

GLI SPECIALI

EUTEKNE!NFO
IL QUOTIDIANO DEL COMMERCIALISTA

Emergenza Coronavirus - Novità del decreto “Cura Italia”

Analisi degli interventi di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all’emergenza epidemiologica

A CURA DI AA.VV.

- Sospensione dei termini dei versamenti e degli adempimenti fiscali
- Ammortizzatori sociali
- *Bonus* di 600,00 euro per professionisti e imprese
- Agevolazioni fiscali
- Effetti sul bilancio 2019

A cura di
Pamela ALBERTI
Alice BOANO
Alfio CISSELLO
Stefano DE ROSA
Giada GIANOLA
Emanuele GRECO
Silvia LATORRACA
Luca MAMONE
Anita MAURO
Maurizio MEOLI
Massimo NEGRO
Antonio NICOTRA
Gianluca ODETTO
Cecilia PASQUALE
Paola RIVETTI
Daniele SILVESTRO
Elisa TOMBARI
Arianna ZENI

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

EUTEKNE

Editore: EUTEKNE S.p.A.
Via San Pio V, 27 - 10125 TORINO
telefono +39.011.562.89.70 fax +39.011.562.76.04
e-mail: info@eutekne.it www.eutekne.it

Capitale Sociale € 540.000,00 i.v.
Codice Fiscale, Partita I.V.A. e
Registro Imprese di Torino 05546030015

EDIZIONE FUORI COMMERCIO

Il presente numero è stato chiuso in redazione il 23 marzo 2020

INDICE

SOSPENSIONI DEI TERMINI DEI VERSAMENTI E DEGLI ADEMPIMENTI FISCALI

Emanuele GRECO, Massimo NEGRO e Daniele SILVESTRO

1 PREMESSA ... 9
2 PROROGA DEI VERSAMENTI DAL 16.3.2020 AL 20.3.2020 PER TUTTI I SOGGETTI ... 9
3 SOGGETTI CHE SVOLGONO ATTIVITÀ IN DETERMINATI SETTORI MAGGIORMENTE COLPITI DALL'EMERGENZA ... 10
3.1 *Versamenti IVA del mese di marzo* ... 14
3.2 *Versamenti non rientranti nella sospensione* ... 14
3.3 *Versamento della quota contributiva a carico del lavoratore* ... 14
3.4 *Effettuazione dei versamenti sospesi* ... 15
3.5 *Federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva, associazioni e società sportive* ... 15
4 SOGGETTI CON RICAVI O COMPENSI DEL 2019 FINO A 2 MILIONI DI EURO ... 15
4.1 *Versamenti non rientranti nella sospensione* ... 16
4.2 *Versamento della quota contributiva a carico del lavoratore* ... 17
4.3 *Effettuazione dei versamenti sospesi* ... 17
5 SOGGETTI RESIDENTI O CON SEDE OPERATIVA NELLE PROVINCE DI BERGAMO, CREMONA, LODI E PIACENZA ... 18
6 SOGGETTI RESIDENTI O CON SEDE OPERATIVA NEI PRIMI COMUNI "ZONA ROSSA" ... 18
6.1 *Effettuazione dei versamenti fiscali sospesi* ... 18
6.2 *Sospensione dei versamenti contributivi* ... 18
7 SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI CONTRIBUTIVI PER I LAVORATORI DOMESTICI ... 19
8 SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI DEL PREU SUGLI APPARECCHI DA GIOCO ... 19
9 DIFFERIMENTO DEGLI ALTRI ADEMPIMENTI TRIBUTARI DIVERSI DAI VERSAMENTI ... 20
9.1 *Certificazioni del sostituto d'imposta e comunicazioni di dati per la precompilata* ... 20
9.2 *Sospensione degli adempimenti IVA* ... 20
9.2.1 Obblighi di fatturazione ... 21
9.2.2 Trasmissione telematica dei corrispettivi ... 21
9.2.3 Utilizzo in compensazione del credito IVA ... 22
9.3 *Soggetti non residenti in Italia* ... 22
10 NON EFFETTUAZIONE DELLE RITENUTE ALLA FONTE ... 22
10.1 *Ritenute sui redditi di lavoro autonomo e sulle provvigioni* ... 22
10.1.1 Rilascio di un'apposita dichiarazione ... 22
10.1.2 Versamento delle ritenute non operate ... 23
10.2 *Sostituti d'imposta ubicati nelle prime "zone rosse"* ... 23

AMMORTIZZATORI SOCIALI NEL DECRETO "CURA ITALIA"

Luca MAMONE e Daniele SILVESTRO

1 PREMESSA ... 24
2 MISURE SPECIALI IN TEMA DI TRATTAMENTI DI INTEGRAZIONE SALARIALE ... 24
2.1 *Norme speciali in materia di CIGO e assegno ordinario* ... 25
2.1.1 Presentazione della domanda di CIGO ... 26
2.1.2 Presentazione della domanda di Assegno ordinario ... 27
2.2 *Trattamento di CIGO per le aziende in Cassa integrazione straordinaria* ... 27

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

2.3 *Assegno ordinario in sostituzione di assegni di solidarietà in corso* ... 28
2.4 *Nuove disposizioni per la Cassa integrazione in deroga* ... 28
3 PROROGA DEI TERMINI PER LE DOMANDE DI INDENNITÀ DI DISOCCUPAZIONE ... 29
3.1 *Proroga della domanda di disoccupazione agricola* ... 29
3.2 *Ampliamento dei termini per le domande di NASpI e DIS-COLL* ... 29
3.2.1 Incentivo all'autoimprenditorialità ... 30
3.2.2 Obblighi informativi del lavoratore beneficiario di trattamenti di disoccupazione ... 30
3.3 *Sospensione delle misure di condizionalità* ... 31

MISURE PER LA GESTIONE DEI RAPPORTI DI LAVORO E PER LA FAMIGLIA

Giada GIANOLA ed Elisa TOMBARI

1 PREMESSA ... 32
2 CONGEDO SPECIALE O *BONUS BABY SITTING* ... 32
2.1 *Condizioni* ... 33
2.2 *Indennità* ... 33
2.3 *Bonus baby sitting* ... 33
2.4 *Diritto di astensione* ... 34
3 EQUIPARAZIONE DELLA QUARANTENA ALLA MALATTIA ... 34
4 ESTENSIONE DEI PERMESSI ... 34
4.1 *Estensione dei "permessi 104"* ... 34
4.2 *Permessi per cariche pubbliche elettive* ... 35
5 DIRITTO DI ATTIVAZIONE DEL LAVORO AGILE ... 35
5.1 *Modalità di attivazione del lavoro agile* ... 35
5.2 *Modalità semplificata* ... 35
6 LICENZIAMENTI ... 36
6.1 *Licenziamenti collettivi* ... 36
6.2 *Licenziamenti per giustificato motivo oggettivo* ... 36
6.3 *Licenziamento di genitori che assistono disabili* ... 37
6.4 *Conseguenze sul piano sanzionatorio* ... 37

MISURE PER LA SICUREZZA SUL LAVORO

Elisa TOMBARI

1 PREMESSA ... 38
2 DISPOSITIVI DI PROTEZIONE INDIVIDUALE ... 38
3 MISURE IN MATERIA DI PRESTAZIONI E ASSICURAZIONE INAIL ... 40
3.1 *Sospensione delle prestazioni INAIL* ... 40
3.2 *Trattamento INAIL per contagio avvenuto sul lavoro e conseguenze assicurative* ... 40

BONUS PER IMPRENDITORI, AUTONOMI E DIPENDENTI

Pamela ALBERTI e Paola RIVETTI

1 PREMESSA ... 42
2 INDENNITÀ DI 600,00 EURO PER IL MESE DI MARZO 2020 ... 42
2.1 *Soggetti beneficiari* ... 42
2.2 *Limiti alla fruibilità delle indennità* ... 44
2.3 *Presentazione delle domande ed erogazione delle indennità* ... 44
2.4 *Non imponibilità delle indennità* ... 45
3 FONDO PER IL REDDITO DI ULTIMA ISTANZA ... 45

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

3.1 *Cessazione, riduzione o sospensione dell'attività o del rapporto di lavoro* ... 45
3.2 *Disposizioni attuative* ... 45
4 PREMIO AI LAVORATORI DIPENDENTI IN SEDE NEL MESE DI MARZO 2020 ... 45
4.1 *Dipendenti beneficiari* ... 46
4.1.1 Reddito fino a 40.000,00 euro ... 46
4.1.2 Dipendenti in sede ... 46
4.1.3 Trasferte ... 46
4.2 *Misura del premio* ... 46
4.3 *Irrilevanza ai fini della determinazione del reddito* ... 47
4.4 *Modalità di riconoscimento del premio* ... 47

AGEVOLAZIONI FISCALI E FINANZIARIE

AA.VV.

1 PREMESSA ... 48
2 CREDITI D'IMPOSTA ... 48
2.1 *Credito d'imposta per la sanificazione degli ambienti di lavoro* ... 48
2.1.1 Soggetti beneficiari ... 49
2.1.2 Ambito temporale ... 49
2.1.3 Oggetto dell'agevolazione ... 49
2.1.4 Misura dell'agevolazione ... 49
2.1.5 Disposizioni attuative ... 49
2.2 *Credito d'imposta per l'affitto di botteghe e negozi* ... 50
2.2.1 Soggetti beneficiari ... 50
2.2.2 Ambito oggettivo ... 50
2.2.3 Misura dell'agevolazione ... 52
2.2.4 Modalità di utilizzo dell'agevolazione ... 52
2.3 *Modifiche al credito d'imposta per investimenti pubblicitari* ... 52
2.3.1 Nuova misura dell'agevolazione per il 2020 ... 52
2.3.2 Nuovi termini per la presentazione della comunicazione ... 52
2.4 *Credito d'imposta per la trasformazione di imposte anticipate relative a perdite ed eccedenze ACE* ... 52
2.4.1 Presupposto per la trasformazione delle DTA ... 53
2.4.2 Meccanismo di computo del credito d'imposta ... 53
2.4.3 Opzione ... 53
2.4.4 Utilizzo del credito d'imposta ... 53
2.5 *Credito d'imposta per le edicole* ... 53
3 EROGAZIONI LIBERALI ... 54
3.1 *Persone fisiche ed enti non commerciali* ... 54
3.1.1 Soggetti beneficiari ... 54
3.1.2 Soggetti destinatari delle erogazioni ... 54
3.2 *Soggetti titolari di reddito d'impresa* ... 54
3.2.1 Soggetti beneficiari ... 55
3.2.2 Soggetti destinatari delle erogazioni ... 55
3.3 *Valorizzazione delle erogazioni in natura* ... 55
3.3.1 Valorizzazione dei beni oggetto di erogazioni liberali ... 55
3.3.2 Attestazione del valore nella perizia di stima ... 55
3.3.3 Documentazione ... 56
3.4 *Esenzione dalle imposte sulle donazioni* ... 56
4 DONAZIONI DI BENI DELLE IMPRESE PER SOLIDARIETÀ SOCIALE ... 58
4.1 *Agevolazioni fiscali* ... 58
4.2 *Ambito applicativo* ... 58
4.3 *Soggetti beneficiari delle donazioni* ... 58
4.4 *Adempimenti* ... 58
5 MISURE DI SOSTEGNO FINANZIARIO ... 59

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

SOSPENSIONE DEI TERMINI AMMINISTRATIVI

Alice BOANO e Alfio CISSELLO

1 PREMESSA ... 63
2 AVVISI DI ACCERTAMENTO ESECUTIVI ... 63
2.1 *Tributi di competenza dell'Agenzia delle Entrate* ... 64
2.1.1 Acquiescenza (art. 15 del DLgs. 218/97) ... 65
2.1.2 Definizione agevolata delle sanzioni (art. 17 del DLgs. 472/97) ... 65
2.2 *Tributi locali* ... 66
3 AVVISI DI ADDEBITO NASpI ... 66
4 CARTELLE DI PAGAMENTO ... 66
4.1 *Termine per eseguire i pagamenti* ... 66
4.2 *Versamento delle somme e presentazione del ricorso* ... 67
4.3 *Effetti della sospensione* ... 67
5 ALTRI ATTI IMPOSITIVI ... 67
6 RATEAZIONE ... 68
6.1 *Dilazione delle somme iscritte a ruolo* ... 68
6.2 *Accertamento con adesione, mediazione e conciliazione giudiziale* ... 68
6.3 *Dilazioni derivanti dalla c.d. "pace fiscale" (DL 119/2018)* ... 69
7 SOGGETTI RESIDENTI O CON SEDE NELLA C.D. "ZONA ROSSA" ... 69
8 ISTANZE DI INTERPELLO ... 69
8.1 *Istanze di interpello* ... 69
8.1.1 Ambito applicativo ... 69
8.1.2 Presentazione di istanze ... 70
8.2 *Altre attività di consulenza* ... 70
8.3 *Altre tipologie di istanze* ... 70
9 ATTIVITÀ DI ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE ... 70
9.1 *Proroga dei termini di decadenza* ... 71
9.1.1 Avvisi di accertamento e altri atti impositivi ... 71
9.1.2 Cartelle di pagamento ... 72
9.1.3 Altri atti impositivi ... 72
9.2 *Proroga dei termini di prescrizione* ... 73
9.3 *Attività di riscossione* ... 73

SOSPENSIONE DEI TERMINI PROCESSUALI

Alfio CISSELLO

1 PREMESSA ... 74
2 RINVIO D'UFFICIO DELLE UDIENZE ... 74
3 ATTIVITÀ PROCESSUALI DEI CONTRIBUENTI ... 74
4 ATTIVITÀ PROCESSUALI DEGLI ENTI IMPOSITORI ... 75
5 ATTIVITÀ PROCESSUALI DEGLI AGENTI DELLA RISCOSSIONE ... 76
6 PRODUZIONE DI DOCUMENTI E MEMORIE ILLUSTRATIVE ... 76

NOVITÀ IN MATERIA DI BILANCIO

AA.VV.

1 PREMESSA ... 77
2 PROCEDIMENTO DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO ... 77
2.1 *Predisposizione del progetto di bilancio* ... 78
2.2 *Approvazione del bilancio da parte dell'assemblea* ... 79
2.2.1 Facilitazioni previste dai DPCM e dalla prassi notarile ... 79
2.2.2 Rinvio dei termini di approvazione del bilancio ... 80
2.2.3 Facilitazioni allo svolgimento delle assemblee ... 80

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

2.3 *Cronologia degli adempimenti in funzione dell'approvazione del bilancio* ... 83
3 FATTI SUCCESSIVI ALLA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO ... 84
3.1 *Fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio* ... 84
3.1.1 Impatto sulla rappresentazione dei valori di bilancio ... 85
3.1.2 Termine entro cui il fatto si deve verificare ... 85
3.2 *Fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio* ... 85
3.3 *Informativa in Nota integrativa* ... 87
3.4 *Effetti della diffusione del Coronavirus* ... 88
3.4.1 Obbligo di fornire l'informativa in funzione della tempistica di approvazione del bilancio ... 88
3.4.2 Contenuto dell'informativa ... 89
3.4.3 Fluttuazioni dei valori dei titoli ... 89
3.4.4 Rilevazione di un fondo rischi e oneri - Esclusione ... 90
3.4.5 Soggetti non solari ... 91
4 CONTINUITÀ AZIENDALE ... 92
4.1 *Incertezze sulla continuità aziendale* ... 92
4.2 *Prospettiva della cessazione dell'attività senza accertamento dello scioglimento* ... 93
4.3 *Prospettiva della cessazione dell'attività con accertamento dello scioglimento* ... 93
4.4 *Ambito temporale di riferimento* ... 94
4.5 *Presupposto della continuità aziendale nell'ambito del Codice della crisi* ... 94
5 RELAZIONE SULLA GESTIONE ... 96
5.1 *Informativa nella parte generale* ... 96
5.2 *Informativa relativa all'evoluzione prevedibile della gestione* ... 97
5.2.1 Azioni di mitigazione attuate dalla società ... 97
5.2.2 Continuità aziendale ... 98
6 RELAZIONE DI REVISIONE ... 98
6.1 *Limitazioni alle procedure di revisione* ... 98
6.1.1 Possibili limitazioni riscontrabili nell'attuale emergenza ... 99
6.1.2 Modifiche alla Relazione di revisione ... 99
6.2 *Fatti successivi alla chiusura dell'esercizio* ... 100
6.2.1 Procedure di revisione da eseguirsi tra la data di riferimento del bilancio e quella di emissione della Relazione ... 100
6.2.2 Procedure di revisione da eseguirsi tra la data di emissione della Relazione e quella di approvazione del bilancio ... 102
6.2.3 Attività di revisione da eseguirsi dopo la data di approvazione del bilancio ... 103
6.3 *Richiami di informativa* ... 103
6.3.1 Paragrafo nella Relazione di revisione ... 103
6.3.2 Esempio di richiamo di informativa ... 104
6.4 *Continuità aziendale* ... 104
6.4.1 Indicatori per l'individuazione di rischi relativi alla continuità aziendale ... 105
6.4.2 Ambito temporale di riferimento ... 105
6.4.3 Procedure di revisione ... 106
6.4.4 Effetti sulla Relazione di revisione ... 106

ALTRE NOVITÀ

AA.VV.

1 PREMESSA ... 107
2 RITARDI O INADEMPIMENTI CONTRATTUALI DERIVANTI DALL'ATTUAZIONE DELLE MISURE DI CONTENIMENTO ... 107
2.1 *Ambito oggettivo di applicazione* ... 107
2.2 *Rapporto con l'impossibilità sopravvenuta della prestazione* ... 108
2.3 *Destinatari della norma* ... 109
3 ENTI DEL TERZO SETTORE ... 109
4 SOSPENSIONE VERSAMENTI CANONI PER IL SETTORE SPORTIVO ... 109
5 SOSPENSIONE DELLE PROCEDURE CONCORSUALI ... 110

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

5.1 *Disciplina normativa* 110
5.2 *Concordato preventivo* 111
5.3 *Fallimento* 111
6 DIFFERIMENTO DI TERMINI AMMINISTRATIVO-CONTABILI 112
7 PROROGA DELLE COMUNICAZIONI E DICHIARAZIONE DEI RIFIUTI 113

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

SOSPENSIONI DEI TERMINI DEI VERSAMENTI E DEGLI ADEMPIMENTI FISCALI

Emanuele GRECO, Massimo NEGRO e Daniele SILVESTRO[1]

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

1 PREMESSA

Con gli artt. 37, 60, 61, 62 e 69 del DL 17.3.2020 n. 18 (c.d. "Cura Italia")[2], a causa dell'emergenza epidemiologica da Coronavirus, sono state previste ulteriori sospensioni dei termini di effettuazione:

- dei versamenti fiscali e contributivi;
- degli altri adempimenti fiscali.

In generale, le sospensioni dei versamenti e degli altri adempimenti fiscali sono differenziate a seconda:

- dell'attività svolta;
- dell'ammontare dei ricavi o compensi del periodo d'imposta 2019;
- dell'ubicazione in determinati territori maggiormente colpiti.

Si veda invece l'apposito capitolo in relazione alla sospensione dei termini relativi alle attività di liquidazione, controllo, accertamento e riscossione da parte degli enti impositori.

2 PROROGA DEI VERSAMENTI DAL 16.3.2020 AL 20.3.2020 PER TUTTI I SOGGETTI

L'art. 60 del DL 17.3.2020 n. 18 dispone il differimento al 20.3.2020 dei versamenti:

- nei confronti delle pubbliche amministrazioni, inclusi quelli relativi ai contributi previdenziali ed assistenziali ed ai premi INAIL per l'assicurazione obbligatoria;
- in scadenza il 16.3.2020[3].

Rientrano quindi nella proroga al 20.3.2020, ad esempio:

- tutti i versamenti relativi alle ritenute e alle addizionali IRPEF, trattenute nel mese di febbraio;
- il versamento dell'IVA relativa a febbraio;
- il versamento del saldo IVA relativo al 2019;
- il versamento della tassa annuale forfettaria di concessione governativa per la numerazione e bollatura iniziale di libri e registri;
- i versamenti dei contributi INPS, relativi a febbraio, dei dipendenti e dei "parasubordinati" iscritti alla Gestione separata.

Con tale disposizione è stata quindi prevista una proroga di 4 giorni per tutti i versamenti fiscali e contributivi,

1 e.greco@eutekne.it; m.negro@eutekne.it; d.silvestro@eutekne.it.

2 Pubblicato sulla *G.U.* 17.3.2020 n. 70 ed entrato in vigore il giorno stesso.

3 La proroga in esame era stata "anticipata" con il comunicato stampa Min. Economia e Finanze 13.3.2020 n. 50 e il comunicato stampa Agenzia delle Entrate 13.3.2020 n. 18.

che scadevano il 16.3.2020, nei confronti di tutti i soggetti, salvo poter beneficiare degli ulteriori differimenti di seguito esaminati.

Versamento del saldo IVA

Per quanto riguarda il versamento del saldo IVA relativo al 2019, è comunque possibile differirlo entro[4]:

- il 30.6.2020, maggiorando le somme da versare degli interessi nella misura dello 0,4% per ogni mese o frazione di mese successivo al 20.3.2020[5];
- oppure il 30.7.2020, maggiorando le somme da versare, comprensive della suddetta maggiorazione, dell'ulteriore maggiorazione dello 0,4%.

3 SOGGETTI CHE SVOLGONO ATTIVITÀ IN DETERMINATI SETTORI MAGGIORMENTE COLPITI DALL'EMERGENZA

Ai sensi dell'art. 8 del DL 2.3.2020 n. 9, per le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e turismo e i *tour operator*, che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato, sono sospesi, dal 2.3.2020 e fino al 30.4.2020, i termini relativi:

- ai versamenti delle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, di cui agli artt. 23 e 24 del DPR 600/73, che i predetti soggetti operano in qualità di sostituto d'imposta[6];
- agli adempimenti e ai versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi INAIL per l'assicurazione obbligatoria.

Con l'art. 61 del DL 17.3.2020 n. 18, tale sospensione viene estesa ai seguenti soggetti:

- federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva, associazioni e società sportive, professionistiche e dilettantistiche, nonché soggetti che gestiscono stadi, impianti sportivi, palestre, club e strutture per danza, *fitness* e culturismo, centri sportivi, piscine e centri natatori;
- soggetti che gestiscono teatri, sale da concerto, sale cinematografiche, ivi compresi i servizi di biglietteria e le attività di supporto alle rappresentazioni artistiche, nonché discoteche, sale da ballo, *night-club*, sale gioco e biliardi;
- soggetti che gestiscono ricevitorie del lotto, lotterie, scommesse, ivi compresa la gestione di macchine e apparecchi correlati;
- soggetti che organizzano corsi, fiere ed eventi, ivi compresi quelli di carattere artistico, culturale, ludico, sportivo e religioso;
- soggetti che gestiscono attività di ristorazione, gelaterie, pasticcerie, bar e *pub*;
- soggetti che gestiscono musei, biblioteche, archivi, luoghi e monumenti storici, nonché orti botanici, giardini zoologici e riserve naturali;
- soggetti che gestiscono asili nido e servizi di assistenza diurna per minori disabili, servizi educativi e scuole per l'infanzia, servizi didattici di primo e secondo grado, corsi di formazione professionale, scuole di vela, di navigazione, di volo, che rilasciano brevetti o patenti commerciali, scuole di guida professionale per autisti;
- soggetti che svolgono attività di assistenza sociale non residenziale per anziani e disabili;
- aziende termali di cui alla L. 24.10.2000 n. 323 e centri per il benessere fisico;
- soggetti che gestiscono parchi divertimento o parchi tematici;
- soggetti che gestiscono stazioni di autobus, ferroviarie, metropolitane, marittime o aeroportuali;
- soggetti che gestiscono servizi di trasporto merci e trasporto passeggeri terrestre, aereo, marittimo fluviale, lacuale e lagunare, ivi compresa la gestione di funicolari, funivie, cabinovie, seggiovie e *ski-lift*;
- soggetti che gestiscono servizi di noleggio di mezzi di trasporto terrestre, marittimo, fluviale, lacuale e lagunare;

[4] Si vedano gli artt. 6 co. 1 e 7 co. 1 del DPR 542/99.

[5] Nuovo termine previsto dall'art. 60 del DL 18/2020, rispetto all'ordinaria scadenza del 16 marzo.

[6] A differenza della sospensione prevista dall'art. 62 del DL 17.3.2020 n. 18 (si veda il successivo § 4), non vengono espressamente previste le trattenute relative all'addizionale regionale e comunale.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

- soggetti che gestiscono servizi di noleggio di attrezzature sportive e ricreative ovvero di strutture e attrezzature per manifestazioni e spettacoli;
- soggetti che svolgono attività di guida e assistenza turistica;
- ONLUS iscritte negli appositi registri, organizzazioni di volontariato iscritte nei registri regionali e delle province autonome, associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionale, regionali e delle province autonome, che esercitano, in via esclusiva o principale, una o più attività di interesse generale previste dall'art. 5 co. 1 del DLgs. 117/2017.

Con la ris. 18.3.2020 n. 12, l'Agenzia delle Entrate ha reso noto, "*a titolo indicativo*", i codici ATECO riferibili alle attività economiche individuate dalle disposizioni in esame[7], di seguito riportati.

CODICI ATECO
49.10.00 - trasporto ferroviario di passeggeri (interurbano)
49.20.00 - trasporto ferroviario di merci
49.31.00 - trasporto terrestre di passeggeri in aree urbane e suburbane
49.32.10 - trasporto con taxi
49.32.20 - trasporto mediante noleggio di autovetture da rimessa con conducente
49.39.01 - gestioni di funicolari, ski-lift e seggiovie se non facenti parte dei sistemi di transito urbano ...
49.39.09 - altre attività di trasporti terrestri di passeggeri n.c.a.
49.41.00 - trasporto di merci su strada
49.42.00 - servizi di trasloco
50.10.00 - trasporto marittimo e costiero di passeggeri
50.20.00 - trasporto marittimo e costiero di merci
50.30.00 - trasporto di passeggeri per vie d'acqua interne (inclusi i trasporti lagunari)
50.40.00 - trasporto di merci per vie d'acqua interne
51.10.10 - trasporto aereo di linea di passeggeri
51.10.20 - trasporto aereo non di linea di passeggeri-voli charter
51.21.00 - trasporto aereo di merci
52.21.30 - gestione di stazioni per autobus
55.10.00 - alberghi
55.20.10 - villaggi turistici
55.20.20 - ostelli della gioventù
55.20.30 - rifugi di montagna
55.20.40 - colonie marine e montane
55.20.51 - affittacamere per brevi soggiorni, case ed appartamenti per vacanze, bed and breakfast, residence
55.20.52 - attività di alloggio connesse alle aziende agricole
55.30.00 - aree di campeggio e aree attrezzate per camper e roulotte
55.90.10 - gestione di vagoni letto
55.90.20 - alloggi per studenti e lavoratori con servizi accessori di tipo alberghiero
56.10.11 - ristorazione con somministrazione
56.10.12 - attività di ristorazione connesse alle aziende agricole
56.10.30 - gelaterie e pasticcerie
56.10.41 - gelaterie e pasticcerie ambulanti
56.10.42 - ristorazione ambulante
56.10.50 - ristorazione su treni e navi
56.21.00 - catering per eventi, banqueting
56.29.10 - mense

[7] Si segnala che la ris. 18.3.2020 n. 12 è stata aggiornata in data 19.3.2020, mediante l'inserimento di 6 nuovi codici ATECO.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

CODICI ATECO
56.29.20 - catering continuativo su base contrattuale
56.30.00 - bar e altri esercizi simili senza cucina
59.14.00 - attività di proiezione cinematografica
77.11.00 - noleggio di autovetture e autoveicoli leggeri
77.21.01 - noleggio di biciclette
77.21.02 - noleggio senza equipaggio di imbarcazioni da diporto (inclusi i pedalò)
77.21.09 - noleggio di altre attrezzature sportive e ricreative
77.34.00 - noleggio di mezzi di trasporto marittimo e fluviale
77.39.10 - noleggio di altri mezzi di trasporto terrestri
77.39.94 - noleggio di strutture ed attrezzature per manifestazioni e spettacoli: impianti luce ed audio senza ...
79.11.00 - attività delle agenzie di viaggio
79.12.00 - attività dei tour operator
79.90.11 - servizi di biglietteria per eventi teatrali, sportivi ed altri eventi ricreativi e d'intrattenimento
79.90.19 - altri servizi di prenotazione e altre attività di assistenza turistica non svolte dalle agenzie di viaggio
79.90.20 - attività delle guide e degli accompagnatori turistici
82.30.00 - organizzazione di convegni e fiere
82.99.99 - altri servizi di supporto alle imprese n.c.a.
85.10.00 - istruzione di grado preparatorio: scuole dell'infanzia, scuole speciali ...
85.20.00 - istruzione primaria: scuole elementari
85.31.10 - istruzione secondaria di primo grado: scuole medie
85.31.20 - istruzione secondaria di secondo grado di formazione generale: licei
85.32.01 - scuole di vela e navigazione che rilasciano brevetti o patenti commerciali
85.32.02 - scuole di volo che rilasciano brevetti o patenti commerciali
85.32.03 - scuole di guida professionale per autisti, ad esempio di autocarri, di autobus e di pullman
85.32.09 - altra istruzione secondaria di secondo grado di formazione tecnica ...
85.41.00 - istruzione e formazione tecnica superiore (IFTS)
85.42.00 - istruzione universitaria e post-universitaria-accademie e conservatori
85.51.00 - corsi sportivi e ricreativi
85.52.01 - corsi di danza
85.52.09 - altra formazione culturale
85.53.00 - autoscuole, scuole di pilotaggio e nautiche
85.59.10 - università popolare
85.59.20 - corsi di formazione e corsi di aggiornamento professionale
85.59.30 - scuole e corsi di lingua
85.59.90 - altri servizi di istruzione n.c.a.
85.60.01 - consulenza scolastica e servizi di orientamento scolastico
85.60.09 - altre attività di supporto all'istruzione
88.10.00 - assistenza sociale non residenziale per anziani e disabili
88.91.00 - servizi di asili nido e assistenza diurna per minori disabili
90.01.01 - attività nel campo della recitazione
90.01.09 - altre rappresentazioni artistiche
90.02.01 - noleggio con operatore di strutture ed attrezzature per manifestazioni e spettacoli
90.02.02 - attività nel campo della regia
90.02.09 - altre attività di supporto alle rappresentazioni artistiche
90.04.00 - gestione di teatri, sale da concerto e altre strutture artistiche
91.01.00 - attività di biblioteche e archivi

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

CODICI ATECO
91.02.00 - attività di musei
91.03.00 - gestione di luoghi e monumenti storici e attrazioni simili
91.04.00 - attività degli orti botanici, dei giardini zoologici e delle riserve naturali
92.00.01 - ricevitorie del lotto, superenalotto, totocalcio eccetera
92.00.02 - gestione di apparecchi che consentono vincite in denaro funzionanti a moneta …
92.00.09 - altre attività connesse con le lotterie e le scommesse
93.11.10 - gestione di stadi
93.11.20 - gestione di piscine
93.11.30 - gestione di impianti sportivi polivalenti
93.11.90 - gestione di altri impianti sportivi n.c.a.
93.12.00 - attività di club sportivi
93.13.00 - gestione di palestre
93.19.10 - enti e organizzazioni sportive, promozione di eventi sportivi
93.19.91 - ricarica di bombole per attività subacquee
93.19.92 - attività delle guide alpine
93.19.99 - altre attività sportive n.c.a.
93.21.00 - parchi di divertimento e parchi tematici
93.29.10 - discoteche, sale da ballo night-club e simili
93.29.20 - gestione di stabilimenti balneari: marittimi, lacuali e fluviali
93.29.30 - sale giochi e biliardi
93.29.90 - altre attività di intrattenimento e di divertimento n.c.a.
94.99.20 - attività di organizzazioni che perseguono fini culturali, ricreativi e la coltivazione di hobby
96.04.10 - servizi di centri per il benessere fisico (esclusi gli stabilimenti termali)
96.04.20 - stabilimenti termali
96.09.05 - organizzazione di feste e cerimonie

Con la successiva ris. 21.3.2020 n. 14, l'Agenzia delle Entrate:

- ha precisato che i codici ATECO sopra riportati "*sono limitati ai casi univocamente riconducibili alle attività descritte*";
- ha ribadito che il suddetto elenco di codici ATECO "*ha valore indicativo e non esaustivo dei soggetti a cui sono applicabili le richiamate disposizioni*".

Pertanto, come indicato dalla ris. 14/2020, rientrano ad esempio nell'ambito di applicazione delle suddette disposizioni anche i seguenti codici ATECO:

- 52.10.10 Magazzini di custodia e deposito per conto terzi;
- 52.10.20 Magazzini frigoriferi per conto terzi;
- 52.21.40 Gestione di centri di movimentazione merci (interporti);
- 52.22.01 Liquefazione e rigassificazione di gas a scopo di trasporto marittimo e per vie d'acqua effettuata al di fuori del sito di estrazione;
- 52.22.09 Altre attività dei servizi connessi al trasporto marittimo e per vie d'acqua;
- 52.29.10 Spedizionieri e agenzie di operazioni doganali;
- 52.29.21 Intermediari dei trasporti;
- 52.29.22 Servizi logistici relativi alla distribuzione delle merci;
- 52.24.10 Movimento merci relativo a trasporti aerei;
- 52.24.20 Movimento merci relativo a trasporti marittimi e fluviali;
- 52.24.30 Movimento merci relativo a trasporti ferroviari;
- 52.24.40 Movimento merci relativo ad altri trasporti terrestri;
- 53.20.00 Altre attività postali e di corriere senza obbligo di servizio universale.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

3.1 VERSAMENTI IVA DEL MESE DI MARZO

Per le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e turismo, i *tour operator* e tutti gli altri soggetti sopra indicati, sono inoltre sospesi i termini dei versamenti relativi all'IVA, in scadenza nel mese di marzo 2020 (es. saldo IVA relativo al 2019 e IVA relativa al mese di febbraio 2020).

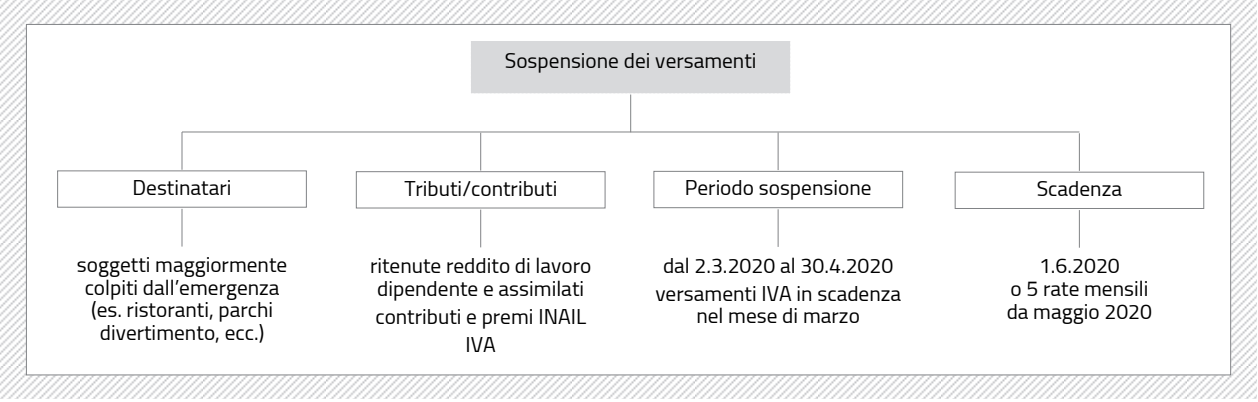


Fig. 1 - *Sospensione versamenti per settori maggiormente colpiti dall'emergenza - Sintesi della disciplina*

3.2 VERSAMENTI NON RIENTRANTI NELLA SOSPENSIONE

Come sopra indicato, i soggetti in esame possono beneficiare della sospensione dei versamenti relativi:

- alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, di cui agli artt. 23 e 24 del DPR 600/73;
- ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi INAIL;
- all'IVA.

