 2018-2019 la scadenza è prorogata al 30 giugno 2020.

Operativamente, a partire dal 14 marzo 2020, tutte le aziende che al 31 dicembre 2019 occupano più di 100 dipendenti sono obbligate a compilare – appunto entro il 30 giugno 2020 – il rapporto esclusivamente in modalità telematica, accedendo dal portale del Ministero del Lavoro – www.lavoro.gov.it – all'applicativo "**Equalmonitor**" (procedura "RAPP") utilizzando le credenziali già in possesso per accedere a "Cliclavoro" ovvero le credenziali SPID (art. 1 comma 3 del DM 3 maggio 2018).

Per quanto riguarda i **contenuti** dell'adempimento in questione, il citato art. 46 del Codice delle pari opportunità stabilisce che le aziende pubbliche e private che occupano oltre 100 dipendenti devono redigere – almeno su base biennale – un rapporto contenente **specifiche informazioni** relative al personale impiegato, riguardanti lo stato delle assunzioni, la formazione, la promozione professionale, i livelli, i passaggi di categoria o di qualifica e altri fenomeni di mobilità, l'intervento della Cassa integrazione guadagni, i licenziamenti, i pensionamenti (e prepensionamenti), nonché la retribuzione effettivamente corrisposta.

In evidenza la quota relativa al personale femminile

Sul punto, si precisa che tutti i dati, per ogni informazione, devono evidenziare la quota relativa al personale femminile.

Il rapporto viene trasmesso alle **rappresentanze sindacali** aziendali e alla consigliera o al consigliere regionale di parità, che elaborano i relativi risultati trasmettendoli alla consigliera o al consigliere nazionale di parità, al Ministero del Lavoro e delle politiche sociali e al Dipartimento delle Pari opportunità della Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Al termine della compilazione e dell'invio telematico sarà possibile scaricare la copia e la **ricevuta** del rapporto in formato pdf.

In caso di mancato invio, i servizi ispettivi del lavoro, su segnalazione dei soggetti destinatari del rapporto, diffideranno l'azienda a provvedere all'adempimento entro 60 giorni.

In caso di inottemperanza è prevista una **sanzione amministrativa** con un importo variabile compreso tra 103 a 516 euro, da quintuplicare ai sensi dell'art. 1 comma 1177 della L. 296/2006, per un importo pari, rispettivamente, a 515 e a 2.580 euro.

Nei casi più gravi, invece, potrà essere disposta la **sospensione** dei benefici contributivi eventualmente goduti dall'azienda per un anno.

EUTEKNE - VIA FORCELLINI 170 - 00131 ROMA - COPIA IN ESCLUSIVA A SOLE 24 ORE

Sospesi anche i licenziamenti per inidoneità sopravvenuta alla mansione

L'obbligo di repechage rende tale fattispecie assimilabile alle altre ipotesi di licenziamento per giustificato motivo oggettivo

/ Mario PAGANO

Il licenziamento per inidoneità sopravvenuta alla mansione è soggetto alla sospensione prevista dall'art. 46 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020, in quanto perfettamente **rientrante** nell'ambito della più generale nozione di licenziamento per giustificato motivo oggettivo. Questo è l'importante chiarimento che emerge dal parere n. 298 pubblicato ieri, con il quale, in risposta a uno specifico quesito proveniente da una propria articolazione territoriale, la Direzione centrale coordinamento giuridico dell'Ispettorato nazionale del lavoro ha chiarito la portata applicativa della citata disposizione.

Tale norma, così come modificata dal DL 34/2020 (c.d. decreto "Rilancio"), ha previsto un vero e proprio **blocco** di alcune tipologie di licenziamento nel periodo emergenziale, al fine di evitare perdite di posti di lavoro in conseguenza della grave crisi economica che ha colpito le imprese nel periodo della pandemia da COVID-19. Più precisamente, il comma 1 dell'art. 46 prevede che, a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto Cura Italia, ossia dal 17 marzo 2020, l'avvio delle procedure di cui agli artt. 4, 5 e 24, della L. 23 luglio 1991 n. 223 è precluso per cinque mesi e nel medesimo periodo sono **sospese** le procedure pendenti avviate successivamente alla data del 23 febbraio 2020.

Parliamo delle procedure previste per i licenziamenti collettivi, con l'unica eccezione delle ipotesi in cui il personale interessato dal recesso, già impiegato nell'ambito di un contratto di appalto, sia riassunto a seguito di subentro di nuovo appaltatore in forza di legge, di contratto collettivo nazionale di lavoro o di clausola del contratto d'appalto.

