



Lunedì 14 settembre 2020

IL CASO DEL GIORNO

Per la significatività complessiva da considerare le caratteristiche dell'impresa

/ Stefano DE ROSA

Nella fase di pianificazione, come previsto dall'ISA Italia 320, il revisore determina tre **livelli di significatività**:

- la significatività per il bilancio nel [...]

PAGINA 2

IL PUNTO IAS

Deducibili anche in FTA le svalutazioni per perdite attese

/ Guerino RUSSETTI

Il principio contabile IFRS 9, adottato dal 2018, prevede un modello di **impairment** per crediti (*expected credit loss model*) in cui le perdite attese su crediti si stimano in base alle probabilità di incasso lungo la vita attesa dello strumento finanziario; tali perdite corrispondono al [...]

PAGINA 8

FISCO

Scadenza degli avvisi bonari sospesi in dirittura d'arrivo

Entro il 16 settembre occorre pagare la prima rata

/ Alfio CISSELLO

Il 16 settembre scade il termine per pagare la prima rata o le intere somme dei versamenti scaturenti da **atti impositivi**, istituti deflativi del contenzioso e avvisi bonari, grazie alla proroga che era stata concessa dagli artt. 144 e 149 del DL 34/2020.

Non si tratta tuttavia di una **sospensione generalizzata**.

Grazie all'art. 144 del DL 34/2020, i pagamenti derivanti da avvisi bonari (prima rata o rate successive), se la scadenza originaria era compresa tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020, possono avvenire entro il 16 settembre 2020 senza applicazione di **sanzioni e interessi**.

Il pagamento è in questo caso funzionale alla definizione ai sensi degli artt. 2, 3 e 3-bis del DLgs. 462/97 salvo si tratti di tassazione separata, che a seconda delle ipotesi cagiona la riduzione delle sanzioni del 30% a 1/3 o a 2/3.

Secondo la prassi (circ. Agenzia delle Entrate 20 agosto 2020 n. 25 § 3.5.2), anche il termine per fornire osservazioni o per produrre documenti dopo l'**avviso bonario** slitta al

16 settembre 2020.

Se oggetto di proroga è la prima rata, questa in sostanza "trascina" le successive, come espresso nella richiamata circolare 25/2020. Così, la seconda rata scadrà il 31 dicembre 2020, essendo le rate trimestrali per definizione.

Le somme (tanto per la prima rata quanto per le successive) possono essere **pagate in 4 rate mensili**, che scadono il 16 di ciascun mese.

Come evidenziato nella risposta a interpello Agenzia Entrate 11 agosto 2020 n. 260, la rata che sarebbe scaduta ad esempio il 31 dicembre 2019 può, applicando il ravvedimento operoso, essere pagata non entro il 31 marzo 2020 (scadenza naturale) ma entro il 16 settembre, termine di pagamento della **rata successiva** prorogato. Ciò siccome, per effetto dell'art. 15-ter del DPR 602/73, onde evitare la decadenza dalla dilazione, il pagamento tardivo di una rata posteriore alla prima può avvenire entro il termine per il pagamento della rata successiva.

Bisogna però versare sanzioni e interessi, e non si può fruire [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Potenziato l'accesso degli enti locali all'Anagrafe tributaria

Errori per operazioni in split payment con nota di variazione

Ammissibile il ricorso tributario con firma digitale irregolare

Variazione DOCFA senza alcun limite temporale

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 10

IMPRESA

Per le Onlus tempo fino al 2022 per richiedere l'iscrizione al RUNTS

/ Luciano DE ANGELIS

La procedura per l'iscrizione delle **Onlus** al Registro unico nazionale del Terzo settore avverrà **successivamente** alla data in cui tras migreranno nel registro ODV e APS. Ciò [...]

PAGINA 4

Per la significatività complessiva da considerare le caratteristiche dell'impresa

Il metodo di determinazione deve tener presente anche le aspettative dei probabili utilizzatori del bilancio

/ Stefano DE ROSA

Nella fase di pianificazione, come previsto dall'ISA Italia [320](#), il revisore determina tre **livelli di significatività**:

- la significatività per il bilancio nel suo complesso;
- la significatività operativa;
- la significatività specifica.

Con particolare riferimento alla significatività per il bilancio nel suo complesso, che è stabilita preliminarmente durante la fase di pianificazione per esser successivamente aggiornata sulla base delle informazioni acquisite dal revisore nel corso dello svolgimento del lavoro, nel documento "Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni", pubblicato dal CNDCEC in [aprile 2018](#), si evidenzia come essa sia finalizzata a "definire un **limite**, quantitativo e qualitativo, in base al quale preliminarmente il revisore ritiene che saranno valutati gli errori (singoli e complessivi) da lui individuati, per decidere se modificare il proprio giudizio sul bilancio".

Nella prassi, tra i **metodi** per la determinazione di tale livello di significatività, quello più utilizzato prevede l'applicazione di una percentuale a una componente di bilancio, facendo riferimento ai valori corrispondenti suggeriti nell'ISA Guide dell'IFAC, che vengono richiamati anche dal citato documento del Consiglio nazionale, e che sono di seguito riportati:

- risultato operativo (o reddito ante imposte): % da un minimo di 3 a un massimo di 7;
- ricavi (o costi): % da un minimo di 1 a un massimo di 3;
- totale attivo: % da un minimo di 1 a un massimo di 3;
- patrimonio netto: % da un minimo di 3 a un massimo di 5.

Nella scelta dell'elemento di bilancio è opportuno tenere nella dovuta considerazione le **aspettative** dei probabili utilizzatori del bilancio (quali, oltre ai soci e ai responsabili delle attività di governance, le istituzioni finanziarie, i finanziatori, i dipendenti, i clienti e i creditori) e le particolari circostanze relative all'impresa.

Con riferimento al primo aspetto, ad esempio, gli **utilizzatori** interessati alla valutazione del risultato eco-

nomico si concentreranno sugli utili, sui ricavi o sull'attivo netto mentre quelli più attenti alle risorse impiegate per raggiungere determinati obiettivi o finalità saranno maggiormente interessati alla natura e all'ammontare dei ricavi e delle spese.

Per quanto riguarda la società revisionata, assumono particolare rilevanza fattori quali la fase del ciclo di vita in cui la stessa si trova (in crescita, maturità, in declino, ecc.) nonché il settore ed il contesto economico di riferimento. In tale ambito, ad esempio, un valore di riferimento basato sui risultati dell'esercizio che solitamente risulta essere appropriato, potrebbe dimostrarsi **non adatto** al calcolo della significatività qualora l'impresa mostri una notevole volatilità delle proprie *performance* economiche. Inoltre, mentre solitamente per le PMI produttive viene scelto come parametro il valore dei ricavi, diverso è il caso di imprese holding di partecipazioni per le quali il totale dell'attivo appare essere un elemento più appropriato.

Come evidenziato nelle richiamate Linee guida del CNDCEC, una volta individuato il valore di riferimento, l'**auditor** deve chiedersi se apportare delle rettifiche di "normalizzazione" per tenere in considerazione, ad esempio:

- voci di ricavi e costi inusuali o straordinari;
- voci particolari quali i bonus alla direzione.

