

GIOVEDÌ 21 MAGGIO 2020

DAL QUOTIDIANO OGGI

FISCO

- ISA: cambiano le strategie di controllo. Quali effetti sui contribuenti? - pag. 2
- Antiriciclaggio: sfide e rimedi alla crisi da Covid-19 - pag. 4
- Versamenti fiscali sospesi: la ripresa al 16 settembre. Basterà? - pag. 6
- La nuova imponibilità IVA per il distacco di personale vale solo per il futuro? - pag. 8
- Sono lavoratori marittimi italiani anche i soggetti fiscalmente residenti in Italia - pag. 11

LAVORO E PREVIDENZA

- Smart working: benefits, premio 100 euro e regime fiscale. Cosa deve sapere il datore di lavoro - pag. 19
- COVID-19 e infortunio sul lavoro: come provare l'esonero da responsabilità - pag. 22
- Contagio COVID sul lavoro indennizzato dall'INAIL a condizione che sussistano le prove - pag. 24
- Infortunio da contagio Covid-19: nessuna presunzione di responsabilità penale su datore - pag. 26

BILANCIO & CONTABILITÀ

- Società di capitale: la struttura del patrimonio netto - pag. 30

FINANZIAMENTI


- Superbonus del 110% anche per le seconde case: a quali condizioni? - pag. 33
- Fondo PMI: prestiti garantiti fino a 30.000 euro - pag. 35

IN EVIDENZA

Contagio COVID sul lavoro indennizzato dall'INAIL a condizione che sussistano le prove

di Luciano Racchi - Avvocato Studio Legalitax studio legale e tributario


Il riconoscimento dell'origine professionale del contagio non è in alcun modo correlato con i profili di responsabilità civile e penale del datore di lavoro nel contagio stesso. Tale responsabilità è infatti ipotizzabile solo in caso di violazione della legge o di obblighi derivanti dalle conoscenze sperimentali o tecniche, che nel caso dell'emergenza epidemiologica da Covid-19 si possono rinvenire nei protocolli e nelle linee guida governativi e regionali. E' quanto ha chiarito l'INAIL nella circolare n. 22 del 2020 che fornisce chiarimenti in merito alla tutela infortunistica applicabile ai lavoratori in caso di contagio avvenuto nei luoghi di lavoro.

Non è responsabile il **datore di lavoro del contagio al proprio dipendente**, se ha adottato ogni misura prevista dai **protocolli divulgati per la sicurezza**. In ogni caso, si tratterebbe di infortunio indennizzabile a condizione però che sussista la prova che il virus sia conseguito all'ambiente di lavoro. Con la circolare n. 22 del 20 maggio 2020 l'INAIL interviene nuovamente in tema di **responsabilità del datore di lavoro** per infortunio conseguito alla infezione da Covid - 19 e di corretta interpretazione dell'art. 42 del DL "Cura 

COVID-19 e infortunio sul lavoro: come provare l'esonero da responsabilità

di Vincenzo Ferrante - Professore ordinario di diritto del lavoro presso l'Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano

Il datore di lavoro ha un generale dovere di garantire la salute e la sicurezza dei luoghi di lavoro e l'obbligo di risarcire i danni al lavoratore in caso di pregiudizi fisici o morali. Ai tempi del COVID-19, quando sia accertato che il contagio sia avvenuto sul luogo di lavoro, l'azienda, per essere esente da responsabilità sul piano risarcitorio, deve provare di aver adottato tutte le precauzioni idonee, in base all'esperienza e alla tecnica, ad evitare il diffondersi della malattia. Nonostante si sia fatto notare che l'attribuzione di responsabilità resterebbe un'eventualità lontana, è evidente che l'accertamento dei fatti eseguito dall'autorità sanitaria in caso di infortunio sul lavoro possa assumere il valore di una prova particolarmente attendibile.

La ripresa dell'attività di lavoro conseguente al passaggio alla **"fase 2"**, impone una particolare attenzione agli obblighi che gravano in capo a tutti gli **imprenditori** per garantire la **salute e la sicurezza dei luoghi di lavoro**. **abilità dell'azienda** Sul punto il nostro ordinamento prevede sia l'adozione di un'ampia serie di misure di prevenzione, contenute nel testo unico (D. Lgs. n. 81 del 2008) e fondate su diverse direttive europee, sia la norma di **"chiusura"** di cui all'art. 

Fisco

Dopo il Decreto Rilancio

ISA: cambiano le strategie di controllo. Quali effetti sui contribuenti?

di Andrea Bongi - Dottore commercialista in Pistoia

Il cambio nelle strategie di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria impone, quale logica conseguenza, anche una modifica dei comportamenti e delle valutazioni dei contribuenti in relazione al giudizio di affidabilità fiscale che emergerà dall'utilizzo del software "Il Tuo ISA 2020" ai dati del periodo d'imposta 2019. Allo stesso modo, anche l'eventuale miglioramento del punteggio sintetico di affidabilità fiscale dovrà essere valutato in un'ottica pluriennale, dovendo comunque considerare il risultato finale dello stesso sul biennio 2018 e 2019. Come impatteranno le novità introdotte dal decreto Rilancio sulla prossima dichiarazione dei redditi? Quali potranno essere le considerazioni e le eventuali contromisure che i contribuenti potranno adottare?

I **punteggi ISA del 2019** in soccorso di quelli conseguiti nel 2018.

Per superare le difficoltà del primo periodo di applicazione dei nuovi indicatori e per stemperare gli effetti del Coronavirus, le **pagelle ISA** diventano **pluriennali**. Il giudizio sintetico di affidabilità fiscale per il periodo d'imposta 2019 potrà essere infatti letto ed esaminato, in combinazione con quello ottenuto dal contribuente nell'anno 2018 nell'ottica di migliorarne il giudizio complessivo di affidabilità.

Allo stesso modo per l'affidabilità fiscale del periodo d'imposta 2020 si dovrà tenere conto anche dei risultati ottenuti negli anni 2018 e 2019.

Tutto ciò per effetto delle disposizioni in materia di indicatori sintetici di affidabilità fiscale contenute nell'art. 159, comma 2, del **decreto Rilancio (D.L. n. 34/2020)**.

Leggi anche Decreto Rilancio: ISA attenuati per tenere conto degli effetti della crisi

Nello specifico, la disposizione in commento prevede che per effetto delle difficoltà correlate al primo periodo d'imposta di applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale e degli effetti sull'economia e sui mercati conseguenti all'emergenza sanitaria, nella definizione delle **strategie di controllo** di cui al comma 14 dell'art. 9-bis del D.L. n. 50/2017, per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018, l'Agenzia delle Entrate e il Corpo della Guardia di Finanza tengono conto anche del livello di affidabilità fiscale derivante dall'applicazione degli indici per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019.

Analogamente, prosegue la disposizione normativa in commento, per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2020, si tiene conto anche del livello di affidabilità fiscale più elevato derivante dall'applicazione degli indici per i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2018 e al 31 dicembre 2019.

Il **cambio nelle strategie di controllo** da parte dell'Amministrazione finanziaria impone, quale logica conseguenza, anche una modifica dei comportamenti e delle valutazioni dei contribuenti in relazione al giudizio di affidabilità fiscale che emergerà dall'utilizzo del software "Il Tuo ISA 2020" ai dati del periodo d'imposta 2019.

Allo stesso modo anche l'eventuale miglioramento del punteggio sintetico di affidabilità fiscale dovrà essere valutato in un'ottica pluriennale, dovendo comunque considerare il risultato finale dello stesso sul biennio 2018 e 2019.

Ciò premesso vediamo come le novità introdotte dal **decreto Rilancio** impatteranno sulla prossima **dichiarazione dei redditi** e quali potranno essere le considerazioni e le eventuali **contromisure** che i contribuenti potranno adottare.

Il giudizio sintetico di affidabilità fiscale del 2019

Prima di entrare nel merito dell'impatto delle novità introdotte dal decreto Rilancio, non possiamo non considerare che nella prossima dichiarazione dei redditi, i contribuenti che non hanno da far valere una causa di esclusione dagli ISA, dovranno cimentarsi con i quadri dell'apposito modello e con i risultati del software di calcolo degli indicatori.

Il giudizio sintetico di affidabilità fiscale per il solo periodo d'imposta 2019 dovrà essere attentamente valutato unicamente nell'ottica dell'accesso o meno ai **benefici** dello specifico **regime premiale** disciplinato dal comma 11 dell'art. 9-bis del D.L. n. 50/2017.

Come è noto i livelli di premialità per l'anno 2019 sono stati fissati dal provvedimento direttoriale del 30 aprile 2020, n. prot. 183037/2020 e ricalcano, pedissequamente, i punteggi già previsti per il 2018, primo anno di applicazione degli ISA.

Leggi anche

- ISA, si (ri)parte. Tra molte ombre e poche luci
- ISA 2019: per i “premi” pronte le nuove pagelle di affidabilità

Per alcune tipologie di benefici il provvedimento in oggetto ha previsto una **doppia possibilità di accesso**. Oltre al punteggio conseguito nel **periodo d'imposta 2019** i contribuenti potranno infatti accedere agli specifici benefici premiali anche attraverso la **media aritmetica semplice** dei punteggi ottenuti negli **anni 2019 e 2018**.

In quest'ottica dunque il punteggio sintetico di affidabilità fiscale conseguito nel 2019 potrebbe essere migliorato, incrementando i ricavi o i compensi dichiarati, al preciso fine di raggiungere il punteggio, singolo o medio, necessario al conseguimento del beneficio premiale desiderato.

La valutazione dei punteggi in ottica di analisi del rischio

Per effetto delle novità sopra esaminate, la valutazione del punteggio di affidabilità fiscale in termini di analisi del rischio di controllo fiscale dovrà essere invece effettuata combinando assieme i punteggi conseguiti nei due periodi di riferimento: 2018 e 2019.

In questo senso dovrà essere anche valutata la possibilità di un adeguamento in termini di maggiori ricavi e compensi finalizzato all'innalzamento del punteggio di affidabilità fiscale del 2019.

Nel caso di un basso punteggio di affidabilità fiscale conseguito nell'anno 2018, il contribuente deve infatti valutare in che modo il punteggio 2019 può attenuare, agli occhi degli 007 del fisco, tale negatività.

Stando al tenore letterale della disposizione sopra evidenziata, infatti, i risultati in termini di affidabilità fiscale conseguiti nel periodo d'imposta 2019, verranno appositamente valorizzati sia dall'Agenzia delle Entrate che dalla Guardia di Finanza, nelle strategie di controllo aventi ad oggetto il periodo d'imposta 2018. La conseguenza logica di un tale ragionamento non

può che essere quella di una **lettura combinata**, sulla base di una semplice media aritmetica, dei punteggi di affidabilità fiscale conseguiti nel 2018 e nel 2019.

Ad esempio

Un punteggio negativo pari a 5 conseguito nell'anno 2018 potrebbe essere sterilizzato e ricondotto in una logica di sostanziale affidabilità fiscale per effetto di un punteggio conseguito nel 2019 in grado di produrre un risultato medio almeno superiore a 6.

Ovviamente, a fronte di punteggi estremamente negativi conseguiti nell'anno 2018, ben difficilmente le pagelle del 2019 riusciranno a ricondurre il contribuente alla sufficienza fiscale. Si pensi, tanto per fare un esempio concreto, a tutte quelle situazioni in cui il software “Il Tuo ISA 2019” ha fornito punteggi pari ad 1 o poco più.

Dal punto di vista puramente algebrico, un punteggio di poco superiore al 2, ottenuto nel 2018, potrebbe essere ricondotto alla sufficienza fiscale sulla base di un punteggio pari a 10 conseguito nel 2019.

Se tuttavia una tale situazione si dovesse verificare non si potrebbe non considerare l'anomalia e la stranezza di tali risultati. Come si può infatti pensare che la situazione dello stesso contribuente, misurata magari dallo stesso modello ISA non revisionato nel 2019, possa portare a risultati così tanto differenti?

Delle due l'una: o è cambiata radicalmente l'attività svolta in termini sia strutturali che economici, o sono i modelli ISA che hanno notevoli problemi nella corretta visualizzazione e stima di situazioni analoghe differenziate unicamente dal diverso periodo temporale.

Al di là di questi aspetti non si può non considerare come in molti casi invece un buon punteggio ISA del 2019, raggiunto magari anche con un adeguamento, possa consentire di dare maggiore tranquillità anche per il periodo d'imposta precedente nel quale si era conseguito un punteggio di poco al di sotto della sufficienza fiscale.

Fisco

Il documento FATF

Antiriciclaggio: sfide e rimedi alla crisi da Covid-19

di Annalisa De Vivo - Dottore commercialista in Salerno, componente del gruppo di lavoro CND-CEC Antiriciclaggio, di Giuseppe Alfieri - Avvocato, componente della Commissione Antiriciclaggio presso l'Ordine degli Avvocati di Roma

Sfide, buone prassi e risposte politiche alle nuove minacce di riciclaggio e finanziamento del terrorismo derivanti dalla crisi mondiale da Covid-19: le analizza la Financial Action Task Force con un documento che fornisce alcuni spunti per un'adeguata applicazione delle norme antiriciclaggio (AML) e antiterrorismo (CFT) in una fase in cui la vulnerabilità dei presidi potrebbe comportare un abbassamento del livello di guardia e favorire la diffusione di pratiche illecite. Il documento, redatto sulla base delle informazioni recentemente fornite dai membri del Global Network GAFI, non rappresenta un Position Paper, né risulta idoneo a modificare gli standard FATF; nondimeno, le indicazioni in esso fornite sono di indubbio interesse per tutti i destinatari degli obblighi antiriciclaggio e antiterrorismo.

Nel documento "Covid-19-related Money Laundering and Terrorist Financing. Risks and Policy Responses", datato maggio 2020, la **Financial Action Task Force (FATF)** ha individuato sfide, buone prassi e risposte politiche alle nuove minacce di riciclaggio e finanziamento del terrorismo derivanti dalla crisi mondiale in atto.

Non si tratta di un Position Paper, come viene specificato in premessa, né esprime il punto di vista ufficiale della FATF, risultando conseguentemente inidoneo a modificare gli standard FATF: nondimeno il documento, redatto sulla base delle informazioni fornite dai membri del Global Network GAFI il 7 e 23 aprile scorsi, contiene alcuni spunti importanti ai fini di una **adeguata applicazione delle norme antiriciclaggio (AML) e antiterrorismo (CFT)** in una fase in cui la vulnerabilità dei presidi potrebbe comportare un abbassamento del livello di guardia e favorire la diffusione di pratiche illecite.

Il documento è strutturato in tre parti:

- analisi delle nuove minacce e vulnerabilità scaturite dall'emergenza Covid-19 e del rischio AML/CFT che ne deriva;
- impatto attuale sugli sforzi AML/CFT effettuati dai governi e dal settore privato a causa dell'emergenza pandemica;
- policy AML/CFT suggerite per supportare una tempestiva ed effettiva risposta all'attuale emergenza.

Gli estensori del Paper segnalano che, attesa la fase relativamente precoce della crisi sanitaria ed economica, la maggior parte delle minacce evidenziate - e dei conseguenti rischi riferiti a proventi che generano reati presupposti - è ancora nelle prime fasi di identificazione.

Al momento della stesura del documento, pertanto, le tipologie di **Money Laundering** individuate riguardano l'uso improprio di risorse virtuali per il riciclaggio

di proventi illeciti e del sistema bancario, mentre nessuna specifica tipologia di **Terrorist Financing** correlata al Covid-19 risulta essere stata segnalata.

I potenziali rischi

In sintesi, i potenziali rischi di Money Laundering/Terrorist Financing emergenti riguardano le seguenti situazioni:

- **aggiramento** delle misure di **adeguata verifica** sfruttando le carenze temporanee nei controlli interni causate da situazioni di lavoro a distanza, al fine di nascondere e riciclare fondi;
- aumento dell'abuso di **servizi finanziari online** e delle **risorse virtuali** per spostare e nascondere fondi illeciti;
- sfruttamento delle misure di stimolo economico e dei sistemi di insolvenza per nascondere e riciclare proventi illeciti;
- spostamento del denaro dal sistema bancario a causa dell'instabilità finanziaria e maggiore utilizzo del **settore finanziario non regolamentato**, creando ulteriori opportunità per i criminali di riciclare fondi illeciti;
- uso improprio e appropriazione indebita di aiuti finanziari nazionali e internazionali e finanziamento dell'emergenza evitando procedure di appalto standard, con conseguente aumento della corruzione e conseguenti rischi di ML;
- sfruttamento del Covid-19 e della relativa recessione economica per entrare in nuove **linee di business ad alta liquidità** nei Paesi in via di sviluppo, sia per il **riciclaggio** dei proventi, sia per finanziare le loro operazioni, oltre all'utilizzo fraudolento di enti di beneficenza per la raccolta di fondi online.

Quanto all'impatto Covid-19 sui sistemi AML/CFT, viene evidenziato come la pandemia stia influenzando le capacità del governo e dei settori privati di attuare i relativi obblighi, principalmente a causa del

confinamento e delle misure di distanziamento sociale introdotte per contenere il virus: molti dipendenti del settore pubblico e privato lavorano in remoto, sono stati riassegnati alla risposta al Covid-19 o non lavorano affatto. In particolare, per i Paesi con risorse più limitate e con una pianificazione della continuità operativa meno avanzata, gli sforzi di ridefinizione delle priorità da parte dei governi potrebbero comportare una riallocazione delle risorse dalle attività AML/CFT ad altre aree, come la stabilità finanziaria e umanitaria e gli sforzi di ripresa economica.

Invero, le criticità e il correlato allarme generati dall'emergenza epidemiologica si basano, inevitabilmente, su assumption cui è associato un elevato livello di astrazione e che, da una prima lettura del documento, potrebbero sembrare ovvie, ma in realtà offrono comunque spunti di riflessione.