Tutti gli altri versamenti non rientrano quindi nella sospensione; si tratta, ad esempio:

- delle ritenute sui redditi di lavoro autonomo e sulle provvigioni, di cui agli artt. 25 e 25-*bis* del DPR 600/73[8];
- delle ritenute sulle locazioni brevi[9];
- delle ritenute sui redditi di capitale, sui premi e sulle vincite;
- della tassa annuale forfettaria di concessione governativa per la numerazione e bollatura iniziale di libri e registri[10];
- dell'imposta sugli intrattenimenti.

3.3 VERSAMENTO DELLA QUOTA CONTRIBUTIVA A CARICO DEL LAVORATORE

In relazione alla sospensione disposta dall'art. 8 del DL 2.3.2020 n. 9 per le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e turismo e i *tour operator*, l'INPS ha affermato (circ. 12.3.2020 n. 37) che il datore di lavoro o il committente che sospende il versamento della contribuzione, ma che contemporaneamente opera la trattenuta della quota a carico del lavoratore, è tenuto obbligatoriamente a versare quest'ultima alle ordinarie scadenze.
Tale chiarimento avrebbe dovuto applicarsi anche all'estensione della sospensione disposta dall'art. 61 del DL 17.3.2020 n. 18[11].
Alla luce dell'aggravamento della situazione epidemiologica che ha portato all'emanazione del DL 18/2020, con un comunicato stampa del 21.3.2020, l'INPS ha reso noto, d'intesa con il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, di aver rivisto tale posizione, precisando che la sospensione degli adempimenti e dei versamenti dei contributi pre-

8 Si veda Negro M. "Oggi alla cassa tutti i sostituti per le ritenute sui redditi di lavoro autonomo", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, 20.3.2020.

9 Si vedano l'art. 4 del DL 24.4.2017 n. 50, conv. L. 21.6.2017 n. 96, il provv. Agenzia delle Entrate 12.7.2017 n. 132395, la circ. Agenzia delle Entrate 12.10.2017 n. 24 e la ris. Agenzia delle Entrate 5.7.2017 n. 88.

10 Si veda Rivetti P. "Tassa sui libri sociali con scadenza generalizzata al 20 marzo", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, 19.3.2020.

11 Il principio in esame è infatti consolidato (cfr. circ. INPS 4.12.2008 n. 106 e 6.11.208 n. 105); si veda Massara B. "Niente sospensione per le ritenute già effettuate in busta paga", *Il Sole - 24 Ore*, 19.3.2020, p. 25. Per alcune considerazioni critiche, si veda Zanetti E. "Contributi quota lavoratori dovuti anche per chi beneficia dei versamenti sospesi", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, 18.3.2020.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

videnziali e assistenziali comprende anche quelli relativi alla quota a carico dei lavoratori dipendenti, fermo restando l'obbligo di riversamento all'Istituto in base a quanto previsto per l'effettuazione dei versamenti sospesi[12].

3.4 EFFETTUAZIONE DEI VERSAMENTI SOSPESI

I versamenti sospesi sono effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi:

- in un'unica soluzione entro il 31.5.2020 (termine che, cadendo di domenica, slitta all'1.6.2020);
- oppure mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo, a decorrere dal mese di maggio 2020.

Non si procede al rimborso di quanto già versato.

Versamento del saldo IVA

Per quanto riguarda il versamento del saldo IVA relativo al 2019, è comunque possibile differirlo entro il 30.6.2020 o il 30.7.2020, applicando le previste maggiorazioni.

Al riguardo, dovrà essere chiarito se il versamento entro il 30.6.2020 dovrà essere maggiorato degli interessi nella misura dello 0,4% per ogni mese o frazione di mese successivo:

- al 20.3.2020[13];
- oppure al 31.5.2020, termine di effettuazione dei versamenti sospesi.

A favore di quest'ultima soluzione dovrebbe comunque deporre il fatto che la sospensione dei versamenti non comporta l'applicazione di interessi[14].

Per il differimento del versamento al 30.7.2020 è comunque dovuta l'ulteriore maggiorazione dello 0,4%, da calcolare anche sulle maggiorazioni maturate al 30.6.2020.

3.5 FEDERAZIONI SPORTIVE NAZIONALI, ENTI DI PROMOZIONE SPORTIVA, ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE

Per le federazioni sportive nazionali, gli enti di promozione sportiva, le associazioni e le società sportive, sia professionistiche che dilettantistiche, la sospensione dei suddetti versamenti relativi alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, ai contributi previdenziali e ai premi INAIL si applica fino al 31.5.2020, invece che fino al 30.4.2020.

Effettuazione dei versamenti sospesi

I versamenti sospesi sono effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi:

- in un'unica soluzione entro il 30.6.2020;
- oppure mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo, a decorrere dal mese di giugno 2020.

Non si procede al rimborso di quanto già versato.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

4 SOGGETTI CON RICAVI O COMPENSI DEL 2019 FINO A 2 MILIONI DI EURO

Ai sensi dell'art. 62 del DL 17.3.2020 n. 18, per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato, con ricavi o compensi non

[12] Si veda Silvestro D. "Sospeso anche il versamento dei contributi trattenuti al lavoratore", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, 23.3.2020. Prima dell'emanazione del suddetto comunicato stampa, la possibilità di sospendere il versamento della quota di contributi a carico del lavoratore, a prescindere dalla trattenuta operata dal datore di lavoro, era stata sostenuta dalla Fondazione Studi Consulenti del Lavoro con l'Approfondimento del 20.3.2020.

[13] Nuovo termine previsto dall'art. 60 del DL 18/2020, rispetto all'ordinaria scadenza del 16 marzo.

[14] Si veda la circ. Agenzia delle Entrate 9.9.2019 n. 20 (§ 8.1), relativa alla proroga dei versamenti dal 30.6.2019 al 30.9.2019 ai sensi dell'art. 12-*quinquies* co. 3 - 4 del DL 30.4.2019 n. 34 (conv. L. 28.6.2019 n. 58), che aveva chiarito che l'applicazione della maggiorazione dello 0,4% per ogni mese o frazione di mese successivo al 18.3.2019 (termine di versamento del saldo IVA relativo al 2018) doveva avvenire solo fino al 30.6.2019, e non fino al 30.9.2019; richiamando la precedente ris. 21.6.2012 n. 69, era stato infatti confermato il principio secondo cui "la proroga è gratuita".

superiori a 2 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 17.3.2020 (2019, per i soggetti "solari"), sono sospesi i versamenti che scadono nel periodo compreso tra l'8.3.2020 e il 31.3.2020, relativi:

- alle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, di cui agli artt. 23 e 24 del DPR 600/73, e alle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, che i predetti soggetti operano in qualità di sostituto d'imposta;
- all'IVA;
- ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi INAIL per l'assicurazione obbligatoria.

Come indicato nel Documento di ricerca Fondazione Nazionale Commercialisti 18.3.2020, "*non si deve dunque fare riferimento al volume d'affari IVA, ma ai ricavi e compensi conseguiti ai fini delle imposte sui redditi*"[15].

Pertanto, chi non svolge una delle attività indicate nel precedente § 3 e nel precedente periodo d'imposta ha conseguito ricavi o compensi in misura superiore a 2 milioni di euro, non beneficia di alcuna ulteriore sospensione dei versamenti rispetto alla proroga generalizzata al 20.3.2020, salvo quanto indicato nei successivi § 5 e 6 in relazione a determinati territori maggiormente colpiti.

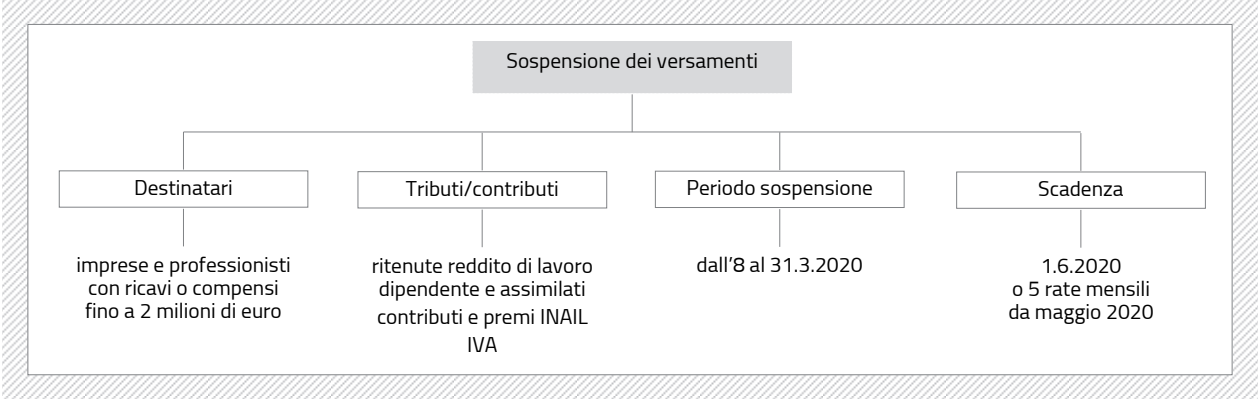


Fig. 2 - *Sospensione versamenti per soggetti di minori dimensioni - Sintesi della disciplina*

4.1 VERSAMENTI NON RIENTRANTI NELLA SOSPENSIONE

Come sopra indicato, i soggetti in esame possono beneficiare della sospensione dei versamenti relativi:

- alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, di cui agli artt. 23 e 24 del DPR 600/73, e alle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale;
- ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi INAIL;
- all'IVA.

Tutti gli altri versamenti non rientrano quindi nella sospensione; si tratta, ad esempio:

- delle ritenute sui redditi di lavoro autonomo e sulle provvigioni, di cui agli artt. 25 e 25-*bis* del DPR 600/73[16];
- delle ritenute sulle locazioni brevi[17];
- delle ritenute sui redditi di capitale, sui premi e sulle vincite;
- della tassa annuale forfettaria di concessione governativa per la numerazione e bollatura iniziale di libri e registri[18];
- dell'imposta sugli intrattenimenti.

[15] Come evidenziato da Morina G., Morina T. "Versamenti, mini proroghe ad alto rischio contenzioso", *Il Sole - 24 Ore*, 18.3.2020, p. 31, molte imprese potrebbero non aver ancora chiuso il bilancio del 2019.

[16] Si veda Negro M. "Oggi alla cassa tutti i sostituti per le ritenute sui redditi di lavoro autonomo", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, 20.3.2020.

[17] Si vedano l'art. 4 del DL 24.4.2017 n. 50, conv. L. 21.6.2017 n. 96, il provv. Agenzia delle Entrate 12.7.2017 n. 132395, la circ. Agenzia delle Entrate 12.10.2017 n. 24 e la ris. Agenzia delle Entrate 5.7.2017 n. 88.

[18] Si veda Rivetti P. "Tassa sui libri sociali con scadenza generalizzata al 20 marzo", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, 19.3.2020.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

4.2 VERSAMENTO DELLA QUOTA CONTRIBUTIVA A CARICO DEL LAVORATORE

In relazione alla sospensione disposta dall'art. 8 del DL 2.3.2020 n. 9 per le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e turismo e i *tour operator*, l'INPS ha affermato (circ. 12.3.2020 n. 37) che il datore di lavoro o il committente che sospende il versamento della contribuzione, ma che contemporaneamente opera la trattenuta della quota a carico del lavoratore, è tenuto obbligatoriamente a versare quest'ultima alle ordinarie scadenze.
Tale chiarimento avrebbe dovuto applicarsi anche all'estensione della sospensione disposta dall'art. 61 del DL 17.3.2020 n. 18[19].
Alla luce dell'aggravamento della situazione epidemiologica che ha portato all'emanazione del DL 18/2020, con un comunicato stampa del 21.3.2020, l'INPS ha reso noto, d'intesa con il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, di aver rivisto tale posizione, precisando che la sospensione degli adempimenti e dei versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali comprende anche quelli relativi alla quota a carico dei lavoratori dipendenti, fermo restando l'obbligo di riversamento all'Istituto in base a quanto previsto per l'effettuazione dei versamenti sospesi[20].

4.3 EFFETTUAZIONE DEI VERSAMENTI SOSPESI

Ai sensi dell'art. 62 co. 5 del DL 17.3.2020 n. 18, i versamenti sospesi sono effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi:

- in un'unica soluzione entro il 31.5.2020 (termine che, cadendo di domenica, slitta all'1.6.2020);
- oppure mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo, a decorrere dal mese di maggio 2020.

Non si procede al rimborso di quanto già versato.

Versamento del saldo IVA

Per quanto riguarda il versamento del saldo IVA relativo al 2019, è comunque possibile differirlo entro il 30.6.2020 o il 30.7.2020, applicando le previste maggiorazioni.

Al riguardo, dovrà essere chiarito se il versamento entro il 30.6.2020 dovrà essere maggiorato degli interessi nella misura dello 0,4% per ogni mese o frazione di mese successivo:

- al 20.3.2020[21];
- oppure al 31.5.2020, termine di effettuazione dei versamenti sospesi.

A favore di quest'ultima soluzione dovrebbe comunque deporre il fatto che la sospensione dei versamenti non comporta l'applicazione di interessi[22].

Per il differimento del versamento al 30.7.2020 è comunque dovuta l'ulteriore maggiorazione dello 0,4%, da calcolare anche sulle maggiorazioni maturate al 30.6.2020.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

---

19 Il principio in esame è infatti consolidato (cfr. circ. INPS 4.12.2008 n. 106 e 6.11.208 n. 105); si veda Massara B. "Niente sospensione per le ritenute già effettuate in busta paga", *Il Sole - 24 Ore*, 19.3.2020, p. 25. Per alcune considerazioni critiche, si veda Zanetti E. "Contributi quota lavoratori dovuti anche per chi beneficia dei versamenti sospesi", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, 18.3.2020.

20 Si veda Silvestro D. "Sospeso anche il versamento dei contributi trattenuti al lavoratore", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, 23.3.2020. Prima dell'emanazione del suddetto comunicato stampa, la possibilità di sospendere il versamento della quota di contributi a carico del lavoratore, a prescindere dalla trattenuta operata dal datore di lavoro, era stata sostenuta dalla Fondazione Studi Consulenti del Lavoro con l'Approfondimento del 20.3.2020.

21 Nuovo termine previsto dall'art. 60 del DL 18/2020, rispetto all'ordinaria scadenza del 16 marzo.

22 Si veda la circ. Agenzia delle Entrate 9.9.2019 n. 20 (§ 8.1), relativa alla proroga dei versamenti dal 30.6.2019 al 30.9.2019 ai sensi dell'art. 12-*quinquies* co. 3 - 4 del DL 30.4.2019 n. 34 (conv. L. 28.6.2019 n. 58), che aveva chiarito che l'applicazione della maggiorazione dello 0,4% per ogni mese o frazione di mese successivo al 18.3.2019 (termine di versamento del saldo IVA relativo al 2018) doveva avvenire solo fino al 30.6.2019, e non fino al 30.9.2019; richiamando la precedente ris. 21.6.2012 n. 69, era stato infatti confermato il principio secondo cui "la proroga è gratuita".

5 SOGGETTI RESIDENTI O CON SEDE OPERATIVA NELLE PROVINCE DI BERGAMO, CREMONA, LODI E PIACENZA

Ai sensi dell'art. 62 co. 3 del DL 17.3.2020 n. 18, la sospensione dei versamenti IVA che scadono nel periodo compreso tra l'8.3.2020 e il 31.3.2020 si applica ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione:

- che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nelle Province di Bergamo, Cremona, Lodi e Piacenza;
- a prescindere dal volume dei ricavi o compensi percepiti.

Effettuazione dei versamenti sospesi

Ai sensi dell'art. 62 co. 5 del DL 17.3.2020 n. 18, i versamenti sospesi sono effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi:

- in un'unica soluzione entro il 31.5.2020 (termine che, cadendo di domenica, slitta all'1.6.2020);
- oppure mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo, a decorrere dal mese di maggio 2020.

Non si procede al rimborso di quanto già versato.

6 SOGGETTI RESIDENTI O CON SEDE OPERATIVA NEI PRIMI COMUNI "ZONA ROSSA"

Per effetto del DM 24.2.2020 e dell'art. 62 co. 4 del DL 17.3.2020 n. 18, sono sospesi i termini dei versamenti e degli adempimenti tributari, inclusi quelli derivanti da cartelle di pagamento e da accertamenti esecutivi[23]:

- scadenti nel periodo compreso tra il 21.2.2020 e il 31.3.2020;
- nei confronti dei soggetti che, alla data del 21.2.2020, avevano il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio delle prime "zone rosse", cioè:
  - nei Comuni di Bertonico, Casalpusterlengo, Castelgerundo, Castiglione D'Adda, Codogno, Fombio, Maleo, San Fiorano, Somaglia e Terranova dei Passerini, ubicati nella Regione Lombardia;
  - nel Comune di Vo', ubicato nella Regione Veneto.

6.1 EFFETTUAZIONE DEI VERSAMENTI FISCALI SOSPESI

Ai sensi dell'art. 62 co. 5 del DL 17.3.2020 n. 18, i versamenti sospesi sono effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi:

- in un'unica soluzione entro il 31.5.2020 (termine che, cadendo di domenica, slitta all'1.6.2020);
- oppure mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo, a decorrere dal mese di maggio 2020.

Non si procede al rimborso di quanto già versato.

6.2 SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI CONTRIBUTIVI

Ai sensi dell'art. 5 del DL 2.3.2020 n. 9, nei suddetti Comuni sono sospesi i termini relativi:

- agli adempimenti e ai versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi INAIL per l'assicurazione obbligatoria;
- in scadenza nel periodo dal 23.2.2020 al 30.4.2020.

Versamento della quota contributiva a carico del lavoratore

Al riguardo, l'INPS ha affermato (circ. 12.3.2020 n. 37) che il datore di lavoro o il committente che sospende il versamento della contribuzione, ma che contemporaneamente opera la trattenuta della quota a carico del lavoratore, è tenuto obbligatoriamente a versare quest'ultima alle ordinarie scadenze[24].

[23] Di cui all'art. 29 del DL 78/2010.

[24] Il principio in esame è infatti consolidato (cfr. circ. INPS 4.12.2008 n. 106 e 6.11.208 n. 105). Per alcune considerazioni critiche, si veda Zanetti E. "Contributi quota lavoratori dovuti anche per chi beneficia dei versamenti sospesi", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, 18.3.2020.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

Alla luce dell'aggravamento della situazione epidemiologica che ha portato all'emanazione del DL 18/2020, con un comunicato stampa del 21.3.2020, l'INPS ha reso noto, d'intesa con il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, di aver rivisto tale posizione, precisando che la sospensione degli adempimenti e dei versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali comprende anche quelli relativi alla quota a carico dei lavoratori dipendenti, fermo restando l'obbligo di riversamento all'Istituto in base a quanto previsto per l'effettuazione dei versamenti sospesi[25].

Versamento dei contributi sospesi
I versamenti contributivi sospesi sono effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi, a far data dall'1.5.2020, anche mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo.

7 SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI CONTRIBUTIVI PER I LAVORATORI DOMESTICI

Ai sensi dell'art. 37 del DL 17.3.2020 n. 18, sono sospesi i termini relativi ai versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi INAIL per l'assicurazione obbligatoria:
- dovuti dai datori di lavoro domestico;
- in scadenza nel periodo dal 23.2.2020 al 31.5.2020.

Nell'arco temporale indicato giunge a scadenza il pagamento dei contributi per lavoro domestico relativo al primo trimestre 2020, previsto per il 10.4.2020.
La sospensione del termine di versamento, se ricadente nel periodo interessato, opera anche per tutti i contributi pregressi dovuti dai datori di lavoro che, a fronte della comunicazione di assunzione, hanno ricevuto dall'INPS la lettera di accoglimento in cui viene indicato il termine di pagamento "*entro 30 giorni dal ricevimento*".
In caso di cessazione del rapporto di lavoro, la scadenza del versamento, che deve essere effettuato entro 10 giorni dalla data di fine attività, è oggetto di sospensione se ricade entro il periodo interessato.

Effettuazione dei versamenti sospesi
I versamenti sospesi sono effettuati:
- in un'unica soluzione entro il 10.6.2020;
- senza applicazione di sanzioni e interessi.

Non si procede al rimborso di quanto già versato.

8 SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI DEL PREU SUGLI APPARECCHI DA GIOCO

Ai sensi dell'art. 69 del DL 17.3.2020 n. 18, sono prorogati al 29.5.2020 i termini per il versamento:
- del prelievo erariale unico (PREU) sugli apparecchi da gioco di cui all'art. 110 co. 6 lett. a) e b) del TULPS e del canone concessorio;
- in scadenza entro il 30.4.2020.

Effettuazione dei versamenti sospesi
Le somme dovute possono essere versate in 8 rate mensili di pari importo, di cui:
- la prima entro il 29.5.2020;
- le successive entro l'ultimo giorno del mese;
- l'ultima entro il 18.12.2020.

Sono dovuti gli interessi legali (pari allo 0,05% annuo), calcolati giorno per giorno.

[25] Si veda Silvestro D. "Sospeso anche il versamento dei contributi trattenuti al lavoratore", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, 23.3.2020. Prima dell'emanazione del suddetto comunicato stampa, la possibilità di sospendere il versamento della quota di contributi a carico del lavoratore, a prescindere dalla trattenuta operata dal datore di lavoro, era stata sostenuta dalla Fondazione Studi Consulenti del Lavoro con l'Approfondimento del 20.3.2020.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

9 DIFFERIMENTO DEGLI ALTRI ADEMPIMENTI TRIBUTARI DIVERSI DAI VERSAMENTI

L'art. 62 co. 1 del DL 17.3.2020 n. 18 dispone la sospensione:

- degli adempimenti tributari diversi dai versamenti e diversi dall'effettuazione delle ritenute alla fonte[26] e delle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, che scadono nel periodo compreso tra l'8.3.2020 e il 31.5.2020;
- nei confronti di tutti i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato.

Secondo quanto stabilito dall'art. 62 co. 6 del DL 18/2020, gli adempimenti sospesi potranno essere effettuati, senza applicazione di sanzioni, entro il termine del 30.6.2020.

In considerazione di quanto previsto dal decreto, il principale adempimento tributario ad essere sospeso e differito al 30.6.2020 è la presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2019 (modello IVA 2020), il cui termine in via ordinaria scadrebbe il 30.4.2020.

9.1 CERTIFICAZIONI DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA E COMUNICAZIONI DI DATI PER LA PRECOMPILATA

Resta ferma la scadenza del 31.3.2020, prevista dall'art. 1 del DL 2.3.2020 n. 9, relativa alla:

- trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate delle Certificazioni Uniche 2020 rilevanti per la predisposizione delle dichiarazioni dei redditi precompilate relative al 2019 (modelli 730/2020 e REDDITI PF 2020);
- consegna ai contribuenti-sostituiti delle Certificazioni Uniche 2020, nonché delle altre certificazioni del sostituto d'imposta relative al 2019 (modelli CUPE, certificazioni in forma libera);
- trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati relativi agli oneri deducibili e detraibili sostenuti nel 2019 (escluse le spese sanitarie ma comprese quelle veterinarie), da utilizzare per la precompilazione delle dichiarazioni dei redditi.

9.2 SOSPENSIONE DEGLI ADEMPIMENTI IVA

Come sopra indicato, sono sospesi tutti gli "adempimenti tributari" (diversi dai versamenti e dall'effettuazione di ritenute alla fonte e trattenute di addizionali) i cui termini scadono nel periodo compreso tra l'8.3.2020 e il 31.5.2020.
L'effettuazione dei predetti adempimenti potrà avvenire, senza sanzioni, entro il 30.6.2020.

Nella seguente tabella si riepilogano i principali adempimenti tributari che possono beneficiare del differimento.

Adempimento	Termine ordinario	Nuovo termine
Modelli INTRASTAT[27] relativi a febbraio 2020	25.4.2020	30.6.2020
Modelli INTRASTAT relativi a marzo 2020 (o al primo trimestre 2020)	27.4.2020	
Dichiarazione IVA relativa al 2019	30.4.2020	
Modello TR relativo al primo trimestre 2020	30.4.2020	
Esterometro relativo al primo trimestre 2020	30.4.2020	
Comunicazione piattaforme digitali relativa al primo trimestre 2020[28]	30.4.2020	
Modelli INTRASTAT relativi ad aprile 2020	25.5.2020[29]	
Comunicazione LIPE relativa al primo trimestre 2020	31.5.2020[30]	

[26] Salvo quanto illustrato nel successivo § 10.

[27] Si veda la nota Agenzia delle Dogane e dei Monopoli 20.3.2020 n. 96781.

[28] La comunicazione è disciplinata dall'art. 13 del DL 34/2019 (conv. L. 58/2019). L'obbligo di trasmettere specifici dati all'Agenzia delle Entrate è in capo ai soggetti passivi che facilitano, tramite l'uso di interfacce elettroniche (es. mercato virtuale, piattaforma telematica o portale), le vendite di beni a distanza all'interno dell'Unione europea oppure le vendite a distanza di beni importati (per le regole di applicazione, si veda il provv. Agenzia delle Entrate 31.7.2019 n. 660061).

[29] Per paradosso, stante l'attuale sospensione dei termini, l'invio dei modelli INTRASTAT relativi al mese di maggio (da effettuarsi entro il 25.6.2020) potrebbe avvenire prima dell'invio dei modelli relativi al mese di aprile (per i quali l'invio è consentito fino al 30.6.2020).

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

9.2.1 Obblighi di fatturazione

In linea teorica, aderendo al dettato normativo, potrebbe sussistere la possibilità di riconoscere la sospensione anche per i termini di emissione delle fatture (sia elettroniche che analogiche)[31], nonché per l'effettuazione delle liquidazioni periodiche[32].

In questo senso, depone la formulazione molto ampia della disposizione (art. 62 co. 1 del DL 18/2020), che sospende l'esecuzione degli "adempimenti tributari" nella loro generalità. Peraltro, in tema di emissione delle fatture elettroniche, si potrebbe trovare una conferma per analogia rammentando che, dal contenuto della circ. Agenzia delle Entrate 17.6.2019 n. 14, appariva possibile il differimento al primo giorno lavorativo successivo per i documenti da emettere entro un termine che scade di sabato o in un giorno festivo, in forza dell'art. 7 co. 1 lett. h) del DL 70/2011[33].

Tuttavia, è necessario considerare anche che la finalità perseguita dal DL 18/2020 dovrebbe essere quella di posporre i soli adempimenti che il contribuente deve porre in essere esclusivamente nei confronti dello Stato. Tra questi non dovrebbe annoverarsi l'emissione delle fatture, se non altro per il fatto che tali documenti costituiscono strumento necessario all'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA da parte del cessionario o committente il quale, diversamente, si vedrebbe negato l'esercizio di tale diritto per un lasso di tempo consistente[34].

Più in generale, si può sostenere che gli obblighi di fatturazione (elettronica) siano esclusi dalla sospensione dei termini in esame in quanto, oltre che "adempimenti tributari", essi costituiscono "adempimenti commerciali" fra le parti di un rapporto negoziale[35].

9.2.2 Trasmissione telematica dei corrispettivi

Stante l'ampia formulazione dell'art. 62 co. 1 del DL 18/2020, è presumibile ritenere che la sospensione da adempimenti valga anche in relazione all'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri (art. 2 co. 1 del DLgs. 127/2015), per quegli esercenti che, in via transitoria, trasmettono i dati dei corrispettivi entro l'ultimo giorno del mese successivo[36].

Secondo questa logica, sarebbe differito l'invio dei dati relativi al mese di febbraio 2020 (in scadenza il 31.3.2020), marzo 2020 (in scadenza il 30.4.2020) e aprile 2020 (in scadenza il 31.5.2020, termine già differito all'1.6.2020)[37].

Gli altri esercenti, difatti, provvisti di Registratore Telematico, obbligati a inviare i dati entro 12 giorni dall'operazione, rilevano giornalmente e trasmettono in via automatica i dati dei corrispettivi mediante il Registratore stesso, al momento della chiusura.

Non dovrebbe, invece, rientrare nella sospensione dei termini la proroga di trasmissione dei dati dei corrispettivi in favore dei soggetti che, pur essendo obbligati all'invio dei dati tra l'1.7.2019 e il 31.12.2019, abbiano omesso la trasmissione per tale periodo[38].

---

30 Il termine risultava già differito all'1.6.2020, in quanto primo giorno lavorativo successivo ad una scadenza cadente in un giorno festivo, per effetto dell'art. 7 co. 1 lett. h) del DL 70/2011.

31 L'emissione delle fatture deve avvenire entro 12 giorni dal momento di effettuazione dell'operazione, ai sensi dell'art. 21 co. 4 del DPR 633/72.

32 L'esecuzione delle liquidazioni periodiche IVA (art. 1 del DPR 100/98) è, tuttavia, un adempimento preordinato alla determinazione dell'imposta ai fini dei versamenti, i quali non beneficiano del differimento generalizzato di cui al co. 1 dell'art. 62 del DL 18/2020.

33 Tale disposizione, similmente a quella in commento, differisce al primo giorno lavorativo i termini relativi agli "*adempimenti (...) previsti da norme riguardanti l'Amministrazione economico-finanziaria*". A sfavore di un'interpretazione conforme e "ampia" dell'art. 7 co. 1 lett. h) del DL 70/2011 anche nel caso di specie, si segnala Rosati R. "Per non perdere i rimborsi Iva si può rinunciare allo stop", *Italia Oggi*, 17.3.2020, p. 33.

34 Cfr. Greco E., La Grutta S. "Adempimenti IVA sospesi fino al 31 maggio", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, 23.3.2020.

35 Si vedano il Documento di ricerca Fondazione Nazionale Commercialisti 18.3.2020 e Morina G., Morina T. "La dichiarazione Iva 2020 si presenta entro il 30 giugno", *Il Sole - 24 Ore, Norme e Tributi Plus*, 17.3.2020.

36 L'art. 2 co. 6-*ter* del DLgs. 127/2015, modificato dall'art. 12-*quinquies* co. 1 del DL 34/2019, prevede una moratoria delle sanzioni per i primi 6 mesi di vigenza dell'obbligo. Per le modalità operative di invio dei dati nella fattispecie in esame, si vedano il provv. Agenzia delle Entrate 4.7.2019 n. 236086 e la circ. Agenzia delle Entrate 29.6.2019 n. 15.

37 A sfavore della "sospensione" nella fattispecie in esame, si veda ancora il Documento di ricerca Fondazione Nazionale Commercialisti 18.3.2020.

38 Cfr. ris. Agenzia delle Entrate 10.2.2020 n. 6.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

9.2.3 Utilizzo in compensazione del credito IVA

Ferma la possibilità di far valere la sospensione dei termini, è comunque da rilevare che l'utilizzo in compensazione "orizzontale" nel modello F24 del credito IVA annuale o trimestrale, oltre il limite di 5.000,00 euro annui, richiede la preventiva presentazione del modello dichiarativo o dell'istanza infrannuale (modello TR)[39].
La presentazione della dichiarazione annuale IVA o del modello TR è, quindi, un adempimento prodromico all'esercizio di un diritto (in questa veste, l'utilizzo in compensazione del credito IVA)[40].

9.3 SOGGETTI NON RESIDENTI IN ITALIA

La sospensione dagli adempimenti tributari di cui trattasi è, letteralmente, riferita ai "*soggetti con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nel territorio dello Stato*". Tra questi, in base a una prima lettura della norma, potrebbero essere inclusi anche i soggetti passivi non residenti, registrati in Italia mediante la nomina di un rappresentante fiscale o mediante identificazione diretta, poiché anch'essi – in base a quanto risulta dalla modulistica connessa all'ottenimento della registrazione ai fini IVA – sono dotati di domicilio fiscale[41] in Italia[42].

10 NON EFFETTUAZIONE DELLE RITENUTE ALLA FONTE

Sono inoltre previste alcune disposizioni che consentono di non effettuare alcune tipologie di ritenute alla fonte.

10.1 RITENUTE SUI REDDITI DI LAVORO AUTONOMO E SULLE PROVVIGIONI

Ai sensi dell'art. 62 co. 7 del DL 17.3.2020 n. 18, per i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato, con ricavi o compensi non superiori a 400.000,00 euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 17.3.2020 (2019, per i soggetti "solari"), viene previsto che non sono assoggettati alle ritenute d'acconto sui redditi di lavoro autonomo e sulle provvigioni, di cui agli artt. 25 e 25-*bis* del DPR 600/73:

- i compensi e i ricavi percepiti nel periodo compreso tra il 17.3.2020 (data di entrata in vigore del DL 18/2020) e il 31.3.2020;
- a condizione che nel mese precedente i lavoratori autonomi e gli agenti non abbiano sostenuto spese per prestazioni di lavoro dipendente o assimilato.

Anche in tale caso, come indicato nel Documento di ricerca Fondazione Nazionale Commercialisti 18.3.2020, "*la norma non è riferita al volume d'affari IVA dei soggetti interessati, ma ai ricavi o compensi conseguiti ai fini delle imposte sui redditi*".

10.1.1 Rilascio di un'apposita dichiarazione

Per evitare l'applicazione delle ritenute, i lavoratori autonomi e gli agenti devono rilasciare al sostituto d'imposta che effettua il pagamento un'apposita dichiarazione dalla quale risulti che i compensi e i ricavi non sono soggetti a ritenuta ai sensi della disposizione in esame.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

---

39 Per effetto dell'art. 17 co. 1 del DLgs. 241/97, la compensazione "orizzontale" dei crediti IVA, mediante F24, per importi superiori a 5.000,00 euro annui, può avvenire a partire dal decimo giorno successivo a quello di invio della dichiarazione annuale o dell'istanza di rimborso trimestrale.

40 Cfr. Greco E., La Grutta S. "Adempimenti IVA sospesi fino al 31 maggio", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, 23.3.2020. Secondo questa logica, è altresì "indifferibile" l'istanza di iscrizione al VIES per chi intende effettuare operazioni intracomunitarie oppure la presentazione della dichiarazione d'intento per coloro che sono in possesso dello *status* di esportatori abituali e intendono effettuare acquisti di beni e/o servizi senza applicazione dell'IVA.

41 Ai sensi dell'art. 58 co. 3 del DPR 600/73, per i soggetti diversi dalle persone fisiche, il domicilio fiscale è ubicato "*nel comune in cui si trova la loro sede legale o, in mancanza, la sede amministrativa; se anche questa manchi, essi hanno il domicilio fiscale nel comune ove è stabilita una sede secondaria o una stabile organizzazione e in mancanza nel comune in cui esercitano prevalentemente la loro attività*".

42 Cfr. Greco E., La Grutta S. "Adempimenti IVA sospesi fino al 31 maggio", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, 23.3.2020. In senso contrario, si vedano Bizioli G., Gusmeroli M. "Lo stop alle dichiarazioni esclude i soggetti non residenti", *Il Sole - 24 Ore, Norme e Tributi Plus*, 19.3.2020 e Rosati R. "Per non perdere i rimborsi Iva si può rinunciare allo stop", *Italia Oggi*, 17.3.2020, p. 33.

10.1.2 Versamento delle ritenute non operate

I lavoratori autonomi e gli agenti devono provvedere a versare l'ammontare delle ritenute d'acconto non operate dal sostituto d'imposta, senza applicazione di sanzioni e interessi:

- in un'unica soluzione entro il 31.5.2020 (termine che, cadendo di domenica, slitta all'1.6.2020);
- oppure mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo, a decorrere dal mese di maggio 2020.

10.2 SOSTITUTI D'IMPOSTA UBICATI NELLE PRIME "ZONE ROSSE"

Ai sensi dell'art. 1 co. 3 del DM 24.2.2020, i sostituti d'imposta aventi la sede legale o la sede operativa nel territorio dei Comuni individuati come prime "zone rosse"[43] non operano:

- le ritenute alla fonte di cui agli artt. 23, 24 e 29 del DPR 600/73;
- nel periodo compreso tra il 21.2.2020 e il 31.3.2020.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

[43] Si veda il precedente § 6.

