

MARTEDÌ 14 LUGLIO 2020

## DAL QUOTIDIANO OGGI

## FISCO

- Direttiva PIF: sanzioni alle imprese per le frodi IVA. Anche solo tentate - pag. 2
- Certificati di credito fiscale: una soluzione alla crisi di liquidità delle imprese? - pag. 4
- Attività effettuata in project financing: il trattamento fiscale ai fini Iva - pag. 6
- Cessione a termine di valute: la determinazione della base imponibile - pag. 7
- Cessione crediti d'imposta per botteghe e negozi e per locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda: istituiti i nuovi codici tributo - pag. 8
- Cessione di un contratto di leasing e reddito di lavoro autonomo: il regime fiscale - pag. 9

## LAVORO E PREVIDENZA

- Riforma delle pensioni: ritorno al contratto di espansione, ma con qualche novità - pag. 14
- Reddito di emergenza anche per chi occupa abusivamente un immobile - pag. 16
- Non è discriminazione la mancata assunzione di un lavoratore diversamente abile non disoccupato - pag. 19

## FINANZIAMENTI

- Il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro agevola lo smart working - pag. 22

## IMPRESA

- Rafforzamento patrimoniale PMI: estensione anche alle aziende in crisi. A quali condizioni? - pag. 25

## IN EVIDENZA

## Il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro agevola lo smart working

di Roberta De Pirro - Morri Rossetti e Associati

Il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro può essere riconosciuto per le spese sostenute da imprese ed esercenti arte e professioni per investimenti connessi ad attività innovative, tra cui anche l'acquisto di apparecchiature e strumenti che possono favorire lo smart working. Sono quindi agevolabili anche le spese - sostenute in tutto il 2020 - per l'acquisto di programmi software, sistemi di videoconferenza, sistemi per la sicurezza della connessione. È quanto emerge dai chiarimenti resi dall'Agenzia delle Entrate, con la circolare del 10 luglio 2020, n. 20/E, sulle modalità di fruizione del credito d'imposta per adeguamento degli ambienti di lavoro di cui al decreto Rilancio. Il modello per comunicare le spese ammissibili deve essere trasmesso alle Entrate dal 20 luglio 2020 al 30 novembre 2021, con quali modalità?

Credito d'imposta per l'adeguamento degli **ambienti di lavoro** anche per investimenti che favoriscono lo **smart working**. È quanto emerge dai chiarimenti resi dall'Agenzia delle entrate, con la circolare del 10 luglio 2020, n. 20/E, nella quale ha fornito le prime indicazioni in merito alla concreta fruizione sia del credito d'imposta per adeguamento degli ambienti di lavoro di cui all'articolo 120 del



## Reddito di emergenza anche per chi occupa abusivamente un immobile

di Riccardo Pallotta - Esperto di previdenza e di organizzazione della Pubblica Amministrazione

Per il riconoscimento del reddito di emergenza chi occupa senza titolo un immobile può autocertificare la residenza nello stesso immobile occupato. A una condizione: che nell'immobile siano presenti persone minori di età o meritevoli di tutela quali individui malati gravi, portatori di handicap, in difficoltà economica e senza dimora. È la novità contenuta nella legge di conversione del decreto Rilancio, che ha aggiunto il comma 2-bis all'art. 82. Obiettivo del legislatore: maggiori tutele per i nuclei familiari più disagiati e semplificazione delle procedure di accertamento della residenza funzionale alla presentazione della domanda per il Rem.

Ai fini del riconoscimento del **reddito di emergenza** gli occupanti abusivi di un immobile possono autocertificare la loro residenza nell'immobile occupato qualora siano presenti persone minori di età o meritevoli di tutela quali individui malati gravi, **portatori di handicap**, in difficoltà economica e senza dimora. Lo prevede la legge di conversione del decreto Rilancio (D.L. n. 34/2020) che estende il termine di presentazione delle **domande di accesso** al Rem al 31 luglio 2020 (in luogo del 30 giugno 2020), abrogando il decreto legge n. 52/2020. **Leggi anche** Reddito di



## Fisco

Il decreto attuativo

## Direttiva PIF: sanzioni alle imprese per le frodi IVA. Anche solo tentate

di Roberto Fanelli - Revisore contabile in Roma

Il recepimento della direttiva PIF a protezione degli interessi finanziari dell'UE comporta un ampliamento della responsabilità amministrativa delle società, che viene estesa ad altri numerosi reati, tra i quali quelli di contrabbando. Per i delitti IVA di dichiarazione fraudolenta e di dichiarazione infedele, la punibilità scatta anche nel caso di "tentativo" di reato, se compiuto anche nel territorio di altro Stato membro dell'Unione europea, al fine di evadere l'IVA per un valore complessivo non inferiore a 10 milioni di euro.

Il decreto legislativo approvato in via definitiva dal Consiglio dei Ministri, con il quale viene recepita la **direttiva PIF** (protezione degli interessi finanziari), contiene modifiche al Codice penale, al D.Lgs. n. 74/2000 (sanzioni penali per i reati tributari), al Testo Unico leggi doganali (D.P.R. n. 43/1973), al D.Lgs. n. 8/2016 (relativo alla depenalizzazione di alcuni reati), alla legge n. 898/1986 (frodi nel settore agricolo) e al D.Lgs. n. 231/2001 (concernente la **responsabilità amministrativa delle società**).

### Direttiva PIF

La direttiva n. 2017/1371, nota come direttiva PIF (**Protezione Interessi Finanziari**), reca norme per la lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione.

La finalità del provvedimento unionale è quella di completare il quadro delle misure poste a tutela degli interessi finanziari dell'Unione aggiungendo a quelle già previste in diritto amministrativo e in diritto civile efficaci misure di natura penale. Per tale ragione, la direttiva impegna gli Stati membri a indicare con chiarezza ed esplicitamente quali fattispecie di reato dei rispettivi ordinamenti devono essere considerate lesive degli interessi finanziari dell'UE, facendo conseguire a tale catalogazione misure sanzionatorie efficaci e proporzionate.

### Leggi anche

- direttiva PIF: ampliata la responsabilità amministrativa delle imprese

- direttiva PIF, reati tributari e responsabilità 231: l'eccezione diventa regola?

### Recepimento della direttiva PIF

L'art. 3 della legge n. 117/2019 ha conferito la delega al Governo per l'attuazione della direttiva, indicando i relativi principi e criteri direttivi.

Come osserva la Relazione illustrativa allo schema di provvedimento, "il nostro ordinamento risulta **in gran parte già allineato** a quello che richiede la direttiva"; per tale ragione, il nuovo decreto interviene sul tessuto

legislativo in vigore modificando, laddove necessario, le disposizioni "in gran parte già presenti nell'ordinamento interno".

### Interventi sulle frodi IVA

La direttiva prevede norme "minime" per la definizione di **reati** e di **sanzioni** in materia di lotta contro la frode e altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, ivi comprese quelle in materia di entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall'IVA.

L'art. 2, Par. 2, della direttiva limita gli interventi sulle frodi IVA ai **reati "gravi"**, cioè alle azioni od omissioni di carattere intenzionale che:

- a) siano connesse al territorio di due o più Stati membri dell'Unione;
- b) comportino un danno complessivo pari ad **almeno 10 milioni di euro**.

L'art. 3, par. 2, lettera d), della direttiva definisce i reati in materia di IVA che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, che comportino cioè una diminuzione di risorse del bilancio dell'Unione, come quelli commessi con "**sistemi fraudolenti transfrontalieri**" in relazione:

- all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti;
  - alla mancata comunicazione di un'informazione in violazione di un obbligo specifico cui consegua l'effetto di incidere sulle risorse proprie;
  - alla presentazione di dichiarazioni esatte per dissimulare in maniera fraudolenta il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborsi dell'IVA.
- Come osserva la Relazione illustrativa, le vigenti norme penali in materia di IVA, di cui al D.Lgs. n. 74/2000, già coprono sostanzialmente l'area che la direttiva intende tutelare: dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2), dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3), dichiarazione infedele (art. 4), omessa dichiarazione (art. 5), emissione di fatture o

altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8), occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10), indebita compensazione (art. 10-quater) e sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11).

La direttiva, tuttavia, prevede, all'art. 5, che sia punibile, con riferimento, tra l'altro, ai reati di cui all'art. 3 (tra i quali sono ricompresi anche quelli in materia di IVA), anche il **"tentativo"**.

Come noto, invece, l'art. 6 del D.Lgs. n. 74/2000 stabilisce che i delitti di dichiarazione fraudolenta mediante

uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2), dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3) e dichiarazione infedele (art. 4), "non sono comunque punibili a titolo di tentativo".

Pertanto, al fine di adeguare la legislazione interna alla direttiva, l'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000 aggiunge all'art. 6 del D.Lgs. n. 74/2000, il comma 1-bis, per prevedere la punibilità, anche a titolo di tentativo, dei reati sopra indicati.

Art. 6, D.Lgs. n. 74/2000 ante modifiche	Art. 6, D.Lgs. n. 74/2000 post modifiche
1. I delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono comunque punibili a titolo di tentativo.	1. I delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono comunque punibili a titolo di tentativo. <b>1-bis. Salvo che il fatto integri il reato previsto dall'articolo 8, la disposizione di cui al comma 1 non si applica quando gli atti diretti a commettere i delitti di cui agli articoli 2, 3 e 4 sono compiuti anche nel territorio di altro Stato membro dell'Unione europea, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un valore complessivo non inferiore a dieci milioni di euro.</b>

Oltre a ciò, non vi sono altre modifiche che riguardano le norme sanzionatorie in materia di IVA.

### Responsabilità amministrativa delle società

L'art. 3 della legge delega n. 117/2019 prescrive al Governo di integrare la disciplina della responsabilità amministrativa delle società, di cui al D.Lgs. n. 231/2001, prevedendo espressamente la responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche anche per i **reati che ledono gli interessi finanziari** dell'Unione europea e che non risultino già compresi nelle disposizioni del citato decreto legislativo.

L'art. 5 del decreto attuativo, quindi, interviene apportando numerose modifiche al D.Lgs. n. 231/2001.

In particolare, vengono aggiunti ai reati che comportano le responsabilità amministrative delle società i seguenti:

- **frode nelle pubbliche forniture** (art. 356 c.p.);
- **truffe al fondo europeo agricolo** (art. 2 della legge n. 898/1986);
- **peculato** (art. 314 c.p.);
- **peculato mediante profitto dell'errore altrui** (art. 316 c.p.);
- **abuso d'ufficio** (art. 323 c.p.).

In relazione all'art. 25-*quinquiesdecies* del D.Lgs. n. 231/2001 (introdotto dal D.L. n. 124/2019), che prevede i reati tributari quale presupposto della responsabilità amministrativa degli enti, l'art. 5, comma 1, lettera c) del D.Lgs. di recepimento, stabilisce che i delitti di dichiarazione infedele, omessa dichiarazione e indebita compensazione commessi anche in parte **nel territorio di un altro Stato membro** dell'Unione europea allo scopo di evadere l'IVA, comportano la responsabilità amministrativa della società se l'ammontare dell'evasione **non è inferiore a 10 milioni di euro**. In tali casi, la norma prevede le seguenti **sanzioni pecuniarie**:

- dichiarazione infedele: sanzione fino a 300 quote;
- omessa dichiarazione: sanzione fino a 400 quote;
- indebita compensazione: sanzione fino a 400 quote.

L'art. 5, comma 1, lettera d) del decreto di recepimento aggiunge un nuovo articolo al D.Lgs. n. 231/2001 (art. 25-*sexiesdecies*) che estende la responsabilità amministrativa delle società in relazione alla **commissione dei reati di contrabbando** di cui al TULD (D.P.R. n. 43/1973). Le sanzioni pecuniarie sono differenziate a seconda che i diritti di confine dovuti eccedano o meno i 100 mila euro.

