EUTEKNE.INFO
IL QUOTIDIANO DEL COMMERCIALISTA

Lunedì 8 giugno 2020

IL CASO DEL GIORNO

Compensi professionali tassati in Italia anche dopo il cambio di residenza

/ Luisa CORSO e Gianluca ODETTO

La tassazione delle somme relative a prestazioni professionali **effettuate in Italia** ma percepite in un momento successivo, in cui il professionista è residente all'estero, si pone in una zona "grigia", priva di riferimenti di giurisprudenza e con [...]

PAGINA 2

IL PUNTO
IAS

Analisi casistica per individuare la natura del day one loss/profit

/ Guerino RUSSETTI

Fatta eccezione per i crediti commerciali senza significativa componente di finanziamento (iscritti al prezzo dell'operazione determinato secondo l'IFRS 15), il principio IFRS 9 impone la **rilevazione iniziale** di una attività/passività finanziaria al *fair value* del corrispettivo [...]

PAGINA 9

FISCO

Via libera al credito d'imposta sulla locazione di immobili

L'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti e istituito il codice tributo "6920"

/ Pamela ALBERTI

Il credito d'imposta sui canoni di locazione degli immobili ad uso non abitativo *ex* art. 28 del DL 34/2020 può essere **già utilizzato** in compensazione nel modello F24 con il codice tributo "6920" o può essere ceduto al locatore come "sconto" sul canone. L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 14 del 6 giugno, ha fornito i primi chiarimenti sulla nuova agevolazione, istituendo anche il codice tributo con la risoluzione n. 32.
Possono beneficiare del credito d'imposta i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, con ricavi o compensi non superiori a **5 milioni** di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del DL Rilancio (i soggetti esercenti attività commerciale devono aver subito un calo del fatturato del 50%).
Si tratta ad esempio di: imprenditori individuali, snc e sas che producono reddito d'impresa, indipendentemente dal regime contabile adottato; società di capitali e enti indicati nell'art. 73, comma 1, lettere a) e b), del TUIR; stabili organizzazioni di soggetti non residenti; persone fisiche e associazioni che esercitano arti e professioni, producendo reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53 del TUIR. Sono inclusi anche i soggetti in **regime forfetario**, nonché gli imprenditori e le imprese agricole (sia che determinino per regime naturale il reddito su base catastale, sia quelle che producono reddito d'impresa).
Non hanno invece diritto al bonus coloro che svolgono attività commerciali o di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, producendo redditi diversi.
Riguardo all'individuazione delle **strutture alberghiere**, a cui spetta il bonus a prescindere dai ricavi e compensi nel periodo d'imposta precedente, occorre fare riferimento ai soggetti che, indipendentemente dalla natura giuridica o dal regime fiscale adottato, svolgono effettivamente le attività riconducibili alla sezione 55 dei codici ATECO (es. alberghi [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Nel quadro VQ i versamenti effettuati sino all'invio della dichiarazione

Dal 1° luglio soglia per i contanti al di sotto dei 2.000 euro

Sismabonus acquisti con aliquota del 110%

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Bonus locazioni anche per immobili abitativi

/ Anita MAURO

L'Agenzia delle Entrate con la circolare 6 giugno 2020 n. 14 svincola il credito di imposta sulla locazione di immobili dalla **classificazione** catastale dell'immobile locato.
Si ricorda che, in base alla [...]

PAGINA 4

Compensi professionali tassati in Italia anche dopo il cambio di residenza

Rimangono delicati problemi di coordinamento con le prassi degli altri Stati sulla questione

/ Luisa CORSO e Gianluca ODETTO

La tassazione delle somme relative a prestazioni professionali **effettuate in Italia** ma percepite in un momento successivo, in cui il professionista è residente all'estero, si pone in una zona "grigia", priva di riferimenti di giurisprudenza e con precedenti di prassi dalle conclusioni non convergenti.

Il punto di partenza è rappresentato dal fatto che la normativa interna considera verificato il presupposto territoriale ove le prestazioni di lavoro autonomo siano **svolte** in Italia (art. 23 comma 1 lett. d) del TUIR); l'eventuale possibilità di non assoggettare a tassazione in Italia i compensi percepiti richiede quindi il ricorso alle Convenzioni internazionali.

Una prima indicazione è fornita dalla risposta ad interpello n. 512 dell'11 dicembre 2019, riguardante i compensi relativi all'attività svolta in un periodo di imposta in cui il professionista era residente in Italia (2018) ma percepiti nel periodo di imposta successivo (2019), in cui il professionista era fiscalmente residente in Spagna (senza avere più una base fissa in Italia); nel documento, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il **momento del pagamento** rileva sia ai fini dell'individuazione del momento impositivo, sia ai fini dell'applicazione del regime convenzionale: l'Italia conserva la propria potestà impositiva ai sensi dell'art. 14, par. 1 della convenzione Italia-Spagna (norma che fissa, quale regola generale, la tassazione dei redditi di lavoro autonomo in via esclusiva nello Stato di residenza).

Applicando la ritenuta a titolo d'imposta del 30%, l'Amministrazione attribuisce rilevanza al fatto che, nel periodo in cui la fattura è materialmente incassata, il soggetto non è residente; al contempo, il presupposto territoriale "**retroagisce**" al momento in cui la prestazione è stata effettuata (se così non fosse, infatti, non vi sarebbe alcuna imposizione italiana, in quanto nel 2019 i compensi sono corrisposti a un soggetto non residente privo di una base fissa in Italia).

Una seconda impostazione è riscontrabile nella risposta a interpello n. 35 del 12 febbraio 2019, relativa all'**indennità** per la cessazione del rapporto di agenzia maturata per gran parte in Italia ma percepita dall'agente una volta avvenuto il trasferimento in Portogallo. Pur non trattandosi, in tal caso, di compensi professionali in senso stretto ma di redditi a formazione pluriennale, il richiamo a tale documento è pertinente in quanto l'indennità è tassata per cassa e trova la sua regolamentazione convenzionale nell'art. 14 del "vecchio" modello OCSE.

In quella sede, l'Agenzia considera rilevante, ai fini dell'applicazione del regime convenzionale, il momento di "**maturazione**" delle quote dell'indennità, e non quello di incasso delle somme, con conseguente tassazione dell'indennità stessa:

- in via esclusiva **in Italia** con riferimento alle quote maturate negli anni in cui l'ex agente aveva la residenza fiscale italiana;
- in via esclusiva nello **Stato di residenza** della persona con riferimento alle quote maturate negli anni in cui l'ex agente aveva già la residenza estera, sempre che l'agente stesso non avesse in tali annualità una base fissa in Italia (in tale ultimo caso, si avrebbe tassazione concorrente).

In base alla risposta n. 35/2019, per le quote maturate negli anni di residenza in Italia sarebbe obbligatoria la presentazione della **dichiarazione dei redditi**, ma il sostituto d'imposta dovrebbe prelevare una ritenuta del 20%, a titolo di acconto. Si verterebbe, infatti, nell'ambito applicativo dell'art. 14, par. 1 del modello OCSE che regola i compensi percepiti da un residente di uno Stato per le prestazioni svolte nel medesimo Stato, prevedendo in tali casi la tassazione esclusiva nello Stato di residenza.

In conclusione, va preso atto che la prassi italiana non fornisce una soluzione soddisfacente alla questione, prevedendo comunque la tassazione in Italia delle somme percepite in virtù del fatto che la prestazione d'opera è stata materialmente **svolta in Italia**.

I principi individuati dalla risposta a interpello n. 512/2019 non appaiono perfettamente coordinati con i principi generali. Limitando l'analisi ai rapporti con Stati "convenzionati", le prestazioni di lavoro autonomo svolte da non residenti, in base alla normativa italiana, possono, alternativamente, non essere tassate in base all'art. 23 del TUIR, in quanto svolte all'estero, o essere tassate in quanto esiste in Italia una **base fissa** del professionista. In tale ultimo caso, di fatto, le regole sono comuni a quelle applicabili ai professionisti residenti (ritenuta d'acconto e obbligo di dichiarazione); per questo motivo, i principi della risposta a interpello n. 35/2019 appaiono maggiormente corretti dal punto di vista del diritto.

Questa soluzione (tassazione dei redditi in via esclusiva in Italia, con la dichiarazione dei redditi) lascerebbe, però, "**scoperta**" la posizione estera della persona; occorrerebbe, quindi, valutare se la prassi dello Stato estero sia concorde nel ritenere non tassato il compenso. In caso di disaccordo, la soluzione è individuabile nell'attivazione della procedura amichevole per dirimere la controversia, prevista dai trattati stipulati dall'Italia con gli altri Paesi.