Ci riferiamo, ad esempio, ai focus sulle modalità con cui la criminalità è capace di cavalcare un simile evento globale sfruttandolo appunto per la reimmersione nel circuito economico di **fondi di provenienza illecita**. La proliferazione di misure di sostegno pubbliche all'economia rappresenta una fattispecie di palmare evidenza, soprattutto in giurisdizioni che denotano ancora insufficienti presidi giuridici di contenimento e repressione di fenomeni corruttivi.

Stesso a dirsi per le **anomale oscillazioni di rendimento dei mercati finanziari**: il documento in parola, infatti, invita a prestare la dovuta attenzione a casi di apparente linearità come lo smobilizzo di portafogli per reperire liquidità in periodi di contrazione come quello attuale, salvo poi sfruttare successivi e frequenti rebounds per immettere nuovamente nel sistema quello stesso capitale, stavolta però derivante da attività criminali.

Sono sensibili anche operazioni apparentemente più banali e cioè - quasi fossero casi "scolastici" - l'**acquisto di beni rifugio** come l'oro proprio con gli stessi proventi dello smobilizzo o, addirittura, operazioni di prelievo o trasferimenti di fondi con causale legata all'emergenza Covid-19.

Il limite dell'analisi in commento, tuttavia, è legato all'**arco temporale di riferimento**, di poco superiore al mese, tale per cui - per stessa ammissione degli estensori del documento - una categorizzazione delle condotte di riciclaggio e/o finanziamento del terrorismo è prematura perché il processo di identificazione e tipizzazione è inevitabilmente ancora ad una fase

embrionale.

I rimedi proposti

A nostro parere, il documento non sembra fornire particolare valore aggiunto, ad eccezione delle misure **adeguata verifica della clientela** la cui efficacia è indissolubilmente figlia di un corretto processo di autovalutazione del rischio di riciclaggio o legata ad un giudizio obiettivo sulla contingenza attuale: è inutile, ad esempio, che il destinatario della disciplina insista per ottenere l'aggiornamento di informazioni dal cliente se quest'ultimo è sottoposto a quarantena.

Addirittura, il Paper invita all'indulgenza anche dinanzi a un documento scaduto, sebbene l'esperienza italiana insegna che, nella fase più stringente del lockdown, i provvedimenti adottati hanno sempre ribadito la proroga dei termini di scadenza dei documenti di identità, permettendo l'instaurazione e/o la prosecuzione di rapporti continuativi e/o l'esecuzione di operazioni spot.

L'apparente contraddittorietà di alcune affermazioni contenute nel Paper non libera del tutto chi legge dall'idea di avere dinanzi un esercizio di stile: laddove, ad esempio, invita gli Stati aderenti al GAFI a chiarire, a beneficio dei destinatari, come armonizzare **adempimenti antiriciclaggio** e contesto socio economico compromesso dalla pandemia e, dopo aver inizialmente enfatizzato il rischio aggravato connesso ai finanziamenti pubblici, esprime poco dopo apprezzamento per l'adozione di misure di adeguata verifica semplificata quando - pensiamo ai nostri finanziamenti con garanzia pubblica - all'operazione partecipi il governo e il rischio connesso al cliente e all'operazione sia basso. Sostanzialmente **nulla di nuovo sotto il sole**, a prescindere dall'emergenza da Covid-19.

È invece realmente apprezzabile, perché obiettivamente allineato agli scopi di prevenzione dei fenomeni di riciclaggio e finanziamento del terrorismo dell'attuale impianto normativo internazionale, il positivo giudizio sul **ricorso a parole chiave** nel processo di **trasmissione di una segnalazione di operazione sospetta** in modo tale da consentire alla preposta autorità di vigilanza di effettuare - citiamo testualmente - un "**triage**" delle fattispecie di modo tale da assegnare alle stesse una **priorità** in funzione della successiva valutazione, garantendo al contempo di estrapolare da una considerevole massa di dati quelli realmente significativi e destinati all'attivazione della successiva fase di repressione.

Fisco

Nel decreto Rilancio

Versamenti fiscali sospesi: la ripresa al 16 settembre. Basterà?

di Pierluigi Antonini - Avvocato, Dottore di ricerca in diritto tributario

Slitta in avanti, a dopo l'estate, la ripresa dei versamenti fiscali sospesi in virtù dei provvedimenti emergenziali emanati negli ultimi mesi. Le nuove norme dettate dal decreto Rilancio posticipano i termini per la ripresa dal 31 maggio (o 30 giugno) al 16 settembre 2020. Entro questa data i contribuenti dovranno dunque effettuare - senza applicazione di sanzioni e interessi - i versamenti in scadenza nei mesi di marzo, aprile e maggio, non eseguiti sulla base delle disposizioni dei decreti Cura Italia e Liquidità, in un'unica soluzione, ovvero versare la prima delle quattro rate previste dal legislatore. La proroga tuttavia potrebbe non essere ancora sufficiente per il mondo delle imprese.

All'indomani dell'inizio di quella che si sarebbe presto trasformata in una crisi senza precedenti, il legislatore dell'emergenza Covid-19 si preoccupò da subito di assicurare qualche forma di sollievo finanziario per i soggetti che apparivano *prima facie* più colpiti.

Così, il D.L. n. 9/2020 - uno dei primissimi decreti del periodo emergenziale - individuò tali soggetti nelle **imprese turistico-ricettive**, nelle **agenzie di viaggio e turismo** e nei **tour operator** ai quali l'art. 8 riservò una sospensione dei versamenti in scadenza fino al 30 aprile, con obbligo di effettuarli entro il 31 maggio 2020. L'ampiezza della sospensione risentiva anche della distinzione "a colori" delle zone del nostro paese nelle quali, effettivamente, la situazione era apparsa immediatamente più seria.

L'incedere impetuoso (ed impietoso) del virus e la sua inaspettata imprevedibilità resero ben presto manifesta l'esigenza di **estendere** lo strumento della **sospensione dei versamenti**, sia in senso geografico che in senso soggettivo. Si è allora assistito a un succedersi di provvedimenti normativi (che, per una volta, potevano a ragione definirsi "d'urgenza") i quali, se da un lato hanno prestato il fianco a qualche ironia, dall'altro non potevano che proliferare alla stessa velocità dello sbigottimento generale di chi, nel volgere di pochi giorni, era passato dal fare con i conti con "poco più di un'influenza" a convivere con una "pandemia".

In questo contesto, il D.L. n. 18/2020 (**decreto Cura Italia**), con gli articoli 61 e 62, intervenne nuovamente sulla tematica della sospensione dei versamenti, sia ampliando il novero dei soggetti appartenenti alle filiere più colpite - i quali beneficiavano anche di una sospensione degli adempimenti tributari - sia delineando un **criterio di eleggibilità** basato sui **ricavi o compensi**. Inoltre, venne stabilito che i versamenti sospesi dovevano essere effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi, in un'unica soluzione entro il 31 maggio 2020 o mediante rateizzazione fino a un massimo di cinque rate mensili di pari importo a decorrere dal mese di maggio 2020.

Passando per la legge n. 27/2020 (di conversione del decreto Cura Italia) e per l'abrogazione del D.L. n. 9/2020, si arrivò al secondo ed incisivo intervento normativo sul tema ad opera dell'art. 18, D.L. n. 23/2020 (**decreto Liquidità**). Con tale disposizione **caddero le barriere geografiche** alla sospensione dei versamenti fiscali e contributivi e venne inaugurato un sistema di selezione dei contribuenti interessati basato sul **duplice criterio** dell'importo dei **ricavi o compensi** e del **calo di fatturato**. A differenza della sospensione prevista dal decreto Cura Italia, il **termine per la ripresa** dei versamenti venne fissato al **30 giugno 2020** (in unica soluzione o mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo a decorrere dal medesimo mese di giugno 2020).

Cosa prevede il decreto Rilancio

Il susseguirsi di norme appena ricordato - seppure necessitato dal contesto emergenziale in cui è sorto - ha oggettivamente creato un **quadro normativo complicato** all'interno di una situazione complessa.

Le disposizioni che stabiliscono le sospensioni di versamenti e contributi, infatti, hanno riflessi anche su altre normative di grandissimo rilievo con le quali esse devono necessariamente coordinarsi (si pensi, per tutte, alla tematica delle ritenute fiscali nell'ambito dei contratti di appalto e subappalto). Tale circostanza, sommata all'effetto nefasto dell'affastellamento normativo, comporta un **marginale di errore molto alto** con il connesso rischio di subire, a tempo debito, **sanzioni** più alte del vantaggio finanziario ricevuto.

In questo scenario interviene il decreto Rilancio (D.L. n. 34/2020) che, molto semplicemente, fa convergere all'interno di un unico articolo le norme del decreto Cura Italia e del decreto Liquidità dedicate alla sospensione dei versamenti e, pur non incidendo sui requisiti e le peculiarità che le hanno caratterizzate, introduce una **semplificazione** (quantomeno) sul versante della **ripresa dei versamenti**.

Viene infatti previsto che i versamenti in scadenza nei

mesi di marzo, aprile e maggio, non eseguiti sulla base delle disposizioni di cui agli articoli 61 e 62, D.L. n. 18/2020 e dell'articolo 18, D.L. n. 23/2020 debbano essere effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi, in un'unica soluzione **entro il 16 settembre 2020** o mediante **rateizzazione**, fino ad un massimo di quattro rate mensili di pari importo, con il versamento della prima rata entro il 16 settembre 2020.

Un capitolo a parte per i soggetti a ritenuta

Altro capitolo, pur affrontato dal decreto Rilancio, è quello dedicato ai soggetti con ricavi o compensi **non superiori a 400.000 euro** nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 17 marzo 2020 (e che non abbiano sostenuto spese per personale dipendente nel mese precedente).

Tali soggetti, ai sensi dell'art. 19, D.L. n. 23/2020 (che ha sostituito l'art. 62, comma 7, D.L. n. 18/2020), avevano la possibilità, dietro presentazione di apposita dichiarazione al sostituto, di percepire i compensi nel periodo compreso tra il 17 marzo 2020 e il 31 maggio 2020 al lordo della ritenuta d'acconto di cui agli articoli 25 e 25-bis, D.P.R. n. 600/1973.

Anche in questo caso, la scadenza prevista per il versamento delle ritenute non operate (**31 luglio 2020**) è stata **posticipata al 16 settembre 2020** (o mediante rateizzazione, fino ad un massimo di quattro rate mensili di pari importo, con il versamento della prima rata entro il 16 settembre 2020).

Possibili scenari futuri

La proroga garantita dal decreto Rilancio, seppur da salutare con favore per il maggior respiro che concede a chi si trova in difficoltà, potrebbe non essere ancora sufficiente per il **mondo delle imprese** le quali hanno già fatto trapelare il loro **malcontento** rispetto a una norma che avrebbe dovuto invece prevedere una proroga almeno a fine anno.

Chiaramente la partita non è affatto chiusa e gli assetti definitivi potrebbero tardare ad arrivare, legati come sono, a doppio filo, con l'andamento della pandemia e, soprattutto, con la capacità dell'economia italiana di rialzarsi dopo questo colpo devastante. L'unica certezza, ad oggi, è che i **veicoli normativi** per intervenire sulla norma - eventualmente e ancora una volta - non mancheranno.

Fisco

Dopo la sentenza della Corte UE

La nuova imponibilità IVA per il distacco di personale vale solo per il futuro?

di Clino De Ieso - Studio P. Centore & associati

La sentenza interpretativa della Corte di Giustizia UE sull'imponibilità IVA del distacco di personale ha, in linea di principio, un'efficacia ex tunc. L'Agenzia delle Entrate potrebbe, teoricamente, pretendere il pagamento dell'IVA sui prestiti o distacchi di personale, almeno per gli anni d'imposta ancora accertabili, in forza della sostanziale abrogazione, in via giurisprudenziale, della norma interna che considera tali prestazioni irrilevanti ai fini IVA. Si tratterebbe, però, di una presa di posizione azzardata, in aperto conflitto con il principio del legittimo affidamento. In linea con quanto accaduto con il regime IVA delle scuole guida la soluzione auspicabile è che la nuova imponibilità IVA per i prestiti o distacchi di personale valga solo per il futuro.

L'interesse che la decisione della Corte di Giustizia dell'11 marzo 2020 (C-94/19) suscita va ben oltre la semplice portata della questione giuridica da cui essa prende le mosse.

Il tema giuridico, sebbene di nicchia, in quanto riferito all'applicazione o meno dell'IVA ai **prestiti o distacchi di personale**, aiuta a sviluppare alcune osservazioni generali sul presupposto oggettivo e, precisamente, sulla nozione di corrispettività cioè dell'onerosità dell'operazione in assenza della quale la cessione o prestazione viene esclusa dal sistema IVA.

Le tappe che hanno portato alla decisione della Corte UE

Sono tre le tappe ermeneutiche fondamentali che, tra il 1988 e il 2019, hanno preceduto la sentenza della Corte di Giustizia.

La prima è l'intervento legislativo in base al quale "non sono da intendere rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo" (art. 8, comma 35, legge n. 67/1988).

L'idea di fondo appare molto chiara: il costo puro non è un vero corrispettivo e, quindi, la prestazione è fuori campo IVA perché priva del requisito oggettivo.

Idea che, a distanza di 23 anni, ha ricevuto il crisma di legittimità dalle Sezioni Unite della Cassazione con la decisione n. 23021/2011.

In tale arresto, si è confermata l'irrelevanza del distacco di personale qualora il beneficiario (distaccatario) rimborsi al concedente (distaccante) il solo costo del personale utilizzato. Invece, in tutte le altre ipotesi, l'operazione è rilevante, ossia, completamente soggetta ad IVA.

È una ricostruzione che, in seguito, è stata seriamente scossa dall'ordinanza della Cassazione n. 2385/2019. La quale, nutrendo forti dubbi di frizione fra il dato nazionale e la direttiva n. 2006/112/CE, specialmente in

merito al concetto di prestazione di servizi, si è rivolta alla Corte di Giustizia.

Leggi anche IVA e distacco di personale: in arrivo una risposta (finalmente) europea?

La decisione della Corte UE

I fatti di causa, che giocano sempre un ruolo decisivo per individuare la vera *ratio decidendi* della decisione, riguardano una società che, nel rimborsare al soggetto controllante i costi del dirigente distaccato, ha applicato l'IVA portandola, successivamente, in detrazione. Ma ciò viene contestato dall'Agenzia delle Entrate che, invocando la legge n. 67/1988, ritiene l'operazione irrilevante ai fini del tributo e, quindi, **disconosce il diritto di detrazione**.

In questa situazione la Corte di Giustizia è giunta alla conclusione che la normativa italiana, secondo la lettura delle Sezioni Unite, è incompatibile con la Direttiva "a patto che gli importi versati dalla controllata [...] a favore della società controllante, da un lato, e tali prestiti o distacchi, dall'altro, si condizionino reciprocamente".

Leggendo la motivazione balza, evidente, agli occhi che la questione decisa ha il suo fulcro nel richiamo alla consolidata giurisprudenza della medesima Corte che, a partire dalla famosa sentenza Tolsma (C-16/93), configura il **requisito dell'onerosità** in presenza di un **link** fra il **servizio reso** e il **corrispettivo ricevuto**.

In altre parole, l'operazione "a titolo oneroso" presuppone un rapporto giuridico di *do ut des*, cioè uno scambio di **reciproche prestazioni**, nel senso che l'una dipende dall'altra. Pertanto, se nel caso di specie risultasse che il distacco di personale sia avvenuto indipendentemente dal rimborso dei costi, allora, il giudice del rinvio, preso atto dell'assenza di un rapporto sinallagmatico, dovrebbe necessariamente qualificare la prestazione come non soggetta ad IVA per mancanza del requisito oggettivo.

Le obiezioni sollevate da Assonime

Questo modo di ragionare appare assolutamente ineccepibile.

Non mancano, tuttavia, obiezioni sollevate da Assonime che, nella circolare n. 8 del 2020, ha mostrato “qualche perplessità” soprattutto riguardo alla scelta della Corte di Giustizia di rispondere alla domanda pregiudiziale utilizzando, come punto di riferimento certo e granitico, “un criterio oggettivo, che prescinde dagli interessi che le parti hanno inteso soddisfare”.

Più in dettaglio, precisa Assonime, “il nostro ordinamento” italiano, “conosce [...] i contratti a prestazioni corrispettive caratterizzati da un *quid pluris*, e cioè dal fatto che l’interesse di una parte a ricevere una prestazione si coordina con l’interesse dell’altra parte a ricevere per tale prestazione un corrispettivo adeguato, un corrispettivo, cioè, che remuneri il suo impegno [...]”. Orbene, in quest’ottica, è chiaro che la rifusione alla parte che presta il personale del solo costo [...] non può costituire una remunerazione vera e propria, nel senso, cioè, di corrispettivo per il servizio di prestito di personale”.

L’obiezione non appare convincente perché forza, in modo eccessivo, il valore del concetto civilistico di corrispettivo che viene trasposto *tel quel* nel sistema IVA: caratterizzato, invece, da nozioni autonome dell’ordinamento europeo che, essendo del tutto scollegate dalle loro qualificazioni nell’ambito del diritto nazionale, vanno interpretate e, conseguentemente, applicate in maniera uniforme in tutta l’Unione europea. In più, lo scardinamento della definizione di prestazione di servizi effettuata “a titolo oneroso” (ex articoli 2 e 24 della direttiva n. 2006/112/CE) non può realizzarsi, come ipotizzato da Assonime, richiamando l’art. 15, comma 1, n. 3), D.P.R. n. 633/1972 che, nel recepire l’art. 79 della direttiva, esclude dalla base imponibile dell’IVA “le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte”.

In tal caso, il costo è irrilevante poiché si trova al di fuori della sfera giuridica del cedente/prestatore. Diversamente, il costo sostenuto dal fornitore, se entrato nella sua sfera giuridica, diventa rilevante ai fini IVA nel rispetto della neutralità fiscale. In coerenza sistematica con l’intermediazione cd. opaca (mandato senza rappresentanza) la quale prevede il ribaltamento del costo anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario (Si v. Art. 28 Direttiva).