Anche la scelta della **percentuale** da applicare al parametro è riconducibile al giudizio professionale del revisore. Tra i fattori che dovrebbero portare ad una scelta di una percentuale (e quindi di un livello di significatività) inferiore si evidenziano:

- l'elevata diffusione del bilancio tra il pubblico;
- l'elevato livello di indebitamento verso terze parti;
- l'esistenza di fattori specifici (come i covenant) che incrementano la sensibilità degli utilizzatori.

Tra i fattori che, invece, possono comportare una scelta di una percentuale più elevata rientrano:

- la **circolazione limitata** del bilancio;
- il livello di indebitamento nullo o non rilevante;
- l'ampio margine rispetto ad eventuali covenant;
- l'esistenza di garanzie fornite dalla capogruppo.

Scadenza degli avvisi bonari sospesi in dirittura d'arrivo

Entro il 16 settembre occorre pagare la prima rata

/ Alfio CISSELLO

Il 16 settembre scade il termine per pagare la prima rata o le intere somme dei versamenti scaturenti da **atti impositivi**, istituti deflativi del contenzioso e avvisi bonari, grazie alla proroga che era stata concessa dagli [artt. 144 e 149](#) del DL 34/2020.

Non si tratta tuttavia di una **sospensione generalizzata**.

Grazie all'[art. 144](#) del DL 34/2020, i pagamenti derivanti da avvisi bonari (prima rata o rate successive), se la scadenza originaria era compresa tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020, possono avvenire entro il 16 settembre 2020 senza applicazione di **sanzioni e interessi**.

Il pagamento è in questo caso funzionale alla definizione ai sensi degli [artt. 2, 3 e 3-bis](#) del DLgs. 462/97 salvo si tratti di tassazione separata, che a seconda delle ipotesi cagiona la riduzione delle sanzioni del 30% a 1/3 o a 2/3.

Secondo la prassi (circ. Agenzia delle Entrate 20 agosto 2020 n. 25 § 3.5.2), anche il termine per fornire osservazioni o per produrre documenti dopo l'**avviso bonario** slitta al 16 settembre 2020.

Se oggetto di proroga è la prima rata, questa in sostanza "trascina" le successive, come espresso nella richiamata circolare 25/2020. Così, la seconda rata scadrà il 31 dicembre 2020, essendo le rate trimestrali per definizione.

Le somme (tanto per la prima rata quanto per le successive) possono essere **pagate in 4 rate mensili**, che scadono il 16 di ciascun mese.

Come evidenziato nella risposta a interpello Agenzia Entrate 11 agosto 2020 n. 260, la rata che sarebbe scaduta ad esempio il 31 dicembre 2019 può, applicando il

ravvedimento operoso, essere pagata non entro il 31 marzo 2020 (scadenza naturale) ma entro il 16 settembre, termine di pagamento della **rata successiva** prorogato. Ciò siccome, per effetto dell'[art. 15-ter](#) del DPR 602/73, onde evitare la decadenza dalla dilazione, il pagamento tardivo di una rata posteriore alla prima può avvenire entro il termine per il pagamento della rata successiva.

Bisogna però versare sanzioni e interessi, e non si può fruire della **dilazione su quattro rate**.

Le considerazioni esposte, in sostanza, valgono anche, ex [art. 149](#) del DL 34/2020, per i pagamenti derivanti da accertamento con adesione, **mediazione** e conciliazione giudiziale.

Occorre sempre, ai fini della proroga, che il pagamento scadesse tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020.

Del pari, le somme che slittano al 16 settembre possono essere pagate in **quattro rate mensili**.

Uguale scadenza per mediazione, conciliazione e adesione

La proroga al 16 settembre vale anche per le rate, scadenti dal 9 marzo 2020 al 31 maggio 2020, derivanti da definizione degli avvisi di accertamento, di adesione, degli inviti, delle liti pendenti e dei PVC.

La rata prorogata può essere pagata in 4 rate mensili di pari importo, con scadenza il **16 di ogni mese**.

Si tratta in sostanza degli istituti comunemente rientranti nella pace fiscale del DL [119/2018](#).

Invece, le rate da rottamazione dei ruoli scadute nel 2020 slittano tutte al 10 dicembre 2020.

Per le Onlus tempo fino al 2022 per richiedere l'iscrizione al RUNTS

Il decreto di attuazione sul Registro unico nazionale del Terzo settore chiarisce le disposizioni transitorie

/ Luciano DE ANGELIS

La procedura per l'iscrizione delle **Onlus** al Registro unico nazionale del Terzo settore avverrà **successivamente** alla data in cui trasmigleranno nel registro ODV e APS. Ciò in relazione alle diverse disposizioni previste nell'art. 34 del decreto di attuazione sul RUNTS rispetto a quelle di cui all'art. 33.

Mentre per le ODV e le APS la trasmigrazione, come stabilisce l'art. 33, riguarderà i registri regionale e provinciale (e anche nazionale per le APS), che trasferiranno telematicamente i dati degli enti iscritti nel giorno antecedente a quello che verrà stabilito dal Ministero del Lavoro per la concreta operatività del registro, per le Onlus alla comunicazione dei dati provvederà l'**Agenzia delle Entrate**, secondo modalità concordate con il Ministero del Lavoro (art. 34, comma 1).

L'elenco dei dati comunicati sarà attinto dall'Anagrafe delle Onlus, aggiornata, anche in questo caso, al giorno antecedente a quello in cui sarà decretata l'operatività del Registro e verrà pubblicato dall'Agenzia delle Entrate sul proprio sito istituzionale.

A questo punto (e saremo presumibilmente nella primavera 2021), ciascun ente inserito nell'elenco avrà tempo fino al **31 marzo** del periodo successivo all'autorizzazione della Commissione europea prevista dall'[art. 101](#), comma 10 del Codice del Terzo settore per inviare all'ufficio del RUNTS territorialmente competente (con apposita modulistica che verrà resa disponibile sul portale del RUNTS) una specifica domanda per l'iscrizione al RUNTS con evidenza della sezione in cui la Onlus vorrà essere inserita. Alla domanda gli enti dovranno allegare copia dell'atto costitutivo e statuto aggiornati alle nuove norme del CTS (sostituiti dal Regolamento per gli enti religiosi civilmente riconosciuti) e degli ultimi due bilanci approvati.

Diversa risulterà la procedura per gli enti iscritti all'Anagrafe Onlus che abbiano ottenuto il riconoscimento della **personalità giuridica** ex DPR [361/2000](#). In questo caso il notaio che ha ricevuto il verbale dal competente organo (CdA, organo direttivo o assemblea a seconda della tipologia di ente e delle relative previsioni statutarie), contenente la decisione di iscrizione al RUNTS, dovrà verificare la rispondenza dell'atto costitutivo dello statuto alle disposizioni del CTS, la sussistenza del patrimonio minimo previsto per il tipo di ente ai sensi dell'[art. 22](#) del CTS e l'ulteriore documentazione richiesta dagli artt. 16 e 8 del decreto di at-

tuazione anche in relazione alla specifica sezione del RUNTS in cui l'ente intende essere iscritto. A seguito di quanto sopra il notaio richiederà l'iscrizione dell'ente.

