

Lunedì 1 febbraio 2021

IL CASO DEL GIORNO

La rimessione sana le scadenze nel rito tributario telematico

/ Caterina MONTELEONE

L'instaurazione del **processo tributario** è caratterizzata da termini perentori, si pensi alla notifica del ricorso e alla costituzione in giudizio, che se non vengono rispettati determinano l'inammissibilità dell'azione, alla quale consegue la cristallizzazione della pretesa [...]

PAGINA 2

IL PUNTO IAS

La presenza di covenants incide sulla classificazione delle passività

/ Luca MALFATTI e Giovanni OSSOLA

L'IFRIC ha chiarito, durante l'incontro del 1° dicembre 2020, come un'entità debba valutare se ha il diritto a **differire** il regolamento di una passività per almeno dodici mesi dalla data di chiusura dell' [...]

PAGINA 11

FISCO

Versamenti da cartelle di pagamento rinviati a fine marzo

Slitta di un ulteriore mese la notifica degli avvisi di accertamento

/ Alfio CISSELLO

Il decreto legge 30 gennaio 2021 n. 7 ha, nuovamente, apportato modifiche alla legislazione **emergenziale** che riguardano sia i termini di versamento delle somme derivanti da cartelle di pagamento sia i termini, iniziali e finali, di notifica degli atti impositivi.

Viene in primo luogo modificato l'art. 68 del DL 18/2020 posticipando di un ulteriore mese (dal 31 gennaio 2021 al 28 febbraio 2021) la sospensione dei termini di versamento derivanti da **cartelle di pagamento**, accertamenti esecutivi e avvisi di addebito INPS.

Ai sensi del menzionato art. 68, "i versamenti oggetto di sospensione devono essere effettuati in unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione", di conseguenza il pagamento slitta al 31 marzo 2021.

Sono da ritenersi sospese altresì le rate da dilazioni dei ruoli ex art. 19 del DPR 602/73 che scadono dall'8 marzo 2020 al 28 febbraio 2021; il pagamento deve quindi avvenire entro il 31 marzo 2021.

La sospensione vale, oltre che per gli avvisi di addebito INPS, altresì per gli **accertamenti esecutivi** dei Comuni e altri enti locali, soggetti alla proroga come sancisce l'art. 68 del DL 18/2020, per le ingiunzioni fiscali e accertamenti doganali.

Secondo il censurabile orientamento da sempre fatto proprio dall'Agenzia delle Entrate, la sospensione non trova applicazione per gli accertamenti esecutivi emessi dalla stessa (per tutte, vedasi la circolare 20 marzo 2020 n. 5).

Poi, si incide sul termine dell'art. 152 del DL 34/2020, sospendendo sino al **28 febbraio 2021** (e non più sino al 31 gennaio 2021) i pignoramenti di salari e stipendi, nonché le procedure di blocco dei pagamenti delle Pubbliche Amministrazioni.

Lo stesso dovrebbe potersi dire per le **attività cautelari**, si pensi al fermo e all'ipoteca esattoriale.

Relativamente ai termini di notifica, non viene intaccato l'art. 68 comma 4-bis lettera b) ultimo periodo del DL 18/2020, secondo cui tutti i termini, di prescrizione e di [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Bonus mobili "aggiuntivo" per il 2021

Per il credito locazioni sui canoni 2021, calo del fatturato da valutare sul 2019

Telelavoro con salvaguardia solo nei rapporti con Francia e Svizzera

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Credito d'imposta locazioni anche per canoni pagati nel 2021

/ Anita MAURO

Il credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili a uso non abitativo spetta anche se i canoni sono stati pagati nel 2021, purché si tratti di mesi ammessi al credito [...]

PAGINA 4

La rimessione sana le decadenze nel rito tributario telematico

Possibile rimedio per evitare la dichiarazione di inammissibilità per decadenze causate da malfunzionamento degli strumenti tecnologici

/ Caterina MONTELEONE

L'instaurazione del **processo tributario** è caratterizzata da termini perentori, si pensi alla notifica del ricorso e alla costituzione in giudizio, che se non vengono rispettati determinano l'inammissibilità dell'azione, alla quale consegue la cristallizzazione della pretesa impositiva contenuta nell'atto avverso il quale era stato presentato il ricorso.

Con l'introduzione del rito telematico il rischio di incorrere in una dichiarazione di **inammissibilità**, per mancato rispetto dei termini processuali, può derivare da malfunzionamenti informatici o inadempimenti riconducibili a difficoltà legate al funzionamento degli strumenti tecnologici che devono essere utilizzati nel processo tributario telematico.

Si pensi al caso in cui il difensore non riesca a depositare il ricorso per la costituzione in giudizio per mancato funzionamento della chiave che si utilizza per apporre la firma elettronica (tutti gli atti e i documenti devono essere firmati digitalmente per poter essere depositati), a causa della scadenza dei certificati. Altro esempio che può impedire il rispetto di **termini perentori** per motivi indipendenti dalla volontà del difensore si può verificare nel caso in cui il difensore non riesca ad accedere alla casella di posta elettronica certificata dalla quale ha inviato la notifica del ricorso, inaccessibile perché bloccata e, per tale ragione, non riesca a fornire la prova della notifica che richiede il deposito della ricevuta di accettazione e di quella di consegna rilasciata all'atto dell'invio della PEC.

In entrambi gli esempi riportati, ma i casi che si possono verificare sono tantissimi, il difensore rischia di incorrere in una dichiarazione di inammissibilità, nel caso in cui l'evento si sia verificato a ridosso della scadenza dei termini perentori previsti per l'esecuzione di **un'attività processuale**.

Il carattere perentorio dei termini, tuttavia, non osta al fatto che il giudice tributario possa, su istanza di parte, disporre la **rimessione in termini**, quando ricorrono circostanze eccezionali. Ove non fosse prevista tale possibilità, il sistema sarebbe contrario alla Costituzione, venendo a essere violato l'[art. 24](#) Cost., sul diritto di

difesa delle parti.

Anche la giurisprudenza (Cass. 26 marzo 2012 n. [4841](#)) ha chiarito che la **rimessione in termini** "mira a contemperare l'esigenza della parte che per causa incolpevole sia incorsa in una decadenza processuale con l'interesse dell'altra parte al consolidamento ed alla definitività della situazione prodottasi per effetto della decadenza".

Tale istituto opera anche nel processo tributario, in virtù del **richiamo** alle norme codicistiche previsto all'[art. 1](#) comma 2 del DLgs. 546/92.

Rileva la prova del caso fortuito e della forza maggiore

La rimessione in termini riguarda qualsiasi atto processuale da compiersi entro **termini decadenziali**, ma non permette di rimediare a qualsiasi causa che abbia impedito la tempestiva esecuzione dell'attività. Infatti, secondo quanto previsto dall'[art. 153](#) comma 2 c.p.c., "la parte che dimostra di essere incorsa in decadenze per causa ad essa non imputabile può chiedere al giudice di essere rimessa in termini". Ne deriva che la rimessione in termini è subordinata alla prova, da parte del difensore, di non aver posto in essere l'attività processuale nel rispetto dei termini "per una causa ad essa non imputabile".

In giurisprudenza (C.T. Reg. Bologna 1° marzo 2019 n. [471/1/19](#)) è stato precisato che "la rimessione in termini ha presupposti **rigorosi**, e deve consistere nel caso fortuito o nella forza maggiore" e che rappresenta giusta causa di rimessione in termini "un malore del difensore "improvviso ed imprevedibile, tale da incidere sull'attività professionale dello stesso" (Cass. 9 agosto 2019 n. [21304](#)).

Anche in considerazione di tali precedenti, si ritiene che il difensore che non sia stato in grado di adempiere a un'attività processuale e che presenti istanza per la remissione in termini deve **dimostrare** quali sono le circostanze eccezionali che hanno impedito il rispetto dei termini processuali, cercando di dimostrare l'"imprevedibilità" delle medesime.

