

MERCOLEDÌ 29 LUGLIO 2020

DAL QUOTIDIANO OGGI

FISCO

- Il decreto agosto rinvia le scadenze fiscali e proroga la CIG - pag. 2
- Nuovo accordo Italia-Cina per la competitività delle imprese italiane - pag. 4
- Detrazione IVA entro la presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui il diritto è sorto - pag. 6
- Produzione e commercializzazione di vini, aceto e olio: il regime Iva speciale per i produttori agricoli - pag. 8
- importazioni in esenzione dai dazi e dall'IVA fino al 31 ottobre - pag. 13

LAVORO E PREVIDENZA

- Contratti a termine e apprendistato, proroga automatica: quando e come si applica - pag. 17
- Paghe di luglio: conguagli da 730 ai tempi (lunghi) del Coronavirus - pag. 20
- Assegno ordinario Covid19-FIS: non è richiesto l'accordo sindacale - pag. 25

FINANZIAMENTI

- Terzo settore, bando nazionale da oltre 12,6 milioni di euro - pag. 27

IMPRESA

- Crisi d'impresa: perchè va uniformata la prevedibilità dei crediti professionali - pag. 29
- Coronavirus: le regole societarie per la salvaguardia della continuità operativa - pag. 31

IN EVIDENZA

Il decreto agosto rinvia le scadenze fiscali e proroga la CIG

di Nicola Forte - Dottore commercialista in Roma

Rinvio delle scadenze di versamenti tributari e contributivi sospesi nella fase di emergenza, con possibilità di rateizzare il debito fiscale su un orizzonte temporale tale da assicurare che per il 2020 si riduca sensibilmente l'onere sui contribuenti in difficoltà. Ulteriore differimento dei termini per la ripresa della riscossione. Nuovo calendario dei versamenti fiscali, per superare il meccanismo di acconti e saldi a favore di un sistema basato sulla diluizione nel corso dell'anno degli importi da versare, calcolati in base a quanto effettivamente incassato. Sono alcuni degli interventi, anticipati dal Ministro Gualtieri in audizione, che dovrebbero trovare spazio nel decreto di agosto. Prevista anche la proroga di 18 settimane della cassa integrazione, incentivi alle assunzioni a tempo indeterminato, una deroga alle norme sui contratti a termine e la proroga delle procedure semplificate per il ricorso allo smart working nel settore privato.

È una manovra d'estate corposa il terzo scostamento di bilancio. quella che il Governo si appressa. Anche questo ulteriore intervento a varare durante la prima settimana di agosto. Sono state rivedute le risorse saranno destinate al perite risorse aggiuntive per 25 miliardi di euro disponibili dopo I temi sono diversi e



Contratti a termine e apprendistato, proroga automatica: quando e come si applica

di Roberto Camera - Esperto di Diritto del Lavoro e curatore del sito www.dottrinalavoro.it

Il decreto Rilancio, come modificato dalla legge di conversione, obbliga i datori di lavoro a prorogare il termine dei contratti a tempo determinato, anche in somministrazione, e dei rapporti di apprendistato di primo livello e di alta formazione attivi al 18 luglio 2020 per il periodo di sospensione dell'attività lavorativa in ragione delle misure di emergenza epidemiologica da Covid-19. Il Ministero del lavoro, con una FAQ dello scorso 27 luglio, fa rientrare nella sospensione non solo i periodi di fruizione di un ammortizzatore sociale Covid-19 ma anche periodi di "inattività del lavoratore" portando l'esempio della "fruizione di ferie". Ma nella durata della proroga obbligatoria vanno considerati anche gli altri istituti emergenziali che sospendono la prestazione lavorativa. Quali sono? E cosa deve fare il datore di lavoro?

Dal 18 luglio 2020 è operativa una **rapporti di apprendistato** di primo livello e di alta formazione (articolo 93, comma 1-bis, della **legge n. 77/2020**, di conversione del decreto legge 34/2020 - cd.



Fisco

Le anticipazioni delle misure

Il decreto agosto rinvia le scadenze fiscali e proroga la CIG

di Nicola Forte - Dottore commercialista in Roma

Rinvio delle scadenze di versamenti tributari e contributivi sospesi nella fase di emergenza, con possibilità di rateizzare il debito fiscale su un orizzonte temporale tale da assicurare che per il 2020 si riduca sensibilmente l'onere sui contribuenti in difficoltà. Ulteriore differimento dei termini per la ripresa della riscossione. Nuovo calendario dei versamenti fiscali, per superare il meccanismo di acconti e saldi a favore di un sistema basato sulla diluizione nel corso dell'anno degli importi da versare, calcolati in base a quanto effettivamente incassato. Sono alcuni degli interventi, anticipati dal Ministro Gualtieri in audizione, che dovrebbero trovare spazio nel decreto di agosto. Prevista anche la proroga di 18 settimane della cassa integrazione, incentivi alle assunzioni a tempo indeterminato, una deroga alle norme sui contratti a termine e la proroga delle procedure semplificate per il ricorso allo smart working nel settore privato.

È una manovra d'estate corposa quella che il Governo si appresta a varare durante la prima settimana di agosto. Sono state reperite risorse aggiuntive per 25 miliardi di euro disponibili dopo il terzo scostamento di bilancio. Anche questo ulteriore intervento è stato finanziato in deficit e parte delle risorse saranno destinate al capitolo fiscale.

I temi sono diversi e dalle dichiarazioni del Ministro delle Finanze Gualtieri sembra che nel decreto legge siano contenute anche le prime misure di avvio alla **riforma fiscale dell'IRPEF**.

Il superamento del saldo e dell'acconto

Il Governo sta procedendo a **riscrivere il calendario fiscale** con l'intenzione di superare il meccanismo attualmente applicato che prevede, per gli autonomi, il versamento di due acconti e di un saldo.

Secondo le intenzioni dell'Esecutivo il prelievo tributario dovrà essere "spalmato in **versamenti mensili o trimestrali** sulla base degli **incassi** del periodo, ovvero dei relativi pagamenti".

Leggi anche Criterio di cassa puro per la tassazione di imprese e professionisti?

Il Fisco, però, è a conoscenza dei soli dati risultanti dalle fatture elettroniche emesse e ricevute e non è in possesso, invece, di alcuna informazione circa gli avvenuti incassi o pagamenti delle spese.

Si pone dunque il problema di comprendere come l'Agenzia delle Entrate sia in grado di entrare in possesso dei flussi finanziari.

Sussiste il fondato sospetto che il legislatore intenda rendere obbligatorio per gli operatori la **comunicazione degli incassi e pagamenti**. Se questa fosse la soluzione, ne conseguirebbe un evidente **aggravio degli adempimenti** per tutti i contribuenti. E dunque probabile, anche a seguito delle dichiarazioni fornite dal Ministro dell'Economia, che la manovra d'estate preveda già un'anticipazione del meccanismo del saldo e degli acconti.

Il rinvio delle tasse sospese

Il decreto di agosto dovrebbe prevedere un ulteriore **rinvio del termine di versamento** dei tributi precedentemente sospesi nei mesi di marzo, aprile e maggio. Per il momento la scadenza è fissata alla data del **16 settembre**. Il versamento deve essere effettuato in un'unica soluzione, ovvero in quattro rate di eguale importo.

Il legislatore dovrebbe lasciare **inalterata la scadenza** del 16 settembre prossimo **per il 50% del debito** complessivo arretrato. Sarà però comunque possibile pagare la metà dell'importo a rate, ma nell'anno 2020. Invece, il pagamento del **residuo 50%** dovrebbe essere rinviato al successivo **anno 2021**.

Le cartelle di pagamento

Per il momento i debiti iscritti a ruolo e risultanti dalle cartelle di pagamento sono sospesi fino al 31 agosto. Il versamento dell'arretrato dovrà essere effettuato in un'unica soluzione entro il 30 settembre 2020.

Ora, invece, la manovra d'estate dovrebbe prevedere un altro **stop fino al 31 ottobre**.

Il versamento dell'arretrato, anche dovuto sulla base di piani di rateazione le cui rate sono scadute, dovrebbe essere rinviato fino al termine del mese di novembre.

Le misure sul lavoro

Una parte del finanziamento in deficit dovrebbe essere destinato ad una serie di misure riguardanti il lavoro. Dovrebbe essere previsto uno **sgravio contributivo** per le **nuove assunzioni** a tempo indeterminato. Lo sgravio dovrebbe azzerare del tutto i contributi dovuti. Una misura analoga dovrebbe essere prevista per quelle imprese che rinunciano alla cassa integrazione richiamando in servizio i lavoratori.

Dovrebbe essere **rifinanziata per 18 settimane** la cassa integrazione, ma questa volta con un **meccanismo selettivo**. In passato, infatti, hanno beneficiato della misura anche alcune aziende che non hanno registrato

alcun calo di fatturato.

Fisco

Contro le doppie imposizioni

Nuovo accordo Italia-Cina per la competitività delle imprese italiane

di Piergiorgio Valente - Valente Associati GEB Partners/Crowe Valente

Fornire agli operatori economici italiani presenti in Cina uno strumento che li ponga in condizione di maggiore competitività con le imprese concorrenti di altri Paesi. È uno degli obiettivi del nuovo accordo tra Italia e Cina per eliminare le doppie imposizioni e per prevenire evasioni ed elusioni fiscali. Il disegno di legge di ratifica ha ricevuto il via libera del Senato. L'accordo contiene disposizioni su residenza fiscale, doppia residenza e stabile organizzazione. Sulle modalità di tassazione dei redditi immobiliari e degli utili delle imprese, il nuovo accordo ricalca sostanzialmente quanto già previsto dal precedente Accordo ratificato con legge n. 376/1989. Peculiare è invece la disciplina dei redditi di capitale.

Nel corso della seduta dell'8 luglio 2020, il Senato ha approvato il Ddl n. 1385 recante la "Ratifica ed esecuzione dell'Accordo tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della **Repubblica popolare cinese** per eliminare le **doppie imposizioni** in materie di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni e le elusioni fiscali, con Protocollo, fatto a Roma il 23 marzo 2019". Il disegno di legge passa ora all'esame della Camera (AC 2580).

Obiettivo perseguito dagli Stati è quello di:

- adeguare il quadro normativo ai recenti standard internazionali, derivanti dalle raccomandazioni OCSE;
- fornire, agli operatori economici italiani presenti in Cina, uno strumento che li ponga in condizione di maggiore competitività con le imprese concorrenti di altri Paesi.

In relazione a quanto disposto dall'art. 29 dell'**Accordo Italia-Cina**, lo stesso entrerà in vigore entro 30 giorni dallo scambio degli strumenti di ratifica da parte di entrambi gli Stati.

I punti salienti dell'accordo Italia-Cina

L'Accordo recepisce alcune novità introdotte dal Modello OCSE del 2017 e anticipa talune modifiche che la futura ratifica, da parte dell'Italia, della Convenzione Multilaterale (cd. MLI) porterà al network delle Convenzioni stipulate con altri Stati.

L'Accordo, in virtù di quanto disposto dall'art. 1, comma 1, si applica alle **persone (fisiche e giuridiche)** residenti di uno o entrambi gli Stati Contraenti. In linea con quanto disposto dal Modello OCSE 2017, il co. 2 estende l'applicazione dell'Accordo anche alle entità considerate fiscalmente trasparenti.

Conformemente a quanto previsto dal Modello di Convenzione OCSE, l'art. 4 dell'Accordo individua i criteri necessari per la risoluzione dei casi di **doppia residenza** ("tie-breaker rules").

Tra le maggiori novità di tale Accordo si rinviene il superamento del meccanismo, volto all'individuazione

della **residenza** dei soggetti diversi dalle persone fisiche, basato sulla sede di direzione effettiva. La Convenzione, infatti, delinea i criteri cui gli Stati devono fare riferimento durante la procedura amichevole al fine di stabilire la residenza. Non è previsto alcun obbligo di risultato per gli Stati contraenti ed in assenza di accordo non verrà riconosciuto al soggetto nessun beneficio o esenzione di imposta.

Stabile organizzazione

Anche con riferimento alla **stabile organizzazione**, l'art. 5 dell'Accordo si pone in linea con gli standard dell'OCSE. Particolarmente rilevante è il par. 3 che considera stabile organizzazione:

- un **cantiere**, un progetto di costruzione, di assemblaggio o installazione o le attività di supervisione ad essi collegati, qualora degli stessi si protraggano per oltre 12 mesi;
- la prestazione di servizi, compresi i servizi di **consulenza**, da parte di un'impresa tramite dipendenti o altro personale, solo qualora le attività in questione si protraggano nello Stato contraente per uno o più periodi, che, sommati tra loro, siano pari o superiori a 183 giorni in un qualsiasi periodo di 12 mesi.

Redditi di capitale

Mentre gli articoli 6 e 7 (riguardanti le modalità di tassazione dei redditi immobiliari e degli utili delle imprese) ricalcano sostanzialmente il precedente Accordo (ratificato con la legge 31 ottobre 1989, n. 376) peculiare è la disciplina riguardante i redditi di capitale.

Con riferimento ai **dividendi**, a differenza di quanto disposto nell'Accordo ratificato con legge n. 376/1989, la disciplina di cui all'art. 10 contiene una **riduzione dell'aliquota convenzionale** di prelievo alla fonte pari al 5% (non più 10%) nei casi in cui il beneficiario effettivo sia una società che detiene direttamente almeno il 25% della capitale della società distributrice di dividendi, per un periodo di 365 giorni. In tutti gli altri

casi, l'aliquota è pari al 10% dell'ammontare lordo.

Piuttosto articolata è la disciplina riguardante la tassazione degli **interessi** (ex art. 11). In linea generale, la potestà impositiva può essere esercitata dallo Stato di residenza del percettore degli interessi. Con riferimento alla ritenuta applicabile nello Stato della fonte, l'Accordo prevede un'**aliquota d'imposta massima** pari:

- all'**8%** dell'ammontare lordo degli interessi, qualora gli stessi siano pagati ad istituti finanziari in relazione a contratti di mutuo, aventi una durata minima di 3 anni e concessi per il finanziamento di progetti di investimento;

- al **10%** dell'ammontare lordo degli interessi, in tutti gli altri casi.

È prevista un'**esenzione** da ritenuta sui **pagamenti in uscita** qualora:

- il soggetto preposto al pagamento degli interessi sia il Governo o un ente locale di uno Stato Contraente;

- gli interessi sono pagati al Governo o a un ente locale dell'altro Stato contraente, alla Banca Centrale dell'altro Stato, a un ente pubblico, oppure a un ente il cui capitale è interamente posseduto dal Governo.

È, altresì, prevista un'**esenzione** con riferimento agli **interessi provenienti dall'Italia**, in favore di soggetti beneficiari residenti in Cina, da parte di Banca d'Italia, Cassa depositi e Prestiti, SACE e SIMEST.

Con riferimento alle **royalties**, l'art. 12 prevede un

criterio di imposizione concorrente tra lo Stato di residenza del percettore e lo Stato della fonte. In tale ultimo caso sono state individuate:

- un'aliquota generale pari al 10% dell'ammontare lordo dei canoni corrisposti per l'uso, o la concessione in uso, di un diritto d'autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche;

- un'aliquota ridotta pari al 10% dell'ammontare rettificato dei canoni (che si traduce in un'aliquota effettiva del 5%) dovuti in relazione all'utilizzo o al diritto di utilizzo di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche.

In merito alla **tassazione dei capital gains**, l'art. 13 dell'Accordo riconosce la potestà impositiva anche allo Stato in cui sono situati i beni immobili per le plusvalenze derivanti dall'alienazione di azioni o partecipazioni, qualora più del 50% del valore di tali diritti sia derivato, direttamente o indirettamente, da quei beni immobili.