Un ultimo rilievo

La sentenza interpretativa della Corte di Giustizia ha, in linea di principio, un’efficacia *ex tunc*.

Sicché l’Agenzia delle Entrate potrebbe, teoricamente,

pretendere il pagamento dell’IVA sui prestiti o distacchi di personale, almeno per gli anni d’imposta ancora accertabili, in forza della sostanziale abrogazione, in via giurisprudenziale, della norma interna che considera tali prestazioni irrilevanti ai fini IVA.

Si tratterebbe, però, di una presa di posizione azzardata che confligge apertamente con il principio del legittimo affidamento tutelato con intensità crescente sia a livello unionale che, con altrettanta fermezza, nell’ordinamento nazionale. Cfr. Camera dei Deputati, Risposta 26 settembre 2019, n. 5-02762, secondo cui “secondo la giurisprudenza europea, il principio del legittimo affidamento e la portata “innovativa” della pronuncia consentono di mitigare l’efficacia *ex tunc* delle sentenze pregiudiziali (a tale riguardo, si ricordano le sentenze della Corte di Giustizia del 21 settembre 2017, nella cause C 326/15 e C 605/15) e di non applicare per il passato il principio in esse affermato”. Ne è un esempio, come opportunamente ricordato nella circolare n. 8/2020 di Assonime, quanto accaduto con il **regime IVA delle scuole guida**. Il legislatore italiano si è, infatti, adeguato alle indicazioni della Corte di Lussemburgo (causa C-449/17) con disposizioni che valgono solo per il futuro (art. 32, D.L. n. 124/2019), senza introdurre norme con effetti retroattivi.

Ed è esattamente la **soluzione auspicabile** per la nuova imponibilità IVA per i prestiti o distacchi di personale. E ciò vale, a maggior ragione, se l’affidamento del contribuente è stato riposto, anziché nei documenti di prassi, nella norma interna attuata, nel pieno rispetto del “diritto vivente”, che si oppone alla sopravvenienza di regole differenti.

Del resto, già nella costituzione di Teodosio I si ripete che *omnia constituta non praeteritis calumniam faciunt, sed futuris regulam ponant*.

Fermo restando che, per evitare continui interventi legislativi finalizzati a scongiurare l’applicazione retroattiva di leggi, d’improvviso divenute incompatibili con la direttiva, sarebbe opportuno meditare, con più attenzione, le sentenze della Corte di Giustizia. Si eviterebbero, così, inutili pellegrinaggi a Lussemburgo per sentirsi dire che, ovviamente, vanno salvaguardati i precetti della direttiva come interpretati dagli stessi giudici europei.

Tant’è vero che l’indimenticabile **Paolo Centore**, nell’editoriale pubblicato su IPSOA Quotidiano il 9 febbraio 2019, aveva già preannunciato il dispositivo della sentenza della Corte di Giustizia scrivendo, grazie al suo intuito geniale, che è “finalmente” arrivata “la risposta dei giudici dell’Unione che, risolvendo la questione, osservano che i prestiti o distacchi di personale devono intendersi rilevanti ai fini dell’IVA, ai

sensi dell'articolo 24 della Direttiva CE n. 112 del 2006, indipendentemente dalla circostanza se il corrispettivo pattuito per le parti per l'esecuzione di tale

servizio sia inferiore, uguale o superiore al costo sostenuto dal prestatore”.

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Sono lavoratori marittimi italiani anche i soggetti fiscalmente residenti in Italia

Con "lavoratori marittimi italiani" si fa riferimento non soltanto ai marittimi con nazionalità italiana, bensì anche a tutti i soggetti fiscalmente residenti nel territorio dello Stato italiano. Il reddito derivante dal lavoro marittimo svolto su nave battente bandiera estera per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di dodici mesi da un contribuente spagnolo fiscalmente residente in Italia dovrà essere escluso dalla base imponibile dell'anno o degli anni d'imposta di riferimento. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 134 del 20 maggio 2020.

Con la risposta a interpello n. 134 del 20 maggio 2020 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di trattamento fiscale applicabile al reddito derivante dal **lavoro marittimo** svolto su nave battente bandiera estera da un contribuente spagnolo fiscalmente residente in Italia.

Per quanto riguarda la **residenza fiscale** delle persone fisiche occorre far riferimento alla nozione del TUIR, per cui si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile.

Queste tre condizioni sono tra loro **alternative**, essendo sufficiente che sia verificato uno solo dei requisiti affinché una persona fisica venga considerata fiscalmente residente in Italia; viceversa, solo quando i tre presupposti della **residenza** sono contestualmente assenti nel periodo d'imposta di riferimento una persona fisica può essere ritenuta non residente nel nostro Paese.

La legge n. 88 del 2001, fornendo l'interpretazione autentica della normativa prevista dal TUIR stabilisce che per i **lavoratori marittimi italiani** imbarcati su navi battenti bandiera estera, per i quali non è applicabile il calcolo sulla base della retribuzione convenzionale, continua ad essere escluso dalla base imponibile fiscale il reddito derivante dall'attività prestata su tali navi per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di dodici mesi.

E' evidente che i redditi corrisposti a **marittimi di nazionalità italiana**, che lavorano su navi battenti bandiera estera per più di 183 giorni in un arco temporale di dodici mesi (anche a cavallo di due periodi

d'imposta), non dovranno essere assoggettati ad imposizione nel nostro Paese, a prescindere dalla **residenza** dei medesimi marittimi e dal luogo di prestazione dell'attività lavorativa, con il conseguente venir meno dell'obbligo di dichiarazione di tali redditi da parte del contribuente.

Occorre capire se la locuzione utilizzata dal legislatore "**lavoratori marittimi italiani**" includa o meno nell'ambito applicativo della norma anche i redditi percepiti da cittadini stranieri.

La norma deve essere interpretata alla luce del principio di **non discriminazione** sancito dalla Convenzione tra l'Italia e la Spagna per evitare le doppie imposizioni, per cui i nazionali di uno Stato contraente, siano essi residenti o non di uno degli Stati contraenti, non sono assoggettati nell'altro Stato contraente ad alcuna imposizione od obbligo ad essa relativo, diversi o più onerosi di quelli cui sono o potranno essere assoggettati i nazionali di detto altro Stato che si trovino nella stessa situazione.

Per tale ragione il contribuente, cittadino spagnolo, nel momento in cui divenisse fiscalmente residente in Italia non potrebbe essere **discriminato** rispetto agli italiani che si trovano nelle medesime condizioni giuridiche stabilite dalla legge.

Quindi con "**lavoratori marittimi italiani**" si fa riferimento non soltanto ai marittimi con nazionalità italiana, bensì anche a tutti i soggetti **fiscalmente residenti** nel territorio dello Stato italiano. Ne consegue che il reddito corrisposto al contribuente a fronte dell'attività lavorativa svolta in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di dodici mesi, anche a cavallo di due periodi d'imposta su nave battente bandiera estera, dovrà essere **escluso** dalla base imponibile dell'anno o degli anni d'imposta di riferimento.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 20/05/2020, n. 134](#)

Fisco

dal CNDCEC

Decreto Rilancio: incomprensibile il mancato rinvio dei versamenti delle dichiarazioni in scadenza a

giugno

Il CNDCEC ha reputato inaccettabile che nel nuovo Decreto Legge Rilancio non si sia trovato il modo di prorogare i versamenti relativi alle dichiarazioni in scadenza il prossimo mese di giugno e di sbloccare la compensazione dei crediti IRPEF maturati nel 2019, dando la possibilità di monetizzarli anche prima della presentazione delle dichiarazioni. Nel comunicato stampa del 20 maggio 2020 il Presidente del CNDCEC, Massimo Miani, ha tra l'altro criticato l'esclusione dei liberi professionisti dall'accesso ai contributi a fondo perduto.

Il CNDCEC ha pubblicato un comunicato stampa in data 20 maggio 2020 riguardante il **DL Rilancio**.

I Commercialisti hanno evidenziato come sia inaccettabile che in una manovra mai vista prima in termini di risorse stanziare, non si trovi il modo di prorogare i versamenti relativi alle **dichiarazioni** in scadenza il prossimo mese di giugno e di sbloccare la compensazione dei crediti IRPEF maturati nel 2019, dando la possibilità di monetizzarli anche prima della presentazione delle dichiarazioni.

Il presidente del Consiglio nazionale dei commercialisti, Massimo Miani, ha sottolineato come sia singolare se si pensa che l'anno scorso bastò il ritardo nel rilascio dei **nuovi ISA** accumulato dalle strutture dell'Amministrazione finanziaria a convincere il legislatore a concedere la proroga dei versamenti legati alle dichiarazioni.

Il presidente dei commercialisti critica duramente anche l'**esclusione dei liberi professionisti** dall'accesso ai contributi a fondo perduto. Il nuovo Decreto ha incredibilmente escluso tutti i liberi professionisti iscritti alle casse previdenziali autonome dall'accesso al contributo a fondo perduto, relegandoli ancora una volta nel Fondo di ultima istanza.

L'auspicio è che la politica si renda conto di quale assurda **disparità** di trattamento tra partite Iva stia mettendo in campo.

In linea generale, emerge ancora una volta un problema di carattere più generale che è quello della crescente **approssimazione nella scrittura** delle norme, che pregiudica irrimediabilmente la chiarezza della legislazione. Approssimazione tanto più grave se si considera il forte ritardo con cui il DL Rilancio è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale rispetto alla sua approvazione in Consiglio dei ministri e, quel che più conta, alle reali esigenze del Paese.

Infatti, è emblematico il modo con cui sono stati regolati non solo i **termini di decadenza/prescrizione** dell'attività di accertamento e riscossione degli Uffici ma anche la sospensione (e ora anche proroga) dei termini processuali.

Il Decreto "Rilancio" interviene nuovamente su questi termini trascurando il coordinamento con quanto già disposto sul punto con il Decreto "Cura Italia", rendendo così il quadro complessivo ancor più inestricabile, con pregiudizio dei diritti del contribuente.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

CNDCEC, comunicato stampa 20/05/2020

Fisco

Dal CNDCEC

Programma formativo revisori legali: il protocollo d'intesa MEF - CNDCEC

Il nuovo programma formativo MEF dei revisori legali per l'anno 2020 tiene conto non solo delle nuove disposizioni emanate in relazione alla situazione di emergenza epidemiologica e dei rilevanti effetti che esse dispiegano sulla disciplina del bilancio d'esercizio e consolidato, ma anche della necessità di definire per alcuni argomenti, come crisi d'impresa, antiriciclaggio, codice del terzo settore, una nuova articolazione dalla quale deriva una diversa classificazione dei relativi crediti tra caratterizzanti e non caratterizzanti. Lo ha reso noto il CNDCEC con l'informativa n. 51 del 20 maggio 2020.

Il CNDCEC ha pubblicato l'informativa n. 51 del 20 maggio 2020, riguardante le modifiche al programma di formazione dei revisori legali 2020, con particolare riferimento all'aggiornamento degli allegati n. 1 e 2 del protocollo d'intesa MEF - CNDCEC per il riconoscimento **dell'equipollenza della formazione** già assolta dagli iscritti negli albi dei dottori commercialisti e degli esperti contabili ai fini dell'espletamento dell'obbligo formativo dei **revisori legali**.

Occorre evidenziare che con la determina n. 64268 del 12 maggio 2020 del Ragioniere Generale dello Stato è stato aggiornato il **programma di formazione** dei revisori legali per l'anno 2020 e quindi di conseguenza si è reso necessario modificare anche gli allegati n. 1 e 2 al protocollo d'intesa MEF-CNDCEC.

Il nuovo **programma formativo MEF** tiene conto non solo delle nuove disposizioni emanate in relazione alla situazione di emergenza epidemiologica e dei rilevanti effetti che esse dispiegano sulla disciplina del bilancio d'esercizio e consolidato, ma anche della necessità di definire per alcuni argomenti, crisi d'impresa, antiriciclaggio, codice del terzo settore, una **nuova articolazione** dalla quale deriva una diversa classificazione dei

relativi crediti tra caratterizzanti e non caratterizzanti. Ne consegue che taluni eventi già accreditati, ma non ancora svolti, con i codici materia D.4.20, B.3.1 e C.2.8, potrebbero richiedere una **nuova valutazione** da parte del Consiglio Nazionale.

Infatti si è reso necessario anche individuare alcuni nuovi codici materia non caratterizzanti e apportare le conseguenti modifiche al portale FPC.

Successivamente, attraverso il **portale FPC** verrà disposto anche l'aggiornamento della situazione dei crediti formativi conseguiti dagli iscritti, prima classificati come "crediti non utili" per la revisione contabile ed ora, invece, come "crediti non caratterizzanti" la revisione legale.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

CNDCEC, informativa 20/05/2020, n. 51

Fisco

Da Assonime

Ritenute negli appalti: tutte le novità in una circolare

In tema di nuovi obblighi sul versamento delle ritenute negli appalti, con la circolare n. 9 del 20 maggio 2020 Assonime ha analizzato la nuova disciplina introdotta dal DL n. 124 del 2019 al fine di contrastare l'omesso o insufficiente versamento di ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente. La normativa trova applicazione dal 1° gennaio 2020, con riferimento anche ai contratti di appalto, affidamento o subappalto stipulati in un momento antecedente al 1° gennaio 2020, ma ancora in corso a tale data.

Assonime ha emanato la circolare n. 9 del 20 maggio 2020, riguardante ritenute e compensazioni in appalti e subappalti per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera.

La tematica è particolarmente importante ed attuale in quanto è stata introdotta dal DL n. 124 del 2019 al fine di contrastare l'omesso o insufficiente versamento di **ritenute fiscali** sui redditi di lavoro dipendente, anche mediante **indebita compensazione** tramite l'utilizzo di crediti IVA inesistenti.

Il nuovo articolo 17-bis del d. lgs. n. 241 del 1997, al comma 1, come introdotto dal decreto fiscale 2019, ha previsto a carico dei **committenti** di opere o servizi che affidano il compimento di una o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore a euro 200.000 a un'impresa, tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o

rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di **manodopera** presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma, l'obbligo di richiedere **all'impresa appaltatrice** o affidataria e alle imprese subappaltatrici, obbligate a rilasciarle, copia delle **deleghe di pagamento** relative al versamento delle **ritenute** trattenute dall'impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio.

Al fine di consentire al committente il riscontro dell'ammontare complessivo degli importi versati dalle imprese, entro i cinque giorni lavorativi successivi alla **scadenza del versamento**, l'impresa appaltatrice o affidataria e le imprese subappaltatrici devono trasmettere al committente e, per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice le deleghe e un elenco **nominativo di tutti i lavoratori**, identificati mediante codice fiscale, impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione di opere o servizi affidati dal committente, con il dettaglio delle ore di lavoro prestate da ciascun percipiente in esecuzione dell'opera o del servizio affidato, l'ammontare della **retribuzione** corrisposta al dipendente collegata a tale prestazione e il dettaglio delle ritenute fiscali eseguite nel mese precedente nei confronti di tale lavoratore, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente.

Dunque, sui committenti vi è l'onere di controllare il corretto versamento delle ritenute da parte delle imprese appaltatrici, e nel caso in cui vi siano irregolarità, i committenti dovranno non solo sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati dalle imprese appaltatrici, ma avranno anche l'onere di darne comunicazione all'ufficio delle entrate competente per territorio nei confronti degli stessi committenti.

La decorrenza

Come espressamente previsto queste norme trovano applicazione dal **1° gennaio 2020**, con riferimento anche ai contratti di appalto, affidamento o subappalto stipulati in un momento antecedente al 1° gennaio 2020.

Di conseguenza, rientrano nel campo di applicazione della nuova normativa le ritenute operate sugli emolumenti di competenza **gennaio 2020** (i cui versamenti sono eseguiti nel mese di febbraio 2020); viceversa, le ritenute sugli emolumenti dell'anno 2019 corrisposti a gennaio 2020, "cassa allargata", non rientrano nel campo di applicazione del nuovo articolo 17-bis.

Ciò vuol dire che vi sono a carico delle imprese interessate adempimenti immediati.

Occorre evidenziare che l'Agenzia delle Entrate ha chiarito con la circolare n. 8/E del 3 aprile 2020, in riferimento al DL 18 del 2020 che solo per le categorie di soggetti che hanno beneficiato della sospensione del versamento delle ritenute sono sospesi gli obblighi di versamento e conseguentemente sono sospesi i controlli previsti a carico del committente in materia di ritenute e compensazioni in appalti e subappalti. Successivamente il Decreto Liquidità n. 23 del 2020 è intervenuto sulle sospensioni dei termini di versamento ampliando i soggetti che possono usufruire delle sospensioni per i versamenti in autoliquidazione, in scadenza nei mesi di aprile e maggio 2020, delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e autonomo, dell'IVA, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria.

A chi si applica

Il nuovo impianto normativo si applica ai committenti che rivestono la qualifica di sostituti d'imposta fiscalmente residenti in Italia e che affidano il compimento di opere e servizi alle condizioni indicate dalla norma, quali:

- enti e società di cui all'articolo 73, comma 1, del TUIR;
- società e associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR;
- persone fisiche che esercitano imprese commerciali;
- persone fisiche che esercitano arti e professioni;
- curatore fallimentare e commissario liquidatore;

La normativa fa espressamente riferimento anche al condominio.

Di contro sono esclusi:

- i soggetti non residenti senza stabile organizzazione in Italia;
- i condomini che non detengono in qualunque forma beni strumentali, in quanto non possono esercitare alcuna attività d'impresa o agricola o attività professionale;
- gli enti non commerciali (enti pubblici, associazioni, trust ecc.) limitatamente all'attività istituzionale di natura non commerciale svolta.