ESTRATTO - NON RIPRODUCIBILE - VIETATA - USO IN ESCLUSIVA A SOLVEXTRA

Via libera al credito d'imposta sulla locazione di immobili

L'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti e istituito il codice tributo "6920"

/ Pamela ALBERTI

Il credito d'imposta sui canoni di locazione degli immobili ad uso non abitativo *ex* art. 28 del DL 34/2020 può essere **già utilizzato** in compensazione nel modello F24 con il codice tributo "6920" o può essere ceduto al locatore come "sconto" sul canone. L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 14 del 6 giugno, ha fornito i primi chiarimenti sulla nuova agevolazione, istituendo anche il codice tributo con la risoluzione n. 32.

Possono beneficiare del credito d'imposta i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, con ricavi o compensi non superiori a **5 milioni** di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del DL Rilancio (i soggetti esercenti attività commerciale devono aver subito un calo del fatturato del 50%).

Si tratta ad esempio di: imprenditori individuali, snc e sas che producono reddito d'impresa, indipendentemente dal regime contabile adottato; società di capitali e enti indicati nell'art. 73, comma 1, lettere a) e b), del TUIR; stabili organizzazioni di soggetti non residenti; persone fisiche e associazioni che esercitano arti e professioni, producendo reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53 del TUIR. Sono inclusi anche i soggetti in **regime forfetario**, nonché gli imprenditori e le imprese agricole (sia che determinino per regime naturale il reddito su base catastale, sia quelle che producono reddito d'impresa). Non hanno invece diritto al bonus coloro che svolgono attività commerciali o di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, producendo redditi diversi.

Riguardo all'individuazione delle **strutture alberghiere**, a cui spetta il bonus a prescindere dai ricavi e compensi nel periodo d'imposta precedente, occorre fare riferimento ai soggetti che, indipendentemente dalla natura giuridica o dal regime fiscale adottato, svolgono effettivamente le attività riconducibili alla sezione 55 dei codici ATECO (es. alberghi e B&B).

Per **enti non commerciali** beneficiari, viene chiarito che l'eventuale svolgimento di attività commerciale in maniera non prevalente rispetto a quella istituzionale non pregiudica la fruizione del credito d'imposta anche in relazione a quest'ultima attività.

Quanto alle modalità di fruizione dell'agevolazione, il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa o in alternativa può essere ceduto.

Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione nel **modello F24**, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, successivamente all'avvenuto pagamento dei canoni.

A tal fine nel modello F24, da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, occorre indicare il codice tributo "**6920**".

Il credito d'imposta può essere fruito anche nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa. È quindi necessario che il canone risulti pagato nel 2020.

Nei casi di utilizzo diretto da parte del locatario, il credito spettante e i corrispondenti utilizzi vanno indicati nel **quadro RU** della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale la spesa relativa ai canoni agevolabili si considera sostenuta, specificando sia la quota utilizzata in dichiarazione sia la quota compensata tramite modello F24. L'eventuale residuo sarà riportabile nei periodi d'imposta successivi e non potrà essere richiesto a rimborso.

La circolare precisa che, in alternativa, il credito d'imposta può essere **ceduto al locatore**/concedente "a titolo di pagamento del canone".

Con la cessione al locatore si paga solo la differenza

L'Agenzia chiarisce che in tale ipotesi il versamento del canone è da considerarsi avvenuto contestualmente al momento di efficacia della cessione. In altri termini, considerata la finalità della norma di ridurre l'onere che grava in capo al locatario, è possibile fruire del credito in esame attraverso la cessione dello stesso al locatore o conducente del credito di imposta, fermo restando che in tal caso deve intervenire il **pagamento della differenza** tra il canone dovuto ed il credito di imposta (40% del canone considerando che il credito è del 60%, 70% del canone in caso di affitto d'azienda)

Il credito d'imposta può essere ceduto anche **ad altri soggetti**, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione del credito. Le modalità attuative della cessione dei crediti d'imposta saranno definite con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate (art. 122 del DL 34/2020).

La circolare evidenzia che per il **cessionario**, qualora il valore nominale del credito ceduto sia maggiore rispetto al corrispettivo pattuito con il cedente, emerge una sopravvenienza attiva tassabile.

Viene inoltre chiarito che qualora non sia stato utilizzato il credito d'imposta per **botteghe e negozi** *ex* art. 65 del DL 18/2020 (es. per mancato pagamento del canone di marzo o per assenza dei requisiti), è possibile optare per il credito d'imposta di cui all'art. 28 del DL 34/2020 ove siano soddisfatti i requisiti richiesti.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - CON LA RISERVATA A SOLVETO.IT.E.

Bonus locazioni anche per immobili abitativi

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il credito si applica a prescindere dalla categoria catastale

/ Anita MAURO

L'Agenzia delle Entrate con la circolare 6 giugno 2020 n. 14 svincola il credito di imposta sulla locazione di immobili dalla **classificazione** catastale dell'immobile locato.

Si ricorda che, in base alla citata norma, in presenza di alcune specifiche condizioni – tra le quali, per i locatari esercenti attività economica una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi pari almeno al 50% rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente – viene riconosciuto, con riferimento ai mesi di **marzo, aprile e maggio 2020** (aprile, maggio e giugno, per le strutture turistico ricettive stagionali), un credito di imposta:

- nella misura del 60% dell'ammontare mensile del canone, per i contratti di locazione, di leasing o di concessione di immobili;
- nella misura del 30% dei canoni relativi a contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, comprensivi di almeno un immobile.

Il credito spetta solo per gli immobili "ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo".

L'utilizzo normativo dell'espressione immobili **ad uso non abitativo**, nel definire il campo oggettivo di applicazione del bonus locazioni, aveva fatto sorgere il dubbio che il credito d'imposta fosse ancorato alla classificazione catastale degli immobili locati (o compresi nell'affitto di azienda), con il rischio di escludere dalla norma gli immobili di categoria catastale A, ad eccezione degli A/10 (si veda "Credito d'imposta sulle locazioni anche per i terreni" del 23 maggio 2020).

L'Agenzia delle Entrate scongiura tale pericolo, affermando che il credito si applica **indipendentemente dalla categoria catastale**, agli immobili destinati allo svolgimento effettivo di attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico.

Inoltre, per quanto concerne gli immobili destinati all'esercizio abituale e professionale dell'attività di **lavoro autonomo**, l'Amministrazione finanziaria precisa che rientrano nell'ambito di applicazione del credito anche gli immobili adibiti "promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del contribuente". In questo caso, però, il credito non spetta sull'intero canone, bensì sul **50% del canone**.

Bonus sul 50% del canone per immobili a uso promiscuo

Se, con l'interpretazione della nozione di "immobili ad uso non abitativo", l'Agenzia delle Entrate adotta un'interpretazione estensiva, **favorevole al contribuente** (diversa da quella a suo tempo adottata, seppur in diverso contesto, nella circ. n. 27/2006), invece, essa opta per una soluzione restrittiva nell'interpretare il riferimento normativo ai contratti di leasing.

Infatti, sebbene la norma indichi tra i contratti legittimanti il credito al 60% il "leasing", senza null'altro specificare, l'Agenzia ritiene che possa essere ammesso al credito di imposta solo il **leasing operativo** (o di godimento), escludendo, invece, il leasing finanziario (o traslativo). L'Amministrazione motiva questa scelta affermando che, mentre il leasing operativo "ha la medesima funzione economica del contratto locazione «tipico»", il leasing finanziario sarebbe assimilabile "ai contratti di compravendita con annesso finanziamento" e, pertanto, dovrebbe essere escluso dal credito.

Nessun chiarimento specifico concerne, invece, la possibilità di ammettere al credito di imposta la **sublocazione**.

L'Agenzia menziona, poi, espressamente il **coworking** tra i "contratti di servizi a prestazioni complesse" che attribuiscono il diritto al credito di imposta nella misura del 30%. In particolare, la circolare precisa che tale dizione include le situazioni in cui viene posta "in essere un'attività consistente nell'esecuzione di una serie di servizi complementari e funzionali alla utilizzazione unitaria del complesso immobiliare, con finalità diverse dal mero godimento dello stesso", come, ad esempio, per gli "immobili che fanno parte di complessi immobiliari aventi destinazione unitaria quali villaggi turistici, centri sportivi, gallerie commerciali ovvero dei contratti cd. coworking".

Il credito spetta solo **a seguito** del pagamento, ma può competere anche ove i canoni siano stati pagati in anticipo e anche ove siano corrisposti in ritardo, ma pur sempre dopo il pagamento (salvo il caso particolare di cessione del credito al locatore, si veda "Via libera al credito d'imposta sulla locazione di immobili" di oggi).