Con riferimento alle **plusvalenze** derivanti dall'alienazione di partecipazioni di una società residente in uno Stato contraente, da soggetti residenti nell'altro Stato contraente, sono imponibili nel primo Stato qualora il soggetto che abbia alienato tali azioni abbia detenuto, in qualsiasi momento dei 12 mesi precedenti, direttamente o indirettamente, almeno il 25% del capitale della società.

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Fusione per incorporazione: aggiornamento progressivo dei server RT delle società incorporate

Nell'ambito di una operazione di fusione per incorporazione, l'aggiornamento dei server RT delle società incorporate può essere fatto progressivamente, senza interrompere l'attività dei diversi punti vendita, purché lo stesso sia effettuato il prima possibile e, comunque, entro il termine per l'effettuazione della prima liquidazione IVA, successiva all'operazione straordinaria. Lo ha evidenziato l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 227 del 28 luglio 2020, con cui ha specificato che per effetto della fusione l'incorporante mantiene la propria partita IVA, mentre le società incorporate si estinguono e la loro partita IVA viene cancellata.

Con la risposta a interpello n. 227 del 28 luglio 2020 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di **operazione di fusione** per incorporazione e **aggiornamento dei server RT** delle società incorporate.

L'operazione di fusione societaria è disciplinata nel titolo V sezione II del Codice civile, dagli articoli che vanno dal 2501 al 2505-quater.

In questo modo si realizza l'**unificazione** in un unico soggetto giuridico delle diverse entità giuridiche che vi partecipano. Per effetto dell'operazione di fusione per incorporazione, la società incorporante assume, alla data dalla quale ha effetto l'operazione straordinaria, i diritti e gli obblighi esistenti in capo alle società incorporate succedendo a titolo universale.

Quindi per effetto della fusione l'incorporante mantiene la **propria partita IVA**, mentre le società incorporate si estinguono e la loro partita IVA viene cancellata. Per realizzare la **fusione per incorporazione**, gli organi amministrativi dei soggetti interessati devono redigere un progetto di fusione nel quale, tra gli altri dati, deve essere indicata la data a decorrere dalla quale le operazioni delle società partecipanti alla fusione sono imputate al bilancio della società che risulta dalla fusione o di quella incorporante. La fusione deve risultare da atto pubblico.

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, la data di efficacia giuridica dell'operazione di **fusione per incorporazione** è quella di cui all'art. 2504 bis cc e cioè la data dell'ultima iscrizione nel registro delle imprese, competente per la società incorporante,

dell'atto di fusione o la data eventualmente successiva, se le delibere dispongono diversamente.

E' a questa data che l'organizzazione della **società incorporante** si modifica assorbendo in sé l'organizzazione delle società estinte, poiché prima di tale data le società sono giuridicamente autonome e mantengono anche autonomia contabile.

Tra l'altro se è vero che non hanno rilievo eventuali retrodatazioni convenzionali degli effetti contabili e fiscali dell'operazione di fusione, è possibile **posticipare la decorrenza** degli stessi rispetto alla data di ultima iscrizione nel registro delle imprese.

A decorrere dal termine come sopra individuato il contribuente dovrà dar seguito agli adempimenti ai fini IVA. In particolare, **entro 30 giorni** dall'incorporazione la società incorporante dovrà inviare all'Agenzia delle entrate in via telematica il modello anagrafico AA7/10 per comunicare la variazione.

Con riferimento a ciascun punto vendita appartenente alle società incorporate sarà necessario:

- disattivare i Server RT**, ossia dissociare la matricola di ciascun server RT dalla partita IVA delle società incorporate;

- chiedere l'associazione delle matricole dei Server RT alla partita IVA della società incorporante;

- riattivare i Server RT** mediante associazione delle matricole alla partita IVA;

- ristampare i QR Code e affiggerli alle casse collegate ai Server RT modificati.

L'**aggiornamento** può essere fatto progressivamente, senza interrompere l'attività dei diversi punti vendita, purché lo stesso sia effettuato il prima possibile e, comunque, entro il termine per l'effettuazione della prima liquidazione IVA, successiva all'operazione straordinaria.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 28/07/2020, n. 227](#)

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Detrazione IVA entro la presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui il diritto è sorto

Ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione Iva, il dies a quo sorge nel momento in cui si verifica

la duplice condizione dell'avvenuta esigibilità dell'imposta e del possesso di una valida fattura. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 226 del 28 luglio 2020, con cui ha specificato che invece il *dies a quem* per l'esercizio del diritto alla detrazione Iva coincide, al più tardi, con il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto è sorto.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 226 del 28 luglio 2020 riguardante la corretta **detrazione IVA** ex articolo 19 del D.P.R. 633/1972 nell'ambito della liquidazione IVA di gruppo.

L'articolo 2 comma 1 e 2 del D.L. n. 50/2017 ha modificato in maniera sostanziale gli artt. 19 e 25 del d.P.R. 633/72, e, con essi, le regole per l'esercizio della detrazione dell'IVA sugli acquisti, e quelle per la registrazione dei relativi documenti.

In particolare, con riferimento alle **fatture di acquisto**:
-il diritto alla detrazione dell'IVA relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui **l'imposta diviene esigibile** ed è esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto, e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto stesso (articolo 19 del d.P.R. 633/72);

-la **registrazione** deve avvenire anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione, e comunque entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno (articolo 25 del d.P.R. 633/72).

Nello specifico, il comma 1 dell'articolo 19 del d.P.R. n. 633/1972 stabilisce sia il momento della nascita di tale diritto, sia il termine entro il quale deve essere esercitato.

Sotto il primo profilo, la norma prevede che la detrazione possa essere esercitata dal cessionario o committente a partire dal momento in cui si manifesta, per il cedente o prestatore **l'esigibilità dell'imposta** corrispondente, in ottemperanza alla direttiva IVA secondo cui il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile.

L'articolo 2, comma 1, del D.L. n. 50/2017, lasciando inalterato il principio anzidetto, che identifica il *dies a quo* per l'esercizio al diritto alla detrazione, ha modificato invece la seconda parte del citato comma 1 dell'articolo 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, che individua il termine entro il quale il diritto all'esercizio della detrazione può essere esercitato.

Di talché, il lasso temporale entro cui i soggetti passivi d'imposta possono operare la **detrazione dell'IVA** assolta sull'acquisto e l'importazione di beni e servizi, è stato ridotto e la detrazione deve essere operata, al

più tardi, con la **dichiarazione** relativa all'anno in cui il diritto è sorto.

In un'ottica di coerenza sistematica e di coordinamento con l'esercizio alla detrazione dell'imposta, l'articolo 2, comma 2, del D.L. n. 50/2017 in commento, oltre ad intervenire sul termine per esercitare la detrazione, ha modificato anche l'articolo 25, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, introducendo un ulteriore requisito formale ai fini del corretto esercizio della detrazione d'imposta: infatti, le fatture di acquisto devono ora essere annotate nell'apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e, comunque, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.

Quanto sopra è confermato dalla circolare n. 1/E del 2018 per cui il **dies a quo** da cui decorre il termine per l'esercizio della detrazione deve essere individuato nel momento in cui in capo al cessionario/committente si verifica la duplice condizione:

- sostanziale, dell'avvenuta **esigibilità dell'imposta** e
- formale, del possesso di una valida **fattura**.

È da tale momento che il soggetto passivo cessionario/committente può operare, previa **registrazione** della fattura secondo le modalità previste dall'articolo 25, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, la detrazione dell'imposta assolta con riferimento agli acquisti di beni e servizi, ovvero alle importazioni di beni.

Pertanto la lettura congiunta di queste due norme permette di individuare con precisione il *dies a quo* e il *dies a quem* per l'esercizio del diritto alla detrazione, stabilendo che il primo (cioè il *dies a quo*) sorge nel momento in cui si verifica la sopra riportata "duplice condizione" e che il secondo (*dies a quem*), coincide, al più tardi, con il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto è sorto.

Occorre evidenziare che il termine di presentazione della **Dichiarazione IVA 2020** per il periodo di imposta 2019 (che, come detto sopra, rappresenta il termine ultimo per l'esercizio del diritto di detrazione dell'imposta) è stato sospeso dall'articolo 62, comma 1 e 6 del D.L. 18/2020 c.d. "Cura Italia" che, a causa della diffusione dell'emergenza epidemiologica da **Covid 19**, ha previsto che i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa in Italia possono presentare la Dichiarazione IVA 2020 entro il 30 giugno 2020 (anziché entro il 30 aprile 2020), senza l'applicazione di sanzioni.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 28/07/2020,

n. 226

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Obblighi IVA, i soggetti stabiliti in Norvegia possono avvalersi dell'identificazione diretta

I soggetti stabiliti in Norvegia possono avvalersi dell'istituto dell'identificazione diretta al fine di assolvere gli obblighi ed esercitare i diritti in materia di IVA in Italia, in alternativa alla nomina di un rappresentante fiscale. Lo ha evidenziato l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 44 del 28 luglio 2020, richiamando l'accordo sottoscritto dal Regno di Norvegia con l'Unione europea per garantire la corretta determinazione e riscossione dell'imposta sul valore aggiunto, il corretto recupero dei crediti IVA e la lotta alle frodi.

Con la risoluzione n. 44 del 28 luglio 2020, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di applicabilità dell'art. 35-ter, comma 5, DPR 633/72 a soggetti stabiliti in **Norvegia**.

L'articolo 35-ter del decreto IVA, rubricato "identificazione ai fini IVA ed obblighi contabili del soggetto non residente" ed emanato in attuazione dell'articolo 2, paragrafo 2, lettera b) della VI Direttiva, disciplina l'identificazione diretta nel territorio dello Stato da parte dei soggetti non residenti che effettuano in Italia cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti ad imposta.

Secondo la Direttiva, ciascun Paese membro deve consentire l'**identificazione diretta** agli operatori stabiliti in un altro Stato appartenente all'Unione europea per assolvere gli obblighi IVA in caso di operazioni effettuate nel territorio di tale Stato.

Pertanto, in alternativa alla nomina di un **rappresentante fiscale**, i soggetti non residenti che effettuano operazioni rilevanti ai fini IVA nel territorio dello Stato hanno facoltà di identificarsi direttamente con le modalità indicate nel citato articolo 35-ter del d.PR 633/72.

In particolare, il comma 5 del citato articolo 35-ter prevede che possono avvalersi dell'identificazione diretta prevista i soggetti non residenti, che esercitano attività di impresa, arte o professione in altro Stato membro della Comunità europea o in un Paese terzo con il quale esistano strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta.

Differentemente da quanto previsto in caso di soggetti stabiliti in uno Stato membro, per i quali la possibilità di identificarsi direttamente ai fini IVA in altri Stati membri è attribuita automaticamente, per i soggetti residenti in Paesi terzi tale facoltà è subordinata alla verifica della sussistenza di accordi di cooperazione amministrativa analoghi a quelli vigenti in ambito UE. Il **Regno di Norvegia** ha sottoscritto con l'Unione europea un accordo volto a garantire la corretta determinazione e riscossione dell'imposta sul valore aggiunto, il corretto recupero dei crediti IVA e la lotta alle frodi. Questo accordo è del tutto analogo a quanto previsto dalle norme attualmente in vigore in materia di assistenza tra Autorità fiscali **dell'Unione europea** in materia di IVA e, dunque, rispetta i requisiti posti dal citato articolo 35-ter, comma 5, del decreto IVA.

I soggetti stabiliti in **Norvegia** possono avvalersi dell'istituto dell'identificazione diretta al fine di assolvere gli obblighi ed esercitare i diritti in materia di IVA in Italia, in alternativa alla nomina di un rappresentante fiscale ai sensi dell'articolo 17, comma 2, del decreto IVA.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risoluzione 28/07/2020, n. 44

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Produzione e commercializzazione di vini, aceto e olio: il regime Iva speciale per i produttori agricoli

Quanto alle attività di produzione e commercializzazione di vini, aceto e olio, derivanti dalla coltivazione di viti e ulivi con utilizzo esclusivo di uve e olive proprie, effettuate dai produttori agricoli, con riferimento ai profili Iva, si prevede un regime Iva speciale, consistente nella detrazione forfetizzata dell'Iva assolta sugli acquisti, determinata applicando le "percentuali di compensazione" stabilite con decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro delle politiche agricole. Lo ha ricordato l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 228 del 28 luglio 2020.

Con la risposta a interpello n. 228 del 28 luglio 2020 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema

di regime speciale per i **produttori agricoli**.

Occorre evidenziare che, quanto alle attività di produzione e commercializzazione di **vini, aceto e olio**, derivanti dalla **coltivazione di viti** e ulivi con utilizzo esclusivo di uve e olive proprie con riferimento ai profili Iva, l'articolo 34 del d.P.R. n. 633 del 1972 prevede un **regime Iva speciale** per le cessioni di prodotti agricoli e ittici espressamente indicati nella Tabella A, parte I, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, effettuate dai produttori agricoli, consistente nella **detrazione forfetizzata dell'Iva** assolta sugli acquisti, determinata applicando le "percentuali di compensazione" stabilite con decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro delle politiche agricole.

Come già precisato nella Circolare n. 44/E del 12 maggio 2002, nel qualificare come **attività connesse** le attività di manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti, il Legislatore ha fatto riferimento ad attività che l'imprenditore agricolo esercita allo scopo di ottenere uno sviluppo dell'attività agricola principale nel momento dell'utilizzazione dei prodotti ottenuti dal fondo, dal bosco o dall'allevamento.

Si tratta, pertanto, di attività strumentali e complementari svolte parallelamente e funzionalmente all'attività principale di **produzione dei prodotti agricoli**, in modo da costituire la naturale integrazione.

Tra l'altro, i prodotti ottenuti da tali attività costituiti da vini, aceto e olio sono prodotti agricoli espressamente indicati nella Tabella A, parte I, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972.

Con riferimento alle attività di produzione e commercializzazione di vino, aceto, olio d'oliva, **ai fini dell'Iva**, può applicarsi il regime speciale di cui al citato art. 34 del d.P.R. n. 633 del 1972 ed il meccanismo delle percentuali di compensazione ivi previsto. In particolare, i produttori agricoli che rientrano in tale regime, all'atto della vendita dei prodotti agricoli espressamente indicati nella citata Tabella A, applicano le aliquote ordinarie previste per le cessioni di questi prodotti agricoli ed ittici, mentre all'atto della determinazione dell'imposta dovuta, in sede di liquidazione periodica e di dichiarazione annuale, detraggono un importo corrispondente alle "**percentuali di compensazione**", stabilite con decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro delle politiche agricole, calcolate sulle vendite degli stessi prodotti agricoli venduti.

Ai fini **IRPEF**, si ritiene che le attività di produzione e **commercializzazione di vino**, aceto, olio d'oliva e marmellata di cedro, ottenuti esclusivamente con frutti derivanti dalla coltivazione del proprio fondo debbano essere tassate su base catastale, rientrando nell'ambito

di applicazione dell'articolo 32, comma 2, lettera c), del TUIR, ai sensi del quale sono considerate attività agricole le attività di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni e tenuto conto dei criteri stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali.

Sul punto è importante sottolineare che tra le attività tassativamente elencate si ricomprende anche la produzione di vini, aceto e olio d'oliva, nonché la manipolazione dei prodotti derivanti dalla coltivazione di agrumi.

Inoltre, non sono soggetti passivi **IRAP** i soggetti che esercitano un'attività agricola.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 28/07/2020, n. 228](#)

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Partecipazioni non di controllo: l'estensione del regime di realizzo controllato

Nell'ambito delle operazioni di scambio di partecipazioni, il regime di realizzo controllato è applicabile anche ai casi in cui le partecipazioni non integrano o non accrescano il requisito del controllo sulla conferita purché il conferimento abbia comunque ad oggetto partecipazioni che superano determinate soglie di qualificazione. Lo ha evidenziato l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 229 del 28 luglio 2020 con cui ha fornito indicazioni in merito all'applicazione della novella introdotta dal Decreto Crescita, DL n. 34 del 2019.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 229 del 28 luglio 2020 riguardante lo **scambio di partecipazioni** mediante conferimento.