Versamenti da cartelle di pagamento rinviati a fine marzo

Slitta di un ulteriore mese la notifica degli avvisi di accertamento

/ Alfio CISSELLO

Il decreto legge 30 gennaio 2021 n. 7 ha, nuovamente, apportato modifiche alla legislazione **emergenziale** che riguardano sia i termini di versamento delle somme derivanti da cartelle di pagamento sia i termini, iniziali e finali, di notifica degli atti impositivi.

Viene in primo luogo modificato l'[art. 68](#) del DL 18/2020 posticipando di un ulteriore mese (dal 31 gennaio 2021 al 28 febbraio 2021) la sospensione dei termini di versamento derivanti da **cartelle di pagamento**, accertamenti esecutivi e avvisi di addebito INPS.

Ai sensi del menzionato art. 68, "i versamenti oggetto di sospensione devono essere effettuati in unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione", di conseguenza il pagamento slitta al 31 marzo 2021.

Sono da ritenersi sospese altresì le rate da dilazioni dei ruoli ex [art. 19](#) del DPR 602/73 che scadono dall'8 marzo 2020 al 28 febbraio 2021; il pagamento deve quindi avvenire entro il 31 marzo 2021.

La sospensione vale, oltre che per gli avvisi di addebito INPS, altresì per gli **accertamenti esecutivi** dei Comuni e altri enti locali, soggetti alla proroga come sancisce l'[art. 68](#) del DL 18/2020, per le ingiunzioni fiscali e accertamenti doganali.

Secondo il censurabile orientamento da sempre fatto proprio dall'Agenzia delle Entrate, la sospensione non trova applicazione per gli accertamenti esecutivi emessi dalla stessa (per tutte, vedasi la circolare 20 marzo 2020 n. 5).

Poi, si incide sul termine dell'[art. 152](#) del DL 34/2020, sospendendo sino al **28 febbraio 2021** (e non più sino al 31 gennaio 2021) i pignoramenti di salari e stipendi, nonché le procedure di blocco dei pagamenti delle Pubbliche Amministrazioni.

Lo stesso dovrebbe potersi dire per le **attività cautelari**, si pensi al fermo e all'ipoteca esattoriale.

Relativamente ai termini di notifica, non viene intaccato l'[art. 68](#) comma 4-bis lettera b) ultimo periodo del DL 18/2020, secondo cui tutti i termini, di prescrizione e di decadenza, che scadono nel 2020 in merito alla notifica delle cartelle di pagamento slittano automaticamente al 31 dicembre 2022. L'anno 2016 (dichiarazione presentata nel 2017), continua pertanto a scadere, se si tratta di liquidazione automatica, non il 31 dicembre 2020 bensì il 31 dicembre 2022.

Viene però modificato l'[art. 157](#) del DL 34/2020, posticipando l'emissione degli **avvisi bonari** da liquidazione automatica, comunicazioni di liquidazione IVA e controllo formale (nonché di altri atti "minori" come il recupero delle tasse di concessione governativa e delle

tasse automobilistiche).

Questi avrebbero dovuto essere emessi tra il 1° febbraio 2021 e il 31 gennaio 2022, ora si posticipa prevedendo che l'emissione avverrà tra il 1° marzo 2021 e il 28 febbraio 2022.

Viene di conseguenza introdotta una breve proroga dei termini di notifica delle relative cartelle di pagamento, proroga che non è più di un anno bensì di **quattordici mesi**. Dunque, per effetto dell'[art. 157](#) comma 3 del DL 34/2020 così come modificato dal DL 7/2021:

- in relazione alla dichiarazione presentata nel 2018 (anno d'imposta 2017), il termine per la notifica della cartella da 36-bis scade non il 31 dicembre 2021 ma il 28 febbraio 2023;

- per la dichiarazione presentata nel 2018 (anno d'imposta 2017) e nel 2017 (anno d'imposta 2016), il termine per la notifica della cartella da 36-ter scade, rispettivamente, il 29 febbraio 2024 (e non il 31 dicembre 2022) e il 28 febbraio 2023 (e non il 31 dicembre 2021).

Sui termini di notifica degli altri atti impositivi, viene modificato l'[art. 157](#) comma 1 del DL 34/2020. La notifica sarebbe dovuta avvenire, prima del decreto legge 7, dal febbraio 2021 al 31 gennaio 2022, ora, può avvenire dal marzo 2021 al 28 febbraio 2022.

Rimane fermo che l'**emissione dell'atto** deve essere avvenuta entro il 31 dicembre 2020.

Rimane lo slittamento al 2022 dei termini per le cartelle scaduti a fine 2020

Ciò non riguarda solo gli accertamenti esecutivi (relativi a imposte sui redditi, IVA e IRAP) ma ogni atto impositivo (avvisi di recupero dei crediti d'imposta, avvisi di liquidazione ...), con l'eccezione della **fiscalità locale** (vedasi "Termini di accertamento IMU problematici nel 2020" del 17 dicembre 2020).

Tenendo conto di quanto esposto, entro il 31 dicembre 2020 avrebbero dovuto essere emessi gli **accertamenti imposte sui redditi**, IVA e IRAP relativi all'annualità 2015 modello UNICO 2016 (2014 modello UNICO 2015 qualora ci sia stata l'omessa dichiarazione). La notifica avverrà però dal marzo 2021 al 28 febbraio 2022.

Va ricordato che, ai sensi degli [artt. 43](#) del DPR 600/73 e 57 del DPR [633/72](#) (nella versione antecedente alla L. [208/2015](#), che opera dalle dichiarazioni presentate nel 2017, relative al 2016), l'accertamento va notificato, a pena di decadenza, entro il 31.12 del quarto anno successivo a quello di **presentazione della dichiarazione** (quinto anno se si tratta di dichiarazione omessa).

Credito d'imposta locazioni anche per canoni pagati nel 2021

Confluisce nel canone su cui calcolare il credito anche l'IVA totalmente indetraibile

/ Anita MAURO

Il credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili a uso non abitativo spetta anche se i canoni sono stati pagati nel 2021, purché si tratti di mesi ammessi al credito e, comunque, solo **dopo il versamento**.

Si tratta di uno dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate, in materia di **"tax credit locazioni"**, nel corso di [Telefisco 2021](#).

Si ricorda che il credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili a **uso non abitativo** è stato previsto dall'[art. 28](#) del DL 34/2020, ma ha subito fino a oggi molte modifiche e ampliamenti (si veda ["Per il credito locazioni sui canoni 2021, calo del fatturato da valute sul 2019"](#) di oggi).

Il primo chiarimento fornito nel corso di Telefisco 2021 riguarda il **periodo di pagamento** dei canoni di locazione.

Infatti, il tenore letterale dell'[art. 28](#) comma 5 del DL 34/2020 (ove fa riferimento a quanto "versato nel periodo d'imposta 2020") sembra limitare il credito ai casi in cui il canone sia stato corrisposto nell'anno 2020. Tuttavia, già con la risposta n. [440/2020](#), l'Agenzia aveva fornito una interpretazione non troppo rigida della norma ammettendo il credito in caso di pagamento anticipato nel 2019.

Ora, viene chiarito che il credito può spettare anche ove il canone sia stato **versato nel 2021**, purché con riferimento ai mesi per cui il credito è ammesso e, in ogni caso, il credito è utilizzabile solo dopo il pagamento. Il chiarimento appare quanto mai **necessitato** ora che, a seguito della legge di bilancio 2021, il credito è stato esteso, per alcuni soggetti, fino al 30 aprile 2020.

In secondo luogo, viene precisata la nozione di **imprese (o strutture) "turistico ricettive"**, che consente di accedere ad alcune disposizioni speciali (ad esempio, aumento al 50% della misura del credito per l'affitto d'azienda ed estensione del credito fino al 30 aprile 2021).