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

Nel quadro VQ i versamenti effettuati sino all'invio della dichiarazione

La possibilità di presentare il modello entro il 30 giugno 2020 dovrebbe estendere la data di riferimento

/ Mirco GAZZERA

Una delle principali novità del modello IVA 2020 per il 2019 è costituita dal **quadro VQ**. Quest'ultimo permette di determinare il credito maturato a seguito di versamenti di imposta periodica non spontanei effettuati sino alla data di presentazione della dichiarazione. Per i soggetti che inviano il modello entro il 30 giugno 2020, dunque, dovrebbe essere più esteso il periodo di tempo da considerare per l'individuazione dei predetti versamenti.

Tenuto conto dell'**assenza** di indicazioni contrarie, fino al modello IVA 2018 per il 2017 si riteneva possibile utilizzare il credito risultante dalla compilazione del quadro VL, anche a fronte di versamenti periodici omessi (si veda "Nel modello IVA 2018 irrilevanti gli omessi versamenti periodici" del 22 febbraio 2018).

A partire dal modello IVA 2019 per il 2018, tuttavia, nelle istruzioni è stato precisato che alla determinazione del totale IVA a credito da esporre nel **rigo VL33** concorrono solo i versamenti effettuati. Di conseguenza, lo scorso anno erano state rilevate le difficoltà per il recupero del credito derivante da versamenti periodici effettuati successivamente alla presentazione della dichiarazione annuale (si veda "Nel saldo IVA a credito solo i versamenti periodici effettuati" del 5 marzo 2019).

Per consentire ai soggetti passivi interessati di **determinare** il credito maturato a seguito di versamenti di imposta periodica non spontanei, nel modello IVA 2020 per il 2019 è stato istituito il quadro VQ ove occorre indicare, fra l'altro, i seguenti dati:

- l'**anno** d'imposta cui si riferisce l'IVA periodica non versata (le specifiche tecniche non permettono di inserire periodi anteriori al 2018 poiché, ragionevolmente, per gli stessi non sussisteva la citata limitazione all'importo da esporre nel rigo VL33);
- la **differenza**, se positiva, fra l'IVA periodica dovuta e l'IVA periodica versata risultanti dal rigo VL30 della dichiarazione relativa al periodo d'imposta del punto precedente;
- la differenza, se positiva, tra il credito "**potenziale**", ossia quello che si sarebbe generato se l'IVA periodica dovuta fosse stata interamente versata entro la data di presentazione della dichiarazione, e il credito effettivamente liquidato nel rigo VL33 della dichiarazione annuale di cui sopra;
- l'**ammontare** dell'IVA periodica relativa all'anno d'imposta prima indicato versata, a seguito del ricevimento di comunicazioni di irregolarità e/o della notifica di cartelle di pagamento, nel periodo compreso tra il giorno successivo alla data di presentazione del modello IVA 2019 per il 2018 e la data di invio del modello IVA 2020 per il 2019.

Tenuto conto della possibilità di presentare la dichiarazione IVA per il 2019 entro il 30 giugno 2020 (art. 62 del DL 18/2020), sembrerebbe possibile computare nel quadro VQ i versamenti effettuati sino al giorno in cui si presenta la dichiarazione, anche se **successivo** al termine ordinario del 30 aprile 2020.

Le istruzioni del citato quadro precisano che i versamenti non spontanei da considerare sono quelli effettuati fino alla data di presentazione della dichiarazione per il 2019. Non è riportata, invece, l'espressione "e comunque non oltre il termine ordinario previsto per la presentazione della stessa" indicata dall'Agenzia delle Entrate nelle risposte a interpello nn. 449/2019 e 81/2020, in merito al versamento rateizzato dell'IVA periodica omessa. Sul punto, comunque, sarebbe auspicabile una conferma da parte dell'Agenzia, come rilevato anche da Assonime nella circolare n. 6/2020.

Si ricorda che il credito risultante dal quadro VQ confluisce nel rigo VL12 campo 1 e **concorre** alla determinazione del saldo annuale IVA. Come osservato da Assonime, il quadro in esame consente di "trasformare" in crediti "effettivi" quelli "potenziali" che non è possibile indicare nel rigo VL33 della dichiarazione, a causa dei mancati versamenti dell'IVA periodica. Tuttavia, tale "trasformazione" si verifica solo se, a fronte dei citati pagamenti, emerge una liquidazione definitiva a credito.

I versamenti per il 2019 confluiscono nel rigo VL30

Sono riportati nell'ammontare dell'IVA periodica (**rigo VL30**), invece, i versamenti di imposta relativa al 2019:

- effettuati spontaneamente, anche avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso, ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 472/97 (campo 3);
- effettuati, fino alla data di presentazione della dichiarazione annuale, a seguito del ricevimento di comunicazioni di irregolarità (campo 4) e/o della notifica di cartelle di pagamento (campo 5), riguardanti le comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche IVA.

Analogamente a quanto descritto per il **quadro VQ**, nella compilazione del rigo VL30 dovrebbero assumere rilievo i versamenti effettuati fino al giorno della presentazione della dichiarazione, anche se ci si avvale del "differimento" al 30 giugno 2020.

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

Dal 1° luglio soglia per i contanti al di sotto dei 2.000 euro

Scendono anche le sanzioni minime, ma non per i professionisti destinatari degli obblighi antiriciclaggio

/ Luciano DE ANGELIS

A partire dal 1° luglio 2020, salvo proroghe attualmente non previste, il limite (non raggiungibile) all'utilizzo dei pagamenti in contanti in unica soluzione scenderà da 3.000 a **2.000 euro**. Contestualmente sarà abbassato anche il minimo edittale delle sanzioni comminabili, ma non per tutti.

Le norme che prevedono l'abbassamento della soglia dei limiti previsti dall'art. 49 comma 1 del DLgs. 231/2007 sono state introdotte, attraverso il nuovo comma 3-*bis*, dall'art. 18 comma 1 lett. a) del DL 124/2019 convertito (collegato fiscale alla legge di bilancio per il 2020), mentre alle nuove sanzioni è dedicata la lett. b) del citato art. 18.

Nel dettaglio, nella lett. a) si prevede che "A decorrere dal 1° luglio 2020 e fino al 31 dicembre 2021, il divieto di trasferimento di contanti e la negoziazione a pronti di mezzi di pagamento in valuta sia riferito alla cifra di 2.000 euro. A decorrere dal 1° gennaio **2022**, il predetto divieto e la predetta soglia sono riferiti alla cifra di **1.000 euro**".

Con la lett. b), viene invece introdotto il nuovo comma 1-*ter* all'art. 63 del DLgs. 231/2007, nel quale si prevede che "per le violazioni commesse e contestate dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021 il minimo edittale, applicabile ai sensi del comma 1 (dell'art. 49, *ndr*), è fissato a 2.000 euro. Per le violazioni commesse e contestate a decorrere dal 1° gennaio 2022, il minimo edittale, applicabile ai sensi del comma 1 è fissato a 1.000 euro".

La nuova soglia viene introdotta, come anticipato, nell'art. 49 del DLgs. 231/2007, che, al comma 1, fa **divieto** di **trasferire** denaro contante e titoli al portatore in euro o in valuta estera, a qualsiasi titolo fra soggetti diversi, siano esse persone fisiche o giuridiche, quando il valore di trasferimento eguagli o superi la nuova soglia. Ai fini operativi dell'applicazione della norma di cui al novellato art. 49 riveste rilevante importanza l'individuazione dei soggetti coinvolti.

La legge, infatti, vieta i trasferimenti di contante sopra soglia effettuati tra "**soggetti diversi**", con i quali il legislatore vuol far riferimento a "soggetti **di diritto distinti**" (o anche "distinti centri di interesse"), che eseguono il pagamento o lo ricevono, che possono essere persone fisiche o persone giuridiche; cioè società o enti dotati di personalità o soggettività giuridica (*cfr.* quanto specificato al riguardo dal MEF nelle apposite FAQ). Nessuna violazione, invece, andrà a configurarsi per l'imprenditore persona fisica che prelevi utile ultra soglia dalla sua ditta individuale o conferisca denaro per finanziare la propria attività.

Va evidenziato che la nuova soglia, oltre che per chi concretamente commette l'illecito (colui che paga) o collabora alla sua commissione (accettando il pagamento ultra soglia), coinvolge anche tutti i soggetti destinatari degli **obblighi antiriciclaggio** fra cui i professionisti. Tutti i destinatari degli obblighi, infatti, ai sensi dell'art. 51 comma 1 del DLgs. 231/2007 hanno l'obbligo di comunicare al MEF (di norma alle Ragionerie territoriali dello Stato) le infrazioni di cui hanno contezza nell'esercizio delle proprie funzioni o nell'espletamento della propria attività.