## Fisco

La proposta di legge

## Certificati di credito fiscale: una soluzione alla crisi di liquidità delle imprese?

di Antonio Zappi - AC TaxAdvisors - Coordinatore scientifico del Percorso di aggiornamento tributario

È all'esame della Commissione Finanze della Camera la proposta di legge A.C. 2075 sui certificati di compensazione fiscale, uno strumento che, di fatto, introdurrebbe una moneta priva di corso legale e che si baserebbe solo su sconti fiscali differiti. Obiettivo dichiarato: sostenere la liquidità di cui oggi il sistema economico è carente a causa della crisi provocata dalla pandemia Covid-19, fornendo ossigeno finanziario anche alle imprese. Ma questo credito non rimborsabile cash e che darebbe diritto a compensare (quindi a ridurre) pagamenti altrimenti da effettuare nei confronti della Pubblica amministrazione, sarà ritenuto in perfetta conformità con le regole europee?

In attesa di conoscere quali saranno gli esiti della difficile trattativa in corso sia in ambito UE che nella maggioranza di Governo sulla questione **Mes e Recovery Fund**, non vi è già alcun dubbio che per mettere in campo politiche efficaci per fronteggiare la grave crisi provocata dalla pandemia COVID-19 occorreranno enormi risorse finanziarie.

La dimensione delle **risorse da stanziare** porta allora non solo ad ipotizzare un allargamento del deficit e ad una crescita significativa dello stock di debito pubblico, ma stimola la creatività della politica per provare ad affrontare i problemi anche con soluzioni innovative.

Da qualche giorno, infatti, in **Commissione Finanze della Camera** è all'esame una proposta di legge (A.C. 2075) sui **certificati di compensazione fiscale (CCF)**, uno strumento che, di fatto, introdurrebbe una specie di moneta priva di corso legale e che si baserebbe solo su **sconti fiscali differiti**. Obiettivo dichiarato è quello di **sostenere la liquidità** di cui oggi il sistema economico è carente, fornendo ossigeno finanziario a cittadini ed imprese.

Quella di introdurre una sorta di **"moneta fiscale"** per affiancare l'euro, senza sostituirlo, con un titolo virtuale emesso e poi ovviamente accettato dallo Stato per obiettivi di politica economica, è un'idea che circolava già da molto tempo. I nuovi CCF, quindi, si configurerebbero come vere e proprie **obbligazioni statali negoziabili**.

**Certificati di compensazione fiscale: i vantaggi**  
Sebbene sia previsto che i portatori possano utilizzarli solo a distanza di due anni dalla loro emissione, in realtà tali strumenti sarebbero da subito **portatori di valore immediato** in quanto, incorporando la possibilità di ottenere **risparmi fiscali futuri**, diventerebbero una sorta di **voucher scambiabile** anche con euro nel mercato finanziario, o utilizzabile per acquistare beni

e servizi.

Secondo l'intenzione dei firmatari del progetto di legge, i certificati di compensazione verrebbero **assegnati a titolo gratuito** a determinate categorie di persone, di imprese o a specifici settori di investimento, di volta in volta individuati dal Governo secondo un criterio di interesse pubblico: ad esempio, per integrare il reddito di alcuni lavoratori, per finanziare investimenti pubblici o programmi di spesa sociale.

Tali coupon non potrebbero essere **rimborsati dallo Stato** prima di un biennio ed un elemento qualificante per il successo dell'iniziativa legislativa sarebbe anche la previsione di una loro possibile accettazione in pagamento da parte di aziende a partecipazione pubblica.

### Aspetti critici

Ma questo credito non rimborsabile cash e che darebbe diritto a compensare (quindi a ridurre) pagamenti altrimenti da effettuare nei confronti della Pubblica amministrazione, sarà ritenuto in perfetta **conformità con le regole europee?**

Sarà davvero possibile emettere certificati per poter coniugare i vantaggi di una più ampia manovra in termini di politica fiscale, senza pregiudicare la permanenza dell'Italia nell'area dell'Eurosistema, in ragione del fatto che comunque l'euro rimarrebbe comunque l'unica moneta legale in circolazione?

Le **perplexità** risiedono nel fatto che tali tagliandi, se immediatamente scambiabili con euro nel mercato finanziario o utilizzabili (parallelamente all'euro) per acquistare beni e servizi, diventerebbero **moneta virtuale** con una circolazione che, per certi versi, assomiglierebbe a quella già nota nel sistema delle **criptovalute**.

Per altri versi, lo strumento in argomento sembra ispirarsi all'esperienza del SARDEX, sviluppata da un gruppo di giovani e basata su un circuito commerciale in cui le imprese che aderiscono accettano di essere

pagate in SARDEX in luogo dell'euro con un rapporto di 1 a 1.

In ogni caso, all'atto dell'emissione, i CCF sarebbero contabilizzati come **crediti d'imposta** non pagabili e rileverebbero ai fini della contabilità di Stato solo alla data della compensazione e per la quota effettivamente utilizzata.

Sotto l'aspetto tecnico, invece, i certificati fiscali avrebbero forma dematerializzata e con valore incorporato su scheda elettronica ricaricabile dotata di

codice identificativo utilizzabile da qualunque applicazione digitale.

Il dibattito politico prova, quindi, a progettare un autonomo modello italiano per **trovare strumenti di liquidità** a sostegno di chi ne ha bisogno, un certificato utilizzabile anche come mezzo di pagamento ad accettazione volontaria e garantito del diritto a scontare le tasse future. Vedremo, però, se una simile proposta sarà ritenuta compatibile con la normativa UE.



## Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

## Attività effettuata in project financing: il trattamento fiscale ai fini Iva

In tema di project financing, il contributo assume natura onerosa e configura un'operazione rilevante agli effetti dell'IVA quando tra le parti intercorre un rapporto giuridico sinallagmatico nel quale il contributo ricevuto dal beneficiario costituisce il compenso per il servizio effettuato o per il bene ceduto. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 211 del 13 luglio 2020 con cui ha specificato che l'esclusione dal campo d'applicazione dell'IVA si configura ogni qual volta il soggetto che riceve il contributo non diventa obbligato a dare, fare, non fare o permettere alcunché in controprestazione.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 211 del 13 luglio 2020 in tema di trattamento fiscale agli effetti dell'iva applicabile al canone relativo ad un'attività effettuata in **project financing**. Il nuovo codice dei contratti pubblici cd. "**Codice degli appalti**" detta una espressa disciplina in tema di partenariato pubblico-privato e stabilisce le relative modalità attuative.

In particolare, si definisce il **contratto di partenariato pubblico privato** come il contratto a titolo oneroso stipulato per iscritto con il quale una o più stazioni appaltanti conferiscono a uno o più operatori economici per un periodo determinato in funzione della durata **dell'ammortamento dell'investimento** o delle modalità di finanziamento fissate, un complesso di attività consistenti nella realizzazione, trasformazione, manutenzione e gestione operativa di un'opera in cambio della sua disponibilità, o del suo sfruttamento economico, o della fornitura di un servizio connesso all'utilizzo dell'opera stessa, con assunzione del rischio secondo modalità individuate nel contratto, da parte dell'operatore.

Nel contratto di **partenariato pubblico privato**:

- i **ricavi di gestione** dell'operatore economico provengono dal canone riconosciuto dall'ente concedente e/o da qualsiasi altra forma di contropartita economica ricevuta dal medesimo operatore economico, anche sotto forma di introito diretto nella gestione del servizio ad utenza esterna. Il contratto di partenariato può essere utilizzato dalle amministrazioni concedenti per qualsiasi tipologia di opera pubblica;

- il **trasferimento del rischio** in capo all'operatore economico comporta l'allocazione a quest'ultimo,

oltre che del rischio di costruzione, anche del rischio di disponibilità o, nei casi di redditività verso l'esterno, del rischio di domanda dei servizi resi, per il periodo di gestione dell'opera;

- l'**equilibrio economico finanziario**, rappresenta il presupposto per la corretta allocazione dei rischi e che ai soli fini del raggiungimento del predetto equilibrio, in sede di gara l'amministrazione aggiudicatrice può stabilire anche un prezzo consistente in un contributo pubblico ovvero nella cessione di beni immobili che non assolvono più a funzioni di interesse pubblico. A titolo di contributo può essere riconosciuto un diritto di godimento, la cui utilizzazione sia strumentale e tecnicamente connessa all'opera da affidare in concessione;
- nella tipologia dei contratti di partenariato rientra, tra l'altro, la finanza di progetto (**project financing**), ossia la concessione di costruzione e gestione, la concessione di servizi, la locazione finanziaria di opere pubbliche, il contratto di disponibilità e qualunque altra procedura di realizzazione in partenariato di opere o servizi che presentino le caratteristiche di cui ai commi precedenti.

In particolare, con riferimento a tale ultima fattispecie, si prevede che la finanza di progetto possa svilupparsi secondo modalità pubblica e privata. La **modalità privata** prevede che gli operatori economici possono presentare alle amministrazioni aggiudicatrici proposte relative alla realizzazione in concessione di lavori pubblici o di lavori di pubblica utilità, non presenti negli strumenti di programmazione approvati dall'amministrazione aggiudicatrice sulla base della normativa vigente.

La proposta deve contenere: il progetto di fattibilità, la bozza di convenzione, il piano economico finanziario e la specificazione delle caratteristiche del servizio e della gestione.

In merito alla **natura tributaria**, agli effetti dell'IVA, dei contributi erogati in attuazione di fattispecie rientranti in tale tipologia di contratto, in materia di contratti pubblici, sono stati forniti importanti chiarimenti. L'Amministrazione finanziaria ha evidenziato che un contributo assume **rilevanza ai fini IVA** se erogato a fronte di un'obbligazione di dare, fare, non fare o permettere, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive. In altri termini, il contributo assume natura onerosa e configura un'operazione rilevante agli effetti dell'IVA quando tra le parti intercorre un rapporto giuridico **sinallagmatico** nel quale il contributo ricevuto dal beneficiario costituisce il compenso per il servizio effettuato o per il bene ceduto.

Di contro, l'esclusione dal campo d'applicazione

dell'IVA si configura ogni qual volta il soggetto che riceve il contributo non diventa obbligato a dare, fare, non fare o permettere alcunché in **controprestazione**. Così, in generale, i **contributi a fondo perduto**, ossia quelli versati non in contropartita di una prestazione di servizi o di una cessione di beni, non sono soggetti ad imposta.

Al fine di accertare se un contributo costituisca corrispettivo per prestazioni di servizi, ovvero si configuri come mera elargizione di somme di denaro per il perseguimento di obiettivi di carattere generale, occorre fare riferimento al concreto assetto degli interessi perseguiti dai soggetti che intervengono nella descritta fattispecie.

In particolare, già la risoluzione n. 395/E del 27 dicembre 2002 ha esaminato il trattamento fiscale applicabile a contributi erogati nell'ambito di un'operazione di **project financing** posta in essere ai sensi della Legge Merloni. In tale documento, è stato precisato che poiché la controprestazione a favore del concessionario consiste unicamente nel diritto di gestire e di sfruttare economicamente l'opera da realizzare, il "prezzo" assume il carattere di elemento sinallagmatico accidentale che il concedente corrisponde al concessionario al solo fine del perseguimento dell'equilibrio economico-finanziario.

Tali conclusioni risultano applicabili anche nel vigente quadro normativo in materia di **contratti pubblici** e, in particolare, con riferimento alla fattispecie del partenariato pubblico privato di cui la finanza di progetto rappresenta una tipologia di contratto qualificato per legge "a titolo oneroso".