Ciascun ufficio del RUNTS territorialmente competente entro 60 giorni dalla ricezione della domanda dovrà **verificare** la sussistenza dei requisiti necessari e in presenza degli stessi disporrà l'iscrizione nel Registro.

Diversamente, entro il medesimo termine l'ufficio potrà richiedere all'ente i documenti mancanti, comunicare allo stesso eventuali motivi ostativi all'iscrizione o proporre l'iscrizione dell'ente a una diversa sezione rispetto a quella richiesta (art. 34, comma 8). In caso di mancata pronuncia espressa del competente ufficio del Registro unico nazionale nei termini concordati, l'ente dovrà essere iscritto nella sezione richiesta.

Qualora l'iscrizione della Onlus al RUNTS si perfezioni durante il periodo d'imposta **successivo** a quello in cui perverrà l'autorizzazione europea, la qualifica di ETS sarà acquisita a decorrere dall'inizio del periodo d'imposta (art. 34, comma 12).

A questo punto potrebbe essere opportuno chiedersi quale sarà il **termine ultimo** per le attuali Onlus per poter **richiedere l'iscrizione** al RUNTS senza rischiare la devoluzione del patrimonio. A riguardo il combinato disposto degli [artt. 102](#) e [104](#), comma 2 del DLgs. 117/2017 abroga le norme sulle Onlus a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea richiesta dal Ministero del Lavoro (di cui all'art. 101, comma 10 del CTS) e comunque non prima del periodo d'imposta successivo a quello di operatività del registro. L'art. 34 del decreto attuativo al comma 3 richiede che ai fini dell'iscrizione nel RUNTS l'ente presenti domanda di perfezionamento dell'iscrizione entro il 31 marzo del periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea.

Alla luce di quanto sopra, considerando che l'operatività del RUNTS andrà a determinarsi nel corso del 2021, e che probabilmente entro lo stesso anno l'Italia potrebbe ricevere la citata autorizzazione comunitaria, il termine ultimo per la domanda di iscrizione al RUNTS delle Onlus potrebbe essere il **31 marzo 2022**. Dopo tale data l'ente che non abbia richiesto l'iscrizione rischierebbe quindi lo **scioglimento** ai sensi dell'[art. 101](#), comma 8 del CTS, con conseguente obbligo di devoluzione del patrimonio ex [art. 10](#), comma 1, lett. f) del DLgs. 460/97.

Potenziato l'accesso degli enti locali all'Anagrafe tributaria

In base al decreto Semplificazioni potranno consultare l'Archivio dei rapporti finanziari

/ Alice BOANO

La legge di conversione del DL "Semplificazioni", approvata in via definitiva dalla Camera il 10 settembre scorso, prevede un **ampliamento** dei poteri di riscossione degli enti locali.

Per semplificare il processo di riscossione, l'art. 17-bis del DL [76/2020](#), intervenendo sull'art. 1 comma 791 lettera a) della legge di bilancio 2020, consente agli **enti locali** di consultare i dati presenti nell'Archivio dei rapporti finanziari di cui all'[art. 7](#) comma 6 del DPR 605/73.

Si tratta di un'apposita sezione dell'Anagrafe tributaria alimentata dai dati contenuti nelle comunicazioni (mensili ed integrativa annuale) trasmessi dagli operatori finanziari e riguardanti i rapporti in essere con la clientela (circolare Agenzia delle Entrate 19 ottobre 2006 n. [32](#)).

La riforma permetterà non solo ai Comuni ma anche ai c.d. concessionari locali di **accedere ai dati identificativi** di ogni soggetto che intrattenga con un operatore finanziario qualsiasi rapporto o effettui, per conto proprio ovvero per conto o a nome di terzi, qualsiasi operazione di natura finanziaria. Rimangono escluse le operazioni di versamento effettuate tramite **bollettino** di conto corrente postale per un importo unitario inferiore a 1.500 euro.

L'[art. 7](#) comma 6 del DPR 605/73 sottopone al richiamato obbligo di comunicazione le banche, Poste Italiane Spa, intermediari finanziari, imprese di investimento, organismi di investimento collettivo del risparmio, società di gestione del risparmio ed ogni altro operatore finanziario.

Le comunicazioni mensili e annuali **all'Archivio dei rapporti finanziari** in scadenza nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 ed il 31 maggio 2020 sono state oggetto di sospensione con possibilità di essere effettuate entro il 30 giugno 2020, senza applicazione di san-

zioni ([art. 62](#) comma 6 del DL 18/2020; circ. Agenzia delle Entrate n. [8/2020](#), § 1.6).

La novità del DL "Semplificazioni" si inserisce nella più ampia riforma della fiscalità locale avviata con la legge di bilancio 2020 ([art. 1](#) commi 792-804 della L. 160/2019). La principale innovazione è rappresentata dalla necessità, a partire dal 1° gennaio 2020, di emettere avvisi di accertamento esecutivi, con il conseguente venir meno del ruolo e della cartella di pagamento, ovvero dell'**ingiunzione fiscale**.

La possibilità di accedere ai dati dell'Anagrafe tributaria, già accordata dalla legge di bilancio 2020, ora viene espressamente estesa consentendo la consultazione di dati più specifici e "sensibili".

Si ricorda, infatti, che le informazioni contenute nell'Anagrafe tributaria sono strumentali all'attività di accertamento e controllo dell'evasione fiscale svolte dall'Amministrazione finanziaria, per selezionare soggetti da **sottoporre a controllo** sia nell'ambito di procedimenti già avviati.

Lo stesso per i concessionari locali

Quelle contenute nell'Archivio dei rapporti finanziari, in aggiunta, sono utilizzabili sia per le attività connesse alla riscossione sia da organi diversi dall'Amministrazione finanziaria per l'espletamento degli accertamenti finalizzati alla ricerca e all'acquisizione della prova e delle fonti di prova nel corso di un procedimento penale, sia ai fini delle indagini preliminari, sia nelle fasi processuali successive, ovvero negli accertamenti di carattere patrimoniale per le finalità di prevenzione previste da specifiche disposizioni di legge e per l'applicazione delle **misure di prevenzione** ([art. 7](#) comma 11 del DPR 605/73).

Errori per operazioni in split payment con nota di variazione

In assenza della dicitura sulla fattura, sanzione per il fornitore e responsabilità per l'acquirente

/ Mirco GAZZERA e Emanuele GRECO

La difficoltà nell'individuare tempestivamente se il destinatario di un'operazione rientra nel perimetro dello **split payment** ([art. 17-ter](#) del DPR 633/72) può comportare **errori** in sede di applicazione dell'IVA.

In base a quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate (circ. nn. [15/2015](#) e [27/2017](#)), al fornitore che abbia emesso una fattura senza l'indicazione "scissione dei pagamenti" o "split payment", ritenendo erroneamente che l'operazione non fosse soggetta ad IVA con lo speciale meccanismo, si applica la sanzione amministrativa di cui all'[art. 9](#) comma 1 del DLgs. 471/97 (da 1.000 a 8.000 euro).

L'Amministrazione finanziaria ha chiarito, altresì, che il fornitore deve "regolarizzare" l'operazione emettendo una **nota di variazione** in diminuzione ai sensi dell'[art. 26](#) comma 3 del DPR 633/72 ("a storno" della fattura precedente) e un nuovo documento contabile corretto. È anche ammessa l'emissione di un'unica nota di variazione che, riferendosi puntualmente a tutte le fatture emesse erroneamente, le integri per segnalare al cessionario o committente il corretto trattamento IVA (*cf.* circ. Agenzia delle Entrate n. [27/2017](#), § 10).