Per i professionisti, in particolare, il superamento dei limiti della soglia può essere rilevato nella gestione delle contabilità ordinarie dei propri clienti. In tali situazioni, infatti, oltre alle registrazioni di fatture (in acquisto o vendita) pagate in contanti dai clienti in unica soluzione o alle fatture ultra soglia riepilogative di fine mese, con pagamenti cumulativamente sovra soglia (come si evince dalle FAQ MEF), potrebbero rilevare nell'ambito societario anche i **finanziamenti dei soci** in contanti e i prelievi di utili.

La sanzione resta a 3.000 in caso di omessa segnazione dell'infrazione

Va segnalato, a riguardo, che, a fronte dell'abbassamento della sanzione minima edittale che dal 1° luglio 2020 andrà a determinarsi per chi commette l'illecito, **nessuna riduzione** è oggi prevista per i destinatari degli obblighi antiriciclaggio che omettano di comunicare l'infrazione ai sensi dell'art. 51 comma 1. Per essi, infatti, la sanzione minima rimarrà a **3.000 euro**.

In pratica, in assenza di auspicabili modifiche del testo normativo, a partire dal prossimo 1° luglio (e ancor più dal 1° gennaio 2022, quando la soglia si abbasserà ancora al limite di 1.000 euro) si determinerebbe il **paradosso** che chi omette di segnalare l'infrazione sarebbe punito con maggiore severità rispetto a chi commette la stessa.

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

Sismabonus acquisti con aliquota del 110%

Per le spese di acquisto dell'unità immobiliare sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021 spetta il c.d. suberbonus

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Il comma 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013 (conv. L. 90/2013) prevede un'agevolazione fiscale per gli acquirenti di unità immobiliari che ricadono nelle zone ad alto rischio sismico (c.d. "**sismabonus acquisti**"). La detrazione:
- è calcolata sul prezzo della singola unità immobiliare, risultante nell'atto pubblico di compravendita;
- spetta entro un ammontare massimo di spesa pari a 96.000 euro per ciascuna unità immobiliare;
- è ripartita in 5 quote annuali di pari importo.

La norma stabilisce che "le detrazioni dall'imposta [...] spettano all'acquirente delle unità immobiliari, rispettivamente nella misura del 75 per cento e dell'85 per cento del prezzo della singola unità immobiliare, risultante nell'atto pubblico di compravendita". L'art. 119 del DL 34/2020 (c.d. decreto "Rilancio") in corso di conversione, tuttavia, eleva al **110%** l'aliquota della detrazione per le spese sostenute **dal 1° luglio 2020** al 31 dicembre 2021.

La particolare fattispecie agevolata riguarda gli interventi realizzati nei Comuni ricadenti nelle zone classificate a rischio sismico 1, 2 e 3 ai sensi dell'OPCM 28 aprile 2006 n. 3519, mediante demolizione e ricostruzione di interi edifici, allo scopo di ridurne il rischio sismico, anche con variazione volumetrica rispetto all'edificio preesistente, ove le norme urbanistiche vigenti consentano tale aumento, da parte di imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare che provvedono, **entro 18 mesi** dalla data di conclusione dei lavori, alla successiva alienazione dell'immobile.

L'agevolazione, quindi, spetta ad ogni acquirente della singola unità immobiliare ove siano rispettate le condizioni richieste dalla norma (tra le altre, circ. Agenzia delle Entrate 31 maggio 2019 n. 13 e guida Agenzia delle Entrate luglio 2019).

Per effetto del rimando da parte del comma 1-*septies* al comma 1-*quater* che a sua volta rinvia al comma 1-*bis* dell'art. 16 del DL 63/2013, anche la detrazione di cui al comma 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013 compete solo per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al **31 dicembre 2021**.

L'acquirente, quindi, deve sostenere entro la predetta data la **spesa per l'acquisto** (se l'acquisto è effettuato da una persona fisica rileva la data dell'effettivo pagamento); (si veda "Sismabonus acquisti a rischio se i lavori finiscono nel 2022" del 20 aprile 2020).

Affinché spetti l'agevolazione IRPEF/IRES in questione le imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare che hanno provveduto alla demolizione e ricostruzione devono provvedere all'alienazione delle unità immobiliari entro 18 mesi dall'**ultimazione dei lavori** che deve avvenire anch'essa entro il 31 dicembre 2021 (nella risposta a interpello 16 gennaio 2020 n. 5, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la data di fine lavori deve riguardare l'intero fabbricato e costituisce condizione necessaria per beneficiare dell'agevolazione fiscale).

Con riguardo al c.d. "sismabonus acquisti", quindi, è possibile beneficiare della detrazione in discorso soltanto dall'anno di imposta in cui i lavori riguardanti l'intero fabbricato sono ultimati e a condizione che l'alienazione dell'immobile avvenga entro 18 mesi dalla fine lavori.

Eventuali **importi** versati in **acconto** (sempreché i lavori siano stati ultimati) possono essere detratti, in alternativa, nel periodo d'imposta in cui sono stati pagati o nel periodo d'imposta in cui viene stipulato il rogito notarile (ove il pagamento e l'atto siano avvenuti in anni diversi).

Ipotizzando che i lavori siano ultimati entro il 31 dicembre 2021 e che siano stati versati acconti entro la stessa data nel corso dell'anno 2021, per poter beneficiare della detrazione su quanto versato è necessario che entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2021, che avverrà nel 2022, vengano registrati il **preliminare** di **acquisto** o il rogito.

Ipotizzando che nel 2022, e prima del termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi per l'anno 2021, venga registrato il preliminare di acquisto, entro 18 mesi dalla data di ultimazione dei lavori dovrà essere stipulato il **rogito** notarile. Nell'eventualità che i lavori si concludano nel dicembre 2021 e che contestualmente vengano versati gli acconti da parte dell'acquirente dell'immobile e che nel 2022 venga registrato il preliminare di acquisto, sembrerebbe possibile poter stipulare il rogito entro il mese di giugno 2023, in considerazione del fatto che la norma agevolativa non sembra porre dei limiti temporali entro cui deve essere rogitato l'immobile.

Al riguardo sarebbero opportuni dei chiarimenti ufficiali, tanto più che la detrazione elevata al **110%** genera molto interesse da parte dei soggetti coinvolti nell'operazione immobiliare.

EUTEKNE - FIPE PUBLISHING - VIA PIO IX 108 - 00192 ROMA - P.IVA 05241811003

Disciplina temporanea delle perdite incidenti sul capitale con ambito incerto

La previsione del DL liquidità ha generato differenti ricostruzioni

/ Maurizio MEOLI

Ai sensi dell'art. 6 del DL 23/2020 (c.d. DL liquidità), la cui legge di conversione (L. 5 giugno 2020 n. 40) è stata pubblicata sabato sulla Gazzetta Ufficiale, a decorrere dal 9 aprile 2020, data della sua entrata in vigore, e fino al 31 dicembre 2020, per le fattispecie verificatesi nel corso degli esercizi chiusi entro la medesima data, non si applicano gli artt. 2446 commi 2 e 3, 2447, 2482-*bis* commi 4, 5 e 6 e 2482-*ter* c.c. Per lo stesso periodo non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli artt. 2484 n. 4 e 2545-*duodecies* c.c. La previsione normativa è stata oggetto di differenti ricostruzioni correlate alla lettura dell'inciso "**fattispecie verificatesi**".

Secondo una interpretazione "**estensiva**", le "fattispecie verificatesi" dal 9 aprile 2020 al 31 dicembre 2020 sarebbero da riferire alle assemblee convocate per approvare la situazione patrimoniale o il bilancio che accerti la presenza di perdite rilevanti. In tal modo, la disciplina riguarderebbe non solo le perdite del periodo epidemico, ma anche quelle del 2019, nella convinzione che il legislatore abbia inteso aiutare non solo le situazioni di perdita provocate dall'attuale emergenza, ma anche le società che abbiano maturato perdite anteriormente, per le quali l'attuale situazione ha provocato una sopravvenuta mancanza di risorse per provvedere al loro ripianamento.