L'Agenzia spiega che, nel caso il cui il conduttore svolga **molteplici attività**, per l'accesso ai benefici è necessario che l'attività turistico ricettiva sia svolta in maniera prevalente rispetto alle altre esercitate dalla stessa impresa. Pertanto, il soggetto che svolga sia attività di ristorante che di albergo potrà considerarsi

"struttura ricettiva", ai fini dell'[art. 28](#) comma 2 del DL 34/2020, solo se l'attività di ristorante non determini ricavi prevalenti rispetto a quella di albergo.

Il terzo chiarimento concerne la **cessione del credito**. Viene, infatti, ribadito che, ove il cessionario abbia accettato la cessione del credito nel 2020, ma non lo abbia utilizzato in compensazione entro il 31 dicembre 2020, può riportare il credito nella dichiarazione redditi 2021 (relativa all'anno 2020), utilizzandolo in compensazione con i debiti d'imposta scaturenti dalla dichiarazione medesima.

Il quarto chiarimento riguarda la base di computo del credito d'imposta nel caso in cui il canone di locazione sia soggetto a **IVA indetraibile**.

L'Agenzia precisa, infatti, facendo applicazione dei criteri di determinazione del costo rilevante ai fini fiscali di cui all'[art. 110](#) comma 1 lett. a) e b) del TUIR, che il canone va assunto al lordo dell'IVA, ove essa sia **totalmente indetraibile** ai sensi dell'[art. 19-bis1](#) del DPR 633/72, oppure per effetto dell'opzione ex [art. 36-bis](#) del DPR 633/72.

Invece, non configura una componente del costo (e, quindi, non può essere conteggiata nel canone che costituisce la base per il computo della tax credit) l'IVA **parzialmente** indetraibile per effetto del pro rata.

Sublocazione ammessa al credito

Ancora, viene confermata la possibilità di accedere al credito d'imposta, in presenza delle condizioni, per il conduttore che a sua volta sublochi lo stesso immobile a un terzo. In questo caso, vengono confermati i chiarimenti in tema di **sublocazione** già resi nella ris. n. [68/2020](#) e della risposta n. [365/2020](#).

Da ultimo, viene chiarito che i contribuenti che abbiano utilizzato il credito d'imposta locazioni, per i mesi di giugno o luglio 2020, **prima dell'Autorizzazione europea** (decisione n. C(2020) 7595 final del 28 ottobre 2020) che ha reso efficace la disposizione che ha esteso a tali mesi la tax credit, hanno realizzato una violazione ai sensi dell'[art. 13](#) comma 4 del DLgs. 471/97 (sanzione del 30% del credito utilizzato), ravvedibile ex [art. 13](#) del DLgs. 472/97.

Bonus mobili “aggiuntivo” per il 2021

Anche se nel 2020 si è raggiunto l'importo massimo, nel 2021 potrebbe essere possibile usufruire della detrazione per altri 6.000 euro di spesa

/ Arianna ZENI

Come già commentato su *Eutekne.info*, l'[art. 1](#) comma 58 lett. b) n. 2 della L. 30 dicembre 2020 n. 178 (legge di bilancio 2021) ha prorogato anche per il 2021 il c.d. “**bonus mobili**” previsto dall'[art. 16](#) comma 2 del DL 63/2013 (si veda “[Bonus mobili prorogato e potenziato](#)” del 24 dicembre 2020).

Con riguardo alle **spese** sostenute nell'anno 2021, in particolare, la detrazione IRPEF del 50% per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici di classe non inferiore ad A+ spetta soltanto se gli interventi di recupero del patrimonio edilizio sono iniziati a partire dal 1° gennaio 2020.

Ove siano rispettate le altre condizioni previste dalla norma, l'agevolazione è calcolata su un **importo massimo** di spesa pari a:

- 10.000 euro fino al 31 dicembre 2020 (nella [guida](#) Agenzia delle Entrate gennaio 2021 è precisato che il limite di 10.000 si riferisce agli acquisti effettuati fino al 31 dicembre 2020),

- 16.000 euro dal 1° gennaio 2021, indipendentemente dall'ammontare delle spese sostenute per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio.

L'agevolazione, inoltre, deve essere **ripartita** tra gli aventi diritto in 10 quote annuali di pari importo e spetta fino a concorrenza dell'IRPEF lorda; analogamente alle altre detrazioni d'imposta per oneri, pertanto, non è possibile “andare a credito” e l'eccedenza non utilizzata nell'anno è persa.

Più nel dettaglio, nella guida Agenzia delle Entrate gennaio 2021 è precisato che:

- per gli acquisti di mobili ed elettrodomestici effettuati nel **2020** e riferiti a lavori realizzati nel 2019, o iniziati nel 2019 e proseguiti nel 2020, la detrazione deve essere calcolata su un importo complessivo non superiore a 10.000 euro, al netto delle spese sostenute nel 2019

per le quali si è già fruito dell'agevolazione;

- per gli acquisti di mobili ed elettrodomestici effettuati nel **2021**, riferiti a lavori realizzati nel 2020, o iniziati nel 2020 e proseguiti nel 2021, la detrazione va calcolata su un importo massimo di 16.000 euro, al netto delle spese sostenute nel 2020 per le quali si è fruito del bonus.

Interventi edilizi avviati dal 1° gennaio 2020

Ad esempio, per gli interventi edilizi effettuati nell'anno 2019 ovvero per quelli iniziati nel 2019 e proseguiti nel 2020, il **limite massimo** di 10.000 euro è considerato al netto delle spese sostenute per l'acquisto di mobili ed elettrodomestici nell'anno 2019 per le quali si è fruito della detrazione (*cf.* circ. Agenzia delle Entrate 21 maggio 2014 n. [11](#), § 5.7).

Nell'ipotesi che nel mese di marzo 2019 siano iniziati i lavori di ristrutturazione di un'abitazione e che da maggio a fine anno 2019 siano stati pagati 6.500 euro per acquistare i mobili, nell'anno 2020 il contribuente può beneficiare della detrazione IRPEF del 50% per ulteriori 3.500 euro.

Si ricorda, al riguardo, che le spese sostenute per i mobili ed elettrodomestici sono computate **indipendentemente** dall'importo delle spese sostenute per i lavori di ristrutturazione che fruiscono della detrazione IRPEF.

In relazione alle spese sostenute dal 1° gennaio 2021, invece, il limite massimo di spesa è elevato a 16.000 euro.

Coloro che hanno avviato gli interventi di recupero edilizio nel 2020, quindi, ove avessero raggiunto il limite di spesa massima di 10.000 nel 2020, possono sostenere nel 2021 **ulteriori 6.000 euro** di spesa sui quali spetta la detrazione fiscale.

Per il credito locazioni sui canoni 2021, calo del fatturato da valutare sul 2019

Una norma introdotta in sede di conversione del DL 172/2020 aggiunge la precisazione

/ Anita MAURO

Con la conversione del decreto "Natale" (DL [172/2020](#)), viene introdotta una piccola ma rilevante modifica al **credito d'imposta sui canoni di locazione** di immobili a uso non abitativo, esteso dalla legge di bilancio 2021, per taluni soggetti, fino al 30 aprile 2021.

Si rammenta che il credito d'imposta locazioni, di cui all'[art. 28](#) del DL 34/2020, riguarda i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione con ricavi/compensi inferiori a 5 milioni di euro nel periodo di imposta precedente, ed è pari al **60%** dell'ammontare mensile del canone di locazione, leasing o concessione di immobili a uso non abitativo destinati all'attività, ovvero al 30% in caso di affitto d'azienda o contratto di servizi a prestazioni complesse comprensivi di immobili (la misura sale al 50% per l'affitto d'azienda per le imprese turistico ricettive).

Per le strutture alberghiere, termali e agrituristiche, nonché per agenzie di viaggio e tour operator, il credito d'imposta spetta **a prescindere** dai ricavi del periodo precedente.

Alle imprese esercenti attività di **commercio al dettaglio**, con ricavi o compensi superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente, il credito d'imposta spetta nella misura del 20% (10% affitto d'azienda).

Per accedere al credito, i conduttori devono aver subito un **calo di almeno il 50% del fatturato** nel mese di riferimento rispetto allo stesso mese dell'anno precedente.

