

GIOVEDÌ 17 SETTEMBRE 2020

## DAL QUOTIDIANO OGGI

## FISCO

- Opere di urbanizzazione nel limbo delle operazioni irrilevanti ai fini IVA, ma con detrazione - pag. 2
- Nuovo patent box e incentivi R&S per attrarre in Svizzera le grandi aziende innovative - pag. 4

## LAVORO E PREVIDENZA

- Decreto Semplificazioni: come cambia il contenzioso sulle ispezioni di lavoro - pag. 19
- Contratti a termine: deroga "una tantum" al numero massimo di proroghe e rinnovi - pag. 22

## BILANCIO &amp; CONTABILITÀ

- Il revisore contabile alla prova della documentazione: quali responsabilità? - pag. 28

## FINANZIAMENTI

- Bonus casa e superbonus 110%: cosa scegliere tra detrazione, sconto e cessione - pag. 30
- Tasso di attualizzazione e rivalutazione: dal 1° settembre 2020 passa allo 0,83% - pag. 34
- Agenzie di viaggio e tour operator: bando per l'erogazione di contributi - pag. 34
- PMI: operative le misure per la patrimonializzazione - pag. 35

## IMPRESA


- Terzo Settore: è ammissibile un organo di amministrazione monocratico - pag. 37
- Terzo settore: firmato il decreto attuativo del Registro unico nazionale - pag. 38

## IN EVIDENZA

## Contratti a termine: deroga "una tantum" al numero massimo di proroghe e rinnovi

di Paolo Stern, di Michele Regina - Consulenti del lavoro - Nexumstp SpA


Con la nota n. 713 del 2020 l'Ispettorato nazionale del lavoro fornisce indicazioni su diversi punti del decreto Agosto. In merito ai contratti a termine si registra una posizione di apertura da accogliere con favore in un periodo in cui l'occupazione registra cali pesanti. L'Ispettorato, infatti, accede ad una lettura più ampia e flessibile del decreto Agosto, considerando la proroga o il rinnovo a-causale quale deroga "una tantum" alla disciplina ordinaria applicabile fino al 31 dicembre 2020. Ne consegue che, laddove il rapporto sia stato già oggetto di 4 proroghe sarà comunque possibile prorogarlo ulteriormente la durata per un periodo, così come sarà possibile rinnovarlo.

L'Ispettorato Nazionale, dopo aver acquisito il "disco verde" dal Ministero del Lavoro, fornisce le prime indicazioni di ambito lavoristico sulle novità apportate dal DL 104/2020, c.d. decreto Agosto. La nota del 16 settembre 2020, n. 713, in particolare, fornisce indicazioni sull'esonero contributivo per le aziende che non accedono alle ulteriori settimane di Cassa Covid\_19, sull'esonero dal versamento di contributi per le assunzioni/trasformazioni a tempo indeterminato, sui **rapporti a termine**, sui licenziamenti collettivi e 

## Bonus casa e superbonus 110%: cosa scegliere tra detrazione, sconto e cessione

di Bruno Pagamici - Dottore commercialista in Macerata

Sono 3 le possibili alternative per utilizzare i bonus edilizi, compreso il superbonus: la fruizione diretta in dichiarazione dei redditi, ripartendo la detrazione spettante in 5 o 10 (a seconda del bonus) rate annuali di pari importo; lo sconto in fattura e la cessione del credito d'imposta ad altri soggetti (anche diversi dai fornitori che hanno effettuato gli interventi), inclusi gli istituti di credito e altri intermediari finanziari. La comunicazione dell'opzione per la cessione o lo sconto va inviata esclusivamente in via telematica all'Agenzia delle Entrate dal prossimo 15 ottobre. Quali sono gli elementi da considerare nella scelta tra le tre diverse soluzioni?

Sono 3 le possibili vie per "sfruttare" i **bonus casa**, compreso il **superbonus 110%**. In questo caso, la detrazione è "anticipata" dal fornitore dei beni e servizi relativi agli interventi agevolati, che applica, sul corrispettivo dovuto per i lavori, uno sconto pari (al massimo) al corrispettivo stesso. Il fornitore recupera l'importo corrispondente allo sconto in fattura sotto forma 

La "classica" **fruizione diretta in dichiarazione dei redditi**, ripartendo la detrazione spettante in 5 o 10 (a seconda del bonus) rate annuali di pari importo.

La seconda alternativa è **sconto in**

## Fisco

La sentenza della Corte di Giustizia UE

## Opere di urbanizzazione nel limbo delle operazioni irrilevanti ai fini IVA, ma con detrazione

di Nicola Galleani d'Agliano - Senior partner Studio P. Centore & associati, di Anna Ciaco - Studio P. Centore & associati

La Corte di Giustizia UE offre interessanti spunti di riflessione su alcuni temi "caldi" del sistema IVA: la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti e l'imponibilità delle cessioni a titolo gratuito. Secondo i giudici, il soggetto passivo che effettua lavori di ampliamento di una strada comunale a fronte dell'ottenimento di un'autorizzazione allo sfruttamento di una cava può detrarre l'IVA assolta a monte nella misura in cui utilizzi tale strada per lo svolgimento della propria attività d'impresa. Il soggetto non realizza un'operazione a titolo oneroso (l'autorizzazione concessa unilateralmente dall'ente pubblico non può rappresentarne il corrispettivo) né tantomeno una cessione gratuita: nel caso di specie, la fuoriuscita del bene dall'impresa non si risolve in un consumo finale detassato, ma anzi è diretta ad ottenere un vantaggio di carattere economico.

È stata resa nota oggi la pronuncia della Corte di Giustizia in decisione della causa C-528/19, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG*, che offre interessanti spunti di riflessione su alcuni **temi "caldi"** del **sistema IVA** di grande attualità: la **detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti** e l'**imponibilità delle cessioni "a titolo gratuito"**.

La vicenda riguarda una società tedesca che ha ottenuto dall'amministrazione dipartimentale l'autorizzazione all'apertura e alla coltivazione di una cava di calcare. Tale concessione è subordinata all'effettuazione di alcuni interventi di sistemazione di una strada comunale di collegamento con la cava, destinata al transito sia dei mezzi pesanti diretti alla stessa sia, in misura minore, di autovetture.

La società si è **dettratta l'IVA** relativa ai suddetti lavori.

L'Amministrazione finanziaria tedesca, premesso che, in base alle disposizioni del diritto tedesco, le opere di urbanizzazione eseguite sulla strada costituiscono una cessione di beni (in ossequio all'art. 14, par. 3, della direttiva IVA secondo il quale "gli Stati membri possono considerare cessione di beni la consegna di taluni lavori immobiliari"), sostiene che il trasferimento dell'opera nei confronti del Comune una **cessione a titolo gratuito** imponibile ai fini IVA.

Il Tribunale delle Finanze ritiene, invece che, detto trasferimento non sia qualificabile come cessione a titolo gratuito imponibile, dato che i lavori effettuati sulla strada comunale in questione sono obbligatori, e, di conseguenza, le prestazioni rese dalla società non danno diritto alla detrazione dell'IVA a monte in quanto utilizzate a valle ai fini di un'attività non economica.

Da ciò si spiega il rimando alla Corte di giustizia al fine di stabilire se, nel caso in cui un soggetto passivo effettui per conto del Comune delle opere su una

strada pubblica, detto soggetto passivo:

- abbia diritto a detrarre l'IVA versata sugli acquisti effettuati per la realizzazione dell'opera ai sensi dell'art. 168 della direttiva n. 2006/112/CE;

- realizzi una cessione di beni a titolo oneroso, il cui corrispettivo è rappresentato dal rilascio dell'autorizzazione allo sfruttamento della cava, ovvero un trasferimento a titolo gratuito imponibile ai fini IVA ai sensi dell'art. 16 della medesima direttiva.

### La decisione della Corte UE

Sulla scia del percorso già intrapreso nelle cause *Sveda* (C126/14) e *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16), la Corte, in primo luogo, ricorda che il **diritto alla detrazione** è un **principio fondamentale** del sistema comune dell'IVA, posto a garanzia della neutralità del tributo e, come tale, in linea di principio, non soggetto a limitazioni. L'art. 168 della direttiva IVA stabilisce che il soggetto passivo è autorizzato a detrarre l'IVA dovuta o versata per i beni e servizi acquistati quando, agendo in quanto tale nel momento in cui acquista detti beni, li utilizzi ai fini delle proprie operazioni imponibili.

Tuttavia, il diritto alla detrazione sugli acquisti di beni e servizi sorge non solo in presenza di un **collegamento diretto e immediato** tra questi e una o più operazioni a valle imponibili, ma anche qualora tale **nesso** sussista, invece, con il **complesso delle attività economiche svolte** dal soggetto passivo. Ciò è ravvisabile quando i costi sostenuti fanno parte delle spese generali del soggetto passivo e rappresentano, in quanto tali, elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce.

Nel caso di specie l'esistenza di un tale legame è dimostrata da una **duplice circostanza**:

- i lavori eseguiti dalla società hanno adeguato il manto stradale agli spostamenti dei mezzi pesanti in entrata e

in uscita rendendo, di fatto, possibile lo sfruttamento della cava e, per l'effetto, lo svolgimento dell'attività economica, a nulla rilevando fatto che la strada è destinata anche ad un utilizzo pubblico.

- il costo dei lavori di ampliamento della strada comunale controversa rientra nel prezzo delle operazioni effettuate a valle dalla ricorrente.

La Corte, proseguendo l'analisi sul fronte attivo della fattispecie, afferma che il trasferimento dell'opera al Comune a fronte del rilascio dell'autorizzazione allo sfruttamento della cava **non costituisce una cessione a titolo oneroso**, il cui presupposto fondamentale è rappresentato dalla sussistenza di un nesso diretto tra l'operazione e il corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo, nel quadro di rapporto giuridico di carattere sinallagmatico.

Nel caso di specie, tale collegamento non sussiste in quanto l'autorizzazione, da un lato, non rappresenta il corrispettivo per i lavori effettuati, bensì “un **atto unilaterale** di esercizio di pubblici poteri [che] non può, in linea di principio, instaurare un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni” (punto 49). E dall'altro, è stato emesso da un ente pubblico diverso dal Comune, destinatario dell'opera.

D'altra parte, osservano i giudici europei, “tali lavori non costituiscono il corrispettivo del diritto di sfruttare tale cava, bensì la *conditio sine qua non* per l'esercizio di tale diritto.” (punto 51).

Inoltre, aggiunge la Corte, l'operazione **non è neppure** qualificabile come **cessione a titolo gratuito** ai sensi dell'art. 16 della direttiva IVA, che equipara a una cessione a titolo oneroso il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Occorre considerare che, come puntualizzato dai giudici europei, la *ratio* della norma è quella di **evitare** che la fuoriuscita di un bene dall'impresa si risolva in un **consumo finale detassato**, cosa che non accade nel caso di specie in cui, invece, “i lavori di ampliamento di tale strada vanno a beneficio della ricorrente [società] e presentano un nesso diretto e immediato con il complesso delle sue attività economiche che danno luogo ad operazioni imponibili” (punto 67) oltre a costituire parte integrante del prezzo delle operazioni imponibili effettuate a valle dalla società.

### In ambito nazionale

Tale tipologia di operazioni è disciplinata unicamente dall'art. 51 della legge n. 342/2000, il quale stabilisce che “non è da intendere rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, neppure agli effetti delle limitazioni del diritto alla detrazione, la cessione nei confronti dei comuni di aree o di opere di urbanizzazione, a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione”. Come sottolineato dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 140/E del 4 giugno 2009, la norma ha una **portata estremamente limitata** laddove l'irrilevanza è circoscritta alle cessioni di opere di urbanizzazione primaria o secondaria, come definite dalla legge, ovvero delle aree sulle quali esse devono essere realizzate.

Al di fuori di tali ipotesi, secondo la posizione dell'Agenzia delle Entrate che si discosta dalle indicazioni della Corte di Giustizia, le operazioni sono rilevanti agli effetti dell'IVA effettuate a titolo oneroso nell'ambito di un'operazione permutativa di cui all'art. 11 del D.P.R. 633/1972.

Diversamente, la Corte di Cassazione con la sentenza n. 11344 del 2016, anticipando la soluzione della Corte di Giustizia, ha sostenuto che nel caso di specie si tratti di trasferimenti effettuati a fronte del rilascio di un provvedimento di natura amministrativa che non può assumere di per sé la natura di controprestazione. Dall'altro lato, tale operazione non può assumere neppure la qualifica di cessione a titolo gratuito atteso che in tale ipotesi è necessario che i beni in questione vengano destinati a finalità estranee all'esercizio di impresa.

In definitiva, l'analisi della Cassazione pone l'accento su un **aspetto importante** della questione.

Le operazioni in esame, pur essendo realizzate in **assenza uno specifico corrispettivo**, non sono certo caratterizzate dall'*animus donandi* tipico delle cessioni a titolo gratuito, ma sono certamente finalizzate a consentire o migliorare lo svolgimento della propria attività economica (attraverso l'ottenimento di autorizzazioni o concessioni). Tale **collegamento con l'attività d'impresa** comporta che non si verifichi quel passaggio al consumo quale condizione necessaria ai fini dell'imponibilità delle operazioni gratuite.

### Riferimenti normativi

Corte di Giustizia UE, sez. VIII, sentenza 16/09/2020, C-528/19

## Fisco

Dopo la riforma fiscale

## Nuovo patent box e incentivi R&S per attrarre in Svizzera le grandi aziende innovative

di Stefano Latini - Esperto di fiscalità internazionale

Le nuove norme fiscali (estremamente generose) su patent box e spese per ricerca e sviluppo adottate dalla Svizzera, in particolare su base cantonale, offrono alle grandi società la possibilità di continuare nelle loro attività innovative applicando agli utili realizzati un'aliquota oscillante tra il 9 e il 14 per cento, a seconda del Cantone prescelto come nuova sede. Molti Cantoni, ad esempio, hanno ridotto l'aliquota nominale ordinaria e stanno attuando i nuovi incentivi fiscali in R&S riducendo ulteriormente l'aliquota fiscale effettiva. Il potenziale di capitalizzazione degli incentivi fiscali introdotti quando si trasferiscono attività in Svizzera è senza dubbio elevato.

La **riforma fiscale svizzera**, nonostante il taglio di alcuni regimi fiscalmente privilegiati, ha comunque introdotto una serie di misure che mirano a garantire che il mercato interno della Confederazione non solo continui a essere un luogo **attraente** per le imprese innovative, ma si evolva in una sorta di Hub globale significativamente predisposto ad accogliere grandi gruppi e imprese transnazionali con filiere produttive centrate in via predominante su beni, servizi e valori intangibili.

D'altra parte, oggi una parte significativa della creazione di valore all'interno delle multinazionali è attribuibile allo sviluppo, alla gestione e allo sfruttamento di **beni immateriali**, ovvero brevetti, marchi e sfruttamento di diritti riconducibili alla proprietà intellettuale delle competenze elaborate.

In tale quadro, le nuove norme fiscali estremamente generose sul **patent box** e sulle **spese per ricerca e sviluppo** adottate dalla Svizzera, in particolare su base cantonale, offrirebbero la possibilità alle grandi società di continuare nelle loro attività innovative applicando agli **utili** realizzati un'aliquota oscillante tra il 9 e il 14 per cento, a seconda del Cantone prescelto come nuova sede.

Negli ultimi decenni, un'economia sempre più globale ha cambiato il modo in cui i valori immateriali, o intangibili, sono creati e acquisiti attraverso le catene produttive delle multinazionali. La mobilità dei fattori generatori di valore e la difficoltà nel definire la posizione esatta della creazione del valore hanno aggiunto ulteriore **complessità** alla determinazione di **come e dove tassare i redditi immateriali**.

Il futuro della Svizzera: paradiso sì ma dell'innovazione

Gli incentivi fiscali, tuttavia, non sono l'unico motore. Ci sono molti aspetti commerciali che le multinazionali considerano quando si decide in merito a un luogo in cui sviluppare, gestire e/o sfruttare i beni immateriali.

La Svizzera è stata tradizionalmente una delle località preferite per le multinazionali per queste funzioni. La Confederazione offre **stabilità politica e finanziaria**, **certezza del diritto**, eccellenti **infrastrutture** e una **forza lavoro** altamente istruita, nonché un eccellente sistema di istruzione che comprende università di alto livello. In aggiunta, con l'adozione della legge federale sulla riforma fiscale e il finanziamento AVS (TRAF) nel 2019 e la sua attuazione a livello cantonale dal 1° gennaio 2020, la Svizzera si conforma alle norme fiscali internazionali abolendo diversi regimi fiscali speciali.

Al contempo, per rimanere un luogo attraente per le imprese sono state adottate **nuove misure fiscali**. Molti cantoni, ad esempio, hanno ridotto l'aliquota nominale ordinaria e stanno attuando i nuovi incentivi fiscali in R&S, riducendo ulteriormente l'aliquota fiscale effettiva, per raggiungere aliquote che vanno dal 9% al 14%. Il potenziale di capitalizzazione degli incentivi fiscali appena introdotti quando si trasferiscono attività in Svizzera, è senza dubbio elevato.

Riforma fiscale svizzera: il patent box

La riforma ha introdotto un **patent box obbligatorio per i Cantoni**.

Per mezzo del patent box l'utile netto risultante da brevetti e diritti analoghi dovrà essere tassato con una riduzione massima del 90 per cento. I Cantoni possono anche prevedere una riduzione di minore entità. A livello federale invece questi utili continuano a essere tassati senza alcuna riduzione.

In sostanza, l'introduzione del patent box in Svizzera è la premessa necessaria per consentire al Paese di tenere il passo con la **concorrenza fiscale internazionale** anche in questo segmento molto conteso. L'obiettivo è rispettare lo standard definito dall'OCSE, ma dove lo standard lascia un margine di manovra per l'impostazione concreta, nella nuova normativa elvetica prevalgono la praticabilità della regolamentazione e la



promozione dell'innovazione.

### Diritti ammessi

Ammessi ai fini del patent box svizzero sono i **brevetti** e i **diritti analoghi**. L'espressione "diritti analoghi" comprende i certificati protettivi complementari, le topografie, le varietà vegetali, la protezione dei documenti conformemente alla legge 15 dicembre 2000 sugli agenti terapeutici, la protezione delle relazioni ai sensi dell'ordinanza 12 maggio 2010 sui prodotti fitosanitari e i corrispondenti diritti esteri.