Secondo una interpretazione **"restrittiva"**, invece, l'espressione "fattispecie verificatesi" dal 9 aprile 2020 al 31 dicembre 2020 sarebbe da riferire alle perdite provocate dall'emergenza (e non anche alle perdite precedenti). A supporto di tale seconda soluzione, tra l'altro, depongono: la maggiore aderenza alla lettera della norma; l'intento del legislatore come emerge dalla Relazione illustrativa (in cui si legge: "La previsione intende evitare che la perdita del capitale dovuta all'emergenza epidemiologica da COVID-19, e verificatasi nel corso degli esercizi chiusi al 31 dicembre 2020 …"); la capacità di evitare le disparità di trattamento ingenerate dalla soluzione estensiva (infatti, includendo tra i beneficiari le società il cui bilancio si sia chiuso al 31 dicembre 2019, si discriminerebbero le società che avessero tempestivamente rilevato le perdite e provveduto ad adottare le relative misure in data anteriore all'entrata in vigore del DL 23/2020, rispetto a quelle che, con colpevole ritardo, non avessero ancora proceduto a convocare le assemblee per l'approvazione dei bilanci e l'adozione dei relativi provvedimenti).

Una terza soluzione, infine, che appare possibile definire "**inclusiva"**, in ragione del fatto che tende a negare una lettura del termine "fattispecie" nel senso alternativo sopra descritto, parte dai seguenti rilievi: l'art. 6 del DL 23/2020 individua **due diversi intervalli temporali**, il primo dal 9 aprile 2020 al 31 dicembre 2020 e il secondo determinato dal fatto che ci si riferisce ad "esercizi chiusi entro la predetta data" ovvero entro il 31 dicembre 2020 (intervallo privo di *terminus a quo*); appaiono meritevoli di protezione sia gli imprenditori che subiscono perdite a seguito dell'emergenza, sia coloro che si trovano nella difficoltà di ricapitalizzare, sempre a causa dell'emergenza; la Relazione illustrativa presenta un limitato valore ermeneutico; normalmente, l'esatta misura delle perdite viene ad essere determinata solo con la redazione del bilancio (che, per il 2019, vede i termini di approvazione prorogati a fine giugno dall'art. 106 comma 1 del DL 18/2020 convertito); la tesi restrittiva escluderebbe dal regime di favore anche quelle società il cui esercizio termina al 31 marzo 2020 ovvero in un lasso temporale che ricomprende (in parte) il periodo di chiusura dovuto all'emergenza.

Si osserva, quindi, come una lettura delle "fattispecie" esclusivamente nel senso di una "alternativa" – riferendole al verificarsi delle perdite **oppure** all'approvazione del bilancio – perverrebbe a soluzioni non coerenti con la finalità della norma; occorrendo, invece, che entrambi gli elementi predetti possano essere ricondotti a presupposto di applicazione della norma stessa. Ciò considerando che il prodursi delle perdite presuppone un accertamento contabile che potrebbe determinare uno sfasamento temporale tra il loro verificarsi e la loro rilevazione, e, conseguentemente, l'adempimento degli obblighi derivanti dalla legge.

Ed allora, ad esempio, nel caso di società con esercizio chiuso *ante* 9 aprile 2020 con perdite che riducano il capitale oltre il terzo già rilevate nell'esercizio precedente e che ora dovrebbe ricapitalizzare, la "fattispecie" di cui all'art. 6 del DL 23/2020 potrebbe riferirsi alla approvazione del bilancio, rientrando perfettamente in entrambi i **parametri** temporali individuati (si verifica tra il 9 aprile 2020 e il 31 dicembre 2020 ed è relativa ad un esercizio chiuso entro il 31 dicembre 2020).

Per disapplicare le norme sulle perdite agli esercizi chiusi entro il 31 dicembre 2020, ma che saranno approvati all'inizio del 2021, invece, l'unica opzione appare quella di riconoscere la natura ambivalente al termine "fattispecie", che dovrà essere riferita non più all'approvazione del bilancio, ma alla **rilevazione delle perdite**.

Si ritiene, peraltro, ragionevole, ma letteralmente problematico, estendere la medesima tutela anche agli esercizi chiusi dopo il 31 dicembre 2020.

EUTEKNE - VIETATA LA RIPRODUZIONE

Analisi casistica per individuare la natura del day one loss/profit

Anche in tale ambito, in assenza di specifiche disposizioni, è la derivazione dal bilancio a dare le corrette coordinate fiscali

/ Guerino RUSSETTI

Fatta eccezione per i crediti commerciali senza significativa componente di finanziamento (iscritti al prezzo dell'operazione determinato secondo l'IFRS 15), il principio IFRS 9 impone la **rilevazione iniziale** di una attività/passività finanziaria al *fair value* del corrispettivo dato/ricevuto, comprensivo dei costi di transazione (il *fair value* coincide in genere con la somma del valore attuale dei flussi futuri attualizzati al tasso effettivo).

Può accadere che una parte del corrispettivo sia data/ricevuta per qualcosa di diverso dallo **strumento finanziario** e quindi soddisfi le condizioni per essere rilevata "come altri tipi di attività" (IFRS 9, § B5.1.1) ovvero può accadere che il tasso effettivo di un finanziamento si discosti significativamente dal "tasso di interesse di mercato prevalente" e, pertanto, attualizzando i flussi a quest'ultimo tasso, emergano differenziali (tra prezzo e valore attuale) di prima iscrizione rilevati come utile (*day one profit*) o perdita (*day one loss*).

Si pensi, ad esempio, ad un **finanziamento passivo** quinquennale (si veda la tabella in calce all'articolo) di 1.000 euro, ottenuto (al netto di oneri di istruttoria) per 970 euro e il cui tasso effettivo (che rende la somma dei valori attuali uguale all'importo del finanziamento a disposizione) sia il 5,7% e che il tasso di mercato sia 8%. La passività è inizialmente rilevata al fair value (valore attuale al tasso di mercato) di 880 euro; al medesimo tasso sono iscritti gli interessi passivi.

Tali valori assumono rilevanza fiscale (e sono deducibili secondo le regole dell'art. 96 del TUIR) secondo il principio di derivazione rafforzata.

Anche il differenziale positivo di 90 euro (*day one profit*) – quale differenza tra corrispettivo ottenuto (970) e valore attuale della passività (880) – è assunto ai fini tributari in derivazione rafforzata, anche per l'effetto "**reversal**" che tale differenziale genera sulla dinamica degli interessi passivi calcolati al maggiore tasso di mercato.

Attesa la rilevanza fiscale dei differenziali di cui si tratta, ciò che in questa sede si vuole evidenziare è la necessità di individuare la natura di tali componenti di reddito: anche in tale ambito, in assenza di specifiche disposizioni fiscali, è la **derivazione** dal bilancio a dare le corrette coordinate fiscali.

Di primo acchito, emerge come la tipologia di elementi patrimoniali – crediti o debiti – da cui tali differenziali originano renda manifesta la natura di proventi/oneri finanziari (soprattutto se si considera che il loro reversal incide sui rendimenti di attività/passività finanziari), con conseguente applicazione delle **regole ordinarie** (IRES e IRAP) dei componenti finanziari.

Ma se la differenza tra valore attuale al tasso di mercato e prezzo della transazione dovesse riferirsi ad una particolare prestazione resa/ricevuta dall'entità, questa andrebbe contabilizzata nella voce più opportuna (vedi anche documento IAS ABI n. 18 del 27 maggio 2005).

È dunque doveroso analizzare, caso per caso, le specifiche pattuizioni contrattuali di ciascuna operazione, al fine di coglierne e rappresentarne appieno la sostanza economica.

Anche i principi OIC 15 (Crediti) e OIC 19 (Debiti), forse con maggiore chiarezza, evidenziano che la differenza iniziale rispetto al valore di mercato di un credito/debito "è rilevata tra i proventi finanziari di conto economico... salvo che la **sostanza** dell'operazione o del contratto non inducano ad attribuire a tale componente una diversa natura e quindi un diverso trattamento contabile".

Tale contesto, dunque, non consente di immaginare una regola rigida e immutabile, confermando la necessità di ricorrere ad una analisi casistica.

Così, esemplificando, si ipotizzi il caso di una società che ottiene (una tantum) un finanziamento a tasso agevolato da un fornitore per l'acquisto di un bene strumentale e, al contempo, stipula con lo stesso fornitore un contratto (di pari durata del finanziamento) per acquisto di materie prime: la società – attualizzando il prestito al (maggiore) tasso di mercato – rileva inizialmente un *day one profit* con natura di **contributo contrattuale** ricevuto dal fornitore (ferma restando la dinamica degli interessi passivi al tasso di mercato), quindi rilevato, per competenza, come un provento operativo e così trattato, per derivazione e presa diretta, rispettivamente, ai fini IRES e IRAP.

In altra ipotesi, un finanziamento agevolato concesso da una società ai propri dipendenti dovrebbe generare, iscrivendo il credito ai maggiori valori di mercato, un *day one loss* da contabilizzare, per competenza, tra i costi del personale (gli interessi attivi sono comunque computati e rilevati al maggiore tasso di mercato): anche in tale ipotesi, il trattamento fiscale sarà **coerente** con i criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale adottati in bilancio.