AMMORTIZZATORI SOCIALI NEL DECRETO "CURA ITALIA"

Luca MAMONE e Daniele SILVESTRO[1]

1 PREMESSA

Tra le diverse disposizioni urgenti contenute nel DL 17.3.2020 n. 18 (c.d. decreto "Cura Italia"), assumono particolare rilievo le misure in materia di ammortizzatori sociali adottate a sostegno delle imprese e dei lavoratori, introdotte per far fronte ai danni economici conseguenti alla diffusione dell'epidemia COVID-19.
Per quanto concerne gli ammortizzatori in costanza di rapporto di lavoro, l'intervento in esame si sostanzia nella possibilità di poter fruire:

- della concessione della CIGO[2] e dell'Assegno ordinario in forma agevolata;
- del trattamento ordinario di integrazione salariale nel caso in cui le aziende si trovino già in CIGS[3], nonché del trattamento di Assegno ordinario per quei datori di lavoro che hanno trattamenti di assegni di solidarietà in corso.

In aggiunta, il provvedimento in esame introduce nuove possibilità di riconoscimento della CIG in deroga da parte di Regioni e Province autonome.
Inoltre, con il medesimo DL 17.3.2020 n. 18 si introducono misure speciali a favore dei lavoratori in stato di disoccupazione.
In particolare, vengono fissate specifiche proroghe che riguardano i termini di presentazione:

- delle domande di disoccupazione agricola;
- delle domande di NASpI e di DIS-COLL.

Con l'occasione, il legislatore ha altresì disposto la sospensione degli obblighi connessi alla fruizione del Reddito di cittadinanza, delle indennità di disoccupazione e di trattamenti di integrazione salariale.

2 MISURE SPECIALI IN TEMA DI TRATTAMENTI DI INTEGRAZIONE SALARIALE

Tra le diverse disposizioni urgenti contenute nel DL 17.3.2020 n. 18 (c.d. decreto "Cura Italia"), rileva in modo particolare l'estensione a tutto il territorio nazionale delle misure speciali in tema di integrazioni salariali già previste in modo analogo per le c.d. "zone rosse" individuate dal DL 9/2020[4].
Si tratta, in sintesi, di misure che consentono:

- la concessione agevolata di CIGO e dell'Assegno ordinario[5] (art. 19);
- di concedere il trattamento ordinario di integrazione salariale alle aziende che si trovano già in CIGS (art. 20);

1 l.mamone@eutekne.it; d.silvestro@eutekne.it.
2 Si veda la voce "Cassa Integrazione guadagni ordinaria", *Guide Eutekne*.
3 Si veda la voce "Cassa Integrazione guadagni straordinaria", *Guide Eutekne*.
4 Mamone L. "Nuove causali per la CIG nella prima «zona rossa»", *Il Quotidiano del Commercialista*, *www.eutekne.info*, 13.3.2020.
5 Mamone L. "CIGO più semplice e senza contributo addizionale", *Il Quotidiano del Commercialista*, *www.eutekne.info*, 16.3.2020.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

- di accedere al trattamento di assegno ordinario ai datori di lavoro che hanno trattamenti di assegni di solidarietà in corso (art. 21);
- nuove possibilità di riconoscimento della CIG in deroga da parte di Regioni e Province autonome (art. 22).

2.1 NORME SPECIALI IN MATERIA DI CIGO E ASSEGNO ORDINARIO

L'art. 19 del DL 18/2020 riconosce ai datori di lavoro che nel 2020 sospendono o riducono l'attività lavorativa per eventi riconducibili all'emergenza Coronavirus, la possibilità di richiedere il trattamento di integrazione salariale ordinario (CIGO) o l'accesso all'assegno ordinario[6] con causale "emergenza COVID-19", per periodi decorrenti dal 23.2.2020 per una durata massima di 9 settimane e comunque entro il mese di agosto 2020.
In tale ipotesi, le aziende richiedenti non dovranno osservare alcune procedure e obblighi previsti in via ordinaria dal DLgs. 148/2015.
Innanzitutto, la norma in questione prevede:

- l'esenzione per il datore dall'obbligo di osservanza delle procedure di informazione e consultazione sindacale di cui all'art. 14 del DLgs. 148/2015, fatta salva l'informazione, la consultazione e l'esame congiunto, che devono essere svolti anche in via telematica entro i 3 giorni successivi a quello della comunicazione preventiva;
- l'esenzione dal rispetto dei termini di presentazione fissati dagli artt. 15 del DLgs. 148/2015 per la domanda di CIGO[7] e dall'art. 30 del medesimo decreto per quanto riguarda l'Assegno ordinario[8].

In ogni caso, l'istanza deve essere presentata entro la fine del quarto mese successivo a quello in cui ha avuto inizio il periodo di sospensione o di riduzione dell'attività lavorativa e non è soggetta alla verifica della presenza di causali di CIGO di cui all'art. 11 del DLgs. 148/2015.
Sul punto, si ricorda che le causali previste in via "ordinaria" dall'art. 11 del DLgs. 148/2015 ai fini della concessione della CIGO consistono in:

- situazioni aziendali dovute a eventi transitori e non imputabili all'impresa o ai dipendenti, incluse le intemperie stagionali[9];
- situazioni temporanee di mercato.

Inoltre, i periodi di CIGO concessi ai sensi dal decreto in questione non concorrono al computo della durata massima complessiva dei trattamenti di CIGO e CIGS nonché dell'Assegno ordinario erogato dal Fondo di Integrazione Salariale (FIS)[10] e dai Fondi di solidarietà bilaterali[11].
In termini pratici, tale disposizione neutralizza il periodo di CIGO o Assegno ordinario fruito ai sensi dell'art. 19 del DL 18/2020 rispetto al calcolo della durata massima dei trattamenti, disciplinata nelle ipotesi più frequenti dalle seguenti norme:

- art. 4 co. 1 e 2 del DLgs. 148/2015, laddove si stabilisce che per ciascuna unità produttiva, i trattamenti di CIGO o di CIGS non possono superare la durata massima complessiva di 24 mesi in un quinquennio mobile, fatto salvo quanto previsto per il contratto di solidarietà[12], mentre per le imprese industriali e artigiane dell'edilizia e affini, per ciascuna unità produttiva i predetti trattamenti non possono superare la durata massima complessiva di 30 mesi in un quinquennio mobile;
- art. 30 del DLgs. 148/2020, secondo cui i Fondi di solidarietà stabiliscono la durata massima della prestazione di Assegno ordinario per un periodo non inferiore a 13 settimane in un biennio mobile e non

6 Ai sensi dell'art. 30 del DLgs. 148/2015, l'assegno ordinario è una prestazione a sostegno del reddito che i Fondi di solidarietà (art. 26 ss. del DLgs. 148/2015) assicurano alle imprese dei settori non rientranti nel campo di applicazione della CIG, nei casi di sospensione o riduzione dell'attività lavorativa per le causali previste dalla normativa in materia di CIGO o CIGS.

7 In genere, entro il termine di 15 giorni dall'inizio della sospensione o riduzione dell'attività lavorativa, fatte salve le domande per eventi oggettivamente non evitabili, da presentare entro la fine del mese successivo al verificarsi dell'evento.

8 Ossia, non prima di 30 giorni dalla sospensione o riduzione dell'attività lavorativa e non oltre 15 giorni dall'inizio della medesima.

9 Cfr. Gallo B. "CIGO solo per eventi transitori o cause non imputabili al datore di lavoro", *Il Quotidiano del Commercialista*, *www.eutekne.info*, 4.5.2016.

10 Si veda la voce "Fondo di integrazione salariale", *Guide Eutekne*.

11 Si veda la voce "Fondi di solidarietà", *Guide Eutekne*.

12 L'art. 22 co. 5 del DLgs. 148/2015 stabilisce che la durata dei trattamenti per la causale di contratto di solidarietà viene computata nella misura della metà per la parte non eccedente i 24 mesi e per intero per la parte eccedente.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

superiore, a seconda della causale invocata, alle durate massime per la CIGO e la CIGS, e comunque nel rispetto della durata massima complessiva di 24 mesi in un quinquennio mobile.

Ancora, le aziende che richiedono i predetti trattamenti di integrazione salariale ai sensi del decreto in esame non sono tenute al pagamento:

- del contributo addizionale *ex* art. 5 del DLgs. 148/2015[13];
- dell'aliquota di finanziamento al FIS di cui all'art. 29 co. 8, secondo periodo, del DLgs. 148/2015[14];
- dei contributi di finanziamento per ricorso all'assegno ordinario previsti dall'art. 33 co. 2 del DLgs. 148/2015[15].

Per quanto riguarda il pagamento del trattamento, come chiarito nel documento allegato al messaggio INPS 20.3.2020 n. 1287, oltre all'ordinaria modalità di erogazione delle prestazioni tramite conguaglio su UNIEMENS, sarà possibile autorizzare il pagamento diretto al lavoratore, senza che il datore di lavoro debba comprovare le difficoltà finanziarie dell'impresa.
Ancora, per quanto concerne l'Assegno ordinario *ex* art. 30 del DLgs. 148/2020, il decreto in esame ne riconosce l'erogazione anche ai lavoratori dipendenti presso datori di lavoro iscritti al FIS che occupano mediamente più di 5 dipendenti, con la possibilità per il datore di lavoro di richiedere la modalità di pagamento diretto da parte dell'INPS.
Va infatti ricordato che ai sensi dell'art. 29 co. 3 del DLgs. 148/2015, l'assegno ordinario può essere riconosciuto ai datori di lavoro iscritti al FIS che occupano mediamente più di 15 dipendenti, e garantito:

- per una durata massima di 26 settimane in un biennio mobile;
- in relazione alle causali di riduzione o sospensione dell'attività lavorativa previste dalla normativa in materia di CIGO, ad esclusione delle intemperie stagionali, e CIGS, limitatamente alle causali per riorganizzazione e crisi aziendale[16].

Beneficiari dell'assegno ordinario erogato ai sensi dell'art. 19 del DL 18/2020	
Per il Fondo di Integrazione Salariale (FIS) *ex* art. 29 del DLgs. 148/2015	• i lavoratori dipendenti, compresi i lavoratori assunti con contratto di apprendistato professionalizzante e con esclusione dei dirigenti e dei lavoratori a domicilio, impiegati presso datori di lavoro che occupano più di 5 dipendenti; • i datori di lavoro che hanno in corso un assegno di solidarietà possono accedere al trattamento anche per gli stessi lavoratori già beneficiari dell'assegno di solidarietà, a copertura delle ore di lavoro residue che non possono essere prestate per sospensione totale dell'attività.
Per i Fondi di solidarietà di settore *ex* artt. 26 - 27 del DLgs. 148/2015	• lavoratori dipendenti, compresi i lavoratori assunti con contratto di apprendistato professionalizzante, esclusi i dirigenti, se non diversamente specificato dai regolamenti dei rispettivi fondi.

Per quanto riguarda il pagamento del trattamento di CIGO e Assegno ordinario, come chiarito nel documento allegato al messaggio INPS 20.3.2020 n. 1287, oltre all'ordinaria modalità di erogazione delle prestazioni tramite conguaglio su UniEmens, sarà possibile autorizzare il pagamento diretto al lavoratore, senza che il datore di lavoro sia tenuto a comprovare le difficoltà finanziarie dell'impresa.

2.1.1 Presentazione della domanda di CIGO

Secondo quanto indicato nell'apposita Guida allegata al messaggio INPS 20.3.2020 n. 1287, la domanda può es-

[13] Tale norma dispone a carico delle imprese che presentano domanda di integrazione salariale un contributo addizionale, in misura pari al:
- 9% della retribuzione globale che sarebbe spettata al lavoratore per le ore di lavoro non prestate, relativamente ai periodi di CIGO o CIGS fruiti all'interno di uno o più interventi concessi sino a un limite complessivo di 52 settimane in un quinquennio mobile;
- 12% oltre il limite 52 settimane e sino a 104 settimane in un quinquennio mobile;
- 15% oltre il limite di 104 settimane in un quinquennio mobile.

[14] Si tratta di una contribuzione addizionale a carico dei datori di lavoro, pari al 4% della retribuzione persa, connessa al beneficio dell'assegno ordinario garantito dal Fondo di Integrazione Salariale (FIS) *ex* art. 29 del DLgs. 148/2015.

[15] La misura è stabilita da appositi decreti ministeriali e comunque non inferiore all'1,5%.

[16] L'art. 21 co. 1 del DLgs. 148/2015 stabilisce infatti che l'intervento di CIGS può essere richiesto quando la sospensione o la riduzione dell'attività lavorativa sia determinata da una delle seguenti causali:
- riorganizzazione aziendale;
- crisi aziendale;
- contratto di solidarietà.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

sere presentata, con le consuete modalità[17], per periodi decorrenti dal 23.2.2020 al 31.8.2020 e per una durata massima di 9 settimane, utilizzando la nuova causale denominata "COVID-19 nazionale".
Nell'occasione, le aziende non devono fornire alcuna prova in ordine:

- alla transitorietà dell'evento e alla ripresa dell'attività lavorativa;
- alla sussistenza del requisito di non imputabilità dell'evento stesso all'imprenditore o ai lavoratori[18].

Pertanto, l'azienda non dovrà redigere e presentare in allegato alla domanda la relazione tecnica, ma solo l'elenco dei lavoratori beneficiari.
Sul punto, l'INPS ha altresì chiarito che le aziende possono chiedere l'integrazione salariale per "Emergenza COVID-19 nazionale" anche se hanno già presentato una domanda o hanno in corso un'autorizzazione con un'altra causale.
Il periodo concesso con causale "Emergenza COVID-19 nazionale", infatti, prevarrà sulla precedente autorizzazione o sulla precedente domanda non ancora definita. Queste ultime saranno quindi annullate d'ufficio per i periodi corrispondenti.

2.1.2 Presentazione della domanda di Assegno ordinario

Sempre secondo quanto indicato nell'apposita Guida allegata al messaggio INPS 20.3.2020 n. 1287, in deroga alla disciplina ordinaria, la domanda di Assegno ordinario potrà essere presentata entro la fine del quarto mese successivo a quello in cui ha avuto inizio il periodo di sospensione o di riduzione dell'attività lavorativa.
In particolare, l'istanza deve essere presentata dal datore di lavoro:

- esclusivamente on line sul sito *www.inps.it*;
- avvalendosi dei servizi per "Aziende, consulenti e professionisti";
- alla voce "Servizi per aziende e consulenti";
- opzione "CIG e Fondi di solidarietà";
- selezionando la causale "Emergenza COVID-19 nazionale".

Alla domanda non dovrà essere allegata la scheda causale, né ogni altra documentazione probatoria.
Nei casi in cui l'accesso alla prestazione di Assegno ordinario sia subordinato al preventivo espletamento delle procedure sindacali con obbligo di accordo aziendale, ai fini dell'accoglimento dell'istanza, sarà ritenuto valido anche un accordo stipulato in data successiva alla domanda.
Le aziende potranno chiedere l'integrazione salariale per "Emergenza COVID-19 nazionale" anche se hanno già presentato una domanda o hanno in corso un'autorizzazione con altra causale.
Il periodo concesso con causale "Emergenza COVID-19 nazionale", infatti, prevarrà sulla precedente autorizzazione o sulla precedente domanda non ancora definita. Queste ultime saranno annullate d'ufficio per i periodi corrispondenti.
Per i Fondi di solidarietà alternativi *ex* art. 27 del DLgs. 148/2015 (artigianato e somministrazione), la domanda dovrà essere presentata direttamente al fondo di appartenenza e non all'INPS.

2.2 TRATTAMENTO DI CIGO PER LE AZIENDE IN CASSA INTEGRAZIONE STRAORDINARIA

L'art. 20 del DL 18/2020 riconosce alle aziende che alla data del 23.2.2020 hanno in corso un trattamento di integrazione salariale straordinario (CIGS), la possibilità di presentare domanda di concessione del trattamento di CIGO nella forma agevolata prevista dall'art. 19 del medesimo DL 18/2020, per un periodo massimo di 9 settimane.
Con riferimento a tale ipotesi di sostituzione di trattamenti di integrazione salariale, l'utilità dell'opzione deriva dal fatto che nel periodo di emergenza COVID-19 moltissime aziende sono costrette a sospendere il programma di CIGS a causa del blocco totale dell'attività lavorativa.
Sul punto, la norma precisa che la concessione del trattamento di CIGO:

- sospende e sostituisce il trattamento di integrazione straordinario già in corso;
- è subordinata alla sospensione degli effetti della concessione della CIGS precedentemente autorizzata.

La concessione del trattamento ordinario di integrazione salariale può riguardare anche i medesimi lavoratori beneficiari delle integrazioni salariali straordinarie a totale copertura dell'orario di lavoro[19].

[17] In tal senso, vanno dunque prese a riferimento le istruzioni procedurali contenute nel "Manuale UniCigo", reperibile sul sito *www.inps.it*.

[18] Si tratta delle causali di accesso alla CIGO indicate all'art. 11 del DLgs. 148/2015.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

Inoltre, il relativo periodo di trattamento ordinario di integrazione salariale non si computa ai fini della durata massima delle integrazioni salariali previsti dagli artt. 4 e 12 del DLgs. 148/2015.
Anche in questo caso, limitatamente ai periodi di trattamento ordinario di integrazione salariale, non trova applicazione l'obbligo di versamento del contributo addizionale previsto dall'art. 5 del DLgs. 148/2015.

2.3 ASSEGNO ORDINARIO IN SOSTITUZIONE DI ASSEGNI DI SOLIDARIETÀ IN CORSO

Ai sensi dell'art. 21 del decreto "Cura Italia", i datori di lavoro iscritti al Fondo di integrazione salariale *ex* art. 29 del DLgs.148/2015, che alla data del 23.2.2020 hanno in corso un assegno di solidarietà, possono presentare domanda di concessione dell'assegno ordinario (ai sensi dell'art. 19 del medesimo DL 18/2020) per un periodo non superiore a 9 settimane.
La concessione del trattamento ordinario sospende e sostituisce l'assegno di solidarietà già in corso.
Riprendendo l'analoga disposizione indicata nel precedente art. 20 del DL 18/2020, anche in questo caso la concessione dell'assegno ordinario può riguardare anche i medesimi lavoratori beneficiari dell'assegno di solidarietà a totale copertura dell'orario di lavoro.
I periodi in cui vi è coesistenza tra l'assegno di solidarietà e l'assegno ordinario non sono conteggiati ai fini della durata massima delle integrazioni salariali previsti dal DLgs. 148/2015.
Limitatamente ai periodi di trattamento ordinario di integrazione salariale, non trova applicazione l'obbligo di versamento della parte di aliquota di finanziamento al FIS *ex* art. 29 co. 8, secondo periodo del DLgs. 148/2015.

2.4 NUOVE DISPOSIZIONI PER LA CASSA INTEGRAZIONE IN DEROGA

Ai sensi dell'art. 22 del decreto "Cura Italia", in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 le Regioni e le Province autonome possono riconoscere trattamenti di CIG in deroga[20] in favore dei datori di lavoro:

- del settore privato, inclusi quelli agricoli, della pesca e del terzo settore, compresi gli enti religiosi civilmente riconosciuti;
- per i quali non trovano applicazione le tutele in materia di sospensione o riduzione di orario, in costanza di rapporto di lavoro.

Sono pertanto esclusi:

- i datori di lavoro domestico;
- i datori di lavoro che possono accedere alla CIGO o alle prestazioni garantite dal FIS e dai Fondi di solidarietà *ex* artt. 26 ss. del DLgs. 148/2015;
- i lavoratori assunti dopo il 23.2.2020.

I predetti trattamenti di CIG in deroga vengono riconosciuti per la durata della sospensione del rapporto di lavoro e comunque per un periodo non superiore a 9 settimane.
Sul punto, la norma precisa che per i datori di lavoro con più di 5 dipendenti è necessario l'accordo sindacale, concluso anche in via telematica, con le organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale relativamente alla durata della sospensione del rapporto di lavoro.
Viceversa, per datori di lavoro che occupano fino a 5 dipendenti, non è necessario l'accordo sindacale, neanche concluso in via telematica.
Ai beneficiari è riconosciuto il trattamento d'integrazione salariale, la contribuzione figurativa e i relativi oneri accessori (ANF).
Limitatamente ai lavoratori del settore agricolo, per le ore di fruizione di CIGD, nei limiti previsti, il trattamento è equiparato a "lavoro" ai fini del calcolo delle prestazioni di disoccupazione agricola.
Ai fini del riconoscimento del trattamento non si applicano:

- le disposizioni relative al requisito dell'anzianità di effettivo lavoro *ex* art. 1 co. 2 del DLgs. 148/2015;
- il contributo addizionale *ex* art. 5 del DLgs. 148/2015;
- la riduzione in percentuale della relativa misura in caso di proroghe dei trattamenti di CIG in deroga.

[19] In altri termini, questo significa che a prescindere dalla percentuale di riduzione oraria richiesta con la CIGS, il trattamento di CIGO ai sensi del DL 18/2020 può essere richiesto fino a totale copertura dell'orario di lavoro e può interessare tutti i dipendenti in forza, compresi quelli già destinatari del trattamento di integrazione salariale straordinario.

[20] Si veda la voce "Cassa Integrazione guadagni in deroga", *Guide Eutekne*.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

Operativamente, le domande di accesso ai trattamenti in deroga sono presentate alla Regione e alle Province autonome, che le istruiranno secondo l'ordine cronologico di presentazione delle stesse.
I trattamenti in argomento sono poi concessi con decreto delle Regioni e delle Province autonome interessate, da trasmettere all'INPS in modalità telematica entro 48 ore dall'adozione[21], allegando con l'occasione la lista dei beneficiari.
L'INPS provvederà quindi all'erogazione delle prestazioni in questione, previa verifica del rispetto dei limiti di spesa.
L'erogazione del trattamento avverrà esclusivamente tramite pagamento diretto e, nell'occasione, il datore di lavoro dovrà inoltrare il modello "SR 41".

3 PROROGA DEI TERMINI PER LE DOMANDE DI INDENNITÀ DI DISOCCUPAZIONE

Allo scopo di contenere il diffondersi del virus COVID-19 sono state disposte dal governo diverse misure restrittive, volte a limitare gli spostamenti delle persone fisiche e l'assembramento di persone in luoghi e uffici pubblici.
Tenuto conto di queste misure, gli artt. 32 e 33 del DL 17.3.2020 n. 18 prevedono:

- la proroga della presentazione della domanda di disoccupazione agricola;
- l'ampliamento dei termini per la presentazione delle domande di disoccupazione NASpI e DIS-COLL;
- la sospensione degli adempimenti legati alla fruizione degli ammortizzatori sociali.

L'INPS, con messaggio 20.3.2020 n. 1286, informa che le istruzioni operative e procedurali in merito all'applicazione di quanto previsto dagli artt. 32 e 33 saranno emanate con la relativa circolare, che sarà pubblicata a seguito del parere favorevole del Ministero vigilante[22].

3.1 PROROGA DELLA DOMANDA DI DISOCCUPAZIONE AGRICOLA

L'art. 32 del DL 17.3.2020 n. 18 dispone la proroga all'1.6.2020 della presentazione delle domande di disoccupazione agricola relative all'anno di competenza 2019 non ancora presentate.
Normalmente, tale indennità viene presenta entro il termine del 31.3.2020 dell'anno successivo a quello in cui si è verificata la disoccupazione; tuttavia, tenuto conto dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 e la restrizione degli spostamenti, tale termine è stato prorogato all'1.6.2020.
La proroga in esame riguarda:

- gli operai agricoli a tempo determinato (OTD);
- gli operai agricoli a tempo indeterminato (OTI) che lavorano parte dell'anno;
- piccoli coloni;
- compartecipanti familiari;
- piccoli coltivatori diretti che integrano fino a 51 le giornate di iscrizione negli elenchi nominativi mediante versamenti volontari.

Trattandosi di un lieve spostamento dei termini di presentazione e considerati gli attuali tempi medi di liquidazione delle prestazioni, il pagamento dell'importo dovrebbe avvenire all'interno dello stesso anno.

3.2 AMPLIAMENTO DEI TERMINI PER LE DOMANDE DI NASpI E DIS-COLL

L'art. 33 del DL 17.3.2020 n. 18 dispone l'ampliamento dei termini di presentazione delle domande di disoccupazione NASpI e DIS-COLL da 68 a 128 giorni.
L'ampliamento dei termini riguarda le cessazioni involontarie dell'attività verificatesi nel periodo compreso tra l'1.1.2020 e il 31.12.2020.

[21] Secondo quanto indicato nell'allegato al messaggio 20.3.2020 n. 1287, le Regioni inviano all'INPS, in modalità telematica tramite il Sistema Informativo dei Percettori (SIP), attraverso l'utilizzo del cosiddetto "Flusso B":
- il decreto di concessione, individuato con numero di decreto convenzionale "33193";
- la lista dei beneficiari.

[22] Si veda Redazione "Ampliato a 128 giorni il termine per la domanda NASpI", *Il Quotidiano del Commercialista*, *www.eutekne.info*, 21.3.2020.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

Secondo la normativa vigente, la presentazione delle domande di disoccupazione in commento deve avvenire in via telematica entro 68 giorni dalla cessazione del rapporto di lavoro. In merito alla decorrenza del trattamento si evidenzia che:

- la NASpI spetta a partire dall'ottavo giorno successivo alla cessazione del rapporto di lavoro o, qualora la domanda sia presentata successivamente a tale data, dal primo giorno successivo alla data di presentazione della domanda (art. 6 co. 2 del DLgs. 4.3.2015 n. 22);
- la DIS-COLL spetta a decorrere dall'ottavo giorno successivo alla cessazione del rapporto di lavoro o, qualora la domanda sia presentata successivamente a tale data, dal primo giorno successivo alla data di presentazione della domanda (art. 15 co. 9 del DLgs. 4.3.2015 n. 22).

Ai sensi dell'art. 33 co. 2 del DL 17.3.2020 n. 18, per le domande di NASpI e DIS-COLL presentate oltre i termini ordinari sopra indicati, di cui agli artt. 6 co. 2 e 15 co. 9 del DLgs. 4.3.2015 n. 22, è fatta salva la decorrenza della prestazione dal sessantottesimo giorno successivo alla data di cessazione involontaria del rapporto di lavoro.
Come precisato dall'INPS (messaggio INPS 20.3.2020 n. 1286) le domande riferite ad eventi di cessazione involontaria intervenuti a far data dall'1.1.2020, che sono state respinte perché presentate fuori termine (oltre cioè il sessantottesimo giorno), verranno riesaminate d'ufficio.

3.2.1 Incentivo all'autoimprenditorialità

Ai sensi dell'art. 33 co. 3 del DL 17.3.2020 n. 18, i termini previsti per la presentazione delle domande di incentivo all'autoimprenditorialità sono ampliati di 60 giorni.
La normativa vigente (art. 8 co. 3 del DLgs. 4.3.2015 n. 22) prevede infatti che il lavoratore che intende avvalersi della liquidazione in un'unica soluzione della NASpI deve presentare all'INPS, a pena di decadenza, domanda di anticipazione in via telematica entro 30 giorni dalla data di inizio dell'attività lavorativa autonoma o di impresa individuale o dalla data di sottoscrizione di una quota di capitale sociale della cooperativa.
Come precisato dall'INPS (messaggio INPS 20.3.2020 n. 1286), le domande di incentivo all'autoimprenditorialità presentate per attività lavorativa autonoma avviata a fare data dall'1.1.2020 e che sono state respinte perché presentate fuori termine verranno riesaminate d'ufficio.

3.2.2 Obblighi informativi del lavoratore beneficiario di trattamenti di disoccupazione

Ai sensi dell'art. 33 co. 3 del DL 17.3.2020 n. 18, i termini previsti per gli obblighi informativi posti a carico del lavoratore beneficiario di trattamenti di disoccupazione sono ampliati di 60 giorni.
Più in particolare, sono ampliati di 60 giorni i seguenti obblighi:

- comunicazione all'INPS del reddito annuo previsto nel caso in cui il lavoratore instauri, durante la fruizione della NASpI, un rapporto di lavoro subordinato, il cui reddito annuale sia inferiore al reddito minimo escluso da imposizione (normalmente il termine previsto dall'art. 9 co. 2 del DLgs. 4.3.2015 n. 22 è di 30 giorni dall'inizio dell'attività);
- comunicazione all'INPS del reddito annuo previsto nel caso in cui il lavoratore, titolare di due o più rapporti di lavoro subordinato a tempo parziale, cessi da uno dei detti rapporti a seguito di licenziamento, dimissioni per giusta causa, o di risoluzione consensuale *ex* art. 7 della L. 15.7.66 n. 604 (normalmente il termine previsto dall'art. 9 co. 3 del DLgs. 4.3.2015 n. 22 è di 30 giorni dalla domanda di prestazione);
- informazione all'INPS dell'inizio di attività di lavoro autonomo o di impresa individuale, dalla quale ricava un reddito che corrisponde a un'imposta lorda pari o inferiore alle detrazioni spettanti ai sensi dell'art. 13 del TUIR, dichiarando il reddito annuo che prevede di trarne (normalmente il termine previsto dall'art. 10 co. 1 del DLgs. 4.3.2015 n. 22 è di un mese dall'inizio attività);
- comunicazione all'INPS del reddito che il beneficiario della DIS-COLL prevede di trarre dall'attività di lavoro autonomo o di impresa individuale, dalla quale derivi un reddito che corrisponde a un'imposta lorda pari o inferiore alle detrazioni spettanti ai sensi dell'art. 13 del TUIR (normalmente il termine previsto dall'art. 15 co. 12 del DLgs. 4.3.2015 n. 22 è di 30 giorni dall'inizio attività).

Come precisato dall'INPS (messaggio INPS 20.3.2020 n. 1286), le prestazioni di NASpI e DIS-COLL che sono state poste in decadenza per il mancato adempimento degli obblighi di comunicazione del reddito annuo presunto verranno riesaminate d'ufficio qualora l'attività lavorativa per la quale è richiesta la suddetta comunicazione sia stata intrapresa a far data dall'1.1.2020.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

3.3 SOSPENSIONE DELLE MISURE DI CONDIZIONALITÀ

Considerate le misure restrittive volte a limitare gli spostamenti e gli assembramenti di persone in luoghi e uffici pubblici, adottate per diminuire la diffusione del virus COVID-19, ai sensi dell'art. 40 del DL 17.3.2020 sono sospesi per 2 mesi dall'entrata in vigore del decreto gli obblighi connessi alla fruizione del Reddito di cittadinanza, delle indennità di disoccupazione e di trattamenti di integrazione salariale.
Più in particolare per i beneficiari del Reddito di cittadinanza di cui al DL 28.1.2019 n. 4, nonché per i componenti del nucleo familiare non occupati e non frequentanti un corso di studio, sono esclusi gli obblighi di:

- rendere la dichiarazione di immediata disponibilità al lavoro (c.d. "DID") tramite l'apposita piattaforma digitale entro i 30 giorni dal riconoscimento del beneficio;
- presentazione presso il Centro per l'impiego, o gli uffici sociali dei Comuni, per la sottoscrizione del Patto per il lavoro ovvero del Patto per l'inclusione sociale;
- di scelta del soggetto erogatore del servizio di assistenza intensiva per i beneficiari dell'Assegno di ricollocazione.

In merito ai percettori di trattamento di disoccupazione NASpI e DIS-COLL (di cui al DLgs. 4.3.2015 n. 22) o integrazione salariale (di cui al DLgs. 14.9.2015 n. 148) sono sospesi per 2 mesi la partecipazione e l'avvio di programmi di politica attiva.
Al termine del periodo di validità delle misure emergenziali, gli obblighi e i termini per la convocazione ai fini della sottoscrizione dei patti verrebbero ripristinati, non dovendosi contare, a tali fini, i giorni di sospensione e fermo restando il riconoscimento del beneficio anche per il periodo di sospensione dei termini.
Per le medesime motivazioni sopra esposte, sono sospesi per 2 mesi anche gli adempimenti:

- in materia di assunzione obbligatoria (di cui all'art. 7 della L. 12.3.99);
- le procedure di avviamento a selezione effettuate dalle Amministrazioni dello Stato e dagli Enti pubblici non economici, di cui all'art. 16 della L. 28.2.87 n. 56;
- i termini per le convocazioni da parte dei Centri per l'impiego per la partecipazione ad iniziative di orientamento nell'ambito del patto di servizio personalizzato (di cui all'art. 20 co. 3 lett. a) del DLgs. 4.9.2015 n. 150).

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

MISURE PER LA GESTIONE DEI RAPPORTI DI LAVORO E PER LA FAMIGLIA

Giada GIANOLA ed Elisa TOMBARI[1]

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

1 PREMESSA

Il DL 17.3.2020 n. 18 al Capo II ha previsto una serie di misure in favore dei lavoratori. Tra le più importanti rientrano quelle disposte per i genitori lavoratori, come la fruizione di un congedo speciale o di un *bonus baby sitting* e l'aumento del numero di giorni di permesso retribuito di cui alla L. 104/92[2], le misure per la tutela del periodo di sorveglianza attiva dei lavoratori del settore privato nonché le disposizioni in materia di *smart working* e di sospensione dei licenziamenti per motivi economici.

2 CONGEDO SPECIALE O *BONUS BABY SITTING*

Nel nostro ordinamento, il Testo unico delle disposizioni legislative in materia di tutela e sostegno della maternità e della paternità (DLgs. 151/2001) disciplina agli artt. 32 ss. il congedo parentale[3], prevedendo il diritto di ciascun genitore, per ogni bambino, di astenersi dal lavoro nei suoi primi 12 anni di vita per un periodo complessivo non superiore a 10 mesi, salvo il caso in cui il padre lavoratore eserciti il diritto di astenersi dal lavoro per un periodo continuativo o frazionato superiore a 3 mesi, diventando, in tale ipotesi, il limite temporale complessivo del congedo parentale di 11 mesi.
In relazione a tale congedo, che spetta al genitore richiedente anche qualora l'altro genitore non ne abbia diritto, è prevista, fino al sesto anno di vita del bambino, la corresponsione di un'indennità pari al 30% della retribuzione per un periodo massimo – complessivo tra i genitori – di 6 mesi (art. 34 co. 1 del DLgs. 151/2001). Per i periodi ulteriori, ma comunque entro i primi 8 anni del bambino, è riconosciuta l'indennità nella stessa misura, a condizione però che il reddito individuale dell'interessato sia inferiore a 2,5 volte l'importo del trattamento minimo di pensione a carico dell'assicurazione generale obbligatoria (art. 34 co. 3 del DLgs. 151/2001).
Il congedo speciale previsto dall'art. 23 del DL 18/2020 si differenzia da tale congedo, in quanto si tratta di una misura straordinaria volta a favorire i genitori lavoratori, anche affidatari, nel periodo di emergenza per Coronavirus[4].
Il congedo speciale disciplinato dal decreto "Cura Italia" è infatti fruibile dal 5.3.2020 e in conseguenza dei provvedimenti di sospensione dei servizi educativi per l'infanzia e delle attività didattiche nelle scuole di ogni ordine e grado.

---

1 g.gianola@eutekne.it; e.tombari@eutekne.it.

2 L'INPS, con il messaggio 20.3.2020 n. 1281 ha fornito le prime indicazioni operative. Cfr. "Congedo speciale con procedura INPS già in uso", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, 21.3.2020.

3 Si veda la voce "Congedo parentale", *Guide Eutekne*; cfr. Quintavalle R. "Permessi e congedi per la conciliazione dei tempi di vita e di lavoro", *La Consulenza del Lavoro*, 5, 2017.

4 Cfr. Gianola G. "Congedo speciale o voucher per i lavoratori genitori di minori di 12 anni", *Il Quotidiano del Commercialista*, *www.eutekne.info*, 17.3.2020. L'INPS, con il messaggio 20.3.2020 n. 1281 ha fornito le prime indicazioni operative. Cfr. "Congedo speciale con procedura INPS già in uso", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, 21.3.2020.

Ne possono fruire, a certe condizioni, i genitori lavoratori dipendenti del settore privato, quelli iscritti alla Gestione separata INPS e i lavoratori autonomi iscritti all'INPS, per un periodo complessivo di 15 giorni.
Possono godere del congedo e della relativa indennità anche i genitori lavoratori dipendenti del settore pubblico (tranne il caso in cui uno o entrambi i lavoratori stiano già fruendo di analoghi benefici), secondo le modalità indicate dall'amministrazione pubblica con la quale intercorre il rapporto di lavoro (art. 25 del DL 18/2020).