Allo stesso modo, sempre sino alla scadenza del suddetto termine, ossia fino, attualmente, al 17 agosto 2020, il datore di lavoro, indipendentemente dal numero dei dipendenti, non può recedere dal contratto per giustificato motivo oggettivo ai sensi dell'art. 3 della L. 604/66. Nel contempo, e in perfetta coerenza, sono, altresì, **sospese** le procedure di licenziamento per giustificato motivo oggettivo in corso, di cui all'art. 7 della medesima legge.

Proprio in relazione a tale ultima tipologia di recesso si colloca il dubbio interpretativo preso in esame dell'Ispettorato. Più precisamente la questione attiene l'esatta individuazione dell'ambito applicativo dell'art. 46, e cioè se possa o meno essere ricompresa l'ipotesi di licenziamento per **sopravvenuta inidoneità** alla mansione.

Per dirimere la problematica il parere in commento ricorda preliminarmente che "il legislatore ha inteso conferire alla norma un **carattere generale**, con la conseguenza che devono ritenersi ricomprese nel suo alveo tutte le ipotesi di licenziamento per giustificato motivo oggettivo ai sensi dell'art. 3 della L. 604/1966".

Muovendo da questo avviso, l'Ispettorato ritiene che anche l'inidoneità sopravvenuta alla mansione non possa che rientrare nell'ambito della fattispecie del licenziamento per giustificato motivo oggettivo, posto che tale ipotesi, come confermato da diffusi orientamenti giurisprudenziali (*cfr.* Cass. 26 ottobre 2018 n. 27243 e 21 maggio 2019 n. 13649), pone il datore di lavoro nella condizione necessaria, ai fini della legittimità dello stesso recesso, di verificare la possibilità di **ricollocare** il lavoratore in attività diverse, riconducibili a mansioni equivalenti o inferiori, anche attraverso un adeguamento dell'organizzazione aziendale.

È proprio, quindi, l'esistenza di quello che, nel diritto del lavoro, viene comunemente definito "**obbligo di repechage**" a ricondurre, opportunamente ad avviso di chi scrive, la fattispecie della sopravvenuta inidoneità alla mansione alle altre ipotesi di licenziamento per giustificato motivo oggettivo, atteso che la legittimità della procedura di licenziamento non può prescindere dalla verifica in ordine alla impossibilità di una ricollocazione in mansioni compatibili con l'inidoneità sopravvenuta.

Il datore può revocare il recesso purché richieda la cassa integrazione

Va, comunque, ricordato che, in ragione del comma 1-*bis* dell'art. 46, come introdotto dal DL 34/2020, il datore di lavoro che, indipendentemente dal numero dei dipendenti, nel periodo dal 23 febbraio 2020 al 17 marzo 2020 abbia proceduto al recesso del contratto di lavoro per giustificato motivo oggettivo può, in deroga alle previsioni di cui all'art. 18, comma 10 della L. 300/70 (Statuto dei lavoratori), **revocare** in ogni tempo il recesso purché contestualmente faccia richiesta del trattamento di cassa integrazione salariale, così come previsto nel periodo emergenziale agli artt. da 19 a 22 del DL 18/2020, a partire dalla data in cui ha efficacia il licenziamento.

In tal caso, il rapporto di lavoro si intende ripristinato senza soluzione di continuità, senza oneri né sanzioni per il datore di lavoro.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA TRATTA DA GURITEL.IT

Requisiti stringenti per estendere allo spedizioniere l'obbligazione doganale

La Dogana deve dimostrare che aveva o avrebbe dovuto ragionevolmente avere consapevolezza in merito all'erroneità dei dati/documenti trasmessi

/ Pier Paolo GHETTI e Sabrina FERRAZZI

Con la sentenza n. 12289 del 23 giugno, la Corte di Cassazione si è pronunciata in merito alle condizioni al ricorrere delle quali uno spedizioniere doganale, che abbia agito in rappresentanza diretta, possa essere considerato responsabile per l'obbligazione doganale sorta a fronte della presentazione di dichiarazione doganale risultata **infedele** in esito a controllo.

La dichiarazione doganale di vincolo al regime di immissione in libera pratica può essere presentata da **chiunque** sia in grado di fornire le informazioni necessarie per importare i beni e, al contempo, li possa esibire all'ufficio doganale preposto (*cfr.* art. 170 del CDU). Ciò significa che il dichiarante (inteso come soggetto titolare del regime) non necessariamente coincide con il proprietario delle merci.

Il **dichiarante** costituisce l'**obbligato principale** rispetto all'obbligazione doganale che sorge al momento dell'importazione.

La dichiarazione doganale, tuttavia, può essere presentata direttamente dall'operatore economico oppure mediante un rappresentante doganale – tipicamente, lo **spedizioniere** doganale.