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 13/07/2020, n. 211

## Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

## Cessione a termine di valute: la determinazione della base imponibile

Nella cessione a termine di valute estere, la plusvalenza/minusvalenza imponibile derivante dalla cessione a termine di valuta non coincide con la plusvalenza/minusvalenza effettivamente realizzata tramite l'operazione, ottenibile mediante il raffronto del prezzo di vendita con il costo di acquisto della valuta sostenuto, bensì con una

plusvalenza meramente "virtuale". Lo ha specificato l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 210 del 13 luglio 2020. La base imponibile della plusvalenza derivante dalla cessione a termine di valuta non viene determinata assumendo come costo di acquisto il costo effettivamente sostenuto per l'acquisto della valuta ceduta a termine, bensì sulla base del tasso di cambio a pronti, di un tasso cioè, puramente virtuale, alla data della stipula del contratto.

Con la risposta a interpello n. 210 del 13 luglio 2020 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di **cessione a termine di valute**.

Come noto, le regole di tassazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di **valute estere** sono contenute negli articoli 67 e 68 del Tuir.

I proventi derivanti dalla **cessione a titolo oneroso** di valute estere rientrano tra i redditi diversi di natura finanziaria, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera c-ter), del Tuir.

Tali **redditi** sono determinati, sulla base della disciplina generale contenuta nell'articolo 68 del Tuir, analiticamente, per ciascuna operazione effettuata, in misura pari alla **differenza** tra il corrispettivo di vendita e il valore di acquisto, aumentato di ogni onere inerente alla produzione del reddito.

Si considera **cessione a titolo oneroso** anche il prelievo delle **valute estere** dal deposito o conto corrente, a condizione che nel periodo d'imposta la giacenza dei depositi e conti correnti complessivamente intrattenuti dal contribuente, calcolata secondo il cambio vigente all'inizio dell'anno, sia superiore a 51.645,69 euro per almeno sette giorni lavorativi continui.

In tale ipotesi il legislatore ha equiparato il **prelievo dal conto corrente** o dal deposito alla cessione a titolo oneroso della valuta, a nulla rilevando la finalità a cui le somme prelevate sono destinate.

L'introduzione di tale **equiparazione** è giustificata dalla considerazione che quando la valuta è uscita dal conto corrente o dal deposito, non è più possibile stabilire se e in che momento essa è stata successivamente ceduta.

In caso si **prelievi** dal deposito o conto corrente in valuta, ai sensi del comma 1-bis del citato articolo 67, si considerano cedute per prime le valute acquisite **in data più recente** (metodo LIFO).

Inoltre, per le **valute estere cedute a termine** si assume come costo il valore della valuta al cambio a pronti vigente alla data di stipula del contratto di cessione. Il costo o valore di acquisto della valuta è documentato a cura del contribuente.

Per le **valute estere** prelevate da depositi e conti correnti, in mancanza della documentazione del costo, si

assume come costo il valore della valuta al **minore dei cambi mensili** accertati con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, nel periodo d'imposta in cui la plusvalenza è realizzata.

Inoltre si prevede che per le **valute estere** prelevate da depositi e conti correnti si assume come corrispettivo il valore normale della valuta alla data di effettuazione del prelievo.

In materia, è stato precisato che:

-per quanto concerne la **determinazione della base imponibile** delle plusvalenze derivanti dalla cessione a termine di valute, la plusvalenza è pari alla differenza tra il corrispettivo percepito a fronte della cessione (determinato in funzione del cambio a termine) ed il valore delle valute calcolato in base al cambio a pronti vigente alla data di stipula del contratto di cessione. In pratica, la plusvalenza (o minusvalenza) è costituita dalla differenza tra il corrispettivo percepito e il costo della valuta come sopra determinato;

-per le cessione a pronti di **valute estere** prelevate da depositi e conti correnti, la base imponibile è pari alla differenza tra il corrispettivo della cessione ed il costo della valuta, rappresentato dal cambio storico calcolato sulla base del criterio "L.I.F.O.", costo che deve essere **documentato dal contribuente**.

In altri termini, la plusvalenza/minusvalenza imponibile derivante dalla cessione a termine di valuta non coincide con la plusvalenza/minusvalenza effettivamente realizzata tramite l'operazione, ottenibile mediante il raffronto del prezzo di vendita con il costo di acquisto della valuta sostenuto, bensì con una plusvalenza meramente "**virtuale**".

La base imponibile della plusvalenza derivante dalla cessione a termine di valuta non viene, quindi, determinata assumendo come **costo di acquisto** il costo effettivamente sostenuto per l'acquisto della valuta ceduta a termine, bensì sulla base del **tasso di cambio** a pronti, di un tasso cioè, puramente virtuale, alla data della stipula del contratto.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 13/07/2020, n. 210

#### Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

## Cessione crediti d'imposta per botteghe e negozi e per

## locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda: istituiti i nuovi codici tributo

Sono stati istituiti i codici tributo per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, da parte del cessionario del credito d'imposta per botteghe e negozi e del credito d'imposta per locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda. Lo ha reso noto l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 39 del 13 luglio 2020. Nel caso in cui i cessionari utilizzino i crediti in compensazione il modello F24 è presentato esclusivamente tramite i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento e se l'importo del credito utilizzato in compensazione risulta superiore all'ammontare disponibile, anche tenendo conto di precedenti fruizioni del credito stesso, il relativo modello F24 è scartato.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risoluzione n. 39 del 13 luglio 2020 riguardante l'istituzione del codice tributo per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, da parte del cessionario del credito d'imposta per **botteghe e negozi** e del credito d'imposta per **locazione degli immobili** a uso non abitativo e affitto d'azienda.

Il Decreto Cura Italia riconosce ai soggetti esercenti attività d'impresa un **credito d'imposta** pari al 60 per cento dell'ammontare del canone di **locazione degli immobili** rientranti nella categoria catastale C/1, relativo al mese di marzo 2020, alle condizioni previste dall'articolo 65 del Decreto.

Inoltre, l'articolo 28 del Decreto Legge Rilancio riconosce un credito d'imposta commisurato all'ammontare dei **canoni di locazione**, leasing o concessione di immobili ad uso non abitativo, ovvero dei canoni dovuti in relazione a contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda che comprendono almeno un immobile a **uso non abitativo**.

Con le risoluzioni n. 13/E e 32/E del 2020 sono stati istituiti, rispettivamente, i codici tributo "6914" e "6920", per consentire ai beneficiari di utilizzare **in compensazione**, tramite modello F24, i crediti d'imposta.

Il Decreto Rilancio però prevede in proposito che, fino al 31 dicembre 2021, i soggetti beneficiari dei crediti d'imposta suindicati possano, in luogo dell'utilizzo diretto, optare per la **cessione**, anche parziale, degli stessi crediti ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari.

Già **il 1° luglio 2020** con provvedimento del Direttore



dell'Agenzia delle entrate sono state definite le modalità di comunicazione all'Agenzia delle entrate della cessione dei crediti d'imposta e di utilizzo degli stessi da parte dei cessionari.

Nello specifico, è stato stabilito che nel caso in cui i cessionari utilizzino i **crediti in compensazione** il provvedimento prevede che:

- il modello F24 è presentato esclusivamente tramite i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento;

- se l'importo del credito utilizzato in compensazione risulta superiore all'ammontare disponibile, anche tenendo conto di precedenti fruizioni del credito stesso, il relativo modello F24 è scartato.

Al soggetto che ha trasmesso il **modello F24** viene comunicato lo scarto.

Quindi i crediti d'imposta utilizzabili in compensazione dai cessionari sono quelli risultanti dalle comunicazioni inviate dai cedenti all'Agenzia delle entrate.

Affinché i crediti possano essere **utilizzati in compensazione**, è necessario che il cessionario proceda all'accettazione dei crediti medesimi, tramite l'apposita "Piattaforma cessione crediti" disponibile nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle entrate.

Per questa ragione per consentire ai cessionari di utilizzare in compensazione i crediti d'imposta ricevuti, tramite modello F24, sono stati istituiti i codici tributo: -"6930" denominato "**Botteghe e negozi** - Utilizzo in compensazione del credito da parte del cessionario - art. 122 del D.L. n. 34 del 2020";

-"6931" denominato "**Canoni di locazione immobili non abitativi e affitto di azienda** - utilizzo in compensazione del credito da parte del cessionario - art. 122 del D.L. n. 34 del 2020".

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risoluzione 13/07/2020, n. 39

## Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

# Cessione di un contratto di leasing e reddito di lavoro autonomo: il regime fiscale

In tema di determinazione del reddito di lavoro autonomo, il corrispettivo derivante dalla cessione di un contratto di leasing relativo ad un immobile utilizzato per l'esercizio dell'attività professionale, si configura come cessione di "elementi immateriali", attratta a tassazione ai sensi del comma 1-querter

dell'articolo 54 del TUIR. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 209 del 13 luglio 2020. In tal caso, l'importo percepito a fronte del contratto rappresenta il corrispettivo dovuto dal cessionario per subentrare nei diritti e negli obblighi (quali elementi immateriali) derivanti dal contratto esistente.

Con la risposta a interpello n. 209 del 13 luglio 2020 l'Agenzia delle Entrate ha fornito delucidazioni in tema di cessione del contratto di leasing nell'ambito della determinazione del reddito di lavoro autonomo.

Sul punto, l'art. 53, c. 1, del TUIR dispone che sono redditi di **lavoro autonomo** quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per **esercizio di arti e professioni** si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI del TUIR, compreso l'esercizio in forma associata.

Riguardo alle modalità di **determinazione del reddito** di lavoro autonomo, il TUIR stabilisce che lo stesso è dato dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle **spese** inerenti all'esercizio dell'arte o professione effettivamente sostenute nel periodo stesso.

Nell'ambito della determinazione del reddito di lavoro autonomo, inoltre, si prevede che concorrono a formare il reddito i **corrispettivi percepiti** a seguito di **cessione** della clientela o di **elementi immateriali** comunque riferibili all'attività artistica o professionale. Tale disposizione è stata inserita dal decreto legge n. 223 del 2006, dove nella relazione illustrativa si evidenzia come con tale norma si prevede la tassazione della fattispecie di cessione della clientela e di altri elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale.

Trattasi di un'ipotesi che sempre più frequentemente si realizza, mediante la quale possono essere ceduti **valori immateriali** che, sebbene di difficile inquadramento in figure giuridiche tradizionali, nei fatti sono ben individuati. Si tratta, ad esempio, della cessione del marchio, dell'assunzione di obbligo di non effettuare attività in concorrenza nella medesima zona.

Con questa norma il legislatore ha inteso **ampliare** il novero dei **compensi percepiti** nell'ambito dell'attività di lavoro autonomo.

Dunque, in tale contesto si ritiene che i negozi giuridici evidenziati dalla relazione illustrativa, con cui possono essere ceduti i **valori immateriali**, non appaiono esaustivi ma sono richiamati a titolo meramente esemplificativo.

In particolare, con il richiamo agli "elementi immateriali" comunque riferibili all'attività artistica o

professionale”, il legislatore ha inteso annoverare qualsiasi elemento “intangibile” la cui cessione da parte del **professionista** determina la percezione di un corrispettivo nell’ambito della normale attività professionale.

Di conseguenza nell’art. 54, comma 1-quater del TUIR, possono essere ricondotti anche i corrispettivi percepiti a seguito della **cessione di contratti di leasing**, aventi ad oggetto beni strumentali, per l’esercizio dell’attività di lavoro autonomo.

Infatti, in tal caso, l’importo percepito a fronte del contratto rappresenta il **corrispettivo** dovuto dal cessionario per subentrare nei diritti e negli obblighi (quali elementi immateriali) derivanti dal contratto esistente. L’Amministrazione finanziaria ha quindi evidenziato che il corrispettivo derivante dalla cessione di un **contratto di leasing** relativo ad un immobile utilizzato per l’esercizio dell’attività professionale, si configuri come cessione di “elementi immateriali”, attratta a tassazione ai sensi del comma 1-quater dell’articolo 54 del TUIR.