2.1 CONDIZIONI

La citata norma del decreto "Cura Italia" pone dei limiti di età, in quanto il congedo speciale può essere fruito solo per i figli di età non superiore ai 12 anni.
Ferma l'estensione della durata dei permessi retribuiti di cui all'art. 24 del DL 18/2020 – il quale ha disposto l'aumento del numero di giorni di permesso retribuito coperto da contribuzione figurativa di cui all'art. 33 co. 3 della L. 104/92 di ulteriori 12 giornate usufruibili nei mesi di marzo e aprile 2020 – il limite di età di 12 anni non opera in riferimento ai figli con disabilità in situazione di gravità accertata ai sensi dell'art. 4 co. 1 della citata L. 104/92, iscritti a scuole di ogni ordine e grado o ospitati in centri diurni a carattere assistenziale.
La fruizione del congedo è poi alternativa tra i genitori: l'ulteriore condizione per goderne è che l'altro genitore non sia beneficiario di ulteriori strumenti di sostegno al reddito in caso di sospensione o cessazione dell'attività lavorativa, non sia disoccupato o non lavoratore.

2.2 INDENNITÀ

L'indennità per il congedo speciale è determinata al 50%, rispettivamente:

- per i genitori lavoratori dipendenti del settore privato, della retribuzione, calcolata secondo quanto previsto dall'art. 23 del DLgs. 151/2001, ad eccezione del co. 2 del medesimo articolo (quindi la retribuzione media globale giornaliera del periodo di paga quadrisettimanale o mensile scaduto ed immediatamente precedente a quello nel corso del quale ha avuto inizio il congedo; non va aggiunto il rateo giornaliero relativo alla gratifica natalizia o alla tredicesima mensilità e agli altri premi o mensilità o trattamenti accessori). I periodi sono coperti da contribuzione figurativa e gli eventuali periodi di congedo parentale di cui agli artt. 32 e 33 del DLgs. 151/2001, fruiti dai genitori durante tale periodo, sono convertiti nel congedo speciale in questione;
- per i genitori lavoratori iscritti in via esclusiva alla Gestione separata INPS, per ciascuna giornata indennizzabile, di 1/365 del reddito individuato secondo la base di calcolo utilizzata ai fini della determinazione dell'indennità di maternità;
- per i genitori lavoratori autonomi iscritti all'INPS, per ciascuna giornata indennizzabile, della retribuzione convenzionale giornaliera stabilita annualmente dalla legge, a seconda della tipologia di lavoro autonomo svolto.

2.3 *BONUS BABY SITTING*

In alternativa al congedo speciale è prevista la possibilità di godere di un *bonus* per l'acquisto di servizi di *baby sitting* nel limite massimo complessivo di 600,00 euro, erogato mediante libretto famiglia[5], da utilizzare per prestazioni effettuate nel periodo di cui sopra.
Il libretto famiglia si compone di titoli dal valore nominale di 10,00 euro per un'ora di lavoro (8,00 euro per il compenso del prestatore; 1,65 euro di contribuzione INPS; 0,25 euro di premio INAIL; 0,10 euro di oneri gestionali).
Il *bonus baby sitting* in questione è riconosciuto ai genitori (anche affidatari):

- indicati ai co. 1 e 3 dell'art. 23, dunque i lavoratori dipendenti del settore privato, quelli iscritti alla Gestione separata INPS e i lavoratori autonomi iscritti all'INPS;
- i lavoratori autonomi non iscritti all'INPS, subordinatamente alla comunicazione da parte delle rispettive casse di previdenza del numero dei beneficiari (art. 23 co. 9 del DL 18/2020);
- nel limite massimo complessivo di 1.000,00 euro per i dipendenti del settore sanitario, pubblico e privato accreditato, appartenenti alla categoria dei medici, degli infermieri, dei tecnici di laboratorio biomedico, dei tecnici di radiologia medica e degli operatori sociosanitari, nonché per il personale del comparto sicu-

[5] Si veda la voce "Libretto famiglia", *Guide Eutekne*. L'INPS, con il messaggio 20.3.2020 n. 1281 ha fornito le prime indicazioni operative. Cfr. "Congedo speciale con procedura INPS già in uso", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, 21.3.2020.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

rezza, difesa e soccorso pubblico impiegato per le esigenze connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19[6].

Le modalità operative per accedere al congedo di cui ai co. 1 e 2 dell'art. 23 ovvero al *bonus baby sitting* sono stabilite dall'INPS. In caso di superamento del limite di spesa, l'Istituto procederà al rigetto delle domande presentate.

2.4 DIRITTO DI ASTENSIONE

L'art. 23 dispone, infine, in favore dei genitori lavoratori dipendenti del settore privato con figli minori di età compresa tra i 12 e i 16 anni il diritto di astenersi dall'attività lavorativa per il periodo di sospensione dei servizi educativi per l'infanzia e delle attività didattiche nelle scuole di ogni ordine e grado.
In tale ipotesi la legge non riconosce, però, la corresponsione di indennità né la contribuzione figurativa. I lavoratori sono comunque tutelati sotto il profilo della conservazione del posto di lavoro, in quanto è disposto il divieto di licenziamento.
Per esercitare il diritto di astensione è richiesto che nel nucleo familiare non vi sia altro genitore beneficiario di strumenti di sostegno al reddito in caso di sospensione o cessazione dell'attività lavorativa o che non vi sia genitore non lavoratore

3 EQUIPARAZIONE DELLA QUARANTENA ALLA MALATTIA

L'art. 26 del DL 18/2020 prevede che il periodo trascorso dal lavoratore del settore privato in quarantena o in permanenza domiciliare fiduciaria con sorveglianza attiva, in conseguenza del contagio COVID-19:

- sia equiparato alla malattia ai fini del trattamento economico previsto dalla normativa di riferimento[7];
- non sia computabile ai fini del comporto.

In questi casi, il medico curante redige il certificato di malattia indicando gli estremi del provvedimento dell'operatore di sanità pubblica che ha dato origine alla quarantena. Inoltre, fino al 30.4.2020, ai lavoratori dipendenti pubblici e privati in possesso del riconoscimento di disabilità grave, nonché ai lavoratori in possesso di certificazione rilasciata dai competenti organi medico legali, attestante una condizione di rischio derivante da immunodepressione o da esiti da patologie oncologiche o dallo svolgimento di relative terapie salvavita, il periodo di assenza dal servizio prescritto dalle competenti autorità sanitarie, è equiparato al ricovero ospedaliero (art. 19 co. 1 del DL 2.3.2020 n. 9).
In deroga alle disposizioni vigenti, gli oneri a carico del datore di lavoro e dell'INPS sono posti a carico dello Stato.

4 ESTENSIONE DEI PERMESSI

Gli artt. 24 e 25 co. 6 del DL 18/2020 prevedono:

- l'aumento, per i mesi di marzo e aprile, dei giorni di "permesso 104";
- la rideterminazione delle ore di permesso per cariche pubbliche elettive.

4.1 ESTENSIONE DEI "PERMESSI 104"

L'art. 33 co. 3 della L. 104/92 riconosce 3 giorni di permesso mensile retribuito coperto da contribuzione figurativa, fruibile anche in maniera continuativa, ai lavoratori che prestano assistenza ad un familiare di cui sia accertata una grave disabilità[8]:

- coniuge, parte dell'unione civile, convivente di fatto[9];

6 Cfr. Redazione "Bonus baby sitting più alto per i lavoratori del settore sanitario e del comparto sicurezza", *Il Quotidiano del Commercialista*, *www.eutekne.info*, 19.3.2020.

7 Per approfondimenti si veda la voce "Malattia", *Guide Eutekne*.

8 Si veda la voce "Permessi", *Guide Eutekne*.

9 La Corte Costituzionale, con sentenza 23.9.2016 n. 213, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del presente comma nella parte in cui non include il convivente – nei sensi di cui in motivazione – tra i soggetti legittimati a fruire del permesso mensile retribuito per l'assistenza alla persona con handicap in situazione di gravità, in alternativa al coniuge, parente o affine entro il secondo grado.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

- parente o affine entro il secondo grado;
- parente o affine entro il terzo grado solo qualora i genitori, il coniuge, la parte di unione civile, il convivente di fatto, della persona da assistere abbiano compiuto i 65 anni di età o siano affetti da patologie invalidanti o siano deceduti o mancanti.

Le condizioni per beneficiare del permesso per sé o per i familiari sono:
- la grave disabilità, accertata dalle apposite Commissioni ASL;
- il fatto che il soggetto disabile non deve essere ricoverato a tempo pieno in ospedale a meno che sia richiesta l'assistenza dalla struttura anche in tale circostanza.

L'art. 24 del DL 18/2020 ha previsto un incremento di ulteriori complessivi 12 giorni di permesso, fruibili nei mesi di marzo e aprile 2020. Per il personale sanitario, tale beneficio può essere esercitato compatibilmente alle esigenze organizzative legate all'emergenza COVID-19.

4.2 PERMESSI PER CARICHE PUBBLICHE ELETTIVE

I lavoratori chiamati a svolgere funzioni di amministratori degli enti locali hanno diritto di usufruire di permessi retribuiti e non in funzione della carica ricoperta (DLgs. 18.8.2000 n. 267).
I componenti dei consigli comunali, provinciali, metropolitani, delle comunità montane e delle unioni di comuni e dei consigli circoscrizionali dei comuni con più di 500.000 abitanti hanno diritto a:
- assentarsi dal lavoro per il tempo strettamente necessario per la partecipazione a ciascuna seduta dei rispettivi consigli e per il raggiungimento del luogo di svolgimento della seduta e per rientrare a lavoro;
- non riprendere il lavoro prima delle ore 8 del giorno successivo alla seduta laddove si svolga in orario serale;
- assentarsi dal servizio per l'intera giornata successiva alla seduta ove questa si sia protratta oltre la mezzanotte.

In proposito, l'art. 25 co. 6 del DL 18/2020 dispone che fino al 31.7.2020 i permessi per i sindaci di cui all'art. 79 del DLgs. 267/2000 siano rideterminati in 72 ore.

5 DIRITTO DI ATTIVAZIONE DEL LAVORO AGILE

Fino alla data del 30.4.2020, l'art. 39 del DL 18/2020 riconosce, ai lavoratori dipendenti affetti da grave disabilità *ex* art. 33 co. 3 della L. 104/92 o che abbiano nel proprio nucleo familiare una persona in tali condizioni, il diritto a svolgere la prestazione di lavoro in modalità agile (c.d. "*smart working*")[10] (artt. 18 - 23 della L. 81/2017), ove ciò sia compatibile con le caratteristiche della prestazione.
Il co. 2 riconosce, inoltre, il diritto di precedenza nell'attivazione delle richieste di lavoro agile ai lavoratori del settore privato affetti da gravi e comprovate patologie con ridotta capacità lavorativa[11].

5.1 MODALITÀ DI ATTIVAZIONE DEL LAVORO AGILE

Ai sensi dell'art. 19 della L. 81/2017, lo svolgimento della prestazione lavorativa in *smart working* può avvenire soltanto in base alla specifica regolamentazione in un accordo che (art. 19 della L. 81/2017):
- deve avere forma scritta, ai fini della regolarità amministrativa e della prova;
- definisca le modalità di esecuzione della prestazione lavorativa all'esterno dei locali aziendali;
- può essere a tempo determinato o indeterminato;
- può essere stipulato contestualmente all'atto di assunzione o successivamente ad essa.

5.2 MODALITÀ SEMPLIFICATA

Tuttavia, per far fronte alla diffusione del COVID-19, è stato introdotto il DL 23.2.2020 n. 6 in attuazione del

[10] Si veda "Lavoro agile", *Guide Eutekne*.

[11] Tali soggetti vanno ad aggiungersi:
- alle lavoratrici nei 3 anni successivi alla conclusione del periodo di congedo di maternità (art. 16 del DLgs. 151/2001);
- ai lavoratori con figli in condizioni di disabilità (art. 3 co. 3 della L. 104/92);

per i quali l'art. 1 co. 486 della L. 30.12.2018 n. 145 aveva già riconosciuto un sistema di priorità.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

quale sono stati emanati una serie di DPCM. In particolare, l'art. 2 del DPCM 25.2.2020 ha previsto, fino al 15.3.2020, in determinate Regioni (Lombardia, Veneto, Piemonte, Liguria, Emilia Romagna, Friuli Venezia Giulia), la possibilità di[12]:

- attivare il lavoro agile anche in assenza di accordo scritto, con una semplice comunicazione al lavoratore;
- adempiere anche telematicamente (via email) all'obbligo di rendere al RLS e ai lavoratori l'informativa in materia di sicurezza sul lavoro.

In seguito, i DPCM 1.3.2020 e 4.3.2020 hanno ulteriormente ampliato e integrato tale semplificazione, consentendone il ricorso in tutto il territorio nazionale e per la durata dello stato di emergenza, prevista fino al 31.7.2020[13] Tali previsioni sono state confermate dal successivo DPCM 8.3.2020 e dall'ultimo DPCM 9.3.2020.
L'art. 39 del DL 18/2020, tuttavia, fa riferimento all'attivazione del lavoro agile come disciplinato dalla L. 81/2017, senza alcun riferimento alle "procedure semplificate" previste dai citati DPCM[14].

6 LICENZIAMENTI

Per effetto dell'art. 46 del DL 18/2020, dalla data di entrata in vigore del decreto e per i 60 giorni successivi, viene precluso l'avvio di procedure di licenziamento collettivo (con sospensione delle procedure pendenti avviate successivamente al 23.2.2020). Nello stesso periodo i datori di lavoro non possono intimare licenziamenti per giustificato motivo oggettivo (art. 3 della L. 604/66)[15].
Non rientrano nel divieto i licenziamenti per motivi disciplinari e le risoluzioni dei rapporti di lavoro dei dipendenti a tempo determinato per scadenza del termine, il cui rapporto di lavoro cessi durante questi 60 giorni.

6.1 LICENZIAMENTI COLLETTIVI

Nel caso in cui un'azienda, con più di 15 dipendenti, presenti un'eccedenza di personale e intenda procedere ad almeno 5 licenziamenti nell'arco di 120 giorni (licenziamento collettivo per riduzione del personale - art. 24 della L. 223/91), oppure un'azienda interessata da CIGS intenda procedere anche solo ad un licenziamento (licenziamento collettivo per collocamento in mobilità - art. 4 della L. 223/91) deve essere seguita la procedura di licenziamento collettivo[16] delineata dagli artt. 4, 5 e 24 della L. 223/91.
Il DL 18/2020, all'art. 46, ha previsto il divieto di avvio di tali procedure, a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto, quindi dal 17.3.2020, e per i 60 giorni successivi.
Nello stesso periodo sono sospese le procedure di licenziamento collettivo pendenti avviate successivamente al 23.2.2020. Non sono sospese quelle avviate prima di tale data.

6.2 LICENZIAMENTI PER GIUSTIFICATO MOTIVO OGGETTIVO

Il licenziamento per giustificato motivo oggettivo[17], che trova disciplina all'art. 3 della L. 604/66, può essere irrogato per ragioni inerenti:

- all'attività produttiva;
- all'organizzazione del lavoro;
- al regolare funzionamento dell'organizzazione del lavoro.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

[12] In proposito si vedano Tombari E. "Lo smart working per coronavirus non è un obbligo per l'azienda", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, 28.2.2020; Sessini B., Tombari E. "Zona protetta estesa a tutta Italia", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, 10.3.2020.

[13] Si veda la delibera Consiglio dei Ministri 31.1.2020.

[14] Secondo la circ. Fondazione Studi Consulenti del Lavoro 18.3.2020 n. 8, tale mancato rinvio alla disciplina semplificata implica che tale diritto sia azionabile, sino alla data del 30.4.2020, secondo le modalità ordinarie.

[15] Cfr. Negrini L. "Nessun licenziamento per motivi economici per due mesi", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, 17.3.2020; Falasca G. "Per 60 giorni sospesi i licenziamenti economici e collettivi", *Il Sole - 24 Ore,* 17.3.2020, p. 28; De Lellis C., "Moratoria di 60 giorni sui licenziamenti", *Italia Oggi*, 17.3.2020, p. 41.

[16] Si veda la voce "Licenziamento collettivo", *Guide Eutekne*.

[17] Si veda la voce "Licenziamento per giustificato motivo oggettivo", *Guide Eutekne*; cfr. Boni M. "Il giustificato motivo oggettivo di licenziamento", *La Consulenza del Lavoro*, 6, 2019.

Il datore di lavoro è tenuto a dimostrare la sussistenza di tali ragioni oggettive nonché l'impossibilità di adibire il lavoratore interessato dal licenziamento a mansioni diverse, anche inferiori (c.d. "obbligo di *repêchage*")[18].
Per effetto dell'art. 46 del DL 18/2020, dal 17.3.2020 e per i 60 giorni successivi sono preclusi, indipendentemente dal numero dei dipendenti, anche tali licenziamenti.

6.3 LICENZIAMENTO DI GENITORI CHE ASSISTONO DISABILI

Ai sensi dell'art. 47, co. 2 del DL 18/2020, fino al 30.4.2020, l'assenza dal posto di lavoro da parte di uno dei genitori conviventi di una persona con disabilità non può costituire giusta causa di licenziamento ai sensi dell'art. 2119 c.c., a condizione però che il lavoratore abbia preventivamente comunicato e motivato l'impossibilità di accudire la persona disabile a seguito della sospensione delle attività dei Centri semiresidenziali a carattere socio-assistenziale, socio-educativo, polifunzionale, socio-occupazionale, sanitario e socio-sanitario per persone con disabilità.
Restano comunque ferme le misure di cui agli articoli 23, 24 e 39 del DL 18/2020.

6.4 CONSEGUENZE SUL PIANO SANZIONATORIO

Nel silenzio della legge, la violazione dei divieti di licenziamento posti dal DL 18/2020 dovrebbe provocare la nullità dei licenziamenti intimati per violazione di norma imperativa[19].
Pertanto:

- per i lavoratori già in forza alla data del 7.3.2015 troverà applicazione l'art. 18 co. 1 - 3 della L. 300/70, con reintegrazione nel posto di lavoro (o, a discrezione del lavoratore, corresponsione di un'indennità sostitutiva pari a 15 mensilità dell'ultima retribuzione globale di fatto) e pagamento di un'indennità risarcitoria commisurata all'ultima retribuzione globale di fatto dal giorno del licenziamento alla reintegra, con un minimo di 5 mensilità, dedotto l'*aliunde perceptum* (quindi quanto percepito nel periodo di estromissione per lo svolgimento di altre attività lavorative) e con versamento dei contributi previdenziali e assistenziali;
- ai lavoratori assunti dopo il 7.3.2015 si applicherà, invece, l'art. 2 co. 1 - 3 del DLgs. 23/2015, con reintegrazione nel posto di lavoro (o, a discrezione del lavoratore, corresponsione di un'indennità sostitutiva pari a 15 mensilità dell'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del TFR) e pagamento di un'indennità risarcitoria commisurata all'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del TFR dal giorno del licenziamento alla reintegra, con un minimo di 5 mensilità, dedotto l'*aliunde perceptum*, e con versamento dei contributi previdenziali e assistenziali.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

[18] Cfr. Cass. 11.11.2019 n. 29100, Cass. 27.9.2018 n.23340 e Cass. 22.3.2016 n. 5592.

[19] Cfr. Negrini l. "Nessun licenziamento per motivi economici per due mesi", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, 17.3.2020, il quale evidenzia che "*l'ipotesi sembra riconducibile non a una semplice illegittimità, ma a una nullità per violazione di norma imperativa, per cui il dipendente avrebbe diritto in ogni caso alla tutela reintegratoria piena*".

MISURE PER LA SICUREZZA SUL LAVORO

Elisa TOMBARI[1]

1 PREMESSA

Il DL 18/2020 recante "Misure di potenziamento del servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19" contiene diversi interventi in materia di tutela della salute e sicurezza sul lavoro e con riguardo alle prestazioni e all'assicurazione INAIL.
Gli interventi si concentrano, in particolare, sulla possibilità di utilizzare le mascherine chirurgiche – prive di efficacia filtrante FFP2 e FFP3 – come dispostivi di protezione individuale (DPI) fino al prossimo 31.7.2020[2], sull'indennizzabilità come infortunio del contagio da COVID-19 avvenuto "in occasione di lavoro" per tutti i lavoratori del settore pubblico e privato, nonché sulla non computabilità di tali infortuni ai fini della determinazione dell'oscillazione del tasso medio per andamento infortunistico.

2 DISPOSITIVI DI PROTEZIONE INDIVIDUALE

L'art. 15 del DL 18/2020 detta disposizioni straordinarie per la gestione dell'emergenza COVID-19 e attribuisce all'INAIL, fino al 31.7.2020, la funzione di validazione straordinaria ed in deroga dei dispositivi di protezione individuale. La deroga riguarda la procedura e la relativa tempistica, non gli standard di qualità dei prodotti che producono.
Secondo quanto precisato dall'Istituto assicurativo[3], la procedura prevede che i produttori, gli importatori dei dispositivi di protezione individuale utili a prevenire il coronavirus e coloro che li immettono in commercio, che intendono avvalersi della deroga:

- inviino telematicamente all'INAIL un'autocertificazione che attesti che i dispositivi rispettano tutti i requisiti di sicurezza;
- alleghino all'autocertificazione tutta la documentazione necessaria a provare la validazione dei dispositivi (ad es. le relazioni circa le prove tecniche, ecc.).

L'INAIL si pronuncerà entro 3 giorni sulla rispondenza dei dispositivi alle norme di sicurezza.
Inoltre, il DLgs. 81/2008 non elenca, tra i dispositivi di protezione individuale, le mascherine chirurgiche o igieniche sprovviste di filtro, in quanto adatte a proteggere soltanto il paziente da eventuali contaminazioni, e non l'operatore. Pertanto, in considerazione dell'attuale situazione di emergenza epidemiologica e della limitata disponibilità di maschere filtranti sul mercato, l'art. 16 del DL 18/2020 dispone che, fino al termine dello stato di emergenza previsto per il 31.7.2020, per i lavoratori che rendono le proprie prestazioni nell'impossibilità ogget-

1 e.tombari@eutekne.it.

2 Data stabilita dalla delibera del Consiglio dei ministri del 31.1.2020

3 Per maggiori dettagli si veda l'istruzione operativa INAIL 19.3.2020, commentata da Vazio F. "Validazione straordinaria dei DPI entro tre giorni", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, 20.3.2020; Ugolini L. "Importazione di mascherine con autocertificazione da validare", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, 19.3.2020.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

tiva di mantenere la distanza interpersonale di un metro, possano essere considerati dispositivi di protezione individuale (DPI) anche le mascherine chirurgiche reperibili in commercio[4].
Si segnala che, in linea con tale previsione normativa, il "Protocollo condiviso di regolamentazione delle misure per il contrasto e il contenimento della diffusione del virus COVID-19 negli ambienti di lavoro"[5], siglato da CGIL, CISL, UIL e Confindustria e Confapi il 13.3.2020[6], al punto 6, ha disposto che l'adozione delle misure di igiene e dei dispositivi di protezione individuale, evidentemente condizionata dalla disponibilità in commercio dei predetti presidi sanitari, nell'impossibilità di utilizzare mascherine conformi alle indicazioni dell'OMS, in caso di difficoltà di approvvigionamento, possono essere utilizzate mascherine la cui tipologia corrisponda alle indicazioni dell'Autorità sanitaria.
In coerenza con tale quadro normativo, l'art. 43 del DL 18/2020 dispone, infine, l'erogazione di contributi alle imprese per la sicurezza ed il potenziamento dei presidi sanitari, finalizzati al sostegno della continuità, in sicurezza, dei processi produttivi. Nel dettaglio, l'INAIL dovrà provvedere, entro il 30.4.2020, a trasferire ad Invitalia l'importo di 50 milioni di euro, da erogare alle imprese per l'acquisto di dispositivi ed altri strumenti di protezione individuale.

Definizione e requisiti dei DPI
Appare utile in questa sede ricordare che, ai sensi dell'art. 74 del DLgs. 81/2008, per dispositivo di protezione individuale (DPI) si intende[7]:

- qualsiasi attrezzatura destinata ad essere indossata e tenuta dal lavoratore allo scopo di proteggerlo contro uno o più rischi suscettibili di minacciarne la sicurezza o la salute durante il lavoro;
- ogni complemento o accessorio destinato a tale scopo.

Invece, non costituiscono DPI:

- gli indumenti di lavoro ordinari e le uniformi non specificamente destinati a proteggere la sicurezza e la salute del lavoratore;
- le attrezzature dei servizi di soccorso e di salvataggio;
- le attrezzature di protezione individuale delle forze armate, delle forze di polizia e del personale del servizio per il mantenimento dell'ordine pubblico;
- le attrezzature di protezione individuale proprie dei mezzi di trasporto;
- i materiali sportivi quando utilizzati a fini specificamente sportivi e non per attività lavorative;
- i materiali per l'autodifesa o per la dissuasione;
- gli apparecchi portatili per individuare e segnalare rischi e fattori nocivi.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

4 Ai sensi dell'art. 34 del DL 9/2020, sono utilizzabili anche le mascherine prive del marchio CE, previa valutazione da parte dell'Istituto Superiore di Sanità.

5 Si veda Tombari E. "Protocolli anti contagio COVID-19 obbligatori per l'azienda", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, 16.3.2020.

6 Circa la compatibilità del Protocollo con la normativa sulla *privacy* si veda Moro G. "Protocollo anti contagio COVID-19 nelle aziende compatibile con la privacy", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, 20.3.2020, che fa notare come "*nel rispetto del principio c.d. di limitazione della finalità, il Protocollo ricorda che i dati possono essere trattati esclusivamente per finalità di prevenzione dal contagio e non devono essere diffusi o comunicati a terzi al di fuori delle specifiche previsioni normative: a tale proposito, lo stesso documento menziona, a titolo esemplificativo, la richiesta da parte dell'Autorità sanitaria per la ricostruzione della filiera degli eventuali "contatti stretti" di un lavoratore risultato positivo al COVID-19*". Sul punto, si segnala anche il comunicato stampa Garante della *privacy* 2.3.2020, secondo cui "*i datori di lavoro devono invece astenersi dal raccogliere, a priori e in modo sistematico e generalizzato, anche attraverso specifiche richieste al singolo lavoratore o indagini non consentite, informazioni sulla presenza di eventuali sintomi influenzali del lavoratore e dei suoi contatti più stretti o comunque rientranti nella sfera extra lavorativa. La finalità di prevenzione dalla diffusione del coronavirus deve infatti essere svolta da soggetti che istituzionalmente esercitano queste funzioni in modo qualificato*".

7 Più in generale, l'Allegato VIII del DLgs. 81/2008, individua i criteri di riferimento per l'applicazione delle norme sull'utilizzo dei DPI. In particolare, si individua:

- un elenco indicativo delle attrezzature di protezione suddivise in base alla parte del corpo che sono finalizzate a proteggere (ad es. dispositivi per la protezione della testa, dell'udito, delle vie respiratorie, ecc.);
- un elenco indicativo delle attività e dei settori di attività per i quali può essere necessario l'utilizzo dei DPI (ad es. lavori edili, macelli, impiego di laser, ecc.).

La protezione individuale accordata dai DPI è obbligatoria quando, pur attuando tutte le misure di prevenzione e i mezzi di protezione collettiva, non è comunque possibile evitare o ridurre sufficientemente i rischi cui il lavoratore è sottoposto (art. 75 del DLgs. 81/2008).
Quanto ai requisiti, l'art. 76 del DLgs. 81/2008, i DPI debbano:

- essere adeguati ai rischi da prevenire, senza comportare di per sè un rischio maggiore;
- essere adeguati alle condizioni esistenti sul luogo di lavoro;
- tenere conto delle esigenze ergonomiche o di salute del lavoratore;
- poter essere adattati all'utilizzatore secondo le sue necessità.

In caso di rischi multipli che richiedono l'uso simultaneo di più DPI, questi devono essere tra loro compatibili e tali da mantenere, anche nell'uso simultaneo, la propria efficacia nei confronti del rischio corrispondente.

3 MISURE IN MATERIA DI PRESTAZIONI E ASSICURAZIONE INAIL

L'art. 42 del DL 18/2020 interviene in materia di assicurazione INAIL e di prestazioni assicurative garantite dall'Istituto assicurativo:

- disponendo la temporanea sospensione del decorso dei termini di decadenza e di prescrizione relativi alle richieste di prestazioni erogate dall'INAIL, nonché dei termini previsti per la revisione della rendita su domanda del titolare o dell'Istituto assicurativo in scadenza nel predetto periodo;
- precisando che, nelle ipotesi accertate di infezione COVID-19 contratta in occasione di lavoro, si tratta di infortunio sul lavoro, con conseguente erogazione delle relative prestazioni anche per tutto il periodo di quarantena o di permanenza domiciliare fiduciaria dell'infortunato;
- escludendo tali tipologie di infortunio dal computo ai fini della determinazione dell'oscillazione del tasso medio per l'andamento antinfortunistico.

3.1 SOSPENSIONE DELLE PRESTAZIONI INAIL

L'art. 42 co. 1 del DL 18/2020 interviene in materia di assicurazione INAIL e di prestazioni assicurative garantite dall'Istituto assicurativo disponendo la sospensione, dal 23.2.2020 all'1.6.2020, del decorso dei termini di decadenza e di prescrizione relativi alle richieste di prestazioni erogate dall'INAIL[8], nonché dei termini previsti per la revisione della rendita su domanda del titolare o dell'Istituto assicurativo in scadenza nel predetto periodo[9].

3.2 TRATTAMENTO INAIL PER CONTAGIO AVVENUTO SUL LAVORO E CONSEGUENZE ASSICURATIVE

Ai sensi dell'art. 42 co. 2 Per tutti i lavoratori del settore pubblico e privato, le ipotesi accertate di infezione COVID-19 contratta in occasione di lavoro sono indennizzate dall'INAIL come infortunio sul lavoro[10], con conseguente erogazione delle relative prestazioni anche per tutto il periodo astensione dal lavoro per quarantena o permanenza domiciliare fiduciaria[11].

[8] A titolo riepilogativo, le principali prestazioni di tipo economico erogate al lavoratore o ai superstiti, a seguito di infortunio sul lavoro o malattia professionale sono (art. 66 del DPR 1124/65):
- l'indennità giornaliera per inabilità temporanea;
- la rendita per l'inabilità permanente;
- l'assegno per l'assistenza personale continuativa;
- la rendita ai superstiti e un assegno *una tantum* in caso di morte.

[9] L'art. 83 co. 1 del DPR 1124/65 dispone che "*La misura della rendita di inabilità può essere riveduta, su domanda del titolare della rendita o per disposizione dell'Istituto assicuratore, in caso di diminuzione o di aumento dell'attitudine al lavoro ed in genere in seguito a modificazione nelle condizioni fisiche del titolare della rendita, purché, quando si tratti di peggioramento, questo sia derivato dall'infortunio che ha dato luogo alla liquidazione della rendita. La rendita può anche essere soppressa nel caso di recupero dell'attitudine al lavoro nei limiti del minimo indennizzabile. La domanda di revisione deve essere presentata all'Istituto assicuratore e deve essere corredata da un certificato medico dal quale risulti che si è verificato un aggravamento nelle conseguenze dell'infortunio e risulti anche la nuova misura di riduzione dell'attitudine al lavoro. L'Istituto assicuratore, entro novanta giorni dalla ricezione della domanda, deve pronunciarsi in ordine alla domanda medesima*".

[10] Si veda la voce "Infortuni sul lavoro", *Guide Eutekne*.

[11] Tale precisazione, si legge nella Relazione tecnica del DL 18/2020, è utile anche al fine di evitare incertezze o sovrapposizioni in

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

Tale tutela deriva dall'equiparazione, da parte dell'Istituto assicuratore, della causa "*violenta*" tipica dell'infortunio, a quella "*virulenta*" delle malattie infettive.
In proposito, si osserva che la prova del nesso causale tra il contagio e l'attività lavorativa:

- è presunto per i lavoratori del settore sanitario, in quanto si tratta di un rischio insito nelle prestazioni lavorative rese (nota INAIL 17.3.2020 n. 3675[12]);
- è quasi impossibile da provare per i lavoratori appartenenti a settori diversi del settore sanitario, tenuto conto dell'elevatissima contagiosità del COVID-19 e della molteplicità di fattori che possono determinare il contagio, quasi totalmente legati alla condotta tenuta dal lavoratore al di fuori del contesto aziendale (il rispetto del divieto ad uscire di casa se non per le esigenze lavorative, delle norme igienico sanitarie, della distanza di sicurezza di un metro dalle altre persone, ecc.).

L'INAIL ha disposto la non computabilità di tali infortuni ai fini della determinazione dell'oscillazione del tasso medio per l'andamento antinfortunistico[13]. Ciò al fine di non far pesare direttamente su ciascun datore di lavoro, l'eventuale aggravio di premio assicurativo derivante da un'oscillazione *in malus* scaturita dall'incremento dell'incidenza infortunistica/tecnopatica per infezione da COVID-19.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

presenza di altri interventi di sostegno previsti per i periodi di astensione dal lavoro in questione a favore dei soggetti posti in sorveglianza sanitaria per i quali il contagio da occasione di lavoro non sia accertato, circostanza quest'ultima che esclude la possibilità di intervento della tutela assicurativa INAIL

12 Si vedano Tombari E. "Contagio da COVID-19 sul lavoro tutelato come infortunio per tutti", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, 19.3.2020; Vazio F. "Presunzione di infortunio nel settore sanitario per i dipendenti contagiati", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, 19.3.2020.

13 Per approfondimenti si rinvia alla voce "Assicurazione INAIL", *Guide Eutekne*.

BONUS PER IMPRENDITORI, AUTONOMI E DIPENDENTI

Pamela ALBERTI e Paola RIVETTI[1]

1 PREMESSA

Al fine di fronteggiare gli effetti negativi determinati sulle attività economiche dalle misure di prevenzione e contenimento del COVID-19, il DL 17.3.2020 n. 18 (c.d. "Cura Italia") riconosce:

- un'indennità di 600,00 euro, per il mese di marzo 2020, a esercenti attività economiche in forma autonoma e specifiche tipologie di lavoratori dipendenti;
- un'indennità a carico del Fondo per il reddito di ultima istanza per autonomi e dipendenti che hanno cessato, ridotto o sospeso la loro attività o il loro rapporto di lavoro, il cui importo dovrà essere definito;
- un premio di 100,00 euro ai lavoratori dipendenti in sede nel mese di marzo 2020.

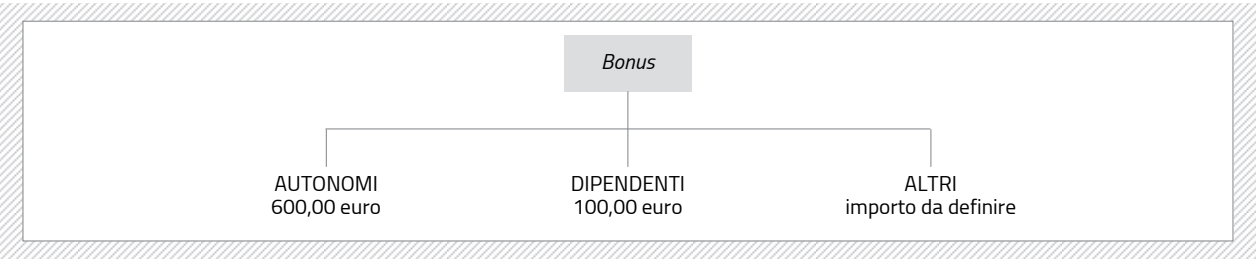


Fig. 1 - Bonus *previsti dal DL "Cura Italia"*

2 INDENNITÀ DI 600,00 EURO PER IL MESE DI MARZO 2020

Gli artt. 27, 28, 29, 30, 38 e 96 del DL 17.3.2020 n. 18 riconoscono un'indennità pari a 600,00 euro, relativamente al mese di marzo 2020, a determinate categorie di soggetti (esercenti attività economiche in forma autonoma e specifiche tipologie di lavoratori) che, in base al loro inquadramento previdenziale, non possono accedere a specifici istituti di tutela (come gli ammortizzatori sociali).