Lo spedizioniere doganale delegato può agire con o senza spendita del nome del soggetto rappresentato.

Nel primo caso, lo spedizioniere doganale delegato agirà in c.d. "**rappresentanza diretta**": in tale ipotesi, il dichiarante risulterà corrispondere con il rappresentato (ovvero con l'operatore economico), mentre lo spedizioniere opererà a supporto della gestione delle operazioni/attività necessarie alla presentazione della dichiarazione doganale, occupandosi sia della materiale redazione che della trasmissione all'Amministrazione doganale.

Nel secondo caso, lo spedizioniere doganale agirà in c.d. "**rappresentanza indiretta**": in questa situazione, egli stesso risulterà quale dichiarante rispetto alla dichiarazione doganale presentata, alla cui gestione concorrerà.

Rispetto all'obbligazione doganale così sorta, in caso di rappresentanza indiretta, saranno **debitori** sia il dichiarante (cioè lo spedizioniere doganale), sia l'operatore economico per conto del quale è stata presentata la dichiarazione in dogana (*cfr.* art. 77, par. 3, primo periodo del CDU). Invece, in caso di rappresentanza diretta l'obbligato sarà il (solo) "dichiarante", ovvero l'operatore economico/"importatore".

Venendo al caso esaminato dalla Suprema Corte, dalla lettura della sentenza si comprende che la dogana procedente aveva contestato il valore doganale della merce importata, recuperando maggiori diritti doganali e sanzioni sia in capo al dichiarante/operatore economico sia in capo allo **spedizioniere** doganale che, come detto, aveva agito in rappresentanza **diretta**.

Alla pretesa dell'ufficio si è opposto lo spedizioniere doganale, sostenendo l'infondatezza della stessa sotto diversi profili.

La Corte ha accolto il ricorso presentato dallo spedizioniere sulla scorta delle considerazioni di seguito riassunte.

In primo luogo, la Cassazione ha premesso che, in caso di rappresentanza diretta, la responsabilità grava normalmente sull'**importatore** (par. 2.3).

Quindi, la Corte – facendo leva sull'art. 201 del CDC (ora 77 del CDU), individuata quale norma applicabile in caso di obbligazione sorta a fronte di una dichiarazione doganale regolarmente presentata ma infedele – ha affermato che la responsabilità dello spedizioniere doganale "... è configurabile **soltanto** nel caso in cui egli stesso abbia **fornito** i **dati o** i **documenti** necessari alla stesura della dichiarazione nella consapevolezza della erroneità dei dati e/o della irregolarità dei documenti" (par. 2.4).

La Cassazione esclude invece la sostenuta applicabilità nel caso in esame degli artt. da 202 a 205 del CDC (ora art. 79 del CDU) poiché essi non trovano applicazione in caso di dichiarazione doganale infedele, bensì nelle sole diverse ipotesi di **assenza** della dichiarazione o di **sottrazione al controllo**, o di importazione di merce materialmente diversa da quella dichiarata, caratterizzate da comportamenti fraudolenti.

Viene perciò ribadito il principio, già sancito dai giudici di legittimità (Cass. n. 9777 del 18 giugno 2003), a mente del quale la responsabilità che grava in capo agli spedizionieri doganali che agiscono in rappresentanza diretta sussiste solo qualora lo spedizioniere abbia "egli stesso ... fornito i dati o i documenti necessari alla stesura della dichiarazione nella consapevolezza della erroneità dei dati e/o della irregolarità dei documenti".

Per cui, stando alla Corte, l'onere professionale di accertare regolarità, veridicità e completezza dei dati comunicati nelle dichiarazioni doganali trasmesse (*cfr.* art. 2 commi 6 e 7 della L. 213/2000) comporta corresponsabilità solo laddove sia possibile, per la dogana, dimostrare che lo spedizioniere aveva **consapevolezza** ovvero avrebbe dovuto ragionevolmente avere consapevolezza in merito alla **erroneità** dei dati/documenti trasmessi.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - SOLO IN INTERNATO A SOLVERTONE

Il percettore di NASpI deve comunicare le giornate di lavoro in agricoltura

L'INPS ha chiarito diversi aspetti, sia sulla proroga di NASpI e DIS-COLL in scadenza sia sui rapporti di lavoro stipulati con datori del settore agricolo

/ Daniele SILVESTRO

Per la determinazione del limite temporale entro cui il percettore non perde il diritto alla NASpI devono essere prese in considerazione le giornate di **effettivo lavoro** e non la durata in sé del contratto stipulato ai sensi dell'art. 94 del DL 34/2020.