In entrambi i casi, tuttavia, sembrerebbe comunque applicabile il regime sanzionatorio di cui all'[art. 9](#) comma 1 del DLgs. 471/97. Sebbene questo aspetto non sia stato esplicitato nella circolare n. [27/2017](#), in tale sede l'Agenzia delle Entrate ha adottato il termine "**regolarizzare**" virgolettato, lasciando così intendere che la sanzionabilità della violazione non verrebbe meno con l'emissione della nota di variazione.

Per quanto concerne il cessionario o committente, si osserva che questi è responsabile del versamento dell'IVA all'Erario per gli acquisti soggetti al meccanismo dello split payment, come prevede l'[art. 1](#) comma 2 del DM 23 gennaio 2015.

Sulla base dei chiarimenti forniti con la risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate n. [111/2018](#), il cessionario o committente che abbia ricevuto una fattura errata, poiché mancante della dicitura "scissione dei pagamenti" o "split payment", dovrebbe comunque essere tenuto a effettuare il versamento dell'imposta dovuta ai sensi dell'[art. 17-ter](#) del DPR 633/72, con le modalità stabilite dal DM [23 gennaio 2015](#).

In caso di omesso o ritardato versamento dell'IVA, il **cessionario** o committente è soggetto alla sanzione amministrativa di cui all'[art. 13](#) del DLgs. 471/97, pari al 30% di ogni importo non versato o versato tardivamente (circ. Agenzia delle Entrate nn. [15/2015](#) e [27/2017](#)).

È ammessa la riduzione prevista dall'[art. 13](#) comma 1 del DLgs. 471/97, tale per cui la sanzione è pari:

- al 15% dell'importo non versato, se il versamento è effettuato dal 15° al 90° giorno dalla scadenza;
- all'1% per ogni giorno di ritardo, se il versamento è effettuato entro 14 giorni dalla scadenza prevista.

Resta ferma anche l'applicabilità del **ravvedimento operoso** ai sensi dell'[art. 13](#) del DLgs. 472/97.

Sotto il profilo documentale, in base al principio generale di correttezza e buona fede, il cessionario o committente che riceve il documento errato, rientrando nel perimetro soggettivo di applicazione dello split payment, dovrebbe segnalare tale circostanza al fornitore, affinché questi possa emettere apposita nota di variazione a norma dell'[art. 26](#) del DPR 633/72 (*cf.* risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. [133/2020](#); norma di comportamento AIDC n. [209/2020](#)).

Qualora il **fornitore** non provveda a emettere la nota di variazione per la fattura erroneamente emessa senza applicazione dello split payment, salva la responsabilità di tale soggetto, il cessionario o committente è tenuto a regolarizzare l'operazione in ossequio all'[art. 6](#) comma 8 lett. b) e comma 9 del DLgs. 471/97, emettendo un documento integrativo della fattura irregolare ricevuta (*cf.* risposta Agenzia delle Entrate n. [111/2018](#)).

Difatti, in assenza di una nota di variazione emessa dal fornitore, il cessionario o committente è tenuto a trasmettere tramite il Sistema di Interscambio un **documento integrativo** della fattura irregolare (con codice "TD20") entro 30 giorni dalla registrazione della fattura ricevuta, previo versamento dell'IVA dovuta.

La mancata regolarizzazione è punita con la sanzione amministrativa pari al 100% dell'imposta, con un minimo di 250 euro.

Resta ferma, anche in questo caso, la possibilità di avvalersi dell'istituto del **ravvedimento operoso**.

Stando al tenore della risposta a interpello n. [111/2018](#), il cessionario o committente sembrerebbe tenuto ad applicare la procedura di regolarizzazione anche nell'ipotesi in cui abbia già corrisposto l'**IVA in rivalsa** al fornitore e questi, a sua volta, abbia computato l'imposta in sede di liquidazione periodica in via ordinaria. Non risulta più applicabile, infatti, la semplificazione ammessa dalle circ. Agenzia delle Entrate nn. [1/2015](#), [15/2015](#) e [27/2017](#), che consentiva, in una fattispecie come quella descritta, di non procedere ad alcuna variazione, ritenendo l'IVA **comunque assolta**, ancorché irregolarmente. Secondo quanto specificato dalla stessa Agenzia delle Entrate, tale possibilità era ammessa soltanto con riguardo ai comportamenti posti in essere anteriormente ai chiarimenti forniti dagli anzidetti documenti di prassi.

Ammissibile il ricorso tributario con firma digitale irregolare

Secondo i giudici emiliani le cause di inammissibilità vanno interpretate in senso restrittivo

/ Giorgio INFRANCA e Pietro SEMERARO

La sottoscrizione del [ricorso](#) tributario con **firma digitale irregolare** costituisce una mera irregolarità e non inficia l'ammissibilità del ricorso; intanto perché le cause di inammissibilità devono essere interpretate restrittivamente, e poi perché l'[art. 16-bis](#) del DLgs. 546/1992 (in materia di comunicazioni e notificazioni telematiche) non contiene esplicite sanzioni in caso di violazione.

Sono questi i principi desumibili dalla lettura della sentenza C.T. Prov. Reggio Emilia n. [164/02/20](#) del 29 luglio scorso.

Il caso oggetto della decisione prende le mosse dalla notifica a mezzo PEC di un ricorso tributario in relazione al quale l'Agenzia delle Entrate, con le proprie controdeduzioni, ha eccepito l'inammissibilità dello stesso per irregolarità della firma digitale. In particolare, secondo l'ufficio, a seguito di una verifica sul sistema SIGIT, sarebbe emerso che il **certificato di validità** della firma sarebbe sconosciuto, tale da non poter assicurare con certezza l'identità "digitale" del soggetto firmatario. L'Agenzia, inoltre, lamenta che la sottoscrizione del ricorso non sarebbe correttamente avvenuta, posto che sarebbe stata apposta non già su un file nativo digitale, bensì su un file analogico (sottoscritto manualmente) e poi scannerizzato. La doglianza dell'ufficio, tuttavia, non ha trovato accoglimento.

I giudici, infatti, anzitutto constatano come – sulla base delle loro verifiche operate presso il SIGIT – non fossero rilevabili particolari criticità relative alla firma digitale (sul portale era reperibile la ricevuta di accettazione della notifica PEC, unitamente a tutti i documenti allegati); inoltre, indipendentemente dagli aspetti tecnici legati alla validità ed effettività della notifica a mezzo PEC, la Commissione rileva che, in ogni caso, anche un'eventuale irregolarità della firma digitale non avrebbe potuto condurre ad una dichiarazione di **inammissibilità** del ricorso.

Sul punto, la Commissione tributaria ha precisato che, in primo luogo, l'**identità del notificante** resta comunque ben nota, atteso che essa trova riscontro anche nei dati identificativi del soggetto che ha prima notificato e poi depositato il ricorso tramite la piattaforma digitale. Secondo la Provinciale, la riconducibilità dell'atto e della procedura di notifica al difensore del contribuente sarebbe dunque dimostrata dalle risultanze provenienti dalla stessa piattaforma **SIGIT**, il cui accesso è a priori validato da credenziali personali strettamente correlate ai dati identificativi del difensore.