Inoltre il decreto citato, ha inserito, inoltre, nell’articolo 17, comma 1, del TUIR, la lettera g-ter), secondo cui “i corrispettivi di cui all’articolo 54, comma 1-quater, se percepiti in unica soluzione”, possono essere assoggettati a **tassazione separata**.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 13/07/2020, n. 209](#)

#### Fisco

Dal CNDCEC

## Commercialisti: prorogare al 30 settembre i versamenti

È necessaria la proroga al 30 settembre del termine per i versamenti relativi alle dichiarazioni dei redditi e dell’IRAP 2020. Il differimento al 20 luglio del termine di effettuazione dei versamenti risultanti dalle dichiarazioni (in scadenza lo scorso 30 giugno) per i soggetti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale risulta “insufficiente”. Lo ha evidenziato il CNDCEC con una lettera del 13 luglio 2020 inviata al presidente del Consiglio, Giuseppe Conte, e al Ministro dell’Economia, Roberto Gualtieri.

Il CNDCEC ha pubblicato un comunicato stampa in data 13 luglio 2020 riguardante la richiesta al Governo di rinviare i **versamenti al 30 settembre**.

In particolare, il Presidente del CNDCEC ha chiesto nuovamente in una **lettera** inviata al presidente del Consiglio, **Giuseppe Conte**, e al Ministro dell’Economia, Roberto Gualtieri il rinvio dei versamenti al 30 settembre.

Il **Presidente Miani** ha evidenziato come essendo ormai imminente la scadenza del prossimo 20 luglio è urgente per gli oltre 118 mila iscritti all’Ordine la proroga al 30 settembre del termine per i versamenti relativi alle dichiarazioni dei redditi e dell’IRAP 2020. Infatti gli studi professionali sono oberati di lavoro e i contribuenti a corto di liquidità in una fase che resta economicamente eccezionalmente complessa.

Una **proroga** che peraltro è necessario disporre o quanto meno annunciare ufficialmente con il massimo anticipo possibile rispetto alla data del 20 luglio, risolvendosi altrimenti in un ingiustificato “premio” ad esclusivo vantaggio dei contribuenti meno rispettosi delle scadenze.

Tra l’altro nella missiva è stato evidenziato come in questi mesi difficili, caratterizzati prima dal **lockdown** e poi dalla complessa fase di riapertura delle attività economiche, gli studi dei commercialisti sono stati impegnati più che mai ad assistere imprese, lavoratori e famiglie da un lato nelle valutazioni economiche e finanziarie relative alle scelte necessarie per affrontare le conseguenze del lockdown e dall’altro lato per assicurare loro l’accesso alle diverse misure di sostegno messe in campo dal Governo per l’emergenza, svolgendo in tal modo un ruolo fondamentale per la tenuta del tessuto economico-imprenditoriale del Paese.

Il Presidente del CNDCEC ha ricordato gli **interventi di consulenza** e di controllo svolti e gli adempimenti straordinari che gli studi dei Commercialisti hanno dovuto assicurare in questo periodo.

Sul primo fronte come consulenti, revisori, componenti degli organi di controllo e di vigilanza di imprese, enti e istituzioni. Sul secondo fronte, effettuando verifiche per il diritto alla sospensione dei versamenti fiscali e contributivi (verifiche su cali di fatturato, soglie di ricavi/compensi, ecc.); richieste di **finanziamento** per l’accesso alle misure per la liquidità delle imprese; domande per cassa integrazione, indennità una tantum e altri bonus in favore dei dipendenti; domande per indennità una tantum erogate dalle casse di previdenza; assistenza per fruizione dei nuovi crediti d’imposta (locazione e affitti, ecobonus e sismabonus maggiorati, sanificazione e acquisto dpi, adeguamento ambienti di lavoro, vacanze, biciclette, ecc.), per non dire dell’assistenza sui protocolli per la

riapertura delle attività e, da ultimo, sulle istanze per la richiesta del contributo a fondo perduto.

Molti interventi che rendono ormai chiara la **funzione sociale** svolta dai commercialisti, al fianco di quella propria di altre professioni che hanno pagato, purtroppo, anche con la vita il loro infaticabile impegno, nell'interesse dell'intero Paese.

Ovviamente gli adempimenti straordinari insieme alle **limitazioni lavorative** per dipendenti e collaboratori degli studi professionali derivanti dalle misure anti-contagio, hanno inevitabilmente sottratto il tempo necessario per la predisposizione delle dichiarazioni e per determinare gli importi dei versamenti dei saldi 2019 e dei primi acconti 2020 relativi alle imposte sui redditi e all'IRAP.

Il **differimento** al 20 luglio del termine di effettuazione dei versamenti risultanti dalle queste dichiarazioni (in scadenza lo scorso 30 giugno) per i soggetti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale risulta "insufficiente".

*A cura della Redazione*

Riferimenti normativi

CNDCEC, comunicato stampa 02/07/2020

## Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

# Attività spettacolistiche: vendita biglietti e manifestazioni successivamente spostate in impianti con capienza superiore ai 5.000 spettatori

In tema di attività spettacolistiche, nel caso di vendita di biglietti non nominativi, per manifestazioni successivamente spostate in impianti con capienza superiore ai 5.000 spettatori, il contribuente è tenuto a comunicare agli acquirenti l'effettivo cambio del luogo di svolgimento dell'evento, affinché questi provvedano a richiedere l'annullamento del titolo emesso, con l'indicazione della causale, e l'emissione di un nuovo titolo nominativo alle stesse condizioni di quello originario annullato. Lo ha messo in risalto l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 212 del 13 luglio 2020.

Con la risposta a interpello n. 212 del 13 luglio 2020 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema

di Collocamento sul mercato di titoli di accesso nominativi e non nominativi per gli intrattenimenti e le attività spettacolistiche.

La disciplina delle prestazioni di attività di spettacolo e quelle ad esse accessorie sono contenute nell'articolo 74-quater del DPR n. 633 del 1972, che deroga alla normativa ordinaria in materia di **IVA** per quanto riguarda il momento impositivo e le modalità di certificazione dei relativi corrispettivi.

Nello specifico si prevede che:

- le prestazioni di **attività di spettacolo** e quelle ad esse accessorie si considerano effettuate nel momento in cui ha inizio l'esecuzione delle manifestazioni, ad eccezione delle operazioni eseguite in abbonamento per le quali l'imposta è dovuta all'atto del pagamento del corrispettivo;

- per le tali prestazioni le imprese assolvono gli obblighi di **certificazione dei corrispettivi** con il rilascio di un titolo di accesso emesso mediante apparecchi misuratori fiscali o mediante biglietterie automatizzate.

Inoltre la legge di bilancio 2017 ha introdotto disposizioni finalizzate a contrastare il fenomeno del **secondary ticketing**, ossia la vendita di titoli di accesso, relativi ad attività di spettacolo, effettuata da soggetti diversi dai titolari dei sistemi di emissione dei titoli stessi.

Successivamente, la legge n. 145 del 2018, è intervenuta sulla medesima disciplina, introducendo il titolo di accesso nominativo con specifiche esclusioni per attività lirica, sinfonica, cameristica, prosa, jazz, balletto, danza e circo contemporaneo nonché per le manifestazioni sportive.

Al riguardo, si stabilisce che a decorrere dal 1° luglio 2019, ferme restando le specifiche disposizioni in materia di **manifestazioni sportive**, i titoli di accesso ad attività di spettacolo in impianti con capienza superiore a 5.000 spettatori sono **nominativi**, previa efficace verifica dell'identità, e riportano la chiara indicazione del nome e del cognome del soggetto che fruisce del titolo di accesso.

Inoltre si dispone che siti internet di rivendita primari, i box office autorizzati o i siti internet ufficiali dell'evento assicurano la possibilità di rimettere in vendita i titoli di ingresso nominativi e garantiscono adeguata visibilità e pubblicità alla rivendita, agendo da intermediari e provvedendo alla modifica dei dati.

Quindi il biglietto rivenduto a persone fisiche deve essere **ceduto al prezzo nominale** e senza rincari, ferma restando la possibilità per i siti internet di rivendita primari, per i box office autorizzati o per i siti internet ufficiali dell'evento di addebitare congrui costi relativi unicamente alla gestione della

pratica di intermediazione e di modifica dell'intestazione nominale.

I siti internet di **rivendita primari**, i box office autorizzati e i siti internet ufficiali dell'evento consentono inoltre la variazione a titolo non oneroso dell'intestazione nominativa del titolo attraverso la modifica delle generalità del fruitore addebitando unicamente **congrui costi** relativi alla gestione della pratica di modifica dell'intestazione nominale. Questa disciplina però non si applica alle manifestazioni sportive.

Tra l'altro con il provvedimento direttoriale del 27 giugno 2019 sono state disciplinate le misure attuative in materie di vendita o collocamento di titoli di accesso ad attività spettacolistiche o di intrattenimento.

La rimessa in vendita o il cambio nominativo sono consentiti al relativo intestatario e all'acquirente - quest'ultimo solo se preventivamente registrato - che siano in possesso del titolo di accesso recante il nominativo dell'intestatario ed il relativo sigillo fiscale.

Mentre la procedura di cambio utilizzatore si prevede **l'annullamento** del titolo emesso, con indicazione della causale, e l'emissione di un nuovo titolo nominativo alle stesse condizioni di quello originario annullato, la rimessa in vendita si sostanzia, invece, **nell'offerta al pubblico** del titolo di cui l'acquirente o l'utilizzatore intendano disfarsi esponendo le medesime informazioni del titolo visibili per la vendita primaria.

Tale offerta deve avvenire sulla piattaforma del distributore principale e, se si tratta di distribuzione online, nella stessa area ove è possibile acquistare i biglietti ancora disponibili. In caso di rivendita del posto, il titolo originario viene annullato con l'indicazione della causale e, contestualmente, è emesso un nuovo titolo destinato al nuovo acquirente.

Quindi tenuto conto della finalità della norma di contrasto al fenomeno del **"secondary ticketing"**, si ritiene che nel caso di vendita di biglietti non nominativi - per manifestazioni successivamente spostate in impianti con capienza superiore ai 5.000 spettatori - il contribuente è tenuto a comunicare agli acquirenti l'effettivo cambio del luogo di svolgimento dell'evento, affinché questi provvedano a richiedere l'annullamento del titolo emesso, con l'indicazione della causale, e l'emissione di un nuovo titolo nominativo alle stesse condizioni di quello originario annullato.

Diversamente, nelle ipotesi in cui siano stati emessi biglietti nominativi per eventi successivamente spostati in impianti con capienza inferiore a 5.000 posti, si ritiene che i titoli di accesso possano essere considerati validi senza necessità di annullamento e successiva emissione di titoli non nominativi.

Tra l'altro in considerazione **dell'emergenza epidemiologica Covid19**, con il DPCM 17 maggio 2020, è stato disposto che gli spettacoli aperti al pubblico in sale teatrali, sale da concerto, sale cinematografiche e in altri spazi anche all'aperto restano sospesi fino al 14 giugno 2020.

Dal 15 giugno 2020, questi spettacoli sono svolti con posti a sedere preassegnati e distanziati e a condizione che sia comunque assicurato il rispetto della distanza interpersonale di almeno un metro sia per il personale, sia per gli spettatori, con il numero massimo di 1000 spettatori per spettacoli all'aperto e di 200 persone per spettacoli in luoghi chiusi, per ogni singola sala.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 13/07/2020, n. 212](#)

#### Fisco

L'ultimo deposito della Cassazione

## Avviamento derivato iscritto in bilancio: legittimo il controllo dell'Agenzia delle Entrate

In tema di dichiarazione dei redditi di una società, quale che sia il valore del libro risultante dal suo bilancio regolarmente approvato dall'assemblea dei soci e con il consenso del collegio sindacale, l'Amministrazione finanziaria può sempre sindacare la deducibilità dei relativi costi, ove dimostri che non sia stato iscritto a bilancio il valore reale del bene materiale o immateriale, ma altro valore in violazione del principio dell'art. 2423 cc, in forza del quale l'imprenditore deve iscrivere tutte le poste in bilancio al loro valore reale, non potendo inserire poste inesistenti o sopravvenute. A stabilire questo principio, è la Corte di Cassazione nell'ordinanza n. 14872 depositata il 13 luglio 2020.