Questo è uno degli aspetti chiariti dall'INPS con la circolare n. 76/2020, attraverso cui ha fornito le istruzioni in materia di **proroga** delle indennità NASpI e DIS-COLL e per la stipula di contratti a temine con datori di lavoro del settore agricolo.

In particolare, l'art. 92 del DL 34/2020 dispone la proroga per **due mesi**, a decorrere dal giorno di scadenza, delle indennità di **NASpI e DIS-COLL** il cui periodo di fruizione termini tra il 1° marzo 2020 e il 30 aprile 2020.

La proroga è automatica, non essendo prevista la presentazione di alcuna domanda (si veda "Proroga di NASpI e DIS-COLL in via automatica" del 24 giugno). L'importo, per ogni singola mensilità, sarà pari all'importo dell'ultima mensilità spettante per la prestazione originaria.

La proroga non è concessa: a chi ha fruito della NASpI in forma anticipata; al percettore che matura i requisiti della **pensione** di vecchiaia o anticipata durante il periodo di estensione; ai beneficiari delle indennità previste dagli artt. 27, 28, 29, 30, 38 e 44 del DL 18/2020 e dagli artt. 84, 85 e 98 del DL 34/2020. L'INPS conferma invece quanto già stabilito con le circ. nn. 49/2020 e 67/2020, ovvero la possibilità di cumulo della NASpI e della DIS-COLL con le indennità COVID-19 di cui al DL 18/2020 e all'art. 84 del DL 34/2020, ma solo per il periodo di durata **ordinaria** delle indennità di disoccupazione.

Inoltre, il riconoscimento della proroga in esame è **sospeso** se il beneficiario abbia già presentato, al 23 giugno 2020, la domanda di certificazione dei requisiti dell'APE Sociale e per la pensione dei lavoratori precoci, ai sensi dell'art. 1 commi 179 e 199 della L. 232/2016. L'Istituto invierà all'interessato una comunicazione con la quale verrà chiesto di manifestare la volontà di avvalersi della suddetta proroga entro il 31 luglio 2020, attraverso la trasmissione del modello "NASpICom".

Per le due mensilità prorogate, precisa ancora l'INPS, trovano applicazione tutti gli istituti relativi alla decadenza, alla **sospensione** delle indennità in caso di rioccupazione di durata pari o inferiore a 6 mesi (5 giorni per la prestazione DIS-COLL), nonché di abbattimento della prestazione in caso di cumulo con il reddito da lavoro dipendente o autonomo.

Altri importanti chiarimenti riguardano poi la disciplina di cui all'art. 94 del DL 34/2020, con particolare riferimento a NASpI e DIS-COLL. La disposizione stabilisce infatti che i percettori di ammortizzatori sociali, limitatamente al periodo di sospensione a zero ore della prestazione lavorativa, di NASpI e DIS-COLL, nonché di reddito di cittadinanza, possono stipulare con datori di lavoro del settore agricolo **contratti a termine** non superiori a 30 giorni, rinnovabili per ulteriori 30 giorni, nel limite di 2.000 euro per l'anno 2020, senza subire la perdita o la riduzione dei benefici.

Pertanto, l'INPS conferma che la NASpI e la DIS-COLL non verranno **né sospese né abbattute** e che i beneficiari non decadranno dal diritto in quanto non troveranno applicazione le previsioni di cui agli artt. 9, commi 1, 2 e 3, e 15, comma 11 del DLgs. 22/2015 (riguardanti la compatibilità delle prestazioni di disoccupazione con lo svolgimento di rapporti di lavoro subordinato).

Circa i limiti di durata, l'Istituto chiarisce che i 30 giorni si computano prendendo in considerazione le giornate di effettivo lavoro e non la durata in sé del contratto di lavoro. Pertanto, l'interessato dovrà **comunicare** all'Istituto le giornate in cui presta attività lavorativa, attraverso il modello "NASpI-Com".

Nel caso in cui, continua l'INPS, tali contratti stipulati con datori di lavoro del settore agricolo **superino** il limite di 30 giorni, rinnovabile di ulteriori 30 giorni, ovvero il limite di 2.000 euro, le prestazioni di disoccupazione NASpI e DIS-COLL saranno nuovamente soggette agli istituti del cumulo e della sospensione, nonché alla decadenza.

Questi ultimi istituti, precisa ancora la circolare in commento, troveranno applicazione esclusivamente per la parte di reddito **eccedente** la somma di 2.000 euro e per i periodi eccedenti l'arco temporale massimo di durata dei contratti stipulati con datori di lavoro del settore agricolo (i percettori saranno soggetti agli obblighi individuati con le circ. nn. 94/2015 e 83/2015 in caso di rioccupazione in corso di fruizione delle indennità NASpI e DIS-COLL).