Il **Decreto Crescita**, DL n. 34 del 2019, ha introdotto il nuovo comma 2-bis nell'articolo 177 del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), norma contenente disposizioni sul regime fiscale degli scambi di partecipazioni.

In particolare, così si interviene sulla disciplina fiscale dello **scambio di partecipazioni**, ossia lo scambio realizzato mediante conferimento, attraverso cui la società conferitaria acquisisce o integra il controllo di diritto, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numero 1 del codice civile, della società le cui quote partecipative sono "scambiate".

Sul punto è stato precisato che la disposizione in commento **non** delinea un regime di **neutralità fiscale** delle operazioni di conferimento ivi regolate, ma definisce un criterio di valutazione delle partecipazioni ricevute a seguito del conferimento (che rimane realizzativo) ai fini della determinazione del reddito del soggetto conferente (c.d. "**regime a realizzo controllato**").

In applicazione di tale criterio, le quote ricevute in cambio dal soggetto conferente, sono valutate, ai fini della determinazione del suo reddito, in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria.

Diversamente da quanto avverrebbe attraverso il ricorso al criterio del c.d. "**valore normale**" di cui all'articolo 9 del TUIR, può non emergere una plusvalenza imponibile qualora il valore di iscrizione della partecipazione e, pertanto, l'incremento di patrimonio netto effettuato dalla società conferitaria, riconducibile al singolo conferimento, risulti pari all'ultimo valore fiscale - presso ciascun soggetto conferente - della partecipazione conferita (neutralità indotta).

Ne consegue che i riflessi reddituali dell'operazione di conferimento in capo al soggetto conferente o ai conferenti sono strettamente collegati al comportamento contabile adottato dalla società conferitaria.

La fruizione del regime fiscale di cui all'articolo 177, comma 2 del TUIR è peraltro subordinata al ricorrere di due circostanze:

- i **soggetti scambiati**/conferenti devono ricevere, a fronte dei conferimenti eseguiti, azioni o quote della società conferitaria;

- mediante tali **conferimenti**, la società conferitaria deve acquisire il controllo della società scambiata ovvero incrementare, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, la percentuale di controllo.

La disposizione richiamata, infine, non prevedendo nulla riguardo alla **consistenza delle partecipazioni** dei soci della società conferita, porta a ritenere che il requisito del controllo ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile possa essere validamente integrato anche se l'acquisto delle partecipazioni proviene da più soci titolari di quote della società conferita.

Tale acquisizione deve avvenire, però, uno actu, cioè attraverso un progetto unitario di acquisizione della

partecipazione che consenta, comunque, alla società acquirente di assumere il controllo della società scambiata, ai sensi della norma richiamata.

Nel delineato quadro normativo si innesta la modifica apportata dall'articolo 11-bis del **Decreto Crescita**, con l'inserimento del comma 2-bis per cui quando la società conferitaria non acquisisce il controllo di una società, né incrementa, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, la percentuale di controllo, la disposizione di cui al comma 2 dell'art.177 citato trova comunque applicazione ove ricorrano, congiuntamente, le seguenti condizioni:

- le **partecipazioni** conferite rappresentano, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20 per cento ovvero una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 5 o al 25 per cento, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni,

- le partecipazioni sono **conferite in società**, esistenti o di nuova costituzione, interamente partecipate dal conferente.

Perciò il comma 2-bis estende il regime del c.d. "**realizzo controllato**" ai casi in cui la società conferitaria non acquisisce il controllo di diritto ai sensi del citato articolo 2359 del codice civile, non incrementa la percentuale di tale controllo (in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario), ma a quelli in cui oggetto del conferimento siano partecipazioni che rispettino le percentuali di diritto di voto o di partecipazione al capitale o al patrimonio fissate dalla norma.

Per effetto della novella il regime di realizzo controllato è quindi applicabile anche ai casi in cui le partecipazioni non integrano o non accrescano il requisito del **controllo** sulla conferita purché il conferimento abbia comunque ad oggetto partecipazioni che superano determinate soglie di qualificazione.

Il comma 2-bis, amplia in altri termini l'ambito applicativo del comma 2, ritenendo, ai fini dell'applicazione del regime a realizzo controllato, non è più necessario che le partecipazioni conferite siano idonee a far acquisire o ad integrare il controllo di diritto della società scambiata in capo alla **società conferitaria**.

La collocazione del comma 2-bis all'interno della disciplina generale di cui all'articolo 177 del TUIR nonché il richiamo contenuto nel medesimo comma 2-bis alle "**partecipazioni conferite**" lasciano inalterata la fruizione del regime alle sole operazioni di «scambio di partecipazioni».

Per cui la norma intende consentire tale criterio di determinazione del valore di realizzo delle partecipazioni anche nel caso in cui la **riallocazione** delle stesse è

effettuata in società interamente partecipate dal conferente e le stesse rappresentano una percentuale di diritti di voto o di partecipazione al capitale o al patrimonio almeno superiore a quelle soglie utilizzate per distinguere le partecipazioni qualificate da quelle non qualificate.

Al riguardo il riferimento al “**conferente**” porta a ritenere che la volontà del legislatore sia quella di favorire la costituzione di holding esclusivamente unipersonali per la detenzione di partecipazioni qualificate.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 28/07/2020, n. 229

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Scambio di partecipazioni mediante conferimento: quando si applica il regime del “realizzo controllato”

In tema di scambio di partecipazioni mediante conferimento, con riferimento a un'operazione di offerta pubblica di scambio volontaria totalitaria che consenta alla società conferitaria di acquisire (o integrare) il controllo nei confronti della società scambiata, il regime del “realizzo controllato” rappresenta il regime “naturale” applicabile ai fini della determinazione del reddito del conferente. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con il principio di diritto n. 10 del 28 luglio 2020 con cui ha sottolineato che il regime del “realizzo controllato” rappresenta una deroga al criterio generale delineato dall'articolo 9 del TUIR del “valore normale”.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato il principio di diritto n. 10 del 28 luglio 2020 riguardante lo **scambio di partecipazioni** mediante conferimento.

Con riferimento ad un'operazione di Offerta pubblica di scambio volontaria totalitaria disciplinata dagli artt. 102 e 106, comma 4, del TUF che consenta alla **società conferitaria** di acquisire (o integrare) il controllo nei confronti della società scambiata, il regime del “**realizzo controllato**” previsto dall'art. 177, comma 2, del TUIR rappresenta il regime “naturale” applicabile ai fini della determinazione del reddito del conferente. Infatti, il **regime del “realizzo controllato”** rappresenta una deroga al criterio generale delineato dall'articolo 9 del TUIR (“valore normale”), costituendo un'ipotesi specifica di determinazione del reddito del

conferente, avente **natura agevolativa** e applicabile ex se in presenza dei presupposti di legge previsti dalla norma.

Quindi non esiste libertà di scelta tra i due regimi rimessa alla discrezionalità dell'operatore.

Il **criterio di valutazione** previsto dall'articolo 177, comma 2, connesso esclusivamente alla contabilizzazione dell'operazione effettuata dalla società conferitaria trova applicazione solo se dal confronto tra il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione conferita e la frazione di incremento di patrimonio netto della società conferitaria emerge una plusvalenza in capo al soggetto conferente.

Invece, in caso di **minusvalenze** trova applicazione il principio generale del “**valore normale**” ed è lecito ritenere realizzate e fiscalmente riconosciute solo le minusvalenze determinate ai sensi dell'articolo 9 del TUIR.

Le partecipazioni non rientranti nel regime di “realizzo controllato”, perché minusvalenti, rilevano comunque ai fini della verifica dell'acquisizione del controllo di diritto richiesta dall'articolo 177, comma 2.

Ai fini della determinazione della quota di incremento di patrimonio netto realizzato dalla **conferitaria**, per i soggetti IAS/IFRS adopter che, ai sensi del principio contabile IAS 32, par. 37, imputano i costi connessi ad operazioni sul capitale in diminuzione del patrimonio netto, le voci di patrimonio netto rilevanti ai fini dell'art. 177, comma 2, del TUIR sono costituite dalle sole poste contabili direttamente formate a fronte delle partecipazioni conferite senza che assumano rilievo i costi di aumento di capitale sostenuti dalla conferitaria, i quali, di norma, sono rilevati e iscritti in un momento successivo al perfezionamento del conferimento.

In questo modo si ha una perfetta simmetria tra il costo di iscrizione delle **partecipazioni conferite** nel bilancio della conferitaria, l'aumento di patrimonio netto realizzato dalla stessa e il valore fiscalmente rilevante delle partecipazioni ricevute in cambio dai conferenti. Nelle ipotesi in cui ricorrano i presupposti per l'applicazione del “criterio generale” del **valore normale** e il conferimento avvenga in favore di società quotate, il corrispettivo del conferente deve essere valutato ai sensi dell'art. 9, comma 2, del TUIR.

Nello specifico la norma prevede una deroga al criterio di determinazione del corrispettivo basato sul valore normale dei beni conferiti, in virtù della quale se le **azioni** o i titoli ricevuti in cambio per effetto del conferimento sono negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri e il conferimento o l'apporto sono proporzionali, il corrispettivo realizzato dal conferente “non può essere inferiore” al valore normale determinato in

base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese.

Per cui il corrispettivo realizzato dal conferente deve essere determinato mediante il confronto tra due **valori alternativi**, e riferendosi, come minimo, alla media aritmetica dei prezzi delle azioni ricevute in cambio rilevati nell'ultimo mese.

Di conseguenza, la valutazione del corrispettivo realizzato dal **conferente** presuppone il confronto tra due valori e sarà effettuata prendendo in considerazione il maggiore tra il valore normale delle azioni conferite, rilevato al momento del regolamento dell'operazione, e il valore normale delle azioni ricevute, determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 4, lett. a), ossia in misura pari alla media aritmetica dei prezzi delle medesime azioni rilevati nell'ultimo mese antecedente la data di regolamento.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, principio di diritto 28/07/2020, n. 10

Fisco

L'ultimo deposito della Cassazione

Debiti erariali: ne risponde solo il consorzio e non le consorziate

In caso di debiti erariali di un Consorzio a responsabilità limitata, le consorziate rispondono solidalmente con lo stesso esclusivamente se le obbligazioni contratte a monte erano sorrette dallo scopo mutualistico. Ove poi il Consorzio venisse sciolto, con conseguente sua estinzione, il Fisco può rivolgere la propria pretesa anche nei confronti delle ex consorziate, ma solo nei limiti delle somme ad esse distribuite in sede di liquidazione del debitore originario. Questi i principi contenuti nella sentenza n. 16147, depositata il 28 luglio 2020, della Corte di Cassazione.

Alcune Srl, nella qualità di ex socie di un Consorzio a r.l., si vedevano notificare una cartella di pagamento avente ad oggetto debiti erariali accertati giudizialmente in via definitiva nei confronti del Consorzio stesso.

Le contribuenti impugnavano l'atto contestando l'assenza di qualsivoglia fondamento per la richiesta nei loro confronti, in via diretta o solidale, per obbligazioni relative a somme dovute da un soggetto terzo ed autonomamente responsabile. La CTP accoglieva il

ricorso con decisione confermata in appello. In particolare la CTR evidenziava che il Consorzio, in relazione alle operazioni che avevano determinato il contenzioso con il Fisco, aveva operato in proprio e non in nome e per conto delle consorziate e pertanto non poteva rinvenirsi una responsabilità di queste ultime. Peraltro in sede di liquidazione i soci non avevano ricevuto nulla dal Consorzio e pertanto neanche sotto tale profilo si poteva ravvisare una responsabilità delle contribuenti. L'Agenzia proponeva ricorso ribadendo la propria tesi in merito alla fondatezza della pretesa nei confronti delle ex consorziate.

La decisione

La Cassazione, con la sentenza n. 16147 depositata il 28 luglio 2020, ha rigettato il ricorso dell'Ufficio, condannandolo anche alle spese di lite. La responsabilità solidale delle consorziate opera solo se il Consorzio abbia agito in nome proprio ma contraendo obbligazioni per loro conto (art. 2615 c.c.): in difetto risponde in via esclusiva il fondo consortile. Ove poi, come nella specie, il Consorzio assuma la veste societaria, la responsabilità segue la disciplina della forma societaria adottata (art. 2615-ter c.c.): conseguentemente l'Ufficio poteva rivolgere la propria pretesa solo nei confronti del Consorzio a responsabilità limitata e quindi rivalersi sul suo patrimonio (art. 2472 c.c.). Infatti nel proprio ricorso l'Agenzia non aveva censurato la decisione della CTR in merito al fatto che le obbligazioni assunte dal Consorzio fossero in realtà connesse allo scopo mutualistico, con la conseguenza che non era necessario nemmeno verificare se eventualmente si rientrasse in tale ambito, che avrebbe potuto determinare una responsabilità solidale delle consorziate. Anche sotto il profilo del fenomeno successorio in capo alle ex consorziate determinatosi a seguito dell'estinzione del Consorzio, le doglianze dell'Ufficio erano prive di fondamento. Infatti la cancellazione dal registro delle imprese, pur provocando l'estinzione dell'ente, non determina l'eliminazione dei debiti dello stesso, trasferendosi l'obbligazione in capo ai soci, ma solo nei limiti di quanto riscosso dagli stessi in sede di liquidazione, salvo che non fossero già illimitatamente responsabili per i debiti sociali anche quando la società era ancora esistente. Nella specie da un lato in capo alle Srl vi era una responsabilità limitata per le obbligazioni del Consorzio, dall'altro la CTR aveva accertato che nulla le stesse avessero percepito a seguito della liquidazione dell'ente: pertanto la decisione di appello era anche in tal caso corretta.

A cura della Redazione

Fisco

L'ultimo deposito della Cassazione

Crediti non riconosciuti: diventano perdite se effettivamente irre recuperabili

La contabilizzazione delle perdite, nel caso di specie importi di crediti non riconosciuti, deve essere effettuata solamente in presenza di dati certi che provino l'effettiva irre recuperabilità in modo certo e, nel periodo di imposta nel quale sono maturate. Diversamente, si rimetterebbe all'arbitrio del contribuente la scelta del periodo di imposta più vantaggioso per operare la deduzione, snaturando la regola espressa dal principio di competenza, che rappresenta il criterio inderogabile ed oggettivo per determinare il reddito di impresa. A chiarirlo la Corte di Cassazione nella sentenza n. 16167 depositata il 28 luglio 2020.

Una società aveva accumulato dei crediti nei riguardi di una azienda sanitaria locale, a titolo di prestazioni rese ai pazienti in regime di convenzione. In seguito, una parte dei predetti crediti venivano contestati, in quanto eccedenti rispetto alla capacità operativa massima, mediante una mera lettera di messa in mora. La contribuente, quindi, decideva di imputare detto riconoscimento a titolo di perdita e lo contabilizzava sotto la voce di sopravvenienze passive in un periodo di imposta. Qualche tempo dopo, l'Agenzia delle Entrate le notificava un avviso di accertamento, per recuperare a tassazione la maggiore Ires, in seguito ad una rettifica della dichiarazione. In particolare, l'Ufficio riteneva non deducibili le perdite contabilizzate su crediti a titolo di sopravvenienze passive. Il predetto provvedimento veniva immediatamente impugnato innanzi alle commissioni tributarie che in primo grado ne accoglievano le doglianze con il contestuale annullamento della pretesa fiscale, mentre in appello riformavano la sentenza accogliendo la tesi dell'Ufficio. Avverso la sentenza della CTR, la contribuente proponeva ricorso in Cassazione.