La condizione del calo del fatturato non opera per i soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019, nonché per i soggetti che hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di Comuni colpiti da **eventi calamitosi** con stato di emergenza già in vigore al 31 gennaio 2020 (sul tema, si veda il documento di CNDCEC e FNC del [29 gennaio 2021](#), aggiornato con le novità normative).

Il credito d'imposta riguarda ciascuno dei mesi di **marzo, aprile, maggio e giugno 2020** (aprile, maggio, giu-

gno e luglio 2020 per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale).

Il bonus spetta per i mesi di **ottobre, novembre e dicembre 2020**, indipendentemente dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo di imposta precedente (ma in presenza del calo del fatturato):

- per le imprese operanti nei settori riportati nell'Allegato [1](#) al DL 137/2020 "Ristori";

- per le imprese operanti nei settori riportati nell'Allegato [2](#) al DL 137/2020 convertito, nonché per le imprese che svolgono le attività di agenzia di viaggio o tour operator (codici ATECO 79.1, 79.11, 79.12), aventi sede operativa in "zone rosse".

Inoltre, la legge di bilancio 2021 ([art. 1](#) comma 602 della L. 178/2020) ha esteso il credito fino al 30 aprile 2021 per le imprese **turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e i tour operator**.

Il confronto con il 2020 non sarebbe stato efficace

Su questa norma, da ultimo, è intervenuto il legislatore in sede di conversione del decreto "Natale" (Ddl. di conversione approvato il 27 gennaio 2021 e in corso di pubblicazione in Gazzetta ufficiale), precisando che i soggetti che possono beneficiare del tax credit **fino al 30 aprile 2021** potranno usufruirne a condizione che abbiano subito un calo del fatturato di almeno il 50%, da valutare confrontando "i corrispettivi nel mese di riferimento dell'anno 2021" rispetto a quelli registrati "nello stesso mese dell'anno 2019".

Per accedere al credito in relazione ai canoni relativi ai mesi del 2021, il confronto, ai fini del calo del fatturato, non dovrà riguardare 2021 e 2020, bensì **2021 e 2019**.

In tal modo, si evita che la verifica del calo del fatturato sia operata confrontando il fatturato 2021 con il fatturato 2020, anno nel quale l'emergenza sanitaria era nel vivo.

Telelavoro con salvaguardia solo nei rapporti con Francia e Svizzera

Estesi dall'Agenzia delle Entrate i principi validi per i frontalieri per i soli due Stati transalpini

/ Gianluca ODETTO

Con una risposta resa nel corso di [Telefisco 2021](#), l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, ai fini della valutazione della **territorialità** dei redditi di lavoro dipendente per le persone che lavorano in un altro Stato in via eccezionale a causa della pandemia COVID-19, gli unici accordi che possono valere in tal senso sono quello del [19 giugno 2020](#) con la Svizzera e quello del [23 luglio 2020](#) con la Francia.

Come si ricorderà, infatti, tali accordi, così come quello stipulato con l'Austria il [24 giugno 2020](#), permettono di considerare come giorni di lavoro trascorsi nell'**altro Stato** quelli in cui la persona ha invece lavorato dal proprio domicilio per le restrizioni dovute alla pandemia COVID-19: in questo modo, la persona non perde lo status di frontaliere che, per i soggetti con residenza italiana, autorizza in alcune situazioni la tassazione esclusiva nell'altro Stato (è il caso, con alcune eccezioni, dei rapporti con la Svizzera) e in altre la tassazione esclusiva in Italia (è il caso dei rapporti con Francia e Austria).

La lettura dei documenti era tale per cui la stessa finzione non poteva, invece, estendersi ai **lavoratori non frontalieri**, i quali prestavano prima della pandemia con continuità il proprio lavoro nell'altro Stato senza fare ritorno al domicilio italiano, per cui si poneva (e, come si vedrà, nella maggior parte dei casi continua a porsi) il problema di come ripartire in modo corretto il potere impositivo tra i due Stati. La soluzione indicata dall'Agenzia delle Entrate nella risposta in commento è, invece, quella di ritenere che, in virtù del richiamo degli accordi con Francia e Svizzera non solo all'art. 15, par. 4, delle rispettive Convenzioni contro le doppie imposizioni (il quale regola i frontalieri), ma anche all'art. 15, par. 1 (che reca invece la disciplina generale), questi principi possano essere estesi ai lavoratori non frontalieri; la stessa conseguenza non si avrebbe, invece, nei rapporti con l'Austria, il cui accordo menziona il solo par. 4.

Si tratta di una soluzione che non era stata sinora prospettata sia perché, ad esempio, l'accordo con la Svizzera è **rubricato** quale accordo "sul trattamento fiscale dei frontalieri", sia perché si riteneva che il riferimento al par. 1 fosse posto al solo fine di chiarire la portata generale delle eccezioni recate negli accordi stessi (il principio generale della norma è, infatti, quello per cui in presenza di un lavoro prestato nell'altro Stato può esserci tassazione anche in tale Stato, cosa che sempre non è per i frontalieri).

Venendo alle conseguenze pratiche della scelta dell'Agenzia delle Entrate, essa sarebbe limitata, come

precisano gli accordi con Svizzera e Francia, alle persone fisiche residenti di uno Stato contraente che svolgevano ordinariamente un'attività nell'altro Stato e che, per cause eccezionali, lavorano invece nel proprio Stato di residenza in modalità di **remote working**. In questi casi, prendendo il caso delle persone con residenza fiscale italiana e assumendo che il datore di lavoro non sia italiano, sempre ragionando in termini di "ordinarietà" esiste una tassazione concorrente tra i due Stati; in virtù del principio per cui i giorni lavorati in via straordinaria in Italia si considerano come giorni in cui la persona avrebbe lavorato nell'altro Stato in assenza delle misure di restrizione agli spostamenti, invece, Francia e Svizzera non perderebbero il potere di tassare queste somme, insieme allo Stato di residenza della persona (l'Italia).

Il tutto va visto in termini inversi per i residenti svizzeri e francesi non frontalieri che lavoravano abitualmente in Italia e che ora lavorano in via straordinaria nei propri Stati di residenza causa COVID: per questi soggetti, assumendo che il datore di lavoro sia italiano, l'**Italia** manterrebbe il potere impositivo, pur se le prestazioni sono materialmente rese presso il domicilio estero della persona.

Peraltro, l'accordo con la Francia permette al lavoratore di rinunciare alle disposizioni straordinarie, notificando il fatto alla propria Amministrazione di residenza: per i lavoratori italiani ciò dovrebbe portare ad una **tassazione esclusiva** in Italia a norma dell'art. 15, par. 1, della Convenzione tra i due Stati.

"Al buio" i rapporti con gli altri Stati, europei e non

Si tratta, come si può vedere, di una soluzione molto **parziale** in primo luogo in quanto non adeguatamente correlata alla valutazione del possibile cambio di residenza della persona a seguito del trasferimento fisico, ma soprattutto in quanto risulta limitata ("allo stato attuale", come precisa la risposta) ai rapporti con i due Stati con cui sono stati sottoscritti tali accordi, lasciando invece nell'indeterminatezza le situazioni (numerossime) delle persone che lavoravano in Stati tradizionalmente luogo di emigrazione (in particolare quella qualificata), come – limitando il campo all'Europa – il Regno Unito, la Germania o gli Stati del Benelux.

Proprio per questo motivo, l'OCSE ha raccomandato agli Stati nel documento del 21 gennaio 2021 linee guida certe e organiche sulla materia (si veda ["Linee guida sui Trattati aggiornate per il COVID"](#) di oggi), le quali nel caso dell'Italia continuano quindi a mancare.

Linee guida sui Trattati aggiornate per il COVID

L'OCSE raccomanda di considerare gli effetti delle restrizioni imposte dagli Stati

/ Dario AUGELLO

Il 21 gennaio 2021 l'OCSE ha pubblicato il documento "Update guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic", che costituisce una **revisione** del precedente studio del 3 aprile 2020, con cui l'Organizzazione forniva alcune prime indicazioni riguardo l'impatto del virus e delle restrizioni imposte dagli Stati sull'applicazione dei trattati contro le doppie imposizioni.