Una società acquistava un'azienda, procedendo all'iscrizione in bilancio dell'ammortamento relativo a tale acquisto, per una cifra indicata dal consiglio di amministrazione ma senza il consenso del collegio sindacale. Qualche anno dopo, l'Agenzia delle Entrate, a seguito di una verifica fiscale, notificava due avvisi di accertamento, ritenendo indeducibile tale quota di ammortamento, iscritta in bilancio. I provvedimenti venivano impugnati innanzi alle commissioni tributarie,

che in entrambi i gradi di giudizio di merito ne accoglievano le doglianze, dichiarando così illegittima la rettifica. Avverso detta sentenza l'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso in Cassazione.

### La decisione

La Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 14872 depositata il 13 luglio 2020, ha accolto il ricorso presentato dall'Ufficio. I giudici di legittimità hanno, infatti, ricordato che in tema di bilancio societario l'Amministrazione finanziaria può sindacare la ripartizione, tra le singole componenti, del corrispettivo versato per l'acquisto di un'azienda corrispondente al cosiddetto avviamento derivato, anche se oggetto di contrattazione libera delle parti. La ragione, prosegue la Corte, risiede nella necessità di consentire all'Agenzia delle entrate di verificare sempre la corretta deducibilità dei costi iscritti a bilancio, in base al valore reale dei beni materiali od immateriali, anche in presenza di una regolare approvazione del documento da parte dell'assemblea dei soci e con il consenso del collegio sindacale. Nel caso di specie, la contribuente aveva iscritto in bilancio, nonostante l'assenza del consenso del collegio sindacale, il valore dell'avviamento derivato dell'azienda acquistata sulla base di quanto indicato dall'organo amministrativo.

Da qui l'accoglimento del ricorso.

*A cura della Redazione*



## Lavoro e Previdenza

Per favorire il turnover generazionale

## Riforma delle pensioni: ritorno al contratto di espansione, ma con qualche novità

di Giuseppe Rocco - Esperto previdenziale

Il post Covid-19 riapre il cantiere della riforma delle pensioni. Quota 100 dovrebbe terminare il periodo fisiologico di vigenza a fine 2021. Il nuovo kick off dovrebbe essere rappresentato in primo luogo dalla riconvocazione a breve delle Commissioni di studio istituite dall'ultima legge di Bilancio 2020 sui lavori gravosi. Sul tavolo di confronto tra Governo e sindacati ci sono la stabilizzazione dell'APE sociale, quota 41 e la possibilità di una quota flessibile unisex più elevata (quota 101/102). Si guarda poi, con molto interesse, al contratto di espansione quale strumento per gestire il turnover delle aziende. quali sono le novità?

Dopo gli Stati generali dell'Economia e l'approvazione del Piano Nazionale delle Riforme sembra stiano maturando i tempi per riprendere i tavoli di confronto sul **riordino del sistema previdenziale**. Nel PNR si ricorda come il Governo aveva già intrapreso nello scorso mese di gennaio un confronto con le parti sociali in vista della conclusione della **sperimentazione di Quota 100**, che la legislazione vigente fissa per fine 2021, e si sottolinea come valuterà le scelte in materia alla luce della sostenibilità anche di lungo periodo del sistema previdenziale e del debito pubblico garantendo al contempo il rispetto per l'equità intergenerazionale e il conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica in una fase così delicata.

Secondo le indiscrezioni, quota 100 dovrebbe **terminare il periodo fisiologico di vigenza**, interpretando in questo delicato momento anche il ruolo di ammortizzatore sociale, per cedere poi il testimone a **nuove misure di flessibilità in uscita** che dovranno essere varate per scongiurare lo scalone di cinque anni dai 62 ai 67 anni che si verrebbe a creare dal 1° gennaio 2022.

Si guarda poi "nel durante" con molto interesse, in combinazione con quota 100 e l'**isopensione**, al **contratto di espansione** quale strumento per gestire il turnover delle aziende

### Costruire il "dopo" quota 100

Nel dialogo Governo-sindacati che era in corso ante Covid 19 le priorità individuate erano rappresentate dalla **pensione di garanzia per i giovani** (per limitare gli svantaggi del sistema contributivo), il reddito dei pensionati, con un'analisi della questione fiscale anche per loro, la definizione di tempi e modalità per la flessibilità in uscita, la pensione complementare; il tema dell'autosufficienza.

Il nuovo kick off dovrebbe essere rappresentato in primo luogo dalla riconvocazione a breve delle **Commissioni di studio** istituite dalla ultima legge di Bilancio sui **lavori gravosi** e sulla separazione della

spesa sociale tra assistenza. Dovranno poi essere riprese in considerazione, con opportuno approfondimento, le soluzioni di flessibilità che erano sul tappeto, rappresentate da una stabilizzazione ed estensione dell'**APE sociale**, prorogata di un anno dalla scorsa manovra finanziaria, da **quota 41** e dalla possibilità di una **quota flessibile unisex** più elevata (quota 101/102) con paletto minimo di età di 64 anni e ricalcolo interamente contributivo.

Andranno comunque attentamente calmierate le diverse possibilità in primo luogo con le tendenze demografiche del nostro Paese. Come sottolinea l'Istat nel proprio recente Rapporto annuale il **processo di invecchiamento** è un fatto ineluttabile. Per avere una idea più concreta nel 1960 gli uomini a 65 anni avevano un'attesa di vita di 13,1 anni, la medesima aspettativa le donne l'avevano a 68 anni; oggi la stessa prospettiva di vita residua la sperimentano, rispettivamente, a 73 e 76 anni. Un impatto potrebbe essere prodotto da Covid 19, si sottolinea, ma come fenomeno episodico, una sorta di "cigno nero" demografico. La crisi epidemiologica potrebbe poi determinare un sensibile effetto sulla natalità. L'Istat spiega che recenti simulazioni, che tengono conto del clima di incertezza e paura associato alla pandemia in atto, mettono in luce un suo primo effetto nell'immediato futuro; un calo che dovrebbe mantenersi nell'ordine di poco meno di 10mila nati, ripartiti per un terzo nel 2020 e per due terzi nel 2021. E la prospettiva peggiora se si tiene conto dello **shock sull'occupazione**. I nati scenderebbero a circa 426mila nel bilancio finale del corrente anno, per poi ridursi a 396mila, nel caso più sfavorevole, in quello del 2021. Da non sottovalutare neanche gli impatti economici della crisi. Come sottolinea la Banca d'Italia per riportare la dinamica del prodotto intorno all'1,5 per cento (il valore medio annuo registrato nei dieci anni precedenti la crisi finanziaria globale) servirà un **incremento medio della produttività del lavoro** di poco meno di un punto percentuale all'anno.

**Leggi anche:** Quota 100: il futuro delle pensioni nel post COVID-19

### Il contratto di espansione

Nell'ambito degli Stati generali dell'Economia, il Presidente del Consiglio dei Ministri, **Giuseppe Conte**, inter alia ha evidenziato come è necessario promuovere il ricorso ai contratti di espansione e alla **staffetta generazionale** per favorire l'inserimento lavorativo dei giovani.

Va ricordato come il contratto di espansione è stato introdotto **in via sperimentale** per gli anni 2019 e 2020 per le **imprese con più di 1000 dipendenti** con, tra i diversi profili, la introduzione anche di una nuova tipologia di "scivolo pensionistico". Il nuovo "contratto di espansione", che ha preso il posto dei contratti di solidarietà espansiva, prevede la possibilità per i lavoratori che si trovino a non più di 60 mesi dal conseguimento del diritto alla **pensione di vecchiaia**, che abbiano maturato il requisito minimo contributivo, o anticipata, nell'ambito di accordi di non opposizione e previo esplicito consenso in forma scritta dei lavoratori interessati, che il datore di lavoro riconosca per tutto il periodo e fino al raggiungimento del primo diritto a pensione, a fronte della risoluzione del rapporto di lavoro, un'**indennità mensile**, ove spettante

comprensiva dell'indennità NASpI, commisurata al trattamento pensionistico lordo maturato dal lavoratore al momento della cessazione del rapporto di lavoro, così come determinato dall'INPS.

**Leggi anche** Contratto di espansione: un ammortizzatore sociale con tante potenzialità

Se il primo diritto a pensione sia quello previsto per la **pensione anticipata**, il datore di lavoro versa anche i contributi previdenziali utili al conseguimento del diritto, con esclusione del periodo già coperto dalla contribuzione figurativa a seguito della risoluzione del rapporto di lavoro.

Vi è ancora la possibilità che la prestazione in oggetto possa essere riconosciuta anche per il tramite dei **fondi di solidarietà bilaterali** già costituiti o in corso di costituzione, senza l'obbligo di apportare modifiche ai relativi atti istitutivi. Tra le ipotesi in discussione vi è quella di una stabilizzazione dello strumento con una estensione alle **aziende anche con meno di 1000 dipendenti**, fermi restando i comparti già protetti dai rispettivi fondi di solidarietà.

Oggetto di approfondimento e di confronto dovrà essere poi il legame tra copertura dell'ammortizzatore sociale e indennità economica a carico dell'azienda commisurata alla pensione.

## Lavoro e Previdenza

Nel decreto Rilancio

## Reddito di emergenza anche per chi occupa abusivamente un immobile

di Riccardo Pallotta - Esperto di previdenza e di organizzazione della Pubblica Amministrazione

Per il riconoscimento del reddito di emergenza chi occupa senza titolo un immobile può autocertificare la residenza nello stesso immobile occupato. A una condizione: che nell'immobile siano presenti persone minori di età o meritevoli di tutela quali individui malati gravi, portatori di handicap, in difficoltà economica e senza dimora. E' la novità contenuta nella legge di conversione del decreto Rilancio, che ha aggiunto il comma 2-bis all'art. 82. Obiettivo del legislatore: maggiori tutele per i nuclei familiari più disagiati e semplificazione delle procedure di accertamento della residenza funzionale alla presentazione della domanda per il Rem.

Ai fini del riconoscimento del **reddito di emergenza** gli occupanti abusivi di un immobile possono autocertificare la loro residenza nell'immobile occupato qualora siano presenti persone minori di età o meritevoli di tutela quali individui malati gravi, **portatori di handicap**, in difficoltà economica e senza dimora. Lo prevede la legge di conversione del decreto Rilancio (D.L. n. 34/2020) che estende il termine di presentazione delle **domande di accesso** al Rem al 31 luglio 2020 (in luogo del 30 giugno 2020), abrogando il decreto legge n. 52/2020.

**Leggi anche** Reddito di emergenza: più tempo per presentare le domande. Cosa fare

### Cosa è il reddito di emergenza

L'articolo 82 del decreto Rilancio ha istituito il Reddito di emergenza (Rem) con l'obiettivo di fornire un **sostegno straordinario al reddito** ai nuclei familiari in condizione di necessità economica che, nel periodo emergenziale da COVID-19, non hanno avuto accesso alle altre misure di sostegno previste dal Decreto Cura Italia. Con la circolare n. 69 del 3 giugno 2020 l'INPS ha fornito i chiarimenti e le indicazioni per la presentazione della domanda.