Diversamente da quanto emergeva nelle prime versioni del decreto, nelle quali si ipotizzava un'indennità *una tantum*, l'indennità disciplinata nel testo definitivo del DL 18/2020 è corrisposta relativamente al mese di marzo 2020. Ciò fa ritenere – come, peraltro, confermato dal Ministro dell'Economia, Roberto Gualtieri[2] – che l'indennità potrà essere riconosciuta per ulteriori periodi, anche in relazione al prolungarsi dell'emergenza sanitaria.

2.1 SOGGETTI BENEFICIARI

Le misure di sostegno sono fruibili:

- dalle categorie di soggetti specificamente individuate;
- entro i limiti degli importi stanziati per ciascuna di esse.

[1] p.alberti@eutekne.it; p.rivetti@eutekne.it.

[2] Cfr. Pogliotti G., Mobili M. "Indennità con dote a esaurimento e in attesa delle regole Inps", *Il Sole - 24 Ore*, 19.3.2020, p. 3.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

In base alla formulazione delle disposizioni, la fruibilità delle indennità prescinde dalla dimostrazione che l'emergenza sanitaria abbia effettivamente inciso negativamente sull'attività svolta, oppure abbia comportato sospensioni o cessazioni della medesima. Sotto questo profilo le indennità riepilogate nella tabella che segue si differenziano da quella prevista dall'art. 16 del DL 2.3.2020 n. 9, riconosciuta ai soggetti che svolgono l'attività nei primi Comuni della "zona rossa", pari a 500,00 euro mensili per un massimo di 3 mesi e parametrata all'effettivo periodo di sospensione dell'attività.

Norma	Soggetti beneficiari	Stanziamento per l'anno 2020
Art. 27 del DL 18/2020	• Liberi professionisti con partita IVA attiva al 23.2.2020, compresi i partecipanti agli studi associati o società semplici con attività di lavoro autonomo di cui all'art. 53 co. 1 del TUIR, iscritti alla Gestione separata INPS; • lavoratori titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa attivi al 23.2.2020, iscritti alla Gestione separata INPS. Tali categorie di lavoratori non devono essere titolari di un trattamento pensionistico diretto e non devono essere iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie.	203,4 milioni di euro
Art. 28 del DL 18/2020	Lavoratori autonomi iscritti alle gestioni speciali dell'AGO - Assicurazione generale obbligatoria INPS, vale adire: • artigiani; • commercianti; • coltivatori diretti, mezzadri e coloni. Tali categorie di lavoratori non devono essere titolari di un trattamento pensionistico diretto e non devono essere iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie, ad esclusione della Gestione separata INPS.	2.160 milioni di euro
Art. 29 del DL 18/2020	Lavoratori dipendenti stagionali del settore turismo e degli stabilimenti termali che: • hanno cessato involontariamente il rapporto di lavoro nel periodo compreso tra l'1.1.2019 e il 17.3.2020 (data di entrata in vigore del DL 18/2020); • non sono titolari di pensione e non sono titolari di rapporto di lavoro dipendente al 17.3.2020[3].	103,8 milioni di euro
Art. 30 del DL 18/2020	Operai agricoli a tempo determinato, non titolari di pensione, che nel 2019 abbiano effettuato almeno 50 giornate effettive di attività di lavoro agricolo.	396 milioni di euro
Art. 38 del DL 18/2020	Lavoratori iscritti al Fondo pensioni Lavoratori dello spettacolo (FPLS) dell'INPS, in presenza dei seguenti requisiti: • hanno almeno 30 contributi giornalieri versati nell'anno 2019 al medesimo Fondo; • hanno prodotto nel medesimo anno un reddito non superiore a 50.000,00 euro; • non sono titolari di un trattamento pensionistico diretto né di rapporto di lavoro dipendente al 17.3.2020.	48,6 milioni di euro
Art. 96 del DL 18/2020	Titolari di rapporti di collaborazione presso federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva, società e associazioni sportive dilettantistiche, di cui all'art. 67 co. 1 lett. m) del TUIR[4], già in essere alla data del 23.2.2020[5].	50 milioni di euro

Agenti e rappresentanti di commercio

Gli agenti e i rappresentanti di commercio sono tenuti al versamento dei contributi previdenziali, sia presso l'INPS

[3] Secondo la Relazione tecnica al DL 18/2020, l'indennità di cui all'art. 29 non sarebbe cumulabile con altre indennità concesse per la perdita involontaria del lavoro.

[4] L'art. 67 co. 1 lett. m) del TUIR qualifica come redditi diversi le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche, dal CONI, dalle federazioni sportive nazionali, dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche e che sia da essi riconosciuto. Tale disposizione si applica, per espressa previsione, anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche.
Ai sensi dell'art. 69 co. 2 del TUIR, tali emolumenti non concorrono a formare il reddito per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a 10.000,00 euro.

[5] Come precisato dalla Relazione illustrativa al DL 18/2020, l'inclusione di tale categoria di soggetti tra i beneficiari dell'indennità è stata determinata dal fatto che gli stessi, in quanto non iscritti all'AGO e alla Gestione separata dell'INPS, sarebbero stati esclusi dall'erogazione della misura di aiuto.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

(Gestione commercianti) sia presso la Fondazione Enasarco, in quest'ultimo caso ai fini dell'erogazione di una prestazione integrativa rispetto a quella erogata dall'INPS.
Poiché l'art. 28 del DL 18/2020 esclude dall'indennità gli iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie, ad esclusione della Gestione separata INPS, le associazioni rappresentative della categoria hanno chiesto venga chiarito "*se il riferimento di cui all'art. 28, sia da intendersi alle gestioni obbligatorie di primo pilastro e non anche alla gestione integrativa speciale* [n.d.r. dell'Enasarco] *che è tipica solo della categoria degli agenti e rappresentanti di commercio. Un'interpretazione letterale della norma potrebbe portare ad escludere la categoria* [...] *dal beneficio*"[6].

Professionisti iscritti a Casse previdenziali private
Non sono contemplati tra i soggetti beneficiari delle indennità in esame i professionisti iscritti alle Casse private di previdenza obbligatoria. Tali soggetti potrebbero avere accesso al "Fondo per il reddito di ultima istanza", istituito dall'art. 44 del DL 18/2020 proprio "*come fondo residuale per coprire tutti gli esclusi dall'indennizzo di 600 euro, compresi i professionisti iscritti agli ordini*"[7].

Tuttavia, si segnala che, stando alle dichiarazioni rese dal Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali alla stampa specializzata, l'indennità di 600,00 euro dovrebbe essere estesa, con successivi interventi normativi, anche ai professionisti iscritti a Casse private di previdenza obbligatoria, con un reddito contenuto entro determinati limiti[8].

2.2 LIMITI ALLA FRUIBILITÀ DELLE INDENNITÀ

Le indennità di cui agli artt. 27, 28, 29, 30 e 38 del DL 18/2020:

- non sono tra esse cumulabili, in base a diverse qualifiche assunte;
- sono escluse per i percettori di reddito di cittadinanza (art. 31 del DL 18/2020).

Nel definire i limiti alla fruizione delle indennità, non è richiamata espressamente l'indennità per i collaboratori sportivi. D'altra parte, anche per questi ultimi soggetti dovrebbe rendersi operativa la disposizione limitativa posto che l'art. 96 co. 1 del DL 18/2020 rinvia all'indennità di cui all'art. 27 dello stesso decreto[9].

2.3 PRESENTAZIONE DELLE DOMANDE ED EROGAZIONE DELLE INDENNITÀ

Escludendo l'indennità per i collaboratori sportivi (per la quale è prevista una disciplina particolare), le altre indennità sono erogate:

- dall'INPS;
- previa presentazione di una specifica domanda al predetto Istituto;
- entro i limiti degli importi stanziati per ciascuna categoria di soggetti.

Le disposizioni che disciplinano le indennità attribuiscono all'INPS il compito di monitorare il rispetto del limite di spesa e di comunicarne i risultati al Ministero del Lavoro e al Ministero dell'Economia; qualora dal monitoraggio emerga il verificarsi di scostamenti, anche in via prospettica, rispetto al limite di spesa, non sono adottati altri provvedimenti concessori.
Stando alle dichiarazioni rese dal Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali alla stampa specializzata, le risorse stanziate sarebbero sufficienti a coprire l'intera platea dei beneficiari e, nel caso in cui non dovessero bastare, saranno reintegrate con successivi interventi normativi[10].

Alla data di chiusura in redazione del presente lavoro, non sono state ancora definite ufficialmente le modalità di presentazione delle domande e di erogazione delle indennità.
Le domande non saranno presentate all'INPS in un "clik day" (comunicato stampa INPS 19.3.2020), ma in via telematica attraverso i canali telematici messi a disposizione sul sito Internet istituzionale e secondo le modalità

6 Cfr. comunicato stampa Fnaarc Confcommercio, Filcams Cgil, Fisascat Cisl, UILTuCS Uil, Ugl, Usarci 18.3.2020.
7 Cfr. comunicato stampa Presidenza del Consiglio dei Ministri 16.3.2020 n. 37.
8 Cfr. Micardi F. "Apertura per gli iscritti agli Ordini sull'indennità di 600 euro", *Il Sole - 24 Ore*, 20.3.2020, p. 28.
9 Testualmente dispone "*L'indennità di cui all'articolo 27 è riconosciuta da Sport e Salute S.p.A., nel limite massimo di 50 milioni di euro per l'anno 2020, anche in relazione ai rapporti di collaborazione presso federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva, società e associazioni sportive dilettantistiche, di cui all'art. 67, comma 1, lettera m), del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, già in essere alla data del 23 febbraio 2020*".
10 Cfr. Gallo S. "Niente «click day» per la richiesta delle indennità", *Il Quotidiano del Commercialista*, *www.eutekne.info*, 20.3.2020; Pogliotti G. "Click day autonomi, coro di no", *Il Sole - 24 Ore*, 20.3.2020, p. 11.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

definite da una circolare di prossima pubblicazione; le domande saranno rese disponibili, entro la fine del mese di marzo 2020, dopo l'adeguamento delle procedure informatiche (messaggio INPS 20.3.2020 n. 1288).

Collaboratori sportivi
L'indennità per i collaboratori sportivi è erogata:

- da Sport e Salute spa;
- previa presentazione di una specifica domanda alla predetta società, unitamente all'autocertificazione della preesistenza del rapporto di collaborazione e della mancata percezione di altro reddito da lavoro;
- entro il limite delle risorse stanziate.

Le domande ricevute vengono istruite da Sport e Salute spa secondo l'ordine cronologico di presentazione, in base alle risultanze del Registro nazionale delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche (art. 7 co. 2 del DL 136/2004 n. 136).

Le modalità di presentazione delle domande, i criteri di gestione del fondo e le forme di monitoraggio e controllo della spesa saranno definite con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con l'Autorità delegata in materia di sport, da adottare entro 15 giorni dalla data di entrata in vigore del DL 18/2020.

2.4 NON IMPONIBILITÀ DELLE INDENNITÀ

Per tutte le categorie di soggetti sopra indicate, l'indennità non concorre alla formazione del reddito del percipiente.

3 FONDO PER IL REDDITO DI ULTIMA ISTANZA

È istituito presso il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali il "Fondo per il reddito di ultima istanza", il cui stanziamento (pari a 300 milioni di euro per l'anno 2020) è destinato all'erogazione di un'indennità a lavoratori dipendenti e autonomi che, in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, hanno cessato, ridotto o sospeso la loro attività o il loro rapporto di lavoro (art. 44 del DL 17.3.2020 n. 18).
Nel comunicato stampa della Presidenza del Consiglio dei Ministri 16.3.2020 n. 37, è stato indicato che si tratta di un "*fondo residuale per coprire tutti gli esclusi dall'indennizzo di 600 euro, compresi i professionisti iscritti agli ordini*".

3.1 CESSAZIONE, RIDUZIONE O SOSPENSIONE DELL'ATTIVITÀ O DEL RAPPORTO DI LAVORO

A differenza delle indennità contemplate dagli artt. 27, 28, 29, 30, 38 e 96 del DL 18/2020, l'indennità erogata tramite questo fondo (il cui importo dovrà essere definito) è condizionata al fatto che l'attività o il rapporto di lavoro siano:

- cessati;
- ridotti;
- oppure sospesi.

In attesa delle disposizioni attuative, sembra verosimile ritenere che la ricorrenza di tali eventi dovrà essere attestata in sede di presentazione delle domande. Tale condizione potrebbe anche essere desunta dalla riduzione del reddito o del fatturato rispetto all'anno precedente.

3.2 DISPOSIZIONI ATTUATIVE

I criteri di priorità e le modalità di attribuzione dell'indennità saranno definite con uno o più decreti del Ministro del Lavoro, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, da adottare entro 30 giorni dall'entrata in vigore del DL 18/2020.
In sede di definizione dei predetti criteri e modalità, una quota del fondo sarà eventualmente destinata, in via eccezionale, al sostegno del reddito dei professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria, di cui ai DLgs. 30.6.94 n. 509 e 10.2.96 n. 103.

4 PREMIO AI LAVORATORI DIPENDENTI IN SEDE NEL MESE DI MARZO 2020

Al fine di premiare i lavoratori che, nonostante l'emergenza epidemiologica da Coronavirus, nel mese di marzo

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

hanno continuato a lavorare presso la loro sede, l'art. 63 del DL 18/2020 prevede il riconoscimento di un premio di 100,00 euro ai lavoratori dipendenti, privati e pubblici, che si sono recati presso la sede di lavoro[11].

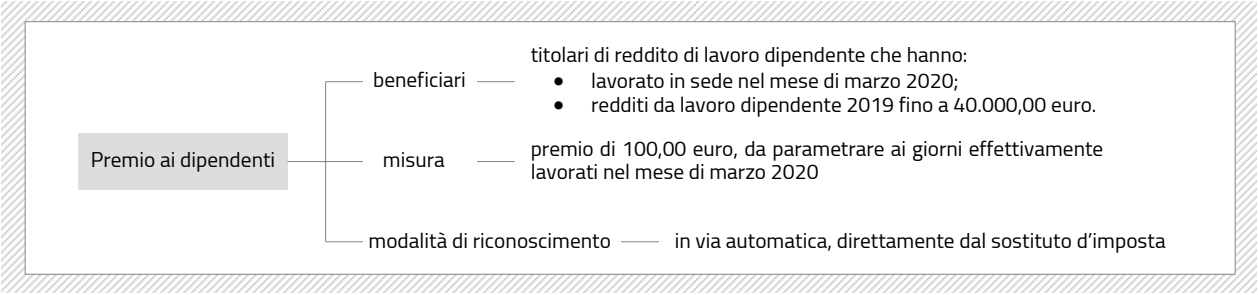


Fig. 2 - *Premio ai dipendenti in sede durante l'emergenza Coronavirus*

4.1 DIPENDENTI BENEFICIARI

I beneficiari del premio sono i titolari di redditi di lavoro dipendente di cui all'art. 49 co. 1 del TUIR, ai sensi del quale sono redditi di lavoro dipendente "*quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione altrui*"[12].

Esclusione dei titolari di redditi assimilati

Sono quindi esclusi dall'agevolazione i titolari di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente *ex* art. 50 del TUIR, tra cui, ad esempio, i collaboratori coordinati e continuativi.

4.1.1 Reddito fino a 40.000,00 euro

L'agevolazione non spetta, però, a tutti i lavoratori dipendenti, ma soltanto a quelli "*che possiedono un reddito complessivo da lavoro dipendente dell'anno precedente di importo non superiore a 40.000 euro*".

La formulazione normativa non è delle più accurate, dal momento che viene richiamato il "*reddito complessivo da lavoro dipendente*". L'aggettivo complessivo potrebbe apparire ultroneo, dal momento che il legislatore sembra voler limitare l'accesso al beneficio a quei soggetti che hanno percepito redditi di lavoro dipendente oltre una certa soglia, a prescindere dal loro reddito complessivo.

Una possibile giustificazione del ricorso alla suddetta formula normativa potrebbe ricercarsi nella volontà di tenere conto di eventuali soggetti con più rapporti lavorativi, contemporanei o succedutisi nel 2019, per i quali i relativi redditi dovrebbero naturalmente sommarsi.

Fermo restando che sul punto dovranno essere fornite ulteriori indicazioni, il beneficio sembra applicarsi tanto ai lavoratori a tempo determinato, quanto a quelli a tempo indeterminato, mentre la soglia dovrebbe essere ricavata dalla Certificazione Unica relativa al 2019, tenendo presente che i redditi di lavoro dipendente e quelli assimilati (da escludere dal conteggio) nel modello sono esposti cumulativamente.

4.1.2 Dipendenti in sede

Stando al tenore letterale della disposizione, l'agevolazione spetterebbe soltanto ai dipendenti che hanno svolto la propria prestazione in sede e non riguarderebbe, invece, i lavoratori in *smart working*[13].

4.1.3 Trasferte

Ancorché la lettera della norma potrebbe indurre a ritenere il contrario, l'incentivo dovrebbe applicarsi anche alle trasferte, in linea di principio, non meno rischiose dal punto di vista del contagio.

4.2 MISURA DEL PREMIO

La norma agevolativa riconosce per il mese di marzo 2020 un premio pari a 100,00 euro, "*da rapportare al numero di giorni di lavoro svolti nella propria sede di lavoro nel predetto mese*".

[11] Per un primo commento, Alberti P., Cotto A. "Premio di 100 euro ai dipendenti in sede a marzo", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, 20.3.2020.

[12] Si veda "Redditi di lavoro dipendente", *Guide Eutekne*.

[13] Cfr. comunicato stampa Consiglio dei Ministri 16.3.2020 n. 37.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

In merito alla quantificazione del premio, occorre calcolare l'importo effettivamente spettante in proporzione ai giorni lavorati[14]; quindi in caso di ferie, malattia o assenza dalla sede di lavoro per motivi extra-lavorativi il premio di 100,00 euro dovrebbe essere riparametrato. Considerando a marzo 22 giorni lavorativi, qualora il dipendente abbia lavorato per tutti i 22 giorni il premio spettante sarebbe pari a 100,00 euro, mentre laddove il dipendente abbia lavorato soltanto 7 giorni il premio dovrebbe essere pari a 32,00 euro.
Nulla viene detto dalla norma con riferimento al lavoro a tempo parziale, ma è probabile che in sede di interpretazione ufficiale venga proposta una riparametrazione del beneficio.

4.3 IRRILEVANZA AI FINI DELLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO

Il premio non concorre, per espressa disposizione normativa, alla formazione del reddito del beneficiario.

4.4 MODALITÀ DI RICONOSCIMENTO DEL PREMIO

Quanto alle modalità di corresponsione, il co. 2 dell'art. 63 del DL 18/2020 dispone che i sostituti d'imposta di cui agli artt. 23 e 29 del DPR 600/73 riconoscono, in via automatica, l'incentivo a partire dalla retribuzione corrisposta possibilmente nel mese di aprile 2020 e, comunque, entro il termine di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno.

Recupero da parte del sostituto d'imposta

I sostituti d'imposta compensano l'incentivo erogato mediante l'istituto di cui all'art. 17 del DLgs. 241/97.
In altri termini, per il sostituto d'imposta il premio erogato è un credito d'imposta, da utilizzare in compensazione mediante il modello F24.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

[14] In tal senso il citato comunicato stampa 37/2020.

AGEVOLAZIONI FISCALI E FINANZIARIE

AA.VV.[1]

1 PREMESSA

Il DL 17.3.2020 n. 18 (c.d. "Cura Italia") introduce diverse tipologie di agevolazioni per persone fisiche, professionisti e imprese. Le disposizioni esaminate nell'analisi riguardano:

- il nuovo credito d'imposta per la sanificazione degli ambienti di lavoro;
- il nuovo credito d'imposta per i canoni di locazione di botteghe e negozi;
- il regime straordinario per il 2020 del credito d'imposta per investimenti pubblicitari;
- il credito d'imposta per la trasformazione di imposte anticipate relative a perdite ed eccedenze ACE;
- il credito d'imposta per le edicole limitatamente al 2020;
- la detrazione d'imposta e la deduzione dal reddito d'impresa per le erogazioni liberali effettuate per finanziare gli interventi di contenimento dell'emergenza epidemiologica COVID-19;
- le donazioni di beni alle imprese per finalità di solidarietà sociale;
- le agevolazioni di natura finanziaria.

2 CREDITI D'IMPOSTA

Nell'ambito del DL 18/2020 sono previste alcune disposizioni in materia di crediti d'imposta. In particolare, è previsto:

- un nuovo credito d'imposta per la sanificazione degli ambienti di lavoro;
- un nuovo credito d'imposta per i canoni di locazione di botteghe e negozi;
- un regime straordinario per il 2020 con riferimento al credito d'imposta per investimenti pubblicitari;
- un credito d'imposta per la trasformazione di imposte anticipate relative a perdite ed eccedenze ACE;
- una modifica al credito d'imposta per le edicole limitatamente al 2020.

2.1 CREDITO D'IMPOSTA PER LA SANIFICAZIONE DEGLI AMBIENTI DI LAVORO

L'art. 64 del DL 18/2020, allo scopo di incentivare la sanificazione degli ambienti di lavoro, quale misura di contenimento del contagio del virus COVID-19[2], ha introdotto un nuovo credito d'imposta sulle spese di sanificazione sostenute nel 2020.

[1] Pamela Alberti (p.alberti@eutekne.it); Anita Mauro (a.mauro@eutekne.it); Gianluca Odetto (g.odetto@eutekne.it); Arianna Zeni (a.zeni@eutekne.it).

[2] La misura agevolativa sembra collegata al protocollo per il contrasto e il contenimento della diffusione del virus COVID-19 negli ambienti di lavoro del 14.3.2020, che prevede specifiche disposizioni sulla pulizia e sanificazione in azienda.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

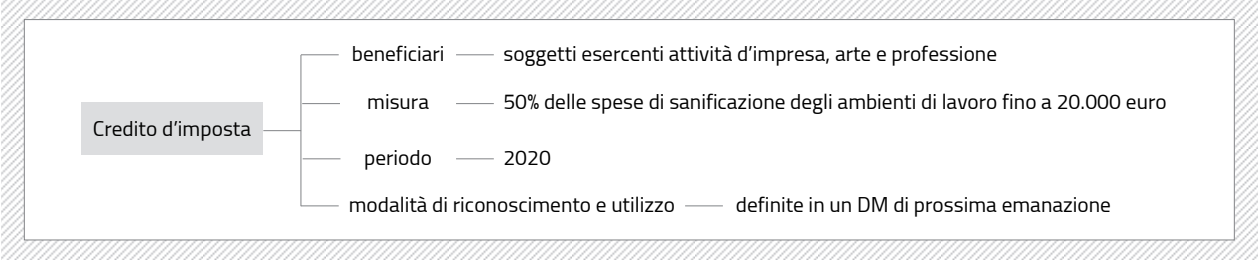


Fig. 1 - Bonus *per la sanificazione degli ambienti di lavoro*

2.1.1 Soggetti beneficiari

Possono beneficiare dell'agevolazione:

- i soggetti esercenti attività d'impresa;
- gli esercenti arti e professioni.

Titolari di reddito d'impresa

In attesa delle disposizioni attuative, sembrerebbero poter accedere all'agevolazione tutte le imprese, a prescindere dalla natura giuridica, dalla dimensione, dal settore economico o dal regime contabile adottato.

Professionisti

L'agevolazione dovrebbe spettare anche a[3]:

- persone fisiche che svolgono attività produttiva di reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53 co. 1 del TUIR;
- associazioni professionali senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche.

Dovrebbero poter fruire dell'agevolazione anche le società tra professionisti costituite ai sensi dell'art. 10 della L. 183/2011.

2.1.2 Ambito temporale

L'agevolazione spetta limitatamente al periodo d'imposta 2020, avendo quindi natura temporanea.

2.1.3 Oggetto dell'agevolazione

Sono agevolabili le spese di sanificazione degli ambienti e degli strumenti di lavoro sostenute e documentate.

Nozione di sanificazione

In attesa delle disposizioni attuative, che definiranno nel dettaglio anche le spese agevolabili, in linea generale per attività di "sanificazione" si intendono quelle che riguardano "*il complesso di procedimenti e operazioni atti a rendere sani determinati ambienti mediante l'attività di pulizia e/o di disinfezione e/o di disinfestazione ovvero mediante il controllo e il miglioramento delle condizioni del microclima per quanto riguarda la temperatura, l'umidità e la ventilazione ovvero per quanto riguarda l'illuminazione e il rumore*"[4].

2.1.4 Misura dell'agevolazione

Il credito d'imposta è riconosciuto:

- nella misura del 50% delle suddette spese di sanificazione, fino ad un massimo di 20.000,00 euro per ciascun beneficiario;
- nel limite complessivo massimo di 50 milioni di euro per l'anno 2020.

2.1.5 Disposizioni attuative

Con decreto del Ministro dello Sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, che dovrà essere emanato entro il 16.4.2020 (30 giorni dalla data di entrata in vigore del DL), saranno stabiliti i criteri e le modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta, anche al fine di assicurare il rispetto del suddetto limite di spesa.

[3] Ancorché con riferimento ai super-ammortamenti, cfr. circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 5.1.

[4] Art. 1 lett. e) del DM 7.7.97 n. 274, relativo all'attività delle imprese di pulizia.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

2.2 CREDITO D'IMPOSTA PER L'AFFITTO DI BOTTEGHE E NEGOZI

L'art. 65 del DL 18/2020, ha previsto un nuovo credito d'imposta per gli affitti di botteghe e negozi al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da Coronavirus.

La norma agevolativa sembra essere collegata al DPCM 11.3.2020[5] che, a far data dal 12.3.2020 ha sospeso:

- le attività commerciali al dettaglio, fatta eccezione per le attività di vendita di generi alimentari di cui all'Allegato 1 al citato DPCM;
- le attività dei servizi di ristorazione;
- le attività inerenti i servizi alla persona (ad esempio, parrucchieri, barbieri, estetisti), ad esclusione di quelle di cui all'Allegato 2 al DPCM.

Il costo della locazione degli immobili inutilizzabili viene quindi assunto dallo Stato nella misura del 60% perché, su base mensile, viene ipotizzato che per circa il 60% del tempo non sia stato possibile esercitare l'attività.

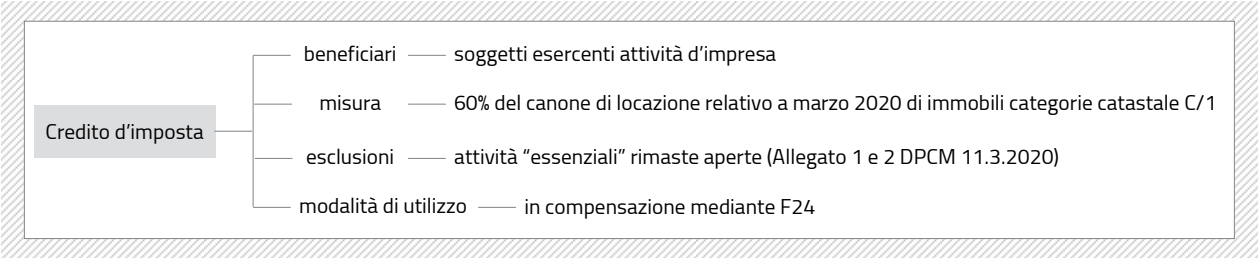


Fig. 2 - Bonus *per l'affitto di botteghe e negozi*

2.2.1 Soggetti beneficiari

Possono beneficiare dell'agevolazione soltanto gli esercenti attività d'impresa.

Sono quindi esclusi gli esercenti arti e professioni.

Esclusione dei proprietari degli immobili

Il riferimento ai canoni di locazione esclude dall'agevolazione i proprietari degli immobili.

2.2.2 Ambito oggettivo

L'agevolazione riguarda il canone di locazione:

- relativo al mese di marzo 2020;
- di immobili rientranti nella categoria catastale C/1.

Canone di locazione relativo al mese di marzo 2020

L'agevolazione si riferisce testualmente al canone di locazione "*relativo al mese di marzo*", formulazione forse perfettibile perché potrebbe lasciare intendere che, al fine della fruizione del credito, non sarebbe necessario il pagamento del canone.

Si tratta però di una conclusione non accettabile sul piano sistematico in quanto eluderebbe la finalità della norma, che è quella di trasferire al bilancio dello Stato il costo della locazione, cercando di mitigare l'effetto dell'emergenza in capo al negoziante e tenendo indenne il locatore.

A tal riguardo occorre ricordare che l'onere del pagamento delle imposte sui fitti attivi permane in capo al locatore, persona fisica o società semplice, a prescindere da eventuali insoluti sui canoni a venire.

Sarebbe auspicabile che, in sede di interpretazione ufficiale, tale aspetto venisse prontamente confermato, ragionando eventualmente sulla possibilità per il locatario di beneficiare del credito d'imposta anche prima dell'effettuazione del pagamento, soluzione che comunque potrebbe dilatare i normali tempi di incasso da parte del locatore.

Categoria catastale C/1

In merito all'individuazione degli immobili rientranti nell'ambito applicativo del beneficio fiscale, la norma fa riferimento alla categoria catastale C/1, vale a dire, come anticipato, a negozi e botteghe, chiusi per effetto del DPCM 11.3.2020.

[5] Posto che il DPCM 22.3.2020 ha ampliato le attività sospese per effetto dell'emergenza sanitaria da Coronavirus, è auspicabile che in sede di conversione del decreto legge l'ambito oggettivo dell'agevolazione venga modificato.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

Per tale motivo sembrerebbero escluse le imprese utilizzatrici di altre tipologie di immobili (es. A/10 e D/1). Questi soggetti, infatti, non hanno dovuto interrompere l'attività *ex lege*, sebbene in moltissimi abbiano proseguito a ritmo ridotto.
Restano, invece, inspiegabilmente esclusi dall'agevolazione, probabilmente per una svista del legislatore, numerosi fabbricati utilizzati da soggetti chiaramente incisi dalle misure di contrasto al contagio, quali, ad esempio, le palestre (D/6), i cinema e i teatri (D/3), o anche i negozi dei centri commerciali ove classificati in D/8[6] in quanto anch'essi obbligati alla chiusura.
È comunque auspicabile che a ciò venga posto pronto rimedio in sede di conversione del DL 18/2020.

Attività "essenziali" - Esclusione
Il credito d'imposta non si applica, ai sensi dell'art. 65 co. 2 del DL 18/2020, alle attività di cui agli Allegati 1 e 2 del DPCM 11.3.2020. Si tratta delle attività c.d. "essenziali", per le quali il DPCM non ha previsto la chiusura.
La seguente tabella sintetizza le attività "essenziali" escluse dall'agevolazione in esame.

Attività di commercio al dettaglio (Allegato 1)	Servizi per la persona (Allegato 2)
Ipermercati.	Lavanderia e pulitura di articoli tessili e pelliccia.
Supermercati.	Attività delle lavanderie industriali.
Discount di alimentari.	Altre lavanderie, tintorie.
Minimercati ed altri esercizi non specializzati di alimentari vari.	Servizi di pompe funebri e attività connesse.
Commercio al dettaglio di prodotti surgelati.	
Commercio al dettaglio in esercizi non specializzati di computer, periferiche, attrezzature per le telecomunicazioni, elettronica di consumo audio e video, elettrodomestici.	
Commercio al dettaglio di prodotti alimentari, bevande e tabacco in esercizi specializzati (codice ATECO 47.2).	
Commercio al dettaglio di carburante per autotrazione in esercizi specializzati.	
Commercio al dettaglio apparecchiature informatiche e per le telecomunicazioni (ICT) in esercizi specializzati (codice ATECO 47.4).	
Commercio al dettaglio di ferramenta, vernici, vetro piano e materiale elettrico e termoidraulico.	
Commercio al dettaglio di articoli igienico-sanitari.	
Commercio al dettaglio di articoli per l'illuminazione.	
Commercio al dettaglio di giornali, riviste e periodici.	
Farmacie.	
Commercio al dettaglio in altri esercizi specializzati di medicinali non soggetti a prescrizione medica.	
Commercio al dettaglio di articoli medicali e ortopedici in esercizi specializzati.	
Commercio al dettaglio di articoli di profumeria, prodotti per toletta e per l'igiene personale.	
Commercio al dettaglio di piccoli animali domestici.	
Commercio al dettaglio di materiale per ottica e fotografia.	
Commercio al dettaglio di combustibile per uso domestico e per riscaldamento.	
Commercio al dettaglio di saponi, detersivi, prodotti per la lucidatura e affini.	
Commercio al dettaglio di qualsiasi tipo di prodotto effettuato via Internet.	
Commercio al dettaglio di qualsiasi tipo di prodotto effettuato per televisione.	
Commercio al dettaglio di qualsiasi tipo di prodotto per corrispondenza, radio, telefono.	
Commercio effettuato per mezzo di distributori automatici.	

[6] Sulla problematica, si veda anche Dezza P. "Moretti (Cncc): il Decreto tenga conto dei negozi dei centri commerciali", *Il Sole - 24 Ore on line*, 17.3.2020.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

2.2.3 Misura dell'agevolazione

Come anticipato, per l'anno 2020, è riconosciuto un credito d'imposta del 60% dell'ammontare del canone di locazione relativo al mese di marzo 2020 di botteghe e negozi.

2.2.4 Modalità di utilizzo dell'agevolazione

Il credito d'imposta è utilizzabile[7]:

- esclusivamente in compensazione mediante il modello F24, ai sensi dell'art.17 del DLgs. 241/97 (codice tributo "6914", utilizzabile dal 25.3.2020);
- utilizzando i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate.

Dal momento che per la maggior parte dei soggetti interessati dalla disposizione i termini di versamento sono stati giustamente rinviati, tale scelta legislativa determina un temporaneo problema di natura finanziaria e costringe di fatto il contribuente ad anticipare la quota di competenza dello Stato.

2.3 MODIFICHE AL CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI PUBBLICITARI

L'art. 98 co. 1 del DL 18/2020 ha introdotto il nuovo co. 1-*ter* all'art. 57-*bis* del DL 50/2017, prevedendo, in sostanza, un regime straordinario limitatamente al 2020 per il credito d'imposta per investimenti pubblicitari.
Ferme restando le condizioni e i soggetti beneficiari dell'agevolazione[8], viene modificata, in sostanza, la misura dell'agevolazione.

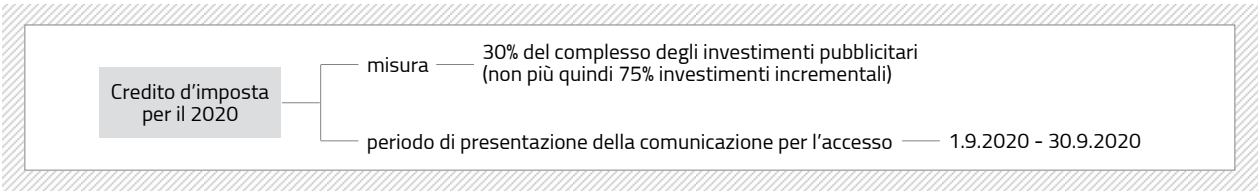


Fig. 3 - *Modifiche al* bonus *investimenti pubblicitari*

Disposizioni attuative

Per i profili non derogati dalla disposizione in commento continuano a trovare applicazione le norme recate dal DPCM 16.5.2018 n. 90.

2.3.1 Nuova misura dell'agevolazione per il 2020

Limitatamente al 2020, il credito d'imposta sia concesso, alle stesse condizioni e ai medesimi soggetti, nella misura unica del 30% del valore degli investimenti effettuati, nel limite degli stanziamenti previsti.
Viene quindi modificata la misura dell'agevolazione che, a regime, era prevista in misura pari al 75% degli investimenti pubblicitari incrementali. Con la citata modifica, l'agevolazione viene quindi riconosciuta nella misura del 30% del complesso degli investimenti pubblicitari effettuati nel 2020, e non, quindi, sui soli investimenti incrementali (fermo restando i suddetti limiti).

2.3.2 Nuovi termini per la presentazione della comunicazione

Viene inoltre disposto che, per l'anno 2020, la comunicazione telematica per l'accesso al credito *ex* art. 5 co. 1 del DPCM 16.5.2018 deve essere presentata dall'1.9.2020 al 30.9.2020.
Restano comunque valide le comunicazioni telematiche trasmesse dall'1.3.2020 al 31.3.2020 (periodo di presentazione "ordinario").