La decisione

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 16167 depositata il 28 luglio 2020, ha respinto il ricorso proposto dalla contribuente. I giudici di legittimità hanno chiarito che, ai sensi e per gli effetti dell'art. 101 TUIR, si considerano sopravvenienze passive il mancato conseguimento di ricavi o di altri proventi che hanno, di fatto, concorso a formare il reddito nei precedenti esercizi, il sostentamento di spese, perdite od oneri a fronte di ricavi o altri proventi che hanno concorso a

formare il reddito nei precedenti esercizi e la sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi. La deduzione delle perdite sui crediti, prosegue la Corte, può essere effettuata solamente nel p.i. in cui si acquista certezza che il credito non può essere soddisfatto, in forza di elementi certi e precisi in ordine alla sua irre recuperabilità. Nel caso di specie, la contribuente decideva di imputare a titolo di perdita la porzione di credito non riconosciuta dall'azienda sanitaria locale, solamente con una lettera di diffida del tutto priva di quegli elementi di certezza in merito all'irre recuperabilità del credito, in un periodo di imposta differente da quello nel quale erano maturati. Da qui il rigetto del ricorso.

*A cura della Redazione***Fisco**

Dalle Dogane

importazioni in esenzione dai dazi e dall'IVA fino al 31 ottobre

L'Agenzia delle Dogane ha disposto l'estensione dell'efficacia temporale delle esenzioni dai dazi doganali e dall'IVA per le importazioni di merci necessarie a contrastare gli effetti della pandemia da COVID-19, ammettendo al beneficio anche le operazioni di importazione effettuate fino al 31 ottobre 2020. Infatti, in ragione del perdurare dello stato di emergenza, la Commissione Europea ha ritenuto necessario prorogare la validità della misura agevolativa già introdotta con la Decisione UE n.491/2020 recando una modifica alla norma, mediante pubblicazione, nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea, L241 del 27 luglio, della Decisione UE n.1101/2020.

L'Agenzia delle Dogane ha pubblicato la determinazione n. 262062 del 28 luglio 2020, relativa alle importazioni in **esenzione** dai dazi all'importazione e dall'IVA.

Come è noto, nell'ambito dell'attuale **emergenza epidemiologica** in corso, in data 3 aprile 2020, la Commissione europea ha adottato la Decisione n.491/2020 relativa all'esenzione dai dazi doganali e dall'IVA per le importazioni, effettuate nel periodo fra il 30 gennaio ed il 31 luglio 2020, di merci necessarie a contrastare gli effetti della pandemia da COVID-19, fissando la portata e le condizioni di applicazione del beneficio in parola.

Con Determinazione prot. n. 107042/RU di pari data, l'Agenzia ha definito le procedure operative ai fini

dell'accesso alla suddetta esenzione da parte degli Enti e Organizzazioni aventi titolo e relativamente alle fattispecie di importazioni contemplate nella Decisione stessa.

Successivamente, al fine di snellire, semplificare e velocizzare il processo connesso alle importazioni di tali merci da parte degli Enti/Organizzazioni beneficiari, con la Circolare 19/2020 del 9 luglio è stata resa nota l'introduzione di nuove **applicazioni informatizzate** utili a sostituire gli adempimenti e le formalità cartacee introdotte dalla summenzionata Determinazione, sia con riguardo all'approvazione e all'iscrizione dei soggetti ad apposito Albo dei beneficiari sia per la prenotazione delle importazioni in franchigia.

In ragione del perdurare dello stato di emergenza, la Commissione Europea ha ritenuto necessario prorogare la validità della **misura agevolativa** già introdotta con la Decisione UE n.491/2020 recando una modifica alla norma, mediante pubblicazione, nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea, L241 del 27 luglio, della Decisione UE n.1101/2020.

Di conseguenza con la nuova determinazione, l'Agenzia, nel confermare l'**ambito di applicazione** e le disposizioni di cui all'articolo 1 della Decisione UE ha disposto l'estensione dell'efficacia temporale delle esenzioni di cui alla Determinazione prot. n. 107042/RU del 3 aprile u.s., ammettendo al beneficio in parola anche le operazioni di importazione effettuate fino al 31 ottobre 2020.

Per cui, restano invariate:

- le categorie di **soggetti ammessi** alla fruizione del beneficio, essendo l'ambito circoscritto alle importazioni effettuate da o per conto di: o Organizzazioni statali inclusi Enti statali, Enti pubblici e altri Organismi di diritto pubblico; o unità di pronto soccorso; o altre organizzazioni di beneficenza o filantropiche approvate dalle Autorità competenti;

- le **finalità** cui sono destinate le merci importate in esenzione: la distribuzione gratuita nei confronti delle persone colpite dal contagio da COVID-19 ovvero esposte al rischio di esserlo o comunque impegnate nella lotta contro la pandemia;

- l'impegno a non prestare, cedere o vendere a soggetti non aventi titolo all'esenzione o non coinvolti nelle finalità di cui sopra e a non destinare le merci ad usi diversi da quelli sopra menzionati.

Le **importazioni in esenzione** sono oggetto di un particolare regime di controllo a posteriori per il quale, all'emergere di irregolarità di natura amministrativa e/o penale, seguiranno le sanzioni previste dallo specifico quadro normativo oltre all'eventuale recupero dei diritti dovuti.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle dogane, determinazione 28/07/2020, n. 262063

Commissione, decisione 23/07/2020, n. 2020/1101 (Gazzetta Ufficiale UE 27/07/2020, L241/36)

Fisco

In Commissioni riunite Bilancio di Camera e Senato

Relazione al Parlamento e PNR 2020: l'audizione del Ministro Gualtieri

Le scadenze relative ai versamenti tributari e contributivi sospesi nella fase di emergenza saranno riprogrammate, prevedendo la possibilità di rateizzare il debito fiscale su un orizzonte temporale che sarà definito in modo da assicurare che per il 2020 si riduca sensibilmente il peso dell'onere che altrimenti graverebbe sui contribuenti in difficoltà. Con lo stesso obiettivo saranno ulteriormente differiti i termini per la ripresa della riscossione, attualmente fissati al 31 agosto. Lo ha evidenziato il Ministro dell'Economia e delle finanze, Roberto Gualtieri, in audizione sulla Relazione al Parlamento e sul Programma Nazionale di Riforma 2020.

Il 28 luglio 2020 si è tenuta l'audizione del Ministro dell'Economia e delle finanze, **Roberto Gualtieri**, sulla Relazione al Parlamento e sul Programma Nazionale di Riforma 2020, presso Commissioni riunite Bilancio di Camera e Senato.

Il Governo chiede al Parlamento l'autorizzazione a un **terzo scostamento di bilancio** e illustra le linee del Programma nazionale di riforma.

Si tratta di due importati interventi del Governo per misurarsi con gli **effetti economici** della pandemia e dall'altro per definire le linee di una azione di riforma più ampia capace di rendere la ripresa duratura e sostenibile.

Come è noto, le **risorse autorizzate** dal Parlamento sin qui hanno permesso di mettere in campo interventi eccezionali, per dimensione e portata, che hanno consentito fin qui di contenere per quanto possibile gli effetti negativi sull'economia generati dalla pandemia.

Banca d'Italia, in un suo studio ha evidenziato che in assenza degli interventi adottati, la contrazione del PIL nel 2020 sarebbe stata superiore di oltre 2 punti percentuali e questo tipo di valutazione 'standard', che emerge anche dal modello econometrico in uso al Tesoro, non tiene conto dell'avvitamento che la crisi avrebbe registrato se non si fosse intervenuti per

sostenere i redditi dei lavoratori e degli imprenditori e per salvaguardare la liquidità delle imprese e l'erogazione di credito bancario. È quindi ragionevole ritenere che in assenza di interventi l'impatto effettivo sarebbe stato significativamente ancora maggiore.

Gli effetti delle misure

L'entità della caduta del PIL di marzo e aprile è stata tale che il secondo trimestre registrerà in media una forte **caduta del PIL**, seguita da un altrettanto marcato rimbalzo nel terzo trimestre.

Dal punto di vista del mercato del lavoro una stima piuttosto prudenziale porta a ritenere che siano almeno 1,5 milioni i posti di lavoro salvati dalle misure adottate finora.

Il **bonus di 600 euro**, per il quale è in erogazione la terza tranche da 1000 euro, ha raggiunto 4,1 milioni di soggetti, il bonus lavoratori domestici quasi 250 mila individui, il bonus per il baby sitting e i centri estivi 500 mila persone mentre il reddito di emergenza ha fatto finora registrare 457 mila domande. Quanto ai **sostegni alle imprese**, sono stati erogati circa 5 miliardi di contributi a fondo perduto a imprese e **partite IVA in difficoltà**, e l'erogazione è ancora in corso, le domande sono ancora aperte, mentre le **indennità erogate in favore dei lavoratori autonomi** ammontano a circa 5 miliardi, cui si aggiungerà un'ulteriore integrazione per circa un miliardo e mezzo.

A tutto ciò vanno aggiunti la cancellazione della **rata dell'IRAP** e gli interventi su affitti e bollette.

E' importante evidenziare che alcuni interventi hanno concorso a ridurre il rischio di povertà, le disuguaglianze e la vulnerabilità finanziaria delle famiglie.

Le misure di contenimento dell'epidemia del Covid-19

Le misure di contenimento dell'epidemia del Covid-19 sono state efficaci nel ridurre sensibilmente l'incidenza del virus. Infatti, i sacrifici legati alle **restrizioni** allo svolgimento delle **attività lavorative** e l'impegno dei cittadini tutti hanno permesso di portare il numero degli individui attualmente positivi al di sotto del livello della gran parte dei paesi colpiti duramente dall'epidemia.

Tuttavia occorre mantenere una forte prudenza per evitare che riprenda la diffusione del contagio, poiché, com'è noto, al momento il virus non si può ritenere completamente neutralizzato.

Il contesto economico continua a essere interessato dalla debolezza della domanda, sia interna sia soprattutto estera.

Per questo, per sostenere l'economia nella fase di transizione verso una definitiva ripresa delle attività,

il Governo dovrà continuare a intervenire con **misure più selettive** che, in continuità con l'azione perseguita in questo periodo, completino gli interventi in vigore e assicurino un sostegno alla crescita.

Per questo motivo, il Governo ha presentato al Parlamento una **nuova Relazione** ai sensi della Legge 243 del 2012 con la quale chiede, per finanziare ulteriori misure di sostegno all'economia, l'autorizzazione a ricorrere **all'indebitamento**, comprensivo dei maggiori interessi passivi per il finanziamento del debito pubblico, di 25 miliardi di euro per l'anno 2020, 6,1 mld nel 2021, 1 mld nel 2022, 6,2 mld nel 2023, 5 mld nel 2024, 3,3 nel 2025 e 1,7 mld a decorrere dal 2026.

Le maggiori risorse saranno utilizzate per intervenire su:

-Occupazione;

-**Fisco e liquidità**;

-Enti territoriali;

-Istruzione;

-altre misure settoriali e generali in favore della crescita.

Il Governo ritiene fondamentale proseguire e, al tempo stesso, rendere più selettiva la **Cassa Integrazione Guadagni (CIG)**, introducendo anche misure di sostegno alle assunzioni.

In particolare, sono allo studio interventi che consentiranno di dare continuità alle misure attualmente in vigore con la proroga di 18 settimane della cassa integrazione. Questa estensione della cassa integrazione, che è in questo momento all'esame del Governo, avverrà anche con degli elementi di selezione e differenziazione della platea delle imprese e quindi chiedendo, a quelle che possono, un contributo a questo strumento. Una differenziazione che sarà, probabilmente, basata sui dati della fatturazione elettronica e quindi sul diverso impatto della crisi sulle varie imprese.

Tra l'altro, saranno **riprogrammate le scadenze** relative ai **versamenti tributari** e contributivi sospesi nella fase di emergenza, prevedendo la possibilità di rateizzare il debito fiscale su un orizzonte temporale che sarà definito in modo da assicurare che per il 2020 si riduca sensibilmente il peso dell'onere che altrimenti graverebbe sui contribuenti in difficoltà. Con lo stesso obiettivo saranno ulteriormente differiti i termini per la ripresa della riscossione, attualmente fissati al 31 agosto.

Il Programma Nazionale di Riforma

Il Programma Nazionale di Riforma (PNR) di quest'anno ha delle novità sia nella tempistica sia nei contenuti. Il Governo ha scelto alla luce della forte incertezza sia dal punto di vista epidemiologico

che economico nei mesi di marzo e aprile di non approvare il PNR insieme alle prime due sezioni del DEF per poter varare un documento di maggiore contenuto informativo e respiro strategico.

E' stata una scelta cosciente del Governo che ha anche deciso di attendere la **finalizzazione del negoziato** europeo che ha portato all'accordo raggiunto la scorsa settimana dal Consiglio Europeo per la creazione di un nuovo Strumento per la Ripresa e la resilienza (il cd. *Next Generation EU*).

Il PNR all'esame del Parlamento è un documento più avanzato di quello presentato dagli altri Stati membri della UE, perché tiene conto dell'evoluzione della situazione economica e perché, caso unico, definisce le linee di fondo del Piano nazionale per la ripresa e la resilienza che verrà presentato nel prossimo autunno. E' importante evidenziare che alla **costruzione del Recovery Plan** il Governo si dedicherà nei prossimi mesi, facendo tesoro degli indirizzi che il Parlamento vorrà approvare, nonché dell'ampia consultazione con le componenti economiche, sociali e culturali del Paese svoltasi con gli Stati Generali.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

MEF, audizione 28/07/2020

Lavoro e Previdenza

Adempimenti e costi aziendali

Contratti a termine e apprendistato, proroga automatica: quando e come si applica

di Roberto Camera - Esperto di Diritto del Lavoro e curatore del sito www.dottrinalavoro.it

Il decreto Rilancio, come modificato dalla legge di conversione, obbliga i datori di lavoro a prorogare il termine dei contratti a tempo determinato, anche in somministrazione, e dei rapporti di apprendistato di primo livello e di alta formazione attivi al 18 luglio 2020 per il periodo di sospensione dell'attività lavorativa in ragione delle misure di emergenza epidemiologica da Covid-19. Il Ministero del lavoro, con una FAQ dello scorso 27 luglio, fa rientrare nella sospensione non solo i periodi di fruizione di un ammortizzatore sociale Covid-19 ma anche periodi di "inattività del lavoratore" portando l'esempio della "fruizione di ferie". Ma nella durata della proroga obbligatoria vanno considerati anche gli altri istituti emergenziali che sospendono la prestazione lavorativa. Quali sono? E cosa deve fare il datore di lavoro?

Dal 18 luglio 2020 è operativa una norma che obbliga i **datori di lavoro a prorogare il termine dei contratti a tempo determinato**, anche in somministrazione, e dei **rapporti di apprendistato** di primo livello e di alta formazione (articolo 93, comma 1-bis, della [legge n. 77/2020](#), di conversione del decreto legge 34/2020 - cd. decreto Rilancio).

La motivazione addotta dal legislatore è il contemporaneo, da parte del lavoratore, della perdita della prestazione lavorativa dovuta al **periodo di sospensione dell'attività**, in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da COVID-19.

Se per i rapporti di apprendistato, detta soluzione è opportuna in quanto trae origine dal completamento della formazione, così come prevista dal PFI (Piano Formativo Individuale), è però alquanto opinabile obbligare i datori di lavoro a prorogare i contratti a tempo determinato anche oltre quello che è la **naturale scadenza** prevista dalle parti in base alle esigenze tecniche, organizzative, produttive o sostitutive poste alla base dell'assunzione del lavoratore a termine.

Proprio partendo da questa considerazione, è il caso di ripercorrere le **caratteristiche** della norma, le **criticità** ivi previste ed i **costi** che dovrà affrontare il datore di lavoro per questo ulteriore periodo non programmato.