In secondo luogo, i giudici rilevano come l'[art. 16-bis](#) del DLgs. 546/1992 non preveda, nel caso di violazione

dei requisiti tecnici relativi alle comunicazioni e notificazioni telematiche, alcuna sanzione di inammissibilità.

Da ultimo, i giudici rimarcano, in linea più generale, come le condizioni specificamente poste dalla normativa processual-tributaria in tema di inammissibilità del ricorso attengono il rispetto dei **requisiti** di cui al successivo [art. 18](#) del DLgs. 546/92 e segnatamente, l'assenza o assoluta incertezza in merito alla commissione adita, al ricorrente o al difensore, all'ufficio resistente, all'atto impugnato, ai motivi, ovvero in caso di mancata sottoscrizione dell'atto da parte del difensore. Tali cause di inammissibilità vanno interpretate **in via restrittiva**, al fine di salvaguardare la funzione di garanzia propria del processo e con essa il diritto di difesa delle parti, per cui, in tema di sottoscrizione, l'inammissibilità può essere pronunciata solo quando la sottoscrizione del ricorso manchi materialmente e totalmente e non quando possa essere desunta da altri elementi indicati nell'atto, come nel caso, ad esempio (con riferimento al previgente regime "cartaceo") quando la sottoscrizione autografa veniva apposta sull'atto depositato in commissione e non su quello notificato all'ufficio (*cfr.* Cass. nn. [21170/2005](#) e [14065/2017](#)) o quando essa è apposta sulla procura alle liti (Cass. n. 20617/2019).

L'irregolarità della firma digitale non conduce all'inammissibilità del ricorso

Ciò detto, la posizione espressa dai giudici emiliani, pur riferendosi al peculiare caso della sottoscrizione dell'atto mediante "firma digitale", si pone comunque **in linea di continuità** con la precedente giurisprudenza.

Infatti, così come era ritenuto ammissibile il ricorso con un vizio della sottoscrizione autografa che non ponesse dubbi sulla paternità dell'atto, del pari deve considerarsi valida la notifica e ammissibile il ricorso, in caso di sottoscrizione digitale meramente irregolare.

Da ultimo, occorre altresì ricordare che, comunque, un vizio di sottoscrizione dell'atto processuale non dovrebbe condurre *sic et simpliciter* ad una pronuncia di inammissibilità, stante il disposto dell'[art. 182](#) c.p.c. (applicabile anche al processo tributario, in quanto richiamato dall'[art. 12](#) del DLgs. 546/92, ultimo comma) secondo cui in presenza di vizi di rappresentanza, assistenza o autorizzazione, il giudice deve invitare la parte a **regolarizzare** la propria posizione entro un termine perentorio.

Deducibili anche in FTA le svalutazioni per perdite attese

Nella transition all'IFRS 9 non si consuma alcun fenomeno di tassazione anomala

/ Guerino RUSSETTI

Il principio contabile IFRS 9, adottato dal 2018, prevede un modello di **impairment** per crediti (*expected credit loss model*) in cui le perdite attese su crediti si stimano in base alle probabilità di incasso lungo la vita attesa dello strumento finanziario; tali perdite corrispondono al valore attuale dei mancati incassi, determinati come differenza tra flussi finanziari contrattuali e flussi finanziari "attesi". Le perdite attese su crediti, determinate con logiche di attualizzazione dei flussi, si verificano anche quando ci si aspetta di essere pagati (integralmente) in tempi più lunghi rispetto alle scadenze contrattuali.

Il nuovo modello individua **tre livelli** di rischio di deterioramento:

- stage 1, per crediti con basso rischio, le cui perdite attese sono stimate lungo l'arco temporale di un anno (gli interessi attivi sono calcolati sul valore dell'attività al lordo di tali perdite);
- stage 2, relativo a crediti per i quali si è verificato un significativo incremento del rischio di inesigibilità: le perdite attese sono stimate lungo l'intera vita (fino alla scadenza) del credito (gli interessi attivi sono calcolati applicando il costo ammortizzato ai flussi al netto delle perdite stimate);
- stage 3, riferito a crediti per i quali si è manifestato un evento di default: le perdite sono stimate "a vita intera" e gli interessi attivi determinati applicando il costo ammortizzato sui flussi al netto delle perdite.

Il **trattamento fiscale** delle svalutazioni per perdite attese è disciplinato dall'[art. 7](#) del DM 10 gennaio 2018, contenente disposizioni di coordinamento (endorsement) conseguenti all'entrata in vigore del citato IFRS 9.

Così, per le svalutazioni per perdite attese rilevate "a regime" (dal primo esercizio di applicazione dell'IFRS 9), il comma 1 del citato art. 7 richiama le ordinarie regole degli "articoli [94](#), [101](#), [106](#) e [110](#) del TUIR". Nello specifico, le svalutazioni sono deducibili:

- per le imprese bancarie e assicurative, per intero nell'esercizio in cui vengono effettuate se relative a crediti verso la clientela (art. 106, comma 3 del TUIR)
- per le altre imprese (industriali), "nel limite dello 0,50 per cento del valore nominale o di acquisizione" dei crediti commerciali (art. 106, comma 1 del TUIR).

La disposizione di coordinamento non fa altro che **confermare** come la svalutazione per perdite attese sia un "ordinario" fenomeno di valutazione: la relazione di accompagnamento al decreto di endorsement, infatti, precisa che le (nuove) modalità di calcolo dell'*impairment* previste dall'IFRS 9 "non rappresentano una mo-

difica del criterio di valutazione dei crediti, ma incidono esclusivamente sulla misura delle rettifiche derivanti dalla rilevazione del fondo a copertura perdite per perdite attese".

In tal senso, si applicano le consuete regole fiscali, compresa, ovviamente, quella che prevede la **deducibilità** delle perdite solo alle condizioni indicate all'[art. 101](#), comma 5, del TUIR (applicabile, per crediti non alla clientela, anche ai soggetti bancari e assicurativi).

Per questi ultimi, la svalutazione rileva anche ai fini IRAP (art. 7, comma 2 del decreto).

Il modello delle **perdite attese** va applicato retrospettivamente ai crediti già presenti in bilancio: pertanto, alla prima adozione del principio IFRS 9 (quindi anche in sede di generale FTA) si rileva, nelle differenze da transition, la svalutazione dei crediti relativa agli esercizi anteriori a quello di ingresso nel regime IAS/IFRS.

Il comma 3 dell'art. 7 conferma indirettamente la deducibilità delle svalutazioni in parola, precisando che a tali componenti reddituali "iscritti in bilancio in sede di prima adozione del ... IFRS 9, non si applica il **regime transitorio** di cui al decreto legge n. [185](#) del 2008".