Secondo lo standard dell'OCSE possono rientrare nel patent box anche le invenzioni non coperte da brevetto di piccole e medie imprese (PMI) e i **software** protetti da diritti d'autore. Però, per ragioni di praticabilità, la riforma ha di fatto limitato queste categorie dal regime svizzero del patent box. Peraltro, in Svizzera i software che soddisfano i dovuti requisiti sono automaticamente protetti dal diritto d'autore. A differenza dei brevetti, per la protezione dei diritti d'autore non esiste alcun registro e le autorità fiscali non dispongono delle conoscenze tecniche necessarie per valutare se un determinato software può effettivamente beneficiare di tale protezione.

Un software può essere tuttavia brevettato in Svizzera a **condizione** che sia un elemento costitutivo di un'invenzione (le c.d. computer implemented innovation, ossia invenzioni implementate al computer). Si tratta di software al servizio di applicazioni tecniche che, ad esempio, in quanto parte costitutiva di un dispositivo, gestiscono processi industriali, migliorano la trasmissione e la memorizzazione di dati a livello tecnico, potenziano la sicurezza del sistema informatico oppure ne rendono più agevole l'utilizzo (interfaccia uomo-macchina).

### Ingresso nel patent box

All'ingresso nel patent box sono inizialmente computate ai fini dell'imposta le spese di ricerca e sviluppo sostenute negli ultimi 10 anni, purché siano state considerate in Svizzera. In tal modo si garantisce la parità di trattamento tra le spese di ricerca e sviluppo e i ricavi risultanti dai brevetti e diritti analoghi.

### Calcolo dell'utile del box (metodo residuale)

Secondo lo standard dell'OCSE possono essere **ammessi nel patent box** unicamente gli utili e/o canoni risultanti da brevetti e diritti analoghi. Oltre a questi utili di cui si trova diretto riscontro nei documenti contabili, brevetti e diritti analoghi possono essere contenuti in un prodotto. In tal caso occorre distinguere l'utile risultante da brevetti e diritti analoghi dall'utile residuo del prodotto.

A questo scopo si applicano sostanzialmente **due**

### metodi:

- il metodo netto;
- il metodo residuale.

In particolare, con il metodo residuale si parte dall'utile del prodotto o, se questo non è determinabile, dall'utile totale dell'impresa. Quindi si eliminano dal patent box tutte le quote di utile non riconducibili a brevetti e a diritti analoghi, che vengono tassate in via ordinaria. Quello che alla fine resta nel patent box è soggetto a un'imposizione ridotta.

Entrambi i metodi sono suscettibili di **imprecisioni**.

In Svizzera s'è scelto di dare il metodo residuale, caratterizzato da una maggiore semplicità amministrativa.

### Ulteriori deduzioni delle spese di ricerca e sviluppo

Come il patent box, l'introduzione di ulteriori deduzioni (facoltative per i Cantoni) delle spese di **ricerca e sviluppo** garantisce alla Svizzera la possibilità di restare **competitiva sul piano internazionale**.

A livello di Confederazione non sono accordate ulteriori deduzioni. La legislazione in vigore prevede già la possibilità di dedurre dall'utile imponibile le spese per le attività di ricerca e sviluppo come anche tutti gli altri oneri giustificati dall'uso commerciale.

Con la riforma i **Cantoni** sono autorizzati a prevedere un'**ulteriore deduzione** dalla base di calcolo dell'imposta cantonale sull'utile a fronte delle spese sostenute per le attività di ricerca e sviluppo in territorio svizzero. Tale ulteriore deduzione non deve superare il 50% delle spese di ricerca e sviluppo consentite.

Il significato di "ricerca e sviluppo" è lo stesso delle definizioni di "ricerca scientifica" e "innovazione fondata sulla scienza" che ritroviamo all'art. 2 della legge federale del 14 dicembre 2012 sulla promozione della ricerca e dell'innovazione (LPRI). In questo contesto, infatti, il concetto di ricerca e sviluppo è da intendersi in senso ampio: oltre alla ricerca fondamentale, sono comprese anche la ricerca orientata all'applicazione e l'innovazione fondata sulla scienza.

Non rientrano invece nella definizione le spese sostenute per il lancio dei prodotti sul mercato e la loro valorizzazione.

L'adozione di una definizione di ricerca e sviluppo già presente nel diritto svizzero è garanzia di unità dell'ordinamento giuridico e di sintonia con le linee OCSE. Oltre che per le attività di ricerca e sviluppo svolte internamente, l'ulteriore deduzione deve poter valere anche per la **ricerca su mandato** svolta in Svizzera, sia per la ricerca su mandato delle **società del gruppo** sia per quella **svolta da terzi**. In questo caso però, l'incentivazione sarà limitata all'80% dell'importo fatturato.

### Limitazione dello sgravio fiscale

Senza limitazione dello sgravio, a seguito delle agevolazioni fiscali previste dal patent box e delle ulteriori deduzioni delle spese di ricerca e sviluppo può accadere che un'impresa si trovi a non dover pagare più alcuna imposta a livello cantonale o presenti una perdita fiscale che potrà compensare con altri utili negli anni successivi.

Con un “**tetto**” sullo sgravio s'è voluto contrastare questo effetto.

I Cantoni quindi hanno l'obbligo di **assoggettare sempre a tassazione il 30%** almeno dell'utile imponibile che un'impresa avrebbe dichiarato senza applicare le norme speciali e di escludere qualsiasi possibilità che dall'applicazione di tali norme risulti una perdita.

I Cantoni, inoltre, possono prevedere un'imposizione minima più elevata.

## Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

## Imposta di registro in misura fissa per la dichiarazione di compensazione legale in atto pubblico

La disposizione ricognitiva della compensazione legale non avendo ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale è da registrare con applicazione dell'imposta di registro in misura fissa di Euro 200 allorché contenuta in un atto stipulato nella forma di atto pubblico. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 358 del 16 settembre 2020. Dal punto di vista fiscale, la disposizione con la quale le parti dichiarano di avvalersi della compensazione legale di cui all'articolo 1243 del codice civile, contenuta all'interno di un atto di compravendita, è una disposizione autonoma, finalizzata al pagamento del corrispettivo, avente natura ricognitiva.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 358 del 16 settembre 2020 riguardante la tassazione ai fini dell'imposta di registro della dichiarazione di avvalersi della **compensazione legale**.

L'articolo 1241 del codice civile stabilisce che quando due persone sono obbligate l'una verso l'altra, i due debiti si **estinguono** per le quantità corrispondenti, l'articolo 1242 che la **compensazione** estingue i due debiti dal giorno della loro coesistenza e, infine, l'articolo 1243, comma 1, che la compensazione si verifica solo tra due debiti che hanno per oggetto una somma di danaro o una quantità di cose fungibili dello stesso genere e che sono ugualmente liquidi ed esigibili.

La **compensazione** si realizza di diritto quando i crediti reciprocamente vantati risultino contemporaneamente omogenei, certi, liquidi ed esigibili.

Dal punto di vista fiscale, è stato evidenziato che la disposizione con la quale le parti dichiarano di avvalersi della compensazione legale di cui all'articolo 1243 del codice civile, contenuta all'interno di un atto di **compravendita**, sia una disposizione autonoma, finalizzata al pagamento del corrispettivo, avente natura ricognitiva.

Ciò in quanto tale **dichiarazione di compensazione**, da un lato, non muta la situazione preesistente in quanto l'estinzione dei reciproci debiti si verifica ex lege, dall'altro, non presuppone una situazione di incertezza tra le parti.

Infatti, l'**effetto estintivo** si verifica ipso iure, per l'avvenuta coesistenza dei reciproci crediti, sicché la dichiarazione dell'interessato di volersi avvalere della

compensazione equivale ad una dichiarazione diretta a giovare di un effetto già verificatosi e non a costituirlo. La suddetta disposizione ricognitiva della **compensazione legale**, pertanto, non avendo ad oggetto prestazioni a contenuto **patrimoniale**, è da registrare con applicazione dell'imposta di registro in misura fissa di Euro 200, a norma dell'articolo 11 della Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, in quanto contenuta in un atto stipulato nella forma di atto pubblico.

*A cura della Redazione*

## Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 16/09/2020, n. 358](#)

## Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

## Avvisi di liquidazione emessi nel periodo di sospensione dell'attività di liquidazione: quali termini di pagamento

Il termine di pagamento di 60 giorni degli avvisi di liquidazione dell'imposta di registro emessi prima della pubblicazione del decreto Cura Italia ma, comunque, nel periodo di sospensione dell'attività di liquidazione, decorre dal 1° giugno 2020. Lo ha reso noto l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 357 del 16 settembre 2020, con cui ha specificato che, pertanto, occorre ottemperare al pagamento della somma indicata negli avvisi di liquidazione entro 60 giorni decorrenti dal 1° giugno 2020.

Con la risposta a interpello n. 357 del 16 settembre 2020 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di decorrenza del **termine di pagamento** degli avvisi di liquidazione emessi nel periodo di sospensione dell'attività di liquidazione disposta dal Decreto Cura Italia.

Il DL n. 18 del 2020 ha previsto, tra l'altro, nel Titolo IV, Misure fiscali a sostegno della liquidità delle famiglie e delle imprese che attengono, nello specifico, alla proroga ed alla sospensione dei termini per versamenti tributari ed altri adempimenti, alla **sospensione** dei termini delle **attività** degli enti impositori e del versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione, alle misure agevolative a favore delle imprese e dei lavoratori nonché agli incentivi fiscali per le erogazioni liberali a sostegno delle misure di contrasto dell'emergenza epidemiologica da COVID-19.

In particolare, mentre l'articolo 62 del decreto cita- to prevede la **sospensione** dei termini degli adempi- menti e dei versamenti fiscali e contributivi per i casi espressamente contemplati nello stesso, il successivo articolo 67 stabilisce che sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini relativi alle **attività di liquidazione**, di controllo, di accertamento, di riscos- sione e di contenzioso da parte degli uffici e degli enti impositori.

Il Decreto Rilancio ha integrato e modificato in par- te il "Decreto Cura Italia", prevedendo che sono pro- rogati al 16 settembre 2020 i termini di **versamento delle somme** dovute a seguito di: avvisi di liquida- zione emessi in presenza di omesso, carente o tardivo versamento **dell'imposta di registro** di cui al DPR n. 131 del 1986, dei tributi di cui all'articolo 33, comma 1bis, del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni approvata con decreto legislativo 31 ottobre 1990 n. 346, dell'impo- sta sulle donazioni di cui al citato Testo unico, dell'im- posta sostitutiva sui finanziamenti di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, dell'imposta sulle assicurazioni di cui alla legge 29 ottobre 1961, n. 1216.

Inoltre la proroga si applica con riferimento agli atti ivi indicati, i cui termini di versamento scadono nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020.

Tra l'altro è stata prevista la proroga al 16 settembre 2020 del termine finale per la notifica del **ricorso di primo grado** innanzi alle Commissioni tributarie rela- tivo agli atti appena citati e agli atti definibili ai sensi dell'articolo 15 del D. Lgs. n. 218 del 1997, i cui ter- mini di versamento scadono nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate del 3 aprile 2020, n. 8/E ha chiarito che per gli atti di liquidazio- ne, non richiamati nella circolare n. 17/E del 29 aprile 2016 dell'Agenzia delle entrate e per i quali il termine di pagamento non è collegato al termine di **proposi- zione del ricorso**, non opera alcuna sospensione per il versamento in considerazione del fatto che l'articolo 62 del Decreto esclude dalla **sospensione dei termini** i versamenti, ad eccezione di quelli in autoliquidazio- ne espressamente previsti.

Il delineato quadro normativo e di prassi, unitamen- te alla considerazione che nell'elencazione di cui alla citata circolare sono richiamati anche gli **avvisi di li- quidazione** dell'imposta di registro emessi a seguito di decadenza dalle agevolazioni "prima casa" e dal- la c.d. "piccola proprietà contadina" consentono di

concludere con riferimento agli avvisi di liquidazione dell'imposta di registro emessi prima della pubblica- zione del decreto Cura Italia ma, comunque, nel perio- do previsto di sospensione dell'attività di liquidazione da parte degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, il ter- mine il pagamento di 60 giorni degli avvisi di liquida- zione decorre dal 1° giugno 2020.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 16/09/2020, n. 357

#### Fisco

Dall'AIDC

## Deduzione per cassa e per competenza: l'analisi dell'AIDC

Con riferimento al reddito d'impresa, la deduzione per cassa non trova applicazione quando i tributi sono direttamente e strettamente correlati a componenti positivi imponibili, essendo oggetto di specifica traslazione economica sui corrispettivi e quando le imposte divengono oneri accessori di componenti negativi di reddito. Lo ha evidenziato l'AIDC con la norma di comportamento n. 210 del 16 settembre 2020, con cui ha specificato che una fattispecie particolare è quella dell'IVA indetraibile in applicazione del prorata, con riferimento alla quale l'onere, ricollegandosi all'intera gestione aziendale, costituisce una spesa generale, in sede di determinazione del reddito d'impresa, deducibile nell'esercizio di competenza.

L'AIDC ha pubblicato la norma di comportamen- to n. 210, riguardante la **deduzione delle imposte**. L'articolo 99, comma 1 del TUIR stabilisce che le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, sono **indeducibili**, mentre le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento.

La **deduzione per cassa**, tuttavia, non trova applica- zione in due casi:

-quando i tributi sono direttamente e strettamente cor- relati a componenti **positivi imponibili**, essendo ogget- to di specifica traslazione economica sui corrispettivi. In tal caso, le imposte sono deducibili **nell'esercizio di competenza**. L'applicazione del principio di cassa, infatti, nel caso in cui conducesse a posticipare la de- duzione dei componenti negativi rispetto a quelli po- sitivi, porterebbe a tassare un reddito solo apparente, in contrasto con i principi di capacità contributiva e di



separazione dei periodi di imposta.

Occorre evidenziare che la stretta correlazione degli oneri fiscali rispetto ai componenti positivi di reddito rende irrilevante il carattere di tributo, con la conseguenza che assumono la natura, e la disciplina, di oneri deducibili nell'esercizio in cui sono imputati i componenti positivi ai quali sono strettamente correlate; -l'altra ipotesi in cui il principio di cassa introdotto dall'articolo 99, comma 1, TUIR non trova applicazione è quello in cui le imposte divengono **oneri accessori** di componenti negativi di reddito.

In questo caso l'**accessorietà** degli oneri fiscali rende irrilevante la loro natura di tributi, in quanto assumono la medesima natura, e disciplina, dei costi ai quali afferiscono.

Una fattispecie particolare è quella **dell'IVA indetraibile** in applicazione del **prorata**, con riferimento alla quale l'onere, ricollegandosi all'intera gestione aziendale, costituisce una spesa generale, in sede di determinazione del reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 109, comma 5, del D.P.R. n. 917/1986, deducibile nell'esercizio di competenza.

Diversamente negli altri casi è applicabile l'articolo 99, comma 1 del TUIR, il quale dispone la **deduzione per cassa**.

Occorre evidenziare che quando è applicabile il **principio di cassa** è inapplicabile tanto il principio di derivazione rafforzata, quanto l'articolo 109, comma 1 del TUIR nella parte in cui prescrive il generale principio di competenza; ciò in quanto il comma richiamato stabilisce che il principio di competenza sia applicabile solo nel caso in cui le norme contenute negli articoli precedenti del TUIR non dispongano diversamente.

Si evidenzia quindi che l'articolo 109, comma 1 del TUIR è chiaro nel distinguere il criterio speciale, nel caso, quello "di cassa", dal criterio generale e residuale quello "di competenza".

Ulteriore requisito che deve essere rispettato anche quando gli oneri fiscali sono dedotti per cassa è quello della loro iscrizione nel conto economico dell'esercizio in cui avviene il pagamento, ovvero la loro precedente iscrizione.

Gli **accantonamenti** per imposte non ancora definitivamente accertate sono deducibili nei limiti dell'ammontare corrispondente alle dichiarazioni presentate. Gli accantonamenti sono **deducibili** nei limiti dell'ammontare corrispondente agli accertamenti o ai provvedimenti degli Uffici.

Pertanto, deve ritenersi che ci si debba riferire agli atti notificati entro la chiusura del periodo d'imposta.

Con riferimento al fatto che gli accantonamenti sono deducibili nei limiti dell'ammontare corrispondente

alle decisioni delle **commissioni tributarie**, si ritiene che ci si debba riferire alle sentenze depositate alla data di **chiusura** del periodo di imposta.

Nell'ipotesi in cui vi siano **dichiarazioni**, ovvero siano stati notificati atti o provvedimenti degli Uffici che determinino, o rideterminino, i tributi dovuti, ovvero che siano depositate sentenze da parte dell'organo giurisdizionale, le imposte sono deducibili anche se solo accantonate e, quindi, non versate.

Parimenti sono **deducibili** (o imponibili) gli adeguamenti di precedenti accantonamenti effettuati per tenere conto di successive dichiarazioni presentate, atti dell'ufficio notificati o sentenze depositate.

*A cura della Redazione*

Riferimenti normativi

AIDC, noma di comportamento 16/09/2020, n. 210

## Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

# Bonus sanificazione: non ammissibile per spese di consulenza su prevenzione e salute sui luoghi di lavoro

Le spese sostenute per la consulenza in materia di prevenzione e salute sui luoghi di lavoro, per la progettazione degli ambienti di lavoro, l'addestramento e la stesura di protocolli di sicurezza non devono essere considerate ai fini della fruizione del credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 363 del 16 settembre 2020. Il credito riguarda le spese per la sanificazione degli ambienti e degli strumenti utilizzati e per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 363 del 16 settembre 2020 riguardante le spese sostenute per la **consulenza** in materia di prevenzione e salute sui **luoghi di lavoro**, per la progettazione degli ambienti di lavoro, l'addestramento e la stesura di protocolli di sicurezza.

L'articolo 125 del Decreto rilancio ha introdotto un credito d'imposta in misura pari al **60 per cento** delle spese sostenute nel 2020 per la sanificazione degli ambienti e degli strumenti utilizzati, nonché per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti.

La norma stabilisce che la disposizione in esame trova applicazione nei riguardi di soggetti esercenti attività d'impresa, arti e professioni, enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti.