Allora non era evidente, però, che la situazione pandemica si sarebbe protratta fino al 2021: per questo motivo il primo studio, in diversi passaggi, riteneva sufficiente invocare la **forza maggiore** per neutralizzare le conseguenze prodotte dal virus sul piano fiscale.

Poiché la situazione pandemica si protrae ormai da un anno, a distanza di nove mesi della prima versione, l'OCSE ha ritenuto di pubblicare un nuovo testo, che contiene più efficaci e stabili **raccomandazioni** per gli Stati, destinate a riflettersi anche sull'applicazione del diritto interno da parte delle autorità fiscali nazionali.

Le nuove linee guida introducono, in luogo della forza maggiore, il concetto di **public health measures**. Le misure di ordine pubblico emanate dagli Stati devono essere neutralizzate, a parere dell'OCSE, al fine di evitare che le restrizioni imposte alle libertà personali ed economiche, comprese le raccomandazioni alle persone di evitare spostamenti non necessari, abbiano effetti distorsivi nell'interpretazione dei trattati.

Il nuovo testo ha dunque visione **più ampia** del precedente: ciò si ricava, tra l'altro, dal fatto che l'OCSE raccomanda di evitare situazioni di doppia non imposizione, che possono essere generati da un'applicazione non uniforme dei trattati in ragione delle restrizioni imposte dalla pandemia (disallineamenti).

Il nuovo documento raccoglie inoltre, per ciascun aspetto affrontato, le principali misure poste in essere dagli Stati, con lo scopo, evidenziato dall'OCSE nelle linee guida, di *"provide more certainty to taxpayers during this exceptional period"*.

Nel merito, le principali novità del documento si riferiscono alla **stabile organizzazione**, materiale e personale, oltretutto ai cantieri di costruzione, alla residenza fiscale delle persone fisiche e giuridiche e al lavoro dipendente.

Con riguardo al primo tema, l'OCSE esamina anzitutto la questione dello smart working (home office), cui molte imprese, anche multinazionali, hanno fatto ricorso nell'ultimo anno.

Il documento chiarisce che, se un dipendente lavora da casa, l'ufficio non può essere considerato una **sede** dell'impresa per il solo fatto che vi opera il dipendente. Ciò dovrebbe valere per tutto il tempo in cui sono in vigore misure restrittive della libertà personale o che

raccomandano alle imprese di favorire il lavoro agile fino al termine della situazione pandemica.

Chiaramente, la prospettiva sarebbe diversa, se il **lavoro da casa** proseguisse anche dopo il termine della pandemia: posto che comunque l'ufficio di un dipendente non integra, in sé considerato, l'esistenza di una S.O., l'OCSE opportunamente chiede di verificare se *"the home office is now at the disposal of the enterprise following this permanent change to the individual's working arrangements"* (punto 17).

In prima analisi, dunque, se la scelta di proseguire il lavoro da casa dopo la pandemia fosse del dipendente e non aziendale, non dovrebbe configurarsi alcuna stabile organizzazione.

Considerazioni analoghe valgono per il c.d. **agente dipendente**, posto, però, che tale soggetto integra una S.O. personale, qualora egli concluda abitualmente contratti all'estero per conto dell'impresa: se il soggetto si trova costretto a esercitare la propria attività in uno Stato diverso da quello ove ha sede l'impresa, tale periodo non dovrebbe rilevare per la configurazione di una S.O.

Tuttavia, se il soggetto proseguisse l'attività all'estero dopo che le misure di ordine pubblico cessano di applicarsi, si configurerebbe una S.O. (punto 24).

Anche con riguardo al **cantiere di costruzione** viene dato espresso rilievo alle chiusure forzate: mentre nelle precedenti linee guida l'eventuale periodo di chiusura doveva considerarsi compreso tra i casi ordinari di fermo cantiere, ai sensi dell'art. 5, par. 55 del Commentario OCSE, le nuove raccomandazioni impongono di non considerare, nel computo dei dodici mesi, le interruzioni di attività imposte da misure di ordine pubblico.

In tema di **residenza fiscale**, il documento esplicita che, per le imprese, non dovrebbe essere determinante il luogo in cui è stabilito il *management*, se sono in vigore misure che limitano la possibilità di viaggiare o raccomandano di evitare spostamenti tra due o più Stati (punto 36).

Sul fronte delle persone fisiche, il documento chiede alle autorità fiscali nazionali di adottare misure speciali nel computo dei periodi di soggiorno nello Stato: *"tax administrations and competent authorities will have to consider a period where public health measures imposed or recommended by the government do not apply when assessing a person's residence status"* (punto 45).

Analoghe considerazioni valgono, infine, in materia di **lavoro dipendente** prestato all'estero, con riguardo all'interpretazione del requisito temporale di cui all'[art. 15](#), comma 2 del Modello OCSE.

Conciliazione preclusa per i crediti inesistenti

La conciliazione non è un diritto del contribuente

/ Alice BOANO

In occasione delle risposte dell'Agenzia delle Entrate a [Telefisco 2021](#) sono stati forniti chiarimenti in ordine alla possibilità di effettuare la conciliazione in caso di controversia relativa a un atto di recupero di **credito inesistente**.

L'[art. 13](#) comma 5 del DLgs. 471/97 sancisce che per credito inesistente si intende "il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui **inesistenza** non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli [articoli 36-bis](#) e [36-ter](#) del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'[articolo 54-bis](#) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".

Nel chiarimento l'Agenzia delle Entrate nega la possibilità di avvalersi della conciliazione, effettuando una lettura estensiva del quinto comma del richiamato [art. 13](#) del DLgs 471/97. Quest'ultimo dispone, così come modificato dopo il DLgs. [158/2015](#), che, nelle ipotesi di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute, "in nessun caso si applica la **definizione agevolata** prevista dagli [articoli 16](#), comma 3, e [17](#), comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472".

Nella risposta viene precisato come la riduzione delle sanzioni che ne conseguirebbe si porrebbe in contrasto con la corrispondente preclusione prevista con riferimento alla fase amministrativa.

Viene, inoltre, sottolineato che il limite normativamente previsto, in merito alla definizione agevolata, era già presente nel vecchio [art. 27](#) comma 18 del DL 185/2008.

L'Agenzia richiama, poi, la circolare n. [31](#) del 23 dicembre 2020, al § 3, evidenziando come "Fermo restando che per tale sanzione non è applicabile la definizione agevolata prevista dagli [articoli 16](#), comma 3, e [17](#), comma 2, del decreto legislativo n. 472 del 1997, si ram-

menta che:

- il contribuente può beneficiare della riduzione delle sanzioni prevista dall'[articolo 13](#) del decreto legislativo n. 472 del 1997 (cd. **ravvedimento**), anche successivamente alla constatazione della violazione, ma comunque prima che sia stato notificato l'atto di recupero;
- i competenti Uffici, in ragione delle «circostanze che rendono **manifesta la sproporzione** tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione», potranno applicare la predetta sanzione riducendo sino la stessa (*rectius*: la stessa sino, *ndr*) alla metà del minimo edittale, ai sensi del comma 4 all'[articolo 7](#) del decreto legislativo n. 472 del 1997".

La soluzione prospettata suscita più di una perplessità. Vero è che la norma prevede (e prevedeva, nella vecchia disciplina) una limitazione per la definizione agevolata, ma non vi sono ragioni per estendere tale preclusione anche all'**accordo conciliativo**. Accordo che, è bene rammentarlo, rimane sempre nella piena discrezionalità degli uffici, che non hanno alcun obbligo in tal senso, a prescindere dal fatto che si tratti di crediti inesistenti o meno.

Inibita comunque la definizione al terzo

Inoltre, la disciplina della conciliazione non contiene alcuna preclusione di sorta, ritenendosi operante per qualsiasi imposta e **qualsiasi atto impugnato** in Commissione tributaria (artt. da [48](#) a [48-ter](#) del DLgs. 546/92).