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

	Anno 1	Anno 2	Anno 3	Anno 4	Anno 5
Day one profit	90	-	-	-	-
Valore iniziale (1° gennaio)	880	900	922	946	972
Interessi effettivi imputati a CE	**+ 70**	**+ 72**	**+ 74**	**+ 76**	**+ 78**
Somme pagate	- 50	- 50	- 50	- 50	- 1.050
Valore finale (31 dicembre)	900	922	946	972	0

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

L'esecutività della sentenza travolge l'accertamento dell'obbligato solidale

Il principio di diritto opera quand'anche tale sentenza non sia passata in giudicato

/ Giorgio INFRANCA e Pietro SEMERARO

La cartella di pagamento notificata al **coobbligato in solido** che non aveva originariamente impugnato l'avviso di liquidazione è illegittima, se il giudice tributario ha già annullato l'atto impositivo (impugnato dall'altro obbligato solidale), pur se con sentenza non passata in giudicato.

Le sentenze delle Commissioni tributarie, infatti, sono **immediatamente efficaci** e quindi consentire all'Amministrazione finanziaria la riscossione sulla base di un atto già annullato (seppur in via non definitiva) appare contrario a diritto, a nulla rilevando l'opposto orientamento della Cassazione, per la quale la sentenza resa nei confronti dell'obbligato solidale è opponibile anche dall'altro coobbligato, solo dopo il suo passaggio in giudicato.

È questo l'interessante principio espresso dalla Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia n. 120/2/2020 del 14 maggio scorso.

Il caso prende le mosse dalla notifica di una cartella di pagamento emessa per iscrizione a ruolo di imposte di registro, ipotecarie e catastali, dovute a seguito della mancata impugnazione di un avviso di liquidazione emesso dall'Agenzia delle Entrate sulla scorta di un controllo operato su un atto di compravendita di un fondo agricolo, per il quale le parti avevano richiesto l'applicazione delle agevolazioni previste per l'acquisto da parte di un coltivatore diretto (*cfr.* art. 2, comma 4-*bis* della L. 194/2009 e art. 1, comma 608 della L. 147/2013).

L'avviso di liquidazione era stato, tuttavia, **già impugnato** da parte acquirente, che aveva ricevuto sentenza di annullamento integrale da parte della stessa Commissione tributaria provinciale; sulla scorta di questa sentenza favorevole, quindi, la parte venditrice (rimasta, come detto, inerte a seguito della notifica dell'atto impositivo) ha impugnato la cartella di pagamento, chiedendone l'annullamento proprio in virtù della sentenza positiva ottenuta dalla controparte contrattuale.

Alla richiesta di annullamento l'Agenzia delle Entrate ha opposto l'orientamento della Cassazione secondo cui l'estensione degli effetti della sentenza ottenuta dall'obbligato solidale nei confronti dell'Amministrazione finanziaria può estendersi, ai sensi dell'art. 1306 comma 2 c.c. solo ove detta sentenza (oltre a non fondarsi su ragioni personali proprie del condebitore) sia **già passata in giudicato** (*cfr.* Cass. n. 18154/2019).

La Commissione emiliana, seppur dando atto di conoscere l'indirizzo costante della Suprema Corte sul punto, ha tuttavia ritenuto di doversene discostare.

Più in dettaglio, i giudici della C.T. Prov. hanno riconosciuto di dover valorizzare altro principio di diritto, del pari affermato dalla Cassazione, secondo cui l'iscrizione nei ruoli straordinari dell'intero importo di imposte, interessi e sanzioni, in caso di fondato pericolo per la riscossione, in ragione della sua natura di misura cautelare, dipende pur sempre dalla **legittimità dell'atto impositivo**, per cui, in caso di annullamento in tutto o in parte dell'atto da parte del giudice tributario, occorre che anche l'ente creditore adotti i provvedimenti consequenziali di sgravio o di rimborso dell'eccedenza versata (Cass. SS.UU. n. 758/2018).

Tale determinazione, continuano i giudici emiliani, discende dalla **natura provvisoriamente esecutiva** delle decisioni dei giudici tributari, con l'effetto che l'atto annullato, pur se non in via definitiva, perde efficacia in ragione della decisione giurisdizionale. Riconoscere, invece, efficacia ultra-attiva agli atti tributari, pur se annullati, oltre a non trovare riscontro nei testi di legge, determinerebbe uno squilibrio ingiustificato fra gli interessi contrapposti.

La Commissione tributaria conclude quindi per l'annullamento della cartella impugnata, atteso che, stante l'annullamento dell'atto impositivo da cui deriva l'iscrizione a ruolo, la riscossione è avvenuta *sine titulo*.

La decisione in rassegna dimostra senz'altro la volontà della Commissione di discostarsi dai principi (più rigidi) espressi della Cassazione, abbracciando una soluzione più improntata a **principi di giustizia sostanziale**, oltre che maggiormente in linea con la natura immediatamente esecutiva delle sentenze tributarie, ormai affermata dopo la riforma di cui al DLgs. 156/2015.

La sentenza cancella l'atto dal mondo giuridico

La soluzione a cui sono giunti i giudici emiliani, comunque, trova riscontro anche in altre pronunce (*cfr.* C.T. Prov. Milano n. 2998/17/19 del 2 luglio 2019), in cui si è valorizzato, invece, il dato testuale dell'art. 1292 c.c. secondo cui, in caso di obbligazione solidale, "sono obbligati **tutti** per la medesima prestazione". Pertanto, in caso di impugnazione di un avviso di liquidazione da parte di uno solo dei coobbligati, con sentenza di parziale accoglimento, richiedere l'intero importo accertato all'altro obbligato in solido che non abbia impugnato l'atto impositivo non sarebbe coerente con l'art. 1292 c.c., posto che l'Amministrazione finanziaria finirebbe per poter ottenere una somma superiore a quella, in effetti, dovuta.

EUTEKNE - MI RIDUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A SOLVETO.IT.E.

Datori di lavoro responsabili per la non osservanza dei protocolli anticontagio

La legge di conversione del decreto liquidità interviene sul canone valutativo relativo alla sicurezza sul lavoro

/ Fabrizio VAZIO

La L. 5 giugno 2020 n. 40, di conversione del decreto liquidità (DL 23/2020), ha introdotto l'art. 29-*bis*, che stabilisce che "i datori di lavoro pubblici e privati adempiono all'**obbligo** di cui all'articolo 2087 del codice civile mediante l'applicazione delle prescrizioni contenute nel protocollo condiviso di regolamentazione delle misure per il contrasto e il contenimento della diffusione del COVID-19 negli ambienti di lavoro, sottoscritto il 24 aprile 2020 tra il Governo e le parti sociali, e successive modificazioni e integrazioni, e negli altri protocolli e linee guida di cui all'articolo 1, comma 14, del decreto-legge 16 maggio 2020, n. 33, nonché mediante l'adozione e il mantenimento delle misure ivi previste. Qualora non trovino applicazione le predette prescrizioni, rilevano le misure contenute nei protocolli o accordi di settore stipulati dalle organizzazioni sindacali e datoriali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale".

La problematica affrontata dalla norma in esame è quella relativa alla responsabilità del datore di lavoro nel caso di **infortunio da COVID-19** e ai timori dei datori di lavoro legati a tale eventualità.

Va ricordato, infatti, che l'art. 2087 c.c. prevede che l'imprenditore è tenuto ad adottare nell'esercizio dell'impresa le misure che, secondo la particolarità del lavoro, l'esperienza e la tecnica, sono necessarie a tutelare l'integrità fisica e la personalità morale dei prestatori di lavoro; tuttavia, non è sufficiente rispettare le c.d. **"misure nominate"** (quali, ad esempio, le disposizioni contenute nel DLgs. 81/2008) e i protocolli anticontagio richiamati all'interno di varie norme (DPCM 26 aprile 2020), ma occorre più in generale fare tutto il possibile per tutelare la salute del lavoratore, anche al di là di un obbligo specificamente normato.

In esito a tale problematica, l'INAIL aveva già fornito chiarimenti con la circolare n. 23/2020 – di fatto **anticipando** quanto previsto dalla norma in esame – secondo la quale "la responsabilità del datore di lavoro è ipotizzabile solo in caso di violazione della legge o di obblighi derivanti dalle conoscenze sperimentali o tecniche, che nel caso dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 si possono rinvenire nei protocolli e nelle linee guida governativi e regionali di cui all'articolo 1, comma 14 del decreto legge 16 maggio 2020, n. 33". Quella dell'Istituto assicuratore era comunque un'interpretazione restrittiva e non vincolante delle norme in materia di sicurezza sul lavoro, recepita ad oggi dalla norma in commento.