2.4 CREDITO D'IMPOSTA PER LA TRASFORMAZIONE DI IMPOSTE ANTICIPATE RELATIVE A PERDITE ED ECCEDENZE ACE

L'art. 55 del DL 18/2020 prevede, attraverso la riscrittura completa dell'art. 44-*bis* del DL 34/2019, la possibilità di trasformare in credito d'imposta le imposte anticipate riferibili alle perdite fiscali e alle eccedenze ACE ancora nella disponibilità della società.

---

7 Art. 68 co. 2 del DL 18/2020 e ris. Agenzia delle Entrate 20.3.2020 n. 13.

8 Si ricorda che l'agevolazione spetta a imprese, lavoratori autonomi ed enti non commerciali per gli investimenti in campagne pubblicitarie effettuati sulla stampa quotidiana e periodica, anche on line, e sulle emittenti televisive e radiofoniche locali, analogiche o digitali. Si veda la voce "Bonus investimenti pubblicitari", *Guide Eutekne*.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

Sono escluse dal beneficio le società per le quali è stato accertato lo stato di dissesto o il rischio di dissesto (art. 17 del DLgs. 180/2015) o lo stato di insolvenza (art. 5 L. fall. o art. 2 co. 1 lett. b) del DLgs. 14/2019).

2.4.1 Presupposto per la trasformazione delle DTA

Presupposto per accedere al beneficio è rappresentato dalla cessione a titolo oneroso, entro il 31.12.2020, di crediti pecuniari vantati verso debitori inadempienti; a norma dell'art. 44-*bis* co. 5 del DL 34/2019, si ha inadempimento nel momento in cui il mancato pagamento si protrae per oltre 90 giorni dalla data in cui era dovuto.
Sono espressamente escluse, tuttavia, le cessioni effettuate tra società legate da rapporti di controllo o tra società controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto (art. 44-*bis* co. 6 del DL 34/2019).

Come evidenziato dalla Relazione al DL 18/2020, i crediti pecuniari in esame possono essere sia di natura commerciale, sia di natura finanziaria.

2.4.2 Meccanismo di computo del credito d'imposta

Il credito è computato, a norma dell'art. 44-*bis* co. 1 del DL 34/2019, sulle imposte anticipate riferibili alle perdite fiscali non utilizzate a riduzione del reddito e sulle eccedenze ACE non utilizzate a riduzione del reddito, né trasformate in crediti IRAP, alla data della cessione dei crediti deteriorati.
Le perdite e le eccedenze ACE sono computate, ai fini della trasformazione, in misura non superiore al 20% del valore nominale dei crediti ceduti; i crediti in questione possono essere considerati per un valore nominale massimo di 2 miliardi di euro (limite, quest'ultimo, che nei gruppi societari va calcolato a livello aggregato, e non per singola società).

Imposte anticipate non iscritte in bilancio

A norma dell'art. 44-*bis* co. 1 del DL 34/2019, ai fini della trasformazione le imposte anticipate rilevano anche se non iscritte in bilancio[9].

Esempio

La Relazione al DL 18/2020 esemplifica il meccanismo chiarendo che, se viene perfezionata la cessione di un credito deteriorato al valore nominale di un miliardo di euro, la base di calcolo del credito d'imposta è pari a 200 milioni (il 20% del valore nominale stesso) e il credito d'imposta è pari a 48 milioni, data l'aliquota IRES del 24%.

2.4.3 Opzione

A norma dell'art. 44-*bis* co. 3 del DL 34/2019, la trasformazione è condizionata all'esercizio dell'opzione secondo le modalità previste dall'art. 11 del DL 59/2016[10].

Momento in cui si genera il credito

Il credito d'imposta si genera alla data di efficacia della cessione dei crediti deteriorati. Dalla stessa data le perdite fiscali e le eccedenze ACE non sono più utilizzabili.

2.4.4 Utilizzo del credito d'imposta

Il credito d'imposta derivante dalla trasformazione delle imposte anticipate:

- deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi, ma non concorre alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP;
- è utilizzabile in compensazione nel modello F24 ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97;
- può essere ceduto a terzi a norma degli artt. 43-*bis* e 43-*ter* del DPR 602/73;
- può essere richiesto a rimborso.

La compensazione avviene, per espressa disposizione di legge, senza limiti di importo.

2.5 CREDITO D'IMPOSTA PER LE EDICOLE

L'art. 98 co. 2 del DL 18/2020 ha introdotto alcune modifiche alla disciplina del credito d'imposta per le edicole di cui all'art. 1 co. 806 della L. 145/2018. In particolare, per l'anno 2020 è previsto:

[9] Le imposte anticipate non sono iscritte in bilancio laddove non vi sia la ragionevole certezza di ottenere in futuro redditi imponibili sufficienti al relativo riassorbimento.

[10] Si veda la circ. Agenzia delle Entrate 22.7.2016 n. 32; l'opzione prevede, in determinati casi, la corresponsione di un canone dell'1,5% sull'ammontare delle imposte anticipate trasformate in credito.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

- un incremento da 2.000,00 a 4.000,00 euro dell'importo massimo del credito di imposta fruibile da ciascun beneficiario;
- l'estensione dell'agevolazione alle imprese di distribuzione della stampa che riforniscono giornali quotidiani e/o periodici a rivendite situate nei comuni con una popolazione inferiore a 5.000 abitanti e nei comuni con un solo punto vendita e può essere, altresì, parametrato agli importi spesi per i servizi di fornitura di energia elettrica, i servizi telefonici e di collegamento a Internet, nonché per i servizi di consegna a domicilio delle copie di giornali.

3 EROGAZIONI LIBERALI

L'art. 66 del DL 18/2020 prevede disposizioni agevolative "rafforzate" per le erogazioni liberali effettuate per finanziare gli interventi di contenimento dell'emergenza epidemiologica COVID-19, con un regime distinto a seconda che le erogazioni siano effettuate da soggetti non imprenditori, ovvero imprenditori.

Ambito temporale
In entrambi i casi, le agevolazioni spettano per le erogazioni "*effettuate nell'anno 2020*".

3.1 PERSONE FISICHE ED ENTI NON COMMERCIALI

Per le persone fisiche e gli enti non commerciali, l'art. 66 co. 1 del decreto introduce una detrazione dall'imposta lorda (IRPEF o IRES) nella misura del 30% per:

- le erogazioni liberali in denaro e in natura;
- effettuate nell'anno 2020;
- in favore di determinati soggetti al fine di contenere e gestire l'emergenza epidemiologica.

La detrazione, per espressa disposizione di legge, non può superare i 30.000,00 euro (per fruire dell'ammontare massimo della detrazione fiscale, quindi, l'erogazione deve essere di importo pari a 100.000,00 euro).

Esclusione dalla parametrazione al reddito complessivo
Tali erogazioni liberali sono escluse della parametrazione al reddito complessivo delle persone fisiche prevista, dall'1.1.2020, dal co. 629 dell'art. 1 della L. 160/2019 (legge di bilancio 2020) in quanto non rientrano fra quelle contemplate dall'art. 15 del TUIR.

3.1.1 Soggetti beneficiari

La norma stabilisce che possono beneficiare della nuova detrazione:

- le persone fisiche;
- gli enti non commerciali.

In assenza di esclusioni esplicite dovrebbero rientrare, quindi, anche i soggetti non residenti.

3.1.2 Soggetti destinatari delle erogazioni

Affinché la detrazione competa le erogazioni devono essere finalizzate a finanziare gli interventi in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 e devono essere effettuate in favore:

- dello Stato;
- delle Regioni;
- degli enti locali territoriali;
- di enti o istituzioni pubbliche;
- di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro.

3.2 SOGGETTI TITOLARI DI REDDITO D'IMPRESA

Per i soggetti titolari di reddito d'impresa le erogazioni liberali in denaro e in natura a sostegno delle misure di contrasto all'emergenza epidemiologica da COVID-19, effettuate nell'anno 2020, sono deducibili dal reddito d'impresa in misura piena.
Ciò si desume dal richiamo espresso all'art. 27 della L. 133/99, riguardante le erogazioni liberali in denaro effettuate in favore delle popolazioni colpite da eventi di calamità pubblica o da altri eventi straordinari.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

In caso di erogazioni in natura, i beni ceduti non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (art. 27 co. 2 della L. 133/99. In tal senso il documento dell'Agenzia delle Entrate marzo 2020 recante "Le misure fiscali del Decreto Curaltalia").

Deducibilità ai fini dell'IRAP
Ai fini dell'IRAP tali erogazioni sono deducibili nell'esercizio in cui sono effettuate.

3.2.1 Soggetti beneficiari
Possono beneficiare della nuova deduzione dal reddito d'impresa i "*soggetti titolari di reddito d'impresa*".
In considerazione del generale ambito soggettivo dell'agevolazione, dovrebbero poter beneficiare della deduzione:
- gli imprenditori individuali;
- le società di persone (snc e sas);
- le società di capitali (spa, sapa e srl);
- gli enti commerciali ad essi equiparati;
- le stabili organizzazioni di soggetti non residenti.

3.2.2 Soggetti destinatari delle erogazioni
A differenza di quanto previsto dal co. 1, la normativa contenuta nell'art. 66 co. 2 del DL 18/2020 non prevede espressamente a quali soggetti debbano essere erogate le liberalità per poter fruire della deduzione fiscale da parte dei soggetti imprenditori.
Si ritiene, tuttavia, che le erogazioni debbano essere destinate agli stessi soggetti menzionati al co. 1 al fine di poter beneficiare della detrazione dall'IRPEF o dall'IRES[11].

3.3 VALORIZZAZIONE DELLE EROGAZIONI IN NATURA
A norma dell'art. 66 co. 3 del DL 18/2020, sia ai fini della detrazione dall'imposta lorda che della deduzione dal reddito d'impresa, la valorizzazione delle erogazioni in natura avviene in base agli artt. 3 e 4 del DM 28.11.2019. Si applicano, quindi, in quanto compatibili le disposizioni per le erogazioni in favore degli enti del Terzo settore.

3.3.1 Valorizzazione dei beni oggetto di erogazioni liberali
L'ammontare della detrazione o della deduzione spettante nelle ipotesi di erogazioni liberali in natura è quantificato sulla base del valore normale del bene oggetto di donazione, determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR.

Beni strumentali
Per i soggetti titolari di reddito d'impresa, l'erogazione in natura è valorizzata con riferimento al residuo valore fiscale all'atto del trasferimento quando ha ad oggetto un bene strumentale.

Beni merce e materie prime impiegate nella produzione
Se l'erogazione ha per oggetto i beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (c.d. "beni merce") di cui all'art. 85 co. 1 lett. a) del TUIR l'erogazione è valorizzata come il minore tra il valore normale determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR e quello assunto ai fini della valorizzazione delle rimanenze ai sensi dell'art. 92 del TUIR.
Tale criterio si applica anche nel caso in cui l'erogazione abbia come oggetto materie prime e sussidiarie, semilavorati e altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione (art. 85 co. 1 lett. b) del TUIR).

3.3.2 Attestazione del valore nella perizia di stima
Ad esclusione delle ipotesi di donazione di beni strumentali e merce, l'art. 3 co. 4 del DM 28.11.2019 stabilisce che il donatore debba acquisire una perizia giurata che attesti il valore dei beni donati, recante data non antecedente a 90 giorni il trasferimento del bene, qualora:
- il valore normale della cessione, singolarmente considerata, sia superiore a 30.000,00 euro;
- per la natura dei beni, non sia possibile desumerne il valore sulla base di criteri oggettivi.

[11] In tal senso depone la Relazione illustrativa al DL 18/2020 ove stabilisce che "*il comma 2 – perseguendo le medesime finalità – estende alle predette erogazioni liberali*".

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

Il richiamo al citato art. 3 da parte dell'art. 66 del DL 18/2020, quindi, sembrerebbe imporre l'acquisizione di una perizia per i casi sopraelencati anche per beneficiare delle agevolazioni in commento introdotte dal decreto "Cura Italia".

3.3.3 Documentazione

Per effetto del richiamo espresso all'art. 4 del DM 28.11.2019, a rigore l'erogazione liberale in natura dovrebbe risultare da un atto scritto contenente:

- la dichiarazione del donatore recante la descrizione analitica dei beni donati, con l'indicazione dei relativi valori;
- la dichiarazione del soggetto destinatario dell'erogazione riguardante l'impegno ad utilizzare direttamente i beni medesimi per lo svolgimento dell'attività statutaria, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

In caso di redazione della perizia giurata di stima, il donatore deve consegnarne copia al soggetto destinatario dell'erogazione.

3.4 ESENZIONE DALLE IMPOSTE SULLE DONAZIONI

Le erogazioni liberali (in denaro o in natura) operate in ragione dell'emergenza Coronavirus rientrano nell'ambito di applicazione dell'imposta sulle donazioni, in quanto liberalità[12], ma possono godere[13]:

- dell'esenzione generale prevista dall'art. 1 co. 4 del DLsg. 346/90[14] per le donazioni di modico valore di cui all'art. 783 c.c., ove si tratti di donazioni rientranti in questa categoria;
- delle esenzioni generali contemplate dall'art. 3 del DLgs. 346/90 per le donazioni operate a favore di determinati soggetti pubblici o aventi scopo di pubblica utilità;
- nonché dell'esenzione specifica prevista dall'art. 27 co. 3 della L. 13.5.99 n. 133, espressamente richiamato dall'art. 66 co. 2 del DL 18/2020, con riferimento limitato, però, alle "*erogazioni liberali in denaro e in natura a sostegno delle misure di contrasto all'emergenza epidemiologica da COVID-19, effettuate nell'anno 2020 dai soggetti titolari di reddito d'impresa*".

Esenzioni previste dal Testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni

A norma dell'art. 1 co. 4 del DLgs. 346/90 non sono soggette ad imposta le donazioni di modico valore[15] ai sensi dell'art. 783 c.c.[16].

Inoltre, l'art. 3 co. 1 del DLgs. 346/90 prevede che non sono soggette all'imposta sulle donazioni[17] "*i trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, né quelli a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità*".

Inoltre, il co. 2 della medesima norma precisa che i "*trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli indicati nel comma 1, non sono soggetti all'imposta se sono stati disposti per le finalità di cui allo stesso comma*".

Mentre il co. 1 dell'art. 3 del DLgs. 346/90 valorizza la natura e lo scopo del soggetto beneficiario, il co. 2 estende l'esenzione a tutte le donazioni a favore di enti pubblici, fondazioni o associazioni riconosciute[18] che siano state

[12] Realizzate mediante donazioni formali, donazioni in natura, donazioni di modico valore (art. 783 c.c.).

[13] Sul tema, si vedano Greco E., Mauro A. "Elargizioni per l'emergenza coronavirus con benefici fiscali", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, 20.3.2020.

[14] Testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni.

[15] In linea di principio, le donazioni devono rivestire a pena di nullità la forma dell'atto pubblico (art. 782 c.c.) stipulato in presenza di due testimoni (art. 48 della L. 89/13). Tuttavia, l'art. 783 c.c. legittima la donazione in forma libera, ove abbia ad oggetto beni mobili di modico valore (da valutarsi anche in rapporto alle condizioni economiche del donante). In questo caso, quindi, la donazione è valida anche se manca l'atto pubblico, purché vi sia stata consegna del bene.

[16] In proposito, si segnala che i formulari forniti da alcuni enti ospedalieri per le donazioni in loro favore, qualificano come donazioni di modico valore quelle al di sotto di un determinato importo, prevedendo che quelle superiori a tale somma possano comunque ritenersi di modico valore se il donante espressamente dichiari tale circostanza o se la somma derivi da raccolte effettuate a scopo benefico ove vi siano più soggetti donanti coinvolti.

[17] Né all'imposta sulle successioni, ove fossero realizzate come elargizioni in sede successoria.

[18] Che non abbiano scopo esclusivo di pubblica utilità, atteso che per gli enti aventi tale scopo esclusivo opera l'esenzione di cui al co. 1.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

disposte per finalità di pubblica utilità, valorizzando, quindi, lo scopo della donazione invece che lo scopo istituzionale dell'ente beneficiario.
Posto che la finalità delle donazioni operate per l'emergenza Coronavirus è certamente da ritenersi di "pubblica utilità", anche il co. 2 dell'art. 3 del DLgs. 346/90 può venire in gioco per garantire l'esenzione dall'imposta di donazione, ove l'ente beneficiario non rientri tra quelli individuati dal co. 1 della medesima norma.
Alla luce di tale disciplina, in ogni caso, le erogazioni liberali effettuate per fronteggiare l'emergenza sanitaria da COVID-19, ad esempio:

- a favore delle Regioni, sono esenti dall'imposta di donazione a norma dell'art. 3 co. 1 del DLgs. 346/90;
- a favore della Protezione civile, godono dell'esenzione di cui all'art. 3 co. 1 del DLgs. 346/90 in quanto la Protezione civile è un ente governativo (si tratta di un dipartimento della Presidenza del Consiglio dei Ministri), emanazione diretta dello Stato;
- a favore degli ospedali pubblici, vanno esenti dall'imposta di donazione, a norma dell'art. 3 co. 1 del DLgs. 346/90, in quanto enti pubblici, deputati alla tutela della salute;
- a favore di enti pubblici, fondazioni o associazioni riconosciute non aventi come scopo esclusivo il perseguimento di finalità di pubblica utilità, vanno esenti a norma dell'art. 3 co. 2 del DLgs. 346/90, in quanto operate per finalità di pubblica utilità.

D'altronde, un'esenzione dalle imposte sulle successioni e donazioni è prevista anche nell'ambito della codice del Terzo settore. A norma dell'art. 82 co. 2 del DLgs 117/2017, infatti, non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni i trasferimenti a titolo gratuito effettuati a favore degli enti del Terzo settore comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società.
Pertanto, vanno esenti dall'imposta sulle donazioni anche le elargizioni liberali a favore di enti del Terzo settore, ovvero, in via provvisoria[19] le elargizioni liberali operate a favore delle ONLUS, delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale iscritte negli appositi registri[20].

Esenzioni richiamate dal decreto "Cura Italia"
L'art. 66 co. 2 del DL 18/2020, mediante il rinvio all'art. 27 della L. 133/99, garantisce l'applicazione dell'esenzione dall'imposta di donazione prevista dal co. 2 della L. 133/99[21], alle "*erogazioni liberali in denaro e in natura a sostegno delle misure di contrasto all'emergenza epidemiologica da COVID-19, effettuate nell'anno 2020 dai soggetti titolari di reddito d'impresa*".
Il rinvio operato dall'art. 66 co. 2 del DL 18/2020 all'art. 27 della L 133/99, quindi, non sembrerebbe poter avere applicazione generalizzata, in quanto risulta limitato sia temporalmente che soggettivamente.
Pertanto, dal combinato disposto dell'art. 66 co. 2 del DL 18/2020 e dell'art. 27 co. 3 della L. 133/99, deriva l'esenzione dall'imposta sulle donazioni per le erogazioni liberali, in denaro o in natura, operate, per fronteggiare l'emergenza Coronavirus;

- nel 2020;
- da soggetti titolari di reddito di impresa.

D'altronde, si potrebbe ipotizzare che lo stesso art. 27 co. 3 della L. 133/99 possa garantire l'esenzione dall'imposta sulle donazioni per tutte le liberalità operate in relazione all'emergenza da COVID-19, a prescindere dal rinvio operato dall'art. 66 del DL 18/2020, atteso che le donazioni per l'emergenza sanitaria da Coronavirus ben potrebbero rientrare nella nozione di erogazioni liberali (in denaro o in natura) "*effettuate in favore delle popolazioni colpite da eventi di calamità pubblica o da altri eventi straordinari anche se avvenuti in altri Stati, per il tramite di fondazioni, di associazioni, di comitati e di enti*"[22], cui l'art. 27 co. 3 garantisce l'esenzione dall'imposta di donazione[23].

19 Dall'1.1.2018, fino all'attivazione del RUNTS.

20 Cfr. la risposta Agenzia delle Entrate 16.7.2019 n. 252.

21 Tale norma prevede l'esenzione dall'imposta di donazione per le erogazioni liberali ed in natura operate "*in favore delle popolazioni colpite da eventi di calamità pubblica o da altri eventi straordinari anche se avvenuti in altri Stati, per il tramite di fondazioni, di associazioni, di comitati e di enti*", come previste dai co. 1 e 2 dell'art. 27 della L. 133/99.

22 Con riferimento alle condizioni per l'applicabilità dell'art. 27 della L. 133/99, si vedano la R.M. 28.7.2000 n. 121/E e la ris. Agenzia delle Entrate 25.9.2013 n. 58.

23 Anche in questo caso, tuttavia, si potrebbe ipotizzare una limitazione alle erogazioni operate nell'esercizio dell'impresa, tenuto conto del contesto di operatività dell'art. 27 della L. 133/99.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

In ogni caso, come sopra illustrato, in relazione alle citate erogazioni, possono comunque operare le esenzioni previste dal DLgs. 346/90.

4 DONAZIONI DI BENI DELLE IMPRESE PER SOLIDARIETÀ SOCIALE

Con l'art. 31 del DL 2.3.2020 n. 9, recante le prime disposizioni di sostegno a fronte dell'emergenza da Coronavirus, è stato previsto l'ampliamento delle donazioni di prodotti a fini di solidarietà sociale da parte delle imprese che possono beneficiare delle agevolazioni fiscali riconosciute dall'art. 16 della L. 166/2016.

4.1 AGEVOLAZIONI FISCALI

Il citato art. 16 della L. 166/2016, con riferimento alla cessione gratuita di prodotti alimentari, farmaceutici e di altri prodotti a fini di solidarietà sociale, prevede che:

- i beni non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'art. 85 co. 2 del TUIR, per cui, in sostanza, le cessioni in esame non si considerano produttive di ricavi che concorrono alla determinazione del reddito d'impresa;
- sotto il profilo IVA, per tali cessioni gratuite non opera la presunzione di cessione di cui all'art. 1 del DPR 441/97.

4.2 AMBITO APPLICATIVO

Le suddette agevolazioni hanno ad oggetto le cessioni gratuite, in alternativa all'usuale eliminazione dal mercato, dei seguenti beni:

- eccedenze alimentari;
- medicinali destinati alla donazione (cfr. DM 13.2.2018);
- articoli di medicazione;
- prodotti destinati all'igiene e alla cura della persona, prodotti per l'igiene e la pulizia della casa, integratori alimentari, biocidi, presìdi medico chirurgici, prodotti di cartoleria e di cancelleria non più commercializzati per imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che non ne modificano l'idoneità all'utilizzo o per altri motivi similari;
- altri prodotti, che saranno individuati con apposito decreto.

In tale contesto l'art. 31 del DL 9/2020 ha ampliato l'ambito applicativo, estendendolo alle donazioni di:

- prodotti tessili;
- prodotti per l'abbigliamento;
- prodotti per l'arredamento;
- giocattoli;
- materiali per l'edilizia ed elettrodomestici;
- *personal computer*, *tablet*, *e-reader* e altri dispositivi per la lettura in formato elettronico

non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione per imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che non ne modificano l'idoneità all'utilizzo o per altri motivi similari.

4.3 SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DONAZIONI

I suddetti beni possono essere destinati:

- alle ONLUS (ovvero agli enti del Terzo settore non commerciali, quando saranno operative le disposizioni del codice del Terzo settore);
- agli enti pubblici e privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche e solidaristiche e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività d'interesse generale anche mediante la produzione e lo scambio di beni e servizi di utilità sociale nonché attraverso forme di mutualità.

4.4 ADEMPIMENTI

La disposizione si applica a condizione che:

- per ogni cessione gratuita sia emesso un documento di trasporto (o un documento equipollente);

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

- il donatore trasmetta agli uffici dell'Amministrazione finanziaria e ai comandi della Guardia di Finanza competenti, per via telematica, una comunicazione riepilogativa delle cessioni effettuate in ciascun mese solare, con l'indicazione, per ognuna di esse, dei dati contenuti nel relativo documento di trasporto o nel documento equipollente, nonché del valore dei beni ceduti, calcolato sulla base dell'ultimo prezzo di vendita. La comunicazione è trasmessa entro il giorno 5 del mese successivo a quello in cui sono state effettuate le cessioni, secondo modalità che saranno stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (il donatore è esonerato dall'obbligo di comunicazione per le cessioni di eccedenze alimentari facilmente deperibili, nonché per le cessioni che, singolarmente considerate, siano di valore non superiore a 15.000,00 euro);
- l'ente donatario rilasci al donatore, entro la fine del mese successivo a ciascun trimestre, un'apposita dichiarazione trimestrale, recante gli estremi dei documenti di trasporto o dei documenti equipollenti relativi alle cessioni ricevute, nonché l'impegno a utilizzare i beni medesimi in conformità alle proprie finalità istituzionali. Nel caso in cui sia accertato un utilizzo diverso, le operazioni realizzate dall'ente donatario si considerano effettuate, agli effetti dell'IVA, delle imposte sui redditi e dell'IRAP, nell'esercizio di un'attività commerciale.

L'art. 31 del DL 9/2020 ha introdotto il nuovo co. 3-*bis* all'art. 16 della L. 166/2016, il quale prevede che il donatore o l'ente donatario possano incaricare un terzo di adempiere per loro conto ai suddetti adempimenti (comunicazione del donatore e dichiarazione trimestrale dell'ente donatario), ferma restando la responsabilità del donatore o dell'ente donatario.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

5 MISURE DI SOSTEGNO FINANZIARIO

Nell'ambito del DL 18/2020, sono stati previsti numerosi interventi per evitare a imprese e nuclei familiari la carenza di liquidità anche attraverso la collaborazione con il sistema bancario. Sono state altresì previste ulteriori misure agevolative di natura finanziaria.
La seguente tabella riepiloga le principali misure[24].

Argomento	Descrizione
Potenziamento fondo centrale garanzia PMI (art. 49)	Viene previsto il potenziamento del fondo centrale di garanzia per le piccole e medie imprese, anche per la rinegoziazione dei prestiti esistenti. Le modifiche, che saranno operative dal 17.3.2020 al 17.12.2020 (9 mesi dalla data di entrata in vigore del DL 18/2020), riguardano nel dettaglio: • la gratuità della garanzia del fondo, con la sospensione dell'obbligo di versamento delle previste commissioni per l'accesso al fondo stesso; • l'estensione del limite per la concessione della garanzia da 2,5 a 5 milioni di finanziamento; • l'ammissibilità alla garanzia di operazioni di rinegoziazione del debito, a condizione che il nuovo finanziamento preveda l'erogazione al medesimo soggetto beneficiario di credito aggiuntivo in misura pari ad almeno il 10% dell'importo del debito residuo in essere del finanziamento oggetto di rinegoziazione; • l'allungamento automatico della garanzia nell'ipotesi di moratoria o sospensione del finanziamento correlata all'emergenza Coronavirus; • la previsione di procedure di valutazione per l'accesso al fondo ristrette ai soli profili economico-finanziari al fine di ammettere alla garanzia anche imprese che registrano tensioni col sistema finanziario in ragione della crisi connessa all'epidemia; • eliminazione della commissione di mancato perfezionamento per tutte le operazioni non perfezionate; • per operazioni di investimento immobiliare nei settori turistico-alberghiero e delle attività immobiliari, con durata minima di 10 anni e di importo superiore a 500.000,00 euro, la garanzia del Fondo può essere cumulata con altre forme di garanzia acquisite sui finanziamenti; • sono ammissibili alla garanzia del fondo, con copertura all'80% in garanzia diretta e al 90% in riassicurazione, nuovi finanziamenti a 18 mesi meno un giorno di importo non superiore a 3.000,00 euro erogati da banche, intermediari finanziari previsti dall'art. 106 del DLgs. 385/93 e degli altri soggetti abilitati alla concessione di credito e concessi a favore di persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o pro-

[24] Cfr. comunicato stampa Consiglio dei Ministri 16.3.2020 n. 37 e documento di ricerca CNDCEC-FNC 18.3.2020.

Argomento	Descrizione
segue	fessioni assoggettati la cui attività d'impresa è stata danneggiata dall'emergenza COVID-19 come da dichiarazione autocertificata ai sensi dell'art. 47 del DPR 445/2000. In favore di tali soggetti beneficiari l'intervento del Fondo centrale di garanzia per le piccole e medie imprese è concesso gratuitamente e senza valutazione; • la possibilità di istituire sezioni speciali del fondo per sostenere l'accesso al credito di determinati settori economici o filiere di imprese, su iniziativa delle Amministrazioni di settore anche unitamente alle associazioni ed enti di riferimento; • per le garanzie su specifici portafogli di finanziamenti dedicati a imprese danneggiate dall'emergenza COVID-19, o appartenenti, per almeno il 60%, a specifici settori/filiere colpiti dall'epidemia, la quota della *tranche junior* coperta dal Fondo può essere elevata del 50%, ulteriormente incrementabile del 20% in caso di intervento di ulteriori garanti; • è elevato a 40.000,00 euro l'importo massimo per le operazioni di microcredito (art. 111 del DLgs. 385/93), con relativo aggiornamento del DM 17.10.2014 n. 176; • sono prorogati per 3 mesi tutti i termini riferiti agli adempimenti amministrativi relativi alle operazioni assistite dalla garanzia del Fondo.
Fondo solidarietà mutui prima casa (c.d. "Fondo Gasparrini") - Estensione a lavoratori autonomi e professionisti (art. 54)	Per il periodo 17.3.2020 - 17.12.2020 (9 mesi dall'entrata in vigore del DL 18/2020), in deroga alla ordinaria disciplina, l'ammissione ai benefici del Fondo di cui all'art. 2 co. 475 - 480 della L. 244/2007 è esteso ai lavoratori autonomi e ai liberi professionisti. ***Autocertificazione del minor fatturato*** A tal fine, i suddetti soggetti devono autocertificare (artt. 46 e 47 del DPR 445/2000) di aver registrato, in un trimestre successivo al 21.2.2020 ovvero nel minor lasso di tempo intercorrente tra la data della domanda e la predetta data, un calo del proprio fatturato, superiore al 33% del fatturato dell'ultimo trimestre 2019 in conseguenza della chiusura o della restrizione della propria attività operata in attuazione delle disposizioni adottate dall'autorità competente per l'emergenza Coronavirus. In ogni caso, per l'accesso al Fondo non è richiesta la presentazione dell'indicatore della situazione economica equivalente (ISEE).
Moratoria di finanziamenti e mutui (art. 56)	Sono previste alcune misure di sostegno finanziario alle PMI (come definite dalla raccomandazione della Commissione europea 6.5.2003 n. 361[25]). Tali soggetti possono avvalersi dietro comunicazione – in relazione alle esposizioni debitorie nei confronti di banche, di intermediari finanziari previsti dall'art. 106 del DLgs. 385/93 e degli altri soggetti abilitati alla concessione di credito in Italia – delle seguenti misure di sostegno finanziario[26]: • per le aperture di credito a revoca e per i prestiti accordati a fronte di anticipi su crediti esistenti alla data del 29.2.2020 o, se superiori, a quella di pubblicazione del DL in commento, gli importi accordati, sia per la parte utilizzata sia per quella non ancora utilizzata, non possono essere revocati in tutto o in parte fino al 30.9.2020; • per i prestiti non rateali con scadenza contrattuale prima del 30.9.2020 i contratti sono prorogati, unitamente ai rispettivi elementi accessori e senza alcuna formalità, fino al 30.9.2020 alle medesime condizioni; • per i mutui e gli altri finanziamenti a rimborso rateale, anche perfezionati tramite il rilascio di cambiali agrarie, il pagamento delle rate o dei canoni di *leasing* in scadenza prima del 30.9.2020 è sospeso sino al 30.9.2020 e il piano di rimborso delle rate o dei canoni oggetto di sospensione è dilazionato, unitamente agli elementi accessori e senza alcuna formalità, secondo modalità che assicurino l'assenza di nuovi o maggiori oneri per entrambe le parti; è facoltà delle imprese richiedere di sospendere soltanto i rimborsi in conto capitale. ***Autocertificazione della carenza di liquidità*** L'Impresa deve autocertificare, ai sensi dell'art. 47 DPR 445/2000, di aver subito in via temporanea carenze di liquidità quale conseguenza diretta della diffusione dell'epidemia da COVID-19.

[25] Dovrebbero essere inclusi nella platea dei beneficiari anche i liberi professionisti e i lavoratori autonomi, posto che la raccomandazione 2003/361/CE, all'art. 1 dell'Allegato, definisce l'impresa come "*ogni entità, a prescindere dalla forma giuridica rivestita, che eserciti un'attività economica. In particolare sono considerate tali le entità che esercitano un'attività artigianale o altre attività a titolo individuale o familiare, le società di persone o le associazioni che esercitino un'attività economica*" (così documento di ricerca CNDCEC-FNC 18.3.2020; cfr. anche Vallefuoco V. "Professionisti inclusi nella moratoria sui prestiti", *Il Sole - 24 Ore*, 19.3.2020, p. 24).