Nonostante la formulazione ermetica, riemerge la natura "**ordinaria**" di tali svalutazioni: la mancata applicazione del regime transitorio conferma che nella transition all'IFRS 9 non si consuma alcun fenomeno di tassazione anomala (che comporterebbe regole di neutralità o di opzionale riallineamento ex art. 15 del DL n. 185). L'*impairment* per perdite attese rappresenta infatti un fenomeno valutativo – nel senso descritto dalla relazione al decreto – per il quale le regole fiscali di riferimento (artt. 101 e 106 TUIR) non mutano per effetto dell'adozione del nuovo standard contabile. Dunque, anche la svalutazione in sede di FTA assume rilevanza fiscale.

Atteso che i componenti di reddito (svalutazioni) rilevati nelle riserve di PN (in sede di FTA) si considerano imputati a conto economico, ai fini della deduzione IRES, il requisito della preventiva imputazione (ex [art. 109](#), comma 4 del TUIR) è soddisfatto. Inoltre, per i soggetti industriali, se le **svalutazioni da FTA** (imputate a PN) risultano eccedenti rispetto alla misura deducibile, l'eccedenza non dedotta potrà essere recuperata nei successivi periodi, laddove la svalutazione di competenza risulti inferiore alla misura fiscalmente rilevante (sono infatti deducibili i componenti "imputati al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme della presente sezione").

Variazione DOCFA senza alcun limite temporale

La non emendabilità della dichiarazione cristallizzerebbe un'imposizione falsata nei presupposti

/ Antonio PICCOLO

Da tempo la Corte di Cassazione ha riconosciuto al contribuente il diritto di **modificare**, senza alcun limite temporale, la rendita "proposta" con la procedura informatica DOCFA, allorché la situazione di fatto o di diritto dichiarata o denunciata dal contribuente stesso sin dall'origine non sia stata veritiera, ma pochi operatori del settore, comprese le Commissioni tributarie, si sono accorti di questo pur costante insegnamento della giurisprudenza tributaria di legittimità, favorevole ai contribuenti.

Fra gli ultimi pronunciamenti si segnalano le ordinanze n. [12799/2020](#) e n. 6718/2020, con le quali i giudici di legittimità hanno rinverdito tale consolidato orientamento, in tema di **rettifica del classamento** catastale (fra tante, ordinanze n. 6216/2020, n. 34001/2019 e n. 3119/2013; sentenze n. 3001/2015 e n. 19379/2008).

Si ricorda che la Suprema Corte, già nella sentenza n. [19379/2008](#) modellata sui principi della "storica" precedente sentenza n. [16824/2006](#), hanno affermato che la proposta di rendita catastale, avanzata tramite la procedura informatica DOCFA di cui al DM n. [701/1994](#) – che, si ricorda, abbraccia tutti i tipi di fabbricati e precisamente gli immobili a destinazione ordinaria (fabbricati classificabili nei gruppi A, B e C), gli immobili a destinazione speciale (fabbricati classificabili nel gruppo D) e gli immobili a destinazione particolare (fabbricati classificabili nel gruppo E) – al pari della dichiarazione dei redditi, non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera **dichiarazione di scienza** e di giudizio che costituisce l'atto iniziale di un procedimento amministrativo di tipo cooperativo per la classificazione degli immobili e le rendite da questi prodotte (Agenzia del Territorio, circolare n. [7](#) del 4 luglio 2005).

Poiché il procedimento di classamento è di tipo **accertativo**, avendo il relativo atto di attribuzione natura di atto di giudizio o di valutazione, mirando a far chiarezza sul valore economico del bene in vista di una congrua tassazione secondo le diverse leggi di imposta, al contribuente deve essere riconosciuto dunque il diritto di modificare, senza alcun limite temporale, la rendita proposta all'ufficio provinciale dell'Agenzia delle Entrate-Territorio competente, quando la situazione di fatto o di diritto "ab origine" denunciata non sia veritiera (fra tante, ordinanza n. [21097/2019](#) e sentenza n. 32548/2019).

Sicché la procedura DOCFA ha natura dichiarativa o accertativa, con valenza quindi **retroattiva** e non costitutiva, con la conseguenza che la non emendabilità di eventuali dichiarazioni inesatte cristallizzerebbe, in contrasto con l'[art. 53](#) della Costituzione, un'imposizione falsata nei presupposti (per tutte, ordinanza n.

[19247/2017](#)). Significativi ed eloquenti sono i principi riaffermati nella recentissima ordinanza n. 12799/2020, che ha scrutinato l'impugnazione di un atto di diniego in autotutela di rettifica della rendita catastale di un fabbricato classificato nella categoria catastale D/1 (opificio industriale).

I giudici di legittimità, nel rigettare il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, hanno espressamente ribadito fra l'altro che:

- la **dichiarazione catastale** non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera dichiarazione di scienza e di giudizio che costituisce l'atto iniziale del procedimento amministrativo di classamento volto alla classificazione degli immobili e alla determinazione delle relative rendite catastali; procedimento, questo, di tipo accertativo, in quanto finalizzato a fare chiarezza sul valore economico del bene in vista di una congrua tassazione secondo le diverse leggi di imposta (redditi, registro, IMU);

- la **rendita catastale** – che non ha mai efficacia costitutiva diretta di alcuna obbligazione fiscale, ma solo un'efficacia riflessa ai fini delle imposte sui redditi e sui patrimoni e trasferimenti immobiliari – non forma oggetto di una dichiarazione annuale del contribuente e non esaurisce la propria efficacia con riguardo ad una singola annualità di imposta, avendo (al contrario) efficacia pluriennale escludente in radice qualsiasi ipotesi di definitività o irrevocabilità; così che, avendo la rendita catastale efficacia illimitata nel tempo, altrettanto illimitata deve essere la facoltà del contribuente di presentare istanze di variazione, di rettifica, di correzione;

- come l'ufficio può intervenire a rettificare, senza conseguenze caducatorie sui suoi poteri accertativi, quindi anche dopo 12 mesi dalla data di presentazione delle dichiarazioni ([art. 1](#), comma 3 del DM n. 701/1994), la rendita "proposta" dal contribuente; così quest'ultimo, avvedutosi dell'errore dichiarativo, può correggere le proprie **omissioni** ripristinando l'esatto valore secondo il reddito effettivamente retraibile;

- la dichiarazione catastale, qualora affetta da errore del contribuente, è sempre emendabile e ritrattabile, dato che se la dichiarazione catastale risultasse insuscettibile di correzioni nel corso del tempo finirebbe per cristallizzare un'imposizione falsata nei suoi presupposti, in contrasto con il principio della "capacità contributiva" garantito dall'[art. 53](#) della Costituzione.

Principi chiari che vanificano ogni dubbio sulla **retroattività** delle rendite catastali, a prescindere da chi in origine o successivamente abbia commesso l'errore, ufficio o contribuente.

Il lockdown non esclude l'obbligo di adempiere

La Relazione della Cassazione evidenzia l'opportunità di rinegoziare il contratto

/ Cecilia PASQUALE

La normativa emergenziale non esclude automaticamente la responsabilità del debitore che non adempie a causa del rispetto delle misure di contenimento del **coronavirus**, in quanto occorre dimostrare che l'evento ha compromesso l'adempimento e che l'obbligato si è comportato con un adeguato livello di diligenza. Questa è una delle osservazioni formulate dall'Ufficio del massimario della Cassazione, nella relazione n. [56/2020](#) di commento alla normativa anti-coronavirus in ambito **contrattuale** e concorsuale.