In ultimo, l'INPS afferma che la contribuzione versata per lo svolgimento delle prestazioni lavorative presso datori di lavoro del settore agricolo sarà considerata utile ai fini di eventuali successive prestazioni di disoccupazione. Inoltre, la contribuzione versata durante il periodo di mantenimento della NASpI è utile sia ai fini dei requisiti per l'**accesso** sia ai fini della **durata** di una nuova prestazione.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - SOLO IN INDIRIZZO A SOLVEITOR

Azione di regresso INAIL anche nei confronti del sub-committente

Anche il sub-committente è responsabile in caso di infortunio del lavoratore del subappaltatore se ha la disponibilità degli ambienti di lavoro

/ Viviana CHERCHI

La Cassazione, con sentenza n. 12465 depositata ieri, affronta la tematica degli infortuni sul lavoro nell'ambito di affidamento di lavori in subappalto ed in particolare della responsabilità dell'appaltatore **sub-committente**.

Si ricorda, al riguardo, come l'art. 26 del DLgs. 81/2008 (c.d. T.U. in materia di salute e sicurezza sul lavoro), introduce una **tutela specifica** nei processi di esternalizzazione, prevedendo una serie di obblighi a carico del committente.

In caso di affidamento di lavori in appalto all'interno dell'azienda, il committente – nella cui disponibilità permane l'ambiente di lavoro – deve fornire una dettagliata informativa sui rischi specifici esistenti nell'ambiente di lavoro in cui i lavoratori delle imprese appaltatici, o i lavoratori autonomi, sono destinati a operare e sulle misure di prevenzione e di emergenza da adottare in relazione alla propria attività; promuovere le necessarie attività di cooperazione nell'attuazione delle misure di prevenzione e di protezione dai rischi sul lavoro incidenti sull'attività lavorativa oggetto dell'appalto; promuovere le necessarie attività di coordinamento degli interventi di prevenzione e protezione da rischi cui sono esposti i lavoratori, al fine di eliminare rischi dovuti alle interferenze tra i lavori delle diverse imprese coinvolte nell'esecuzione dell'opera complessiva; elaborare, nei casi previsti, il documento unico di valutazione dei rischi da interferenze (c.d. DUVRI), da allegare al contratto d'appalto o d'opera.

Il caso affrontato nella sentenza in commento trae origine da un infortunio occorso ad un dipendente di una società cui era stata affidata, dalla sub-appaltatrice, **parte dei lavori** di posa in opera di arredi a bordo di un'imbarcazione.

La Corte territoriale, contrariamente al giudice di primo grado, aveva condannato l'appaltatrice sub-committente a risarcire l'INAIL delle somme erogate a favore di lavoratore che si era infortunato nell'utilizzare una macchina squadratrice – senza ricevere adeguata formazione – di proprietà dell'appaltatrice e che si trovava in un'area del cantiere navale nella sua piena disponibilità.

Avverso la suddetta pronuncia, la sub-committente proponeva ricorso in Cassazione eccependo, in particolare, di non essere a conoscenza dell'ulteriore subappalto.

La Suprema Corte, nel respingere il ricorso, ha richiamato innanzitutto il proprio precedente indirizzo secondo cui la responsabilità dell'appaltatore in termini di prevenzione infortuni non esclude quella del **committente** ai sensi dell'art. 2087 c.c. e dell'art. 26 del DLgs. 81/2008 (art. 7 del DLgs. 626/1994 all'epoca dei fatti di causa). Secondo tale indirizzo, in particolare, in caso di affidamento di lavori in appalto all'interno dell'azienda è obbligo del committente, nella cui disponibilità e controllo permane l'ambiente di lavoro, di adottare tutte le misure necessarie a tutelare l'integrità fisica e la salute dei lavoratori, ancorché dipendenti dall'impresa appaltatrice, consistenti nell'informazione adeguata dei singoli lavoratori, nella predisposizione di tutte le misure necessarie al raggiungimento dello scopo, nella cooperazione con l'appaltatrice per l'attuazione delle misure di prevenzione e protezione dei rischi connessi sia al luogo di lavoro sia all'attività appaltata, tanto più se caratterizzata dall'uso di macchinari pericolosi (*cfr*. Cass. n. 21694/2011; Cass. n. 12561/2017).

La Suprema Corte sottolinea, inoltre, come si debba ritenere **superato** il tradizionale indirizzo che riteneva la responsabilità del committente come eccezionale, ossia operante solo nei casi di *culpa in eligendo* o in caso di ingerenza nell'esecuzione dell'appalto (*cfr*. Cass. n. 11757/2011; Cass. n. 10588/2008).