Il credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione è utilizzabile:

-in **compensazione**;

-nella **dichiarazione** dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa; o, in alternativa -entro il 31 dicembre 2021, può essere **ceduto**, anche parzialmente, ad altri soggetti, ivi compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione del credito.

Con il provvedimento Prot. n. 259854 del 10 luglio 2020 sono stati definiti i criteri e le modalità di applicazione e fruizione dei crediti d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione, di cui agli articoli 120 e 125 del Decreto Rilancio, nonché le modalità per la comunicazione dell'opzione per la cessione del credito.

Il credito d'imposta sostituisce il credito d'imposta già previsto per le spese di **sanificazione degli ambienti** di lavoro e per l'acquisto di dispositivi di protezione nei luoghi di lavoro.

E' stato chiarito con la circolare del 10 luglio 2020, n. 20/E, che la norma contiene un **elenco esemplificativo** di fattispecie riferibili alle spese agevolabili.

Pertanto, seppur l'elenco sia non esaustivo è necessario che le spese sostenute siano, in ogni caso, riferibili alle attività menzionate nella norma.

Si tratta, in particolare:

-della sanificazione degli ambienti (e degli strumenti utilizzati);

-dell'acquisto di dispositivi di protezione individuale (e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti).

Pertanto le spese sostenute per la consulenza in materia di prevenzione e salute sui luoghi di lavoro, per la progettazione degli ambienti di lavoro, l'addestramento e la stesura di protocolli di sicurezza non devono essere considerate ai fini della fruizione del credito d'imposta di cui all'articolo 125 del decreto rilancio.

*A cura della Redazione*

**Riferimenti normativi**

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 16/09/2020, n. 363](#)

## Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

# Credito adeguamento ambienti di lavoro anche per gli interventi accessori necessari

Ai fini della fruizione del credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro possono essere considerate anche le spese edilizie sostenute per il ripristino della pavimentazione degli ambienti nei quali risulta danneggiata la pavimentazione a seguito della rimodulazione degli stessi. Lo ha reso noto l'Agenzia delle Entrate con la risposta all'interpello n. 362 del 16 settembre 2020, con cui ha specificato che sono inclusi tra le spese agevolabili anche tutti i costi relativi ad interventi accessori per i quali risulti dimostrabile che la relativa realizzazione si è resa necessaria a seguito della messa in atto di quelli principali.

Con la risposta a interpello n. 362 del 16 settembre 2020 l'Agenzia delle Entrate si è espressa in tema di investimenti in attrezzature/impianti finalizzati alla modifica del layout della struttura.

L'articolo 120 del Decreto rilancio, ha introdotto un credito d'imposta in misura pari al 60 per cento delle spese sostenute nel 2020, per un massimo di 80.000 euro, in relazione agli interventi necessari per far rispettare le prescrizioni sanitarie e le misure di contenimento contro la diffusione del virus COVID-19, destinato ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione in luoghi aperti al pubblico indicati nell'allegato 1 del decreto rilancio.

Le spese in relazione alle quali spetta il cd. credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro sono suddivise in due gruppi, quello degli interventi agevolabili e quello degli investimenti agevolabili. In particolare gli interventi agevolabili sono quelli necessari al rispetto delle prescrizioni sanitarie e delle misure finalizzate al contenimento della diffusione del virus SARS-Co V-2, tra cui rientrano espressamente:

1. quelli edilizi necessari per il rifacimento di spogliatoi e mense, per la realizzazione di spazi medici, di ingressi e spazi comuni, nonché per l'acquisto di arredi di sicurezza. Sono ricomprese in tale insieme gli interventi edilizi funzionali alla riapertura o alla ripresa dell'attività, fermo restando il rispetto della disciplina urbanistica;

2. gli interventi per l'acquisto di arredi finalizzati a garantire la riapertura delle attività commerciali in sicurezza (cosiddetti "**arredi di sicurezza**").

-Gli **investimenti agevolabili** sono quelli connessi ad attività innovative, tra cui sono ricompresi quelli relativi allo sviluppo o l'acquisto di strumenti e tecnologie necessarie allo svolgimento dell'attività lavorativa e per l'acquisto di apparecchiature per il controllo della temperatura (c.d. termoscanner) dei dipendenti e degli utenti.

Il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro è utilizzabile:

- esclusivamente in **compensazione**; o, in alternativa
- entro il 31 dicembre 2021, può essere ceduto, anche parzialmente, ad altri soggetti, ivi compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva **cessione del credito**.

Con il provvedimento Prot. n. 259854 del 10 luglio 2020 sono stati definiti i criteri e le modalità di applicazione e fruizione dei crediti d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione, nonché le modalità per la comunicazione dell'opzione per la cessione del credito.

Tra l'altro con la circolare del 10 luglio 2020, n. 20, inoltre, sono stati forniti i primi chiarimenti in relazione all'agevolazione in esame. Si precisa che gli interventi agevolabili sono quelli necessari al rispetto delle prescrizioni sanitarie e delle misure finalizzate al contenimento della diffusione del virus **SARS-CoV-2**. Pertanto sono inclusi tra le spese agevolabili anche tutti i costi relativi ad interventi accessori per i quali risulti dimostrabile (in termini di relazione causa-effetto) che la relativa realizzazione si è resa necessaria a seguito della messa in atto di quelli principali (agevolabili).

Alla luce di ciò, possono essere considerate ai fini della fruizione del credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro:

- le spese edilizie sostenute per il ripristino della **pavimentazione** degli ambienti nei quali risulta danneggiata la pavimentazione a seguito della rimodulazione degli stessi;

- le spese di rifacimento **dell'impianto elettrico**, compromesso dallo spostamento delle pareti interne a causa della rimodulazione degli ambienti.

Il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di Pagina 6 di 7 lavoro è cumulabile con altre agevolazioni per le medesime spese, pur nel limite dei costi sostenuti.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 16/09/2020, n. 362](#)

#### Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

### Bonus affitto negozi: rileva la destinazione del bene immobile e non l'inquadramento immobiliare

In tema di bonus affitto negozi, il particolare inquadramento immobiliare non è di per sé dirimente ai fini agevolativi, visto che ciò che rileva è la destinazione del bene immobile, nel presupposto che il bene condotto in locazione sia destinato allo svolgimento effettivo di una delle attività richiamate dalla normativa. Non rileva la circostanza che il bene non sia "accatastato" in quanto non accatastabile, poiché, ad esempio, si tratta di un immobile extraterritoriale. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 364 del 16 settembre 2020.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 364 del 16 settembre 2020 riguardante la cessione del credito d'imposta previsto dall'art. 28 del DL n. 34 del 2020.

Il decreto Rilancio ha previsto che al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19, ai soggetti esercenti **attività d'impresa**, arte o professione, con ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto, spetta un credito d'imposta nella misura del 60 per cento dell'ammontare mensile del canone di locazione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo.

Il credito d'imposta è stabilito in misura percentuale (60 per cento o 30 per cento) in relazione ai **canoni**:

- di locazione, di leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo;

- dei contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo destinato allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo.

Il credito d'imposta spetta a condizione che i soggetti esercenti attività economica abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi in ciascuno dei mesi di marzo, aprile e maggio di almeno il cinquanta per cento rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente.

Il credito d'imposta è utilizzabile:

-in **compensazione**;

-nella **dichiarazione** dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa; o, in alternativa -può essere ceduto: a) al **locatore** o al concedente; b) ad altri soggetti, compresi istituti di credito e altri **intermediari finanziari**, con facoltà di successiva cessione del credito.

Con la circolare n. 14/E del 2020, nel definire l'ambito oggettivo, è stato precisato che per entrambe gli immobili oggetto di locazione devono essere destinati allo svolgimento effettivo delle seguenti attività: industriale; commerciale; artigianale; agricola; di interesse turistico.

Nell'ipotesi di canoni di locazione che hanno ad oggetto un immobile per il quale non risulta l'iscrizione in Catasto, in quanto extraterritoriale.

Nel presupposto che il bene condotto in **locazione** sia destinato allo svolgimento effettivo di una delle summenzionate attività, indipendentemente dalla circostanza che lo stesso non sia "accatastato" in quanto non accatastabile, poichè, si tratta di un immobile extraterritoriale, è stato evidenziato che un particolare inquadramento immobiliare non è di per sé dirimente ai fini agevolativi, visto che ciò che rileva è la destinazione del bene immobile.

In caso di **locazione**, il conduttore può **cedere il credito d'imposta** al locatore, previa sua accettazione, in luogo del pagamento della corrispondente parte del canone. A tal proposito si segnala che con il Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate 250739/2020 del 1° luglio 2020 sono state definite le modalità di comunicazione della cessione del credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda.

*A cura della Redazione*

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 16/09/2020, n. 364

**Fisco**

Dall'Agenzia delle Entrate

## Esclusione dall'applicazione

## del regime forfetario: il limite dei 30mila euro

Con riferimento alla causa di esclusione dall'applicazione del regime forfetario nell'ipotesi in cui, nel periodo d'imposta precedente, il soggetto abbia percepito redditi di lavoro dipendente o assimilati di importo lordo superiore a 30.000 euro, la stessa opera già dal periodo d'imposta 2020 se i contribuenti nel periodo d'imposta 2019 conseguono redditi di lavoro dipendente e/o assimilati in misura superiore a Euro 30.000. Lo ha ricordato l'Agenzia delle Entrate con la risposta all'interpello n. 359 del 16 settembre 2020, con cui ha analizzato il regime agevolativo.

Con la risposta a interpello n. 359 del 16 settembre 2020 l'Agenzia delle Entrate si è espressa sull'applicazione del regime forfetario.

Il regime forfetario, introdotto dalla L. n. 190 del 2014, è destinato agli operatori economici di **ridotte dimensioni**, ed è stato introdotto dalla legge di stabilità 2015 e rappresenta il regime naturale delle persone fisiche che esercitano **attività di impresa**, arte o professione in forma individuale, che siano in possesso del requisito dei ricavi, e non incorrano in una delle **cause di esclusione** previste.

La legge di bilancio 2019, ha introdotto delle significative **novità**:

- ha semplificato i requisiti di accesso prevedendo come unica condizione quella di aver conseguito **ricavi** o percepito compensi **non superiori a 65.000 euro**;
- ha introdotto nuove **cause di esclusione**.

Da ultimo l'ambito di applicazione del regime forfetario è stato modificato dalla **Legge di Bilancio 2020**. Nello specifico tra le **cause ostative** la lettera d-bis) del comma 57 dell'art. 1 L. 190/2014 prevede che non possono avvalersi del **regime forfetario** le persone fisiche la cui attività sia esercitata prevalentemente nei confronti di **datori di lavoro** con i quali sono in corso **rapporti di lavoro** o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro, a esclusione dei soggetti che iniziano una **nuova attività** dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatorio ai fini **dell'esercizio di arti** o professioni.

Il contribuente non può fruire del regime cd. forfetario se il suo fatturato risulta conseguito nei confronti del **medesimo datore di lavoro** con il quale erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta. Ovviamente questa causa cesserà di essere ostativa all'applicazione del regime forfetario decorsi i due periodi d'imposta di sorveglianza previsti dalla



norma.

La legge di bilancio 2020 ha modificato ulteriormente l'ambito di applicazione del regime forfetario. In particolare, è stata riformulata la causa ostativa all'applicazione del regime forfetario di cui alla lettera d) del comma 57 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014. E' stata aggiunta la lettera d-ter) che dispone che i soggetti che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di cui rispettivamente agli articoli 49 e 50 del TUIR, eccedenti l'importo di Euro 30.000 non possono avvalersi del regime forfetario.

Con riferimento alla causa di esclusione **dall'applicazione del regime forfetario** nell'ipotesi in cui, nel periodo d'imposta precedente, il soggetto abbia percepito redditi di lavoro dipendente o assimilati di importo lordo superiore a 30.000 euro, si è precisato che, in base al tenore letterale della norma, la stessa opera già dal periodo d'imposta 2020 se i contribuenti nel periodo d'imposta 2019 conseguono redditi di lavoro dipendente e/o assimilati in misura superiore a Euro 30.000.

Quindi laddove il reddito lordo percepito dal Contribuente superasse tale soglia, verrebbe integrata la causa ostativa di cui alla citata lettera d-ter). Sul punto, si rileva che il riferimento al periodo d'imposta deve intendersi riferito all'anno solare.

Infine, non possono avvalersi del regime forfetario i **soggetti non residenti**, ad eccezione di quelli che sono residenti in uno degli Stati membri dell'Unione europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo che assicuri un adeguato scambio di informazioni e che producono nel territorio dello Stato italiano redditi che costituiscono almeno il 75 per cento del reddito complessivamente prodotto.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 16/09/2020, n. 359](#)

## Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

## Proventi da commercializzazione dei crediti di carbonio da parte di una SRL: è reddito d'impresa

Nell'ambito di una società a responsabilità limitata, i proventi derivanti dalla commercializzazione dei

crediti di carbonio concorrono alla formazione del reddito d'impresa. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 365 del 16 settembre 2020 con cui ha specificato che tale conclusione appare valida anche nell'ipotesi in cui il contribuente, rivestendo la qualifica di società agricola optasse per la tassazione su base catastale. Inoltre ai fini IVA manca una disciplina ad hoc che consenta di ricondurre la cessione nell'ambito del regime speciale applicabile alle attività connesse all'agricoltura.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 365 del 16 settembre 2020 riguardante la cessione dei **crediti di emissione CO2** e le attività connesse a quella agricola.

Il comma 3 dell'articolo 2135 del codice civile dispone che si intendono comunque connesse le attività, esercitate **dall'imprenditore agricolo**, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge.

L'articolo 56-bis del Tuir, al comma 3, prevede che per le attività dirette alla **fornitura di servizi** di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, conseguiti con tali attività, il coefficiente di redditività del 25 per cento.

In particolare si tratta dell'attività di cessione delle quote di emissione (cd. VERs) derivanti dal "sequestro" di CO2 realizzato volontariamente mediante la coltivazione del fondo.

In assenza di una norma che espressamente qualifichi come attività connessa a quella **agricola** l'operazione, come diversamente è avvenuto per produzione di energia fotovoltaica, ovvero in mancanza di un quadro di regolamentazione secondaria che disponga l'assimilazione della stessa alle attività agricole connesse, la cessione a terzi delle quote/titoli di CO2 prodotti volontariamente non è in alcun modo riconducibile alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata.

L'articolo 56-bis del TUIR, concernente **"Altre**



**attività agricole**” non trova applicazione nei confronti delle società a responsabilità limitata. Pertanto i proventi derivanti dalla commercializzazione dei **crediti di carbonio** concorrono alla formazione del reddito d’impresa. Per completezza, tuttavia, si rammenta che tale conclusione appare valida anche nell’ipotesi in cui il contribuente, rivestendo la qualifica di società agricola optasse per la tassazione su base catastale.

Anche per quanto concerne il trattamento ai fini **IVA**, si rileva la mancanza di una disciplina ad hoc che consenta di ricondurre la fattispecie prospettata nell’ambito del regime speciale applicabile alle attività connesse **all’agricoltura**.

La cessione è riconducibile alle cessioni di diritti immateriali. Ne consegue che alle predette cessioni si renderà applicabile il regime ordinario di determinazione dell’imposta, con applicazione del **reverse charge**.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 16/09/2020, n. 365

## Fisco

Dall’Agenzia delle Entrate

# Sismabonus, acquisto di case antisismiche: la ricostruzione può determinare anche un aumento volumetrico

Con riferimento alla detrazione per le unità immobiliari vendute da imprese di costruzione e ristrutturazione immobiliare che abbiano realizzato interventi relativi all’adozione di misure antisismiche, la ricostruzione dell’edificio può determinare anche un aumento volumetrico rispetto a quello preesistente, sempre che le norme urbanistiche in vigore permettano tale variazione, non rilevando, ad esempio, la circostanza che il fabbricato ricostruito contenga un numero maggiore di unità immobiliari rispetto al preesistente. Lo ha chiarito l’Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 366 del 16 settembre 2020.

L’Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 366 del 16 settembre 2020 riguardante l’asseverazione non contestuale alla richiesta del titolo abitativo e l’intervento “demolizione e ricostruzione di interi edifici” con variazione volumetrica.

Il DL n. 63 del 2013 al comma 1-septies dell’articolo 16, inserito dal DL n. 50 del 2017, modificato dall’art.

8, comma 1, D.L. n. 34 del 2019, prevede che qualora gli interventi di cui al comma 1-quater del medesimo articolo 16 siano realizzati nei comuni ricadenti nelle zone classificate a **rischio sismico 1,2 e 3** mediante demolizione e ricostruzione di interi edifici, allo scopo di ridurre il rischio sismico, anche con variazione volumetrica rispetto all’edificio preesistente, ove le norme urbanistiche vigenti consentano tale aumento, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare che provvedano, entro diciotto mesi dalla data di conclusione dei lavori, alla successiva alienazione dell’immobile, le **detrazioni** dall’imposta spettano **all’acquirente** delle unità immobiliari, rispettivamente nella misura del 75 per cento e dell’85 per cento del prezzo della singola unità immobiliare, risultante nell’atto pubblico di compravendita e comunque, entro un ammontare massimo di spesa pari a 96 mila euro per ciascuna unità immobiliare.

La norma in commento è inserita nel contesto delle disposizioni che disciplinano il c.d. “**sismabonus**” e si riferisce espressamente agli interventi di cui al comma 1-quater che, a sua volta, richiama gli interventi relativi all’adozione di misure antisismiche di cui all’articolo 16-bis, comma 1, lettera i), del TUIR, eseguiti mediante demolizione e ricostruzione di **interi fabbricati**, anche con variazione volumetrica rispetto all’edificio preesistente, nei limiti consentiti dalle disposizioni normative urbanistiche, e che determinino il passaggio a una o a due classi inferiori di **rischio sismico**.

Quindi la ricostruzione dell’edificio, inoltre, può determinare anche un aumento volumetrico rispetto a quello preesistente, sempre che le norme urbanistiche in vigore permettano tale variazione, non rilevando, ad esempio, la circostanza che il fabbricato ricostruito contenga un numero maggiore di **unità immobiliari** rispetto al preesistente.