Posto che la pandemia (e il conseguente shock economico) ha inciso sulla possibilità di adempiere i contratti, la Cassazione si è interrogata sull'adeguatezza dei **rimedi** previsti dal codice civile, da un lato, e dalle norme emergenziali e transitorie, dall'altro. La conclusione è che il contemperamento delle esigenze delle parti, in particolare per prestazioni temporaneamente impossibili o eccessivamente onerose, è meglio raggiungibile attraverso la rinegoziazione, rimedio che non trova espresso riconoscimento nelle norme.

Nell'emergenza, sia il debitore che il creditore sono portatori di **interessi** meritevoli: il primo, ad una valutazione mite dell'inadempimento, che tenga conto dell'imprevedibile evento sopravvenuto alla conclusione del contratto; il secondo, all'esatto adempimento della prestazione pattuita (magari funzionale ad eseguire, a propria volta, altri contratti). Peraltro, entrambi, in linea teorica, dovrebbero ambire alla conservazione del contratto, piuttosto che al suo scioglimento.

Con riferimento ai rimedi del codice civile, il debitore che intenda sospendere la prestazione o non adempiere affatto può optare per uno dei seguenti **strumenti**.

In primo luogo, egli può agire per la risoluzione del contratto per **impossibilità sopravvenuta** della prestazione ([art. 1463](#) c.c.): non è più tenuto ad adempiere e deve restituire quanto già ricevuto. Ciò presuppone la completa e definitiva ineseguibilità della prestazione, o l'impossibilità temporanea che si protragga finché il debitore non può più essere ritenuto obbligato a eseguire la prestazione o il creditore non ha più interesse a conseguirla ([art. 1256](#) comma 2 c.c.).

In secondo luogo, se l'impossibilità riguarda solo parte della prestazione, il debitore può adempiere **parzialmente** ([art. 1464](#) c.c.) e il creditore ha diritto a una corrispondente riduzione della prestazione dovuta. Egli può anche recedere dal contratto, se non ha interesse all'adempimento parziale.

Peraltro, le norme sull'impossibilità sopravvenuta non possono essere invocate in caso di obbligazioni **pecuniarie**: l'obbligazione di pagare una somma è sempre possibile, in quanto non può esservi impossibilità oggettiva e assoluta di procurarsi denaro. Il rischio di ca-

renza di liquidità è a carico del debitore.

Quindi, in linea di principio, il pagamento del canone da parte del **locatario** è sempre dovuto perché, da un lato, la concessione in godimento rimane possibile e continua a essere eseguita, benché l'utilità del conduttore sia depressa; dall'altro, il conduttore è sempre tenuto ad eseguire la prestazione pecuniaria.

L'"impotenza finanziaria" non è impossibilità

Il debitore, poi, può sospendere la prestazione **temporaneamente impossibile** senza rispondere del ritardo ([art. 1256](#) c.c.) e fermo l'obbligo di eseguire la prestazione sospesa non appena questa ritorni ad essere possibile. La norma in questione consente di gestire quei contratti che hanno subito ritardi nell'esecuzione a causa delle misure di contenimento, per i quali è rimasto inalterato l'interesse delle parti all'esecuzione.

Ancora, l'inusuale aumento di una o più voci di costo della prestazione da eseguire (eccessiva onerosità diretta) o la speciale diminuzione di valore reale della prestazione da ricevere (eccessiva onerosità indiretta) giustificano la risoluzione per **eccessiva onerosità** sopravvenuta di una delle due prestazioni ([art. 1467](#) c.c.).

Quanto alla previsione introdotta dal legislatore dell'emergenza ([art. 91](#) del DL 18/2020; si veda "[Le misure anti coronavirus possono far venir meno la responsabilità per inadempimento](#)" del 23 marzo 2020), la Relazione sottolinea le difficoltà interpretative sollevate dalla norma, ma è chiara nell'affermare che il rispetto delle prescrizioni sanitarie non esclude **sempre** la responsabilità, che va valutata considerando se l'evento ha compromesso l'adempimento e se l'obbligato è stato diligente.

Di conseguenza, è responsabile il debitore che, inciso dalle disposizioni di contrasto dell'epidemia, non ha preso adeguate contromisure per eseguire la prestazione. È il caso dell'impresa che, nell'impossibilità di usare il proprio consueto corriere, non si **attivi** per impiegarne un altro in grado di effettuare la prestazione. Analogamente, il debitore che non adempie per timore che l'esecuzione della prestazione metta a repentaglio l'incolumità sua o dei suoi collaboratori non vedrebbe giustificato il proprio inadempimento.

Il creditore di un soggetto che non adempie e che non è responsabile ex [art. 91](#) del DL [18/2020](#) può sospendere a sua volta la prestazione a cui è tenuto (mediante l'**eccezione di inadempimento** ex [art. 1460](#) c.c.). Detto strumento opera anche per le obbligazioni di pagamento di una somma di denaro anche non incise dalle misure di contenimento, essendo sufficiente il mancato adempimento, anche incolpevole, della controparte.

La somministrazione illecita di manodopera può diventare truffa aggravata

Per la fattispecie rileva il fine di eludere gli oneri contributivi

/ **Ciro SANTORIELLO**

Di regola, l'esercizio di attività di somministrazione, intermediazione, ricerca e selezione del personale e supporto alla ricollocazione professionale **senza autorizzazione** nonché l'utilizzazione di tale forma di somministrazione di prestatori di lavoro da parte di soggetti diversi da quelli autorizzati sono condotte che vengono sussunte nel delitto di intermediazione illecita di manodopera di cui all'[art. 18](#) del DLgs. 276/2003. Peraltro, dopo la depenalizzazione intervenuta con il DLgs. 15 gennaio 2016 n. [8](#), la prima delle due ipotesi sopra menzionate, ovvero l'illecito esercizio di somministrazione di manodopera, non è più prevista dalla legge come reato (Cass. 31 maggio 2019 n. 48015).

Tuttavia, una recente decisione della Cassazione (Cass. 12 agosto 2020 n. [23921](#)) ha sottolineato come, nelle ipotesi sopra descritte, possa ricorrere il più grave delitto di **truffa aggravata** ai danni dello Stato ex [art. 640](#) comma 2 n. 1 c.p., delitto ricompreso fra quelli che danno luogo a responsabilità da reato della società ai sensi del DLgs. [231/2001](#).

Nel caso deciso dalla Cassazione, una società aveva utilizzato 22 lavoratori distaccati formalmente dipendenti di altra società, la quale, oltre a far capo alla medesima persona fisica che fungeva da amministratore della prima persona giuridica, operava come scatola vuota, avendo **omesso di versare** i contributi previsti; in questo modo, la società accusata del delitto di truffa era riuscita ad aumentare l'organico aziendale senza ulteriori costi aggiuntivi di tipo previdenziale e fiscale, sottraendo in tal modo agli enti previdenziali creditori garanzie idonee per la effettiva solvibilità dei debiti contributivi, inducendo in errore l'INPS ed ottenendo l'ingiusto profitto consistito nel non rispondere solidalmente del mancato pagamento di oneri e contributi previdenziali da parte dell'altra società, alle cui dipendenze formalmente lavoravano i soggetti distaccati.