Contratti a termine e apprendistato: in cosa consiste la proroga automatica

Sono due le caratteristiche fondamentali della proroga automatica prevista dal decreto Rilancio, come modificato dalla legge di conversione. Nel dettaglio:

- il rapporto di lavoro deve essere **attivo alla data 18 luglio 2020** (data di pubblicazione della [legge n. 77/2020](#))

- dal 23 febbraio 2020 vi deve essere stato, in capo al lavoratore, **uno o più periodi di sospensione dell'attività lavorativa**, in ragione delle misure di emergenza epidemiologica da Covid-19.

Detta sospensione dovrà essere "recuperata" al termine del contratto di lavoro, andando a prorogare, della medesima misura, il rapporto stesso.

Questo è quanto previsto sinteticamente dal comma 1-bis, che lascia spazio a molti interrogativi per i quali ancora attendiamo risposte da parte del Ministero del Lavoro. Unico intervento interpretativo è una FAQ pubblicata sul sito istituzionale, che evidenzia solo alcuni punti della regola.

Leggi anche [Contratti a termine e apprendistato: proroghe automatiche con rischi per le aziende \(e non solo\)](#)

Valore giuridico della FAQ

Ma prima di entrare nel merito dell'interpretazione fornita dal dicastero, permettetemi una piccola digressione circa l'utilizzo "disinvoltato" che si sta facendo, in questo periodo, delle FAQ, quale modalità interpretativa delle norme emergenziali.

La FAQ ("*Frequently Asked Questions*"), nel sistema delle fonti del diritto non ha alcun valore giuridico e come tale, ritengo, che **non possa essere riconosciuto vincolante** per i soggetti esterni alla pubblica amministrazione che l'ha emanata, ovvero verso un **giudice in caso di contenzioso**. Al massimo, può avere una funzione illustrativa di una regola già di per sé chiara, alla quale non si richiede una interpretazione vincolante.

In tal senso è più volte intervenuta la Corte di Cassazione, la quale ha ribadito, anche a Sezioni Unite (sentenza n. 23031/2007), il corretto valore delle circolari quali "**atti meramente interni della pubblica amministrazione**", i quali, contenendo istruzioni, ordini di servizio, direttive impartite dalle autorità amministrative centrali o gerarchicamente superiori agli enti o organi periferici o subordinati, esauriscono la loro portata ed efficacia giuridica nei rapporti tra i suddetti organismi ed i loro funzionari".... "Per la sua natura e per il suo contenuto (di mera interpretazione di una

norma di legge), non potendo esserle riconosciuta alcuna efficacia normativa esterna, la circolare non può essere annoverata fra gli atti generali di imposizione". Se i giudici della Suprema Corte sono così netti nel rimarcare il contenuto di una prassi amministrativa consolidata, quale è la circolare, figuriamoci quale potrebbe essere l'atteggiamento nei confronti delle FAQ.

Chiarimenti del Ministero del lavoro

Detto questo, riprendiamo quanto chiarito dal Ministero del lavoro nella FAQ dello scorso 27 luglio.

Ambito di applicazione della norma

La disposizione "si applica a tutti i rapporti di lavoro subordinato che non siano a tempo indeterminato". Con questa affermazione il Ministero fa rientrare nel campo di applicazione della norma non solo i **contratti ordinari a tempo determinato** e i **rapporti in somministrazione a termine** ma anche i **contratti intermittenti a tempo**. Da questo punto di vista, la proroga obbligatoria riguarda esclusivamente la durata del contratto di lavoro ma non le prestazioni che potranno essere, o meno, richieste dal datore di lavoro in base alle proprie esigenze.

Nozione di periodo di sospensione dell'attività lavorativa

La FAQ continua evidenziando che la proroga è dovuta "al fine di evitare che la loro durata iniziale risulti di fatto ridotta per effetto di circostanze non imputabili al lavoratore". L'affermazione è piuttosto discutibile, in quanto la durata del rapporto di lavoro non è stata ridotta ma eventualmente ha subito una **riduzione del compenso** per il periodo di sospensione dell'attività lavorativa (ad esempio, per la fruizione di un ammortizzatore sociale).

A questa considerazione aggancio un altro passaggio della FAQ ministeriale, allorché viene detto che nel periodo di sospensione dovranno essere presi in considerazione non solo i **periodi di fruizione di un ammortizzatore sociale Covid-19** ma anche periodi di "inattività del lavoratore in considerazione della sua sospensione dall'attività lavorativa in ragione delle misure di emergenza epidemiologica da Covid-19", facendo l'esempio della "fruizione di ferie". Utilizzo delle ferie che, come sappiamo, non comporta né una riduzione del periodo contrattualmente previsto, né una riduzione della relativa retribuzione, come, invece, succede durante il periodo di utilizzo della cassa integrazione. Per cui non si capisce il motivo per il quale debbano essere equiparate le ferie al periodo di "sospensione dell'attività lavorativa". Eventualmente, potrebbero essere considerate solo le **ferie non richieste dal lavoratore** ma imposte di imperio dall'azienda prima di richiedere la fruizione di un ammortizzatore

sociale.

Analogamente a quanto indicato dal Ministero circa il computo delle ferie nella durata della proroga obbligatoria, ritengo vadano inseriti anche altri istituti che si possono essere venuti a realizzare "in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da COVID-19" e che hanno portato alla "sospensione dell'attività lavorativa". In particolare:

- il **congedo parentale Covid** (articolo 23 e 25, del decreto "cura Italia");

- i **permessi 104 Covid** (articolo 24, del decreto "cura Italia");

- il periodo trascorso in **quarantena con sorveglianza attiva o in permanenza domiciliare fiduciaria** con sorveglianza attiva (articolo 26, comma 1, del decreto "cura Italia");

- il periodo di assenza dal servizio da parte dei **lavoratori dipendenti in possesso del riconoscimento di disabilità con connotazione di gravità**, nonché per i lavoratori in possesso di certificazione rilasciata dai competenti organi medico-legali, attestante una condizione di rischio derivante da immunodepressione o da esiti da patologie oncologiche o dallo svolgimento di relative terapie salvavita (articolo 26, comma 2, del decreto "cura Italia").

Contratti stagionali

Ultima specifica, fornita dal Ministero, riguarda i contratti a termine, allorché include tra i contatti per i quali viene previsto l'obbligo della proroga, anche i contratti stagionali.

La puntualizzazione porta ad evidenziare un **paradosso**: come può l'azienda prorogare un contratto a termine stagionale al di fuori del **periodo di stagionalità** prevista dal DPR n. 1525/1963 o dal contratto collettivo applicato dall'azienda? Diventerebbe un **ordinario contratto a tempo determinato**, quindi un rinnovo e non una proroga. Inoltre, se l'azienda volesse applicare la norma, si troverebbe a pagare una retribuzione, ed una relativa contribuzione, a lavoratori privi di alcuna attività lavorativa, in quanto terminata la stagione per la quale erano stati assunti.

Comunicazioni del datore di lavoro

La FAQ termina evidenziando le modalità comunicative della proroga obbligatoria. In pratica, il datore di lavoro dovrà sommare i vari periodi di sospensione dell'attività lavorativa e procedere alla **comunicazione obbligatoria di proroga**, al Centro per l'Impiego, per un periodo corrispondente. In merito a ciò ritengo che la proroga sia da escludere dal **computo del massimale delle proroghe** previste dal legislatore (4 proroghe - articolo 21, comma 1, del decreto legislativo 81/2015), così come non dovrà essere prevista una

causale alla proroga, in quanto disposta da un obbligo legislativo.

Periodo massimo di durata del contratto

Diversa, a mio avviso, è l'interpretazione per quanto riguarda l'impatto della proroga sulle altre regole previste dalla normativa in materia di contratti a tempo determinato. In particolare, il legislatore non ha **neutralizzato** il periodo di durata della proroga obbligatoria, per cui detto periodo dovrà essere computato nel periodo massimo di durata del contratto a tempo determinato, così come calcolato ai sensi dell'articolo 19, comma 2, del decreto legislativo n. 81/2015. Questo, a mio avviso, **complica non poco l'applicazione della norma**. Ciò in quanto il datore di lavoro si può trovare **davanti ad un bivio**:

- applicare la legge e provvedere a prorogare il contratto a termine oltre il massimale di durata, con il **possibile contenzioso** del lavoratore che potrà richiedere la trasformazione a tempo indeterminato del rapporto di lavoro,
- ovvero non applicare la proroga obbligatoria e vedersi richiedere, dal lavoratore, un risarcimento per il periodo di sospensione dell'attività lavorativa che non è stato recuperato dalla proroga imposta dal comma 1-bis, dell'articolo 93.

Inoltre, per quanto la proroga sorta da un obbligo legislativo e non da una effettiva necessità dell'azienda, quest'ultima è comunque tenuta al pagamento della **contribuzione ordinaria e di quella aggiuntiva** (maggiorata del 1,4% e addizionale dello 0,5% moltiplicata per il numero di rinnovi effettuati). In parole povere, il datore di lavoro si troverà a dover reperire risorse che non aveva preventivato e che non gli porteranno una maggiore produttività.

Ricordo, infine, che l'ulteriore periodo di lavoro dovrà essere considerato anche per il raggiungimento dei 6 mesi per l'acquisizione del **diritto di precedenza** e per il computo dei lavoratori ai fini del calcolo della quota di riserva dei disabili.

La FAQ del Ministero del Lavoro

Proroga contratti a tempo determinato

Come deve essere inteso il riferimento ai contratti a termine per la cui durata è prevista la proroga dall'articolo 93, comma 1-bis del D.L. Rilancio?

Cosa si intende per "periodi di sospensione lavorativa"? Quali sono gli obblighi occupazionali?

La legge 17 luglio 2020, n. 77, di conversione del D.L. n. 34/2020 (c.d Decreto Rilancio) ha aggiunto il comma 1-bis all'articolo 93, disponendo che il termine dei contratti a termine, anche in somministrazione, e dei rapporti di apprendistato è prorogato per una durata pari al periodo di sospensione dell'attività lavorativa, prestata in forza dei medesimi contratti, in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da Covid-19.

Tale previsione, pertanto, si applica a tutti i rapporti di lavoro subordinato che non siano a tempo indeterminato, proprio al fine di evitare che la loro durata iniziale risulti di fatto ridotta per effetto di circostanze non imputabili al lavoratore. Ad esempio, ricadono nella proroga della durata:

- i contratti di lavoro a termine, ivi inclusi quelli stagionali;
 - i contratti in somministrazione a tempo determinato, intendendosi il rapporto di lavoro che intercorre tra l'Agenzia per il lavoro e il lavoratore;
 - i contratti di apprendistato, intendendosi quelli per il conseguimento di una qualifica e il diploma professionale e quelli di alta formazione e ricerca, limitatamente alla durata del periodo che precede la qualificazione.
- Nel "periodo di sospensione" vanno compresi sia i periodi di fruizione di un ammortizzatore sociale Covid-19, sia l'inattività del lavoratore in considerazione della sua sospensione dall'attività lavorativa in ragione delle misure di emergenza epidemiologica da Covid-19 (es. fruizione di ferie). In tutti questi casi il datore di lavoro, entro cinque giorni dalla data di scadenza originaria, deve effettuare la comunicazione obbligatoria di proroga, modificando il termine inizialmente previsto per un periodo equivalente a quello di sospensione dell'attività lavorativa.

Le considerazioni contenute nel presente contributo sono frutto esclusivo del pensiero dell'Autore e non hanno carattere in alcun modo impegnativo per l'Amministrazione di appartenenza

Lavoro e Previdenza

Sostituti d'imposta

Paghe di luglio: conguagli da 730 ai tempi (lungi) del Coronavirus

di Debhorah Di Rosa - Consulente del lavoro in Ragusa

Con la ridefinizione del calendario della dichiarazione dei redditi 2020 i modelli 730, sia ordinari che precompilati, possono essere trasmessi all'Agenzia delle Entrate con diverse tempistiche (15 giugno, 29 giugno, 23 luglio, 15 settembre e 30 settembre). I primi lavoratori a ricevere il rimborso IRPEF, con il Libro unico del lavoro di luglio, saranno dunque i contribuenti che hanno trasmesso il modello 730 entro la fine del mese di maggio. Inoltre, il decreto Rilancio ha previsto la possibilità alternativa di richiedere le somme che emergono dal conguaglio fiscale direttamente alle Entrate, anche nel caso in cui contribuente abbia un sostituto d'imposta. Quali sono in dettaglio le regole che deve osservare il datore di lavoro per operare correttamente e quali i casi particolari di conguaglio?

Ogni anno, **a partire dal mese di luglio**, i datori di lavoro devono procedere al **conguaglio** delle risultanze fiscali generate a seguito della presentazione della **dichiarazione 730** da parte dei propri **lavoratori dipendenti**.

Anche quest'anno dunque sarà necessario prelevare, attraverso il servizio disponibile sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate, il modello 730/4 con riferimento ai redditi 2019.

In cosa consiste il conguaglio IRPEF

Il conguaglio consiste nel **ricalcolo dell'IRPEF** dovuta dal lavoratore dipendente o assimilato e dei pensionati: dal risultato contabile della dichiarazione dei redditi può emergere un credito in favore o un debito a carico del contribuente dichiarante. Ciò in quanto, nel corso del periodo d'imposta il calcolo dell'IRPEF e delle relative addizionali viene effettuato sulla base di un **reddito annuo presunto**, che può essere più alto o più basso a conti fatti.

I datori di lavoro, al fine di effettuare le operazioni di conguaglio, ricevono in via telematica il risultato contabile del modello 730 dei propri dipendenti, elaborato dai servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate.

Per il 2020 il lavoratore per ricevere il **rimborso** o l'**addebito** può scegliere se indicare il datore di lavoro quale sostituto d'imposta, oppure optare per il pagamento diretto da parte dell'Agenzia delle Entrate.

N.B. I conguagli sono effettuati a partire dalla prima retribuzione utile di competenza del mese successivo a quello in cui il sostituto ha ricevuto i risultati contabili da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Termini di trasmissione all'Agenzia delle Entrate

I modelli 730, sia ordinari che precompilati, sono trasmessi all'Agenzia con le seguenti tempistiche:

- **15 giugno**, per le dichiarazioni presentate dal

contribuente entro il 31 maggio;

- **29 giugno**, per le dichiarazioni presentate dal contribuente tra il 1° e il 20 giugno;

- **23 luglio** di ciascun anno, per le dichiarazioni presentate dal contribuente tra il 21 giugno e il 15 luglio;

- **15 settembre** di ciascun anno, per le dichiarazioni presentate dal contribuente tra il 16 luglio e il 31 agosto;

- **30 settembre** di ciascun anno, per le dichiarazioni presentate dal contribuente tra il 1° e il 30 settembre.

Casi particolari

A) Cessazione del rapporto di lavoro prima del conguaglio IRPEF

In caso di **conguaglio a debito**, in caso di cessazione del rapporto di lavoro, prima dell'effettuazione o del completamento delle operazioni di conguaglio il sostituto d'imposta non effettua i conguagli.

Egli comunica tempestivamente agli interessati gli importi risultanti dalla dichiarazione.

Importi che gli stessi devono versare direttamente in F24. Come avviene nel caso in cui si ricorre al 730 in assenza di sostituto d'imposta.

In caso di **conguaglio a credito**, invece, il sostituto d'imposta è tenuto ad operare i rimborsi spettanti ai dipendenti cessati o privi di retribuzione. I conguagli sono recuperati mediante una corrispondente riduzione delle ritenute relative ai compensi corrisposti agli altri dipendenti con le modalità e nei tempi ordinariamente previsti.

B) Decesso del contribuente

In questo caso viene meno l'obbligo per il sostituto di effettuare le operazioni di conguaglio.