#### La presentazione dell’asseverazione

Con riferimento ai termini entro i quali presentare l’asseverazione che certifica la classe del rischio sismico precedente e quella conseguibile a seguito dell’esecuzione dell’intervento progettato, occorre evidenziare, richiamando il parere del Consiglio Superiore dei Lavori Pubblici del 5 giugno 2020 trasmesso dal Ministero delle infrastrutture e dei Trasporti, con nota del 24 giugno 2020, che le imprese che effettuano gli interventi su immobili ubicati in zone 2 e 3 in base a procedure autorizzatorie iniziate successivamente al 1° gennaio 2017 ma prima del 1° maggio 2019 e che non hanno presentato l’asseverazione, in quanto non rientranti nell’ambito applicativo dell’agevolazione in base alle disposizioni pro tempore vigenti, possono

integrare i titoli abilitativi con la predetta asseverazione, al fine di consentire la fruizione della detrazione ai soggetti acquirenti. Tale integrazione, deve essere effettuata entro la data di stipula del rogito dell'immobile oggetto degli interventi di riduzione del rischio sismico.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 16/09/2020, n. 366

#### Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

## Il credito di imposta per il Mezzogiorno è cumulabile con il bonus beni strumentali

Il cumulo del credito di imposta per investimenti nel Mezzogiorno e del credito di imposta per investimenti in beni strumentali è ammissibile, a condizione che tale cumulo non porti al superamento del costo sostenuto per l'investimento. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 360 del 16 settembre 2020. Il credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno è infatti cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, sempre che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, non porti al superamento del costo sostenuto.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 360 del 16 settembre 2020 riguardante il cumulo del credito di imposta per **investimenti nel Mezzogiorno** e del credito di imposta per investimenti in **beni strumentali**.

L'articolo 1, della Legge n. 208 del 2015 ha istituito un credito di imposta a favore delle imprese che, a decorrere dal 1° gennaio 2016 e fino al 31 dicembre 2020, effettuano l'acquisizione, anche mediante contratto di locazione finanziaria, di beni strumentali nuovi, in particolare macchinari, impianti e attrezzature varie, facenti parte di un progetto di investimento iniziale e destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle **regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo**.

Il credito d'imposta è **cumulabile** con aiuti de minimis e con altri **aiuti di Stato** che abbiano ad oggetto i medesimi costi ammessi al beneficio, a condizione che tale cumulo non porti al superamento dell'intensità o dell'importo di aiuto più elevati consentiti dalle

pertinenti discipline europee di riferimento.

Secondo la Legge di Bilancio 2020, alle imprese che a decorrere dal 1° gennaio 2020 e fino al 31 dicembre 2020, ovvero entro il 30 giugno 2021 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2020 il relativo ordine risultasse accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione, effettuano investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato è riconosciuto un credito d'imposta alle condizioni e nelle misure stabilite dai commi 188, 189 e 190 in relazione alle diverse tipologie di beni agevolabili.

Il credito d'imposta è cumulabile con altre **agevolazioni** che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, non porti al superamento del costo sostenuto. La disciplina del credito di imposta per investimenti nel Mezzogiorno prevede quindi la **cumulabilità**, a determinate condizioni, di tale beneficio con altri gli aiuti di Stato, non escludendo espressamente la possibilità di cumulo con misure di carattere generale.

Pertanto, in relazione alla cumulabilità del credito di imposta per investimenti nel Mezzogiorno e del credito di imposta per investimenti in beni strumentali introdotto dalla legge di Bilancio 2020, è stato evidenziato che, in relazione ai medesimi investimenti, sia possibile cumulare i due benefici, a condizione che tale cumulo non porti al superamento del costo sostenuto per l'investimento.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 16/09/2020, n. 360

#### Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

## Credito adeguamento ambienti di lavoro: non ammissibile per acquisto di un ulteriore ascensore

Le spese sostenute nel corso del 2020 per l'acquisto e l'installazione di un ulteriore ascensore non rientrano tra quelle spese per cui è possibile fruire del credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro, di cui all'articolo 120 del decreto

Rilancio. Lo ha reso noto l'Agenzia delle Entrate con la risposta all'interpello n. 361 del 16 settembre 2020, con cui ha specificato che gli interventi agevolabili sono quelli necessari al rispetto delle prescrizioni sanitarie e delle misure finalizzate al contenimento della diffusione del virus SARS-CoV-2.

Con la risposta a interpello n. 361 del 16 settembre 2020 l'Agenzia delle Entrate si è espressa in tema di spese per l'acquisto e l'installazione di un **ulteriore ascensore**.

L'articolo 120 del Decreto rilancio, ha introdotto un credito d'imposta in misura pari al 60 per cento delle spese sostenute nel 2020, per un massimo di 80.000 euro, in relazione agli interventi necessari per far rispettare le prescrizioni sanitarie e le misure di contenimento contro la diffusione del virus COVID-19, destinato ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione in luoghi aperti al pubblico indicati nell'allegato 1 del decreto rilancio.

Il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro è utilizzabile:

- esclusivamente in **compensazione**; o, in alternativa
- entro il 31 dicembre 2021, può essere ceduto, anche parzialmente, ad altri soggetti, ivi compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva **cessione del credito**.

Con il provvedimento Prot. n. 259854 del 10 luglio 2020 sono stati definiti i criteri e le modalità di applicazione e fruizione dei crediti d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione, nonché le modalità per la comunicazione dell'opzione per la cessione del credito.

Tra l'altro con la circolare del 10 luglio 2020, n. 20, inoltre, sono stati forniti i primi chiarimenti in relazione all'agevolazione in esame. Si precisa che gli interventi agevolabili sono quelli necessari al rispetto delle prescrizioni sanitarie e delle misure finalizzate al contenimento della diffusione del virus **SARS-CoV-2**, tra cui rientrano espressamente:

- quelli edilizi necessari per il rifacimento di spogliatoi e mense, per la realizzazione di spazi medici, di ingressi e spazi comuni, nonché per l'acquisto di arredi di sicurezza. Sono ricomprese in tale insieme gli interventi edilizi funzionali alla riapertura o alla ripresa dell'attività, fermo restando il rispetto della disciplina urbanistica;

- gli interventi per l'acquisto di arredi finalizzati a garantire la riapertura delle attività commerciali in sicurezza ("arredi di sicurezza"). Nel rispetto della ratio legis, inoltre, la circolare chiarisce che è necessario che le tipologie di interventi agevolabili siano stati

prescritti da disposizioni normative o previsti dalle linee guida per le riaperture delle attività elaborate da amministrazioni centrali, enti territoriali e locali, associazioni di categoria e ordini professionali.

Di conseguenza, le spese sostenute nel corso del 2020 per l'acquisto e l'installazione di un ulteriore **ascensore** non rientrano tra quelle in relazione alle quali è possibile fruire del credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro, di cui all'articolo 120 del decreto rilancio.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

[Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 16/09/2020, n. 361](#)

#### Fisco

Dal CNDCEC

## Commercialisti, la nuova Commissione sulla riforma fiscale

La Commissione del Consiglio nazionale dei commercialisti sulla riforma fiscale si è insediata a Roma, alla presenza del presidente della categoria, Massimo Miani. La Commissione sarà coordinata da Carlo Cottarelli, direttore dell'Osservatorio conti pubblici italiani, e produrrà una proposta di riforma fiscale che sarà sottoposta al Governo. Tra gli obiettivi principali vi è la revisione dell'IRPEF, delle relative addizionali e dei regimi di tassazione sostitutiva. Altri temi sui quali la commissione lavorerà sono l'abolizione dell'IRAP, l'introduzione del criterio di "pura cassa" per la determinazione del reddito delle piccole attività produttive, la semplificazione degli adempimenti tributari e la razionalizzazione normativa.

Il CNDCEC ha pubblicato un comunicato stampa in data 16 settembre 2020 con cui ha reso noto che una Commissione del Consiglio nazionale dei commercialisti sulla riforma fiscale si è insediata a Roma, alla presenza del presidente della categoria, Massimo Miani. Nello specifico, il gruppo di lavoro sarà coordinato da Carlo Cottarelli, direttore dell'Osservatorio conti pubblici italiani.

Tra gli obiettivi principali vi è la revisione dell'IRPEF, delle relative addizionali e dei regimi di tassazione sostitutiva. Altri temi sui quali la commissione lavorerà sono l'abolizione dell'IRAP, l'introduzione del criterio di "pura cassa" per la determinazione del reddito delle piccole attività produttive, la semplificazione degli adempimenti tributari e la razionalizzazione

normativa.

Della Commissione, oltre a Cottarelli, fanno parte Angelo Contrino (ordinario presso il Dipartimento di Studi Giuridici dell'Università Bocconi), Giuseppe Corasaniti (Professore diritto tributario Università di Brescia), Maurizio Leo (professore ordinario di diritto tributario della Scuola Nazionale dell'Amministrazione - Presidenza del Consiglio dei Ministri), Pasquale Saggese (coordinatore area fiscalità Fondazione nazionale commercialisti) e Enrico Zanetti (commercialista, ex Viceministro dell'Economia).

Ai lavori parteciperanno anche i due Consiglieri nazionali dei commercialisti delegati alla fiscalità, Gilberto Gelosa e Maurizio Postal e Tommaso di Nardo (coordinatore dell'area economico-statistica della Fondazione nazionale commercialisti).

Il Presidente, Massimo Miani, ha affermato che la riforma fiscale sarà nei prossimi mesi uno dei temi centrali del dibattito pubblico, da cui dipenderà il futuro dell'economia e la vita delle famiglie e delle imprese italiane. Ovviamente non può essere ignorato il punto di vista di chi quotidianamente si occupa di fisco, al fianco di aziende e cittadini contribuenti.

La Commissione produrrà una proposta di riforma che sarà sottoposta al Governo e alla politica. Una proposta concepita nell'interesse nazionale.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

CNDCEC, comunicato stampa 16/09/2020

## Fisco

L'ultimo deposito della Cassazione

# Sequestro legittimo per il commercialista che inviava le false dichiarazioni Iva apponendo il visto di conformità

L'applicazione del sequestro preventivo ai fini della confisca risponde all'esigenza di evitare l'aggravamento o il protrarsi delle conseguenze del reato, nonché l'agevolazione della commissione di altri. A tal fine, è richiesta la prova della sussistenza di indizi attestanti la presunta commissione del reato, affiancata dalla necessità di applicare la misura al fine di evitare le conseguenze connesse. Nel caso di specie, la Corte di Cassazione con la sentenza n. 26089 depositata il 16/9/2020, ha chiarito che è

legittima

l'applicazione a carico del commercialista che ha fornito un congruo contributo nella commissione di alcuni reati fiscali inviando false dichiarazioni Iva munite di visto di conformità.

Un commercialista veniva indagato per aver commesso il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e di indebita compensazione, in concorso con altri imputati, in violazione degli artt. 3 e 10 quater del DLgs 74/2000. Nelle more del processo il GIP disponeva l'applicazione del sequestro preventivo, finalizzato alla confisca, di beni immobili, mobili registrati e delle altre disponibilità finanziarie per una somma equivalente al profitto dei reati contestati. Avverso il decreto, la difesa avanzava istanza di riesame che, veniva respinta con ordinanza dal Tribunale. Secondo il Giudice, il ricorrente in veste di consulente fiscale e commercialista faceva parte di un meccanismo fraudolento - in cui erano coinvolte diverse società - finalizzato all'evasione dell'imposta. Contro il diniego, la difesa del consulente proponeva ricorso in Cassazione per evidenziare l'assenza dell'elemento soggettivo, ossia della consapevolezza nel commettere i reati contestati.

## La decisione

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 26809/2020, ha respinto il ricorso. I giudici di legittimità, richiamando le risultanze delle indagini, hanno evidenziato l'apprezzabile coinvolgimento e contributo fornito dal ricorrente al compimento delle attività illecite, avendo provveduto all'invio delle false dichiarazioni Iva, con apposizione del visto di conformità mendace. Lo stesso, infatti, aveva ommesso qualsiasi controllo e, dato altresì rilevante, non aveva conservato nessuna copia delle predette. Pertanto, prosegue la Corte, in riferimento al reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 del DLgs 74/2000), può ritenersi pienamente sussistente l'elemento soggettivo del reato, in quanto il professionista incaricato ha effettuato un'infedele asseverazione dei dati qualificabile come un mezzo fraudolento idoneo ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, dopo che erano stati indicati nelle dichiarazioni Iva elementi attivi per un importo inferiore a quelli fittizi. La fattispecie criminosa può dirsi, dunque, concretamente incarnata anche nella versione ante riforma 2015 rispetto alla quale un elemento costitutivo era la falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie. Ciò a dispetto delle doglianze della difesa, in quanto tutte le compensazioni contestate si fondavano su una mendace esposizione di dati economici nei



bilanci e nelle scritture contabili delle società coinvolte. Alla pari è stato ritenuto altresì realizzato da parte del ricorrente il reato di indebita compensazione, in quanto consapevole della non spettanza dei crediti utilizzati in compensazione, proprio in virtù della continuità che ha caratterizzato il periodo di assistenza fiscale fornita agli altri correi. Concludendo, i giudici della Corte hanno ritenuto sussistenti e provati il *fumus bonis iuris* a carico del ricorrente e, quindi, legittima l'applicazione della misura cautelare reale. Da qui il rigetto del ricorso.

*A cura della Redazione*

## Fisco

L'ultimo deposito della Cassazione

### Fideiussione: spetta il rimborso dei costi se il prodotto oggetto dell'operazione era esente da accise

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 19272, depositata il 16 settembre 2020, ha precisato che di fronte ad un'operazione esente da accisa, non può essere richiesta la prestazione di una garanzia, proprio perché non dovuta. Pertanto, ove il contribuente sia stato costretto a sostenere dei costi per una fideiussione in realtà non necessaria, la P.A. deve rimborsare le relative spese.

Una Spa presentava istanza di rimborso per gli oneri di fideiussione sostenuti in merito ad alcune operazioni di importazione di oli vegetali per usi tecnici, destinati alla vendita ad altre imprese per l'utilizzazione per la produzione di energia elettrica. Le Dogane rispondevano negativamente, atteso che nella specie la prestazione della garanzia era connessa all'utilizzo della procedura doganale in regime di sospensione ed all'adempimento dell'operatore autorizzato di assegnare le merci presso la destinazione dichiarata: pertanto non era applicabile l'art. 8 L. 212/2000, riferibile solo alle fideiussioni che il contribuente ha dovuto richiedere per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi. Il ricorso avverso il diniego era accolto dalla CTP, con decisione confermata in appello. In particolare la CTR riteneva che l'imposizione della garanzia richiesta al momento dell'importazione non poteva avere fondamento, atteso che in realtà non sussisteva alcun obbligo di pagamento dell'accisa relativamente alla merce in oggetto;

in proposito i giudici richiamavano la giurisprudenza della Corte di Giustizia ed una direttiva europea che doveva essere applicata direttamente, perché sovraordinata alla normativa nazionale difforme (art. 21 D.Lgs. 504/1995). L'Agenzia impugnava tale pronuncia e la contribuente non si costituiva in Cassazione.

#### La decisione

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 19272, depositata il 16 settembre 2020, ha rigettato il ricorso dell'Agenzia delle Dogane. Come stabilito a livello europeo, con la Direttiva 2003/96/Cee, i prodotti energetici utilizzati per produrre energia elettrica, come nella specie, sono esentati dal pagamento dell'accisa. In proposito la Corte di Giustizia UE (sent. 5/10/2006, causa C-360/05) aveva già dichiarato che l'Italia era venuta meno agli obblighi dettati da detta direttiva, atteso che la legislazione interna (art. 21 D.Lgs. 504/1995) era difforme e non era stata adeguata nei tempi che erano stati stabiliti. La Cassazione (n. 3553/2009) aveva pertanto avuto già modo di precisare che gli obblighi di detta direttiva dovessero essere applicati direttamente nel nostro ordinamento dal primo gennaio 2004, attesa la supremazia del diritto comunitario. Stabilita l'esenzione dall'accisa per i prodotti importati dalla Spa, la stessa non avrebbe dunque dovuto prestare alcuna fideiussione a garanzia del pagamento di detta accisa, appunto non dovuta. Peraltro la stessa legislazione nazionale (comma 7 del suindicato art. 21) prevede l'obbligo di prestazione della cauzione sul pagamento dell'accisa, evidenziando quindi che solo ove quest'ultima sia dovuta è necessaria la fideiussione. In conclusione, non essendovi i presupposti per la prestazione della garanzia, trovava applicazione l'art. 8 L. 212/2000, che impone il rimborso del costo della fideiussione sostenuto nella specie dalla contribuente. caso.

*A cura della Redazione*



## Lavoro e Previdenza

Per imprese e professionisti

## Decreto Semplificazioni: come cambia il contenzioso sulle ispezioni di lavoro

di Pierluigi Rausei - Adapt professional fellow e dirigente Ispettorato nazionale del lavoro

Dal decreto Semplificazioni, dopo la conversione in legge, arrivano importanti modifiche sull'attività dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro, con particolare riferimento al contenzioso amministrativo, ai provvedimenti amministrativi, alle conciliazioni, al potere di disposizione e alla diffida accertativa. L'art. 12-bis del decreto riprende il percorso di riforma dei servizi ispettivi e delle attività di vigilanza introducendo notevoli semplificazioni operative per le imprese, per i professionisti (consulenti del lavoro, commercialisti economisti del lavoro) e per le associazioni di categoria (centri servizi).

Sulla base delle novità introdotte dal **decreto Semplificazioni** (art. 12-bis del decreto-legge 16 luglio 2020 n. 76, convertito dalla legge 11 settembre 2020, n. 120) in vigore dal 15 settembre 2020, si può legittimamente affermare che il **cantiere di riforma dei servizi ispettivi** e delle attività di vigilanza si è rimesso finalmente in movimento.

Come noto la riforma delle attività ispettive in materia di lavoro e legislazione sociale ha preso avvio con la delega contenuta nella legge n. 30/2003 ed è stata attuata in prima battuta dal D.Lgs. n. 124/2004, per poi essere nuovamente ripresa dal D.L. n. 112/2008, con la macrodirettiva del 18 settembre 2008, e nuovamente rilanciata dalla legge n. 183/2010. Più di recente nel dare attuazione alla legge n. 183/2014 (cd. **Jobs Act**), il D.Lgs. n. 149/2015 sottraeva gli uffici territoriali al Ministero del Lavoro per istituire l'Ispettorato Nazionale del Lavoro, Agenzia unica delle ispezioni in materia di lavoro e di legislazione sociale.