I nuovi obblighi

Rispetto ai nuovi obblighi, l'impresa appaltatrice deve versare le **ritenute**, da essa trattenute sulle retribuzioni dei lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio, con deleghe distinte per ciascun committente, senza possibilità di **compensazione**. Inoltre deve consegnare al committente **copia delle deleghe** di pagamento, entro 5 giorni dalla scadenza del versamento e deve predisporre e consegnare al committente un prospetto nel quale va indicato l'elenco nominativo di tutti i lavoratori, identificati mediante

codice fiscale, impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione di opere e servizi affidati dal committente.

Specularmente il committente deve controllare che le ritenute fiscali siano state versate dall'impresa appaltatrice senza avvalersi della compensazione e deve **controllare i documenti** trasmessi.

Se l'impresa appaltatrice non provvede all'obbligo di trasmettere al committente le **deleghe di versamento** relative alle ritenute e la documentazione relativa ai lavoratori impiegati, o se dai controlli effettuati dal committente risulta l'omesso o l'**insufficiente versamento** delle ritenute fiscali rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa, scatta il **blocco dei pagamenti**.

Sanzioni

In caso di **inottemperanza agli obblighi**, il committente è tenuto al versamento di una somma pari alla **sanzione** irrogata all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice per la non corretta determinazione ed esecuzione delle ritenute, nonché per il tardivo versamento delle stesse, senza possibilità di compensazione. Desta per Assonime qualche perplessità il fatto che secondo l'Agenzia delle Entrate la sanzione è da considerarsi una **sanzione amministrativa** non tributaria in quanto non strettamente correlata alla violazione di norme disciplinanti il rapporto fiscale.

A cura della Redazione

Fisco

Dal CNDCEC

Coronavirus e affidamenti rapidi: il vademecum dell'Anac

Nell'ambito dell'emergenza epidemiologica da Coronavirus, l'Autorità Nazionale Anticorruzione ha realizzato un apposito Vademecum, rivolto alle stazioni appaltanti, in materia di affidamenti rapidi durante l'emergenza e nella "fase 2", con le indicazioni per utilizzare le procedure speditive già previste nel Codice, ma spesso sono poco note. Lo ha reso noto il CNDCEC mediante la pubblicazione dell'informativa n. 50 del 20 maggio 2020, con cui ha chiarito che il Vademecum fornisce alle amministrazioni una ricognizione delle norme in vigore, non solo per far fronte all'attuale stato emergenziale, ma anche in tutte quelle ipotesi in cui si rendano necessarie un'accelerazione o una semplificazione delle gare.

Il CNDCEC ha pubblicato l'informativa n. 50 del 20 maggio 2020, con cui ha divulgato il **vademecum**

dell'Anac per affidamenti rapidi durante l'emergenza e nella "fase 2".

In particolare, in virtù dell'emergenza epidemiologica in atto da **Coronavirus**, l'Autorità Nazionale Anticorruzione ha realizzato un apposito **Vademecum**, rivolto alle stazioni appaltanti, in materia di affidamenti rapidi durante l'emergenza e nella "fase 2", con le indicazioni per utilizzare le procedure speditive già previste nel Codice, ma spesso sono poco note.

Il **Vademecum** è in linea con le indicazioni della **Commissione Europea** che, in seguito al dilagare dell'emergenza sanitaria causata dall'epidemia COVID 19, ha adottato la Comunicazione (2020/C 108 I/01) recante "Orientamenti della Commissione europea sull'utilizzo del quadro in materia di appalti pubblici nella situazione di emergenza connessa alla crisi della Covid19". Con tale atto sono state evidenziate le opzioni e i margini di manovra possibili a norma del quadro dell'UE di cui alle Direttive 2014 in materia di appalti pubblici per l'acquisto di forniture, servizi e lavori necessari per affrontare la crisi.

Con questo Vademecum si vuole fornire alle amministrazioni una ricognizione delle norme in vigore, non solo per far fronte all'attuale stato emergenziale, ma anche in tutte quelle ipotesi in cui si rendano necessarie, in presenza dei presupposti di legge, un'accelerazione o una **semplificazione delle gare**.

Per tale motivo, al fine di agevolare l'azione delle **stazioni appaltanti**, il documento contiene una disamina esplicativa delle principali disposizioni in materia di contratti pubblici, adottate nei vari provvedimenti connessi all'emergenza Coronavirus.

Nello specifico sono stati emanati due provvedimenti, disponibili sul portale istituzionale dell'Autorità:

- Ricognizione delle **disposizioni acceleratorie** e di semplificazione, presenti nel Codice dei contratti e nell'attuale quadro normativo, al fine di fornire indicazioni alle stazioni appaltanti per agevolare lo svolgimento delle procedure di affidamento;

- Vademecum** per velocizzare e semplificare gli appalti pubblici.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

CNDCEC, informativa 20/05/2020, n. 50

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Regime a realizzo controllato: come funziona?

Il regime di "realizzo controllato" non è fruibile laddove la conferitaria detenga già una partecipazione di controllo nella società conferita, alla quale verrebbero ad aggiungersi le nuove partecipazioni conferite, salva la neutralità degli incrementi operati in virtù di un obbligo legale o vincolo statutario. Lo ha evidenziato l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 135 del 20 maggio 2020. Non emergere una plusvalenza imponibile qualora il valore di iscrizione della partecipazione e, pertanto, l'incremento di patrimonio netto effettuato dalla società conferitaria, risulti pari all'ultimo valore fiscale della partecipazione conferita.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 135 del 20 maggio 2020 riguardante l'applicazione del **regime a 'realizzo controllato'** in presenza di azioni proprie.

Il TUIR prevede che le azioni o quote ricevute a seguito di **conferimenti** in società mediante i quali la società conferitaria acquisisce il **controllo** di una società ovvero incrementa, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, la percentuale di controllo sono valutate, ai fini della determinazione del reddito del conferente, in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento.

La norma, applicabile anche ai soggetti privati non imprenditori disciplina l'ipotesi di **conferimento a "realizzo controllato"**, attraverso cui la società conferitaria acquisisce o integra, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, il **controllo di diritto** della società le cui partecipazioni sono conferite. La disposizione non delinea un **regime di neutralità** fiscale delle operazioni di conferimento ivi regolate, bensì prevede un criterio di valutazione delle partecipazioni ricevute a seguito del conferimento, ai fini della determinazione del reddito del soggetto conferente ("**regime a realizzo controllato**").

In presenza dei presupposti delineati dal TUIR, il valore di realizzo delle partecipazioni oggetto di conferimento non viene determinato ai sensi dell'articolo 9 del TUIR, bensì in base **all'aumento di patrimonio netto contabile**; ne consegue che i riflessi reddituali dell'operazione di conferimento in capo al soggetto conferente sono strettamente collegati al comportamento contabile adottato dalla società conferitaria.

E' stato precisato che l'aumento di **patrimonio netto** effettuato dalla società conferitaria, connesso, a sua volta, al valore di iscrizione della partecipazione oggetto di conferimento da parte della società conferitaria medesima, per un ammontare superiore al valore fiscalmente riconosciuto, in capo al conferente, della

partecipazione conferita, comporta per quest'ultimo l'emersione di una **plusvalenza** pari alla differenza tra il valore della partecipazione iscritto dalla conferitaria, riconducibile al conferimento, e l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto della **partecipazione conferita**.

Applicando tale criterio, quindi, non emergere una plusvalenza imponibile qualora il **valore di iscrizione** della partecipazione e, pertanto, l'incremento di patrimonio netto effettuato dalla società conferitaria (riconducibile al conferimento), risulti pari all'ultimo valore pari fiscale della partecipazione conferita (c.d. "**neutralità indotta**").

Il regime di neutralità fiscale si riferisce peraltro alle sole operazioni produttive di **plusvalenze**, restando esclusi dall'ambito di applicazione della norma i conferimenti "minusvalenti".

In mancanza nella norma di un esplicito riferimento alla determinazione delle minusvalenze, occorre rifarsi al principio generale.

Ne consegue che, per effetto dei conferimenti eseguiti, la società conferitaria acquisisce il controllo della società scambiata, ovvero incrementa, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, la percentuale di controllo, dovendo valutarsi tale requisito in capo alla società conferitaria. Il **regime di "realizzo controllato"** non è fruibile invece laddove la conferitaria detenga già una partecipazione di controllo nella società conferita, alla quale verrebbero ad aggiungersi le **nuove partecipazioni** conferite, salva la neutralità degli incrementi operati in virtù di un obbligo legale o vincolo statutario.

Con riferimento alla valutazione del **requisito del controllo** ai fini dell'accesso al regime di realizzo controllato ex articolo 177 comma 2 del TUIR in presenza di **azioni proprie** della società oggetto di scambio, occorre evidenziare che per le società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio, le azioni proprie sono incluse nel computo del quorum costitutivo ed escluse dal quorum deliberativo. Diversamente, nelle società per azioni che non ricorrono al mercato del capitale di rischio le azioni proprie devono essere conteggiate nel calcolo sia dei quorum assembleari costitutivi che di quelli deliberativi.

Quindi, considerato che il vincolo di controllo deriva dalla spettanza ad una società della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria, il computo nel quorum deliberativo dei voti sospesi riferibili alle azioni proprie detenute dalla società conferita, comporta che la **società conferitaria** nella situazione ante conferimento non detiene il controllo di diritto della società conferita. Tale **controllo** verrebbe invece acquisito per effetto del conferimento con un

unico atto delle partecipazioni detenute dalle fisiche, con conseguente applicabilità del regime "a realizzo controllato".

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 20/05/2020, n. 135](#)

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate - Riscossione

Decreto Rilancio: le novità sull'attività di riscossione

È stato previsto il differimento al 31 agosto 2020 del termine "finale" di sospensione del versamento di tutte le entrate tributarie e non tributarie derivanti da cartelle di pagamento, avvisi di addebito e da avvisi di accertamento affidati all'Agente della riscossione, in scadenza nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 agosto 2020. Si tratta di una delle novità previste dal Decreto Rilancio in tema di riscossione, pubblicate in una apposita sezione sul portale dell'Agenzia delle Entrate - Riscossione.

L'Agenzia delle Entrate - Riscossione ha pubblicato sul proprio portale le novità del Decreto Rilancio che riguardano l'attività di riscossione.

Il Decreto Legge 34/2020 ("**Decreto Rilancio**") è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 128 del 19 maggio 2020 - Suppl. Ordinario n. 21, e contiene "Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali, connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19".

Con riferimento alle **cartelle** è stato previsto il **differimento** al 31 agosto 2020 del termine "finale" di **sospensione del versamento** di tutte le entrate tributarie e non tributarie derivanti da cartelle di pagamento, avvisi di addebito e avvisi di accertamento affidati all'Agente della riscossione, in scadenza nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 agosto 2020. I **pagamenti sospesi** dovranno essere effettuati entro il mese successivo alla scadenza del periodo di sospensione e, pertanto, entro il 30 settembre 2020.

Con riferimento alla **rottamazione ter**, per i contribuenti che sono in regola con il **pagamento delle rate** scadute nell'anno 2019 della "Rottamazione-ter", "Saldo e stralcio" e della "Definizione agevolata delle risorse UE", il mancato, insufficiente o tardivo pagamento alle relative scadenze delle rate da corrispondere nell'anno 2020, non determina la perdita dei benefici delle misure agevolate se il debitore effettuerà comunque l'integrale versamento delle stesse entro

il 10 dicembre 2020.

Per i **piani di dilazione** già in essere alla data dell'8 marzo 2020 e per i provvedimenti di accoglimento delle richieste presentate fino al 31 agosto 2020, la **decadenza** del debitore dalle rateazioni accordate si determina nel caso di **mancato pagamento** di **dieci rate**, anche non consecutive (invece delle cinque rate ordinariamente previste).

Inoltre è stato previsto il differimento al **31 agosto 2020** del termine **"finale"** di sospensione delle **attività di notifica** di nuove cartelle e degli altri atti di riscossione e la **sospensione** fino al **31 agosto 2020** degli obblighi derivanti dai **pignoramenti presso terzi** effettuati prima della data di entrata in vigore del decreto su stipendi, salario o altre indennità relative al rapporto di lavoro o impiego, nonché a titolo di pensioni e trattamenti assimilati; **a partire dalla data di entrata in vigore del decreto e fino al 31 agosto 2020**, le somme oggetto di pignoramento non devono essere sottoposte ad alcun vincolo di indisponibilità ed il soggetto terzo pignorato deve renderle fruibili al debitore; ciò anche in presenza di assegnazione già disposta dal giudice dell'esecuzione. Infine, è stata prevista la **sospensione dall'8 marzo al 31 agosto 2020**, delle **verifiche di inadempienza** da parte delle Pubbliche Amministrazioni, prima di disporre pagamenti di importo superiore a cinquemila euro. Le verifiche già effettuate restano **prive di qualunque effetto** se, alla data di entrata in vigore del "Decreto Rilancio", l'Agente della riscossione non ha notificato il pignoramento.

A cura della Redazione

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Somme percepite da una S.T.P.: costituiscono reddito d'impresa e non di lavoro autonomo

Ai fini della qualificazione del reddito prodotto dalle S.T.P. non assume alcuna rilevanza l'esercizio dell'attività professionale, risultando a tal fine determinante il fatto di operare in una veste giuridica societaria. Ne consegue che anche per le S.T.P. trovano conferma le previsioni del TUIR, per cui il reddito complessivo da qualsiasi fonte provenga è considerato reddito d'impresa e non reddito di lavoro autonomo. Lo ha reso noto l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 135 del 20 maggio 2020.

Con la risposta a interpello n. 136 del 20 maggio 2020 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di **riscossione accentrata** dei compensi per attività mediche e paramediche svolte presso strutture sanitarie private.

La legge finanziaria per il 2007 ha introdotto, a decorrere dal 1° marzo 2007, l'obbligo della riscossione accentrata dei **compensi** dovuti per attività di lavoro autonomo mediche e paramediche svolte nell'ambito di strutture sanitarie private.

In particolare, è stato previsto che la riscossione dei compensi dovuti per **attività di lavoro autonomo**, mediche e paramediche, svolte nell'ambito delle **strutture sanitarie private** è effettuata in modo unitario dalle stesse strutture sanitarie, le quali provvedono a:

- incassare il **compenso** in nome e conto del prestatore di lavoro autonomo e a riversarlo contestualmente al medesimo;

- registrare nelle **scritture contabili obbligatorie**, ovvero in apposito registro, il compenso incassato per ciascuna prestazione di lavoro autonomo resa nell'ambito della struttura.

Queste **strutture sanitarie** hanno l'obbligo di comunicare telematicamente all'Agenzia delle entrate l'ammontare dei compensi complessivamente **riscossi** per ciascun percipiente con le modalità ed entro i termini definiti dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 13 dicembre 2007.

Sul punto è stato chiarito che per **strutture sanitarie private** si intendono le società, gli istituti, le associazioni, i centri medici diagnostici e ogni altro ente o soggetto privato, con o senza scopo di lucro, che operano nel settore dei servizi sanitari e veterinari, nonché ogni struttura in qualsiasi forma organizzata che metta a disposizione, a qualunque titolo, locali ad uso sanitario, forniti dalla attrezzature necessarie per l'esercizio della professione medica o paramedica.

Tra l'altro come è noto la normativa consente la costituzione di società per l'esercizio di attività **professionali** regolate nel sistema ordinistico quali società di persone, società di capitali e cooperative.

Sul piano fiscale, **le S.T.P.**, costituite per l'esercizio di attività professionali per le quali è prevista l'iscrizione in appositi albi o elenchi regolamentati nel sistema ordinistico, producono **reddito d'impresa** in quanto non costituiscono un genere autonomo, appartenendo alle società tipiche disciplinate dal codice civile e, conseguentemente, sono soggette alla disciplina legale del modello societario prescelto, salvo deroghe o integrazioni espressamente previste.

Ai fini della qualificazione del **reddito** prodotto dalle

S.T.P. non assume alcuna rilevanza, pertanto, l'esercizio **dell'attività professionale**, risultando a tal fine determinante il fatto di operare in una veste giuridica societaria.

Ne consegue che anche per le S.T.P. trovano conferma le previsioni del TUIR, per effetto delle quali il **reddito complessivo** delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, delle società e degli enti commerciali, tra le quali sono ricomprese le società a responsabilità limitata, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa.

Trattandosi quindi di **reddito d'impresa** non si applicano le disposizioni introdotte dalla Legge di Bilancio 2007. In virtù della Legge di bilancio 2020 per consentire ai contribuenti la **detrazione delle spese sanitarie** ai fini dell'imposta sul reddito, il pagamento deve avvenire esclusivamente con versamento bancario o postale o mediante altri sistemi di pagamento.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 20/05/2020, n. 136](#)

Fisco

L'ultimo deposito della Cassazione

IRAP: non si applica il raddoppio dei termini

Con l'ordinanza n. 9314, depositata il 20 maggio 2020, la Corte di Cassazione ha confermato che, in tema di accertamento, il cd. raddoppio dei termini previsto dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, non può trovare applicazione anche per l'IRAP, poiché le violazioni delle relative disposizioni non sono presidiate da sanzioni penali. Da rilevare che, nonostante il consolidato orientamento giurisprudenziale e la direttiva dell'agenzia delle entrate in ordine alla rinuncia ai contenziosi relativi a questa tematica, ancora vi sono cause sulla questione.

Ad una società veniva notificato un avviso di accertamento, con il quale si richiedeva il pagamento di somme per indebita detrazione dell'IRAP in relazione ad operazioni ritenute oggettivamente inesistenti. Veniva proposto ricorso. La CTP rigettava l'impugnazione e la relativa decisione era confermata in appello.