Se il decesso è avvenuto prima dell'effettuazione o della conclusione di un conguaglio a debito il sostituto comunica agli **eredi** l'ammontare delle somme o delle rate non ancora trattenute che vanno versate solidalmente a mezzo f24.

Se il conguaglio è a credito, lo stesso potrà essere scomputato nella dichiarazione dei redditi da presentare per conto del *de cuius*.

Pagamento diretto

Il **decreto Rilancio** (D.L. 34/2020) ha previsto, unicamente per l'anno 2020 con riferimento al periodo d'imposta 2020, la possibilità alternativa di richiedere le somme che emergono dal conguaglio fiscale **direttamente all'Agenzia delle Entrate**, anche nel caso in cui contribuente abbia un datore di lavoro.

Leggi anche: Al via la trasmissione del modello 730/2020 con rimborsi garantiti dalle Entrate

Il contribuente può fornire all'Agenzia delle Entrate le **coordinate bancarie o postali** (codice IBAN), e il rimborso viene accreditato sul conto.

Se non vengono fornite le coordinate bancarie, il rimborso è erogato con metodi diversi a seconda della somma da riscuotere:

- per **importi inferiori a 1.000 euro**, comprensivi di interessi, il contribuente riceve un invito a presentarsi in un qualsiasi ufficio postale dove potrà riscuotere il rimborso in contanti;
- per **importi pari o superiori a 1.000 euro**, il rimborso viene eseguito con l'emissione di un vaglia della Banca d'Italia.

Controlli da parte dell'amministrazione finanziaria

L'Agenzia delle Entrate può effettuare **controlli preventivi sul modello 730** presentato.

Con il Provvedimento del 5 giugno 2020, sono stati definiti i criteri per l'individuazione degli elementi di incoerenza delle dichiarazioni dei redditi modello 730/2020 con esito a rimborso finalizzati ai controlli preventivi.

In particolare, l'Amministrazione finanziaria può effettuare **controlli preventivi, in via automatizzata** o tramite verifica della documentazione:

- nel caso di presentazione della dichiarazione con modifiche rispetto alla dichiarazione precompilata,

che incidono sulla determinazione del reddito o dell'imposta;

- in presenza di elementi di incoerenza rispetto ai criteri pubblicati con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate;

- in caso di risultato a rimborso per un importo superiore a 4.000 euro,

I controlli possono essere effettuati **entro 4 mesi** dal termine previsto per la trasmissione della dichiarazione (**30 settembre 2020**), ovvero dalla data della trasmissione, se questa è successiva a detto termine.

Il rimborso che risulta spettante al termine delle operazioni di controllo preventivo sarà erogato dall'Agenzia delle Entrate non oltre il sesto mese successivo al termine previsto per la trasmissione della dichiarazione, ovvero dalla data della trasmissione, se questa è successiva a detto termine.

L'Agenzia delle Entrate ha individuato i seguenti **elementi di incoerenza** per il controllo preventivo:

- scostamento per importi significativi dei dati risultanti nei modelli di versamento, nelle certificazioni uniche e nelle dichiarazioni dell'anno precedente;
- presenza di altri elementi di significativa incoerenza rispetto ai dati inviati da enti esterni o a quelli esposti nelle certificazioni uniche;
- presenza di situazioni di rischio individuate sulla base delle irregolarità verificatesi negli anni precedenti.

Le somme risultanti a credito, sono rimborsate mediante una corrispondente **riduzione delle ritenute** dovute dal dichiarante sulla **prima retribuzione** utile, e comunque sulla retribuzione di competenza del mese successivo a quello in cui il sostituto ha ricevuto il prospetto di liquidazione, ovvero utilizzando, se necessario, l'ammontare complessivo delle ritenute operate dal medesimo sostituto.

Nel caso in cui anche l'ammontare complessivo delle ritenute risulti insufficiente a consentire il rimborso delle somme risultanti a credito, il sostituto rimborsa gli importi residui operando sulle ritenute d'acconto dei mesi successivi dello stesso periodo d'imposta.

Lavoro e Previdenza

Dall'INPS

Estratto conto Amministrazione e visualizzazioni DMA: nuove funzioni di consultazione

Nel messaggio n. 2976 del 2020, l'INPS comunica che all'interno dei servizi web 'Note di debito' e 'Visualizzazioni DMA' sono disponibili nuove funzioni di consultazione finalizzate ad acquisire un maggior numero di informazioni sui dati contenuti negli ECA, l'applicativo Estratti conto Amministrazione. E' così possibile verificare lo stato di lavorazione dell'ECA da parte della Struttura territoriale competente e consultare il dettaglio di ogni elemento contenuto in una determinata denuncia.

Con il messaggio n. 2976 del 28 luglio 2020 comunica il rilascio delle nuove funzioni di consultazione finalizzate ad acquisire un maggior numero di informazioni sui dati contenuti nell'applicativo Estratti Conto Amministrazione (ECA). Le novità riguardano i servizi web 'Note di debito' e 'Visualizzazioni DMA'.

Servizio web 'Note di debito'

All'interno sono state implementate le seguenti funzioni:

- di 'Visualizzazione' degli ECA. Questa funzione ha subito delle modifiche per consentire la verifica, per ogni periodo di riferimento, della presenza dell'ECA in lavorazione da parte della Struttura territoriale competente. Sono stati resi visibili gli ECA PV per i quali l'Istituto procede solo alla comunicazione via PEC di quelli con saldo a zero o inferiore a euro 12,00;
- di 'Dettaglio Dovuto' di ECA, una funzione sempre disponibile per l'ente o l'azienda. Nel dettaglio excel è stata inserita una nuova colonna che consente di conoscere se è presente o meno un errore di tipo E. E' stato aggiunto inoltre il dettaglio delle denunce a conguaglio, 'Denun Cong', e delle denunce sostituite, 'Denun Sost'.

Servizio web 'Visualizzazioni DMA'

All'interno sono state realizzate delle funzioni di export che consentono di estrarre tutte le tipologie di elementi contenuti in una determinata denuncia e, inoltre, è possibile conoscere in quale ECA sono collocati i contributi dichiarati nella 'ListaPosPA', raggruppati per Denuncia e tipo Elemento.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

INPS, messaggio 28/07/2020, n. 2976

Lavoro e Previdenza

Per singole Regioni e Province autonome

Cassa integrazione in deroga: nuova ripartizione risorse

Il Decreto interministeriale del 3 luglio 2020 del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze provvede all'assegnazione e ripartizione alle Regioni Abruzzo, Campania, Lazio, Liguria, Lombardia, Marche, Piemonte, Provincia autonoma di Bolzano, Toscana, Umbria e Veneto della terza quota delle risorse, per l'anno 2020, per il finanziamento dei trattamenti di cassa integrazione salariale in deroga in favore dei datori di lavoro privati, pari ad Euro 188.760.111,00. L'INPS comunica settimanalmente al Ministero del Lavoro e dell'Economia le risultanze delle autorizzazioni e delle erogazioni in relazione alle risorse ripartite tra le singole Regioni e Province autonome.

E' ripartito e assegnato alle Regioni **Abruzzo, Campania, Lazio, Liguria, Lombardia, Marche, Piemonte**, Provincia autonoma di **Bolzano, Toscana, Umbria e Veneto**, l'importo di 188.760.111,00 euro, quale terza quota delle risorse, per l'anno 2020, per il finanziamento dei trattamenti di **cassa integrazione salariale in deroga** in favore dei datori di lavoro privati. Così è stato decretato dal Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali di concerto con il Ministro dell'Economia e delle finanze, il 3 luglio 2020.

All'articolo 2 il decreto stabilisce che i trattamenti sono concessi dalle Regioni nel limite delle risorse finanziarie ad esse attribuite e comunque per un periodo non superiore a nove settimane per periodi decorrenti dal 23 febbraio 2020 al 31 agosto 2020 ed evidenzia che l'**INPS** provvede al monitoraggio del rispetto dei limiti di spesa.

All'articolo 3 prescrive che l'INPS comunica settimanalmente al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e al Ministero dell'Economia e Finanze le risultanze, anche in via prospettica, delle autorizzazioni e delle erogazioni in relazione alle risorse ripartite tra le singole **Regioni e Province autonome**.

Per quanto non espressamente disciplinato dal presente decreto, trovano applicazione i decreti del 24 marzo e del 24 aprile 2020.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali, Decreto interministeriale 03/07/2020

Lavoro e Previdenza

Dall'INPS

Reddito e pensione di cittadinanza: modalità di decurtazione

Nel messaggio n. 2975 del 2020, l'INPS illustra le modalità di attuazione delle decurtazioni e chiarisce la disciplina comune da applicare in caso di interruzione nell'erogazione o cessazione del Reddito o della Pensione di Cittadinanza. Il beneficio economico viene erogato attraverso la Carta RdC e viene ordinariamente fruito entro il mese successivo a quello di erogazione. Sono previsti, tuttavia, due diversi meccanismi di decurtazione del Reddito e della Pensione di Cittadinanza: la decurtazione mensile e quella semestrale.

L'INPS ha pubblicato il messaggio n. 2975 del 28 luglio 2020, con il quale fornisce indicazioni in merito alla disciplina del **Reddito e della Pensione di cittadinanza** erogati attraverso la **Carta Rdc** e fruiti entro il mese successivo a quello di erogazione. In particolare, il decreto del **Ministro del lavoro** di concerto con il **Ministro dell'economia** pubblicato in **Gazzetta Ufficiale** del 30 giugno 2020 stabilisce le modalità con cui, mediante il monitoraggio delle spese effettuate sulla Carta Rdc, si verifica la fruizione del beneficio e le possibili eccezioni. L'Istituto illustra le modalità di attuazione delle **decurtazioni** del beneficio.

Decurtazione mensile

Prevede che l'ammontare del beneficio non speso o non prelevato dai beneficiari della Carta Rdc, venga sottratto nella mensilità successiva.

Nel computo della decurtazione non rientrano gli **arretrati** e gli importi erogati in periodi successivi a quello di competenza.

Il limite massimo dell'importo decurtato non può superare il 20% del beneficio mensile erogato e la decurtazione non opera se l'importo risulta inferiore al 20% del beneficio minimo, pari a 8 euro.

Decurtazione semestrale

Al termine del semestre di riferimento viene considerato il valore del saldo al netto degli arretrati erogati e al netto del valore del beneficio mensile effettivamente erogato nell'ultimo mese del semestre e dell'eventuale importo da sottrarre dalla disponibilità della carta.

Se il saldo risulta superiore al valore del beneficio mensile massimo percepito nel semestre, la differenza è integralmente sottratta dal beneficio erogato nel mese successivo o dalla disponibilità della carta fino a capienza.

La prima verifica della spesa semestrale avverrà al 31 gennaio 2021, con applicazione delle eventuali decurtazioni sulla mensilità del successivo mese di febbraio 2021.

Casi di esonero delle decurtazioni

In caso di **'interruzione delle erogazioni'** per rinnovo del Reddito di cittadinanza o di decurtazione di intere mensilità di beneficio, nonché di **sospensione delle erogazioni**, le decurtazioni sono sottratte dal beneficio spettante nel primo mese successivo alla sospensione o dalla disponibilità della carta fino a capienza.

In caso di **'cessazione del beneficio'**, decorso un semestre dall'ultima erogazione, il **Gestore della carta** provvede alla disattivazione della stessa, indipendentemente dalla presenza di disponibilità residue.

Verifica dell'effettiva spesa

All'inizio di ciascun mese il Gestore del servizio fornisce all'INPS il valore del saldo dell'ultimo giorno del mese precedente delle Carte RdC attive. Il valore del saldo viene trasmesso, unitamente al codice fiscale del **titolare della carta** e all'identificativo della carta stessa, al fine di consentire il corretto abbinamento con i dati del **nucleo beneficiario**. Pertanto, a partire dal mese di luglio 2020, **Poste Italiane** provvederà a trasmettere tali informazioni, che permetteranno l'applicazione della decurtazione mensile dal mese di settembre 2020.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

INPS, messaggio 28/07/2020, n. 2975

Lavoro e Previdenza

Istruzioni INAIL

Reinserimento dei disabili da lavoro: rimborso della retribuzione alle aziende :

L'INAIL ha pubblicato le istruzioni operative sulle modalità di rimborso della retribuzione corrisposta a persone con disabilità da lavoro destinatarie di un progetto di reinserimento per la conservazione del posto di lavoro. Alle buste paga va allegato un estratto sottoscritto dal datore di lavoro nel quale sono analiticamente riportati gli importi lordi di

specifiche voci retributive. Inoltre vanno compilati il modulo "Manifestazione di disponibilità", sottoscritto dal datore di lavoro e dal lavoratore e il modulo "Comunicazione dati retributivi".

L'INAIL ha emanato le istruzioni operative sulle modalità di **rimborso della retribuzione** corrisposta a persone con **disabilità da lavoro** destinatarie di un progetto di **reinserimento** per la conservazione del posto di lavoro.

L'istruzione operativa del 22 luglio 2020 chiarisce preliminarmente che i **lavoratori autonomi**, ancorché ricompresi tra i destinatari degli interventi di reinserimento lavorativo in quanto soggetti assicurati all'INAIL, non rientrano tra i beneficiari del rimborso della retribuzione.

Modulistica necessaria

La trasmissione delle **buste paga** deve avvenire dalla data di manifestazione della volontà da parte del datore di lavoro che, nel caso di progetto elaborato dall'équipe multidisciplinare, coincide con quella della formale acquisizione della disponibilità del datore di lavoro e del lavoratore a collaborare con l'Istituto nell'individuazione degli interventi necessari al reinserimento lavorativo, previa compilazione del modulo '**Manifestazione di disponibilità**', che deve sottoscrivere sia il datore di lavoro sia il lavoratore.

Nel caso di progetto elaborato dal datore di lavoro, invece, la manifestazione di volontà di attivare il progetto coincide con quella di presentazione del progetto medesimo all'INAIL.

Nell'ipotesi in cui il datore di lavoro, antecedentemente alla presentazione del progetto, abbia già comunicato all'INAIL, d'intesa con il lavoratore, l'intenzione di procedere alla realizzazione degli interventi di reinserimento, la manifestazione di volontà coincide con la data di sottoscrizione del modulo 'Manifestazione di disponibilità'.

Le istruzioni, inoltre, chiariscono che a ciascuna delle buste paga deve essere allegato il relativo estratto sottoscritto dal datore di lavoro o da un suo consulente, nel quale sono analiticamente riportati gli importi lordi delle seguenti voci: **retribuzione base mensile**, elementi fissi integrativi della paga base, retribuzione per **lavoro straordinario** se riferita a mesi ricadenti nel periodo oggetto del rimborso, importo festività cadenti di domenica, importo prestazioni in natura, vitto e alloggio, importo diaria **trasferta**, importo indennità/maggiorazioni per mensa, trasporto, **lavoro notturno**, festività, rateo **tredicesima** e altre mensilità aggiuntive, percentuale del premio di produzione riferita a mesi ricadenti nel periodo oggetto del rimborso.

Per la comunicazione dei dati retributivi relativi a tutto

il periodo del rimborso è necessaria la compilazione del modulo '**Comunicazione dati retributivi**', che deve essere sottoscritto dal datore di lavoro o da un suo delegato.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

INAIL, istruzione operativa 22/07/2020

Lavoro e Previdenza

Dall'Ispettorato del Lavoro

Equivalenza dei contratti collettivi: istruzioni operative per il personale ispettivo

Con circolare n. 2 del 28 luglio 2020 l'Ispettorato Nazionale del Lavoro disciplina la normativa in materia di valutazione di equivalenza della disciplina dei contratti collettivi. Nulla vieta ai contratti collettivi, pur sottoscritti da soggetti privi del requisito della maggiore rappresentatività in termini comparativi, di introdurre disposizioni di miglior favore per il lavoratore in relazione ad alcuni istituti sui quali è dunque possibile svolgere una comparazione come il lavoro straordinario, festivo e supplementare, malattia e infortunio, maternità, monte ore di permessi retribuiti. L'analisi del trattamento economico del contratto sottoscritto dalle Organizzazioni Sindacali comparativamente più rappresentative costituisce il principale aspetto sul quale incentrare la valutazione di equivalenza tra i contratti collettivi. L'istruttoria da parte del personale ispettivo dovrà, di norma, essere condotta sia sugli aspetti retributivi che su quelli normativi del contratto.