Ora l'art. 12-bis del decreto Semplificazioni riprende quel percorso introducendo **notevoli semplificazioni operative per le imprese, per i professionisti** (consulenti del lavoro, commercialisti economisti del lavoro) e per le associazioni di categoria (centri servizi) che fungono da intermediari, per quanto attiene alle procedure amministrative e ai contenziosi ispettivi.

### Provvedimenti amministrativi

Anzitutto, il comma 1 dell'art. 12-bis del decreto Semplificazioni (D.L. n. 76/2020, convertito dalla legge n. 120/2020), stabilisce che le autorizzazioni in materia di **lavoro dei minori** per lo svolgimento di attività lavorative di tipo culturale, artistico, sportivo, pubblicitario o nel settore dello spettacolo (art. 4, comma 2, della legge 17 ottobre 1967, n. 977) e in tema di frazionamento dei **riposi settimanali** per il personale addetto ai pubblici spettacoli (art. 15, comma 2, della legge 22 febbraio 1934, n. 370), ma con essi anche tutti i provvedimenti autorizzativi di competenza dell'INL che saranno individuati con apposito provvedimento

del Direttore Generale dell'Agenzia unica delle ispezioni, "si intendono **rilasciati decorsi quindici giorni dalla relativa istanza**".

**Leggi anche** Impiego di minori, riposi e dimissioni: cosa cambia con il decreto Semplificazioni

La semplificazione qui si presenta già di grande rilievo, perché due tra i **provvedimenti più delicati di competenza dell'INL**, che vincolano le aziende rispetto alla legittimità dello svolgimento della prestazione lavorativa, con specifico corredo sanzionatorio, ora sono ammessi al silenzio accoglimento trascorsi 15 giorni dalla presentazione dell'istanza da parte del datore di lavoro, senza esporre ulteriormente ad attese rispetto a condizioni oggettivamente valutabili dal personale ispettivo sulla scorta di un portato normativo chiaro e tendenzialmente estensivo rispetto ai settori considerati (cultura, spettacolo, sport).

### Verbalizzazioni su provvedimenti

In tema di verbalizzazione, peraltro, rileva quanto previsto dall'art. 12-bis, comma 2, del D.L. n. 76/2020, convertito dalla legge n. 120/2020, in ragione del quale i **verbali istruttori** finalizzati al **rilascio delle convalide delle dimissioni** (e risoluzioni consensuali) della **lavoratrice in gravidanza** e dei genitori lavoratori nei primi tre anni di vita del bambino o di accoglienza del minore adottato o in affidamento (art. 55, comma 4, d.lgs. 26.3.2001, n. 151) e delle lavoratrici dalla richiesta delle **pubblicazioni di matrimonio** a un anno dopo la celebrazione delle nozze (art. 35, comma 4, d.lgs. 11.4.2006, n. 198), possono essere realizzati con "**strumenti di comunicazione da remoto**" purché sia consentito identificare gli interessati o i soggetti dagli stessi delegati e acquisire da essi la volontà espressa, il perfezionamento del provvedimento finale o del verbale in tal caso opera "con la sola sottoscrizione del funzionario incaricato".

Qui la norma si lascia ancor più largamente apprezzare in quanto si tratta di **provvedimenti particolarmente rilevanti** sul piano della tutela sostanziale dei genitori

lavoratori e delle donne lavoratrici che non potevano essere affidati ad una valorizzazione del silenzio (né come rifiuto, né tantomeno come accoglimento). La soluzione adottata, che si mostra in linea con quanto durante il **periodo di lockdown** l'INL in via di prassi amministrativa aveva sperimentato, consente a chiunque di essere messo nelle condizioni di rendere al personale ispettivo le dichiarazioni necessarie a verificare la genuinità del consenso, senza obbligare alla presenza fisica in ufficio.

L'esperienza della emergenza epidemiologica dovuta alla pandemia da Covid-19 Sars Cov-2 sembra portare i primi frutti di innovazione normativa e teleologica in un legislatore che si mostra eccezionalmente attento e competente in una materia così delicata e specialistica, grazie al lavoro di puntuale revisione del testo originario del decreto (che sulla questione taceva), condotto consapevolmente nelle aule del Senato della Repubblica.

### Conciliazioni e vertenze

Peraltro, il comma 2 dell'art. 12-bis del decreto Semplificazioni appena richiamato non si limita ad estendere le procedure digitali e telematiche soltanto ai provvedimenti di convalida di dimissioni e risoluzioni consensuali per madri, padri e lavoratrici che intendo coniugarsi, ma estende tale significativa opportunità di **digital transformation** anche alle verbalizzazioni delle diverse procedure - di tipo amministrativo, ma anche conciliativo - di competenza dell'INL che richiedono "la presenza fisica dell'istante", che dovranno comunque essere individuate con apposito decreto direttoriale dal Direttore Generale dell'INL.

Anche tali ulteriori attività, quindi, che sono di tipo amministrativo e certificatorio - come per la certificazione dei contratti di lavoro di cui agli artt. 75 e seguenti del D.Lgs. n. 276/2003 - ma anche di natura conciliativa e vertenziale, perché la norma lascia presumere che anche le **conciliazioni monocratiche** dell'art. 11 del D.Lgs. n. 124/2004 e quelle su diffida accertativa dell'art. 12 del medesimo decreto potranno svolgersi con i richiamati strumenti di comunicazione da remoto, identificando gli interessati o le persone delegate, perfezionando la verbalizzazione con la sottoscrizione del solo funzionario incaricato.

D'altra parte, il tenore letterale della norma non sembra escludere dalla semplificazione procedimentale neppure le conciliazioni effettuate a norma dell'art. 410 cpc, né quelle su **certificazione dei contratti di lavoro** ex art. 80 del d.lgs. n. 276/2003.

### Diffida accertativa per crediti patrimoniali

Il comma 3 dell'art. 12-bis del decreto Semplificazioni

modifica l'art. 12 del D.Lgs. n. 124/2004 in materia di diffida accertativa per crediti patrimoniali stabilendo che la diffida accertativa si applica anche a **quantità "utilizzano le prestazioni di lavoro"** e non solo al datore di lavoro, chiarendo che gli utilizzatori (comunque qualificati giuridicamente) devono ritenersi **"solidalmente responsabili dei crediti accertati"**.

### Leggi anche Diffida accertativa: estesa la responsabilità solidale per crediti patrimoniali del lavoratore

La norma novellata prevede ora che la diffida accertativa acquista immediatamente «efficacia di titolo esecutivo» se il termine per esperire la conciliazione monocratica (30 giorni dalla notifica della diffida accertativa) è decorso inutilmente oppure se l'accordo fra le parti non viene raggiunto (fino al 14 settembre 2020 tale efficacia conseguiva da apposito provvedimento di validazione del direttore dell'Ispettorato territoriale del lavoro, ora non più previsto per effetto dell'art. 12-bis, comma 3, lett. a), del D.L. n. 76/2020, convertito dalla legge n. 120/2020). La diffida accertativa anche in caso di **rigetto dell'eventuale ricorso amministrativo** acquista «efficacia di titolo esecutivo» (art. 12-bis, comma 3, lett. a), n. 3, del d.l. n. 76/2020, convertito dalla legge n. 120/2020) e il lavoratore sulla base di essa potrà comunque adire l'Autorità giudiziaria per la rapida soddisfazione dei crediti accertati.

Peraltro, il datore di lavoro o comunque il soggetto destinatario della diffida accertativa ai sensi del novellato art. 12, comma 1, del d.lgs. n. 124/2004, anche utilizzatore quale obbligato in solido, nel termine di 30 giorni dalla notifica della diffida accertativa, in alternativa alla istanza di conciliazione monocratica, può promuovere il **ricorso avverso il provvedimento al direttore dell'ITL** che ha adottato l'atto (così dal 15.9.2020, per effetto dell'art. 12, comma 2, D.Lgs. n. 124/2004, come modificato dall'art. 12-bis, comma 3, lett. a), n. 2, del decreto Semplificazioni). Il ricorso deve essere **notificato all'ITL competente e al lavoratore** interessato. Peraltro, la presentazione del ricorso sospende l'esecutività della diffida accertativa.

Il direttore dell'ITL deve decidere il ricorso **entro 60 giorni dalla presentazione**, quindi dal materiale ricevimento dello stesso, con provvedimento motivato, sulla base della documentazione prodotta dal ricorrente nonché di quella in possesso dell'Ispettorato.

Decorso inutilmente il termine di 60 giorni previsto per la decisione del direttore dell'ITL il ricorso si intende respinto e si ha **silenzio rigetto**.

### Disposizione

La lettera b) del comma 3 dell'art. 12-bis del D.L. n. 76/2020 sostituisce integralmente il testo dell'art. 14 del D.Lgs. n. 124/2004 riformando completamente il

potere di disposizione degli ispettori del lavoro, stabilendo che il personale ispettivo dell'INL ha la facoltà di adottare nei confronti del datore di lavoro un provvedimento di disposizione, **immediatamente esecutivo**, in tutti i casi in cui le irregolarità rilevate in materia di lavoro e di legislazione sociale non risultano soggette a specifiche sanzioni penali o amministrative. Ne deriva che il potere di disposizione pur discrezionale ("può" recita la norma) risulta ora privo di incertezze, non essendo più identificato l'ambito di applicazione nelle sole norme per le quali è attribuito un apprezzamento discrezionale. La circolare n. 24/2004 (sia pure con riferimento al testo previgente, ma tuttora pertinente) osserva che la disposizione impone al datore di lavoro un obbligo nuovo, il quale specifica quello previsto dalla legge, specie laddove non regolamenta nei dettagli la fattispecie. Nella sfera di operatività della disposizione rientrano tutte le ipotesi in cui la legge **non ritiene di applicare sanzioni (penali o**

**amministrative)**, affidando quindi ai funzionari ispettivi il potere e il compito di delineare, specificandolo, il precetto normativo nel concreto della realtà aziendale. Da ultimo si tenga presente che l'art. 12-bis, comma 3, lett. b), del decreto Semplificazioni ha sostituito anche l'importo della **sanzione amministrativa** per l'ipotesi di inottemperanza da parte del datore di lavoro destinatario dell'ordine di adempiere e regolarizzare, nella misura da 500 a 3.000 euro (fino al 14 settembre 2020 la sanzione applicabile era quella da 515 ad 2.580 euro prevista dall'art. 11, comma 1, D.P.R. n. 520/1955). Infine, la norma stabilisce che all'illecito non si applica la **diffida obbligatoria** di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 124/2004.

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

## Lavoro e Previdenza

Indicazioni dell'Ispettorato nazionale del Lavoro

## Contratti a termine: deroga "una tantum" al numero massimo di proroghe e rinnovi

di Paolo Stern, di Michele Regina - Consulenti del lavoro - Nexumstp SpA

Con la nota n. 713 del 2020 l'Ispettorato nazionale del lavoro fornisce indicazioni su diversi punti del decreto Agosto. In merito ai contratti a termine si registra una posizione di apertura da accogliere con favore in un periodo in cui l'occupazione registra cali pesanti. L'Ispettorato, infatti, accede ad una lettura più ampia e flessibile del decreto Agosto, considerando la proroga o il rinnovo a-causale quale deroga "una tantum" alla disciplina ordinaria applicabile fino al 31 dicembre 2020. Ne consegue che, laddove il rapporto sia stato già oggetto di 4 proroghe sarà comunque possibile prorogarne ulteriormente la durata per un periodo, così come sarà possibile rinnovarlo.

L'Ispettorato Nazionale, dopo avere acquisito il "disco verde" dal Ministero del Lavoro, fornisce le prime indicazioni di ambito lavoristico sulle novità apportate dal DL 104/2020, c.d. decreto Agosto.

La nota del 16 settembre 2020, n. 713, in particolare, fornisce indicazioni sull'esonero contributivo per le aziende che non accedono alle ulteriori settimane di Cassa Covid\_19, sull'esonero dal versamento di contributi per le assunzioni/trasformazioni a tempo indeterminato, sui **rapporti a termine**, sui licenziamenti collettivi e per GMO e sulla proroga della riscossione coattiva.

Ci intratteniamo sulle indicazioni fornite dall'INL in merito ai rapporti a termine di cui all'art. 8 del DL citato.

Dal Cura Italia fino al decreto Agosto la normativa emergenziale ha *ri-visitato* per ben **quattro** volte la disciplina dei rapporti a termine di cui al Capo III del D.Lgs. n. 81/2015 come modificato dal Decreto Dignità.

Riepiloghiamo brevemente.

### Prima novità - Decreto CuraItalia

L'art. 19-bis del D.L. 17 marzo 2020 n. 18, è stato introdotto con la legge di conversione 24 aprile 2020 n. 27 (GU 29/4/2020 n. 110) a decorrere **dal 30 aprile 2020**.

Detto articolo è rubricato come «Norma di interpretazione autentica in materia di accesso agli ammortizzatori sociali e rinnovo dei contratti a termine» e recita: "Considerata l' emergenza epidemiologica da COVID-19 ai datori di lavoro che accedono agli ammortizzatori sociali di cui agli articoli da 19 a 22 del presente decreto, nei termini ivi indicati è consentita la possibilità ..., di procedere, nel medesimo periodo, al rinnovo o alla proroga dei contratti a tempo determinato, anche a scopo di somministrazione in deroga alle previsioni di cui agli articoli - 20, comma 1, lettera c), - 21, comma 2, - 32, comma 1, lettera c), del decreto

legislativo 15 giugno 2015, n. 81".

In particolare, è stato previsto per i **datori di lavoro che accedono agli ammortizzatori sociali COVID 19** di cui agli articoli da 19 a 22 del Cura Italia:

1. la **sospensione del divieto di utilizzo di proroghe o rinnovi** del contratto a termine diretto o in somministrazione laddove sia operante una sospensione o una riduzione di lavoro, in regime di cassa integrazione guadagni, che interessano lavoratori adibiti alle mansioni cui si riferisce il contratto a tempo determinato o somministrato.

2. la **sospensione dell'obbligo dello stop & go** (riasunzione a termine entro 10 giorni dalla data di scadenza di un contratto di durata fino a 6 mesi, ovvero 20 giorni dalla data di scadenza di un contratto di durata superiore a 6 mesi).

Tale norma è vigente, ormai inserita stabilmente nella legge n. 27/2020, ed ha una sua concreta ed attuale utilità, essendo stati prorogati al 31 dicembre 2020 gli accessi alla CIGO ed ASO Covid 19 dal decreto Agosto.

### Seconda novità - Decreto Rilancio

L'art. 93 del decreto Rilancio (D.L. 19 maggio 2020 n. 34, vigente dal 19 maggio 2020), è stato modificato con la legge di conversione 17 luglio 2020 n. 77 a decorrere dal 19 luglio 2020.

Il testo era rubricato «Disposizione in materia di proroga o rinnovo di contratti a termine».

Tale articolo prevedeva che «per far fronte al riavvio delle attività in conseguenza all'emergenza epidemiologica da COVID-19 è possibile rinnovare o prorogare fino al 30 agosto 2020 i **contratti di lavoro subordinato a tempo determinato in essere alla data del 23 febbraio 2020** in deroga all'articolo 21 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81 anche in assenza delle condizioni di cui all'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81».

Quindi vi era la **sospensione dell'obbligo di indicare le causali** in occasione di proroghe e rinnovi dei

contratti in essere al 23 febbraio 2020 per le relative proroghe e rinnovi che si potevano disporre fino al 30 agosto 2020. Secondo il Ministero del Lavoro, ribadito poi da INL con nota 160/2020, il termine del 30 agosto era da intendersi come termine finale del contratto di lavoro.

### Terza novità - Decreto Rilancio

Il comma 1-bis dell'art. 93 del decreto Rilancio (D.L. 19 maggio 2020 n. 34, introdotto con la legge di conversione 17 luglio 2020 n. 77 a decorrere dal 19 luglio 2020, e vigente fino al 14 agosto 2020), rubricato «Disposizioni in materia di proroga o rinnovo di contratti a termine e di proroga di contratti di apprendistato», prevedeva: «Il termine dei **contratti di lavoro degli apprendisti** di cui agli articoli 43 e 45 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81 e dei contratti di lavoro a tempo determinato, anche in regime di somministrazione è prorogato di una durata pari al periodo di sospensione dell'attività lavorativa, prestata in forza dei medesimi contratti, in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da COVID-19».

La circolare in commento evidenzia come la **proroga automatica** fruita nel periodo di vigenza della suddetta disposizione (18 luglio - 14 agosto) vada considerata **“neutrale”** in relazione al **computo della durata massima di 24 mesi** del contratto a tempo determinato anche ai fini di quanto disposto dal nuovo comma 1 dell'art. 93.

### Quarta novità - Decreto Agosto

L'art. 93 del decreto Rilancio o 2020 n. 34 è stato nuovamente modificato con l'art. 8 del decreto Agosto (decreto legge 14 agosto 2020 n. 104 a decorrere dal 15 agosto 2020) e prevede ora:

1. la **sospensione** dell'obbligo di indicare le **causali in occasione di proroghe e rinnovi**;
2. l'**eliminazione del riferimento al 23 febbraio 2020**;
3. l'estensione del periodo in cui si possono disporre proroghe e rinnovi ovvero **fino al 31 dicembre 2020**;
4. nel rispetto della **durata massima complessiva di 24 mesi**, la proroga o il rinnovo a-causali possono essere effettuati **per una sola volta**, per un periodo massimo di 12 mesi.

Dal 15 agosto gli addetti ai lavori attendevano in trepida attesa una posizione ufficiale, che benchè di prassi, risulta sempre un autorevole indirizzo da seguire ed osservare con scrupolo.

### Chiarimenti dell'Ispettorato nazionale del lavoro

In tale periodo e prima della emanazione della nota in

commento, mentre da una parte c'è stata una approvazione generale, senza se e senza ma, sulla neutralizzazione a tempo del decreto Dignità, in particolare in merito alle limitazioni da questo poste per la rigida indicazione delle causali, dall'altra più di qualcuno ha intravisto, auspicandone una lettura più chiara in sede di conversione del DL, un problema relativamente alla possibilità di potersi avvalere della nuova norma emergenziale anche in presenza di una proroga o rinnovo posto in essere per effetto della precedente versione dell'art. 93 del DL Rilancio, convertito in l. 77/2020.