La conciliazione, oltretutto, dopo la riforma del 2015, si perfeziona con il raggiungimento dell'accordo e la sua sottoscrizione. Si tratta di un accordo avente efficacia novativa delle rispettive pretese che sostituisce e rende priva di valore la pretesa richiesta con l'atto impugnato con quanto pattuito tra le parti.

Sponsorizzazioni sportive deducibili a prescindere dal risultato di bilancio

La prova dell'avvenuta sponsorizzazione è sufficiente per la deducibilità del costo

/ Enrico SAVIO

Le sponsorizzazioni a favore di associazioni e [società sportive dilettantistiche](#) sono deducibili dal reddito d'impresa a prescindere dai risultati di bilancio e dall'**incremento dei ricavi** dello sponsor.

La C.T. Reg. Veneto ha recentemente ribadito (sentenza n. [47/2/2021](#)) la deducibilità integrale degli oneri sostenuti per finanziare le attività promozionali svolte da un circolo sportivo non professionistico, così come previsto dall'[art. 90](#) comma 8 della L. 289/2002.

La norma prevede, infatti, la deducibilità delle spese di sponsorizzazione sostenute da imprese o professionisti per veicolare i propri messaggi promozionali attraverso società e associazioni sportive dilettantistiche, fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili e riconosciute dalle Federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva. Tali oneri, entro il limite annuo di **200.000 euro**, qualora destinati "alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario", sono parificati (presunzione assoluta) alle spese pubblicitarie.

La stessa Amministrazione finanziaria (circ. n. [21/2003](#)), nel ribadire la natura di spese pubblicitarie delle [sponsorizzazioni](#) sportive a favore di enti dilettantistici nel limite di cui sopra, ha sottolineato che l'operatività della menzionata presunzione è subordinata al fatto che "1) i corrispettivi erogati devono essere **necessariamente** destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante; 2) deve essere riscontrata, a fronte dell'erogazione, una **specifica attività** del beneficiario della medesima".

Nel caso di specie la C.T. Prov. Treviso (sentenza n. 122/01/2019) aveva respinto il ricorso avanzato da una società avverso il recupero a tassazione di sponsorizzazioni sportive per l'asserita mancanza di un'effettiva dimostrazione delle prestazioni eseguite, nonché di [antieconomicità](#) e non congruità di detti costi.

L'Agenzia delle Entrate aveva infatti lamentato **pre-sunte carenze** documentali (legate alla produzione di "fotocopie fotografiche"), le quali non erano state fugate dal contribuente in sede istruttoria, né in giudizio.

Si sommava, inoltre, la rilevata assenza di effetti positivi sul risultato di bilancio ad opera delle sponsorizzazioni che, secondo i giudici di primo grado, avrebbero dovuto produrre dei "ritorni economici".

Le **spese pubblicitarie**, considerate dai giudici trevigiani come "prive di qualsivoglia indice esterno di redditività per poter essere ritenute spese inerenti e detraibili dal reddito", sono state quindi considerate palesemente antieconomiche.

Presentato appello, la C. T. Reg. Veneto ha accolto le istanze dello **sponsor** ritenendo pienamente deducibili dal reddito gli oneri in oggetto quali spese pubblicitarie, sottolineando che, per i costi in questione, "tutti dimostrati dalla chiara documentazione prodotta", a prescindere dal risultato di bilancio e nel limite dei 200.000 euro debba considerarsi sussistente una presunzione assoluta di inerenza.

Secondo i giudici veneti l'elemento fondamentale, quindi, è rappresentato dalla capacità del contribuente di dimostrare il reale svolgimento dei menzionati servizi promo-pubblicitari (nel caso di specie "fotografie del materiale pubblicitario").

Nella medesima direzione la C.T. Reg. Venezia (sentenza n. 315/2020) ha sottolineato come "la presunzione legale di cui al precitato art. 90, comma 8 determina l'[inerenza](#) e la congruità delle spese sostenute [...] in ossequio a quanto disposto dall'[art. 109](#), comma 5 del Tuir", rendendo quindi **irrilevante** ogni considerazione circa l'antieconomicità delle spese rispetto al fatturato/utile di esercizio dello sponsor.

Tale deducibilità "a titolo assoluto" sarà tuttavia ammessa solo se il contribuente sia in grado di dimostrare da un lato di aver materialmente corrisposto all'ente sponsorizzato un compenso (in denaro o natura) in cambio di una prestazione a proprio favore e, dall'altro, un'evidente e documentabile attività promozionale.

Verificati i requisiti sopra esposti, sarà dunque irrilevante l'analisi dei **risultati commerciali** raggiunti dallo sponsor a seguito delle attività promozionali veicolate tramite sodalizi sportivi dilettantistici, non potendo l'Amministrazione finanziaria sindacare le libere scelte dell'imprenditore.

La presenza di covenants incide sulla classificazione delle passività

Occorre valutare se c'è il diritto a differire il regolamento della passività per almeno dodici mesi dalla data di chiusura dell'esercizio

/ Luca MALFATTI e Giovanni OSSOLA

L'IFRIC ha chiarito, durante l'incontro del 1° dicembre 2020, come un'entità debba valutare se ha il diritto a **differire** il regolamento di una passività per almeno dodici mesi dalla data di chiusura dell'esercizio quando esso dipende dal rispetto di **covenants**. Dalla presenza o assenza del diritto dipende la classificazione della passività come corrente o non corrente.

L'IFRIC ha discusso tre casi relativi a un finanziamento.

Il **caso 1** prevede:

- rimborso in cinque anni (31 dicembre 20X6);
- covenant per il quale il working capital ratio deve essere superiore a 1 alla chiusura di ogni trimestre e, in caso contrario, è richiesto il rimborso anticipato;
- al 31 dicembre 20X1 il working capital ratio è 0,9 e l'entità ottiene una deroga di tre mesi;
- l'entità si attende un working capital ratio superiore a 1 al 31 marzo 20X2.

Il **caso 2** si distingue dal precedente in quanto:

- il working capital ratio deve essere superiore a 1 al 31 marzo di ogni esercizio e
- al 31 dicembre 20X1 il working capital ratio è 0,9 e l'entità si attende che sarà superiore a 1 al 31 marzo 20X2.

Il **caso 3** si distingue dai precedenti in quanto:

- il working capital ratio deve essere superiore a 1 al 31 dicembre 20X1 e superiore a 1,1 al 30 giugno 20X2 e
- il working capital ratio al 31 dicembre 20X1 è 1,05 e l'entità si attende che sarà superiore a 1,1 al 30 giugno 20X2.

Il paragrafo 69.d) dello IAS 1 (così come emendato a gennaio 2020, con effetto a partire dal 1° gennaio 2023) richiede che l'entità classifichi una passività come corrente quando, alla fine del reporting period, non ha un **diritto a differire** il regolamento della passività **per almeno dodici mesi** dalla data di chiusura dell'esercizio.

Il paragrafo 72A dello IAS 1 stabilisce che, se il diritto di differire il regolamento della passività è subordinato al **rispetto di covenants**, allora il diritto esiste alla fine del reporting period solo se l'entità rispetta tali condizioni alla data di chiusura del reporting period stesso; peraltro, l'entità deve rispettare i covenants alla fine del reporting period anche se il prestatore ne verifica la conformità a una data successiva.

Il paragrafo 75 dello IAS 1, invece, prevede che l'entità classifichi la passività come non corrente se il finanziatore ha concordato di fornire un **periodo di tolleranza**

za che termina almeno dodici mesi dopo la data di chiusura dell'esercizio.

Con riferimento al caso 1, l'entità non soddisfa il covenant al 31 dicembre 20X1 e ottiene una deroga di soli tre mesi: l'IFRIC ha concluso che l'entità **non ha un diritto a differire** il regolamento della passività per almeno dodici mesi dalla data di chiusura dell'esercizio e, quindi, secondo quanto richiesto dal paragrafo 69.d) dello IAS 1, la passività deve essere classificata come corrente.