La circolare n. 2 del 28 luglio 2020 **dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro** fornisce chiarimenti, condivisi con l'Ufficio legislativo del Ministero, in merito agli indici di valutazione di **equivalenza della disciplina normativa dei contratti collettivi**.

Il rispetto degli accordi e contratti collettivi stipulati da **Organizzazioni Sindacali dei datori di lavoro e dei lavoratori** comparativamente più rappresentative sul piano nazionale è da intendersi nel senso che ai soli fini previsti dalla disposizione, vale a dire la fruizione di benefici normativi e contributivi, rileva il riscontro della osservanza da parte del datore di lavoro dei contenuti, normativi e retributivi, dei contratti stipulati dalle organizzazioni sindacali dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano nazionale.

Il grado di rappresentatività delle Organizzazioni Sindacali viene individuato attraverso la valutazione

complessiva dei seguenti elementi: consistenza numerica degli associati delle singole Organizzazioni; ampiezza e diffusione delle strutture organizzative; partecipazione alla formazione e stipulazione dei contratti nazionali collettivi di lavoro; partecipazione alla trattazione delle controversie di lavoro, individuali, plurime e collettive.

Contratti leader

Nulla vieta ai contratti collettivi, pur sottoscritti da soggetti privi del requisito della maggiore rappresentatività in termini comparativi, di introdurre disposizioni di miglior favore per il lavoratore in relazione ad alcuni istituti sui quali è dunque possibile svolgere una comparazione.

Sono da intendersi come tali, ad esempio, alcuni aspetti della disciplina del **lavoro straordinario, festivo esupplementare** o del **part-time**. L'analisi del trattamento economico del contratto sottoscritto dalle Organizzazioni Sindacali, comparativamente più rappresentative costituisce, naturalmente, il principale aspetto sul quale incentrare la valutazione di equivalenza tra i contratti collettivi.

Al fine di verificare la sussistenza di scostamenti rispetto al trattamento retributivo previsto dal CCNL leader, appare utile fare riferimento alla cosiddetta **retribuzione** globale annua da intendersi quale somma della retribuzione annua lorda composta da particolari elementi fissi della retribuzione e da quelli variabili, solo laddove gli elementi variabili siano considerati come parte del trattamento economico complessivo definito dal contratto collettivo nazionale di categoria. Dalla comparazione andrà invece esclusa la retribuzione accessoria e variabile, della quale andrà soltanto verificata l'esistenza.

Fase di istruttoria

L'istruttoria da parte del personale ispettivo dovrà, di norma, essere condotta sia sugli aspetti retributivi che su quelli normativi del contratto. Anche alla luce della giurisprudenza in materia, è infatti quanto mai necessario effettuare una valutazione complessiva delle minori **tutele assicurate ai lavoratori**. L'analisi sugli aspetti normativi del contratto collettivo potrà peraltro essere omessa quando siano riscontrati scostamenti nel trattamento retributivo applicato ai lavoratori, elemento di per sé sufficiente a revocare i benefici normativi e contributivi.

Qualora invece sia stata verificata una equivalenza dei trattamenti economici, il disconoscimento di eventuali benefici normativi e contributivi potrà avvenire quando dalla comparazione degli istituti indicati si ricavi evidenza di uno scostamento di almeno due di essi.

Va in ogni caso considerato che la motivazione del **verbale di accertamento** deve dare conto, in primo luogo, della maggiore rappresentatività comparativa del CCNL preso a riferimento e quindi, in maniera puntuale e analitica, degli elementi di scostamento rilevati rispetto al trattamento retributivo e normativo del CCNL più rappresentativo.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Ispettorato Nazionale del Lavoro, circolare 28/07/2020, n. 2

Lavoro e Previdenza

Dall'INPS

Assegno ordinario Covid19-FIS: non è richiesto l'accordo sindacale

Nel messaggio n. 2981 del 2020, l'INPS ribadisce che all'assegno ordinario con causale COVID19, erogato dal Fondo di integrazione salariale (FIS), si applica la normativa in materia di cassa integrazione ordinaria e che, ai fini della concessione del trattamento, non è richiesto l'accordo sindacale. Il FIS eroga l'assegno ordinario in favore dei lavoratori dipendenti di datori di lavoro che occupano mediamente più di quindici dipendenti, compresi gli apprendisti, nel semestre precedente la data di inizio delle sospensioni o delle riduzioni di orario di lavoro.

L'INPS ha pubblicato il messaggio n. 2981 del 28 luglio 2020, con il quale, facendo seguito alla circolare n. 84/2020, anche alla luce delle richieste pervenute all'Istituto relativamente alla corretta procedura sindacale da applicare alle **domande di assegno ordinario con causale COVID-19** erogate dal **Fondo di integrazione salariale (FIS)**, ribadisce che all'assegno ordinario con causale COVID-19, erogato dal Fondo di integrazione salariale, si applica la normativa in materia di cassa integrazione ordinaria e ai fini della concessione del trattamento non è richiesto l'**accordo sindacale**.

Come specificato nella circolare n. 84/2020, l'accordo è richiesto esclusivamente per i **Fondi di solidarietà bilaterali** i cui regolamenti subordinano l'accesso all'assegno ordinario al preventivo espletamento delle procedure sindacali, con obbligo di accordo aziendale. In tali casi, infatti, la vigente disciplina non esonera espressamente le aziende dall'obbligo dell'accordo. Il FIS eroga l'assegno ordinario in favore dei lavoratori dipendenti di datori di lavoro che occupano

mediamente più di quindici dipendenti, compresi gli apprendisti, nel semestre precedente la data di inizio delle sospensioni o delle riduzioni di orario di lavoro. Agli assegni ordinari possono accedere tutti i lavoratori interessati da **riduzione dell'orario di lavoro o sospensione dell'attività lavorativa** per cause previste dalla normativa in materia d'integrazione salariale ordinaria o straordinaria e, dunque, per cause non dipendenti dalla volontà del lavoratore o del datore di lavoro. L'integrazione salariale deve essere concessa per il tempo necessario alla ripresa dell'attività produttiva interrotta.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

INPS, messaggio 28/07/2020, n. 2981

Finanziamenti

Dal Ministero del Lavoro e delle politiche sociali

Terzo settore, bando nazionale da oltre 12,6 milioni di euro

di Roberto Lenzi - Co-fondatore Studio RM e presidente di Network Club Mep

Gli enti del Terzo settore hanno tempo fino al 1° settembre 2020 per partecipare all'avviso n. 2/2020 lanciato dal Ministero del Lavoro e delle politiche sociali. Il bando mette in gioco fondi per oltre 12 milioni di euro a sostegno di progetti di rilevanza nazionale, che potranno ottenere un contributo fino a 750 mila euro ciascuno. Potranno essere finanziati progetti di durata compresa tra 12 e 18 mesi. La procedura di valutazione adottata è a graduatoria fino alla concorrenza delle risorse disponibili e richiede, ai fini dell'ammissibilità, il superamento di una soglia minima di punteggio per ogni domanda.

Combattere la povertà, tutelare la salute, promuovere la sostenibilità e ridurre le disuguaglianze: sono solo alcuni degli obiettivi di un nuovo bando a disposizione degli enti del Terzo settore. La Direzione Generale del Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese presso il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali ha approvato il decreto direttoriale n. 234 del 9 luglio 2020 che individua le modalità attuative del bando che finanzia le iniziative e i progetti di rilevanza nazionale ai sensi dell'art. 72 del Codice del Terzo settore. L'avviso n. 2/2020 mette a disposizione del Terzo settore risorse per oltre 12,6 milioni di euro.

Gli obiettivi dei progetti

Gli obiettivi generali che possono essere conseguiti attraverso le proposte sono numerosi:

1. Porre fine ad ogni forma di **povertà**;
 2. Promuovere un'**agricoltura sostenibile**;
 3. Garantire **salute e benessere** per tutti e per tutte le età;
 4. Fornire un'**educazione di qualità**, equa e inclusiva e opportunità di apprendimento permanente per tutti;
 5. Raggiungere l'**uguaglianza di genere** e l'empowerment (maggiore forza, autostima e consapevolezza) di tutte le donne e le ragazze;
 6. Garantire a tutti la disponibilità e la gestione sostenibile dell'**acqua** e delle strutture igienico-sanitarie;
 7. Incentivare una **crescita economica** duratura, inclusiva e sostenibile, un'occupazione piena e produttiva e un lavoro dignitoso per tutti;
 8. Ridurre le **ineguaglianze**;
 9. Rendere le **città** e gli insediamenti umani inclusivi, sicuri, duraturi e sostenibili;
 10. Garantire **modelli sostenibili** di produzione e di consumo;
 11. Promuovere azioni, a tutti i livelli per combattere gli effetti del **cambiamento climatico**.
- Ai fini dell'ammissibilità, le iniziative e i progetti possono individuare **al massimo tre obiettivi generali e tre aree prioritarie** di intervento, graduandoli in ordine di importanza.

Le proposte dovranno avere una **durata compresa tra i 12 e i 18 mesi** e riferirsi allo svolgimento di iniziative e progetti effettivamente attivabili sul territorio interessato, con l'esplicita esclusione dalle attività ammissibili della mera diffusione di informazioni o la messa a disposizione di documentazione nei confronti di una molteplicità indeterminata di persone, attraverso campagne radiofoniche o televisive o attraverso un sito internet o un portale digitale.

Beneficiari e territorio

Le iniziative e i progetti presentati dovranno prevedere lo svolgimento di attività progettuali in **almeno 10 regioni**, incluse le Province autonome di Trento e Bolzano, che ai fini del bando sono considerate alla stregua delle regioni.

Possono presentare domanda, in forma singola o associata, le **organizzazioni di volontariato (ODV)**, **Associazioni di promozione sociale (APS)** e **Fondazioni del Terzo settore** iscritte alla data di adozione dell'atto di indirizzo (12 marzo 2020) nel registro unico del Terzo settore, anche attraverso le reti associative. Tale requisito deve perdurare per tutti i soggetti coinvolti per l'intera durata dell'intervento, pena la decadenza e revoca del beneficio.

L'avviso, inoltre, ammette eventuali **collaborazioni con enti pubblici**, inclusi gli enti locali, o privati non appartenenti al Terzo settore, come le imprese, che di fatto non possono essere destinatari di quote di finanziamento del progetto e si impegnano a prestare le loro attività a titolo gratuito, attestando l'impegno e le precise attività da svolgere all'interno del progetto.

Ogni soggetto, in qualità di proponente e/o capofila, potrà presentare al massimo una proposta progettuale, un'eventuale ulteriore proposta potrà essere presentata solo in veste di partner. I soggetti che non risultano proponenti o capofila potranno prendere parte a titolo di partner ad un massimo di due progetti.

Entità e caratteristiche dell'aiuto

Nell'intento di evitare la frammentazione degli interventi e favorire lo sviluppo dei partenariati fra enti

proponenti, il Ministero sostiene ogni intervento con un **finanziamento** compreso tra un **minimo di 250 mila** e un **massimo di 750 mila euro** fino ad un massimo dell'80% del costo totale del progetto, nel caso sia presentato e realizzato da associazione di promozione sociale e organizzazioni di volontariato anche in partenariato tra loro, e del 50% nel caso di proposte presentate e realizzate da fondazioni del Terzo settore o da partenariati fra esse e (ADV) e (APS).

La restante quota di autofinanziamento dovrà assumere la forma di **apporto monetario**; il superamento delle relative percentuali minime previste porterà all'attribuzione di premialità in sede di valutazione della domanda.

La procedura di valutazione adottata è a graduatoria fino alla concorrenza delle risorse disponibili e richiede, ai fini dell'ammissibilità, il superamento di una soglia minima di punteggio per ogni domanda. Il bando prevede la possibilità di chiedere l'erogazione del **contributo a titolo d'anticipo** per l'80% del finanziamento concesso, previa comunicazione di avvio lavori e presentazione di idonea garanzia fideiussoria di pari importo, redatta in base alle indicazioni contenute nello stesso bando.

In riferimento alle spese ammissibili, sono fissati alcuni **massimali di spesa** rispetto al costo complessivo del progetto. Nel dettaglio, ammonta al massimo al 10% il valore dei costi complessivi sostenuti sia per le spese di segreteria, coordinamento e monitoraggio

nell'ambito delle spese per le risorse umane (personale dipendente, consulenti esterni, etc.) sia delle spese generali di funzionamento non direttamente riconducibili alle attività di progetto.

I costi di affidamento a enti terzi di specifiche attività sono ammessi fino al 30% mentre il valore massimo imputabile per i costi di progettazione e le spese generali di funzionamento non direttamente riconducibili alle attività di progetto è pari al 5%.

La normativa sottolinea come l'attività dei volontari prestata all'interno delle iniziative o progetti non possa essere retribuita in alcun modo, nemmeno dal beneficiario; le uniche spese rimborsabili sono quelle effettivamente sostenute come vitto, alloggio e viaggio, entro i limiti fissati in precedenza dallo stesso ente beneficiario.

Ogni spesa dovrà essere finalizzata e riconducibile alla realizzazione del progetto approvato e dovrà essere giustificata dalla relativa fattura quietanzata o da altro documento contabile probatorio equivalente.

Come presentare domanda

La **domanda di ammissione**, unitamente a tutti gli allegati previsti dal bando, dovrà pervenire, pena l'esclusione, all'indirizzo di **posta elettronica certificata (PEC)** dgterzosettore.div3@pec.lavoro.gov.it, con l'indicazione in oggetto della specifica dicitura menzionata nel bando, entro e non oltre le **ore 15 del 1° settembre 2020**.

Impresa

Verso il decreto correttivo

Crisi d'impresa: perchè va uniformata la prededucibilità dei crediti professionali

di Vincenzo Morelli - Dottore commercialista e Revisore legale in Ravenna

Prededucibilità integrale dei crediti per i consulenti dell'OCRI e nessuna prededuzione per i professionisti per prestazioni rese durante le procedure di allerta e composizione assistita della crisi d'impresa su incarico del debitore. E' questa la disparità che verrebbe a crearsi senza un intervento risolutivo da parte del decreto correttivo al Codice della crisi d'impresa, ora all'esame della Commissione Giustizia della Camera. L'attuale impostazione rischia, quindi, di disincentivare il ricorso alle procedure di allerta per quei debitori che potrebbero avvalersi di consulenti di fiducia per trovare una soluzione a favore dei creditori mediante l'utilizzo di una "procedura amichevole", in alternativa all'intervento dell'OCRI. Rischio che potrebbe portare all'intasamento degli organismi di composizione della crisi d'impresa. Quali sono le possibili soluzioni?

Una delle novità più rilevanti contenute nel **Codice della crisi e dell'insolvenza** (D.Lgs n. 14/2019) è rappresentata dall'introduzione delle **procedure di allerta**, che hanno lo scopo di segnalare anticipatamente la situazione di difficoltà che sta incontrando l'impresa, per permettere alla stessa l'adozione delle soluzioni ritenute più adeguate al superamento della crisi.

In questo contesto rientrano le previsioni sull'organo di controllo, sugli indici, sugli Organismi di composizione della crisi, ed altri ancora.