Veniva proposto ricorso per Cassazione deducendo con diversi motivi che l'accertamento emesso nei confronti della contribuente era stato notificato oltre il quarto anno successivo a quello in cui era stata presentata la dichiarazione e che anche in caso di violazione che comportasse un obbligo di denuncia penale,

per la quale, nella versione *ratione temporis* era previsto un raddoppio dei termini questi era già spirato. Inoltre lamentava la violazione dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 in quanto l'avviso impugnato aveva ad oggetto violazioni Irap e per dette violazioni non era applicabile il raddoppio dei termini, in quanto la violazione delle norme relative a detta imposta non configura un reato tributario.

La decisione

La Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 9314 depositata il 20 maggio 2020, ha accolto il ricorso della contribuente. La Suprema Corte evidenzia innanzitutto che l'avviso di accertamento oggetto di contestazione aveva ad oggetto esclusivamente il mancato pagamento dell'Irap. Vengono poi richiamate diverse pronunce di legittimità (10483/2018, 23629/2017; 4775/2016) nelle quali la Cassazione ha già evidenziato che il raddoppio dei termini di accertamento non possa operare con riferimento all'IRAP, non essendo per tale imposta previste sanzioni penali. Ne consegue che iper detta imposta non può operare la disciplina del raddoppio dei termini, applicabile *ratione temporis*. L'Ufficio era pertanto decaduto dal potere di rettifica avendo notificato l'atto impositivo oltre il termine quinquennale previsto dall'art. 43 co. 2 del Dpr 600/73 al tempo vigente. Da notare che all'inizio dell'anno 2019 l'Agenzia delle Entrate aveva emanato una direttiva agli uffici di abbandonare le contestazioni in materia di Irap se accertate oltre l'ordinaria di decadenza ammettendo che non trovava applicazione il raddoppio dei termini in presenza di reato tributario. Ciò nonostante a distanza di oltre un anno ancora ci sono contenziosi che l'agenzia delle entrate non abbandona in materia.

A cura della Redazione

Lavoro e Previdenza

Dubbi e soluzioni

Smart working: benefits, premio 100 euro e regime fiscale. Cosa deve sapere il datore di lavoro

di Elvira D'Alessandro - Consulente del lavoro in Vicenza

Ai tempi dell'emergenza sanitaria Covid-19, lo smart working è stata la soluzione (di forza maggiore) adottata dalle aziende per consentire ai lavoratori di continuare a rendere la prestazione lavorativa. Una volta dato il via, spesso in modo "rudimentale", al lavoro agile in una forma più simile al telelavoro, molte sono state le situazioni particolari che il datore di lavoro si è trovato a dover affrontare. Tra queste: lo smart working è applicabile a tutti i dipendenti? Ai lavoratori a distanza spettano i benefits di cui già godevano e il bonus presenza di 100 euro? Ed infine, quale regime fiscale applicare ai lavoratori frontalieri svizzeri in smart working?

Il tema del presente articolo è stato trattato in uno dei numeri di **Guida alle Paghe**, il mensile diretto da **Massimo Brisciani**, dedicato ai professionisti e alle

aziende che si misurano quotidianamente con l'elaborazione della **busta paga** e gli adempimenti amministrativi connessi alla gestione del rapporto di lavoro.

Wolters Kluwer

Guida alle paghe

Il mensile per l'elaborazione della busta paga e i relativi adempimenti amministrativi

- Ricca di esemplificazioni pratiche, tabelle retributive, contributive e fiscali, schede dei Ccnl
- Con le indispensabili Guide operative e Scadenze contrattuali

SCOPRI L'OFFERTA

Sul tema “**smart working**” si è già scritto molto. Sono stati affrontati molteplici aspetti della **prestazione lavorativa da remoto** soprattutto ora che viviamo un'emergenza sanitaria di dimensioni planetarie.

Eviteremo quindi di riparlare della normativa che regola lo smart working come pure di entrare nel merito dell'attuazione di tale modalità lavorativa, spesso adottata dalle aziende a seguito dell'emergenza sanitaria Covid-19, senza una **necessaria preventiva analisi**.

Lo smart working è stata una **soluzione di forza maggiore** per consentire ai lavoratori, costretti a casa, di continuare a rendere la prestazione lavorativa a prescindere dall'essere fisicamente presenti nei locali aziendali.

Per questo, nei provvedimenti via via adottati dal

Presidente del Consiglio dei Ministri (DPCM) a partire dal 23 febbraio 2020, tenuto conto della straordinarietà della situazione, è stata data la possibilità di attuare il lavoro da remoto, in deroga a quanto previsto dalla normativa in vigore (art. 1, legge n. 81/2017), con **modalità “semplificata”**.

In queste settimane, una volta dato il via, spesso in modo “rudimentale” al “lavoro agile” in una forma più simile al **vecchio “telelavoro”** (postazione fissa presso il domicilio del lavoratore), molte sono state le situazioni particolari che il datore di lavoro si è trovato a dover affrontare.

Tra queste, la prima domanda che si è posta l'azienda è stata: tutti i **dipendenti** possono svolgere il proprio lavoro da remoto, c.d. smart working? E a seguire: ai lavoratori in smart working spettano gli stessi

trattamenti economici di cui già godevano? Gli smart workers sono destinatari del **bonus “presenza” di 100 euro**, da riconoscere per il mese di marzo ex art. 63 D.L. 17 marzo 2020, n. 18? Quale regime fiscale applicare ai **lavoratori frontalieri svizzeri** in smart working?

Ecco le risposte.

Lavoratori che possono effettuare la prestazione in smart working

In linea di massima, qualora le mansioni normalmente svolte siano di carattere amministrativo - contabile - legale e comunque prevalentemente intellettuale, i lavoratori con la qualifica di **impiegati - quadri - dirigenti** potranno continuare a svolgere la loro attività dal proprio domicilio collegandosi telematicamente con l'azienda con PC, tablet o altri dispositivi elettronici. Il lavoratore munito di autorizzazione per poter accedere al **server aziendale** ben potrà alternare ore/giornate di prestazione lavorativa in azienda a giornate di prestazione da remoto.

Possono essere attivati contratti di smart working anche per i lavoratori titolari di contratto di **apprendistato**, purché sia loro garantita la regolare formazione e siano poste in essere tutte quelle condizioni necessarie a creare una stretta interazione tra il tutor aziendale e il lavoratore durante la gestione dell'attività da svolgere. Diversa è invece la situazione dei **tirocinanti (tirocini extracurricolari)**. In assenza di precise disposizioni da parte delle singole Regioni, il tirocinio non potrà essere svolto con modalità di smart working in quanto la normativa che lo disciplina fa esplicito riferimento ad una “modalità di esecuzione del rapporto di lavoro subordinato”. Al tirocinio, quindi, non essendo un rapporto di lavoro subordinato non si possono applicare tout court le regole dello smart working.

Leggi anche Tirocini extracurricolari: gestione a 3 vie ai tempi del Coronavirus

Pertanto nel silenzio sul punto della Conferenza Stato-Regioni viene, di fatto, lasciata ampia facoltà alle parti sulla scelta delle modalità di svolgimento del tirocinio, anche adottando modalità di formazione a distanza, come lo smart working, rispettando tutti i **profili di sicurezza** previsti dalla normativa compreso il coinvolgimento delle tre parti in causa cioè promotore, ospitante e tirocinante.

Molte sono le Regioni intervenute sul tema dettato dall'emergenza sanitaria prevedendo o la sospensione del tirocinio o la formazione a distanza dettandone i principi generali di esecuzione.

Si suggerisce, quindi, di prendere visione delle delibere della Regione dove il tirocinio si svolge.

Leggi anche Coronavirus: tirocini extracurricolari

sospesi se le aziende chiudono temporaneamente?

Trattamento economico degli smart workers

Ai lavoratori che prestano la loro attività in modalità smart working deve continuare ad essere garantita la **normale retribuzione** di fatto già in atto indipendentemente dal luogo di svolgimento dell'attività stessa. Va tuttavia posta l'attenzione sul diritto di continuare a beneficiare di alcune tipologie di benefit pur lavorando “a domicilio” o, comunque fuori dai locali aziendali. Per esempio, non è assolutamente scontato che il lavoratore in smart working continui ad avere diritto al **“buono pasto”** o al “ticket restaurant”. La concessione di tale benefit è lasciata all'iniziativa unilaterale del datore di lavoro (anche se e quando condivisa con le RSA) che ne determinerà limiti, destinatari, importi ecc. in apposito “regolamento”. Ed è a questo regolamento che si dovrà far riferimento per stabilire se le giornate di prestazione lavorativa con modalità smart daranno diritto o meno al riconoscimento del “buono pasto”.

Se nulla fosse stato previsto ab origine, nulla vieta che nella comunicazione di autorizzazione allo smart working (forma scritta “semplificata”) venga precisato, tra l'altro, anche il riconoscimento o meno al “buono pasto”.

Premio presenza di 100 euro

In base all'articolo 63, comma 1, sopra citato «ai titolari di redditi di lavoro dipendente di cui all'articolo 49, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che possiedono un reddito complessivo da lavoro dipendente dell'anno precedente di importo non superiore a 40.000 euro spetta un premio, per il mese di marzo 2020, che non concorre alla formazione del reddito, pari a 100 euro da rapportare al numero di giorni di lavoro svolti nella propria sede di lavoro nel predetto mese».

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione 18/E del 9 aprile 2020, fugando ogni dubbio sul significato di “sede di lavoro”, in coerenza con la ratio del provvedimento, ha precisato che il premio **non spetta** per i giorni in cui il lavoratore non ha svolto la propria attività lavorativa in azienda perché in modalità di telelavoro o di smart working (o in caso di assenza per qualsiasi altro motivo ferie, malattia, permessi retribuiti o non retribuiti, congedi, ecc.).

Regime fiscale dei lavoratori frontalieri

L'emergenza epidemiologica da Covid-19, comporta il divieto anche per i lavoratori c.d. frontalieri, di recarsi fisicamente nel luogo di lavoro situato oltre confine. Ad esempio molte aziende elvetiche hanno consentito

ai propri dipendenti italiani di continuare a prestare la propria attività in modalità smart working.

Va osservato, inoltre, che il Consiglio federale ha disposto la limitazione “dell’entrata in Svizzera di persone provenienti da Paesi o regioni a rischio” pur consentendo alcune deroghe (es. motivi professionali) attentamente monitorate, anche attraverso un severo **blocco delle frontiere**.

Il problema per questi lavoratori non è tanto l’impedimento alla prestazione in territorio elvetico ma, piuttosto, le conseguenze sul piano fiscale di un **reddito non più prodotto oltre confine** bensì da remoto in Italia

La Direzione Regionale della Lombardia, rispondendo ad un interpello (Prot. n. 904-45720/2008) aveva , a suo tempo, precisato, ai fini della tassazione dei redditi in questione, che la **nozione di frontaliero** è riferita

solo ai lavoratori che quotidianamente si recano dalla propria residenza (Comune prossimo al confine, nell’ambito della fascia di 20 Km) in uno dei Cantoni svizzeri confinanti con l’Italia.

In mancanza quindi dello spostamento fisico del lavoratore, che pur continua a prestare la propria attività per l’azienda svizzera in modalità smart, verrebbe a mancare il requisito per accedere allo **speciale regime dei frontalieri**.

In considerazione di quanto sopra, tenuto conto che la fonte di reddito non muta anche nel caso di prestazione da remoto e che tale modalità potrebbe protrarsi nel tempo o diventare definitiva si attende un intervento ufficiale dell’Agenzia delle Entrate per una corretta gestione della fiscalità dei frontalieri che lavorano da remoto.

Lavoro e Previdenza

Per i datori di lavoro

COVID-19 e infortunio sul lavoro: come provare l'esonero da responsabilità

di Vincenzo Ferrante - Professore ordinario di diritto del lavoro presso l'Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano

Il datore di lavoro ha un generale dovere di garantire la salute e la sicurezza dei luoghi di lavoro e l'obbligo di risarcire i danni al lavoratore in caso di pregiudizi fisici o morali. Ai tempi del COVID-19, quando sia accertato che il contagio sia avvenuto sul luogo di lavoro, l'azienda, per essere esente da responsabilità sul piano risarcitorio, deve provare di aver adottato tutte le precauzioni idonee, in base all'esperienza e alla tecnica, ad evitare il diffondersi della malattia. Nonostante si sia fatto notare che l'attribuzione di responsabilità resterebbe un'eventualità lontana, è evidente che l'accertamento dei fatti eseguito dall'autorità sanitaria in caso di infortunio sul lavoro possa assumere il valore di una prova particolarmente attendibile.

La ripresa dell'attività di lavoro conseguente al passaggio alla “fase 2”, impone una particolare attenzione agli obblighi che gravano in capo a tutti gli **imprenditori** per garantire la **salute e la sicurezza dei luoghi di lavoro**.

Sicurezza sul lavoro e responsabilità dell'azienda

Sul punto il nostro ordinamento prevede sia l'adozione di un'ampia serie di misure di prevenzione, contenute nel testo unico (D. Lgs. n. 81 del 2008) e fondate su diverse direttive europee, sia la norma di “chiusura” di cui all'art. 2087 cod. civ., che impone alle imprese di adottare tutte “le misure che, secondo la particolarità del lavoro, l'esperienza e la tecnica, sono necessarie a tutelare l'**integrità fisica** e la **personalità morale** dei **prestatori di lavoro**”.

Si tratta di una previsione che vale a giustificare un **generale dovere di prevenzione**, ma anche a determinare i casi nei quali l'impresa è tenuta a **risarcire i danni al lavoratore**, quando questi abbia a subire un pregiudizio sia fisico (permanente o anche solo transitorio), sia sul piano del turbamento della propria personalità (e da qui il diritto ad un risarcimento per i casi ad es. di mobbing).

L'obbligo che grava sul datore è particolarmente impegnativo perché, pur non configurandosi una vera e propria **responsabilità “oggettiva”** (che prescinde cioè da una specifica mancanza nella condotta dell'imprenditore) impone comunque, una volta che il danno resti provato, **una indagine** diretta ad accertare se il datore di lavoro ha adottato, non solo le particolari misure analiticamente imposte dalla legge in relazione allo specifico tipo di attività esercitata (nonché quelle generiche dettate dalla comune prudenza), ma anche tutte le altre che, in concreto, si rendano necessarie per la tutela della salute del lavoratore.

Disciplina ai tempi del COVID-19

Riferendo la norma alla situazione attuale, la conclusione è che quando sia accertato che il contagio da COVID-19 sia avvenuto sul luogo di lavoro, il datore, per andare esente da responsabilità sul piano risarcitorio, dovrà provare di **aver adottato tutte le precauzioni idonee**, in base all'esperienza e alla tecnica, ad evitare il diffondersi della malattia.

Questo significa, in altri termini, che le imprese dovranno non solo rispettare tutte le previsioni che derivano dal Protocollo condiviso sul lavoro in sicurezza del 24 aprile 2020 (poi richiamato dal DPCM del 26 aprile 2020 e riprodotto in appendice allo stesso, quale allegato n. 6: in G.U. S.O. n. 108 del 27 aprile 2020), ma che esse sono chiamate altresì ad adeguarne i **contenuti al concreto contesto organizzativo** della loro azienda, tenendo conto al contempo di tutte le precauzioni che dovessero via via emergere in ordine alle modalità di diffusione del contagio e dunque anche di quanto previsto dai protocolli di cui all'art. 1, comma 4 del DL 16 maggio 2020 n. 33, adottati dalle Regioni nel rispetto dei principi contenuti nei protocolli o nelle linee guida nazionali, secondo le puntuali precisazioni di cui alla recentissima circolare INAIL n. 22 del 20 maggio 2020

Un **compito**, questo, davvero **gravoso**, poiché né è chiaro esattamente quali misure siano idonee ad impedire il contagio (essendo a tal fine le mascherine una protezione solo parziale, come dimostra il fatto che il medico che avvicina un malato adotta ben altro tipo di protezione), né è facile rispettare tutte le previsioni contenute nel Protocollo (v. sul punto la **check list**, messa a punto dell'Ispettorato nazionale del lavoro). Responsabilità gravi, dunque, che spaventano quanti vogliano riprendere l'attività di impresa, per evitare che il protrarsi del blocco finisca per condurli alla definitiva **chiusura dell'attività economica**.

Leggi anche Coronavirus: dall'Ispettorato del lavoro la check list delle verifiche in azienda

A riguardo, si è fatto notare che l'attribuzione di responsabilità resterebbe un'eventualità lontana, poiché **sarebbe comunque difficile dare prova** del fatto che il contagio si è realizzato proprio sul luogo di lavoro e non sui mezzi di trasporto o altrimenti, in seguito ai contatti della vita quotidiana del lavoratore. Questa conclusione, tuttavia, non vale a tenere indenne il datore in tutti quei casi in cui, al contrario, sia possibile individuare e ricostruire la catena di diffusione della malattia (quando ad es. questa sia stata oggetto dell'indagine epidemiologica condotta dalla autorità sanitaria e diretta alla ricostruzione di tutti i "contatti stretti" che il malato ha avuto negli ultimi giorni; o quando vi sia una pluralità di contagiati nell'ambito di un gruppo di lavoratori che operano tutti in uno stesso ambiente; o, infine, quando il lavoratore riesca a dimostrare che si reca a piedi al lavoro e che, a parte i familiari, non ha avuto alcun contatto con estranei che fossero portatori asintomatici del virus).

Contagio da coronavirus e infortunio sul lavoro

Resta da dire, infine, che il quadro normativo che si è appena descritto discende direttamente dalle norme generali e deve poi coordinarsi con la disciplina specifica che il decreto Cura Italia ha dettato all'art. 42, co. 2 (D.L. n. 18/2020 convertito nella legge n. 27 del 24 aprile 2020), riconoscendo che il contagio da coronavirus contratto sul lavoro deve considerarsi alla stregua di un **infortunio indennizzabile**. A riguardo, seppure sono del tutto condivisibili le precisazioni poi contenute in una recente nota dell'INAIL in ordine al fatto che il riconoscimento dell'infortunio non implica, di per sé solo, **un automatico accertamento delle responsabilità civili o penali del datore**, non si può fare a meno di notare come una tale affermazione non libera completamente il datore di lavoro, posto che il quadro generale che si è sopra descritto in ordine al risarcimento dei danni civili attiene propriamente ai rapporti che intercorrono fra impresa e lavoratore e resta,

quindi, escluso dal campo di intervento dell'INAIL.