[26] Per approfondimenti, Zanetti E. "Moratoria di rientri fino al 30 settembre da esposizioni bancarie per 190 miliardi", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, 20.3.2020.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

Argomento	Descrizione
Supporto alle grandi imprese che hanno sofferto una riduzione del fatturato (art. 57)	Al fine di supportare la liquidità delle imprese colpite dall'emergenza epidemiologica da COVID-19, è prevista una controgaranzia per le banche da parte di Cassa depositi e prestiti Spa. In particolare, possono essere assistite dalla garanzia dello Stato le esposizioni assunte da Cassa depositi e prestiti Spa (anche nella forma di garanzie di prima perdita su portafogli di finanziamenti) in favore delle banche e degli altri soggetti autorizzati all'esercizio del credito che concedono finanziamenti, sotto qualsiasi forma, alle imprese che: • non hanno accesso al fondo di garanzia PMI; • hanno sofferto una riduzione del fatturato a causa della citata emergenza; • operano in specifici settori individuati con apposito DM. La garanzia dello Stato è rilasciata in favore di Cassa depositi e prestiti spa fino ad un massimo dell'80% dell'esposizione assunta, è a prima domanda, orientata a parametri di mercato, esplicita, incondizionata e irrevocabile e conforme con la normativa di riferimento dell'Unione europea.
Misure per l'internazionalizzazione (art. 72)	È istituito il fondo denominato "Fondo per la promozione integrata", con una dotazione iniziale di 150 milioni di euro per l'anno 2020, volto alla realizzazione delle seguenti iniziative: • realizzazione di una campagna straordinaria di comunicazione volta a sostenere le esportazioni italiane e l'internazionalizzazione del sistema economico nazionale nel settore agroalimentare e negli altri settori colpiti dall'emergenza derivante dalla diffusione del COVID-19, anche avvalendosi di ICE-Agenzia italiana per l'internazionalizzazione delle imprese e per l'attrazione degli investimenti; • potenziamento delle attività di promozione del sistema Paese realizzate, anche mediante la rete all'estero, dal Ministero degli Affari esteri e della cooperazione internazionale e da ICE-Agenzia italiana per l'internazionalizzazione delle imprese e per l'attrazione degli investimenti; • cofinanziamento di iniziative di promozione dirette a mercati esteri realizzate da altre amministrazioni pubbliche, mediante la stipula di apposite convenzioni; • concessione di cofinanziamenti a fondo perduto fino al 50% dei finanziamenti concessi ai sensi dell'art. 2 co. 1 del DL 251/81 convertito, secondo criteri e modalità stabiliti con una o più delibere del Comitato agevolazioni di cui all'art. 1 co. 270 della L. 205/2017. I cofinanziamenti sono concessi nei limiti e alle condizioni previsti dalla vigente normativa europea in materia di aiuti *de minimis*.
Misure per il settore agricolo e della pesca (art. 78)	È prevista la possibilità di aumentare dal 50% al 70% la percentuale degli anticipi spettanti alle imprese che hanno diritto di accedere ai contributi PAC. Inoltre, per far fronte ai danni diretti e indiretti derivanti dall'emergenza COVID-19 e per assicurare la continuità aziendale delle imprese agricole, della pesca e dell'acquacoltura, viene istituito un Fondo con una dotazione di 100 milioni di euro per: • la copertura totale degli interessi passivi su finanziamenti bancari destinati al capitale circolante e alla ristrutturazione dei debiti, • la copertura dei costi sostenuti per interessi maturati negli ultimi 2 anni su mutui contratti dalle medesime imprese; • l'arresto temporaneo dell'attività di pesca. Con decreto del Ministro delle Politiche agricole alimentari e forestali saranno definiti i criteri e le modalità di attuazione del Fondo, nel rispetto delle disposizioni relative agli aiuti "*de minimis*" nel settore agricolo.
Contratti di sviluppo (art. 80)	È autorizzata la spesa di ulteriori 400 milioni di euro per l'anno 2020 per la concessione delle agevolazioni previste per i contratti di sviluppo di cui all'art. 43 del DL 112/2008.
Rimborso dei contratti di soggiorno e risoluzione dei contratti di acquisto di biglietti per spettacoli e musei (art. 88)	Le disposizioni di cui all'art. 28 del DL 9/2020, relative al rimborso di titoli di viaggio e soggiorni turistici, si applicano anche ai contratti di soggiorno per i quali si sia verificata l'impossibilità sopravvenuta della prestazione a seguito dei provvedimenti adottati. Inoltre, a seguito dell'adozione delle misure di sospensione previste dall'art. 2 co. 1 lett. b) e d) del DPCM 8.3.2020, ricorre la sopravvenuta impossibilità della prestazione dovuta in relazione ai contratti di acquisto di titoli di accesso per spettacoli di qualsiasi natura, ivi inclusi quelli cinematografici e teatrali, e di biglietti di ingresso ai musei e agli altri luoghi della cultura. Pertanto: • i soggetti acquirenti devono presentare, entro il 16.4.2020 (30 giorni dalla data di entrata in vigore del DL 18/2020), apposita istanza di rimborso al venditore, allegando il relativo titolo di acquisto; • Il venditore, entro 30 giorni dalla presentazione di tale istanza, provvede all'emissione di un voucher di pari importo al titolo di acquisto, da utilizzare entro un anno dall'emissione.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

Argomento	Descrizione
Fondo emergenze spettacolo, cinema e audiovisivo (art. 89)	Al fine di sostenere i settori dello spettacolo, del cinema e dell'audiovisivo a seguito delle misure di contenimento del COVID-19, nello stato di previsione del Ministero per i Beni e le Attività culturali e per il turismo sono istituiti due Fondi, uno di parte corrente e l'altro in conto capitale, per le emergenze nei settori dello spettacolo e del cinema e audiovisivo. I Fondi di cui al primo periodo hanno una dotazione complessiva di 130 milioni di euro per l'anno 2020, di cui 80 milioni di euro per la parte corrente e 50 milioni di euro per gli interventi in conto capitale.
Contributo per l'installazione di divisori per taxi e ncc (art. 93)	Allo scopo di contrastare e contenere il diffondersi del virus COVID-19, nonché per garantire maggiori condizioni di sicurezza ai conducenti ed ai passeggeri, è riconosciuto un contributo in favore dei soggetti che svolgono autoservizi di trasporto pubblico non di linea (taxi e noleggio con conducente), che dotano i veicoli adibiti ai medesimi servizi di paratie divisorie atte a separare il posto guida dai sedili riservati alla clientela, muniti dei necessari certificati di conformità, omologazione o analoga autorizzazione. Le agevolazioni consistono nel riconoscimento di un contributo, fino ad esaurimento delle risorse disponibili (2 milioni di euro per l'anno 2020), nella misura indicata in apposito decreto, comunque non superiore al 50% del costo di ciascun dispositivo installato.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

SOSPENSIONE DEI TERMINI AMMINISTRATIVI

Alice BOANO e Alfio CISSELLO[1]

1 PREMESSA

Il DL 17.3.2020 n. 18 prevede diverse norme volte a contrastare l'emergenza epidemiologica in atto, relative sia all'attività degli uffici sia ai contribuenti.

Le attività di controllo, liquidazione, riscossione degli uffici degli enti impositori sono sospese dall'8.3.2020 al 31.5.2020, come gli adempimenti tributari (esempio, dichiarazione IVA). In relazione alle verifiche fiscali, la sospensione era stata annunciata dalla circ. Guardia di Finanza 11.3.2020 n. 73943

Non è prevista una sospensione generalizzata dei termini di versamento derivanti da atti impositivi. Come si evidenzierà, detta sospensione opera solo per determinate tipologie di atti, come avvisi di accertamento esecutivi e cartelle di pagamento.

Nei casi in cui opera la sospensione, i pagamenti dovranno avvenire in unica soluzione entro il 30.6.2020, e non si dà luogo al rimborso di somme versate[2]. Anticipiamo tuttavia che, in ragione della presa di posizione sostenuta nella circ. Agenzia delle Entrate 20.3.2020 n. 5, è, come si evidenzierà, a dir poco incerto l'ambito applicativo della proroga sino al 30.6.2020.

Trova applicazione l'art. 12 del DLgs. 24.9.2015 n. 159[3].

Occorre quindi verificare, caso per caso, se ci sono gli estremi per applicare la proroga.

Rimane la proroga generale disposta dall'art. 60 del DL 17.3.2020 n. 18, che sposta al 20.3.2020 i versamenti nei confronti di Pubbliche Amministrazioni in scadenza al 16.3.2020.

2 AVVISI DI ACCERTAMENTO ESECUTIVI

In base al chiaro dettato dell'art. 68 del DL 17.3.2020 n. 18, i versamenti che scadono dall'8.3.2020 al 31.5.2020 sono prorogati al 30.6.2020 se derivanti dagli avvisi di cui all'art. 29 del DL 78/2010, *in primis* avvisi di accertamento esecutivo.

---

1 a.boano@eutekne.it; a.cissello@eutekne.it.

2 Ciò significa che se il contribuente esegue il pagamento ad esempio ad aprile, non può chiedere il rimborso delle somme adducendo che le stesse sarebbero poi ulteriormente riversate entro il 30.6.2020.

3 Eccezion fatta per il co. 2 del menzionato articolo, si ritiene di fatto inapplicabile il co. 1, secondo cui "*Le disposizioni in materia di sospensione dei termini di versamento dei tributi, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni e le malattie professionali, a favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali, comportano altresì, per un corrispondente periodo di tempo, relativamente alle stesse entrate, la sospensione dei termini previsti per gli adempimenti anche processuali, nonchè la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212. Salvo diverse disposizioni, i versamenti sospesi sono effettuati entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione*".
Trattasi infatti di comma riguardante materie già disciplinate in modo esaustivo dal DL 17.3.2020 n. 18.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

Trattasi degli avvisi di accertamento emessi in tema di imposte sui redditi, IVA e IRAP o altri comparti impositivi minori, la cui disciplina di riferimento rinvia a quella delle imposte sui redditi.

Lo stesso vale per gli avvisi di accertamento doganale (art. 9 co. 3-*bis* - 3-*sexies* del DL 16/2012) e per gli accertamenti dei tributi locali, esecutivi dall'1.1.2020 in ragione dell'art. 1 co. 792 della L. 160/2019. Anche le ingiunzioni fiscali *ex* RD 639/10 beneficiano della proroga.

La proroga riguarda gli "avvisi" disciplinati dall'art. 29 del DL 78/2010, intendendosi per tali gli avvisi in riferimento ai quali, per varie necessità, occorre rideterminare gli importi in origine richiesti. Si pensi, ad esempio, all'intimazione di pagamento derivante da sentenza *ex* art. 68 del DLgs. 546/92, oppure all'intimazione che riscuote le somme derivanti da decadenza da dilazione di importi derivanti da accertamento con adesione, mediazione o conciliazione giudiziale.

Il pagamento degli importi deve normalmente avvenire entro il termine per il ricorso o entro 60 giorni dalla notifica dell'atto. Rammentiamo che la domanda di accertamento con adesione, possibile per gli avvisi di accertamento esecutivi *ex* art. 29 del DL 78/2010, sospende per 90 giorni non solo il termine per il ricorso, ma altresì l'intimazione al pagamento.

Non è però prevista alcuna rimessione in termini per i pagamenti: ove il termine fosse scaduto il 7.3.2020 o in momenti antecedenti, si verificano gli effetti dell'inadempimento.

Interessi da ritardata iscrizione a ruolo

A differenza di quanto previsto dall'art. 62 co. 5 del DL 17.3.2020 n. 18 (in merito ai contribuenti della c.d. "zona rossa"), non è previsto che il pagamento debba avvenire senza la corresponsione di interessi.

Potrebbero dunque spettare, ma il condizionale è d'obbligo e nonostante non si condivida tale opinione, gli interessi da ritardata iscrizione a ruolo *ex* art. 20 del DPR 602/73 (o di altra natura), da calcolarsi, come di consueto, sino al giorno dell'effettivo pagamento.

2.1 TRIBUTI DI COMPETENZA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'Agenzia delle Entrate, nella circ. 20.3.2020 n. 5, in modo a dir poco inaspettato, ha fornito una *interpretatio abrogans* dell'art. 68 del DL 17.3.2020 n. 18, giungendo di fatto ad affermare che per gli accertamenti esecutivi non si applica la proroga sino al 30.6.2020.

Il ragionamento che conduce a ciò, sebbene possa condividersi a livello sistematico, non è in alcun modo ammesso in uno Stato di diritto, ove solo al Legislatore compete la creazione di norme.

Analizzando il combinato disposto degli artt. 68 e 83 del DL 17.3.2020 n. 18 emerge una discrasia temporale. Infatti, la proroga dei termini al 30.6.2020 ha come presupposto la scadenza del pagamento tra l'8.3.2020 e il 31.5.2020, invece, *ex* art. 83 del DL 17.3.2020 n. 18, i termini per il ricorso sono sì sospesi (e non solo prorogati), ma per un periodo diverso, dal 9.3.2020 al 15.4.2020[4].
In breve, se un accertamento esecutivo è stato notificato il 10.2.2020, il termine per il ricorso nonché per versare le somme scadrebbe, senza proroga, il 10.4.2020: per effetto della proroga, invece, andrebbe eseguito entro il 30.6.2020, mentre il ricorso andrebbe notificato entro il 18.5.2020.
Grazie all'infelice scrittura della norma, si ha una situazione in cui il termine per il ricorso è per forza di cose antecedente al quello per versare le somme. Ove il termine iniziasse a decorrere durante il periodo di sospensione (9.3.2020 - 15.4.2020), lo stesso sarebbe differito alla sua fine, quindi al 16.4.2020, e scadrebbe il 15.6.2020, comunque prima del 30.6.2020.

Per evitare questa incongruenza, che avrebbe imposto l'adeguamento dei sistemi interni, nella circ. Agenzia delle Entrate 20.3.2020 n. 5 si specifica che per gli avvisi di accertamento esecutivi opera il solo art. 83 del DL

[4] Fortunatamente, il fatto che il legislatore, mediante una confezione normativa a dir poco foriera di problemi interpretativi, abbia previsto, come termine iniziale per la sospensione, l'8 marzo per i versamenti e il 9 marzp per i termini processuali non dovrebbe causare problemi. L'8.3.2020 è domenica, quindi il termine sia dei versamenti sia per il ricorso slitterebbe comunque al 9.3.2020 (si scongiura l'eventualità che si possano avere atti che, nel contempo, siano soggetti alla sospensione per i versamenti ma non a quella per i termini processuali).

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

17.3.2020 n. 18, e non il precedente art. 68. *Ergo*: i contribuenti non beneficiano mai della proroga al 30.6.2020, ma solo della (meno favorevole) sospensione dei termini dal 9.3.2020 al 15.4.2020.

Per sostenere ciò, dopo aver rilevato la discrasia temporale indicata, nella circolare si puntualizza che il termine di pagamento degli accertamenti esecutivi, come sancisce l'art. 29 del DL 78/2010, è connesso al ricorso, dunque è corretto ritenere operante il solo art. 83 del DL 17.3.2020 n. 18.
Peccato che, se non si erra nell'interpretare la circolare, si afferma che il discorso vale anche per i c.d. "atti impoesattivi secondari", ad esempio intimazione a seguito di sentenza, ove, come a chiare lettere prevede l'art. 29 del DL 78/2010, il pagamento deve tecnicamente avvenire entro i 60 giorni dalla notifica e non entro il termine per il ricorso[5].

Mediante un'affermazione sbalorditiva, l'Agenzia delle Entrate afferma che l'art. 68 del DL 17.3.2020 n. 18 opera per gli atti dell'art. 29 co. 1 lett. b) del DL 78/2010. Quindi, per nessun atto, semplicemente perché la lettera b) disciplina la fase successiva all'affidamento delle somme all'esattore, ove tutti gli atti eventualmente da notificare al contribuente (preavvisi di fermo, note di presa in carico, intimazioni) sono di competenza dell'esattore. Poi, come giustamente messo in evidenza nella circolare, nemmeno ci sono veri e propri termini di pagamento in questa fase, considerato che il contribuente è già in mora.
Nel momento in cui si afferma che l'art. 68 del DL 17.3.2020 n. 18 opera per gli atti dell'art. 29 co. 1 lett. b) del DL 78/2010, in modo subdolo si sta sostenendo che esso non opera per l'art. 29 del DL 78/2010, in quanto gli accertamenti esecutivi e atti impoesattivi secondari sono normati nella lett. a).

Ad ogni modo, seguendo la tesi della circ. 20.3.2020 n. 5, a prescindere dal fatto che il contribuente presenti ricorso, sia per l'accertamento che per gli atti successivi indicati nell'art. 29 del DL 78/2020, il versamento delle somme (della totalità o di un terzo) soggiace alla sola sospensione dal 9.3.2020 al 15.4.2020, senza alcuna proroga al 30.6.2020.

L'eventuale "inosservanza" della tesi indicata nella circolare (o meglio, l'osservanza della legge) non avrebbe effetti particolarmente pregiudizievoli, se non i comuni effetti della mora. Se, secondo l'ufficio, spirato il termine per il ricorso il contribuente sarebbe in mora, decorrerebbero i 30 giorni entro cui affidare le somme all'esattore, nonché gli interessi di mora di cui all'art. 30 del DPR 602/73, e nulla più.
Rimarrebbe anche il divieto di compensazione di cui all'art. 31 del DL 78/2010.

2.1.1 Acquiescenza (art. 15 del DLgs. 218/97)

Problematiche serie emergono per il caso dell'acquiescenza (art. 15 del DLgs. 218/97): se il contribuente rinuncia all'impugnazione, pagando la totalità delle somme o la prima rata entro il termine per il ricorso, fruisce della riduzione delle sanzioni al terzo dell'irrogato.

I termini per l'acquiescenza sono strettamente connessi al ricorso, dunque, in special modo per ragioni prudenziali, si può convenire con la tesi espressa nella circ. Agenzia delle Entrate 20.3.2020 n. 5.
L'eventuale tardività, fermi restando i limiti di tolleranza dell'art. 15-*ter* del DPR 602/73 avrebbe effetti pregiudizievoli, comportando il mancato accesso al beneficio.

Non è quindi prudente ritenere operante la proroga sino al 30.6.2020, considerando la sola sospensione dal 9.3.2020 al 15.4.2020.

2.1.2 Definizione agevolata delle sanzioni (art. 17 del DLgs. 472/97)

Problematiche serie emergono per il caso della definizione agevolata delle sanzioni (art. 17 del DLgs. 472/97): il contribuente può, entro il termine per il ricorso, definire le sanzioni al terzo e continuare nel processo limitatamente all'imposta.

I termini sono connessi al ricorso, dunque, in special modo per ragioni prudenziali e nonostante l'aspetto non sia trattato nella circ. Agenzia delle Entrate 20.3.2020 n. 5, non è prudente ritenere operante la proroga sino al 30.6.2020, considerando la sola sospensione dal 9.3.2020 al 15.4.2020.

L'eventuale tardività avrebbe effetti pregiudizievoli, comportando il mancato accesso al beneficio.

[5] Non a caso, il ricorso nelle fattispecie esposte è soggetto alla sospensione feriale dei termini processuali *ex* art. 1 della L. 742/69, mentre il termine di pagamento no.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

2.2 TRIBUTI LOCALI

Gli avvisi di accertamento emessi in tema di fiscalità locale, dall'1.1.2020 grazie all'art. 1 co. 792 - 804 della L. 160/2019, sono esecutivi, e soggiacciono, come prevede espressamente l'art. 68 del DL 17.3.2020 n. 18, alla proroga al 30.6.2020 se il termine di pagamento scade tra l'8.3.2020 e il 31.5.2020.

Esemplificando, se un accertamento esecutivo è stato notificato il 20.1.2020, il pagamento dovrebbe avvenire entro il 20.3.2020. Considerato che il termine cade nella proroga, esso andrà effettuato entro il 30.6.2020. Rimane la discrasia temporale rispetto al termine per il ricorso, sospeso, *ex* art. 83 del DL 17.3.2020 n. 18, dal 9.3.2020 al 15.4.2020: esso scadrà sempre prima del 30.6.2020.

Resta da capire se altresì le Amministrazioni locali adotteranno l'interpretazione fatta propria dall'Agenzia delle Entrate nella circ. 20.3.2020 n. 5, secondo cui non opera la proroga al 30.6.2020 ma la sola sospensione dal 9.3.2020 al 15.4.2020 anche per il pagamento delle somme.

3 AVVISI DI ADDEBITO INPS

I termini di pagamento derivanti dall'art. 30 del DL 78/2010 sono sospesi dall'8.3.2020 al 31.5.2020.

Trattasi in sostanza degli atti mediante i quali l'INPS recupera i contributi previdenziali non versati, a prescindere dalla ragione dell'omissione (mancato versamento, evasione).

Il pagamento dovrà avvenire entro il 30.6.2020 in unica soluzione, essendo comunque possibile la dilazione delle somme *ex* art. 19 del DPR 602/73.

Non fruiscono di alcuna sospensione dei termini di versamento gli atti mediante i quali i diversi enti di previdenza, come ad esempio le Casse professionali, intimano il pagamento dei contributi. Salvo, naturalmente, ciò rientri in altre proroghe/sospensioni disposte dal DL 17.3.2020 n. 18 o l'intimazione avvenga tramite cartella di pagamento.

4 CARTELLE DI PAGAMENTO

Sono postergati al 30.6.2020 i termini di pagamento scadenti dall'8.3.2020 al 31.5.2020 derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli Agenti della Riscossione.

Per espressa previsione dell'art. 68 del DL 17.3.2020 n. 18, si può anche trattare di entrate non tributarie, dunque la sospensione opera a prescindere da quale sia l'ente che ha formato il ruolo (Agenzia fiscale, Cassa di previdenza professionale, Ente locale) nonché dalla natura giuridica del ruolo stesso (non ha rilevanza che esso sia ordinario oppure straordinario).
Del pari, la sospensione si verifica altresì se la cartella di pagamento è stata emanata a seguito di sentenza del giudice tributario (o appartenente a diversa giurisdizione).

Il pagamento deve normalmente avvenire entro 60 giorni dalla notifica dell'atto.

Non è però prevista alcuna rimessione in termini per i pagamenti: ove il termine fosse scaduto il 7.3.2020 o in momenti antecedenti, si verificano gli effetti dell'inadempimento.

4.1 TERMINE PER ESEGUIRE I PAGAMENTI

I termini di versamento risultano sospesi se in scadenza dall'8.3.2020 al 31.5.2020: ciò non significa che le somme andranno necessariamente versate al termine della sospensione, quindi l'1.6.2020.

Sulla base dell'art. 68 co. 1 del DL 17.3.2020 n. 18, infatti, "*i versamenti oggetto di sospensione devono essere effettuati in unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione*". Pertanto, il versamento deve avvenire entro il 30.6.2020[6].

[6] Più che di sospensione dei termini, sembra più corretto parlare di una proroga dei termini, che ha come presupposto la scadenza ordinaria nello iato temporale compreso tra l'8.3.2020 e il 31.5.2020.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

L'inciso normativo sta a significare che, terminata la sospensione, non ci sono possibilità di dilazione delle somme particolari, ad esempio previste, invece, per il caso della sospensione dei versamenti su autoliquidazione di cui all'art. 61 del DL 17.3.2020 n. 18.

Come peraltro affermato nelle FAQ Agenzia delle Entrate-Riscossione del 19.3.2020, rimane ferma la possibilità di dilazione dei ruoli *ex* art. 19 del DPR 602/73, e la domanda, per evitare azioni esecutive/cautelari, andrà presentata entro il 30.6.2020.

4.2 VERSAMENTO DELLE SOMME E PRESENTAZIONE DEL RICORSO

Anche nel caso delle cartelle di pagamento si presentano criticità analoghe a quelle evidenziate in tema di accertamenti esecutivi. Rammentiamo che, ai sensi del combinato disposto degli artt. 21 del DLgs. 546/92 e 25 del DPR 602/73, il termine di versamento per le somme (60 giorni) viene di fatto a coincidere con il termine per il ricorso.

Non caso, la proroga del termine al 30.6.2019 (avente come presupposto la scadenza del termine nello iato temporale compreso tra l'8.3.2020 e il 31.5.2020) non coincide con la sospensione dei termini per il ricorso, dal 9.3.2020 al 15.4.2020 *ex* art. 83 del DL 17.3.2020 n. 18.

Emerge la seguente discrasia temporale: se una cartella di pagamento è stata notificata il 10.2.2020, il termine per il ricorso nonché per versare le somme scadrebbe, se non ci fosse la proroga, il 10.4.2020: per effetto della proroga, invece, il pagamento andrebbe eseguito entro il 30.6.2020, mentre il ricorso andrebbe notificato entro il 18.5.2020.

Agenzia delle Entrate-Riscossione, nelle FAQ datate 19.3.2020, non ha fatto propria l'interpretazione sostenuta nella circ. Agenzia delle Entrate 20.3.2020 n. 5. È stato infatti sostenuto che opera la proroga al 30.6.2020 per i pagamenti che scadono tra l'8.3.2020 e il 31.5.2020. Rimane pertanto la discrasia temporale rispetto al termine di presentazione del ricorso.

4.3 EFFETTI DELLA SOSPENSIONE

Ove la scadenza per il pagamento sia compresa tra l'8.3.2020 e il 31.5.2020, gli effetti dell'atto rimangono in un certo senso "congelati" sino al 30.6.2020.

Pertanto, sino a quella data il contribuente non può ritenersi in mora, con la conseguenza che non decorrono gli interessi di mora (art. 30 del DL 78/2010) e alcuna attività esecutiva (pignoramenti) o cautelare (comunicazioni di fermo o ipoteca) può iniziare.

5 ALTRI ATTI IMPOSITIVI

Solo gli accertamenti esecutivi, gli avvisi di addebito INPS e le cartelle di pagamento beneficiano della proroga al 30.6.2020 del versamento.

Qualsiasi altro atto non rientra nel DL 17.3.2020 n. 18, dunque i pagamenti vanno eseguiti entro le ordinarie scadenze.

Si pensi, tra l'altro, ai seguenti provvedimenti:

- avvisi bonari emessi a seguito di liquidazione automatica o controllo formale[7];
- avvisi di recupero di crediti d'imposta;
- atti di contestazione di sole sanzioni *ex* art. 16 del DLgs. 472/97;
- avvisi di liquidazione in tema di imposte d'atto, ad esempio emessi per recuperare le agevolazioni prima casa o a seguito di dichiarazione di successione;
- avvisi di accertamento emessi in tema di registro, ad esempio di maggior valore;
- avvisi di accertamento, inviti di pagamento, solleciti emessi da ogni ente impositore[8].

[7] Occorre quindi pagare entro i 30 giorni dalla comunicazione bonaria se si intende fruire della riduzione delle sanzioni al terzo (liquidazione automatica, art. 2 del DLgs. 462/97) o ai due terzi (controllo formale, art. 3 del DLgs. 462/97).

[8] Salva l'eventualità in cui la riscossione avvenga ordinariamente tramite cartella di pagamento, caso in cui la sospensione è prevista in automatico dall'art. 68 del DL 17.3.2020 n. 18.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

Anche i tipici atti di riscossione (comunicazioni di fermo e ipoteca, intimazioni di pagamento) non sembrano rientrare nella sospensione. Salvo si voglia interpretare la locuzione, contenuta nell'art. 68, versamenti "derivanti da cartelle di pagamento" comprensiva di ogni scadenza che tragga origine da una cartella di pagamento o da un accertamento esecutivo, e non solo dalla cartella propriamente intesa[9].

Pertanto, il pagamento delle somme andrà eseguito entro i consueti 60 giorni, ai sensi delle rispettive legislazioni di riferimento. Ove applicabile (ad esempio in tema di imposte d'atto), il mancato pagamento darà luogo alle sanzioni da omesso versamento del 30% di cui all'art. 13 del DLgs. 471/97.

Va rammentato che, altresì per gli atti menzionati, vale la sospensione dei termini processuali dell'art. 83 del DL 17.3.2020 n. 18, dal 9.3.2020 al 15.4.2020. Accade quindi che, avverso un medesimo atto, il pagamento non sia sospeso, a differenza del termine del ricorso.

6 RATEAZIONE

Le rateazioni di somme derivanti da atti impositivi non rientrano, a livello generale e salvo quanto si esporrà, nella sospensione dei versamenti.

Manca, come già accennato, una sospensione generalizzata per tutti i versamenti, salvo la breve proroga per i soli versamenti in scadenza al 16.3.2020, che sono slittati al 20.3.2020.

6.1 DILAZIONE DELLE SOMME ISCRITTE A RUOLO

La dilazione delle somme iscritte a ruolo di cui all'art. 19 del DPR 602/73, tanto nel caso delle cartelle di pagamento quanto nel caso degli accertamenti esecutivi, rientra nella sospensione, come affermato nelle FAQ Agenzia delle Entrate-Riscossione del 19.3.2020[10].

Entro il 30.6.2020 è necessario versare, in unica soluzione, le sole rate sospese, e non tutte quelle ancora da pagare. Il pagamento entro la predetta data è particolarmente importante: le eventuali rate insolute concorrerebbero a formare il numero di rate (cinque) il cui mancato pagamento dà luogo alla decadenza.

Eventuali istanze di dilazione vengono esaminate altresì nel periodo di sospensione.

6.2 ACCERTAMENTO CON ADESIONE, MEDIAZIONE E CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

Una volta stipulato l'accertamento con adesione, la mediazione o la conciliazione giudiziale, le rate vanno pagate osservando gli artt. 8 e 9 del DLgs. 218/97.

I versamenti, sia della prima rata sia delle rate successive non paiono soggetti alla proroga al 30.6.2020. Quindi, occorre effettuare i pagamenti nei termini, onde evitare che, fermi restando i limiti di tolleranza dell'art. 15-*ter* del DPR 602/73, si possa decadere dalla dilazione.

Potrebbe tuttavia esserci spazio per una diversa interpretazione, valorizzando il fatto che si tratta di definizioni, nella sostanza, di un atto emesso ai sensi dell'art. 29 del DL 78/2010 (accertamento esecutivo). Ove si accettasse quest'ultima interpretazione, entro il 30.6.2020 sarebbe necessario versare le sole rate sospese, e non tutte quelle ancora da pagare.

L'Agenzia delle Entrate, nella circ. 23.3.3020 n. 6, ha tuttavia specificato che i termini di versamento delle rate da adesione non vengono sospesi.

In alcun modo, è possibile sostenere l'operatività della proroga quando l'atto *ab origine* emesso non sia un accertamento esecutivo *ex* art. 29 del DL 78/2010 (potrebbe essere il caso delle imposte d'atto).

[9] Sostenere l'applicabilità della proroga non gioverebbe più di tanto ai contribuenti, in quanto, trattandosi di fasi avanzate della riscossione, comunque il contribuente sarebbe ormai in mora, quindi sarebbe passibile di attività esecutive, sospeso però sino al 31.5.2020.

[10] Lo stesso è stato sostenuto nella circ. Agenzia delle Entrate 20.3.2020 n. 5, in relazione alle dilazioni *ex* art. 19 del DPR 602/73 derivanti da accertamenti esecutivi.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

6.3 DILAZIONI DERIVANTI DALLA C.D. "PACE FISCALE" (DL 119/2018)

È stata prevista la proroga al 31.5.2020[11]:

- della rata da rottamazione dei ruoli *ex* art. 3 del DL 119/2019, scaduta il 28.2.2020;
- della rata da rottamazione dei ruoli *ex* art. 5 del DL 119/2019 (inerente a dazi doganali e IVA all'impor-tazione), scaduta il 28.2.2020;
- della rata da saldo e stralcio degli omessi versamenti, di cui all'art. 1 co. 184 ss. della L. 145/2018, in scadenza al 31.3.2020.

Tutte le altre dilazioni che fanno riferimento alla c.d. "pace fiscale" *ex* DL 119/2018 (si pensi alla definizione delle liti pendenti, all'adesione ai verbali di constatazione o agli accertamenti) non sono soggette a proroga, dunque i versamenti vanno eseguiti entro i termini ordinari.

7 SOGGETTI RESIDENTI O CON SEDE NELLA C.D. "ZONA ROSSA"

Per effetto del DM 24.2.2020 e dell'art. 62 co. 4 del DL 17.3.2020 n. 18, sono sospesi i termini dei versamenti e degli adempimenti tributari, inclusi quelli derivanti da cartelle di pagamento e da accertamenti esecutivi scadenti nel periodo compreso tra il 21.2.2020 e il 31.3.2020 nei confronti dei soggetti che, alla data del 21.2.2020, avevano il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio delle prime "zone rosse"[12].

I versamenti sospesi sono effettuati in un'unica soluzione entro il 30.4.2020.

Non si procede al rimborso di quanto già versato.

8 ISTANZE DI INTERPELLO

L'art. 67 del DL 18/2020 dispone la sospensione temporanea di alcune attività di consulenza degli uffici degli enti impositori.

8.1 ISTANZE DI INTERPELLO

Il co. 1 dell'art. 67 del DL 18/2020 prevede la sospensione dall'8.3.2020 al 31.5.2020 dei termini per fornire risposta alle istanze di interpello[13].

Trattasi, tecnicamente, di sospensione e non di proroga. Come specificato nella circ. Agenzia delle Entrate 20.3.2020 n. 4, in caso di interpello ordinario presentato il 7.1.2020, all'8.3.2020 sono decorsi già 60 giorni, dunque il termine di 90 giorni per la risposta ridecorre l'1.6.2020 e spirerà il 30.6.2020.

Sono espressamente ricomprese nella disposizione anche le risposte da rendere a seguito della presentazione della documentazione integrativa (art. 3 del DLgs. 156/2015 e art. 2 del DLgs. 147/2015).

8.1.1 Ambito applicativo

Il co. 1 primo periodo dell'art. 67 del DL 18/2020 rinvia alle tipologie di interpello previste all'art. 11 della L. 212/2000. Si fa riferimento, in particolare, alle seguenti tipologie:

- interpello ordinario interpretativo (co. 1 lett. a);
- interpello ordinario qualificatorio (co. 1 lett. a);
- interpello probatorio (co. 1 lett. b);
- interpello anti-abuso (co. 1 lett. c);
- interpello disapplicativo (co. 2).

[11] Essendo il 31.5.2020 domenica, il pagamento dovrebbe slittare il giorno 1.6.2020, in virtù della regola generale di cui all'art. 7 co. 2 lett. l) del DL 70/2011. Tuttavia, per esigenze di prudenza, è bene attendere una conferma ufficiale.

[12] Comuni di Bertonico, Casalpusterlengo, Castelgerundo, Castiglione D'Adda, Codogno, Fombio, Maleo, San Fiorano, Somaglia e Terranova dei Passerini, ubicati nella Regione Lombardia; nel Comune di Vo', ubicato nella Regione Veneto.

[13] La disciplina di riferimento delle istanze di interpello è contenuta all'art. 11 ai co. 3, 5 e 6, agli artt. 2 - 6 del DLgs. 156/2015 e al provv. Agenzia delle Entrate 4.1.2016 n. 27.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

Nella seconda parte del periodo vengono menzionate la procedura di adesione al regime di adempimento collaborativo (art. 6 del DLgs. 128/2015) e gli interpelli sui nuovi investimenti (art. 2 del DLgs. 147/2015).

8.1.2 Presentazione di istanze

Le istanze presentate durante il periodo di sospensione e i termini connessi iniziano a decorrere dal primo giorno del mese successivo al termine della sospensione (art. 67 co. 2 del DL 18/2020).

Durante il periodo di sospensione la presentazione delle predette istanze di interpello e di consulenza giuridica è consentita esclusivamente per via telematica a mezzo PEC, ovvero, per i soggetti non residenti che non si avvalgono di un domiciliatario nel territorio dello Stato, mediante l'invio alla casella di posta elettronica ordinaria div.contr.interpello@agenziaentrate.it.

8.2 ALTRE ATTIVITÀ DI CONSULENZA

Sono, inoltre, sospesi i termini per le procedure connesse:

- al regime di adempimento collaborativo (art. 7 co. 2 del DLgs. 128/2015);
- alla cooperazione e collaborazione rafforzata (art. 1-*bis* del DL 50/2017);
- alla procedura di interpello internazionale (art. 31-*ter* del DPR 600/73);
- alle rettifiche in diminuzione da *transfer pricing* (art. 31-*quater* del DPR 600/73);
- al regime del *Patent box* (art. 1 co. 37 - 43 della L. 190/2014).

8.3 ALTRE TIPOLOGIE DI ISTANZE

L'art. 67 co. 3 del DL 17.3.2020 n. 18 prevede la sospensione dall'8.3.2020 al 31.5.2020 per attività inerenti alle risposte alle istanze di accesso alla banca dati dell'Anagrafe Tributaria formulate dal creditore al Presidente del Tribunale per essere autorizzato a cercare con modalità telematiche beni da pignorare (artt. 492-*bis* c.p.c., artt. 155-*quater*, 155-*quinquies* e 155-*sexies* delle disposizioni di attuazione).

La disposizione non si applica nei casi di indifferibilità ed urgenza.

Analoghe previsioni sono disposte in relazione alle istanze di accesso agli atti amministrativi (art. 22 della L. 241/90) e di accesso civico (art. 5 del DLgs. 33/2013).

9 ATTIVITÀ DI ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE

Per effetto dell'art. 67 del 17.3.2020 n. 18, i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento di riscossione e di contenzioso "da parte degli uffici degli enti impositori" sono sospesi dall'8.3.2020 al 31.5.2020.

Trattasi di norma rivolta, nello specifico, agli enti impositori: sul versante operativo, significa che nello iato temporale illustrato non possono essere notificati avvisi bonari né altri atti impositivi, né possono iniziare o proseguire attività di controllo fiscale.

Considerato che la sospensione non riguarda i contribuenti, quantomeno in assenza di un chiarimento ufficiale, alcuna sospensione opera per tutti i termini che, per obbligo o esigenza difensiva, interessano i contribuenti medesimi. Per la ragione esposta, anche a titolo prudenziale si è indotti ad affermare che alcuna sospensione si verifica per i termini *ex* art. 32 del DPR 600/73 (esibizione di documenti, restituzione di questionari), art. 12 co. 7 della L. 212/2000 (presentazione di memorie a seguito di verbale di constatazione), art. 16 del DLgs. 472/97 (deduzioni difensive a seguito di atto di contestazione)[14].
Salvo, tuttavia, si ritenga di qualificare le attività esposte come adempimenti tributari, cosa onestamente censurabile. Ove così fosse, potrebbe trovare applicazione l'art. 62 del DL 17.3.2020 n. 18, che sospende gli adempimenti che scadono tra l'8.3.2020 e il 31.5.2020. Essi vanno effettuati senza sanzioni entro il 30.6.2020.

[14] Sul termine per inoltrare le deduzioni difensive, essendo lo stesso collegato al termine per il ricorso, si può sostenere che operi l'art. 83 del DL 17.3.2020 n. 18, quindi la sospensione dal 9.3.2020 al 15.4.2020. Esigenze di prudenza, tuttavia, impongono di non tenerne conto.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

9.1 PROROGA DEI TERMINI DI DECADENZA

L'art. 67 co. 4 del DL 17.3.2020 n. 18 prevede: "*Con riferimento ai termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori si applica*", anche in deroga all'art. 3 co. 3 della L. 212/2000, l'art. 12 del DLgs. 159/2015.