In queste circostanze, secondo la Cassazione, ricorre non il delitto di cui [artt. 18](#) e [30](#) del DLgs. 276/2003, ma

per l'appunto quello di truffa giacché per il perfezionamento del reato di intermediazione illecita di manodopera manca il fine di **eludere gli oneri** contributivi avendo la fattispecie criminosa come obiettivo esclusivamente quello di tutelare il lavoratore, lasciando fuori dal loro ambito di applicazione quei comportamenti finalizzati all'elusione della contribuzione, le quali devono rientrare nell'ambito di applicazione dell'[art. 640](#) comma 2 n. 1 c.p., in quanto la finalità della fittizia interposizione è proprio quella di procurarsi un ingiusto profitto (con corrispondente danno per gli enti previdenziali) consistente nel risparmio contributivo, del tutto differente da quella (eventuale) del mancato rispetto della normativa posta a tutela dei lavoratori.

Tra i rischi penali connessi anche la dichiarazione fraudolenta

Sempre con riferimento ai rischi penali connessi all'intermediazione di manodopera si ricorda che integra il reato di **dichiarazione fraudolenta** di cui all'[art. 2](#) del DLgs. 74/2000, in concorso con la già citata violazione prevista dall'[art. 18](#) del DLgs. 276/2003 (Cass. 5 giugno 2013 n. [24540](#)), l'inserimento in dichiarazione di fatture attestanti costi sopportati dal contribuente in ragione della conclusione di contratti di appalto e servizi, quando invece quelle spese (che sono effettivamente state sostenute dalla società) fanno riferimento ad una illecita somministrazione di manodopera da parte dell'emittente.

La qualificazione come contratto di appalto o di servizio di una mera attività di somministrazione di mano d'opera (a prescindere che la stessa sia o meno lecita) integra un'ipotesi di fattura **oggettivamente inesistente**, posto che nel caso di specie non si è in presenza di una prestazione arrecata da un soggetto diverso da quello documentato in fattura, ma viene menzionato un contratto che nei fatti non esiste.

L'indennità sostitutiva delle ferie non si perde in modo automatico

Il datore deve assicurarsi che il lavoratore sia posto in grado di fruire delle ferie invitandolo, se necessario formalmente, a farlo

/ Mario PAGANO

L'indennità sostitutiva delle ferie non godute alla cessazione del rapporto è sempre dovuta al lavoratore, a meno che il datore di lavoro non dimostri di aver esercitato tutta la **diligenza** necessaria affinché il lavoratore fosse effettivamente in condizione di fruire delle ferie annuali retribuite alle quali aveva diritto.

Questo è quanto emerge dalla sentenza n. [13613/2020](#), con la quale la Corte di Cassazione, riprendendo in gran parte consolidati principi comunitari, ha esaminato l'istituto delle **ferie** che, nel nostro ordinamento, è disciplinato dall'[art. 10](#) del DLgs. 66/2003 e dall'[art. 2109](#) c.c.

Di norma il prestatore di lavoro ha diritto a un periodo annuale di ferie retribuite non inferiore a **quattro settimane**. Tale periodo, salvo quanto previsto dalla contrattazione collettiva, va goduto per almeno due settimane, consecutive in caso di richiesta del lavoratore, nel corso dell'anno di maturazione e, per le restanti due settimane, nei 18 mesi successivi al termine dell'anno di maturazione.

La Cassazione, già con la sentenza n. [20836/2013](#), confermata dalla più recente pronuncia n. [17371/2019](#), ha precisato che, in base a consolidati e condivisi orientamenti, il diritto alle ferie nel nostro ordinamento gode di una **tutela rigorosa**, di rilievo costituzionale, visto che l'[art. 36](#), comma 3 Cost. prevede testualmente che "il lavoratore ha diritto al riposto settimanale e a ferie annuali retribuite, e non può rinunziarvi".

Il comma 2 dell'[art. 10](#) aggiunge, poi, che il periodo minimo di quattro settimane non può essere sostituito dalla relativa indennità per ferie non godute, salvo il caso di risoluzione del rapporto di lavoro. In altre parole, in costanza di rapporto, le ferie, almeno quelle cosiddette legali, ossia quelle entro le quattro settimane, non possono essere monetizzate e, quindi, negate al lavoratore, essendo direttamente correlate al recupero psicofisico dello stesso. Diversamente, alla conclusione del rapporto di lavoro, i periodi di ferie non ancora goduti, ad esempio quelli contrattualmente previsti ed eccedenti il limite di legge o quelli legali maturati e non ancora goduti, possono essere **indennizzati** al lavoratore.

Ci si domanda però se tale ultimo diritto sia da ritenersi assoluto e inderogabile.

La risposta, come detto, viene fornita direttamente dalla Suprema Corte, che esamina il caso di un lavoratore, con **qualifica dirigenziale**, che non aveva goduto di nu-

merose ore di ferie e al quale il proprio datore aveva negato, alla risoluzione del rapporto lavorativo, l'indennità sostitutiva delle ferie non godute, sul presupposto che il lavoratore stesso, avendo un ruolo apicale, aveva avuto la possibilità di porsi in ferie e non lo aveva fatto, generando così un elevato credito di ferie residue.

Il ragionamento seguito dalla Cassazione si fonda su consolidati principi comunitari in materia di orario di lavoro, atteso che lo stesso DLgs. [66/2003](#) recepisce direttive europee; per le ferie annuali il riferimento è comunque all'[art. 7](#) della direttiva 2003/88/Ce.

La Suprema Corte ricorda, innanzitutto, che tale ultima disposizione deve essere interpretata nel senso che essa **osta** a una normativa nazionale, "nei limiti in cui essa implichi che, se il lavoratore non ha chiesto, prima della data di cessazione del rapporto di lavoro, di poter esercitare il proprio diritto alle ferie annuali retribuite, l'interessato perde – automaticamente e senza previa verifica del fatto che egli sia stato effettivamente posto dal datore di lavoro in condizione di esercitare il proprio diritto alle ferie prima di tale cessazione, segnatamente con un'informazione adeguata da parte del datore di lavoro stesso – i giorni di ferie annuali retribuiti cui aveva diritto ai sensi del diritto dell'Unione alla data di tale cessazione e, correlativamente, il proprio diritto a un'indennità finanziaria per le ferie annuali retribuite non godute".

Attesa la natura di diritto fondamentale e irrinunciabile delle ferie, qualunque incentivo datoriale volto a rinunziarvi è in evidente **contrasto** con gli obiettivi del diritto alle ferie annuali retribuite, consistente nella necessità di garantire al lavoratore il beneficio di un riposo effettivo, per assicurare una tutela efficace della sua sicurezza e della sua salute.

In buona sostanza, il lavoratore può perdere il diritto alle ferie annuali retribuite, ma ciò non può avvenire in modo automatico. Infatti, secondo la giurisprudenza comunitaria, è necessaria una **preventiva verifica** che il lavoratore abbia effettivamente avuto la possibilità di esercitare tale diritto e che, soprattutto, con onere probatorio a carico del datore di lavoro, sia stato debitamente informato del fatto che, se egli non ne fruisce, tali ferie andranno perse al termine del periodo di riferimento o di un periodo di riporto autorizzato o, ancora, alla cessazione del rapporto di lavoro se quest'ultima si verifica nel corso di un simile periodo.