Con riferimento al caso 2, l'IFRIC ha concluso che l'entità non ha il diritto di differire il regolamento del finanziamento per almeno i dodici mesi successivi alla chiusura del reporting period, in quanto il requisito associato al working capital non è rispettato alla chiusura dell'esercizio e, pertanto, non è soddisfatto quanto richiesto dal paragrafo 72A dello IAS 1: anche in questo caso la passività deve essere classificata come corrente.

Anche con riferimento al caso 3 l'IFRIC ha concluso che l'entità non ha il diritto di differire il regolamento del finanziamento per i dodici mesi successivi alla chiusura del reporting period, in quanto il vincolo associato al working capital è soddisfatto al 31 dicembre 20X1 ma non al 30 giugno 20X2 e, pertanto, anche in questo caso la passività deve essere classificata come corrente.

In definitiva, in tutti e tre i casi l'IFRIC ha concluso che la passività deve essere **classificata come corrente**, in quanto l'entità non ha il diritto alla data di chiusura del reporting period (31 dicembre 20X1) di differire il regolamento del prestito per almeno dodici mesi dopo il periodo di riferimento.

Nel giungere alla sua conclusione, l'IFRIC ha osservato che la sola aspettativa dell'entità di soddisfare la condizione associata al covenant da verificarsi dopo la chiusura del reporting period non deve influire sulla sua valutazione in merito al criterio di cui al paragrafo 69.d) dello IAS 1.

Il diritto dell'entità di differire il regolamento di una passività per almeno dodici mesi dopo la data di chiusura dell'esercizio deve, infatti, esistere alla data di chiusura dell'esercizio e non può configurarsi in termini di **sola aspettativa**.

L'IFRIC ha, quindi, concluso che i principi e i requisiti degli standard IFRS forniscono all'entità una base adeguata per determinare se classificare la passività come corrente o non corrente.

La revocatoria della scissione è una sanzione

Il Tribunale di Napoli Nord chiarisce le ragioni alla base della praticabilità della revocatoria rispetto alle operazioni di scissione

/ Maurizio MEOLI

La sentenza del Tribunale di Napoli Nord del [16 novembre 2020](#), pur collocandosi nell'alveo della ricostruzione prevalente, secondo la quale è possibile l'azione **revocatoria della scissione**, appare sicuramente da segnalare per l'accuratezza del percorso motivazionale.

L'analisi preliminare si basa su due problematiche: la natura giuridica della scissione societaria e il rapporto di complementarità (ovvero di incompatibilità) tra azione revocatoria e strumenti di tutela dei creditori sociali ex [artt. 2506](#) e ss. c.c.

Quanto alla prima, si osserva come la scissione integri una fattispecie a **formazione progressiva** nel cui ambito sono compiuti due negozi giuridici autonomi e collegati: il primo, diretto alla modifica del contratto di società, giuridicamente riferibile ai soci; il secondo, rappresentato dall'atto di assegnazione degli elementi patrimoniali alla società beneficiaria, che è propriamente un atto di gestione della società. Si ravvisa, quindi, nella scissione una fattispecie composta dalla delibera dei soci e dall'atto di scissione, compiuto dagli amministratori, che, essendo negozi autonomi e collegati, determinano effetti modificativi sul piano della struttura organizzativa e patrimoniale della medesima società, con la divisione, il "frazionamento", delle partecipazioni dei singoli soci e dei beni della medesima società.

Quanto alla seconda, si osserva come, sul piano della struttura e della **natura**, l'azione revocatoria esercitata dalla curatela, ex [artt. 66](#) del RD 267/1942 e 2901 c.c., sia un'azione in favore della massa dei creditori. Con la sentenza dichiarativa di fallimento si spoglia il creditore di un suo diritto in favore del ceto creditorio, con la conseguenza che il ricavato della liquidazione del bene andrà a vantaggio di tutti i creditori. Sul piano della funzione, invece, si ritiene che, in ambito fallimentare, l'azione revocatoria svolga una mansione marcatamente riparatoria-sanzionatoria, oltre che di reintegra; la revocatoria, cioè, avrebbe la tipica funzione di sanzione civile indiretta, strumentale alla tutela contestuale di interessi pubblici e privati.

Tale funzione dell'azione revocatoria rappresenta il **fondamento teorico** della sua complementarità rispetto ai rimedi di tutela, preventiva e successiva, dei creditori previsti dalla normativa in tema di scissione societaria – in particolare dagli [artt. 2503](#), [2504-quater](#) e [2506-quater](#) comma 3 c.c. – che hanno esclusivamente la funzione di prevenire un pregiudizio e reintegrare i creditori delle loro ragioni economiche. La differenza sul piano funzionale dei rimedi in esame, quindi, ne giustifica la possibilità di relativa applicazione.

D'altra parte, prosegue il giudice napoletano, l'azione

revocatoria è ammissibile anche ove diretta contro un atto di scissione (ovvero, più correttamente, contro gli effetti patrimoniali scaturenti dall'atto di scissione) proprio perché mediante tale azione non si mira a ricostituire l'assetto societario preesistente all'atto di scissione, ma solo alla reintegrazione della **garanzia patrimoniale** del debitore inciso da tale operazione tramite la declaratoria di inefficacia dei "trasferimenti" patrimoniali scaturiti dalla stessa.

L'azione revocatoria, inoltre, è ben differente dall'**opposizione dei creditori** ex art. 2503 c.c. Ed infatti, l'opposizione preclude il perfezionamento dell'intera operazione di scissione, concerne i casi di "invalidità" della procedura (ovvero di potenziale ed eventuale pregiudizio per le ragioni economiche dei creditori) e tutela i soli creditori anteriori all'operazione, mentre la revocatoria rende "inefficace" l'operazione *ex post* (potendo mirare al solo atto di assegnazione patrimoniale, senza intaccare la nuova organizzazione societaria), sanziona e neutralizza gli effetti di atti illeciti e tutela anche i creditori posteriori. Analogamente, si rinvengono differenze tra danno "revocatorio" e danno ex art. 2504-quater c.c.: il primo (indiretto) deriva dalla lesione della garanzia patrimoniale, il secondo (diretto) deriva dalla lesione del patrimonio del creditore. Inoltre, anche l'art. 2504-quater c.c. ricollega l'azione risarcitoria ad operazioni invalide, mentre l'azione revocatoria ha una funzione di tipo riparatorio-sanzionatorio, rappresentando una sanzione civile indiretta rispetto a un atto che presenta i connotati del fatto illecito.

Un'ulteriore differenza, poi, attiene, anche in tal caso, al più ampio spettro di **creditori tutelati**. L'azione revocatoria, infatti, diversamente dalla previsione di cui all'art. 2504-quater c.c., non è limitata ai soli creditori anteriori alla scissione (con diritto di agire esecutivamente sui beni subordinato alla preventiva escussione o richiesta negativa nei confronti della società scissa), ma si pone come rimedio strumentale alla tutela di tutti i creditori concorrenti nel fallimento, sia anteriori che successivi all'atto impugnato.

È da considerare, infine, che, in determinati contesti, il legislatore ha già avvertito l'esigenza di perseguire, relativamente alle operazioni di scissione societaria, finalità sanzionatorie, predisponendo misure peculiari proprio in ragione dell'insufficienza dei rimedi contemplati dagli artt. 2506 e ss. c.c.

Si pensi, in particolare, alla **responsabilità illimitata** delle società beneficiarie sancita dagli [artt. 15](#) comma 2 del DLgs. 472/1997 e 30 comma 2 del DLgs. [231/2001](#): casi ai quali è da affiancare l'azione revocatoria in questione, nella sua funzione riparatoria e sanzionatoria.