Leggi anche Improcedibilità dei fallimenti: cosa succederà alle imprese dopo il 30 giugno

Percorsi per il superamento della crisi

Uno dei percorsi utilizzabili per il superamento della crisi aziendale rilevata tempestivamente, e quindi superabile, è, come indicato, quello che prevede l'introduzione e l'**intervento dell'OCRI**, costituito presso ogni camera di commercio e composto da professionisti esperti nella soluzione di crisi aziendali. Non è, però, l'unica soluzione, essendo possibile il superamento della crisi anche senza l'intervento di tale organismo, ma procedendo in **autonomia** da parte dei debitori nei confronti dei propri creditori, con l'assistenza di **professionisti di fiducia**.

Regolamentazione delle spese prededucibili

Il legislatore, sempre con l'introduzione del Codice della crisi e dell'insolvenza, ha fatto emergere la volontà di regolamentare le spese prededucibili che, a parere di parte della magistratura, nel regime attuale assorbirebbero in misura eccessiva l'attivo delle procedure, limitando così le disponibilità finanziarie destinate al soddisfacimento dei creditori.

In vigore della Legge Fallimentare (R.D. 267/1942), le prededuzioni sono trattate agli articoli 111 e 111 bis, dove, nello specifico, al comma 2 dell'art. 111 si prevede che sono considerati **crediti prededucibili** (anche)

e quelli sorti in occasione o in funzione delle procedure concorsuali. Partendo da questa norma, hanno fruito della prededucibilità i **compensi di professionisti** che hanno svolto le funzioni di **advisor**, **attestatori**, legali ecc. in concordati preventivi ed in accordi di ristrutturazione dei debiti.

Nel Codice della crisi e dell'insolvenza, l'articolo 6, contenuto nella Sezione II, intitolata Economicità delle procedure, tratta della prededucibilità dei crediti, su cui si interviene soprattutto nei confronti dei professionisti che operano nel settore delle crisi d'impresa, introducendo novità anche per quanto riguarda i componenti degli OCRI.

Il citato articolo 6, in merito al quale esiste una limitata proposta di revisione con il decreto correttivo in corso di esame in parlamento, introduce la prededuzione per i crediti relativi a spese e compensi per le prestazioni rese dai componenti dell'OCRI. E' previsto, poi, un intervento finalizzato al contenimento delle prededucibilità a favore dei professionisti che assistono il debitore.

La prededucibilità è, infatti, ridotta ad una misura massima del **75%** per i **crediti dei professionisti** sorti in funzione della **domanda di omologazione** degli accordi di ristrutturazione dei debiti e per la richiesta delle misure protettive, condizionata, però, all'avvenuta omologa dei predetti accordi.

In modo analogo, la prededucibilità è ridotta ad una misura massima del 75% per i crediti dei professionisti sorti in funzione della presentazione della domanda di **concordato preventivo**, nonché del deposito della relativa proposta e del piano che la correda, a condizione che la procedura sia ammessa. Come previsto dall'articolo 47 del medesimo codice.

Sorte peggiore sembra toccare, invece, ai professionisti che svolgeranno prestazioni a favore delle imprese che dovessero scegliere di **non coinvolgere l'OCRI**,

durante la procedura di allerta e la composizione assistita della crisi, in base ad incarico conferito direttamente dal debitore. In questo caso il credito sarebbe espressamente escluso dalla prededuzione in base al comma 3 del citato articolo 6.

Decreto correttivo

Il decreto correttivo del Codice della crisi, nella versione inviata al parlamento prima della sua approvazione finale, su cui recentemente la Commissione Giustizia della Camera ha espresso parere favorevole con osservazioni, **non prevede** modifiche al comma 3 dell'articolo 6 sopra descritto.

Sulla capacità di far fronte alle situazioni di crisi che emergeranno, la soluzione adottata in sede di predisposizione della riforma pone una stima probabilmente eccessiva nei confronti dell'OCRI che, prima ancora di essere istituito, viene considerato come l'istituto che permetterà di gestire adeguatamente le numerose procedure di allerta che si presenteranno dopo l'entrata in vigore del Codice della crisi e dell'insolvenza.

Procedura amichevole di "allerta"

L'attuale impostazione, invece, rischia di disincentivare il ricorso alle procedure di allerta e di composizione della crisi per quei debitori che potrebbero avvalersi di **consulenti di fiducia** per trovare una soluzione a favore dei creditori mediante l'utilizzo di una "procedura

amichevole", in alternativa all'intervento dell'OCRI. L'attività di questi professionisti presenterebbe le stesse caratteristiche di quella svolta dai componenti dell'OCRI. Forse addirittura con potenziali **migliori risultati** per l'approccio più favorevole del debitore con professionisti di sua fiducia. Non è comprensibile, perciò, l'eccessiva differenza contenuta nella riforma:

prededucibilità integrale per i consulenti dell'OCRI,
nessuna prededuzione per i professionisti di fiducia del
debitore.

Esistono i presupposti, invece, per l'eliminazione del citato comma 3 dell'articolo 6 o l'eventuale modifica per **uniformare la prededucibilità** di questi professionisti alla misura dei compensi previsti per i consulenti dell'OCRI, magari con la riduzione al 75%, come riconosciuto per le altre prededuzioni a favore dei professionisti che assistono i debitori negli accordi di ristrutturazione o nei concordati preventivi.

La completa esclusione dai crediti prededucibili colloca queste attività in una posizione di modesto interesse professionale. Rischio questo, che potrebbe portare all'intasamento degli organismi di composizione della crisi di impresa, da cui potrebbe derivare l'avvio con grande difficoltà delle procedure di allerta su cui il nuovo Codice della crisi ha puntato in misura rilevante.

Impresa
Da Assonime

Coronavirus: le regole societarie per la salvaguardia della continuità operativa

Con la circolare n. 16/2020 dal titolo "Le regole societarie per salvaguardare la continuità operativa delle imprese nei decreti Liquidità e Rilancio" Assonime illustra le disposizioni introdotte dal Decreto Liquidità e dal Decreto Rilancio per preservare la continuità operativa delle imprese nell'ambito dell'attuale contesto emergenziale di crisi derivante dalla diffusione del virus Covid-19. Tali misure hanno carattere temporaneo e riguardano tutte le imprese che si trovino in una situazione di difficoltà nel corso dell'esercizio 2020, senza che ricada su di esse l'onere di dimostrare che tale situazione derivi dall'emergenza sanitaria. È la legislazione di emergenza che porta a presumere che la genesi e gli effetti della crisi siano determinati dal Covid-19.

Assonime ha pubblicato la circolare n. 16 del 28 luglio 2020, dal titolo "**Le regole societarie per salvaguardare la continuità operativa delle imprese nei decreti Liquidità e Rilancio**" con cui illustra le disposizioni introdotte dal Decreto Liquidità e dal Decreto Rilancio per preservare la **continuità operativa** delle imprese nell'ambito dell'attuale contesto emergenziale di crisi derivante dalla diffusione del virus Covid-19. In particolare, sono illustrate le disposizioni che riguardano:

- la sospensione fino al 31 dicembre 2020 della disciplina della **riduzione del capitale per perdite** e della causa di scioglimento della società per perdite rilevanti del capitale;
- la possibilità di operare la valutazione delle voci di bilancio secondo la **prospettiva della continuità** aziendale, quando tale situazione sussisteva prima del manifestarsi della crisi;
- la sospensione della regola della **postergazione per i finanziamenti** soci e i finanziamenti infragruppo effettuati tra il 9 aprile e il 31 dicembre 2020.

Le misure sono state emanate al fine di sostenere la continuità operativa delle imprese e favorire la raccolta di capitali per il superamento delle difficoltà economiche derivanti dalla pandemia da Covid-19.

In particolare mirano ad evitare che l'applicazione delle regole ordinarie in materia di riduzione del capitale e scioglimento per perdite significative, di iscrizione e valutazione delle voci nella prospettiva della continuità aziendale e di postergazione dei finanziamenti, possano produrre degli **effetti giuridici pregiudizievoli**

sulle imprese che abbiano già subito direttamente o indirettamente gli effetti della straordinaria situazione di crisi ancora in atto.

Tali misure hanno **carattere temporaneo** e riguardano tutte le imprese che si trovino in una situazione di difficoltà nel corso dell'esercizio 2020, senza che ricada su di esse l'onere di dimostrare che tale situazione derivi dall'emergenza sanitaria. È la legislazione di emergenza che porta a presumere che la genesi e gli effetti della crisi siano determinati dal Covid-19.

Predisposizione dei bilanci

L'articolo 38-quater del decreto Rilancio prevede che:

- nella predisposizione dei bilanci, il cui esercizio è stato chiuso entro il 23 febbraio 2020 e non sono stati ancora approvati, la valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attività è effettuata non tenendo conto delle incertezze e degli effetti derivanti dai fatti successivi alla data di chiusura del bilancio;
- nella predisposizione del bilancio d'esercizio in corso al 31 dicembre 2020, la valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attività può comunque essere effettuata sulla base delle risultanze dell'ultimo bilancio di esercizio chiuso entro il 23 febbraio 2020.

Con tale previsione si congela in questa fase di incertezza ogni valutazione sul presupposto della continuità aziendale, consentendo all'impresa di **valutare le poste patrimoniali in un'ottica di funzionamento** anziché di liquidazione e impedendo che l'applicazione degli ordinari criteri di redazione del bilancio possa condurre alla cessazione dell'attività.

Perdita grave del capitale sociale

Nel caso in cui agli effetti sulla continuità aziendale si affianchi una perdita grave del capitale sociale, l'articolo 6 del decreto Liquidità prevede la **sterilizzazione** degli ordinari rimedi a tutela dell'integrità del capitale stesso, consentendo all'impresa di continuare ad operare pur in presenza di un patrimonio netto negativo. La norma prevede, infatti, la sospensione dell'applicazione degli articoli 2446 e 2447 del codice civile per le S.p.a (e dei corrispondenti articoli 2482 bis e 2482 ter per le s.r.l.) per le perdite verificatesi nel corso degli esercizi chiusi al 31 dicembre 2020. Secondo Assonime sembrerebbe che tale sospensione operi non solo per le perdite accertate dagli amministratori nel corso dell'anno solare 2020, ma anche per le perdite rilevate con il bilancio d'esercizio 2019, approvato dall'assemblea dopo il 9 aprile 2020.

Infatti lo scopo del Governo è di evitare **l'interruzione dell'attività** delle imprese considerando anche

le difficoltà che in tale fase le imprese incontrano nel reperire i mezzi necessari per il rifinanziamento e il rafforzamento patrimoniale.

La normativa ha previsto inoltre la sospensione dello scioglimento della società per perdita del capitale sociale prevista dall'articolo 2484, n. 4 c.c. per le società di capitali (e del corrispondente art. 2545 duodecies c.c. per le società cooperative).

Gli amministratori dovrebbero portare avanti una **gestione prudente**, che tenga conto degli interessi dei creditori, nonché l'adozione di tutte le misure necessarie per il recupero della continuità aziendale e il superamento della crisi.

Postergazione per i finanziamenti effettuati dai soci

L'ultima misura diretta a fronteggiare la crisi di liquidità in cui versano le imprese consiste nella **disapplicazione** della regola della postergazione prevista dagli articoli 2467 e 2497-quinquies per i finanziamenti effettuati dai soci nel periodo compreso tra il 9 aprile e il 31 dicembre 2020.

In particolare l'art. 8 del decreto Liquidità è diretto a favorire **l'immissione di nuove risorse** nella società, difficilmente reperibili nel contesto emergenziale, coinvolgendo i soci nel recupero dell'equilibrio economico e finanziario dell'impresa. A tal fine, esso riconosce ai soci un trattamento di favore per il rimborso del finanziamento da essi effettuato verso la società nel periodo di riferimento, con la disapplicazione della regola della postergazione rispetto agli altri creditori che ordinariamente mira a scoraggiare la concessione di prestiti non imputati a capitale, se effettuati in una situazione di squilibrio patrimoniale.

A cura della Redazione

Impresa

Dal Consiglio dei Ministri

Impianti di combustione: obblighi e controlli per la limitazione delle emissioni nell'atmosfera

Il Consiglio dei Ministri ha approvato, in esame definitivo, un decreto legislativo che introduce integrazioni e correzioni al decreto legislativo relativo alla limitazione delle emissioni nell'atmosfera dei medi impianti di combustione e di riordino del quadro normativo degli stabilimenti che producono emissioni in atmosfera. Le modifiche sono finalizzate

a garantire la certezza normativa in materia di obblighi e di controlli relativi alla gestione degli stabilimenti che producono emissioni in atmosfera, nonché a razionalizzare le procedure autorizzative e il sistema delle sanzioni, con riguardo sia alle imprese sia ai privati gestori di impianti termici civili.

Il Consiglio dei Ministri del 28 luglio 2020 su proposta del Ministro per gli affari europei **Vincenzo Amendola** e del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare **Sergio Costa**, ha approvato, in esame definitivo, un decreto legislativo che introduce integrazioni e correzioni al decreto legislativo 15 novembre 2017, n. 183, di attuazione della direttiva (UE) 2015/2193 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 25 novembre 2015, sulla **limitazione delle emissioni nell'atmosfera** dei medi impianti di combustione e di riordino del quadro normativo degli stabilimenti che producono emissioni in atmosfera.

Con il D.L.vo 15 novembre 2017 n. 183, in vigore dal 19 dicembre 2017, è stata data attuazione alla normativa comunitaria (direttiva UE 2015/2193) relativa alla limitazione delle emissioni di taluni inquinanti originati da **impianti di combustione medi**.

In particolare il testo conteneva l'aggiornamento della disciplina generale relativa agli stabilimenti che producono emissioni nell'atmosfera non soggetti ad autorizzazione integrata ambientale mediante la modifica e l'integrazione delle disposizioni della parte quinta del D.Lgs. n.152/2006 (di seguito Codice Ambiente) per quanto riguarda:

- l'installazione e l'esercizio,
- le procedure autorizzative,
- la determinazione dei valori limite di emissione,
- i controlli e le azioni conseguenti ai controlli.

Il provvedimento riguardava nello specifico gli impianti con potenza termica nominale compresa tra 1 e 50 MW, indipendentemente dal tipo di combustibile utilizzato.

Infine con esso si portava a compimento la **razionalizzazione** delle procedure autorizzative, riconoscendo agli impianti di combustione medi esistenti un periodo di tempo sufficiente per adeguarsi sul piano tecnico alle nuove prescrizioni e si aggiorna il sistema delle sanzioni penali e amministrative.

Le attuali modifiche apportate dal Consiglio dei Ministri sono finalizzate, con riguardo sia alle imprese sia ai privati gestori di impianti termici civili, a:

- garantire la **certezza normativa** in materia di **obblighi e di controlli** relativi alla gestione degli stabilimenti che producono emissioni in atmosfera;
- razionalizzare le **procedure autorizzative**;
- razionalizzare il **sistema delle sanzioni**.

Il testo tiene conto dei pareri espressi dalle competenti Commissioni parlamentari e dalla Conferenza unificata.

A cura della Redazione

Wolters Kluwer Italia S.r.l. si impegna con scrupolosa attenzione nell'elaborazione e nel costante aggiornamento dei testi della presente opera. Resta comunque inteso che spetta al cliente controllare, verificare la correttezza e la completezza delle informazioni acquisite con la consultazione dell'opera ed il loro aggiornamento. Wolters Kluwer Italia S.r.l. non potrà, in ogni caso, essere ritenuta responsabile per danni di qualsiasi genere (ivi inclusi, a titolo esemplificativo e non esaustivo, sanzioni di qualunque natura, perdite di profitto e/o di produttività, danni all'immagine, richieste di danni a titolo di responsabilità professionale) che il cliente e/o terzi possano subire in ragione di e/o derivanti dai testi riprodotti all'interno della presente opera.