### A chi e quando può essere erogato

Il Rem può essere erogato in due quote mensili. L'**importo** di ciascuna quota è compreso **fra 400 e 800 euro** in base alla numerosità del nucleo familiare e alla presenza di componenti disabili gravi o non autosufficienti (in questo ultimo caso il tetto massimo del beneficio sale a 840 euro).

Per avere diritto al Rem il richiedente essere **residente in Italia** al momento di presentazione della domanda (non è prevista una durata minima di permanenza) e il nucleo familiare al quale appartiene deve essere in possesso dei seguenti requisiti economici:

- un valore del **reddito familiare**, nel mese di aprile 2020, inferiore alla soglia corrispondente

all'ammontare del beneficio;

- un valore del **patrimonio mobiliare** familiare con riferimento all'anno 2019 (verificato al 31 dicembre 2019) inferiore a 10.000 euro, soglia elevata di 5.000 euro per ogni componente successivo al primo e fino a un massimo di 20.000 euro. La soglia e il massimale sono incrementati di 5.000 euro per ogni componente in condizione di disabilità grave o di non autosufficienza;

- un **valore ISEE**, attestato dalla DSU valida al momento della presentazione della domanda, inferiore a 15.000 euro.

**Avvertenza.** L'INPS, con comunicato stampa dello scorso 5 giugno, ha sottolineato che, in mancanza di una **DSU valida**, la domanda non può essere accolta ed è quindi necessario presentare una DSU valida e, successivamente, una nuova domanda di Rem.

**Leggi anche** Il reddito di emergenza non decolla. Non piace o non serve

### Come e quando presentare domanda

Il Rem può essere richiesto all'INPS da uno dei componenti del nucleo familiare, in nome e per conto di tutto il nucleo familiare nelle seguenti modalità:

- **direttamente sul sito** web dell'Istituto (con PIN dispositivo, SPID, Carta Nazionale dei Servizi e Carta di Identità Elettronica)

- attraverso i **centri di assistenza fiscale** (di cui all'art. 32 del D.Lgs. 241/1997), previa stipula di una convenzione con l'Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS);

- presso gli **istituti di patronato** (di cui alla legge 152/2001). Alla relativa pratica si applica il medesimo punteggio concernente le pratiche inerenti gli assegni sociali (valutate come al numero 8 della tabella D allegata al decreto 10 ottobre 2008, n. 193).

La domanda di Rem può essere presentata entro il 31 luglio 2020, così come previsto dall'art. 2 del decreto legge 16 giugno 2020, n. 52, prorogando il termine iniziale del 30 giugno.

### Chi non ha diritto al Rem

In quanto **misura residuale** rispetto alle altre misure di sostegno, il Rem è erogabile solo se nessuno dei membri del nucleo familiare richiedente abbia già usufruito delle altre indennità previste dalle misure emergenziali e se non ci siano nel nucleo persone che percepiscono **pensione o un reddito da lavoro** dipendente superiore alla soglia massima di reddito familiare, individuata in relazione alla composizione del nucleo.

Inoltre, non hanno diritto al Rem:

- i soggetti che si trovano **in stato detentivo**, per tutta la durata della pena. Dalla formulazione della disposizione, si tratta di condannati in via definitiva che si trovano in carcere in esecuzione della pena inflitta. L'esclusione dal Rem non opera per i detenuti in stato di custodia cautelare, e dunque in attesa di giudizio;
- coloro che sono **ricoverati in istituti di cura** di lunga degenza o altre strutture residenziali a totale carico dello Stato o di altra amministrazione pubblica.

### Il reddito di emergenza in sintesi

<b>Erogazione</b>	In due quote mensili (se la domanda è presentata nel mese di luglio 2020, saranno erogate per i mesi di luglio e giugno e agosto 2020)
<b>Misura</b>	Da 400 e 800 euro, a seconda della numerosità del nucleo familiare e della presenza di componenti disabili gravi o non autosufficienti (in questo ultimo caso fino a 840 euro).
<b>Requisiti di residenza</b>	Il richiedente il Rem deve essere residente in Italia
<b>Requisiti economici</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Reddito familiare nel mese di aprile 2020 inferiore al beneficio Rem;</li> <li>· Valore ISEE inferiore a 15.000 euro</li> <li>· Valore del patrimonio mobiliare familiare riferito al 2019 inferiore a una soglia di euro 10.000 e non superiore a 20.000 euro (massimale incrementato di 5.000 euro in caso di presenza nel nucleo familiare di un componente disabile o non autosufficiente)</li> </ul>
<b>Incompatibilità</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Pensioni dirette o indirette, ad eccezione dell'assegno ordinario di invalidità;</li> <li>· Rapporto di lavoro dipendente la cui retribuzione lorda sia superiore alla quota Rem;</li> <li>· Reddito di cittadinanza</li> </ul>
<b>Domanda all'INPS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Direttamente sul sito web dell'istituto</li> <li>· Attraverso caf e patronati.</li> </ul>
<b>Termine di scadenza</b>	31 luglio 2020

### Cosa cambia con la legge di conversione

La legge di conversione del decreto Rilancio ha aggiunto il comma 2-bis all'art. 82.

Tale comma si pone l'obiettivo di **semplificare le procedure** di accertamento della residenza per i soggetti che occupano abusivamente un immobile senza titolo e intendono presentare domanda per il Rem.

Si prevede infatti che, ai fini del riconoscimento del Rem, nel periodo di emergenza COVID-19 e limitatamente alla durata della stessa e comunque **non oltre il 30 settembre 2020**, le disposizioni dei commi 1 e 1-bis dell'art. 5 del decreto legge n. 47/2014, non si applichino, previa autocertificazione, in presenza di persone minori di età o meritevoli di tutela quali soggetti malati gravi, disabili, in difficoltà economica e senza dimora, aventi i requisiti di cui all'articolo 5 del D.L. 47/2014.

Nello specifico il comma 1 dell'art. 5 del decreto legge 47/2014 prevede che chiunque **occupa abusivamente un immobile senza titolo** non può chiedere la residenza né l'allacciamento a pubblici servizi in relazione all'immobile medesimo e gli atti emessi in violazione di tale divieto sono nulli a tutti gli effetti di legge. Il successivo comma 1-bis chiarisce che i soggetti che occupano abusivamente alloggi di edilizia residenziale pubblica non possono partecipare alle procedure di assegnazione di alloggi della medesima natura per i cinque anni successivi alla data di accertamento dell'occupazione abusiva.

Inoltre, sempre in fase di conversione del decreto Rilancio, l'autorizzazione di spesa per l'erogazione del Rem è stata portata a 966,3 milioni di euro (precedentemente era pari a 954,6 milioni di euro),  
E, infine, è stato esteso il **termine di presentazione delle domande** di accesso al Rem, al 31 luglio 2020

in luogo del 30 giugno 2020. Contestualmente è stato abrogato, facendone salvi gli effetti, il decreto legge 52/2020 che, all'articolo 2, aveva stabilito l'estensione dei termini di presentazione del Rem.

La proroga del termine di presentazione della domanda

si è resa necessaria per concedere più tempo per adeguare la Dichiarazione sostitutiva unica in quanto molte delle richieste di Rem pervenute all'INPS sono risultate prive di DSU valida.



## Lavoro e Previdenza

L'ultimo deposito della Cassazione

## Non è discriminazione la mancata assunzione di un lavoratore diversamente abile non disoccupato

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 14790 depositata il 10 luglio 2020, in materia di assunzione di personale diversamente abile ha ritenuto non costituisca comportamento discriminatorio la previsione in sede di bando di concorso riservato alle categorie ex art. 8 della legge 68/1999, il requisito della sussistenza dello stato di disoccupazione anche al momento dell'assunzione, trattandosi di previsione avente la finalità di tutelare, in conformità con il dettato legislativo e con i principi affermati dalla Corte di Giustizia UE, il disabile disoccupato rispetto ad altro soggetto ugualmente disabile ma nelle more fuoriuscito dalla categoria dei disoccupati.

Un'azienda ospedaliera bandiva un concorso pubblico finalizzato all'assunzione di personale diversamente abile, ai sensi e per gli effetti dell'art. 8 della legge 68/1999. Nel bando era altresì specificato che l'assunzione del candidato risultato vincitore era subordinata al permanere dello stato di disoccupazione dello stesso, a partire dal momento di presentazione della domanda sino all'atto di assunzione vero e proprio. Il vincitore, però, proprio in ragione dell'assenza dell'anzidetto requisito, veniva scartato. Avverso detta decisione la difesa proponeva un'impugnazione, che veniva rigettata in primo grado ma accolta dalla Corte di Appello adita. In particolare, i giudici di secondo grado motivavano la riforma dell'impugnata sentenza, ritenendo l'esclusione un vero e proprio atto di discriminazione, sul presupposto che in altri innumerevoli bandi di concorso del comparto sanità, interamente riservati ai disabili, non era richiesto il requisito dello stato di disoccupazione al momento dell'assunzione. Avverso la suddetta sentenza, l'azienda ospedaliera propone ricorso in cassazione, ritenendo legittimo il rigetto dell'assunzione del dipendente.

### La decisione

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 14790 depositata il 10 luglio 2020, ha accolto il ricorso presentato dall'azienda ospedaliera. Secondo i giudici di legittimità non può ravvedersi alcuna forma di discriminazione ai danni del lavoratore diversamente abile, in quanto il bando diramato non violava la normativa nazionale (L. 68/1999) in materia di assunzione di personale con handicap. La predetta, infatti, nel rispetto di

quella europea, fra le quali la Convenzione dell'organizzazione del lavoro del 1958 e la direttiva 2000/78/CE, mira a soddisfare specificatamente il bisogno di inclusione ed integrazione effettiva, valorizzandone le rispettive capacità professionali delle persone affette da disabilità, e quelle produttive degli operatori economici, unitamente all'esigenza di rimuovere qualsiasi disparità di trattamento con il comparto pubblico. La suddetta norma è stata poi riformata dalla legge 114/2014, in virtù della quale l'inciso che consentiva l'assunzione anche di candidati già assunti è stato rimosso. In base al richiamato contesto normativo, l'assunzione può avvenire secondo tre differenti criteri: la chiamata numerica per le categorie ed i profili per cui è richiesto il solo requisito della scuola dell'obbligo, il concorso con riserva di posti per le altre qualifiche ed in ultimo le convenzioni. Nel caso di specie, era stato indetto un bando che prevedeva un concorso interamente riservato alla categoria di lavoratori diversamente abili che risultavano essere disoccupati anche nella fase di assunzione vera e propria, nel rispetto della normativa e della ratio finalizzata al collocamento di soggetti privi di impiego. Da qui l'accoglimento del ricorso.

*A cura della Redazione*

## Lavoro e Previdenza

Messaggio INPS

## Coltivatori diretti e IAP under 40: chiarimenti sulle domande di esonero

Con il messaggio n. 2787 del 2020, l'INPS fornisce alcune precisazioni di carattere operativo riguardo la gestione delle domande di esonero dal versamento dell'accredito contributivo presso l'assicurazione generale obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti per i giovani agricoltori. L'incentivo spetta a condizione che su tratti di una nuova iscrizione alla previdenza agricola per un soggetto che non ha ancora compiuto 40 anni.

L'INPS, nel messaggio n. 2787 del 13 luglio 2020, specifica le modalità di fruizione, da parte di coltivatori diretti e **imprenditori agricoli professionali**, con età inferiore a quarant'anni, con riferimento alle nuove iscrizioni nella previdenza agricola effettuate tra il 1° gennaio 2020 e il 31 dicembre 2020, dell'esonero dal versamento del 100% dell'accredito contributivo presso l'assicurazione generale obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti.

L'istanza di ammissione all'incentivo deve essere presentata entro 120 giorni dalla data di comunicazione di inizio attività. Le istanze di ammissione al beneficio presentate oltre 210 giorni dall'inizio dell'attività saranno respinte.