Con riferimento alla configurabilità della responsabilità del sub-committente, la Cassazione ha precisato come in tema di sub-appalto si applicano gli stessi principi validi in materia di appalto relativamente alla responsabilità del committente. Gli obblighi discendenti dall'art. 2087 c.c. e dall'art. 26 del DLgs. 81/2008 devono, pertanto, essere posti anche a carico dell'appaltatore sub-committente in quanto anch'egli è **responsabile** di una scelta di per sé rischiosa secondo la legge (quella dell'ulteriore segmentazione dell'attività produttiva) che incide, elevandoli, sui rischi relativi al processo produttivo; tanto più quando – come nel caso di specie – mantenga sotto il proprio controllo un'area aziendale e metta a disposizione dei subappaltatori proprie macchine operatrici all'interno di locali di cui abbia la piena disponibilità.

La Cassazione chiarisce, infine, come il committente, o il sub-committente (datore di lavoro), non possa essere esentato da responsabilità per il mero fatto di non essere a conoscenza del sub-appalto, o di ulteriori subappalti successivamente intervenuti, dovendo fornire, invece, la prova positiva di aver adempiuto ai propri obblighi imposti dal legislatore *ex* art. 2087 c.c. e art. 26 del DLgs. 81/2008.

EUTEKNE - VIA FORCELLINI 170 - 00173 ROMA - C.F. E P.I. 05911381003

Massofisioterapisti ancora esclusi dall'esenzione IVA

La risposta a interpello di consulenza giuridica n. 8/2020, pubblicata ieri, ha confermato che resta **invariato** il quadro normativo riferito ai massofisioterapisti e che, pertanto, non è applicabile il regime di esenzione IVA di cui all'art. 10 comma 1 n. 18 del DPR 633/72, come aveva già indicato la risoluzione n. 96/2012.

Il suddetto regime di **esenzione** è previsto per le "prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona" (presupposto oggettivo), "nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza" (presupposto soggettivo), ai sensi dell'art. 99 del Testo unico delle leggi sanitarie ovvero individuate con apposito decreto ministeriale.

In merito al presupposto soggettivo previsto all'art. 10 comma 1 n. 18 del DPR 633/72, nella risposta a consulenza giuridica n. 8/2020 di ieri si osserva che:

- è necessaria la sussistenza in capo al prestatore dell'**abilitazione** all'esercizio della **professione sanitaria**, a prescindere dalla forma giuridica che riveste (*cfr.* Corte di Giustizia Ue, sentenza del 10 settembre 2002 relativa al procedimento C-141/00; risoluzione n. 128/2011);
- solo le prestazioni mediche che sono poste in essere da operatori sanitari sottoposti alla **vigilanza** del Ministero della Salute ai sensi dell'art. 99 del Testo unico delle leggi sanitarie oppure per effetto dell'elencazione di cui al DM 17 maggio 2002.

Sul piano della **detraibilità IRPEF** delle prestazioni rese dal massofisioterapista, invece, si osserva che:

- le prestazioni erogate dal massofisioterapista iscritto negli elenchi speciali a esaurimento di cui al DM 9 agosto 2019 sono da considerarsi di carattere sanitario e, dunque, rientranti tra quelle per le quali sia possibile riconoscere la detrazione IRPEF ai sensi dell'art. 15 comma 1 lett. c) del TUIR;
- l'iscrizione del singolo operatore negli elenchi speciali a esaurimento di cui al DM 9 agosto 2019, è il termine più congruo per la fattispecie in esame;
- le prestazioni erogate dal massofisioterapista che si iscrive, entro il **30 giugno** 2020, nei sopra richiamati elenchi speciali a esaurimento "sono da considerarsi di carattere sanitario e, dunque, rientranti tra quelle per le quali è possibile riconoscere la detrazione".

Il contribuente con l'INPS come sostituto d'imposta può verificare le risultanze contabili del 730/2020

Con il messaggio n. 2568 pubblicato ieri, l'INPS informa che i contribuenti che hanno indicato l'Istituto quale sostituto d'imposta, per l'effettuazione dei conguagli del modello 730/2020, possono verificare le **risultanze contabili** della dichiarazione e i relativi esiti attraverso il servizio "Assistenza fiscale (730/4): servizi al cittadino".

Il messaggio ricorda che il risultato contabile è rappresentato con un singolo importo, a **debito** (indicato nel prospetto di liquidazione del modello 730/3 al rigo 161) o a **credito** (indicato nel rigo 163).