In realtà, molte **problematiche** rimangono aperte. Per esempio, ci si può chiedere come si potrà misurare la responsabilità del datore di lavoro se un lavoratore ha contratto il coronavirus a inizio marzo 2020, in assenza dei protocolli.

È evidente che il canone interpretativo di tale responsabilità non potrà essere legato a un qualcosa che non esisteva e quindi occorrerà rifarsi all'art. 2087 c.c., facendo rigoroso riferimento alle conoscenze scientifiche di quel preciso momento.

La norma non preclude l'instaurazione del procedimento penale

La norma non "blocca" l'instaurazione del **procedimento penale**, e anzi la notizia del contagio di origine lavorativa (o meglio, ritenuta tale dall'INAIL) giungerà certamente alle Procure, perché, come è il caso di ricordare, i medici INAIL hanno l'obbligo di referto *ex* art. 365 c.p.

La norma interviene semplicemente sul canone valutativo relativo alla sicurezza sul lavoro, obbligando il Pubblico Ministero a riscontrare unicamente se siano stati applicati i **protocolli anticontagio**, sempre se esistenti al momento del contagio. Ovviamente, a tal fine il Pubblico Ministero potrà disporre eventuali indagini avvalendosi degli ufficiali di polizia giudiziaria di pertinenza, in particolare delle ASL.

EUTEKNE - VIETATA LA RIPRODUZIONE ANCHE PARZIALE - SOLO PER USO INTERNO O COLLEGHI

Per le aziende plurilocalizzate CIG in deroga più semplice

Nell'ambito dell'articolata procedura COVID-19 vengono introdotte semplificazioni per la domanda all'INPS

/ Luca MAMONE

Gli adempimenti collegati alla concessione della **CIG in deroga** con causale COVID-19 *ex* art. 22 del DL 18/2020 per le aziende con unità produttive site in più Regioni o Province autonome (c.d. "plurilocalizzate"), sono stati illustrati dall'INPS, oltre che dalla circ. n. 58/2020, anche con il recente messaggio n. 2328/2020.
Con tale ultimo intervento è stato introdotto un flusso di gestione **semplificato** per la presentazione all'INPS delle domande di CIG in deroga COVID-19, da parte delle aziende "plurilocalizzate", molte delle quali, nella situazione emergenziale, hanno evidenziato difficoltà tecniche tali da incidere negativamente sui tempi di erogazione della prestazione, derivanti dal rispetto delle modalità di presentazione delle domande per singola **unità produttiva**.
La semplificazione incide tuttavia su una fase della procedura di accesso alla CIG in deroga, ossia la presentazione dell'istanza di erogazione del trattamento all'INPS, da effettuarsi una volta ottenuto il decreto di autorizzazione ministeriale. Sul punto, si ricorda che il riconoscimento ministeriale della CIG in deroga richiesto dalle aziende plurilocalizzate, inizialmente previsto dall'art. 22 del DL 18/2020, è ora riportato al successivo art. 22-*quater*, introdotto dal recente decreto "Rilancio" (DL 34/2020), laddove – così come evidenziato anche dalla Fondazione Studi Consulenti del lavoro con la circ. n. 15/2020 – si stabilisce che per i datori di lavoro con unità produttive site in più Regioni o Province autonome il trattamento in deroga può essere riconosciuto dal **Ministero** del Lavoro.
In generale, secondo quanto indicato nella citata circ. INPS n. 58/2020, le aziende plurilocalizzate devono prima presentare un'apposita domanda di intervento al Ministero del Lavoro corredata dal previsto **accordo sindacale** nonché dall'elenco nominativo dei lavoratori interessati dalle sospensioni o riduzioni di orario dal quale emerga la quantificazione totale delle ore di sospensione, con il relativo importo.
Sono inoltre richiesti i **dati** relativi all'azienda (denominazione, indirizzo della sede legale, numero matricola INPS, ecc.), i dati relativi alle unità aziendali che fruiscono del trattamento, la causale di intervento per l'accesso al trattamento e il nominativo del referente della domanda con l'indicazione di un recapito telefonico e di un indirizzo e-mail.
Una volta ricevuta la documentazione ed effettuata l'istruttoria, in caso di esito positivo il Ministero del Lavoro emana il provvedimento di **concessione** tramite apposito decreto.
Ottenuto il decreto di concessione, l'azienda invia quindi la domanda di integrazione salariale in deroga "modello IG_15_deroga" (cod. "SR100") all'INPS utilizzando la piattaforma "CIGWEB" con il sistema del "**ticket**". Ed è in riferimento a tale fase della procedura che l'INPS è intervenuto con il messaggio n. 2328/2020, predisponendo a favore delle aziende plurilocalizzate un flusso di gestione semplificato di invio delle domande all'Istituto previdenziale medesimo, che consente alle aziende che hanno **molteplici** unità produttive la presentazione di un numero minore di domande, unificandole in unità produttive omogenee per attività svolta e per collocazione territoriale.

Comunicazione via PEC

In pratica, il datore di lavoro dovrà comunicare preventivamente all'INPS, utilizzando un apposito indirizzo PEC (dc.ammortizzatorisociali@postacert.inps.gov.it), che, in relazione al decreto di concessione della CIG in deroga emanato dal Ministero del Lavoro, intende presentare una domanda **semplificata** in presenza di una pluralità di unità produttive. La PEC dovrà indicare il numero del decreto ministeriale, le settimane concesse, l'unità produttiva accorpante e l'elenco delle unità produttive accorpate.
Ne deriva che dovranno essere indicate dall'azienda stessa le **unità produttive** su cui chiede di presentare domanda, le unità produttive che possono ricomprendere unità produttive omogenee per matricola aziendale, la collocazione territoriale, il periodo di sospensione concesso, l'attività produttiva svolta e l'articolazione dei giorni di sospensione dei beneficiari.
In particolare, l'azienda potrà dichiarare un'unità produttiva individuata per la gestione delle domande delle unità produttive ubicate nelle Regioni del Nord che hanno diritto alle **13 settimane**, e un'altra o più per la gestione delle unità produttive ubicate nelle altre Regioni per cui il decreto ministeriale ha concesso **9 settimane** di sospensione.
Successivamente, ricevute le domande di CIG in deroga, l'INPS effettuerà l'istruttoria e comunicherà l'autorizzazione alle aziende interessate, notificandola a mezzo **PEC**.
Trattandosi di pagamento **diretto** effettuato dalle competenti sedi INPS, i datori di lavoro dovranno poi inoltrare la documentazione per la liquidazione del trattamento in deroga, utilizzando il modello "SR41" semplificato.

EUTEKNE - FIPE PUBLISHING - VIETATA LA RIPRODUZIONE

Soci paritetici alla roulette russa

La Corte d'Appello di Roma conferma la legittimità della clausola, anche parasociale, di "russian roulette"

/ Maurizio MEOLI

La Corte d'Appello di Roma, nella sentenza n. 782 del 3 febbraio scorso, ha confermato la sentenza n. 19708/2017 con la quale il Tribunale capitolino aveva riconosciuto la validità di una clausola di **"russian roulette"** contenuta in un patto parasociale; clausola che, in genere, senza prevedere criteri da seguire per la valutazione delle partecipazioni, in caso di conflitti o stalli non altrimenti risolvibili (*trigger events*) in società paritetiche, riconosce a uno o a entrambi i soci la facoltà di **rivolgere un'offerta** di acquisto all'altro socio, comunicando il valore che attribuisce alle partecipazioni rappresentative dell'intero capitale sociale e, quindi, percentualmente, il prezzo a cui è disponibile ad acquistare. L'altro socio può accettare l'offerta e vendere al prezzo così determinato ovvero acquistare la partecipazione dell'altro assumendo come base di determinazione del prezzo il valore del capitale sociale comunicato dalla controparte.

Si tratta – osserva la Corte d'Appello – di contratti in cui la volontà delle parti è espressa **preventivamente**, come nelle opzioni di vendita, e in cui la condotta silente eventualmente tenuta va a consolidare una precisa volontà già espressa al momento della sottoscrizione del patto parasociale (entrambe le parti, peraltro, non tenendo un contegno silenzioso, possono acquistare anziché vendere).

È vero, inoltre, che tale clausola non possa considerarsi nulla per vizio dell'oggetto in ipotesi rimesso al mero arbitrio di una delle parti. Ciò in quanto è il meccanismo stesso a escludere in radice un mero arbitrio consentendo all'altra di **approfittare** di un'eventuale sottovalutazione della partecipazione, acquistando, ovvero, di una sopravvalutazione, cedendo. E l'esercizio di tale facoltà costituisce un diritto potestativo insindacabile dalla controparte.