Acquisita la visura dal Registro Nazionale Aiuti, l'istanza di esonero è elaborata automaticamente e viene inviata, all'indirizzo di posta elettronica indicato nella domanda di ammissione al beneficio, una comunicazione con l'invito ad accedere al **Cassetto previdenziale** per Autonomi Agricoli per verificare l'esito dell'istanza.

In caso di esito positivo, l'avviso di pagamento relativo alla tariffazione elaborata nel corrente anno 2020, relativo anche ad anni pregressi, sarà rielaborato tenendo conto del riconoscimento del beneficio dell'esonero contributivo.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

INPS, messaggio 13/07/2020, n. 2787

## Lavoro e Previdenza

Istruzioni INAIL

# Oscillazione per prevenzione: definite le regole per la domanda OT23 per il 2021

Con una istruzione operativa datata 9 luglio 2020, n. 8438 l'INAIL comunica che è disponibile online il modulo OT23 predisposto per la riduzione del tasso medio spettante alle aziende assicurate che, nell'anno 2020, hanno effettuato interventi per il miglioramento delle condizioni di sicurezza e di igiene nei luoghi di lavoro, in aggiunta a quelli previsti dalla normativa in materia. L'azienda può chiedere la riduzione qualunque sia l'anzianità dell'attività? aziendale e anche nel primo biennio di attività? della posizione assicurativa territoriale, allegando la relativa documentazione.

L'INAIL con l'istruzione operativa del 9 luglio 2020, n. 8438 ha trasmesso la guida alla compilazione e una versione aggiornata del modulo **OT23** - anno 2021, che i datori di lavoro assicurati possono utilizzare per fruire della riduzione denominata "**oscillazione per prevenzione**", qualora siano stati eseguiti interventi per il miglioramento delle condizioni di prevenzione e tutela della **salute e sicurezza nei luoghi di lavoro**, in aggiunta a quelli previsti dalla normativa in materia (D.Lgs. 81/2008 e s.m.i.).

L'oscillazione per prevenzione riduce il tasso di premio applicabile all'azienda, determinando un risparmio sul premio dovuto all'INAIL.

#### Requisiti di spettanza

Per avere diritto al beneficio le aziende devono essere in possesso dei requisiti per il rilascio della **regolarità contributiva ed assicurativa** ed in regola con le disposizioni obbligatorie in materia di prevenzione infortuni e di igiene sicurezza del lavoro

L'azienda, inoltre, nell'anno precedente a quello in cui chiede la riduzione, deve aver effettuato interventi di miglioramento nel campo della prevenzione degli infortuni e igiene della sicurezza sul lavoro. Anche per le aziende operanti nel loro primo biennio, la riduzione viene concessa solo se l'azienda dimostra di aver effettuato interventi migliorativi delle condizioni di **salute e sicurezza** oltre quelli previsti dalla normativa.

#### Procedura di richiesta

La domanda deve essere inoltrata esclusivamente in modalità telematica attraverso i Servizi online del portale istituzionale, **entro il 1° marzo 2021**.

L'INAIL, entro i 120 giorni successivi al ricevimento della domanda, comunica all'azienda il provvedimento adottato adeguatamente motivato.

La riduzione è concessa solo dopo l'accertamento dei requisiti di regolarità contributiva del datore di lavoro richiedente e resta valida solo per l'anno nel quale è stata presentata la domanda ed è applicata dall'azienda stessa, in sede di regolazione del premio assicurativo dovuto per lo stesso anno.

#### Primo biennio di attività

Anche per le Pat di nuova costituzione le aziende che eseguono interventi per il miglioramento delle condizioni di prevenzione e tutela della salute e sicurezza nei luoghi di lavoro, in aggiunta a quelli previsti dalla normativa in materia, possono ottenere la riduzione per prevenzione.

La riduzione è applicata nella misura fissa dell'8%.

#### Periodi successivi al primo biennio

Trascorsi i primi due anni dalla data di inizio dell'attività della Pat, la riduzione del tasso medio di tariffa è determinata in relazione al numero dei lavoratori-anno del triennio della Pat, calcolati secondo le modalità previste dall'art. 20 Mat, come segue:

- **fino a 10 lavoratori**-anno del triennio della Pat: 28%
- **da 10,01 a 50 lavoratori**-anno del triennio della Pat: 18%
- **da 50,01 a 200 lavoratori**-anno del triennio della Pat: 10%

- **oltre 200 lavoratori**-anno del triennio della Pat: 5%.

*A cura della Redazione*

Riferimenti normativi

INAIL, istruzione operativa 09/07/2020

## Finanziamenti

Comunicazione alle Entrate dal 20 luglio

## Il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro agevola lo smart working

di Roberta De Pirro - Morri Rossetti e Associati

Il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro può essere riconosciuto per le spese sostenute da imprese ed esercenti arte e professioni per investimenti connessi ad attività innovative, tra cui anche l'acquisto di apparecchiature e strumenti che possono favorire lo smart working. Sono quindi agevolabili anche le spese - sostenute in tutto il 2020 - per l'acquisto di programmi software, sistemi di videoconferenza, sistemi per la sicurezza della connessione. È quanto emerge dai chiarimenti resi dall'Agenzia delle Entrate, con la circolare del 10 luglio 2020, n. 20/E, sulle modalità di fruizione del credito d'imposta per adeguamento degli ambienti di lavoro di cui al decreto Rilancio. Il modello per comunicare le spese ammissibili deve essere trasmesso alle Entrate dal 20 luglio 2020 al 30 novembre 2021, con quali modalità?

Credito d'imposta per l'adeguamento degli **ambienti di lavoro** anche per investimenti che favoriscono lo **smart working**. È quanto emerge dai chiarimenti resi dall'Agenzia delle entrate, con la circolare del 10 luglio 2020, n. 20/E, nella quale ha fornito le prime indicazioni in merito alla concreta fruizione sia del credito d'imposta per adeguamento degli ambienti di lavoro di cui all'articolo 120 del decreto legge n. 34/2020 (decreto Rilancio) e di quello per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione di cui al successivo articolo 125 del medesimo decreto.

Sempre il 10 luglio 2020, inoltre, è stato pubblicato il Provvedimento direttoriale n. 259854, con il quale è stato approvato il modello di comunicazione dell'ammontare delle spese ammissibili con riferimento ad entrambi i suddetti crediti.

Ma andiamo con ordine e focalizziamo l'attenzione sulle caratteristiche del credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro.

In primo luogo, occorre evidenziare che il credito spetta nella **misura del 60%** delle **spese sostenute nel 2020** e necessarie per la riapertura in sicurezza delle attività economiche, nel limite massimo di **spese ammissibili di € 80.000** (al netto IVA). In altri termini, l'**ammontare del credito d'imposta** non può eccedere il **limite di € 48.000**.

Il credito d'imposta concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte dirette e IRAP.

### Soggetti beneficiari

Possono beneficiare del credito d'imposta:

- esercenti **attività d'impresa, arte o professione** in luoghi aperti al pubblico, quali ad esempio bar, ristoranti, alberghi, teatri, cinema;
- **associazioni, fondazioni e agli altri enti privati**, compresi gli enti del Terzo settore, anche nell'ipotesi in cui non svolgano attività aperte al pubblico.

---

Per la corretta identificazione dei soggetti di cui alla lett. a), l'allegato 1 della Circolare n. 20/E/2020 riporta l'elenco dei **codici Ateco** delle attività che possono beneficiare del credito d'imposta.

---

Non essendo prevista alcuna distinzione tra le attività in funzione del regime fiscale adottato, sono inclusi tra i beneficiari del credito anche i **soggetti in regime forfetario**, in regime di vantaggio, gli **imprenditori** e le **imprese agricole**.

### Spese ammissibili

Le spese in relazione alle quali viene riconosciuto il credito d'imposta sono suddivise in due gruppi:

- **interventi agevolabili**: sono quelli necessari al rispetto delle prescrizioni sanitarie e delle misure finalizzate al contenimento della diffusione del Covid-19 (i.e. interventi edilizi necessari per il rifacimento di spogliatoi, mense, la realizzazione di spazi medici, ingressi e spazi comuni, arredi di sicurezza);
- **investimenti agevolabili**: sono quelli connessi ad attività di carattere innovativo quali lo sviluppo e l'acquisto di tecnologie necessarie allo svolgimento dell'attività lavorativa e le apparecchiature per il controllo della temperatura dei dipendenti e degli utenti. Con specifico riferimento agli "investimenti agevolabili", la circolare n. 20/E/2020 ha precisato che tra tali investimenti vi rientrano quelli che permettono di acquisire **strumenti e tecnologie** che possono garantire lo svolgimento in sicurezza delle attività lavorative da chiunque prestate (titolari, soci, dipendenti, collaboratori) siano essi sviluppati internamente che acquistati esternamente.

A titolo esemplificativo rientrano nell'agevolazione in commento programmi **software, sistemi di videoconferenza, sistemi per la sicurezza della connessione**, nonché investimenti necessari per favorire lo smart working.

In termini operativi, il riconoscimento del credito

d'imposta anche con riferimento alle suddette spese permette ad imprese e professionisti di dotarsi della strumentazione necessaria per favorire lo **smart working**, partecipare a distanza a videoconferenze, riducendo al massimo gli spostamenti e pertanto la possibile diffusione del virus. Detto chiarimento deve essere inoltre considerato importante anche in considerazione del fatto che risultano agevolabili tutte le **spese sostenute nel corso del 2020** e non solo quelle sostenute a decorrere dal 19 maggio 2020 (ossia dalla data di entrata in vigore del DL Rilancio).

Pertanto, se per ipotesi una società ha sostenuto delle spese per l'adeguamento del proprio impianto di videoconferenza nel mese di marzo 2020, con riferimento a dette spese la stessa può beneficiare del credito d'imposta di cui all'articolo 120 del DL n. 34/2020.

#### Comunicazioni all'Agenzia delle Entrate dell'ammontare delle spese ammissibili

I soggetti che presentano i requisiti per beneficiare del credito d'imposta lo comunicano all'Agenzia delle Entrate utilizzando il modello di comunicazione approvato con il Provvedimento n. 259854/2020.

Nella comunicazione deve essere riportato:

- l'ammontare delle **spese ammissibili** sostenute fino al mese precedente alla data di sottoscrizione della stessa;
- l'importo delle **spese che si prevede di sostenere** fino al 31 dicembre 2020.

Il modello per comunicare le spese ammissibili al credito di imposta deve essere trasmesso dal **20 luglio 2020 al 30 novembre 2021** esclusivamente con l'apposito servizio web presente nell'area riservata del sito internet o tramite i canali telematici dell'Agenzia, con risposta entro cinque giorni.

#### Modalità e termini di utilizzo del credito

Il credito d'imposta è:

- utilizzabile **esclusivamente in compensazione nel modello F24** solo a decorrere dal giorno

lavorativo successivo alla corretta ricezione della relativa Comunicazione inviata all'Agenzia delle entrate o in alternativa,

- può essere ceduto entro il **31 dicembre 2021**, anche parzialmente, ad altri soggetti compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione.

Sia il beneficiario che l'eventuale cessionario possono utilizzare il credito in compensazione solo dal 1° gennaio 2021 e non oltre il 31 dicembre 2021. Eventuali crediti residui al 31 dicembre 2021 non possono essere utilizzati negli anni successivi, né chiesti a rimborso o ceduti.

Il credito e i corrispondenti utilizzi devono essere indicati nel **quadro RU della dichiarazione dei redditi** relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020, specificando sia la quota compensata in F24 che quella ceduta.

#### Comunicazioni all'Agenzia delle Entrate della cessione del credito

L'articolo 122 del DL n. 34/2020 ha disposto che a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto (19 maggio 2020) e fino al 31 dicembre 2021, i soggetti beneficiari del credito d'imposta in questione possono, in luogo dell'utilizzo diretto, optare per la cessione, **anche parziale**, degli stessi ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari.