Oltre alla funzione di consultazione, a partire **dal 15 luglio** 2020, il servizio consentirà ai contribuenti di trasmettere on line la richiesta di annullamento e/o di variazione della **seconda rata d'acconto IRPEF** o cedolare secca entro la nuova scadenza prevista per il 10 ottobre 2020. La possibilità di applicazione dell'annullamento e/o variazione della seconda rata di acconto è legata ai tempi di predisposizione dei flussi di pagamento relativi al mese di novembre. Se la richiesta arriva successivamente alla predisposizione del pagamento della mensilità di novembre, l'annullamento o la modifica saranno effettuati sul rateo in pagamento nel mese successivo.

Viene precisato inoltre che l'INPS riceverà le risultanze contabili esclusivamente dall'**Agenzia delle Entrate**. Pertanto, l'Istituto non restituirà più ai CAF o ai soggetti abilitati all'assistenza fiscale, che hanno trasmesso le dichiarazioni, le risultanze contabili relative ai contribuenti per i quali non è tenuto a effettuare i conguagli, bensì comunicherà tale evenienza direttamente all'Agenzia delle Entrate.

Infine, si segnala che nei casi in cui l'Istituto, successivamente all'avvio dell'assistenza fiscale, si trovi impossibilitato a completare i conguagli previsti nel prospetto 730/4, invierà un'apposita **comunicazione** all'interessato o agli eredi dello stesso.

Pagamenti delle prestazioni previdenziali "calendarizzati" per l'emergenza COVID-19

Con il messaggio n. 2572/2020, pubblicato ieri, l'INPS ricorda che è stata estesa anche al mese di luglio l'**anticipazione** del pagamento delle rate dei trattamenti pensionistici, degli assegni, delle pensioni e delle indennità di accompagnamento erogate agli invalidi civili, di cui all'art. 1 comma 302 della L. 190/2014, al fine di consentire a tutti i beneficiari di recarsi presso gli uffici postali in sicurezza e nel rispetto delle misure di contenimento della diffusione del virus COVID-19.

Dopo aver indicato la **calendarizzazione** programmata secondo scaglioni suddivisi per lettere, l'INPS ha reso noto che, come per le precedenti mensilità di aprile, maggio e giugno 2020, Poste Italiane S.p.A. programmerà l'accesso agli sportelli dei titolari delle prestazioni in modo da scaglionare le presenze all'interno degli uffici postali.

Operativamente, l'INPS rende noto che il pagamento **in contanti** resta a disposizione per la riscossione per 60 giorni a

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

partire dal primo giorno bancabile del mese di riferimento. In pratica, la rata di luglio 2020 sarà quindi incassabile fino al prossimo 29 agosto.
Resta fermo che, trattandosi esclusivamente di una anticipazione del pagamento, il diritto al rateo di pensione si matura comunque il primo giorno del mese. Di conseguenza, nel caso in cui dopo l'incasso la somma dovesse risultare **non dovuta**, l'INPS richiederà la restituzione.
Inoltre, si ricorda che, come comunicato con il messaggio n. 1364 del 25 marzo 2020, l'INPS ha autorizzato, in via eccezionale e transitoria, Poste italiane S.p.A. a effettuare il pagamento **in circolarità** delle prestazioni previdenziali e assistenziali, comprese le prestazioni a sostegno del reddito erogate ai cittadini che hanno scelto la riscossione in contanti presso lo sportello postale.
Pertanto, le somme spettanti potranno essere riscosse anche presso uffici postali **diversi** da quelli in cui ordinariamente viene effettuato il pagamento della prestazione, presentando il proprio documento di identità e il codice fiscale.

Operativo il nuovo servizio INAIL di comunicazione delle sospensioni COVID-19

Con la nota n. 7759 di ieri, l'INAIL ha comunicato il pronto rilascio, nella sezione "**Servizi online**" del proprio sito internet (www.inail.it), del nuovo servizio "Comunicazione sospensioni/recuperi agevolati COVID-19".
L'INAIL fa dunque seguito a quanto già indicato con le circ. nn. 21 e 23/2020, relativamente ai provvedimenti di **sospensione** e proroga degli adempimenti e dei versamenti dei premi assicurativi, disposti dal DL 18/2020 (decreto "Cura Italia") e dal DL 34/2020 (decreto "Rilancio").
Operativamente, il servizio è accessibile dalla voce di menu "Comunicazione sospensioni/recuperi agevolati" agli **utenti abilitati** ai servizi on line dell'INAIL (soggetti assicuranti e intermediari in possesso di delega) ed è a compilazione guidata.
In pratica, coloro che hanno applicato le sospensioni degli adempimenti e dei versamenti previste dalla normativa emergenziale COVID-19 devono comunicare all'Istituto con il nuovo servizio di aver **effettuato** le predette sospensioni, specificando, tramite selezione delle apposite opzioni presenti nell'applicativo, le disposizioni normative applicate e dichiarando di essere in possesso delle condizioni previste per usufruire del beneficio.
Sul punto, l'INAIL ricorda che per le sospensioni *ex* art. 62 comma 2, lett. c) del DL 18/2020 (relative ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi per l'assicurazione obbligatoria) e di cui all'art. 18 del DL 23/2020 (sospensione di versamenti tributari e contributivi) è prevista l'attivazione di **specifici controlli** in cooperazione con l'Agenzia delle Entrate.
Per ogni regime di sospensione può essere inviata un'unica comunicazione e, una volta effettuata la trasmissione, eventuali **integrazioni** o **rettifiche** non possono essere comunicate con il servizio "Comunicazione sospensioni/recuperi agevolati COVID-19", ma esclusivamente via PEC alla competente Sede INAIL.