L'INL oggi dissipa i dubbi come auspicato da più parti in dottrina. L'Ispettorato infatti accede ad una **lettura più ampia e flessibile** dell'art. 8, considerando questa proroga o rinnovo quale **deroga “una tantum”** alla normativa prevista dall'intero articolo 21 del D.Lgs. 81/2015 e fino al 31 dicembre 2020.

Ed infatti in ragione delle finalità espresse dal legislatore e della formulazione utilizzata, l'INL ritiene che la disposizione permetta altresì la **deroga alla disciplina sul numero massimo di proroghe** e sul rispetto dei “periodi cuscinetto” contenuta nell'art. 21 del D.Lgs. n. 81/2015. Ne consegue che, laddove il rapporto sia stato già oggetto di 4 proroghe sarà comunque possibile prorogarne ulteriormente la durata per un periodo massimo di 12 mesi, così come sarà possibile rinnovarlo anche prima della scadenza del c.d. periodo cuscinetto, sempreché sia rispettata la durata massima di 24 mesi.

Inoltre l'indicazione della **durata massima di 12 mesi** della proroga o del rinnovo “agevolato”, lascia intendere per l'Ispettorato che il termine del 31 dicembre p.v. sia riferito esclusivamente alla formalizzazione della stessa proroga o del rinnovo, ben potendo il rapporto protrarsi anche nel corso del 2021, fermo restando il limite complessivo dei 24 mesi.

La nuova disposizione, in quanto “sostitutiva” della disciplina previgente, consente quindi di adottare la nuova proroga o il rinnovo “agevolato” **anche se il medesimo rapporto di lavoro sia stato prorogato o rinnovato** in applicazione del previgente art. 93 del D.L. n. 34/2020, pur sempre nel rispetto del limite di durata massima di 24 mesi.

Da ultimo l'INL precisa che non variano le condizioni previste dalla legge in caso di **rinnovo del contratto a termine superati i 24 mesi**, o diverso termine previsto dalla contrattazione collettiva. Si tratta del caso del caso di **proroga assistita** prevista con contratto stipulato presso il competente ITL ai sensi dell'art. 19, comma 3, D.lgs 81/2015.



## Lavoro e Previdenza

Nota INL

## Decreto Agosto: cig ed esonero contributivo Covid-19

L'Ispettorato Nazionale del Lavoro è intervenuto, con la nota n. 713 del 2020, per chiarire alcuni aspetti applicativi correlati alle misure per l'occupazione introdotte dal decreto Agosto a sostegno di imprese e lavoratori per far fronte all'emergenza sanitaria da Covid-19. Il documento di prassi, in particolare, specifica le ipotesi di spettanza e di cumulabilità dei due nuovi esoneri contributivi introdotti dal decreto e delle ipotesi di proroga dei contratti a termine e del divieto di licenziamento.

L'INL, con la nota n. 713 del 16 settembre 2020, fornisce le prime indicazioni sulle misure in materia di lavoro introdotte dal decreto Agosto.

### Esonero contributivo ex cig

I datori di lavoro privati, con esclusione del settore agricolo, che hanno già fruito nei mesi di maggio e giugno 2020 dei **trattamenti di integrazione salariale Covid-19**, hanno diritto ad un esonero dal versamento contributivo, per un periodo massimo di 4 mesi, fruibili entro il 31 dicembre 2020 per un numero di ore doppio rispetto a quello fruito a titolo di cig. Tale possibilità viene riconosciuta anche ai datori di lavoro ammessi al trattamento di **cassa integrazione** ai sensi del D.L. n. 18/2020 e che abbiano fruito di periodi di cassa, anche parzialmente, dopo il 12 luglio. Il beneficio è altresì cumulabile con altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente, nei limiti della contribuzione previdenziale dovuta.

### Esonero contributivo assunzioni a tempo indeterminato

Fino al 31 dicembre 2020 ai datori di lavoro, con esclusione del settore agricolo, che successivamente all'entrata in vigore del D.L. assumono **lavoratori subordinati a tempo indeterminato**, con esclusione dei contratti di apprendistato e dei contratti di lavoro domestico, sia riconosciuto l'esonero totale dal versamento dei contributi previdenziali a loro carico con esclusione dei premi e contributi dovuti all'INAIL, per un periodo massimo di 6 mesi decorrenti dall'assunzione. L'esonero è riconosciuto nel limite massimo di un importo pari a 8.060 euro su base annua, riparametrato e applicato su base mensile.

### Contratti a termine

Si consente, fino al 31 dicembre 2020 ed in deroga all'art. 21 del D.Lgs. n. 81/2015, di prorogare o rinnovare **contratti a tempo determinato** per un periodo massimo di 12 mesi e per una sola volta, pur sempre nel rispetto del termine di durata massima di 24 mesi, senza necessità delle causali di cui all'art. 19, comma 1, dello stesso D.Lgs. n. 81/2015. La proroga automatica dei contratti a termine fruita nel periodo di vigenza del decreto Rilancio va considerata "neutrale" in relazione al computo della durata massima di 24 mesi del contratto a tempo determinato.

### Licenziamenti collettivi e individuali

Il **decreto Agosto** proroga il divieto di licenziamento con riferimento ai:

- datori di lavoro che non abbiano integralmente fruito della cassa integrazione di cui all'art. 1 dello stesso D.L.;
- datori di lavoro che non abbiano integralmente fruito dell'esonero dal versamento dei contributi previdenziali di cui all'art. 3 dello stesso D.L.

La disposizione conferma inoltre l'esclusione del divieto per i **licenziamenti per cambio appalto** ed esclude altresì dal divieto i licenziamenti "motivati dalla cessazione definitiva dell'attività dell'impresa, conseguenti alla messa in liquidazione della società senza continuazione, anche parziale, dell'attività, nei casi in cui nel corso della liquidazione non si configurino la cessione di un complesso di beni od attività che possano configurare un **trasferimento d'azienda** o di un ramo di essa ai sensi dell'articolo 2112 c.c., ovvero nelle ipotesi di accordo collettivo aziendale, stipulato dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale, di incentivo alla risoluzione del rapporto di lavoro, limitatamente ai lavoratori che aderiscono al predetto accordo.

*A cura della Redazione*

### Riferimenti normativi

INL, nota 11/09/2020, n. 2475

## Lavoro e Previdenza

Istruzione operativa INAIL

## Versamento contributi sospesi: F24 INAIL validi anche senza numero riferimento aggiornato

Con una istruzione operativa del 16 settembre

2020, l'INAIL specifica che, vista l'imminenza del giorno di scadenza per il versamento a mezzo F24, l'eventuale indicazione nei modelli F24 dei numeri di riferimento precedentemente comunicati con la circolare INAIL 27 maggio 2020, n. 23, non ha effetti rispetto al corretto adempimento degli obblighi di pagamento da parte delle imprese e degli altri soggetti assicuranti.

L'INAIL, con l'istruzione operativa del 16 settembre 2020, fa riferimento alla propria circolare n. 35/2020 che contiene sono stati comunicati i nuovi **numeri di riferimento** da indicare nel modello F24 per i pagamenti in scadenza al 16 settembre 2020 a recupero dei versamenti sospesi per Covid-19.

L'eventuale indicazione nei modelli F24 dei numeri di riferimento precedentemente comunicati con la circolare Inail 27 maggio 2020, n. 23, non ha effetti rispetto al corretto adempimento degli obblighi di pagamento da parte delle imprese e degli altri soggetti assicuranti. L'attribuzione dei pagamenti alle somme sospese (richieste di pagamento), nell'ambito di ogni posizione assicurativa territoriale con **codice di sospensione** attivo, avverrà?, infatti, con procedure centralizzate indipendentemente dai numeri di riferimento indicati. I numeri di riferimento sono correlati ai codici di sospensione che individuano, per ogni posizione assicurativa territoriale, sia il titolo giuridico della sospensione (cioè la norma che dispone la sospensione stessa), sia le diverse modalità di recupero delle somme sospese, previste dalle disposizioni di riferimento. L'Istituto specifica inoltre che, non appena disponibile il servizio online di comunicazione delle sospensioni dei versamenti e delle modalità di pagamento, in corso di aggiornamento, è importante acquisire le comunicazioni relative alle modalità di pagamento prescelte.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

INAIL, istruzione operativa 16/09/2020

## Lavoro e Previdenza

Indicazioni INAIL

## Operatori socio-sanitari: nuove regole per la sicurezza sul luogo di lavoro

Con la circolare n. 35 del 2020, l'INAIL recepisce le disposizioni del decreto Agosto in materia di ulteriore rateizzazione dei versamenti dei premi per l'assicurazione obbligatoria sospesi e di proroga

della riscossione coattiva. L'Istituto fornisce così, alla vigilia della scadenza per il versamento, le istruzioni operative per l'effettuazione dei pagamenti con F24 e l'eventuale integrazione o modifica delle istanze di sospensione già presentate dai datori di lavoro iscritti.

L'INAIL ha pubblicato la nota n. 2475 dell'11 settembre 2020 con cui vengono commentate le disposizioni in materia di sicurezza per gli esercenti le professioni sanitarie e socio-sanitarie nell'esercizio delle loro funzioni introdotte dalla legge 14 agosto 2020, n. 113.

**Osservatorio nazionale sulla sicurezza degli esercenti le professioni sanitarie e socio-sanitarie**  
Con decreto del Ministro della salute sarà istituito l'Osservatorio nazionale sulla sicurezza degli esercenti le **professioni sanitarie e socio-sanitarie** a cui sono attribuiti i seguenti compiti:

- a) monitorare gli episodi di violenza commessi ai danni degli esercenti le professioni sanitarie e socio-sanitarie nell'esercizio delle loro funzioni;
- b) monitorare gli eventi sentinella che possano dar luogo a fatti commessi con violenza o minaccia ai danni degli esercenti le professioni sanitarie e socio-sanitarie nell'esercizio delle loro funzioni;
- c) promuovere studi e analisi per la formulazione di proposte e misure idonee a ridurre i fattori di rischio negli ambienti più esposti;
- d) monitorare l'attuazione delle misure di prevenzione e protezione a garanzia dei livelli di sicurezza sui luoghi di lavoro anche promuovendo l'utilizzo di strumenti di videosorveglianza;
- e) promuovere la diffusione delle buone prassi in materia di sicurezza degli esercenti le professioni sanitarie e socio-sanitarie, anche nella forma del lavoro in équipe;
- f) promuovere lo svolgimento di corsi di formazione per il personale medico e sanitario, finalizzati alla prevenzione e alla gestione delle situazioni di conflitto nonché a migliorare la qualità della comunicazione con gli utenti.

#### Modifiche alla disciplina del codice penale

Le lesioni personali a un pubblico ufficiale in servizio di **ordine pubblico** in occasione di manifestazioni sportive, nonché a personale esercente una professione sanitaria o socio-sanitaria e a chiunque svolga attività ausiliarie ad essa funzionali, sono punite in occasione di manifestazioni sportive, con la reclusione da quattro a dieci anni per le lesioni gravi, da otto a sedici anni per le lesioni gravissime

Le stesse pene si applicano in caso di lesioni personali gravi o gravissime cagionate a personale esercente una

professione sanitaria o socio-sanitaria nell'esercizio o a causa delle funzioni o del servizio, nonché a chiunque svolga attività ausiliarie di cura, assistenza sanitaria o soccorso, funzionali allo svolgimento di dette professioni, nell'esercizio o a causa di tali attività.

#### Sanzione amministrativa

Salvo che il fatto costituisca reato, chiunque tenga condotte violente, ingiuriose, offensive o moleste nei confronti di personale esercente una professione sanitaria o socio-sanitaria o di chiunque svolga attività ausiliarie di cura, assistenza sanitaria o soccorso funzionali allo svolgimento di dette professioni presso strutture sanitarie e sociosanitarie pubbliche o private è soggetto alla sanzione amministrativa del pagamento di una somma da euro 500 a euro 5.000.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

INAIL, nota 11/09/2020, n. 2475

## Lavoro e Previdenza

Contrattazione collettiva

## Restauro di beni culturali - Federterziario: rinnovato il CCNL

Per i dipendenti delle imprese di restauro dei beni culturali, l'Associazione restauratori italiani - ARI e FEDERTERZIARIO con UGL Costruzioni e l'assistenza tecnica di Ancl hanno siglato in data 6 agosto 2020 l'accordo di rinnovo del CCNL. Rideterminati i nuovi minimi tabellari e i nuovi parametri. Novità in materia di periodo di prova, orario di lavoro, contrattazione integrativa, assistenza integrativa, e lavoro a tempo parziale. Introdotta la disciplina del contratto di somministrazione e rielaborata la disciplina delle clausole elastiche. Il nuovo CCNL decorre dal 1° agosto 2020 e scadrà il 31 luglio 2023.

Con l'accordo 6 agosto 2020 l'Associazione restauratori italiani - ARI e FEDERTERZIARIO con UGL Costruzioni e l'assistenza tecnica di Ancl hanno rinnovato il CCNL per i dipendenti delle imprese di restauro beni culturali.

Si riportano le novità di maggior interesse operativo.

#### Minimi tabellari e parametri

L'accordo ridefinisce gli importi dei nuovi minimi tabellari e, dal 1° gennaio 2020 i nuovi parametri retributivi.

#### Periodo di prova

Viene precisato che:

- i periodi di prova si intendono come giorni di calendario;
- previo accordo tra le parti, il periodo può essere ridotto fino alla metà in caso di esperienza nel livello di inquadramento finale;
- nei contratti a termine inferiori ad 1 mese, il periodo non potrà essere superiore alla metà della loro durata.

#### Orario di lavoro

Viene istituita la banca ore, in cui accantonare le ore di straordinario prestate.

Eccetto che nei mesi di luglio, agosto e dicembre, potrà assentarsi per godere dei riposi compensativi al massimo il 5% degli occupati e le ore non utilizzate entro il 31 dicembre di ogni anno saranno retribuite come straordinario.

#### Contrattazione integrativa

Vengono ampliate le materie che possono essere oggetto di contrattazione integrativa (es. mansioni, classificazione e inquadramento, orario di lavoro, lavoro a termine, le collaborazioni e le partite Iva, il licenziamento, ecc.).

#### Assistenza integrativa

Dal 1° luglio 2020 tutti i lavoratori a tempo indeterminato, compresi gli apprendisti, o a tempo determinato di almeno 12 mesi, saranno iscritti al fondo PreviLavoro Italia.

#### Contratto di somministrazione

Viene introdotta la disciplina del contratto di somministrazione.

Il contratto è ammesso nelle seguenti ipotesi:

- punte di attività connesse ad esigenze di mercato derivanti dalla acquisizione di nuovi lavori;
- esecuzione di opere e di lavorazioni definite e predefinite nel tempo, che non possono essere attuate ricorrendo al normale personale occupato;
- impiego di professionalità diverse o che rivestano carattere di eccezionalità rispetto a quelle normalmente occupate, purché in relazione alla specializzazione dell'impresa;
- impiego di professionalità carenti sul mercato del lavoro locale;
- sostituzione di lavoratori assenti, comprese le ferie, aspettative, congedi, temporanea inidoneità o corsi di formazione;
- punte di più intensa attività anche legate alla vocazione prevalentemente turistica delle località in cui l'azienda opera.

I contratti di somministrazione a tempo indeterminato non possono superare il 30% dei lavoratori a tempo

indeterminato in forza presso l'utilizzatore al 31 dicembre dell'anno precedente, con arrotondamento del decimale all'unità superiore se uguale o superiore a 0,5. Indipendentemente da eventuali interruzioni, i contratti di somministrazione a tempo determinato tra le stesse parti e per mansioni di pari livello e categoria legale non possono superare complessivamente 24 mesi (e col limite di 4 proroghe).

### Lavoro a tempo parziale

La maggiorazione per lavoro supplementare viene elevata al 15%.

Tale maggiorazione non rientra nella retribuzione di fatto ed è comprensiva di tutti gli istituti retributivi indiretti e differiti, compreso il t.f.r.

**Viene rielaborata la disciplina delle clausole elastiche:** può essere prevista, con il consenso scritto del lavoratore, la variazione della collocazione temporale della prestazione o la variazione in aumento della durata della prestazione, fino al raggiungimento del full time.

La disponibilità alle clausole elastiche deve risultare da patto scritto, che deve indicare le ragioni di carattere tecnico, organizzativo, produttivo o sostitutivo che autorizzano l'applicazione delle clausole e le modalità della prestazione.

La misura massima dell'aumento non potrà eccedere il 50% della normale prestazione annua a tempo parziale. La richiesta deve avvenire con un preavviso di 2 giorni lavorativi.

Per le ore ordinarie prestate in regime di clausola elastica spetta la maggiorazione del 15% calcolata sulla quota della retribuzione di fatto.

Tale maggiorazione non rientra nella retribuzione di fatto ed è esclusa dal calcolo relativo ad ogni altro istituto, compreso il t.f.r.

Il lavoratore che si trova nelle condizioni di cui all'art. 8, commi da 3 a 5, D.Lgs. n. 81/2015 o di cui all'art. 10, comma 1, L. n. 300/1970 può revocare il consenso alle clausole elastiche.

### Decorrenza

Il nuovo CCNL decorre dal 1° agosto 2020 e scadrà il 31 luglio 2023.

Sintesi dell'Accordo

*Accordo di rinnovo 6 agosto 2020*

*A cura della Redazione*

## Bilancio

Nell'ISA Italia 230

## Il revisore contabile alla prova della documentazione: quali responsabilità?

di Luca Fornaciari - Dottore commercialista in Reggio Emilia

Il principio ISA Italia 230 tratta della responsabilità del revisore nella predisposizione della documentazione a supporto dell'attività di revisione contabile. La documentazione deve dare evidenza degli elementi a supporto delle conclusioni del revisore sul raggiungimento degli obiettivi generali e del fatto che il lavoro di revisione è stato pianificato e svolto in conformità ai principi di revisione e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili. Il principio - oggetto di modifica nel corso del 2020 per adeguarlo al progetto IFAC "Accounting Estimates" - tratta di un aspetto particolarmente delicato della revisione in quanto è destinato a supportare le conclusioni che emergono dall'attività svolta esercizio per esercizio.

Tra i **principi di revisione aggiornati** dalla Ragioneria Generale dello Stato, l'ISA Italia 230 tratta delle responsabilità del revisore nel predisporre in modo tempestivo la **documentazione** sull'attività di revisione che fornisce evidenza (par. 1, 2 e 7, ISA Italia 230):

- degli elementi a supporto delle conclusioni del revisore nel raggiungimento degli obiettivi generali di revisione;

- che il lavoro di revisione sia stato pianificato e svolto in conformità agli ISA Italia, nonché alla normativa di riferimento.