La comunicazione della cessione del credito d'imposta può avvenire a decorrere dal **1° ottobre 2020**, ovvero se la comunicazione dell'ammontare delle spese ammissibili viene inviata all'Agenzia dopo il 30 settembre 2020, a decorrere dal giorno lavorativo successivo a quello della corretta ricezione della stessa.

Il cessionario deve comunicare utilizzando le funzionalità rese disponibili nell'area riservata sul sito dell'Agenzia delle Entrate l'accettazione del credito ricevuto. Il cessionario utilizza il credito alle stesse condizioni applicabili al cedente.



## Finanziamenti

Da Confprofessioni

## Smart working: 200mila euro in arrivo per la formazione professionale

Fondoprofessioni ha deliberato lo stanziamento di 200 mila euro per finanziare specifici corsi di formazione finalizzati all'ottimizzazione dello smart working negli Studi professionali. La misura è stata progettata in sinergia con Ebipro, l'Ente bilaterale degli Studi professionali, al fine di qualificare il personale di migliaia di Studi professionali che potranno ottenere il rimborso integrale della quota di partecipazione ai corsi in materia di gestione, organizzazione e sviluppo dello smart working, organizzati da Enti formatori accreditati presso Fondoprofessioni.

Con un comunicato stampa del 13 luglio 2020, Confprofessioni informa che il Consiglio di Amministrazione del Fondo interprofessionale nazionale Fondoprofessioni, attraverso l'approvazione dell'Avviso 09/20, ha deliberato lo stanziamento di **200 mila euro** per finanziare specifici **corsi di formazione** finalizzati all'ottimizzazione dello **smart working** negli Studi professionali.

La misura è stata progettata in sinergia con Ebipro, l'Ente bilaterale degli Studi professionali, al fine di qualificare il personale di migliaia di Studi professionali, per la corretta gestione del lavoro agile ed integra e completa quanto già previsto nei mesi scorsi sempre da Ebipro, in conseguenza dell'emergenza Covid-19.

**Leonardo Pascasio**, Presidente di Ebipro, ha dichiarato che «La misura di Ebipro di sostegno all'attivazione dello smart working, come disciplinato dalle normative per il periodo dell'emergenza Covid-19, ha avuto un riscontro molto positivo e ha consentito a molti professionisti di proseguire la propria attività in sicurezza. La scoperta di questa modalità di esecuzione della prestazione lavorativa sta ora portando molti professionisti alla decisione di utilizzare il lavoro da remoto e lo smart working in modo più strutturale. Il percorso di sviluppo delle competenze dei lavoratori, intrapreso da Fondoprofessioni, ha di conseguenza un rilievo fondamentale».

L'Avviso 09/20 di Fondoprofessioni si rivolge a coloro i quali abbiano ottenuto da Ebipro il contributo per l'acquisto della **strumentazione** per il lavoro da remoto. Nello specifico, gli Studi professionali potranno ottenere il **rimborso integrale** della quota di partecipazione ai corsi in materia di gestione, organizzazione e sviluppo dello smart working, organizzati da Enti

formatori accreditati presso Fondoprofessioni.

**Marco Natali**, presidente di Fondoprofessioni ha dichiarato che «Si tratta di un intervento mirato, che favorisce l'innovazione organizzativa negli Studi professionali puntando sullo sviluppo di nuove competenze tecniche e gestionali all'interno del personale. Con questa innovativa misura si completa l'azione intrapresa dalla bilateralità di settore a sostegno dello smart working».

Bisogna superare la considerazione del lavoro da remoto come iniziativa "**emergenziale**" e passare a una gestione più consapevole ed efficiente dello smart working.

A tal proposito, ha dichiarato **Paolo Andreani**, vice presidente del Fondo: «La fase dell'emergenza epidemiologica Covid-19 ha accelerato il processo di diffusione del lavoro da remoto, profondamente differente dallo smart working. Occorre ora consolidare la cultura e le competenze proprie del lavoro agile, per favorire un nuovo approccio organizzativo».

Fondoprofessioni ed Ebipro hanno effettuato già degli interventi sinergici in particolar modo per la formazione in materia di salute e sicurezza sui luoghi di lavoro, adempimenti privacy e antiriciclaggio. Parlando delle opportunità della bilateralità di settore, ha commentato **Danilo Lelli**, vicepresidente di Ebipro: «Il sistema della bilateralità degli studi professionali, su impulso delle Parti Sociali, riesce ormai da tempo a portare avanti iniziative sinergiche con la finalità di accrescere le tutele dei lavoratori. Ebipro e Fondoprofessioni per loro natura possono, attraverso un costante e proficuo dialogo, realizzare iniziative congiunte in una pluralità di ambiti. All'iniziativa in materia di smart working seguiranno a breve sicuramente ulteriori azioni condivise».

*A cura della Redazione*

## Impresa

Nel decreto Rilancio

## Rafforzamento patrimoniale PMI: estensione anche alle aziende in crisi. A quali condizioni?

di Vincenzo Morelli - Dottore commercialista e Revisore legale in Ravenna

Anche le aziende in concordato preventivo di continuità, con omologa già emessa e che si trovano in situazione di regolarità contributiva e fiscale, potranno beneficiare delle agevolazioni riguardanti il rafforzamento patrimoniale delle PMI. E' una delle novità previste dal decreto Rilancio dopo il via libera della Camera, ora al Senato per l'approvazione definitiva senza modifiche. Si tratta di una misura che favorisce il superamento delle crisi aziendali, anche se le numerose e stringenti condizioni richieste e le specificità delle agevolazioni previste difficilmente potranno permettere il riconoscimento dei benefici verso la numerosa platea di società che presentano difficoltà finanziarie.

Con il via libera della Camera al **decreto Rilancio** (D.L. n. 34/2020), i benefici previsti riguardanti il **rafforzamento patrimoniale** delle **PMI**, contenuti nell'articolo 26, vengono parzialmente estesi a favore di aziende in procedure concorsuali in continuità o a queste assimilabili.

L'articolo 26, contenuto nel testo originario, prevede l'introduzione di una serie di iniziative e misure di sostegno a favore delle imprese, in materia finanziaria e fiscale in connessione all'emergenza epidemiologica da COVID-19, per favorire il rafforzamento patrimoniale delle imprese di medie dimensioni.

Con l'iter di conversione in legge del predetto decreto, viene prevista l'introduzione del comma 2 bis all'articolo 26, con cui si prevede l'**estensione dei benefici**, contenuti nel comma 2, anche a favore delle aziende in **concordato preventivo di continuità**, con omologa già emessa e che si trovano in situazione di regolarità contributiva e fiscale all'interno di piani di rientro e rateizzazione già esistenti alla data di entrata in vigore del citato decreto.

Il comma 2 dell'articolo 26 richiama le misure previste ai commi 8 e 12 dell'articolo in esame. Solo queste agevolazioni sono oggetto della richiamata estensione. Nessuna altra misura contenuta nell'articolo 26 risulta, attualmente, estesa a questi soggetti.

**Leggi anche** Per le imprese rafforzamento patrimoniale a ostacoli. Con alcuni paradossi

### Condizioni per fruire dei benefici

Per fruire dei benefici previsti ai predetti commi 8 e 12 è necessario che tutte le società beneficiarie, comprese quelle di estensione in base al comma 2 bis, soddisfino le seguenti condizioni:

- ricavi relativi al periodo d'imposta 2019, superiori a 5 milioni di euro, ovvero 10 milioni di euro nel caso della misura prevista al comma 12 e fino a cinquanta milioni di euro;
- aver subito, a causa dell'emergenza epidemiologica

da COVID-19, nel secondo bimestre 2020, una **riduzione** complessiva dell'**ammontare dei ricavi** rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente in misura non inferiore al 33%;

- aver deliberato ed eseguito, dopo il 19 maggio 2020 ed entro il 31 dicembre 2020, un **aumento di capitale** a pagamento e integralmente versato;

- alla data del 31 dicembre 2019 la società non rientrava nella categoria delle imprese in difficoltà;

- si trova in situazione di regolarità contributiva e fiscale;

- si trova in regola con le disposizioni vigenti in materia di normativa edilizia ed urbanistica, del lavoro, della prevenzione degli infortuni e della salvaguardia dell'ambiente;

- non rientra tra le società che hanno ricevuto e non rimborsato aiuti di Stato illegali o incompatibili;

- non si trova nelle condizioni ostative previste in materia di prevenzione antimafia;

- nei confronti degli amministratori, dei soci e del titolare effettivo non è intervenuta condanna definitiva, negli ultimi cinque anni, per reati commessi in violazione delle norme per la repressione dell'evasione in materia fiscale;

- il numero degli **occupati** è **inferiore a 250 persone** (requisito richiesto per il solo comma 12).

### Credito d'imposta

Il comma 8 dell'articolo 26 prevede l'attribuzione di un credito d'imposta nella misura del **50%** delle **perdite eccedenti** il 10 per cento del **patrimonio netto**, al lordo delle perdite stesse, fino a concorrenza del 30 per cento dell'eventuale aumento di capitale a pagamento, deliberato dopo il 20 maggio 2020 (data successiva all'entrata in vigore del D.L. 34/2020) eseguito ed integralmente versato entro il 31 dicembre 2020.

Il predetto credito d'imposta è **utilizzabile in compensazione**, ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997 e per il medesimo non trovano applicazione

i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della l. n. 244/2007 (sull'utilizzo dei crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi) e dell'articolo 34 della l. n. 388/2000 (sul valore massimo utilizzabile in ogni anno solare). Il credito d'imposta non è soggetto a IRES e a IRAP.

L'eventuale distribuzione, da parte della società interessata dal credito d'imposta, di un qualsiasi tipo di riserve prima del 1° gennaio 2024 comporterà la decadenza dal beneficio e l'obbligo di restituire l'importo ricevuto/utilizzato, maggiorato degli interessi legali.

### Fondo Patrimonio PMI

Il comma 12, invece, prevede l'istituzione del fondo denominato "Fondo Patrimonio PMI" che sarà gestito dall'Agenzia nazionale per l'attrazione degli investimenti e lo sviluppo di impresa Spa - Invitalia, o da società da questa interamente controllata.

Questo fondo avrà lo scopo di sottoscrivere, entro il 31 dicembre 2020, **obbligazioni o titoli di debito** di nuova emissione da parte di imprese di medie dimensioni. L'importo massimo della sottoscrizione da parte del predetto Fondo, in deroga ai limiti previsti dall'art. 2412 del codice civile, sarà pari al minor importo tra tre volte l'ammontare dell'aumento di capitale già

indicato e il 12,5% dell'ammontare dei ricavi realizzati per il periodo d'imposta 2019 (con un minimo di dieci milioni e fino ad un massimo di cinquanta milioni di euro).

In presenza di **finanziamenti** assistiti da **garanzia pubblica** in attuazione di un regime di "aiuto di Stato" trovano applicazione norme specifiche previste nella parte finale del richiamato comma 12 dell'articolo 26.

### Considerazioni conclusive

In conclusione, se può essere vista positivamente l'**estensione delle agevolazioni** a favore di **aziende in difficoltà** che, attraverso specifiche procedure ed una continuità aziendale, cercano di superare le difficoltà incontrate, le numerose e stringenti condizioni richieste e le specificità delle agevolazioni previste, difficilmente potranno permettere il riconoscimento delle predette agevolazioni a favore di una significativa platea di società che presentano difficoltà finanziarie, come previsto dal nuovo comma 2 bis.

L'iniziativa ha il merito di cercare di favorire il **superamento delle crisi aziendali**, ma per poter avere un interessante bacino di soggetti interessati sono necessarie misure e condizioni più calzanti per questa tipologia di aziende.

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.