L'Istituto, infatti, segue logiche in parte diverse da quelle proprie delle norme che regolano il risarcimento dei danni, in quanto esso interviene anche in caso di **colpa accertata del lavoratore** (salvi i casi in cui il danno sia frutto di un'azione del tutto imprevedibile) e non mira a tenere indenne il danneggiato da tutti i pregiudizi che gli derivano dall'infortunio, ma solo ad assicurargli una **indennità**, calcolata secondo un **metodo presuntivo**, che in molti casi lascia in capo al datore l'obbligazione di risarcire il danno ulteriore (c.d. differenziale), né indennizzato, né coperto dall'assicurazione INAIL.

In questo senso è senz'altro vero che l'azione dell'INAIL non conduce necessariamente ad una condanna penale o al risarcimento dei danni in sede civile, ma resta che l'accertamento dei fatti che viene eseguito dall'autorità sanitaria assume il **valore di una prova particolarmente attendibile** e viene ad essere comunicato sia al lavoratore, a sua richiesta, sia alla procura della Repubblica, quando dall'evento risulti una lesione non trascurabile della salute del lavoratore.

Opportuno un intervento normativo

Una **limitazione di responsabilità**, sul piano del risarcimento dei danni, non può che eventualmente essere disposta dalla legge e non certamente da atti aventi natura amministrativa e forse sarebbe bene che fosse direttamente il Parlamento ad intervenire sulla materia, utilizzando gli stanziamenti di bilancio per incrementare, a premio invariato, la misura delle indennità dovute ai singoli, così da estendere, almeno per tutto il periodo del "rilancio", la **copertura offerta dall'INAIL** a tutti i pregiudizi che il lavoratore abbia a subire.

Si tratterebbe, almeno sul piano della responsabilità civile (poiché pare difficile che possa limitarsi quella penale del datore, senza incorrere nella violazione della Costituzione), di un **aiuto concreto** e mirato ai lavoratori e alle imprese.

Lavoro e Previdenza

Limiti alla responsabilità dell'azienda

Contagio COVID sul lavoro indennizzato dall'INAIL a condizione che sussistano le prove

di Luciano Racchi - Avvocato Studio Legalitax studio legale e tributario

Il riconoscimento dell'origine professionale del contagio non è in alcun modo correlato con i profili di responsabilità civile e penale del datore di lavoro nel contagio stesso. Tale responsabilità è infatti ipotizzabile solo in caso di violazione della legge o di obblighi derivanti dalle conoscenze sperimentali o tecniche, che nel caso dell'emergenza epidemiologica da Covid-19 si possono rinvenire nei protocolli e nelle linee guida governativi e regionali. E' quanto ha chiarito l'INAIL nella circolare n. 22 del 2020 che fornisce chiarimenti in merito alla tutela infortunistica applicabile ai lavoratori in caso di contagio avvenuto nei luoghi di lavoro.

Non è responsabile il **datore di lavoro del contagio al proprio dipendente**, se ha adottato ogni misura prevista dai **protocolli divulgati per la sicurezza**. In ogni caso, si tratterebbe di infortunio indennizzabile a condizione però che sussista la prova che il virus sia conseguito all'ambiente di lavoro.

Con la circolare n. 22 del 20 maggio 2020 l'INAIL interviene nuovamente in tema di **responsabilità del datore di lavoro** per infortunio conseguito alla infezione da Covid - 19 e di corretta interpretazione dell'art. 42 del DL "Cura Italia", così come convertito nella legge n. 27 del 24 aprile scorso.

Origine professionale del contagio e indennizzabilità dell'evento

La circolare sostanzialmente ribadisce precedenti interventi dell'Istituto - ultimo in ordine di tempo la circolare n. 13 del 3 aprile e il comunicato del 15 maggio scorsi - e potrebbe, forse, dirsi superfluo, se la sua opportunità non fosse dettata da alcuni recenti allarmismi sul tema.

In buona sostanza, l'INAIL ribadisce che, fatta eccezione per alcune categorie di lavoratori (personale medico-sanitario, personale addetto ad attività di front office, in sintesi) **non esiste una presunzione** - che in ogni caso sarebbe comunque vincibile con prova contraria - di riconducibilità causale della contrazione dell'infezione al luogo di lavoro.

Ed in effetti, a ben vedere, la natura pandemica del Covid-19, ossia la sua diffusione in ogni luogo sul territorio, anche intuitivamente, non consente in via generale di presumere **l'origine professionale**.

L'Istituto precisa sul punto che anche quando risultasse che il virus è stato in concreto ed effettivamente contratto in ambito lavorativo e fosse così possibile qualificare l'infezione come **infortunio sul lavoro**, discenderebbe soltanto l'indennizzabilità dell'evento da parte dell'INAIL medesimo.

Secondo principi noti, validi sempre ed anche in questo

caso, l'infortunato, per ottenere l'indennizzo, è tenuto a provare l'occasione della contrazione dell'infezione. Con il documento di prassi, l'INAIL conferma che, in simili ipotesi, la copertura assicurativa in favore del lavoratore riguarda anche il periodo di **assenza dal lavoro per la "quarantena"**.

In tale contesto, l'art. 42 del D.L. Cura Italia aveva già previsto, in deroga ai principi generali, che gli infortuni derivanti da Covid-19 non rilevano ai fini dell'andamento aziendale, ossia in relazione all'incremento del tasso di premio di assicurazione obbligatoria.

Responsabilità civile e penale del datore di lavoro

Con riferimento alla responsabilità civile e penale del datore di lavoro, l'INAIL ha precisato che può sussistere soltanto **quando sia accertata la sua colpa** nel verificarsi dell'infortunio.

Ne consegue così che in concreto, occorre che la contrazione da parte del dipendente del Covid-19, non solo sia effettivamente avvenuta in occasione di lavoro, ma sia anche imputabile al datore di lavoro.

In proposito, peraltro la circolare n. 22 precisa che in ogni caso "il riconoscimento del diritto alle prestazioni da parte dell'Istituto (in favore dell'infortunato) non può assumere rilievo per sostenere l'accusa in sede penale", tanto meno in sede civile nei confronti del datore di lavoro.

Solo nell'ipotesi in cui sia dimostrata una effettiva responsabilità del datore di lavoro, l'INAIL ha titolo per pretendere il **rimborso di quanto erogato** al lavoratore infortunato.

Peraltro, il dipendente potrebbe agire per ottenere **un ulteriore risarcimento del danno** (rispetto a quanto ricevuto dall'INAIL) nei confronti del proprio datore di lavoro. Egli, quindi, in propria difesa, potrà dimostrare di avere attuato quanto possibile per scongiurare l'infortunio (art. 2087 cod. civ.).

Una recente sentenza della Suprema Corte (n.

3282/2020) ha affermato che il datore di lavoro non risponde per **responsabilità oggettiva** ma solo per “difetto di diligenza nella predisposizione delle misure idonee a prevenire ragioni di danno per il lavoratore”. La circolare n. 22 ha così concluso che l'imprenditore non è, in generale e con riferimento all'infezione pandemica in particolare, **tenuto ad assicurare “il rischio zero”** e pertanto il difetto di diligenza del datore

di lavoro deve ritenersi senz'altro esclusa quando egli abbia **concretamente adempiuto alle misure di prevenzione**, protezione individuale, formazione ed informazione del personale, alla sorveglianza sanitaria speciale nei confronti dei lavoratori di età a rischio o con patologie sensibili, ecc. poste con i notissimi Protocolli condivisi in tema di sicurezza Covid-19 (del 14 marzo e del 24 aprile 2020).

Lavoro e Previdenza

Circolare INAIL

Infortunio da contagio Covid-19: nessuna presunzione di responsabilità penale su datore

L'INAIL, con la circolare n. 22 del 20 maggio 2020 chiarisce i termini della tutela infortunistica da Covid-19 in occasione di lavoro, secondo il consolidato principio giuridico che equipara la causa virulenta alla causa violenta propria dell'infortunio. L'indennità per inabilità temporanea assoluta copre anche il periodo di quarantena o di permanenza domiciliare fiduciaria, sempre che il contagio sia riconducibile all'attività lavorativa, con la conseguente astensione dal lavoro. Nella circolare, inoltre, viene chiarito che il riconoscimento dell'origine professionale del contagio non ha alcuna correlazione con i profili di responsabilità civile e penale del datore di lavoro, che è ipotizzabile solo in caso di violazione della legge o di obblighi derivanti dalle conoscenze sperimentali o tecniche.

Con la circolare n. 22 del 20 maggio 2020, l'INAIL fornisce le attese indicazioni operative, anche in relazione alla prima fase della situazione emergenziale legata alla diffusione pandemica da **nuovo Coronavirus** (SARS-Cov-2) per la tutela dei lavoratori che hanno contratto l'infezione in occasione di lavoro.

Le prestazioni INAIL nei casi accertati di **infezioni da coronavirus in occasione di lavoro** sono erogate anche per il periodo di quarantena o di permanenza domiciliare fiduciaria dell'infortunato con la conseguente astensione dal lavoro. I predetti eventi infortunistici gravano sulla gestione assicurativa e non sono computati ai fini della determinazione dell'oscillazione del tasso medio.

E' dunque esclusa qualsiasi incidenza degli infortuni da **COVID-19** in occasione di lavoro sulla misura del premio pagato dal singolo datore di lavoro, cio' in quanto tali eventi sono stati a priori ritenuti frutto di fattori di rischio non direttamente e pienamente controllabili dal datore di lavoro al pari degli infortuni in itinere.

L'Istituto riconosce la **tutela assicurativa al lavoratore infortunato** nel tragitto casa-lavoro e viceversa, ma al datore di lavoro non viene imputata alcuna conseguenza per l'evento infortunistico.

Accertamento dell'infortunio da contagio

Le osservazioni proposte dall'Istituto si basano su due principi fondamentali:

a) si considera causa violenta di **infortunio sul lavoro** anche l'azione di fattori microbici e virali che penetrando nell'organismo umano ne determinano l'alterazione dell'equilibrio anatomico-fisiologico, sempre che tale azione, pur se i suoi effetti si manifestino dopo un certo tempo, sia in rapporto con lo svolgimento dell'attività lavorativa;

b) la mancata dimostrazione dell'episodio specifico di penetrazione nell'organismo del fattore patogeno non può ritenersi preclusiva della ammissione alla tutela, essendo giustificato ritenere raggiunta la prova dell'avvenuto contagio per motivi professionali quando, anche attraverso presunzioni, si giunga a stabilire che l'evento infettante si è verificato in relazione con l'attività lavorativa.

La presunzione semplice presuppone comunque l'accertamento rigoroso dei fatti e delle circostanze che facciano fondatamente desumere che il contagio sia avvenuto in occasione di lavoro (le modalità di svolgimento dell'attività lavorativa, le indagini circa i tempi di comparsa delle infezioni, ecc.).

Responsabilità penali per il datore di lavoro

Non possono, perciò, confondersi i presupposti per l'erogazione di un indennizzo con i presupposti per la responsabilità penale e civile che devono essere rigorosamente accertati con criteri diversi da quelli previsti per il riconoscimento del diritto alle prestazioni assicurative. In questi, infatti, oltre alla già citata rigorosa prova del nesso di causalità, occorre anche quella dell'imputabilità quantomeno a titolo di colpa della condotta tenuta dal datore di lavoro.

Ne può desumersi dall'indicata disposizione un obbligo assoluto in capo al datore di lavoro di rispettare ogni cautela possibile e diretta ad evitare qualsiasi danno al fine di garantire così un ambiente di lavoro a "rischio zero", quando di per sé il pericolo di una lavorazione o di un'attrezzatura non sia eliminabile.

Pertanto, chiarisce l'Istituto, la **responsabilità del datore di lavoro** è ipotizzabile solo in caso di violazione della legge o di obblighi derivanti dalle conoscenze sperimentali o tecniche, che nel caso dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 si possono rinvenire nei protocolli e nelle linee guida governativi e regionali.

Azione di regresso

In assenza di una comprovata violazione, da parte del datore di lavoro, pertanto, delle misure di contenimento del **rischio di contagio** di cui ai protocolli o alle linee guida, sarebbe molto arduo ipotizzare e dimostrare la colpa del datore di lavoro.

Al fine di garantire l'omogeneità della trattazione e una

attenta gestione dell'invio delle diffide, le Avvocature territoriali dell'Istituto avranno cura di trasmettere all'Avvocatura generale le pratiche riguardanti possibili **azioni di regresso** nei casi di infortunio sul lavoro da COVID-19, accompagnate da una breve relazione in ordine alla ricorrenza dei presupposti richiesti.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

INAIL, circolare 20/05/2020, n. 22

Lavoro e Previdenza

Consulenti del lavoro

Statuto dei lavoratori: 50 anni dopo ancora incertezze e instabilità per il lavoro subordinato

A 50 anni dallo Statuto dei lavoratori, e nel pieno di un'emergenza che sta cambiando il lavoro di milioni di italiani, dunque, il Paese ha, forse per la prima volta, l'occasione di ripensare all'organizzazione stessa del lavoro in Italia. Il confronto tra la categoria dei Consulenti del Lavoro e il Ministero del Lavoro si è svolto in occasione dell'evento "Dallo Statuto dei Lavoratori allo Statuto dei Lavori: il passo non compiuto", promosso dai Consulenti del Lavoro per celebrare i 50 anni della legge n. 300 del 20 maggio 1970.

Si è svolto con modalità a distanza l'evento "Dallo **Statuto dei Lavoratori** allo Statuto dei Lavori: il passo non compiuto", organizzato dalla Fondazione Studi Consulenti del Lavoro in data 20 maggio 2020, con la partecipazione del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali. L'evento è stato organizzato in occasione dei 50 anni dallo Statuto dei lavoratori, con il Paese nel pieno di un'emergenza che sta cambiando il lavoro di milioni di italiani. Si tratta di una condizione che può costituire occasione di ripensare all'organizzazione stessa del lavoro in Italia 3,7 milioni di occupati (il 16,3% del totale) si trovano al di fuori degli incardinamenti tradizionali di lavoro autonomo e dipendente: 665 mila sono i lavoratori autonomi monocommittenti (2,9%) e più di 3 milioni i lavoratori dipendenti a termine (13,4%).

A questi numeri si aggiungono gli oltre 6 milioni di lavoratori a tempo indeterminato che potrebbero essere occupati in **smart working** (27,4%). Una platea di quasi 10 milioni (43,7%) di lavoratori "ibridi" le cui modalità di erogazione della prestazione si collocano a cavallo tra lavoro autonomo e subordinato

tradizionale.

Ad aprire l'evento "l'intervento del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali, **Nunzia Catalfo**, che ha messo in luce la necessità di ampliare, aggiornare e rafforzare la L. n. 300/1970, sottolineando come la "sfida dello Statuto dei lavoratori per i prossimi 50 anni sarà quella di allargare il perimetro delle tutele alle nuove forme di lavoro che nasceranno.

È necessario, dunque, "costruire un nuovo modello di tutele, che accompagnino il lavoratore lungo tutto l'arco della vita, garantendo una nuova piattaforma di diritti legati alla manutenzione del suo saper fare, all'apprendimento continuo e alla formazione per ridare a tanti lavoratori a rischio di fuoriuscita dal mercato un sistema di garanzie". È quanto ha dichiarato la Presidente del Consiglio nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro, **Marina Calderone**, in occasione dell'evento.

A cura della Redazione

Lavoro e Previdenza

Ministero del Lavoro

Reddito ultima istanza: ripartite le risorse per occasionali, intermittenti e stagionali

Con il decreto n. 10 del 2020, il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali esegue la ripartizione della residua quota delle risorse destinate, dal decreto Cura Italia, per la tutela reddituale dei lavoratori non coperti dagli interventi generali di sostegno al reddito. Si tratta di stanziamenti destinati a lavoratori stagionali, intermittenti, occasionali o incaricati delle vendite a domicilio, a cui è possibile accedere presentando domanda all'INPS.

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, con il decreto n. 10 del 4 maggio 2020, pubblicato nella sezione Pubblicità legale del portale istituzionale, provvede al riparto della quota residua delle risorse stanziata ex art. 44 del decreto-legge n. 18 del 2020 per l'erogazione del c.d. **reddito di ultima istanza**, per complessivi 220 milioni di euro.

Si tratta degli stanziamenti, introdotti dal decreto **Cura Italia**, e destinati ai lavoratori danneggiati dal virus Covid-19 e non coperti da altri interventi:

- lavoratori dipendenti stagionali appartenenti a settori diversi da turismo e stabilimenti termali che hanno cessato involontariamente il rapporto di lavoro nel periodo compreso tra l'1 gennaio 2019 e il 31 gennaio

2020 e che abbiano svolto la prestazione lavorativa per almeno 30 giorni nel suddetto periodo;

- lavoratori intermittenti che abbiano svolto la prestazione lavorativa per almeno trenta giornate nel medesimo periodo;

- lavoratori autonomi, privi di partita iva, non iscritti ad altre forme di previdenza obbligatorie che, nel periodo compreso tra l'1 gennaio 2019 e il 23 febbraio 2020, siano stati titolari di contratti autonomi occasionali ex art. 2222 C.C. per i quali siano stati iscritti alla

Gestione separata.

- incaricati alle vendite a domicilio con reddito annuo 2019 superiore a 5.000 euro, titolari di partita IVA e iscritti alla Gestione separata.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, decreto 04/05/2020, n. 10

Lavoro e Previdenza

Messaggio INPS

Nuovi codici contratto Uniemens da giugno 2020

L'INPS, con il messaggio n. 2093 del 2020, ha comunicato l'introduzione di nuovi codici contratto, utili alla compilazione del flusso di denuncia contributiva Uniemens. I nuovi codici si utilizzano con decorrenza dal periodo di paga giugno 2020.