Alle due precedenti **finalità**, il par. 3 del principio aggiunge anche le seguenti:

- assistere il team di revisione nella pianificazione e nello svolgimento della revisione;

- assistere i membri del team di revisione responsabili della supervisione, nel dirigere e supervisionare il lavoro di revisione e nell'assolvere le proprie responsabilità di riesame del lavoro in conformità all'ISA Italia 220;

- permettere al team di revisione di dare conto dell'attività svolta;

- mantenere una evidenza documentale degli aspetti che mantengono la loro rilevanza nei futuri incarichi di revisione;

- permettere lo svolgimento del riesame della qualità e delle ispezioni in conformità all'ISQC Italia 1 (principio internazionale sul controllo della qualità) ovvero in conformità alle disposizioni nazionali che prevedono regole stringenti almeno quanto quelle contenute nell'ISQC Italia 1;

- permettere l'effettuazione di ispezioni da parte di soggetti esterni secondo quanto previsto dalla normativa di riferimento.

### I compiti del revisore

Il revisore deve documentare gli **aspetti significativi discussi con la direzione**, con i responsabili delle attività di **governance** e con ogni altro soggetto, se

utile alla revisione, specificando la natura degli aspetti significativi trattati, le date in cui gli incontri hanno avuto luogo ed i soggetti coinvolti (par. 10, ISA Italia 230).

Se il revisore ha identificato **informazioni incoerenti** con le sue conclusioni finali, relativamente ad un aspetto significativo, egli deve documentare il modo in cui ha trattato tali incoerenze (par. 11, ISA Italia 230).

### In casi eccezionali

Se il revisore giudica necessario **derogare a un ISA**, egli deve documentare il modo in cui le procedure di revisione alternative svolte consentono di raggiungere lo specifico scopo, e le ragioni della deroga (par. 12, ISA Italia 230).

In casi eccezionali, inoltre, è possibile che il revisore svolga **nuove procedure di revisione**, integri quelle già effettuate ovvero formuli nuove conclusioni successivamente alla data della relazione di revisione. In questa circostanza, occorre documentare (par. 13, ISA Italia 230):

- quanto di nuovo riscontrato;

- le procedure di revisione svolte (nuove o integrative) gli elementi probativi acquisiti, le conclusioni raggiunte ed il loro effetto sulla relazione di revisione;

- quando e da chi sono state apportate e riesaminate le conseguenti modifiche alla documentazione della revisione.

### Come conservare la documentazione

La documentazione raccolta nell'attività di revisione deve essere **conservata in un file di revisione**. La sua raccolta deve essere completata in modo definitivo e tempestivo dopo la data della relazione di revisione e comunque non oltre 60 (se l'incarico è stato conferito ai sensi dell'art. 10-*quater*, comma 7, D.Lgs. n. 39/2010) (par. 14 e 14I, ISA Italia 230).

Se emerge la necessità di modificare la documentazione o di aggiungerne di nuova successivamente al



completamento del file, il revisore, indipendentemente dalla natura delle modifiche o delle aggiunte, deve documentare (par. 16, ISA Italia 230):

- le specifiche ragioni delle modifiche o delle aggiunte;
- quando e da chi tali modifiche o aggiunte sono state effettuate e riesaminate.

L'attività di revisione può essere supportata anche da **consulenti esterni**. In questo caso, il revisore incaricato è tenuto a documentare le richieste di pareri effettuate e i pareri ricevuti (art. 10-*quater*, comma 5, D.Lgs. n. 39/2010).

#### Natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione

Nel documentare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione, il par. 9 dell'ISA Italia 230 impone al revisore di documentare:

- gli elementi identificativi delle specifiche voci o degli aspetti oggetto di verifica (ciò consente al team di revisione di dare conto dell'attività svolta ed agevola l'indagine di eccezione o incoerenza);

- chi ha svolto il lavoro di revisione ed in quale data è stato completato;

- chi ha riesaminato il lavoro di revisione svolto, nonché la data e l'estensione di tale riesame (ciò non implica la necessità che ogni carta di lavoro includa l'incidenza del riesame, ma ha la finalità di documentare quale parte della revisione è stata sottoposta a riesame).

#### Forma, contenuto e ampiezza della documentazione

Infine, passando ad analizzare la forma, il contenuto e l'ampiezza della documentazione, in termini generali questa deve essere **sufficiente** a consentire a un **revisore terzo** (ossia che non abbia alcuna cognizione dell'incarico) di capire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione, i risultati dell'attività e gli aspetti significativi emersi.

Questo richiede, oltre alla **completezza** della documentazione raccolta ed archiviata, anche una sua **organizzazione** che ne faciliti l'analisi.

## Finanziamenti

Gli elementi da valutare

## Bonus casa e superbonus 110%: cosa scegliere tra detrazione, sconto e cessione

di Bruno Pagamici - Dottore commercialista in Macerata

Sono 3 le possibili alternative per utilizzare i bonus edilizi, compreso il superbonus: la fruizione diretta in dichiarazione dei redditi, ripartendo la detrazione spettante in 5 o 10 (a seconda del bonus) rate annuali di pari importo; lo sconto in fattura e la cessione del credito d'imposta ad altri soggetti (anche diversi dai fornitori che hanno effettuato gli interventi), inclusi gli istituti di credito e altri intermediari finanziari. La comunicazione dell'opzione per la cessione o lo sconto va inviata esclusivamente in via telematica all'Agenzia delle Entrate dal prossimo 15 ottobre. Quali sono gli elementi da considerare nella scelta tra le tre diverse soluzioni?

Sono 3 le possibili vie per "sfruttare" i **bonus casa**, compreso il **superbonus 110%**.

La "classica" **fruizione diretta in dichiarazione dei redditi**, ripartendo la detrazione spettante in 5 o 10 (a seconda del bonus) rate annuali di pari importo.

La seconda alternativa è **sconto in fattura**. In questo caso, la detrazione è "anticipata" dal fornitore dei beni e servizi relativi agli interventi agevolati, che applica, sul corrispettivo dovuto per i lavori, uno sconto pari (al massimo) al corrispettivo stesso. Il fornitore recupera l'importo corrispondente allo sconto in fattura sotto forma di credito d'imposta pari alla detrazione originariamente spettante al beneficiario. Nel caso di superbonus, il fornitore otterrà un credito di imposta del 110%.

C'è poi la chance della **cessione del credito d'imposta**. In questo caso, la detrazione si trasferisce ad altri soggetti, a libera scelta, comprese banche e ad altri intermediari finanziari.

Ogni alternativa ha **regole ed effetti differenti**. Nella **valutazione** è bene **considerare diversi elementi**, tra cui la propria situazione finanziaria, tenendo presente che si può mixare le tre diverse alternative in campo a seguito del decreto Rilancio (D.L. 34/2020, articolo 121) e, in alcuni casi, c'è la possibilità anche di modificare la scelta fatta.

### Bonus edilizi trasferibili

La scelta tra le diverse alternative non può che partire dai lavori che permettono le tre opzioni.

Con il decreto Rilancio, la possibilità di scegliere, in alternativa alla fruizione diretta, per la cessione del credito o per lo sconto in fattura è prevista per un'ampia gamma di interventi. In particolare, si tratta:

- degli **interventi di efficienza energetica** e di adozione di **misure antisismiche** che danno diritto al superbonus 110% di cui all'art. 119 del decreto Rilancio;
- degli interventi di **recupero del patrimonio edilizio** di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettere a) e

b), del Tuir, che danno diritto alla detrazione Irpef del 36-50%: interventi di manutenzione ordinaria (solo su parti comuni), di manutenzione straordinaria, di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia;

- degli interventi efficienza energetica indicati nell'articolo 14 del D.L. n. 63/2013, per i quali spetta l'**e-cobonus**, come, ad esempio: interventi di sostituzione degli impianti di riscaldamento o delle finestre comprensive di infissi; interventi sulle strutture o sull'involucro degli edifici; interventi finalizzati congiuntamente anche alla riduzione del rischio sismico;

- degli interventi di adozione di misure antisismiche di cui all'articolo 16 del D.L. n. 63/2013, che danno diritto al **sisma bonus**, compreso il **sisma bonus acquisti** di cui al comma 1-septies spettante per l'acquisto di abitazioni situate in zona sismica 1, 2 e 3, facenti parte di edifici demoliti e ricostruiti anche con aumento di volumetria;

- degli interventi di **recupero o restauro della facciata degli edifici** esistenti, per i quali spetta il bonus facciate introdotto dalla legge di Bilancio 2020;

- degli interventi installazione di **impianti fotovoltaici** indicati nell'articolo 16-bis, comma 1, lettera h) del TUIR, compresi quelli che danno diritto al superbonus 110%;

- degli interventi di **installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici** di cui all'articolo 16-ter del D.L. n. 63/2013, compresi quelli che danno diritto al superbonus 110%.

Altro elemento da considerare per la scelta è il periodo di sostenimento delle spese. La possibilità di optare per lo sconto in fattura o per la cessione del credito può essere esercitata per le spese sostenute negli anni 2020 e 2021. Restano quindi fuori le spese sostenute in annualità differenti.

### Fruizione diretta

La fruizione diretta è la modalità "classica" di

godimento della detrazione. Il bonus deve essere indicato nella **dichiarazione dei redditi** e va a ridurre l'imposta dovuta.

La detrazione va ripartita tra gli aventi diritto e recuperata in **5 o 10 quote annuali** a seconda della tipologia di bonus considerato.

Se si valuta tale opzione occorre considerare che i lavori devono essere pagati in toto. È necessario quindi avere la liquidità richiesta per affrontare le spese.

Altro fattore da considerare è la propria capienza fiscale. Ciascun contribuente, infatti, ha diritto a detrarre annualmente la quota spettante nei limiti dell'imposta dovuta per l'anno in questione. Non è ammesso il rimborso di somme eccedenti l'imposta.

Tuttavia questa rigidità si è attenuata grazie al decreto Rilancio: è, infatti, sempre possibile scegliere di **cedere le rate** non ancora portate in detrazione (purché riferite alle spese sostenute negli anni 2020 e 2021).

In questo caso, come specificato nel provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 283847/2020, la cessione deve riguardare **tutte le rate residue** ed è irrevocabile.

---

**Ad esempio**, per la spesa sostenuta nell'anno 2020, un contribuente può fruire direttamente delle prime 3 rate di detrazione spettante e decidere di cedere le restanti rate.

---

### Cessione del credito

In alternativa alla detrazione, quindi, i soggetti beneficiari possono scegliere di cedere il corrispondente credito.

La cessione può essere fatta a qualsiasi soggetto. In particolare, la cessione può essere disposta in favore:

- dei **fornitori dei beni e dei servizi** necessari alla realizzazione degli interventi;
- di altri soggetti (**persone fisiche**, anche esercenti attività di lavoro autonomo o d'impresa, società ed enti);
- di **istituti di credito e intermediari finanziari**.

**Leggi anche Superbonus 110%: dalle banche le prime indicazioni per cedere il credito**

Con la cessione la detrazione si trasforma in liquidità immediata, riducendo quindi le risorse finanziarie necessarie per realizzare i lavori.

Da tenere presente però che molto probabilmente ci sarà una "perdita": il corrispettivo della cessione infatti può essere inferiore alla detrazione ceduta.

---

**Ad esempio**, per una detrazione di 60.000 euro, si potrebbe ottenere un importo di 50.000 euro.

---

### Sconto in fattura

L'altra alternativa è lo sconto in fattura. Lo sconto è

praticato dal fornitore dei beni e servizi relativi agli interventi agevolati. In pratica, la detrazione va a ridurre l'importo della fattura. Lo sconto quindi è anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi e da questi ultimi **recuperato sotto forma di credito d'imposta**, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari. Il credito di imposta spettante al fornitore è pari alla detrazione originariamente spettante al beneficiario. Per il **superbonus 110%**, il fornitore otterrà un credito di imposta del 110%.

Lo sconto sarà pari al massimo all'**intero importo della spesa sostenuta**. Come precisato nel provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate 283847 dell'8 agosto 2020, l'importo dello sconto praticato non riduce l'imponibile ai fini dell'IIVA e va espressamente indicato nella fattura emessa a fronte degli interventi effettuati, quale sconto praticato in applicazione delle previsioni dell'articolo 121 del D.L. n. 34/2020.

Lo sconto quindi permette di effettuare i lavori riducendo o azzerando l'esborso monetario.

---

**Ad esempio**, nel caso di interventi di recupero della facciata dell'edificio pari a 100, si può ottenere il bonus facciate del 90%. Con lo sconto in fattura (ipotizzando che lo sconto praticato sia pari al bonus facciate spettante), l'intervento sarà pagato solo per 10.

---

Occorre considerare però che tale modalità potrebbe non essere accettata da chi eseguirà i lavori.

Come anche rilevato nella risposta ad interpello n. 325, pubblicata dall'Agenzia delle Entrate il 9 settembre 2020, l'opzione dello sconto in fattura è **esercitata "di intesa con il fornitore"**. Intesa che rientra nelle ordinarie dinamiche dei rapporti contrattuali e delle pratiche commerciali.

C'è anche da osservare che il fornitore può applicare uno **sconto "parziale"**. In tal caso, come precisato nella circolare n. 24/E/2020, il fornitore acquisirà un credito d'imposta calcolato sull'importo dello sconto applicato mentre il contribuente potrà far valere in dichiarazione la detrazione relativa alla spesa rimasta a carico o, in alternativa, potrà optare per la cessione del credito corrispondente alla detrazione ad altri soggetti, inclusi gli istituti di credito e altri intermediari finanziari.

### Adempimenti e documentazione

Altro elemento da valutare per la scelta riguarda gli adempimenti delle tre modalità.

Per la **fruizione diretta**, gli **adempimenti sono minimi**, essendo sufficiente l'indicazione della detrazione nella dichiarazione dei redditi. Più articolati invece

quelli per lo **sconto in fattura** e la **cessione del credito**: l'opzione dovrà essere comunicata all'Agenzia delle Entrate, secondo le modalità stabilite dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate 283847 dell'8 agosto 2020.

Per la cessione, poi, si dovrà considerare anche i diversi documenti che si dovranno predisporre su richiesta dei cessionari.

Per il **superbonus**, inoltre, ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto, è necessario acquisire:

- il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto al superbonus;
- l'asseverazione del rispetto dei requisiti tecnici degli interventi effettuati nonché della congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati.

Nella scelta occorre tenere presente anche che l'opzione dello sconto in fattura e della cessione del credito può essere esercitata a fine lavori o in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori che, per il superbonus non possono essere più di 2 per ciascun intervento complessivo (il primo stato di avanzamento, inoltre, deve riferirsi ad almeno il 30% dell'intervento medesimo).

Come chiarito nella circolare n. 24/E/2020, nel caso in cui più soggetti sostengano spese per interventi realizzati sul medesimo immobile di cui sono possessori, ciascuno potrà decidere se fruire direttamente della detrazione o esercitare le opzioni previste, indipendentemente dalla scelta operata dagli altri.

In particolare, per interventi sulle **parti comuni degli edifici**, non è necessario che il condominio nel suo insieme opti per lo sconto in fattura o per la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante. Infatti, alcuni condomini potranno scegliere di sostenere le spese relative agli interventi e beneficiare così della detrazione, mentre altri potranno optare per lo sconto in fattura o per la cessione del credito.

Il condomino può cedere l'intera detrazione calcolata o sulla base della spesa approvata dalla delibera

assembleare per l'esecuzione dei lavori, per la quota a lui imputabile, o sulla base delle spese sostenute nel periodo d'imposta dal condominio, anche sotto forma di cessione del credito d'imposta ai fornitori, per la quota a lui imputabile.

### Come effettuare la scelta

La **comunicazione dell'opzione** deve essere inviata esclusivamente **in via telematica all'Agenzia delle Entrate** a decorrere **dal 15 ottobre 2020 ed entro il 16 marzo** dell'anno successivo a quello in cui sono state sostenute le spese che danno diritto alla detrazione, ovvero, nel caso in cui opti successivamente per la cessione delle quote residue non ancora fruite, entro il 16 marzo dell'anno di scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione dei redditi in cui avrebbe dovuto essere indicata la prima rata ceduta non utilizzata in detrazione.

Nel caso di interventi effettuati sulle singole unità immobiliari, la comunicazione potrà essere effettuata direttamente dal contribuente beneficiario della detrazione oppure avvalendosi di un intermediario. In particolare, è consentito avvalersi dei **soggetti abilitati** alla presentazione telematica delle dichiarazioni, ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del D.P.R. n. 322/1998.

nel caso invece di interventi effettuati su parti comuni condominiali, l'opzione per lo sconto o cessione del credito dovrà essere comunicata all'Agenzia delle Entrate dall'amministratore di condominio direttamente oppure avvalendosi di un intermediario.

Per il **superbonus**, invece, la comunicazione dovrà, invece, essere trasmessa dal soggetto che rilascia il **visto di conformità sulla documentazione** che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione oppure dall'amministratore del condominio (direttamente o avvalendosi di un intermediario).

**Leggi anche Superbonus 110%: obbligo di RC professionale per far fronte alle responsabilità**

**Bonus edilizi. Fruizione in dichiarazione dei redditi, sconto in fattura e cessione del credito d'imposta: i punti chiave**

Fruizione diretta	Sconto in fattura	Cessione
Facile utilizzo: la detrazione deve essere indicata in dichiarazione dei redditi.	Viene praticato dal fornitore dei beni e servizi relativi agli interventi agevolati.	Il credito corrispondente alla detrazione si trasferisce ad altri soggetti.
Tempi di recupero della detrazione medio-lunghi: 5 o 10 anni a seconda del bonus.	L'importo massimo dello sconto è pari alla detrazione spettante e in ogni caso non può essere superiore al corrispettivo dovuto.	Il cessionario può essere scelto liberamente (possono essere anche banche e altri intermediari finanziari).