Competenza territoriale disallineata nel Codice della crisi

Per allerta e composizione assistita rileva la sede legale, per le procedure di regolazione della crisi o dell'insolvenza il centro degli interessi del debitore

/ Saverio MANCINELLI

Nel vigente RD [267/42](#) competente alla dichiarazione di fallimento – o all'apertura del concordato preventivo – è il tribunale del luogo ove l'imprenditore ha la **sede principale** dell'impresa. Tali procedure concorsuali sono dei "giudizi universali" sull'intero patrimonio del debitore e, pertanto, non possono che essere unici, con competenza territoriale funzionale, assoluta ed inderogabile dalle parti.

Per sede principale s'intende il luogo in cui l'imprenditore svolge **prevalentemente** la sua attività di direzione, amministrazione e controllo e potrebbe non coincidere con la sede legale, risultante dal Registro delle imprese.

In breve, ai fini concorsuali, assume rilevanza il luogo da cui provengono le direttive per l'attività dell'impresa, quale luogo decisionale/centro propulsore (quindi "sede del cervello dell'impresa"), dove l'imprenditore svolge la sua prevalente attività direttiva, coordinando ed organizzando i fattori della produzione.

La sede principale, indicata dal RD 267/42, non si discosta dal criterio di "sede dell'amministrazione" delineata dalla nostra normativa tributaria ([art. 73](#) comma 3 del TUIR) e dal "place of effective management", mutuato dalla terminologia utilizzata nel diritto tributario internazionale (modello OCSE), dove la sede territorialmente competente ai fini dell'imposizione tributaria delle imprese, qualora sia differente dal luogo in cui si trova la sede legale, è individuata nel luogo in cui viene, **in concreto**, esercitata l'attività o da cui promana le decisioni concernenti la **gestione** e l'amministrazione.

Il concetto, peraltro, non è difforme dal "Centre Of Main Interests" ("centro degli **interessi** principali", in breve COMI) di diritto comunitario; infatti, il punto 13 del Regolamento (CE) n. [1346/2000](#) specifica che "per «centro degli interessi principali» si intende il luogo in cui il debitore esercita in modo abituale, e pertanto riconoscibile dai terzi, la gestione dei suoi interessi" ed il suddetto Regolamento all'art. 3 comma 1 individua la competenza territoriale ad aprire la procedura di insolvenza dello Stato membro nel cui territorio è situato il

centro degli interessi principali del debitore.

Il COMI di diritto comunitario è stato fatto proprio dal legislatore del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (CCII), recato dal DLgs. [14/2019](#), in vigore dal 1° settembre 2021, che nell'[art. 2](#) specifica che il "centro degli interessi principali" è il luogo dove il debitore gestisce i suoi interessi in modo abituale e riconoscibile dai terzi e che nell'[art. 27](#) fissa la competenza territoriale, per i procedimenti di regolazione della crisi o dell'insolvenza, presso il tribunale nel cui circondario il debitore ha il **centro** degli interessi principali.

Se tutti i concetti di territorialità appaiono, quindi, tendenzialmente coincidenti e indipendenti dalla sede **legale** dell'impresa (che a volte viene anche posizionata presso degli studi professionali), ciò che appare "disallineato" è il principio della competenza degli OCRI, ovvero degli organismi di composizione della crisi d'impresa, disciplinati dal capo II del titolo II del CCII, che hanno il compito di ricevere le segnalazioni di allerta e di gestire tale fase e, per le imprese diverse dalle imprese minori, l'onere della conduzione della composizione assistita della crisi.

Competenza dell'OCRI in funzione della sede legale

Infatti, nell'[art. 16](#) del CCII si legge che le segnalazioni dei soggetti **qualificati** e l'istanza del debitore per gestire il procedimento di allerta e assistere l'imprenditore nel procedimento di composizione assistita, sono presentate all'OCRI costituito presso la camera di commercio nel cui ambito territoriale si trova la sede legale dell'impresa, senza alcuna possibilità di deroga o di differente presunzione.

Da quanto sopra affiora un "disallineamento", poiché l'impresa in difficoltà dovrà gestire l'allerta e la composizione assistita con competenza territoriale individuata dalla propria sede legale, salvo poi **"migrare"** presso il tribunale dove la stessa ha il centro degli interessi principali, per l'apertura di una (eventuale e) successiva procedura concorsuale di regolazione della crisi o dell'insolvenza.

Anche per l'autoliquidazione INAIL del settore navigazione sconti sui premi

Le istruzioni per le imprese del settore riguardano il pagamento, le aliquote, gli sconti, la riduzione del presunto

/ Fabrizio VAZIO

L'autoliquidazione 2020/2021 riguarda anche il settore navigazione. A tale proposito, occorre precisare che i datori di lavoro del settore marittimo titolari di posizioni assicurative navigazione (**PAN**) devono trasmettere le dichiarazioni delle retribuzioni esclusivamente con l'apposito servizio on line, che calcola il premio dovuto e indica il numero di riferimento da riportare nel modello F24.

Le imprese possono richiedere tramite il predetto servizio anche il "Certificato di assicurazione dell'equipaggio" e debbono allegare: per il certificato Ruolo unico, la documentazione relativa alla consistenza della flotta; per i certificati Comandata, Concessionari, Prove in mare, Tecnici ispettori, Appalti officina, l'elenco dei nominativi del personale assicurato.

La guida all'autoliquidazione 2020-2021 pubblicata sul sito dell'Istituto assicuratore contiene le indicazioni per il corretto **calcolo del premio**, in particolare, è opportuno fare riferimento alla tabella ove si riportano le diverse aliquote di premio per il settore marittimo, da applicare alla regolazione 2020 e alla rata 2021, distinte a seconda delle categorie assicurative.

Con l'introduzione della nuova tariffa dei premi che si applica dal 1° gennaio 2019 al settore navigazione, il premio supplementare per l'assicurazione obbligatoria dei maggiori rischi di palombari e sommozzatori e del personale adibito alle attività di manutenzione dei pozzi di estrazione di fonti di energia, imbarcati su qualsiasi tipo di naviglio, è stato ricompreso nei tassi della predetta tariffa.

Anche le imprese del settore navigazione possono **ridurre il presunto**, ove ne ricorrano le condizioni: infatti gli armatori devono effettuare la comunicazione di riduzione delle retribuzioni presunte entro il **16 febbraio 2021**. La motivazione può essere riferita, ad esempio, alla previsione di disarmo per parte dell'anno o per l'intero 2021; la comunicazione deve essere effettuata con

l'apposito servizio on line.

Con riferimento alle riduzioni contributive, al settore navigazione sono applicabili gli **sgravi** per attività di pesca oltre gli stretti, pesca mediterranea e pesca costiera e lo sgravio "Registro Internazionale".

In particolare, va precisato che le imprese armatoriali che esercitano la pesca oltre gli stretti sono esonerate dal versamento dei premi per il personale dell'equipaggio in possesso della cittadinanza italiana o di un paese dell'Unione europea.

Le imprese armatoriali che esercitano la pesca mediterranea beneficiano dello sgravio dei premi nel limite del **70%** per il personale dell'equipaggio in possesso della cittadinanza italiana o di un paese dell'Unione europea, mentre le imprese armatoriali che esercitano la pesca costiera beneficiano della riduzione contributiva nella misura della misura del 44,32% per la regolazione 2020 e per la rata 2021 per il personale dell'equipaggio in possesso della cittadinanza italiana o di un paese dell'Unione europea.

Le istruzioni INAIL del [31 dicembre 2020](#) riportano le **aliquote al netto degli sgravi** per il settore della pesca, da utilizzare per il calcolo della regolazione 2020 e per la rata 2021.

Con riferimento allo sgravio per le navi iscritte nel Registro internazionale, le imprese armatrici, per il personale avente i requisiti di cui all'[art. 119](#) del Codice della navigazione e imbarcato su navi iscritte in detto Registro, sono esonerate dal versamento dei premi dovuti per legge.

Giova infine ricordare che, se le attività di navigazione vengono esercitate in modo **non continuativo**, le imprese armatrici devono comunicare nel corso dell'anno, tramite gli appositi servizi on line, le date di disarmo e riarmo o le date di eventuali periodi di CIGS, poiché le comunicazioni individuali di Unimare non esonerano le imprese da tale obbligo.