Con il messaggio n. 2093 del 20 maggio 2020, l'INPS lancia i nuovi codici dell'elemento "CodiceContratto" di "DenunciaIndividuale" del flusso di denuncia Uniemens da utilizzare con decorrenza dal periodo di paga giugno 2020:

- 295, relativo al "CCNL piccole e medie imprese e artigiane cooperative del comparto dell'edilizia - CNL, ONASPI, QSS EUREKA SICUREZZA";

- 296, relativo al "CCNL per i dipendenti degli istituti investigativi privati e delle agenzie di sicurezza sussidiaria o complementare - FEDERPOL, SISTEMA IMPRESA";

- 297, relativo al "CCNL per i medici dipendenti delle case di cura private laiche e religiose e da centri di riabilitazione - UNIMPRESA";

- 298, relativo al "CCNL micro, piccole e medie imprese della trasformazione dei prodotti agricoli e zootecnici e della lavorazione dei prodotti alimentari - UNIMPRESA";

- 299, relativo al "CCNL aziende facility management dell'artigianato, delle piccole e medie imprese e della

cooperazione - FEDIMPRESE".

Aggiornamenti descrizione contratti

Inoltre viene aggiornata, con la medesima decorrenza, la descrizione dei contratti identificati dai seguenti codici:

- 043, "CCNL imprese della distribuzione cooperativa - ANCC COOP, CONFCOOPERATIVE, AGCI";

- 115, "CCNL piccola e media industria metalmeccanica ed installazione di impianti - UNIONMECCANICA, CONFAPI";

- 119, "CCNL imprese di pulizia e servizi integrati/multiservizi - ANIP CONFINDUSTRIA, LEGACOOP PRODUZIONE E SERVIZI, CONFCOOPERATIVE FEDERLAVORO E SERVIZI, AGCI SERVIZI, UNIONSERVIZI CONFAPI";

- 201, "CCNL cooperative del settore socio sanitario assistenziale educativo e di inserimento lavorativo - AGCI SOLIDARIETÀ, CONFCOOPERATIVE FEDERSOLIDARIETÀ, LEGACOOPOSOCIALI";

- 267, "CCNL per la categoria delle agenzie di somministrazione di lavoro - ASSOLAVORO".

Si ricorda che per i lavoratori somministrati deve essere indicato nell'elemento "CodiceContratto" il contratto collettivo nazionale di lavoro che disciplina il rapporto di lavoro intercorrente tra l'Agenzia di somministrazione e il lavoratore in somministrazione e non il contratto applicato dal soggetto utilizzatore.

Codici contratto disattivati

Con decorrenza giugno 2020 vengono disattivati i seguenti codici contratto per le sottoesposte motivazioni:

- 208, "CCNL lavoro domestico", in quanto relativo a rapporti di lavoro non oggetto di dichiarazione mensile su Uniemens;

- 444, 461, 462, 465 e 466 in quanto relativi a contratti non più in vigore.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

INPS, messaggio 20/05/2020, n. 2093

Lavoro e Previdenza

Verbale di riunione

Autoferrotranvieri e Covid-19: le regole per l'applicazione delle misure anticontagio

Asstra, Anav e Agens con Filt Cgil, Fit Cisl, Ultrasporti, Faisa Cisl e Ugl Fna, con il verbale di riunione 18 maggio 2020, hanno concordato misure di tutela

per il personale immunodepresso esposto a rischio contagio da Covid-19, nonché misure per la Fase 2. In particolare, viene introdotta una disciplina sperimentale del lavoro agile, a valere fino al 31 luglio 2020 che, limitatamente alla fase di emergenza epidemiologica, potrà essere attivato dall'azienda senza necessità di accordo con il lavoratore

Verbale di riunione 18/05/2020

Con il **verbale di riunione** 18 maggio 2020 Asstra, Anav e Agens con Filt Cgil, Fit Cisl, Uiltrasporti, Faisa Cisl e Ugl Fna hanno concordato misure di tutela per il **personale immunodepresso** esposto a rischio contagio **Covid-19**, nonché misure per la **Fase 2**.

Congedo parentale

Con il verbale in oggetto viene prorogata fino al 31 luglio 2020 la **riduzione del preavviso** per la richiesta di congedo parentale per il personale residente nelle aree interessate dai provvedimenti di chiusura delle scuole e fino al loro termine di vigenza già stabilita fino al 31 marzo 2020 dai verbali 26 febbraio 2020 e 3 marzo 2020.

Malattia

Per i lavoratori che ai sensi dell'art. 26, comma 2, D.L. n. 18/2020 risultino in possesso di certificazione rilasciata dai competenti organi medico legali attestante una condizione di **rischio da contagio** da Covid-19 derivante da **immunodepressione** o da esiti da **patologie oncologiche** o dallo svolgimento di relative terapie salvavita, il periodo di assenza dal servizio verificatosi tra il 17 marzo 2020 ed il 31 luglio 2020, sorretto da idonea **certificazione medica** e apposita **autocertificazione**, è equiparato a ricovero ospedaliero e non sarà computato ai fini del comporta di malattia.

La misura già prevista per i ricoveri ospedalieri e la quarantena sanitaria dal verbale 26 febbraio 2020 viene prorogata al 31 luglio 2020.

Lavoro agile

Viene introdotta una disciplina sperimentale del lavoro agile, a valere fino al 31 luglio 2020 che, limitatamente alla fase di emergenza epidemiologica, potrà essere attivato dall'azienda **senza necessità di accordo con il lavoratore**.

Mansioni

Fino al 31 luglio 2020, le disposizioni contrattuali sulla temporanea adibizione ad altra mansione saranno applicate attingendo prioritariamente al personale sospeso collocato in assegno ordinario a zero ore, a cui sarà riconosciuto il trattamento retributivo previsto dalle disposizioni contrattuali e legislative vigenti.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Bilancio

Dall'Accademia Romana di Ragioneria

Società di capitale: la struttura del patrimonio netto

L'Accademia Romana di Ragioneria ha pubblicato la Nota Operativa n. 8/2020 dal titolo "La struttura del capitale sociale e, in particolare del Patrimonio netto delle società di capitali: analisi dei conti e la distribuzione degli utili/riserve e la relativa tassazione" un cui analizza, in maniera sintetica, la struttura del capitale sociale delle società di capitali e, in particolare, delle voci costituenti il Patrimonio netto e le decisioni degli amministratori in merito alla destinazione e alla distribuzione degli utili e riserve e della relativa tassazione in caso di distribuzione.

L'Accademia Romana di Ragioneria ha pubblicato la Nota Operativa n. 8/2020 avente ad oggetto "**La struttura del capitale sociale e, in particolare del Patrimonio netto delle società di capitali: analisi dei conti e la distribuzione degli utili/riserve e la relativa tassazione**".

Nello specifico, la Nota Operativa ha lo scopo di analizzare, in maniera sintetica, la struttura del capitale sociale delle società di capitali e, in particolare, delle voci costituenti il **Patrimonio netto** e le decisioni degli amministratori in merito alla destinazione e alla **distribuzione degli utili e riserve** e della relativa tassazione in caso di distribuzione.

Il bilancio di esercizio è la principale **fonte informativa** per la conoscenza delle condizioni di equilibrio economico-finanziario d'impresa è dunque fondamentale la sua corretta formazione al fine di evitare il grave pregiudizio, per i soci ed i terzi in generale, e l'eventuale responsabilità, anche penale, a carico degli amministratori e degli organi di controllo.

La voce "**Patrimonio netto**" è quella che offre le maggiori informazioni per permettere di adottare decisioni tendenti a migliorare la gestione al fine della continuità aziendale.

Nel contesto attuale legato all'emergenza da COVID-19, la nota operativa mette in evidenza che le imprese che, alla data del 23 febbraio 2020, non hanno approvato il bilancio d'esercizio, devono indicare gli effetti dell'emergenza sanitaria nella Nota Integrativa (come evento successivo alla chiusura del bilancio) e nella Relazione sulla Gestione, mettendo soprattutto in rilievo quali sono i **rischi** che possono compromettere il going concern o l'**evoluzione prospettica** della società.

Nei casi in cui, a seguito della valutazione prospettica,

siano identificate significative incertezze in merito alla **continuità aziendale**, nella Nota Integrativa devono essere chiaramente fornite le informazioni relative ai fattori di rischio, alle assunzioni effettuate e alle incertezze identificate, nonché ai piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze.

In questo momento, in cui la crisi economica e finanziaria sta investendo tutte le attività produttive del nostro paese, gli organi di amministrazione e controllo hanno un ruolo fondamentale per assumere tutte quelle decisioni utili a contrastare la crisi.

La struttura del capitale delle Imprese

Il capitale è costituito dall'insieme dei beni economici a disposizione, di diritto e di fatto, del soggetto aziendale in un dato momento. Esso può essere considerato sia sotto l'aspetto qualitativo che quantitativo.

Sotto l'**aspetto qualitativo**, il capitale è visto come un insieme di beni tra loro coordinati, aventi diversa durata di impiego e diversa utilizzazione.

Sotto l'**aspetto quantitativo**, il capitale è considerato come un insieme di valori attivi e passivi, espressi nella stessa moneta di conto, la cui somma algebrica consente la determinazione del capitale netto.

I valori che determinano il capitale vengono classificati in: **valori finanziari e valori economici**.

Il Patrimonio netto

La nota operativa evidenzia che il **Patrimonio netto**, di cui all'art. 2424 c.c., è dato dalla **differenza tra le attività e passività di bilancio**, ed indica l'ammontare dei cosiddetti "**mezzi propri**", cioè, i mezzi finanziari che i soci destinano al conseguimento dell'oggetto sociale.

Il Principio Contabile OIC 28, definisce il patrimonio netto come, l'espressione della capacità della società di soddisfare i creditori e le obbligazioni "**in via residuale**", attraverso le attività, individuando, pertanto, il "capitale di pieno rischio" la cui remunerazione e il cui rimborso sono subordinati al prioritario soddisfacimento delle aspettative di remunerazione e rimborso del capitale di credito.

Le riserve del Patrimonio netto

Le riserve sono definite come "**poste ideali del patrimonio netto**" e, a seconda della loro origine, esse possono essere distinte tra riserve di capitali e riserve di utili.

Le **riserve di capitali** sono iscritte al momento del verificarsi dell'operazione che ne richiede l'iscrizione o direttamente in sede di formazione del bilancio, senza che occorra alcuna deliberazione dell'assemblea, mentre le **riserve di utili** si iscrivono nel passivo dello Stato patrimoniale dopo l'approvazione del bilancio e,

pertanto, verranno iscritte solo nel bilancio successivo a quello in cui emerge l'utile.

Dal punto di vista civilistico le riserve si distinguono in “riserve disponibili” e “riserve distribuibili”. Per chiarire la differenza tra le due riserve occorre tener conto del principio contabile OIC 28, secondo cui le nozioni di disponibilità e distribuibilità possono coesistere o meno. Infatti, una riserva può essere disponibile, ad esempio, per l'aumento del capitale sociale ma non distribuibile, mentre le riserve indisponibili sono, in quanto tali, sempre considerate riserve non destinate ad essere distribuite ai soci.

La distribuzione delle riserve e degli utili di bilancio

La Nota operativa chiarisce che, **fiscalmente**, in merito alla distribuzione delle riserve, l'art. 47, comma 1 del TUIR dispone che “Indipendentemente dalla delibera assembleare, si presumono prioritariamente distribuiti l'utile dell'esercizio e le riserve diverse da quelle del comma 5 per la quota di esse non accantonata in sospensione d'imposta”.

La distribuzione delle riserve per il fisco si presume effettuata quindi nel seguente ordine:

- Utile di esercizio;
- Riserve di utili;
- Riserve di capitali.

Prima di procedere alla distribuzione degli utili è necessario però verificare l'assenza di perdite tali da intaccare il capitale sociale, oltreché l'alimentazione della riserva legale nella misura prescritta dalla legge. Se vengono distribuite riserve di capitali senza rispettare il suddetto ordine, esse saranno tassate ai sensi di legge.

Distribuzione dell'utile d'esercizio

Per effettuare la **distribuzione dell'utile bilancio** occorre controllare gli eventuali **vincoli di destinazione** o limitazioni derivanti dalla legge o dai patti sociali (atto costitutivo, statuto). La nota operativa, gli utili d'esercizio non possono essere distribuiti quando:

- nel patrimonio netto sono presenti perdite rinviate da precedenti esercizi, il cui ammontare determina una perdita sul capitale sociale nominale;
- nell'attivo della società risultano iscritti costi di impianto e di ampliamento, costi di ricerca e sviluppo e di pubblicità, aventi utilità pluriennale i quali ai sensi dell'art. 2426 devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque e, “fino a che l'ammortamento non è completato possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati”.

A cura della Redazione

Bilancio

Fondazione OIC

OIC 32: al via la raccolta dell'opinione degli operatori sulle criticità applicative

La Fondazione OIC ha pubblicato un questionario per raccogliere l'opinione degli operatori sugli aspetti applicativi del principio contabile OIC 32 “Strumenti finanziari derivati” (OIC 32) che sembrano aver dato luogo alle maggiori difficoltà. Gli operatori sono anche invitati a segnalare altre questioni non espressamente indicate nel questionario e per cui rilevano delle criticità. Gli elementi raccolti verranno analizzati ed elaborati in vista di eventuali modificazioni da apportare all'OIC 32. Gli interessati possono rispondere al questionario entro il 30 ottobre 2020.

La Fondazione OIC, tenuto conto della complessità intrinseca dei profili connessi al trattamento contabile degli **strumenti finanziari derivati**, ha deciso di avviare un progetto di Post-Implementation Review (PIR) del **principio contabile OIC 32**.

Il principio contabile OIC 32 “Strumenti finanziari derivati” (OIC 32) è stato emesso nel 2016 ed è applicabile a partire dal 1° gennaio 2016. Nel 2017 e nel 2018 il principio è stato oggetto di alcuni emendamenti per tenere conto delle segnalazioni applicative ricevute dagli operatori.

Il progetto attuale prevede, nella prima fase di raccogliere, attraverso un **questionario**, l'opinione degli operatori sugli aspetti applicativi che sembrano aver dato luogo alle maggiori difficoltà. In particolare le domande riguardano:

- 1) l'ambito di applicazione**, ossia la sezione del principio in cui viene stabilito che l'OIC 32 si applica alle società che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile e in cui sono indicati i contratti esclusi dall'ambito di applicazione tra cui per esempio:
 - i contratti derivati aventi ad oggetto le azioni proprie della società;
 - i contratti derivati stipulati tra un acquirente e un venditore relativi agli strumenti di capitale oggetto di un'operazione straordinaria.
 - contratti di acquisto e vendita di merci che conferiscono all'una o all'altra parte contraente il diritto di procedere alla liquidazione del contratto per contanti o mediante altri strumenti finanziari quando si verificano determinate condizioni;
- 2) la classificazione e contenuto delle voci**, ossia, la sezione del principio, che tra l'altro, disciplina come

classificare gli effetti derivanti dalle operazioni in derivati (es. rilascio della riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi) ed il contenuto delle voci di conto economico e di stato patrimoniale, precisando che la riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari attesi deve essere considerata al netto degli effetti fiscali differiti;

3) l'iscrizione iniziale e valutazione successiva degli strumenti finanziari derivati, che in base al principio sono rilevati alla data di sottoscrizione del contratto. Gli strumenti finanziari derivati sono valutati al fair value (secondo i criteri contenuti nell'Appendice B del principio) sia alla data di rilevazione iniziale sia ad ogni data di chiusura del bilancio. La variazione di fair value rispetto all'esercizio precedente è rilevata a conto economico. "(G)li strumenti finanziari derivati, anche se incorporati in altri strumenti finanziari derivati, sono iscritti al fair value";

4) operazioni di copertura, ossia la sezione che disciplina:

- gli strumenti di copertura ammissibili, gli elementi coperti ammissibili e le coperture di gruppi di elementi o posizioni nette;
- i criteri di ammissibilità che devono essere rispettati per la contabilizzazione delle operazioni di copertura;
- le coperture di fair value e le coperture di flussi finanziari;
- la valutazione successiva dei criteri di ammissibilità per la contabilizzazione delle operazioni di copertura;
- la contabilizzazione delle coperture contabili per relazioni di copertura semplici;

Gli operatori sono anche invitati a segnalare altre questioni non espressamente indicate nel questionario e per cui rilevano delle criticità.

Gli elementi raccolti verranno analizzati ed elaborati in vista di eventuali modificazioni da apportare all'OIC 32. Gli interessati possono rispondere al questionario **entro il 30 ottobre 2020**.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Fondazione OIC, questionario, 20/05/2020

Finanziamenti

Decreto Rilancio

Superbonus del 110% anche per le seconde case: a quali condizioni?

di Nicola Forte - Dottore commercialista in Roma

L'ambito applicativo del superbonus del 110 per cento non è più limitato solo agli interventi sull'abitazione principale. E' previsto, infatti, che la maxi detrazione si applica agli interventi effettuati dai condomini e dalle persone fisiche, al di fuori dall'esercizio dell'attività d'impresa, arti e professioni, su unità immobiliari diversi da edifici unifamiliari non adibiti ad abitazione principale. In pratica, è possibile fruire della detrazione, prevista dal decreto Rilancio, nella misura del 110 per cento su qualsiasi tipologia di immobile abitativo, quindi anche sulla seconda casa a condizione che sia in un condominio o che non sia una villa unifamiliare. Quali sono gli interventi agevolabili?

La versione definitiva del **decreto Rilancio** (D.L. n. 34/2020) allarga l'ambito applicativo del **superbonus** del 110 per cento riguardante l'efficientamento energetico. Le bozze ufficiose del decreto circolate in questi giorni escludevano dal beneficio le **secondo case**. In questo caso, i primi commentatori hanno criticato la limitazione in quanto avrebbe circoscritto di molto il perimetro applicativo della disposizione.