Sospensione anche per le quote di TFR da versare al Fondo di Tesoreria

La Fondazione Studi consulenti del lavoro, con la circ. n. 16/2020 pubblicata ieri, ha **riepilogato** i diversi interventi normativi, insieme ai chiarimenti di prassi, che si sono susseguiti nel corso dell'emergenza epidemiologica causata dalla diffusione del virus COVID-19.
In particolare la circolare si concentra sulla sospensione dei versamenti in autoliquidazione di imposte, **contributi INPS** e **premi INAIL**, nonché sulla sospensione delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione, conciliazione, rettifica, liquidazione e recupero dei crediti d'imposta e i versamenti dovuti all'Agente della riscossione.
In merito alla sospensione dei contributi previdenziali, disposta dagli artt. 61 e 62 del DL 18/2020 (decreto "Cura Italia"), conv. L. 27/2020, e dall'art. 18 del DL 23/2020 (decreto "liquidità"), la Fondazione Studi ricorda che sono compresi anche: i piani di rateazione concessi dall'INPS; le somme richieste con le **note di rettifica**; gli atti di recupero da accertamento amministrativo o di vigilanza; le quote di TFR da versare al Fondo di Tesoreria; la quota a carico del lavoratore trattenuta in busta paga dal datore.
Rispetto ai premi INAIL, la Fondazione ricorda che le aziende che sospendono il versamento sono tenute a **comunicarlo** all'Istituto attraverso l'apposito servizio on line, la cui attivazione è stata comunicata proprio ieri con la nota n. 7759.

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

Confermata la validità al 15 giugno 2020 dei DURC in scadenza dal 31 gennaio al 15 aprile

Dopo l'INPS, anche l'INAIL, con la nota operativa pubblicata ieri, è intervenuto sulla **validità del DURC** fornendo ulteriori chiarimenti a seguito delle novità apportate dal DL 34/2020 (DL "Rilancio").

Si ricorda che l'art. 81 comma 1 del DL 34/2020 ha **escluso** i DURC dagli atti per i quali è stato disposto in sede di conversione del DL 18/2020 (decreto "Cura Italia") l'ampliamento del periodo di scadenza e di validità.

È stato quindi confermato che la proroga della validità fino al 15 giugno 2020, di cui all'art. 103 comma 2 del DL 18/2020, riguarda soltanto i DURC aventi scadenza compresa tra il 31 gennaio 2020 e il 15 aprile 2020. Di conseguenza non opera l'ampliamento né del periodo di scadenza (31 gennaio-31 luglio), né del periodo di validità (90 giorni successivi alla cessazione dello stato di emergenza) previsto con la legge di conversione.

Sono comunque emerse **diverse criticità** connesse alla riformulazione della norma, con particolare riferimento alla trattazione delle richieste di verifica della regolarità contributiva presentate nel periodo compreso dal 30 aprile 2020 (data di entrata in vigore della legge di conversione) al 19 maggio 2020 (data di entrata in vigore del DL 34/2020).

Sulla questione si è espresso il Ministero del Lavoro, secondo cui "l'art. 81 del DL 34/2020 può essere considerato alla stregua di norma di **interpretazione autentica**, che, come tale, è idonea a privare *ab origine* di effetti la previsione normativa dell'art. 103 comma 2 del DL 18/2020, come modificata dalla L. 27/2020. Pertanto, la proroga di validità di cui all'art. 103 comma 2, con riguardo ai «Durc On Line», deve intendersi limitata ai soli Documenti aventi scadenza compresa tra il 31 gennaio 2020 e il 15 aprile 2020, che conservano la propria validità fino al 15 giugno 2020".

Infine, viene confermato che alle richieste di verifica della regolarità contributiva pervenute a far data dal **16 aprile 2020** si applicano i criteri previsti dal DM 30 gennaio 2015 e dal DM 23 febbraio 2016.

EUTEKNE - TUTTI I DIRITTI RISERVATI - COPIA TRATTA DA GEOLEX.IT

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