Non è vero, poi, che la clausola in questione possa ritenersi valida solo a condizione di garantire un'**equa valorizzazione** della partecipazione sociale non inferiore a quella spettante al socio recedente (o in caso di riscatto), non potendo estendersi quanto sancito con riguardo alle clausole di drag along (o di covendita).

Le differenti funzioni – **antistallo**, per la *russian roulette*, e di **agevolazione alla cessione** da parte del socio di maggioranza ove il terzo abbia interesse all'acquisto dell'intero capitale sociale tutelando anche il socio di minoranza, per la *drag along* – rendono condivisibile, nel caso in questione, l'individuazione del valore da prendere a riferimento (quale equa valorizzazione) in quello che il socio otterrebbe in sede di **liquidazione** della società (quale esito al quale si giungerebbe in assenza di una clausola antistallo).

La non necessità di un meccanismo di equa valorizzazione, peraltro, vale, a maggior ragione, in un contesto, come quello di specie, in cui la clausola di *russian roulette* è collocata in un **patto parasociale**, non potendosi porre limiti normativi alla libertà negoziale delle parti di programmare le condizioni economiche di un contratto di scambio solo per esse vincolante.

La Corte d'Appello dichiara di condividere altresì l'impostazione adottata dal Tribunale con riguardo alla non ravvisabilità di una violazione del **divieto del patto leonino** (art. 2265 c.c. rilevante anche nei patti parasociali). La circostanza che l'avvio della procedura è condizionata al verificarsi di alcuni specifici eventi (di incapacità decisionale o di scadenza del patto parasociale), infatti, impedisce alla parte di approfittare di particolari momenti favorevoli (ad esempio, di forte crescita) per escludere l'altro socio dalla partecipazione societaria conseguendo le utilità a questi spettanti (d'altronde, finché la società resta operativa, e quindi pariteticamente partecipata, ciascun socio consegue utili o subisce perdite di valore della partecipazione secondo le regole ordinarie).

Da escludere anche la nullità della clausola per violazione della disciplina della durata dei patti parasociali di cui all'art. 2341-*bis* c.c. (durata non superiore a 5 anni, rinnovabile, e recesso *ad nutum* in caso di durata indeterminata) nel momento in cui si contempli tra i casi di stallo anche il **mancato rinnovo** del patto a termine. Ciò in quanto: appare ragionevole, in una società a partecipazione paritaria, considerare il mancato rinnovo di simili patti quale ipotesi di stallo, senza che ciò equivalga a dire che il mancato rinnovo dei patti è sanzionato con l'espulsione in ragione della bilaterialità della clausola; la funzione di tale previsione è quella di rendere effettiva e piena la **tutela della operatività** della società assicurata dalla clausola antistallo.

Le clausole che collegano al mancato rinnovo del patto l'avvio della procedura di stallo, quindi, non appaiono dirette a condizionare la volontà dei paciscenti allo scopo di "cristallizzare" gli equilibri (proprietari e di governo) riflessi dal patto, ma, al contrario, sono finalizzate a una **risistemazione di tali equilibri** proprio per il caso in cui il vincolo parasociale venga a cessare per effetto del mancato rinnovo, scongiurando lo scioglimento della società.

Le clausole in parola, cioè, appaiono volte a disciplinare *ex ante* la ridefinizione degli assetti proprietari e di governo per il caso in cui il rapporto parasociale cessi di esistere.

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

Obbligo di diligenza del professionista sulla fattibilità del piano di concordato

Il professionista deve rilevare anche l'incongruenza della perizia di stima

/ Antonio NICOTRA

Il professionista che, nonostante le rilevanti **criticità** del piano che ne inficiano la fattibilità tecnico-giuridica e la sostenibilità economica, presenti una domanda di concordato preventivo, non può insinuare al passivo del fallimento –successivamente aperto per inammissibilità della domanda di concordato – il credito maturato a titolo di compenso per le attività poste in essere.

Con tale soluzione, il Tribunale di Monza 10 marzo 2020, ha rimarcato che gli obblighi di **diligenza** del professionista ricomprendono anche i doveri di dissuasione e di corretta informazione del cliente, al quale deve essere rappresentata anche l'opportunità di rinunciare alla domanda quando è probabile il suo esito sfavorevole.

Nel caso di specie, veniva escluso dal passivo fallimentare il credito del professionista che aveva **assistito** il debitore nella presentazione della domanda di concordato, sul presupposto che il piano concordatario, in una prospettiva *ex ante*, era *ictu oculi* giuridicamente non fattibile.

La domanda di concordato, infatti, presentava criticità – prevalentemente connesse ad una sopravvalutazione dell'immobile – che inficiavano la fattibilità tecnico-giuridica del piano e la sostenibilità **economica**.

Gli obblighi di diligenza del professionista (artt. 1218 e 1176 comma 2 c.c.) al momento del conferimento dell'incarico e durante il rapporto contrattuale, ricomprendono anche i doveri di dissuasione e di corretta informazione del cliente, al quale devono essere rappresentate le questioni di fatto e di diritto ostative al raggiungimento del risultato, o produttive di effetti potenzialmente dannosi, sconsigliando la possibilità di intraprendere o proseguire un giudizio dal probabile esito sfavorevole (Cass. n. 19520/2019).

La giurisprudenza di merito (Trib. di Monza 4 giugno 2019) ha osservato che il professionista che assume l'incarico di seguire la società nell'ammissione al concordato preventivo deve impiegare tutte le cognizioni tecniche a disposizione per la presentazione di una domanda completa, esaustiva, **conforme al tipo legale**, o, in alternativa, in ragione della documentazione e delle informazioni raccolte, rendere edotta la società delle criticità connesse alla soluzione scelta, rappresentando tutti i rischi ed eventualmente dissuadendola dal presentare la domanda al fine di evitare la dilatazione dei tempi della procedura con aggravio dei costi (*cfr.* anche Trib. di Padova 1° giugno 2018).

Come sostenuto in dottrina, il settore delle ristrutturazioni aziendali, che coinvolge più figure professionali di esperti, impone loro, a prescindere dalle specifiche competenze tecniche, soglie più elevate di riscontro dell'attività compiuta. Dal professionista che opera nel settore è lecito attendersi conoscenze **interdisciplinari** che gli consentono di comprendere anche l'attività degli altri professionisti coinvolti.

Il professionista è tenuto, quindi, anche ad una verifica della **conformità** dell'opera di terzi rispetto al modello legale richiesto e non potrà esimersi da responsabilità qualora non rilevi le difformità del prodotto finale dallo standard di riferimento.

Il professionista deve verificare la conformità alle linee guida di settore dei criteri di valutazione utilizzati dagli esperti estimatori, al fine di rilevare incongruenze ed illogicità nella valutazione degli *assets* aziendali, soprattutto se incidenti sulla fattibilità giuridica del piano concordatario. Il principio è conforme anche all'orientamento della giurisprudenza di legittimità, che, sulla premessa della necessità del vaglio di **veridicità** dei dati aziendali e dei documenti prodotti da veicolare ai creditori per l'espressione di un consenso informato e consapevole, esclude il sindacato del giudice sulla stima del valore degli elementi patrimoniali compiuti dal professionista attestatore, salva che ricorra una manifesta illogicità (Cass. n. 10819/2017).

La fattibilità giuridica, intesa come non incompatibilità del piano alle norme inderogabili, costituisce **imprescindibile** condizione per l'ammissibilità del concordato, la cui mancanza, rendendo impossibile l'esecuzione della proposta, deve essere rilevata d'ufficio (Cass. n. 4790/2018).

Nel concordato liquidatorio il pagamento dei creditori chirografari nella misura almeno del 20% costituisce un requisito di ammissibilità (art. 160 comma 4), il cui vaglio attiene alla fattibilità giuridica del concordato. Per tale ragione, il professionista **non** può omettere di rilevare l'incongruenza e l'illogicità della perizia di stima.

Nel caso di specie, nonostante la manifesta illogicità, il professionista ha posto in essere un'attività inidonea al raggiungimento del risultato nell'interesse del cliente, depositando una domanda priva di fattibilità giuridica in quanto non conforme al modello legale, invece che dissuadere la società, in tal modo privando di **utilità** anche l'attività prodromica e preparatoria posta in essere nella frase precedente, dilatando i tempi della procedura con aggravio dei costi ed arrecando un ulteriore pregiudizio ai creditori.

EUTEKNE - FIM FONDAZIONE VILLADA - COPIA IN ESCLUSIVA A SOLVEXTO S.R.L.

Direttore Editoriale
Michela DAMASCO

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