Ora, invece, dopo la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, il decreto legge estende la detrazione anche agli interventi effettuati sugli immobili a disposizione. La maggiore agevolazione riguarda le spese sostenute nel periodo compreso tra il 1° luglio 2020 fino al 31 dicembre 2021.

Oggetto dell'agevolazione

I contribuenti che intendono fruire del superbonus del 110 per cento previsto dal decreto Rilancio dovranno ottenere un miglioramento di **almeno due classi energetiche** dell'edificio. La dimostrazione dovrà essere fornita mediante l'attestato di prestazione energetica (APE). Inoltre, i materiali isolanti utilizzati per il cappotto termico dovranno rispettare i **requisiti minimi ambientali** previsti dal decreto dell'ambiente 11 ottobre 2017.

La norma è strutturata in maniera tale da prevedere tre tipologie di interventi in grado di assicurare il beneficio del 110 per cento di detrazione. Queste tre diverse tipologie di opere sono altresì denominate "**interventi trainanti**" in quanto, se effettuati, sono in grado di far elevare la detrazione fino al 110 per cento con riferimento ad altre tipologie di spese.

Gli interventi trainanti sono:

- l'isolamento termico dell'edificio ("**cappotto**");
- la sostituzione degli impianti di climatizzazione sulle parti comuni degli edifici (**caldaia a pompe di calore** o a condensazione);
- la messa in **sicurezza sismica** dell'edificio.

Effetto degli interventi trainanti

L'aliquota di detrazione del 110 per cento si applica anche a tutti gli altri interventi di efficientamento energetico di cui all'articolo 14 del D.L. n. n. 63/2013. In tal caso continuano a trovare applicazione i limiti di spesa previsti per ciascun intervento. E' essenziale, però, che le predette opere siano eseguite **congiuntamente** ad almeno uno dei cosiddetti **interventi trainanti**.

Si tratta, ad esempio, dell'acquisto e la posa in opera di **finestre** comprensive di infissi, di schermature solari e di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di **caldaie a condensazione** con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto.

Il medesimo effetto trainante riguarda l'installazione di **impianti solari fotovoltaici** connessi alla rete elettrica. In questo caso viene previsto un doppio limite: un tetto di spesa di 48.000 euro ed un ulteriore limite di spesa di euro 2.400 per ogni Kw di potenza nominale dell'impianto solare fotovoltaico. In caso di interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere d), e) ed f) del D.P.R. n. 380/2001, il predetto limite di spesa è ridotto ad euro 1.600 per ogni Kw di potenza nominale.

Il **rifacimento del tetto**, quindi, non rientra tra le spese che, se abbinate ai cosiddetti interventi trainanti, attribuiscono il diritto a fruire del superbonus del 110 per cento. In particolare, gli interventi per migliorare l'isolamento termico e che prevedono la coibentazione del tetto rientrano nel cosiddetto Ecobonus e prevedono un'agevolazione del 65 per cento, ma è possibile individuare una soluzione che consenta di beneficiare della maggiore detrazione prevista dalla legge di bilancio. Se il lavoro consistente nel rifacimento del tetto sarà integrale, si può optare per un impianto fotovoltaico integrato, oppure potranno essere utilizzate le tegole fotovoltaiche in modo da poter fruire della maggiore detrazione in luogo di quella del 65 per cento.

Abitazione principale e le seconde case

Il testo del decreto Rilancio, pubblicato in Gazzetta

Ufficiale, non limita più l'applicazione del beneficio all'abitazione principale. In particolare, si prevede che il superbonus si applica agli interventi effettuati dai condomini; dalle persone fisiche, al di fuori dall'esercizio dell'attività d'impresa, arti e professioni, su "unità immobiliari diversi da edifici unifamiliari non adibiti ad abitazione principale".

In pratica è possibile fruire della detrazione nella misura del 110 per cento su **qualsiasi tipologia di immobile** abitativo, quindi anche sulla seconda casa a

condizione che sia in un condominio o che **non sia una villa unifamiliare**.

Se, ad esempio, la **seconda casa** è una **bifamiliare**, dovrebbe essere possibile fare valere la nuova detrazione. La casa unifamiliare è una costruzione edilizia, destinata ad abitazione per una sola famiglia, indipendente da altre unità abitative e generalmente corredata da giardino e corrisponde ad una tipologia edilizia. In tale ipotesi il beneficio spetta solo se adibita ad abitazione principale.

Finanziamenti

Emendamenti al decreto Liquidità

Fondo PMI: prestiti garantiti fino a 30.000 euro

di Rita Friscolanti - Esperta di finanza agevolata - Se.Ges srl

Con l'approvazione, da parte delle Commissioni Finanze e Attività produttive della Camera, di un pacchetto di emendamenti al decreto Liquidità, arriva il via libera a numerose novità per i prestiti garantiti dal Fondo PMI. Per i mini prestiti, l'importo massimo aumenta da 25.000 a 30.000 euro e la durata passa da 6 a 10 anni. I ritocchi interessano anche i tassi di interesse applicabili: non potranno essere superiori al tasso di Rendistato con durata analoga al finanziamento aumentato dello 0,2%. Per i finanziamenti fino a 800.000 euro, invece, con le modifiche approvate la restituzione si allunga fino a 30 anni.

Aumenta da 25.000 a **30.000 euro** l'importo massimo dei mini prestiti garantiti dal Fondo PMI. Si allunga anche il periodo di restituzione: la **durata** passa da 6 a **10 anni**. Per i finanziamenti fino a 800.000 euro invece, la durata si allunga fino a 30 anni.

È quanto previsto da alcuni **emendamenti** relativi all'art. 13 del **decreto Liquidità** (D.L. n. 23/2020), approvati nella seduta del 20 maggio 2020 dalle Commissioni riunite Finanze e Attività produttive della Camera dei deputati.

Mini prestiti

I mini prestiti sono disciplinati dalla lettera m), comma 1, dell'art. 13 del decreto Liquidità (D.L. n. 23/2020). Secondo la disciplina attualmente in vigore, il **Fondo garanzia PMI** rilascia una **copertura pari al 100%**, sia in garanzia diretta che in riassicurazione, sui nuovi finanziamenti concessi in favore di piccole e medie imprese e di persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o professioni la cui attività d'impresa è stata danneggiata dall'emergenza Covid-19.

Con un emendamento approvato dalle Commissioni Finanze e Attività produttive nella seduta del 17 maggio 2020, potranno richiedere la garanzia anche le **società tra professionisti e le associazioni professionali**.

Leggi anche [Garanzia Italia e Fondo PMI: cambiano le regole per finanziare le imprese](#)

Sempre in base alla disciplina in vigore, la garanzia è rilasciata su finanziamenti della durata complessiva non superiore a 6 anni (il rimborso della quota capitale non potrà iniziare prima di 24 mesi dalla data di erogazione) e di importo non superiore a 25.000 euro e comunque entro il 25% dei ricavi, risultanti dall'ultimo bilancio depositato o dell'ultima dichiarazione fiscale presentata alla data della domanda di garanzia. Per i soggetti costituiti dopo il 1° gennaio 2019 l'ammontare dei ricavi potrà essere comprovato mediante autocertificazione (resa ai sensi dell'art. 47, D.P.R. n. 455/2000) o altra idonea documentazione (quale ad esempio la dichiarazione annuale IVA) comprovante

l'ammontare di tali ricavi. Nei casi di **cessione o affitto di azienda** con prosecuzione della medesima attività si considera altresì l'ammontare dei ricavi risultante dall'ultima dichiarazione dei redditi o dall'ultimo bilancio depositato dal cedente o dal locatore.

Il testo originario del decreto stabilisce inoltre che il **tasso di interesse** nel caso di garanzia diretta o il premio complessivo di garanzia, nel caso di riassicurazione, dovrà tenere conto dei soli costi di istruttoria e di gestione dell'operazione finanziaria, e, comunque, non dovrà essere superiore al tasso di Rendistato con durata residua da 4 anni e 7 mesi a 6 anni e 6 mesi, maggiorato della differenza tra il CDS banche a 5 anni e il CDS ITA a 5 anni, maggiorato dello 0,20%.

Novità in arrivo

Gli emendamenti approvati dalle Commissioni riunite Finanze e Attività produttive riscrivono in vari punti la disciplina.

Attenzione

Le novità interesseranno anche i **prestiti ottenuti prima** dell'entrata in vigore della legge di conversione del decreto Liquidità.

Una prima importante modifica riguarda l'**importo dei finanziamenti**, che aumenta **da 25.000 a 30.000 euro**.

Viene inoltre stabilito che, in alternativa al 25% del fatturato, il finanziamento potrà essere il doppio della spesa salariale.

Una ulteriore rilevante novità interessa la durata dei finanziamenti, che, per effetto degli emendamenti approvati, si allunga da 6 a 10 anni.

Altra innovazione riguarda il **tasso di interesse**: con gli emendamenti approvati si dispone che non potrà essere superiore al tasso di Rendistato con durata analoga al finanziamento aumentato dello 0,2%.

Prestiti fino a 800.000 euro

Ulteriori modifiche apportate dalle Commissioni riunite Finanze e Attività produttive della Camera nella seduta del 20 maggio 2020 riguardano i finanziamenti

fino a 800.000 euro, di cui alla lettera n), comma 1, dell'art. 13 del decreto Liquidità.

Anche per tale tipologia di finanziamenti viene aumentata la durata: nel caso di garanzia del Fondo all'80%, i finanziamenti potranno avere una durata fino a 30 anni.

Riserva per enti Terzo settore

Tra le altre novità approvate, viene anche istituita una riserva di 100 milioni per i prestiti rilasciati agli enti

Terzo settore.

Viene poi estesa al settore termale la possibilità - prevista attualmente per le imprese turistiche-alberghiere e le attività immobiliari - di cumulare la garanzia del Fondo con le altre tipologie per i finanziamenti destinati a investimenti immobiliari con durata minima di 10 anni e importo superiore a 500.000 euro.

Mini prestiti: novità finora approvate

	Disciplina in vigore	Modifiche approvate
Soggetti beneficiari	PMI, professionisti e lavoratori autonomi	- PMI, professionisti e lavoratori autonomi - Società tra professionisti e le associazioni professionali
Importo massimo	25.000 euro	30.000 euro
Vincoli	L'importo del finanziamento non potrà comunque essere superiore al 25% dei ricavi	L'importo del finanziamento non potrà comunque essere superiore: - al 25% dei ricavi - o, in alternativa, al doppio della spesa salariale.
Durata	Non superiore a 6 anni	Non superiore a 10 anni
Tasso di interesse	Non superiore al tasso di Rendistato con durata residua da 4 anni e 7 mesi a 6 anni e 6 mesi, maggiorato della differenza tra il CDS banche a 5 anni e il CDS ITA a 5 anni, maggiorato dello 0,20%	Non superiore al tasso di Rendistato con durata analoga al finanziamento aumentato dello 0,2%

Finanziamenti

Da Confprofessioni

Il Decreto rilancio discrimina i professionisti

Un calo di fatturato di 20.000 euro porterà un contributo a fondo perduto di 4.000 euro per artigiani e commercianti e una indennità di 1.000 euro per gli iscritti alle Casse professionali e per le partite Iva della gestione separata. Il presidente di Confprofessioni Stella mette in evidenza in un comunicato stampa, che questa decisione discrimina 2 milioni di professionisti. Confprofessioni auspica che il Governo ponga rimedio a questa palese discriminazione e rimane comunque pronta a tutelare i professionisti in tutte le sedi competenti, a maggior ragione “a fronte dell’emanazione di norme discriminatorie palesemente incostituzionali”.

Con un comunicato stampa del 20 maggio 2020, Confprofessioni mette in evidenza come il **decreto rilancio**, che introduce un **contributo a fondo perduto** per i soggetti esercenti attività d’impresa e di lavoro autonomo e titolari di partite Iva, ponga una clamorosa distanza tra imprenditori e liberi professionisti. Su un calo di fatturato di 20 mila euro la differenza è di 3.000 euro.

Nello specifico, dati alla mano, Confprofessioni ha infatti calcolato che a fronte di un calo di fatturato di 20.000 euro il contributo a fondo perduto per artigiani e commercianti ammonta a 4.000 euro, mentre per gli iscritti alle Casse professionali e per i titolari di partita Iva iscritti alla gestione separata Inps l’indennità crolla a 1.000 euro. E più aumenta il calo dei fatturati, più si divarica la forbice.

Il presidente di Confprofessioni, **Gaetano Stella**, denuncia che restando intatto il testo pubblicato del decreto rilancio, si assisterebbe a una “grave discriminazione nei confronti dei professionisti. A parità di danno subito (misurato dal calo del fatturato), infatti, gli imprenditori potranno godere di ristori fino a 10 volte più alti di quelli dei liberi professionisti iscritti alle Casse”.

Se il Governo decidesse di procedere con la politica dei bonus e delle indennità, non sarebbe accettabile utilizzare, a parità di condizioni, due pesi e due misure. Qual è la differenza tra un imprenditore che per effetto del Covid-19 ha subito un calo di fatturato e un medico, un avvocato, un architetto che per lo stesso motivo hanno subito il medesimo calo?

E’ questa la domanda che si pone Confprofessioni auspicando che il Governo ponga rimedio a questa palese **discriminazione** rimanendo comunque pronta a tutelare i professionisti in tutte le sedi competenti, a

maggior ragione “a fronte dell’emanazione di norme discriminatorie palesemente incostituzionali”.

A cura della Redazione

Finanziamenti

Misure di sostegno

COVID-19: pubblicati i dati sull’andamento delle richieste di liquidità

Salgono a 2,3 milioni per un valore di 240 miliardi, le domande di adesione alle moratorie sui prestiti e superano quota 280.000 le richieste di garanzia per i nuovi finanziamenti bancari per le micro, piccole e medie imprese presentati al Fondo di Garanzia per le Pmi. Attraverso ‘Garanzia Italia’ di Sace sono state concesse garanzie per 152 milioni, su 17 richieste ricevute.

Pubblicati dal Ministero dell’Economia e delle Finanze i principali risultati della rilevazione settimanale effettuata dalla task force costituita per promuovere l’attuazione delle **misure a sostegno della liquidità** adottate dal Governo per far fronte **all’emergenza Covid-19**, di cui fanno parte oltre al Ministero dell’Economia e delle Finanze, il Ministero dello Sviluppo Economico, la Banca d’Italia, Associazione l’Bancaria Italiana, il Mediocredito Centrale e Sace.

Dall’analisi effettuata emerge che **salgono a 2,3 milioni** per un valore di 240 miliardi, le domande di adesione alle **moratorie sui prestiti** e superano quota **280.000 le richieste di garanzia** per i nuovi finanziamenti bancari per le micro, piccole e medie imprese presentati al Fondo di Garanzia per le Pmi. Attraverso **‘Garanzia Italia’ di Sace** sono state concesse garanzie per 152 milioni, su 17 richieste ricevute.

La Banca d’Italia continua a rilevare presso le banche, con cadenza settimanale, dati riguardanti sia l’attuazione delle misure governative di cui ai decreti legge ‘Cura Italia’ e ‘Liquidità’, sia le iniziative di categoria e quelle offerte bilateralmente dalle singole banche alla propria clientela.

Moratoria mutui

Sulla base di dati preliminari emerge che, all’8 maggio, sono pervenute quasi 2,3 milioni di domande o comunicazioni di moratoria su prestiti, per circa 240 miliardi. Quasi il 44% delle domande provengono da **società non finanziarie** (a fronte di prestiti per 161 miliardi). Le domande delle **famiglie**, quasi 1,2 milioni, riguardano prestiti per 74 miliardi di euro. Crescono rapidamente, a poco più di 105.000, le domande di

sospensione delle rate del mutuo sulla prima casa (accesso al cd. Fondo Gasparrini), il cui importo medio si riduce a circa 86.000 euro. Si può stimare che, in termini di importi, circa l'80% delle domande o comunicazioni relative alle moratorie sia già stato accolto dalle banche, pur con differenze tra le varie misure; l'1% circa è stato sinora rigettato; la parte restante è in corso di esame.

Fondo di Garanzia

Il Ministero dello Sviluppo Economico e Mediocredito Centrale (MCC) segnalano che sono complessivamente **287.268 le richieste di garanzie pervenute al Fondo di Garanzia** nel periodo dal 17 marzo al 19 maggio 2020 per richiedere le garanzie ai finanziamenti in favore di imprese, artigiani, autonomi e professionisti, per un importo complessivo di oltre 13,1 miliardi di euro. In particolare, le domande arrivate e relative alle misure introdotte con i decreti 'Cura Italia' e 'Liquidità' sono 284.826, pari ad un importo di circa 12,8 miliardi di euro. Di queste, oltre 255.956 sono riferite a finanziamenti fino a 25.000 euro, con percentuale di copertura al 100%, per un importo finanziato di circa 5,4 miliardi di euro che, secondo quanto previsto dalla norma, possono essere erogati senza attendere l'esito definitivo dell'istruttoria da parte del Gestore.

Garanzia Italia

In riferimento a "**Garanzia Italia**", lo **strumento di SACE** per sostenere le imprese italiane colpite dall'emergenza Covid-19, Le potenziali operazioni di finanziamento in fase di valutazione e istruttoria da parte delle banche si confermano in circa 250 per un valore complessivo di circa 18,5 miliardi di euro. Una volta terminata l'attività di istruttoria, costruzione dei pool e conseguente delibera, le banche accreditate sul portale dedicato, ad oggi oltre 200, presenteranno le richieste a SACE, che emetterà la garanzia entro 48 ore dalla ricezione come già accaduto per le 17 richieste di garanzie fino ad ora ricevute e emesse in poche ore attraverso la piattaforma digitale dedicata.

A cura della Redazione

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