È necessario avere capienza fiscale: l'agevolazione è ammessa entro il limite che trova capienza nell'imposta lorda annua.	Il fornitore può negare il riconoscimento dello sconto in fattura o può applicare uno sconto "parziale".	L'importo ottenuto dalla cessione può essere minore della detrazione ceduta.
Richiede di pagare in toto i lavori.	Si riduce o azzerava l'esborso monetario necessario per realizzare i lavori.	Si riducono le risorse finanziarie necessarie per realizzare i lavori.
È possibile cambiare la scelta: si può decidere di cedere tutte le rate non ancora portate in detrazione (purché riferite alle spese sostenute negli anni 2020 e 2021).	La scelta deve essere fatta prima dell'emissione dell'ultima fattura relativa ai lavori agevolati.	La scelta può essere fatta anche post conclusione lavori (purché la detrazione si riferisca a spese sostenute negli anni 2020 e 2021).

## Finanziamenti

Agevolazioni alle imprese

## Tasso di attualizzazione e rivalutazione: dal 1° settembre 2020 passa allo 0,83%

A decorrere dal 1° settembre 2020, il tasso da applicare per le operazioni di attualizzazione e rivalutazione ai fini della concessione ed erogazione delle agevolazioni in favore delle imprese è pari allo 0,83%. A stabilirlo il decreto 15 settembre 2020 del Ministero dello Sviluppo Economico.

Con il decreto 15 settembre 2020, il Ministero dello Sviluppo Economico ha aggiornato il **tasso** da applicare per le **operazioni di attualizzazione e rivalutazione** ai fini della concessione ed erogazione delle **agevolazioni a favore delle imprese**.

Considerato che il tasso base annuo è stato aggiornato dalla Commissione europea, con decorrenza **1° settembre 2020**, nella misura pari a - 0,17%, dallo stesso periodo, il tasso da applicare per le operazioni di attualizzazione e rivalutazione ai fini della concessione ed erogazione delle agevolazioni in favore delle imprese, **è pari allo 0,83%**.

Il Ministero dello Sviluppo Economico segnala inoltre che nel sito della Commissione europea [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/legislation/reference\\_rates.html](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/reference_rates.html) sono riportati i tassi in vigore a partire dal 1° agosto 1997.

A cura della Redazione

## Riferimenti normativi

Ministero dello Sviluppo Economico, decreto 15/09/2020

## Finanziamenti

Dal Ministero per i beni e le attività culturali

## Agenzie di viaggio e tour operator: bando per l'erogazione di contributi

Il Ministero per i beni e le attività culturali e per il turismo ha pubblicato l'avviso pubblico per l'assegnazione ed erogazione di contributi per il ristoro di agenzie di viaggio e tour operator a seguito delle misure di contenimento da Covid-19. L'istanza di accesso al contributo deve essere effettuata, a

partire dalla data del 21 settembre 2020 (ore 10:00), per una durata di 15 giorni lavorativi, dunque fino al 9 ottobre 2020 (ore 17:00), attraverso una procedura automatizzata, compilando il format disponibile nello sportello telematico appositamente predisposto.

Il Ministero per i beni e le attività culturali e per il turismo ha pubblicato l'avviso pubblico per l'assegnazione ed erogazione di contributi per il ristoro delle agenzie di viaggio e dei tour operator, a seguito delle misure di contenimento da COVID-19.

## Ambito soggettivo

Possono usufruire del beneficio le **agenzie di viaggio e i tour operator**, che, al momento della presentazione dell'istanza, esercitano attività di impresa primaria o prevalente identificata **dai codici ATECO 79.1, 79.11 e 79.12**.

Inoltre, i soggetti beneficiari devono essere in possesso dei seguenti **requisiti**:

- iscrizione al Registro delle imprese con i codici ATECO stabiliti;
- essere impresa attiva e non avere procedure concorsuali in corso;
- avere sede legale in Italia;
- essere in regola con gli obblighi di protezione in caso di insolvenza o fallimento, previsti dal decreto legislativo 23 maggio 2011, n. 79;
- non essere destinatari di sanzioni interdittive;
- essere in regola con gli obblighi in materia previdenziale, fiscale, assicurativa;
- assenza di condizioni ostative alla contrattazione con le pubbliche amministrazioni.

## Presentazione delle istanze

L'istanza di accesso al contributo deve essere effettuata, a partire dalla data del **21 settembre 2020 (ore 10:00)**, per una durata di 15 giorni lavorativi, dunque **fino al 9 ottobre 2020 (ore 17:00)**, attraverso una procedura automatizzata, compilando il format disponibile nello sportello telematico appositamente predisposto, raggiungibile all'indirizzo: <https://sportelloincivili.beniculturali.it>.

A partire da venerdì **18 settembre 2020** sarà comunque disponibile il front-end, per cui l'utente potrà procedere ad effettuare **prove di autenticazione** e di attribuzione delle deleghe, ma non potrà inviare l'istanza. È prevista una **assistenza tecnica** giornaliera (dal lunedì al venerdì compresi), dalle ore 9:00 alle ore 17:00, accessibile ai seguenti contatti:

- numero telefonico dedicato 06 64892120;
- canale email dedicato [helpdesk.bandib.mibact@info-camere.it](mailto:helpdesk.bandib.mibact@info-camere.it)

## Assegnazione ed erogazione

L'erogazione dei contributi sarà disposta con decreto del Direttore Generale Turismo a seguito dell'istruttoria effettuata sulle istanze pervenute, mediante un servizio di retrospostello appositamente progettato, entro il termine **di 30 giorni lavorativi** dalla data ultima di presentazione delle istanze.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

Ministero per i beni e le attività culturali e per il turismo, Avviso Pubblico, 15/09/2020

## Finanziamenti

Dal MISE

## PMI: operative le misure per la patrimonializzazione

Nell'incontro tra il Ministro Pautanelli, il Ministro dell'Economia e delle Finanze, Roberto Gualtieri, e l'Amministratore delegato di Invitalia Domenico Arcuri, è stato firmato il decreto attuativo del programma denominato "Pari Passu", che prevede incentivi sotto forma di credito d'imposta per gli aumenti di capitale effettuati dalle imprese ed istituito il "Fondo Patrimonio PMI" per il co-investimento da parte dello Stato, che potrà contare su una dotazione iniziale di 4 miliardi e che verrà gestito da Invitalia. L'obiettivo è di sostenere le imprese che necessitano di un aumento di capitale per fronteggiare le difficoltà determinate in questi mesi dall'emergenza Covid.

Il Ministero dello Sviluppo Economico comunica che sono operative le misure per la patrimonializzazione delle PMI, introdotte dal Governo nel Decreto Rilancio, che hanno l'obiettivo di sostenere le imprese che necessitano di un aumento di capitale per fronteggiare le difficoltà determinate in questi mesi dall'emergenza Covid.

Nell'incontro tra il **Ministro Pautanelli**, il Ministro dell'Economia e delle Finanze, **Roberto Gualtieri**, e l'Amministratore delegato di Invitalia **Domenico Arcuri**, è stato:

- firmato il decreto attuativo del programma denominato "**Pari Passu**", che prevede incentivi sotto forma di credito d'imposta per gli **aumenti di capitale** effettuati dalle imprese,
- istituito il "**Fondo Patrimonio PMI**" per il co-investimento da parte dello Stato, che potrà contare su una dotazione iniziale di 4 miliardi e che verrà gestito da Invitalia.

Il Ministro **Pautanelli** ha dichiarato: "Oggi presentiamo un insieme di strumenti per sostenere le PMI

e quindi rafforzare il sistema industriale e produttivo del Paese nella loro patrimonializzazione. Il decreto Rilancio ha, infatti, introdotto una serie di importanti misure a supporto delle imprese, proprio con l'obiettivo di tutelare e rafforzare il nostro sistema produttivo, duramente colpito nel corso del periodo di emergenza". E' utile ricordare che il Decreto Rilancio è intervenuto sul tessuto economico-produttivo dell'Italia attraverso misure ad hoc pensate per sostenere le piccole, medie e grandi imprese nel percorso di superamento della crisi innescata dalla pandemia del Covid-19. Questo obiettivo sarà perseguito attraverso un completo e articolato piano di misure che garantiscono aiuti e liquidità alle imprese, sostegno ai lavoratori, agevolazioni fiscali e previdenziali differenziate sulla base delle diverse esigenze delle imprese italiane.

Nello specifico, oltre a intervenire in via generalizzata con misure quali l'estensione della cassa integrazione, il rinvio dei versamenti e degli adempimenti, l'azzeramento degli oneri di sistema per le bollette, il pagamento dei crediti vantati con la P.A. e il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione, prevede ulteriori misure differenziate sulla base del fatturato delle imprese. In particolare si tratta delle seguenti misure:

- **contributi a fondo perduto** per le imprese con ricavi fino a 5 milioni di euro;
- **rafforzamento patrimoniale** per le imprese con ricavi compresi tra i 5 ed i 50 milioni di euro
- **sostegno alla ricapitalizzazione** attraverso il patrimonio destinato di Cassa Depositi e Prestiti per le imprese con fatturato superiore a 50 milioni di euro.

#### Ambito soggettivo

Le misure sono destinate a società di capitali o cooperative (ad esclusione di quelle che operano nei settori bancario, finanziario e assicurativo) che abbiano i seguenti requisiti:

- sede legale in Italia;
- ricavi compresi fra 5 e 50 milioni di euro;
- abbiano subito una riduzione complessiva dei ricavi nei mesi di marzo e aprile 2020 pari ad almeno il 33% rispetto al medesimo periodo dell'anno precedente e che per questo motivo abbiano deliberato ed eseguito un aumento di capitale, dopo l'entrata in vigore del decreto Rilancio, il 19 maggio 2020, ed entro il 31 dicembre 2020.

#### Incentivi per patrimonializzazione delle PMI

Il decreto prevede un **credito di imposta del 20% della somma investita**, con un investimento non superiore ai 2 milioni di euro e partecipazione posseduta

**fino al 31 dicembre 2023**, per i soggetti che effettuano conferimenti in denaro in esecuzione di un aumento di capitale, in una o più società, ed un ulteriore credito pari al 50% delle perdite eccedenti il 10% del patrimonio netto, fino a concorrenza del 30% dell'aumento di capitale stesso.

Il decreto attuativo sul credito d'imposta prevede la presentazione delle istanze all'Agenzia delle Entrate.

### Fondo Patrimonio PMI

Il "Fondo Patrimonio Pmi" potrà sottoscrivere obbligazioni o titoli di debito di imprese con ricavi superiori a 10 milioni che effettuano un aumento di capitale **non inferiore ai 250.000 euro**. Di tale misura si aspetta il decreto attuativo che sarà emanato una volta conclusa positivamente l'interlocuzione con la Commissione Europea e con cui saranno stabilite le condizioni e i termini degli strumenti finanziari subordinati che potranno essere sottoscritti a valere sul Fondo stesso. Gli strumenti finanziari subordinati sono remunerati ad un tasso agevolato e non è prevista una valutazione del merito di credito per l'accesso alla misura.

Il finanziamento deve essere destinato ad investimenti, capitale circolante e costi del personale. Vengono incentivati gli investimenti finalizzati alla sostenibilità ambientale o all'innovazione tecnologica, oltre che a fronte del mantenimento dei livelli occupazionali, attraverso una riduzione del valore di rimborso. A salvaguardia delle risorse pubbliche sono previsti obblighi informativi e il monitoraggio sull'andamento delle imprese beneficiarie.

Gli obiettivi della misura sono:

- il rafforzamento della struttura patrimoniale delle Pmi, grazie all'apporto dei capitali privati
- l'immediata liquidità disponibile per le aziende grazie all'effetto amplificativo del prestito statale,
- una maggiore facilità di accesso al credito bancario.

Il processo di richiesta ed erogazione oltre ad essere semplice e rapido, sarà gestito da Invitalia, che ha pubblicato a partire dalle ore 12 del 16 settembre, sul proprio sito Internet, il modello per la presentazione della domanda e la restante documentazione richiesta ai fini dell'accesso alla misura.

*A cura della Redazione*



## Impresa

Dal Ministero del Lavoro

## Terzo Settore: è ammissibile un organo di amministrazione monocratico

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ritiene che la diversa natura dell'organo di amministrazione e dei rapporti con gli altri organi e con l'esterno in due tipologie di enti, quali le associazioni e le fondazioni, potrebbe suggerire, che sia preferibile una composizione collegiale dell'organo di amministrazione nel caso delle associazioni e per altro verso, la possibilità di un'amministrazione monocratica nelle fondazioni, ferma restando l'obbligatorietà dell'individuazione puntuale da parte dello statuto, delle caratteristiche dell'organo.

Con nota n. 9313 del 16 settembre 2020, il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali fornisce chiarimenti in merito **all'ammissibilità di un organo di amministrazione monocratico** all'interno degli enti del Terzo settore ex art. 26, Codice del Terzo settore. Nel quesito posto al Ministero, vi è una ricostruzione delle due opposte posizioni dottrinali:

- la prima secondo cui, in assenza di specifiche previsioni, la configurazione monocratica può ritenersi ammissibile;
- la seconda, invece, sulla base delle espressioni utilizzate dal legislatore e dal favor participationis alla base del Codice, ipotizza la necessità di una composizione plurale dell'organo di amministrazione.

Nel definire la questione, il Ministero ritiene utile ricordare che l'intero Codice del Terzo settore, come pure la legge delega da cui esso è scaturito, trovano il proprio fondamento negli articoli 2 e 118 cost., e nel **principio di autonomia** che caratterizza il complesso degli enti che operano nel Terzo settore. I tratti caratteristici di questi ultimi risiedono preliminarmente:

- nell'assenza di scopo di lucro,
- nell'esercizio di specifiche attività di interesse generale,
- nelle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale che ne orientano l'operare.

All'interno del perimetro del Terzo settore, possono essere individuate **varie tipologie di enti**, ognuna con proprie specifiche caratteristiche. Tale struttura "flessibile" oltre a consentire l'evoluzione successiva degli enti verso assetti organizzativi diversi da quelli iniziali, sembra non precludere al momento la futura emersione di soggetti aventi struttura e caratteristiche

attualmente non conosciuti, in linea con le peculiarità di un settore estremamente vitale e mutevole sulla base del sorgere dei nuovi bisogni sociali.

Per questa ragione, sembrerebbe inappropriata una risposta univoca al quesito prospettato. Bisognerebbe in effetti tenere conto della molteplicità delle tipologie e delle caratteristiche dei soggetti collocati all'interno del Terzo settore, partendo dal presupposto che la struttura organizzativa dovrebbe essere una conseguenza, ragionevole e coerente, della natura, della vocazione dell'ente, dello stadio vitale in cui esso si trova, delle modalità più razionali che esso individua per perseguire le proprie finalità ultime e il proprio oggetto sociale, sia pure all'interno dei limiti posti dalla legge e più in generale, dalla volontà del legislatore.

Nell'ambito della disciplina è ammessa in effetti una differente componente nell'organo di amministrazione tra le associazioni e le fondazioni. Ciò trova una spiegazione nella distinzione di caratteristiche, obiettivi e natura tra le due tipologie di enti. In effetti:

- **nell'associazione**, l'elemento peculiare è l'esistenza di una pluralità di associati che insieme perseguono uno scopo comune;

- **nella fondazione**, l'elemento peculiare è l'esistenza di un patrimonio preordinato al raggiungimento di un determinato scopo.

Caratteristiche necessarie e inderogabili delle associazioni del Terzo settore sono il **carattere aperto e la democraticità interna**, caratteristiche che dovrebbero essere presenti anche nell'organo di amministrazione in quanto componente di un peculiare assetto organizzativo volto a garantire e promuovere la massima partecipazione democratica degli associati alla vita dell'ente e alle attività che questo è chiamato a svolgere.

Nel caso delle fondazioni, l'operato dell'organo di amministrazione è teso fundamentalmente a gestire un patrimonio destinato in conformità con la volontà originariamente espressa dai fondatori.

Il Ministero alla luce dell'analisi della normativa ritiene dunque che la diversa natura dell'organo di amministrazione e dei rapporti con gli altri organi e con l'esterno nelle due tipologie di enti potrebbe suggerire, che sia preferibile una **composizione collegiale** dell'organo di amministrazione nel caso delle associazioni e per altro verso, la possibilità di un **amministrazione monocratica** nelle fondazioni, ferma restando l'obbligatorietà dell'individuazione puntuale da parte dello statuto, delle caratteristiche dell'organo.

*A cura della Redazione*

### Riferimenti normativi

Ministero del lavoro e delle Politiche Sociali, nota

16/09/2020, n. 9313

## Impresa

Dal Ministero del lavoro

# Terzo settore: firmato il decreto attuativo del Registro unico nazionale

Dopo il via libera della Conferenza Stato-Regioni, sancito all'unanimità il 10 settembre 2020, il Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali, Nunzia Catalfo, ha firmato il decreto attuativo del Registro unico nazionale del Terzo Settore - RUNTS. L'iter di approvazione prevede ora la trasmissione alla Corte dei Conti per la registrazione e la successiva pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

Un passo importante per la **riforma del Terzo settore** è stato compiuto, il 16 settembre 2020, con la firma da parte del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali, **Nunzia Catalfo**, del decreto attuativo del Registro unico nazionale del Terzo Settore.

Il **RUNTS** riporterà alcune informazioni di base degli enti non profit e consentirà a chiunque di conoscere le caratteristiche di un'organizzazione. L'iscrizione al Registro Unico è obbligatoria per fruire delle **agevolazioni fiscali** e della **legislazione di favore** prevista dal Codice del Terzo Settore.

## Conferenza Stato-Regioni

Il provvedimento aveva ottenuto lo scorso 10 settembre il via libera dalla Conferenza Stato-Regioni, in occasione del quale il Ministro aveva espresso la sua piena soddisfazione per l'intesa raggiunta: "siamo infatti di fronte ad uno dei passaggi fondamentali della riforma, concretizzatosi grazie alla costante collaborazione fra il mio Ministero e le Regioni e al dialogo sviluppato con le rappresentanze del Terzo settore"

"Tra sei mesi il registro sarà operativo: esso costituirà lo strumento capace di garantire l'**uniforme applicazione della normativa** su tutto il territorio nazionale ed al contempo la **trasparenza** del Terzo settore, grazie alla pubblicità dei dati e dei documenti in esso presenti che saranno accessibili telematicamente a tutti i cittadini. Continua l'impegno del mio Ministero nell'attuazione della riforma", conclude Catalfo.

## Verso la Gazzetta Ufficiale

Il decreto verrà ora trasmesso alla **Corte dei Conti** per la **registrazione**, e successivamente pubblicato in Gazzetta Ufficiale.

*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.