A sua volta, l'art. 12 del DLgs. 24.9.2015 n. 158 prevede, al comma secondo: "*I termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione [...] per i quali è stata disposta la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari, che scadono entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione, sono prorogati, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione*"[15].

In ragione di quanto esposto e relativamente agli enti impositori, qualsiasi termine, decadenziale o prescrizionale, che scade nel corso del 2020 (non necessariamente, quindi, il 31.12.2020), è di diritto postergato sino al 31.12.2022.

Sono fuori dalla proroga le attività degli enti di previdenza e assistenza (INPS, INAIL, Casse di previdenza), ferme restando, naturalmente, le proroghe disposte da altri articoli del DL 17.3.2020 n. 18.

Legittimità costituzionale della proroga

La proroga appare del tutto ingiustificata, violando l'art. 53 della Costituzione in tema di capacità contributiva nonché l'art. 24 in tema di diritto di difesa.

A fronte di un'emergenza epidemiologica che comporta un consistente inasprimento della spesa sanitaria, se potrebbe essere accettata l'istituzione di una nuova imposta per coprire la spesa nel rispetto dei parametri costituzionali, è davvero arduo condividere una proroga di termini che non ha nessuna connessione con il virus, né con i versamenti sospesi.

Alcuni versamenti (imposte sui redditi) non sono affatto prorogati, e, a fronte di ciò, l'Erario gode di una proroga di due anni dei termini di accertamento. Per non parlare del fatto che la proroga opera per qualsiasi ente impositore, non solo per le Agenzie fiscali.

9.1.1 Avvisi di accertamento e altri atti impositivi

Gli avvisi di accertamento, nella versione degli artt. 43 del DPR 600/73 e 57 del DPR 633/72 *ante* L. 208/2015, vanno notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, quinto anno se si tratta di dichiarazione omessa.

Pertanto, il termine di accertamento dei modelli REDDITI, IVA, 770 e IRAP 2016 (anno d'imposta 2015), in scadenza al 31.12.2020, slitta al 31.12.2022. In caso di omessa dichiarazione, invece, ad essere postergati sono i modelli REDDITI, IVA, 770 e IRAP 2015 (anno d'imposta 2014).

Ove sussistano gli estremi per il raddoppio dei termini per violazioni penali (abrogato dalla L. 208/2015), quindi denuncia penale per reati tributari presentata entro il termine decadenziale di accertamento, entro il 31.12.2020 vanno notificati gli accertamenti sull'anno 2011 (UNICO/IVA 2012), o 2009 (UNICO/IVA 2010) se si tratta di omessa dichiarazione. Riteniamo che, in ragione di quanto affermato dalla sentenza della Corte Costituzionale 25.7.2011 n. 247, il raddoppio dei termini non si possa cumulare con la proroga *ex* art. 12 del DLgs. 24.9.2015 n. 159[16]. Bisogna però rilevare che, in passato, l'Agenzia delle Entrate si è dimostrata più volte incurante di quanto detto dalla Consulta[17].

---

[15] Il co. 1 è così formulato: "*Le disposizioni in materia di sospensione dei termini di versamento dei tributi, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni e le malattie professionali, a favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali, comportano altresì, per un corrispondente periodo di tempo, relativamente alle stesse entrate, la sospensione dei termini previsti per gli adempimenti anche processuali, nonché la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione* [...]". Trattasi di norma inapplicabile, siccome il tema è disciplinato in maniera esaustiva dal DL 17.3.2020 n. 18, che prevede una sospensione delle attività degli uffici dall'8.3.2020 al 31.5.2020, nonché di alcune tipologie di versamenti.

[16] Vedasi il punto 5.2 della sentenza: "*nel caso in cui i prolungamenti di termini previsti dalle disposizioni denunciate e da altre disposizioni siano astrattamente applicabili in relazione alla medesima fattispecie, l'amministrazione finanziaria non potrà mai utilizzarli in modo cu-*

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

Visto il carattere eccezionale dell'art. 12 del DLgs. 24.9.2015 n. 159, è d'obbligo una interpretazione restrittiva. Dunque, ove sia applicabile la proroga biennale dell'art. 1 del DL 119/2018[18], comunque ad esempio il modello REDDITI 2016 scade il 31.12.2022. Non si può sostenere che, cumulando le due proroghe, il termine slitti sino al 31.12.2024.

9.1.2 Cartelle di pagamento

L'art. 67 del DL 17.3.2020 n. 18 si riferisce non solo ai termini di prescrizione e di decadenza relativi all'attività degli enti impositori, ma all'attività "degli uffici" degli enti impositori.

Ciò è indice del fatto che la proroga è circoscritta, in modo rigoroso, a tutto quanto fa capo all'attività dei suddetti "uffici", con esclusione, a nostro avviso, di ogni atto che deve essere notificato dagli Agenti della Riscossione (Agenzia delle Entrate-Riscossione e Riscossione Sicilia SPA) e dai concessionari locali *ex* art. 53 del DLgs. 446/97 o altre disposizioni normative[19].

Adottando questa interpretazione, alcuna proroga opera per i modelli REDDITI e IVA 2017 (anno d'imposta 2016) in tema di liquidazione automatica (o modello REDDITI 2016, anno d'imposta 2015) in tema di controllo formale, in scadenza, *ex* art. 25 del DPR 602/73, il 31.12.2020[20], in quanto la notifica della cartella di pagamento è senza dubbio attività dell'Agente della Riscossione[21].

È comunque presumibile una diversa interpretazione ad opera degli uffici finanziari e degli Agenti della Riscossione.

9.1.3 Altri atti impositivi

La proroga al 31.12.2022 riguarda tutti gli atti, soggetti a prescrizione o decadenza, relativi ad attività degli uffici degli enti impositori.

Trattasi di qualsiasi ente impositore, non solo di Agenzie fiscali.

Pertanto, a titolo esemplificativo, slittano al 31.12.2022, se spirano nel corso del 2020:

- tutti gli avvisi di accertamento di maggior valore ai fini del registro, così come i diversi avvisi di liquidazione emessi in tema di imposte d'atto[22];
- tutti gli avvisi di recupero dei crediti d'imposta;
- tutti gli avvisi di accertamento in tema di tributi locali, che vanno notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui il pagamento o la dichiarazione avrebbero dovuto essere effettuati (art. 1 co. 161 della L. 296/2006): così, slitta al 31.12.2022 il termine per accertare l'IMU 2015;

---

mulativo al fine di superare il massimo dell'ampliamento temporale previsto dalla singola normativa più favorevole per l'amministrazione. Questa interpretazione esclude che le disposizioni denunciate possano concorrere a rendere irragionevolmente lunghi i tempi dell'accertamento".

17 Il raddoppio dei termini per violazioni penali è stato ritenuto cumulabile con la proroga biennale *ex* art. 1 del DL 119/2018 (circ. Agenzia delle Entrate 9.4.2019 n. 7, § 8) nonché con la proroga dell'art. 2 co. 5-*ter* del DL 138/2011 (circ. Agenzia delle Entrate 13.1.2012 n. 1).

18 La proroga biennale è stata introdotta in occasione dell'adesione ai verbali di constatazione di cui all'art. 1 del DL 119/2018, e riguarda i contribuenti che, entro il 24.10.2018, hanno ricevuto verbali di constatazione definibili, a prescindere dal fatto che si siano avvalsi della definizione stessa.

19 Anche l'esame combinato degli artt. 67 del DL 17.3.2020 n. 18 e 12 del DLgs. 24.9.2015 n. 159 induce ad una siffatta soluzione: l'art. 67, nell'effettuare il rinvio, ha sentito il bisogno di circoscriverlo agli uffici degli enti impositori; ove tale precisazione non ci fosse stata, la proroga si sarebbe loro applicata, considerato che l'art. 12, espressamente, menziona anche le attività degli Agenti della Riscossione.

20 La cartella di pagamento va notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione per la liquidazione automatica, quarto anno se si tratta di controllo formale.

21 Semmai, può essere soggetta alla proroga biennale il termine, peraltro ordinatorio, previsto dagli artt. 36-*bis*, 36-*ter* del DPR 600/73 e 54-*bis* del DPR 633/72, in quanto attività degli enti impositori.

22 Il termine di decadenza triennale o biennale dell'art. 76 del TUR non è connesso al 31 dicembre. Tuttavia, come affermato dall'art. 12 del DLgs. 24.9.2015 n. 159, ogni termine che scade nel corso del 2020 (non per forza il 31.12.2020) slitta non di 2 anni, ma al 31 dicembre del secondo anno successivo al termine di quello oggetto di sospensione.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

- il termine di decadenza triennale entro cui vanno riscosse le somme a seguito di accertamento inoppugnato sempre in tema di fiscalità locale (art. 1 co. 161 della L. 296/2006), nella misura in cui l'ingiunzione fiscale sia emanata dall'ufficio dell'ente impositore;
- il termine, prescrizionale, entro cui va richiesto il bollo auto, nella misura in cui l'attività sia eseguita in proprio dalla Regione (art. 5 del DLgs 953/82).

Anche gli atti di contestazione di sole sanzioni sono interessati. Essi vanno notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di commissione della violazione *ex* art. 20 del DLgs. 472/97. Pertanto, per contestare una mancata comunicazione di minusvalenze commessa nel modello UNICO 2015, l'atto non andrà notificato entro il 31.12.2020 ma entro il 31.12.2022.

Pure le sanzioni in tema di monitoraggio fiscale *ex* DL 167/90 sono soggette alla proroga biennale: le irregolarità/omissioni commesse nel modello UNICO 2015 non scadono il 31.12.2020 ma il 31.12.2022.
Siamo dell'avviso che se i termini in scadenza al 31.12.2020 derivano dal raddoppio dei termini *ex* art. 12 del DL 78/2009[23], non possano essere ulteriormente prorogati al 31.12.2022. L'art. 12 del DLgs. 24.9.2015 n. 159 è norma eccezionale, e non può cumularsi con il menzionato raddoppio dei termini.

9.2 PROROGA DEI TERMINI DI PRESCRIZIONE

La proroga biennale dei termini di prescrizione si verifica, secondo l'interpretazione da noi accolta, solo nel caso in cui l'ufficio dell'ente impositore debba notificare l'atto entro termini di prescrizione e non di decadenza, e solo nell'ipotesi in cui l'attività di recupero sia svolta in proprio dall'ente.

Trattasi quindi di casi marginali, tra cui potrebbe rientrare il recupero dei diritti camerali dovuti alle Camere di Commercio, nella misura in cui, come appena detto, la riscossione non sia affidata all'Agente della Riscossione o al concessionario locale.

9.3 ATTIVITÀ DI RISCOSSIONE

Le attività di riscossione, salvo quelle svolte in proprio dall'ente impositore e comunque prima del pignoramento, non dovrebbero essere soggette a proroga.

Il rinvio dell'art. 67 del DL 17.3.2020 n. 18 riguarda attività "degli uffici" degli enti impositori, escludendo quindi tutto ciò che viene effettuato dagli Agenti della Riscossione e dai concessionari locali. Non si tratta di una norma discriminatoria, in quanto tesa ad agevolare il solo lavoro degli enti impositori, strutturalmente e tecnicamente diverso da quello svolto dagli enti di riscossione.

Ove si condivida ciò, tutti i termini di prescrizione, decennali o quinquennali che scadono nel 2020 non sarebbero soggetti a nessuna proroga. Invece, se si opta per l'interpretazione opposta, se la prescrizione cadesse a giugno 2020, la proroga non sarebbe a giugno 2022 ma al 31.12.2022.

Coerentemente con quanto esposto, si ritiene che non sussista alcuna sospensione per le attività di riscossione poste in essere dagli Agenti di Riscossione. La sospensione dall'8.3.2020 al 31.5.2020 è anch'essa rivolta agli uffici degli enti impositori.
Invece, nelle FAQ Agenzia delle Entrate-Riscossione del 19.3.2020 si afferma che sono sospese tutte le attività cautelari ed esecutive, ad esempio comunicazioni preventive di fermo e ipoteca, così come la notifica di cartelle di pagamento, ad esempio mediante posta elettronica certificata.

[23] Per coloro i quali non hanno indicato nel modulo RW i possedimenti esteri detenuti in paradisi fiscali, i termini sia di accertamento delle imposte sui redditi sia di contestazione delle sanzioni sono raddoppiati.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

SOSPENSIONE DEI TERMINI PROCESSUALI

Alfio CISSELLO[1]

1 PREMESSA

Per effetto dell'art. 83 del DL 17.3.2020 n. 18, le udienze sono rinviate d'ufficio in data successiva al 15.4.2020, e i termini processuali sono sospesi dal 9.3.2020 al 15.4.2020.

Tali disposizioni, come sancisce il co. 21, si applicano, in quanto compatibili, anche alle commissioni tributarie. Invece, per gli uffici degli enti impositori, la sospensione è maggiore, dall'8.3.2020 al 31.5.2020.

Il meccanismo applicativo della sospensione, tanto per i contribuenti quanto per gli enti impositori, sembra simile a quello della sospensione feriale dei termini processuali, dall'1 agosto al 31 agosto di ogni anno di cui all'art. 1 della L. 742/69.

2 RINVIO D'UFFICIO DELLE UDIENZE

L'art. 83 co. 1 del DL 17.3.2020 n. 18 ha previsto che dal 9.3.2020 fino al 15.4.2020 le udienze sono rinviate d'ufficio e a data successiva al 15.4.2020.

In assenza di una disposizione di deroga, il rinvio dovrebbe riguardare anche le udienze cautelari (artt. 47, 52 e 62-*bis* del DLgs. 546/92).

3 ATTIVITÀ PROCESSUALI DEI CONTRIBUENTI

L'art. 83 co. 1 del DL 17.3.2020 n. 18 ha previsto che sono sospesi dal 9.3.2020 al 15.4.2020 il decorso dei termini per il compimento di qualsiasi atto processuale.

Nel caso in cui il decorso del termine inizi durante il periodo della sospensione, l'inizio della decorrenza del termine è differito alla fine del periodo di sospensione, quindi al 16.4.2020.

Se un accertamento è stato notificato il 10.2.2020, il termine per il ricorso scadrebbe, senza proroga, il 10.4.2020; per effetto della proroga, invece, il ricorso andrebbe notificato entro il 18.5.2020 (circ. Agenzia delle Entrate 20.3.2020 n. 5). Il termine complessivo per ricorrere diventa in sostanza di 98 giorni.

Premesso che la sospensione opera per qualsiasi termine processuale, essa, in particolare, trova applicazione per i seguenti:

- presentazione del ricorso introduttivo (art. 18 del DLgs. 546/92);
- costituzione in giudizio del ricorrente (art. 22 del DLgs. 546/92);
- notifica dell'atto di appello, principale o incidentale (artt. 51 del DLgs. 546/92 e 327 c.p.c.);
- mediazione (art. 17-*bis* del DLgs. 546/97), termine espressamente richiamato dall'art. 83 del DL 17.3.2020 n. 18;

[1] a.cissello@eutekne.it.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

- ripresa del processo interrotto o sospeso (art. 43 del DLgs. 546/92);
- ripresa del processo a seguito di incompetenza (art. 5 del DLgs. 546/92);
- termini per reclamare i decreti presidenziali (art. 27 del DLgs. 546/92).

Reclamo e mediazione

Atto	Termine	Sospensione
Ricorso	Entro 60 giorni dalla notifica dell'atto	SÌ
Deposito del ricorso	30 giorni dalla notifica	SÌ
Riassunzione presso il giudice competente	Entro il termine indicato o 6 mesi dalla comunicazione della sentenza	SÌ
Appello	60 giorni dalla notifica della sentenza o 6 mesi dal deposito	SÌ
Riassunzione in rinvio	6 mesi dal deposito della sentenza di cassazione	SÌ

Adempimento	Termine	Sospensione
Notifica del ricorso	Entro 60 giorni dalla ricezione dell'atto	SÌ
Termine entro cui il reclamo deve essere accolto o la mediazione va stipulata	90 giorni dalla data di notifica del ricorso	SÌ
Deposito del ricorso	30 giorni dal termine ultimo per la stipula della mediazione	SÌ
Versamento prima rata o totalità delle somme		NO

Acquiescenza e definizione agevolata delle sanzioni
I pagamenti di somme derivanti da acquiescenza (art. 15 del DLgs. 218/97) e da definizione agevolata delle sole sanzioni (art. 17 del DLgs. 472/97) vanno eseguiti, in ogni caso, entro il termine per il ricorso, applicando quindi la sospensione dal 9.3.2020 al 15.4.2020.

Accertamento con adesione
Per effetto dell'art. 6 co. 3 del DLgs. 218/97, la domanda di accertamento con adesione sospende il termine per il ricorso per un periodo di 90 giorni.

La menzionata sospensione dei 90 giorni si cumula con la sospensione dei termini processuali, dal 9.3.2020 al 15.4.2020 (circ. Agenzia delle Entrate 23.3.2020 n. 6).

Versamenti derivanti da conciliazione giudiziale/mediazione
Il DL 17.3.2020 n. 18 non ha previsto alcuna forma di sospensione per i versamenti derivanti da mediazione e conciliazione giudiziale, tanto per la prima rata quanto per le rate successive.

I pagamenti, di conseguenza, andranno eseguiti entro le scadenze ordinarie.

4 ATTIVITÀ PROCESSUALI DEGLI ENTI IMPOSITORI

Per effetto dell'art. 67 del DL 17.3.2020 n. 18, i termini processuali facenti capo agli enti impositori sono sospesi dall'8.3.2020 al 31.5.2020, quindi per un periodo di tempo maggiore rispetto alla sospensione prevista per i contribuenti (9.3.2020 - 15.4.2020).

Rientrano, tra l'altro:
- la costituzione in giudizio del resistente (art. 23 del DLgs. 546/92);
- la notifica dell'atto di appello, principale o incidentale (artt. 51 del DLgs. 546/92 e 327 c.p.c.).

La più favorevole sospensione opera, in modo indistinto, per ogni ente impositore, non solo per le Agenzie fiscali (quindi anche per enti locali, Camere di Commercio, uffici giudiziari).

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

5 ATTIVITÀ PROCESSUALI DEGLI AGENTI DELLA RISCOSSIONE

Testualmente, l'art. 67 del DL 17.3.2020 n. 18 prevede una sospensione dall'8.3.2020 al 31.5.2020 "da parte degli uffici degli enti impositori".

La richiamata locuzione non sembra idonea a ricomprendere tutte le attività processuali degli agenti della riscossione (Agenzia delle Entrate-Riscossione, Riscossione Sicilia SPA) nonché dei concessionari locali, iscritti all'albo dell'art. 53 del DLgs. 446/97 o altre disposizioni normative.

Per prudenza, i menzionati soggetti potrebbero valutare l'opportunità di ritenere operante la proroga dal 9.3.2020 al 15.4.2020, per ogni atto processuale.

6 PRODUZIONE DI DOCUMENTI E MEMORIE ILLUSTRATIVE

I documenti, le memorie illustrative e le memorie di replica vanno prodotti, a sensi dell'art. 32 del DLgs. 546/92, rispettivamente entro 20, 10 o 5 giorni liberi prima dell'udienza.

L'art. 83 co. 2 del DL 17.3.2020 n. 18 prevede al riguardo: "*quando il termine è computato a ritroso e ricade in tutto o in parte nel periodo di sospensione, è differita l'udienza o l'attività da cui decorre il termine in modo da consentirne il rispetto*".

Detta precisazione è necessaria poichè questi termini, essendo a ritroso, avrebbero potuto, nei fatti, rendere impossibile l'attività difensiva.

Ipotizziamo che l'udienza sia fissata il 20.4.2020. Se il termine per i documenti fosse computato mediante i criteri ordinari, scadrebbe molto prima del 9.3.2020 (il periodo di sospensione, per regola ordinaria, non viene calcolato nei termini a ritroso). Invece, occorre rinviare l'udienza consentendo i termini a difesa, per salvaguardare le esigenze di tutte le parti, fissandola, quindi, non prima del 7.5.2020, in modo che a partire dal 16.4.2020 ci siano almeno i 20 giorni per produrre i documenti.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

NOVITÀ IN MATERIA DI BILANCIO

AA.VV.[1]

1 PREMESSA

Il DL 17.3.2020 n. 18 (c.d. "Cura Italia") ha disposto la proroga dei termini di approvazione del bilancio 2019 e ha previsto talune misure tese a semplificare lo svolgimento delle assemblee.
Inoltre, la diffusione del Coronavirus produce effetti rilevanti anche ai fini della predisposizione, attualmente in corso, dei bilanci relativi all'esercizio 2019.
Le principali problematiche conseguenti a tale diffusione attengono, in particolare:

- ai fatti successivi alla chiusura dell'esercizio;
- alla continuità aziendale;
- alla Relazione sulla gestione;
- alla Relazione di revisione.

2 PROCEDIMENTO DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO[2]

L'emergenza epidemiologica da COVID-19 determina importanti conseguenze sul procedimento, in corso, di predisposizione ed approvazione del bilancio al 31.12.2019.
Essa, infatti, interviene in un momento nevralgico per l'interlocuzione tra amministratori, professionisti ed uffici amministrativi tesa alla redazione del progetto di bilancio. In genere, in questo periodo:

- da un lato, gli uffici amministrativi redigono un primo brogliaccio informale del progetto di bilancio;
- dall'altro, il professionista incaricato predispone, sulla base della suddetta documentazione, la prima bozza formale di bilancio di esercizio, che costituirà oggetto di discussione in sede di CdA[3].

Si tratta di momenti non disciplinati dal legislatore, né sussiste alcun riferimento nel codice ai documenti sopracitati. Il primo brogliaccio informale e la prima bozza formale di bilancio costituiscono il risultato di un procedimento interno alla società, che, pur non assumendo rilevanza giuridica esterna, rappresentano il presupposto per procedere alla redazione del progetto di bilancio da sottoporre poi all'approvazione dell'assemblea.

Tale operatività deve fare i conti con le previsioni dei DPCM 8.3.2020 e 9.3.2020, che rendono difficoltoso lo svolgimento di tutte le riunioni (amministrative, dei CdA ed assembleari) funzionali alla predisposizione e alla approvazione del bilancio.
A fronte di ciò, il DL 17.3.2020 n. 18 (c.d. "Cura Italia"), oltre a disporre il rinvio dei termini di convocazione dell'assemblea chiamata all'approvazione del bilancio 2019, prevede una serie di misure tese a facilitarne il concreto svolgimento[4].

---

1 Stefano De Rosa (s.derosa@eutekne.it); Silvia Latorraca (s.latorraca@eutekne.it); Maurizio Meoli (m.meoli@eutekne.it).

2 Paragrafo a cura di Maurizio Meoli.

3 Cfr. Scarzella M., Avolio D. "L'invalidità delle delibere assembleari di approvazione del bilancio di esercizio", *Schede di Aggiornamento*, 10, 1996, p. 1087 - 1088; Locatelli P., Quattrocchio L., Somenzari P. "Nota integrativa e formazione del bilancio", in allegato a *Il fisco*, 17, 1996, p. 4369 - 4452.

4 Rispetto all'uso, in fase emergenziale, dello strumento normativo dei DPCM, autorevole dottrina ha sottolineato come esso sia possibile quando, per ragioni diverse e contingenti, risulti precluso l'utilizzo del decreto legge (quale strumento normativo "*ad hoc*" che

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

2.1 PREDISPOSIZIONE DEL PROGETTO DI BILANCIO

Innanzitutto, con riguardo alla fase relativa alla predisposizione del progetto di bilancio, occorre considerare due importanti previsioni del DPCM 9.3.2020, come combinato con il precedente DPCM 8.3.2020.
Una, contenuta nell'art. 1 lett. e), che raccomanda ai datori di lavoro privati di promuovere, durante il periodo di emergenza, la fruizione da parte dei lavoratori dipendenti di periodi di congedo ordinario e di ferie, fermo restando l'ampliamento del ricorso allo *smart working*.
L'altra, contenuta nella lett. h) del medesimo art. 1, dove si legge, tra l'altro, che sono sospese le riunioni degli organi collegiali "in presenza", enunciazione che, se estrapolata dal contesto in cui è contenuta (attività scolastiche e di formazione superiore), finirebbe per riguardare anche le riunioni in ambito societario.

Appare evidente, quindi, come congedi, ferie e *smart working* potrebbero rallentare – se non addirittura rendere concretamente difficoltosa – l'attività che in questa fase si richiede agli uffici amministrativi, anche nelle loro interrelazioni con i revisori legali[5].
Peraltro, anche qualora si dovesse riuscire a predisporre la documentazione necessaria da sottoporre ai professionisti prima ed agli amministratori poi, una riunione di questi ultimi, unitamente ai componenti degli organi di controllo, potrebbe avvenire solo tramite mezzi di telecomunicazione e non "in presenza".

Ora – a parte le srl con CdA che possono decidere mediante consultazione scritta o sulla base del consenso espresso per iscritto *ex* art. 2475 co. 4 c.c.[6] – è vero che, in genere, gli statuti societari tendono ad autorizzare lo svolgimento delle riunioni tramite mezzi di telecomunicazione, ma non è detto che effettivamente le cose stiano così e non è detto che le società che prevedano statutariamente tale possibilità si siano poi effettivamente organizzate per la loro utilizzazione attuando tutti quegli accorgimenti tecnici che consentano di effettuare gli accertamenti e di porre in essere quelle attività che devono poi risultare dal verbale (*in primis*, l'accertamento dell'identità dei partecipanti e dei risultati delle votazioni con identificazione dei soggetti cui riferire la singola scelta e la possibilità di partecipare alla discussione rilasciando dichiarazioni pertinenti all'ordine del giorno); di certo, tuttavia, organizzarsi a breve, in questi giorni, potrebbe risultare tutt'altro che semplice.

Appare, comunque, non ragionevole estrapolare la ricordata previsione della lett. h) dell'art. 1 del DPCM dal contesto in cui è collocata, applicando, invece, alle riunioni in questione la successiva lett. q), ai sensi della quale "*sono adottate, in tutti i casi possibili, nello svolgimento di riunioni, modalità di collegamento da remoto …, comunque garantendo il rispetto della distanza di sicurezza interpersonale di un metro … ed evitando assembramenti*".

Tale previsione, guardando a riunioni, CdA, comitati consiliari e Collegi sindacali, può essere letta come esclusione della possibilità di procedere "in presenza" ove sia statutariamente prevista l'alternativa dell'utilizzo di mezzi di telecomunicazione oppure, più opportunamente, come praticabilità dell'utilizzo di tale ultima modalità a prescindere dalle indicazioni fornite al riguardo dallo statuto o in via autoregolamentare[7].
Resterebbe ferma, peraltro, la possibilità di effettuare le stesse "in presenza", a condizione che si sia in grado di garantire il rispetto della distanza di sicurezza interpersonale, tra i partecipanti, di almeno un metro.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

la Costituzione prevede proprio "*in casi straordinari di necessità e di urgenza*"). Lo stesso, invece, diviene problematico quando l'uso di una fonte normativa di rango secondario limiti le libertà costituzionali come la libertà di circolazione. "*Una scelta del genere, infatti, nonostante l'uso distorto che negli anni si è fatto del decreto-legge da parte di tutti i Governi, rappresenta un serio problema, in quanto degrada e svilisce le libertà costituzionali ad un livello che non meritano; non da ultimo perché, dentro quella superiorità che il criterio di gerarchia delle fonti riconosce al decreto legge, vi è la garanzia suprema di un atto che, proprio per la sua delicatezza, passa nelle mani (e negli occhi) tanto del Capo dello Stato quanto, poi, del Parlamento, chiamato alla sua conversione*". Così Clementi F. "Quando l'emergenza restringe le libertà meglio un decreto legge che un Dpcm", *Il Sole - 24 Ore*, 13.2.2020, p. 12.

5 Cfr. Germani A., Roscini Vitali F. "Bilanci 2019 alla prova della proroga dei tempi", *Il Sole - 24 Ore*, 10.3.2020, p. 18. Si vedano anche l'informativa Assirevi 13.3.2020 n. 513 e la nota FederHolding 20.3.2020 n. 5.

6 Seppure con qualche dubbio determinato dall'art. 2475 co. 5 c.c.; cfr. Morandi P. *sub* art. 2475 c.c. in "Commentario breve al diritto delle società", diretto da Maffei Alberti A., Cedam, 2017, p. 1441.

7 Cfr. Busani A. "Società, regolare l'assemblea in audio o videoconferenza", *Il Sole - 24 Ore*, 12.3.2020, p. 22; documento di ricerca CNDCEC-FNC 18.3.2020. La news legislativa Assonime 18.3.2020 suggerisce di applicare anche a tale contesto la massima Consiglio Notarile di Milano 11.3.2020 n. 187. La nota FederHolding 20.3.2020 n. 5, invece, ritiene di estendere anche a tale organo sociale le facilitazioni disposte dall'art. 106 del DL 18/2020. Si tratta di profili esaminati nei paragrafi successivi.

2.2 APPROVAZIONE DEL BILANCIO DA PARTE DELL'ASSEMBLEA

Quanto sopra rilevato potrebbe agevolare la predisposizione del progetto di bilancio, ma resta la problematica relativa all'approvazione dello stesso da parte dell'assemblea.
Anteriormente alla legislazione emergenziale, infatti, la situazione normativa era la seguente: o la società contemplava statutariamente la possibilità di porre in essere la riunione mediante mezzi di telecomunicazione, ed era già attrezzata per la concreta attuazione di tali modalità, oppure avrebbe dovuto procedere "in presenza". Tuttavia, il molto probabile moltiplicarsi dei potenziali partecipanti rispetto alle normali riunioni societarie, come quelle del CdA, avrebbe rischiato di renderne impossibile lo svolgimento assicurando le necessarie prescrizione di sicurezza.

Rispetto a tale contesto, il Comitato Triveneto dei Notai, nella massima H.B.39, ha precisato, con riguardo alle spa "chiuse", che, pur in assenza di una specifica previsione statutaria, è da ritenersi possibile l'intervento in assemblea mediante mezzi di telecomunicazione, a condizione del concreto rispetto dei principi del metodo collegiale, soluzione che, si ricorda, è stata fondata sulla lettura della locuzione "lo statuto può consentire", di cui all'art. 2370 co. 4 c.c., nel senso che lo statuto "può disciplinare" le forme di intervento mediante mezzi di telecomunicazione, e non già nel senso che in assenza di clausola statutaria al socio sia precluso di partecipare ai lavori assembleari mediante mezzi di telecomunicazione pienamente rispettosi del metodo collegiale.
Tali indicazioni, peraltro, non sono sembrate in grado di neutralizzare qualsiasi rischio di contestazioni nel caso in cui si fosse effettivamente proceduto ad una assemblea mediante mezzi di telecomunicazione in assenza di specifica previsione statutaria in tal senso.

2.2.1 Facilitazioni previste dai DPCM e dalla prassi notarile

Queste incertezze dovrebbero essere fugate proprio dalla previsione di cui all'art. 1 lett. q) del DPCM 8.3.2020, che renderebbe praticabile l'utilizzo dei mezzi di telecomunicazione per lo svolgimento delle assemblee a prescindere dalle indicazioni fornite al riguardo dallo statuto.

Con la massima 11.3.2020 n. 187, inoltre, il Consiglio Notarile di Milano tende a facilitare ulteriormente il concreto svolgimento dell'assemblea.
Si afferma, infatti, che l'intervento in assemblea mediante mezzi di telecomunicazione può riguardare la totalità dei partecipanti alla riunione, ivi compreso il presidente, fermo restando che nel luogo indicato nell'avviso di convocazione deve trovarsi il segretario verbalizzante o il notaio, unitamente alla o alle persone incaricate dal presidente per l'accertamento di coloro che intervengono di persona (sempre che tale incarico non venga affidato al segretario verbalizzante o al notaio)[8].

Tutto ciò sia quando ammesso dallo statuto, ai sensi dell'art. 2370 co. 4 c.c., sia quando "comunque ammesso dalla vigente disciplina". Quest'ultimo inciso, in particolare, dovrebbe leggersi come la concretizzazione della previsione contenuta nell'art. 1 co. 1 lett. q) del DPCM 8.3.2020, secondo la quale "*sono adottate, in tutti i casi possibili, nello svolgimento di riunioni, modalità di collegamento da remoto*"[9].
Tale disposizione, in pratica, scavalcherebbe l'assenza di una indicazione statutaria autorizzativa dello svolgimento dell'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione, senza il rischio di contestazioni[10].

Resta, in ogni caso, e a prescindere dagli aspetti evidenziati, la necessità di attrezzarsi concretamente per porre in essere la riunione assembleare mediante mezzi di telecomunicazione, circostanza che, in questi giorni, potrebbe risultare tutt'altro che semplice[11].

8 La massima del Consiglio Notarile di Milano precisa altresì come le clausole statutarie che prevedano la presenza del presidente e del segretario nel luogo di convocazione (o comunque nel medesimo luogo) dovrebbero intendersi di regola funzionali alla formazione contestuale del verbale dell'assemblea, sottoscritto sia dal presidente sia dal segretario. Esse, pertanto, non impediscono lo svolgimento della riunione assembleare con l'intervento di tutti i partecipanti mediante mezzi di telecomunicazione, potendosi in tal caso redigere successivamente il verbale assembleare, con la sottoscrizione del presidente e del segretario, oppure con la sottoscrizione del solo notaio in caso di verbalizzazione in forma pubblica.

9 Cfr. Busani A. "Società, regolare l'assemblea in audio o videoconferenza", *Il Sole - 24 Ore*, 12.3.2020, p. 22.

10 Cfr. Meoli M. "Anche il presidente può collegarsi all'assemblea", *Il Quotidiano del Commercialista*, *www.eutekne.info*, 12.3.2020.

11 Ad ogni modo, suggerimenti interessanti possono trarsi da Politelli G. "Le assemblee societarie ai tempi del Coronavirus: indicazioni operative", *Il Quotidiano Giuridico*, 17.3.2020.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

Si è pensato, allora, ad un rinvio dei termini di approvazione del bilancio 2019 a 180 giorni, ipotizzando, in relazione alle società che contemplino tale possibilità nello statuto, di far rientrare la straordinarietà della situazione contingente, con tutte le conseguenti problematiche sulle società, tra le particolari esigenze relative alla struttura delle stesse contemplate dall'art. 2364 co. 2 secondo periodo c.c.[12], segnalando nella Relazione sulla gestione le ragioni della dilazione (si ricorda che tale previsione, dettata per le spa, vale anche per le srl in forza del rinvio operato dall'art. 2478-*bis* co. 1 c.c.).
È parso, tuttavia, maggiormente opportuno un intervento normativo che riconoscesse, fin da subito, uno slittamento dei termini di approvazione del bilancio d'esercizio 2019 per tutte le società[13].

2.2.2 Rinvio dei termini di approvazione del bilancio

L'art. 106 del DL 17.3.2020 n. 18 (c.d. "Cura Italia") ha disposto il rinvio dei termini di approvazione del bilancio, insieme ad una serie di misure tese a facilitare il concreto svolgimento delle assemblee, a prescindere dall'argomento posto all'ordine del giorno.
Il co. 1 stabilisce, innanzitutto, in via generale, che, in deroga a quanto previsto dagli artt. 2364 co. 2 c.c. (per le spa e le sapa) e 2478-*bis* co. 1 c.c. (per le srl)[14], o in deroga alle diverse disposizioni statutarie[15], l'assemblea ordinaria è convocata entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio, ovvero entro il prossimo 28.6.2020 (che, peraltro, si tenga presente, cade di domenica)[16].

La news legislativa Assonime 18.3.2020 sottolinea come l'utilizzo di tale termine più ampio si presenti quale mera facoltà. Le società, quindi, possono tenere l'assemblea nella data più adeguata rispetto alle proprie esigenze (per il pagamento dei dividendi o per l'adozione di decisioni ulteriori rispetto all'approvazione del bilancio).
Ad ogni modo, l'utilizzo del termine più ampio non deve essere motivato dalla società[17]. Esso, inoltre, dovrebbe essere riferito alla data di prima convocazione dell'assemblea.

Conseguenze sulla nomina dell'organo di controllo e/o del revisore nelle srl

Da tale proroga consegue, altresì, un ulteriore slittamento dei termini per provvedere alla nomina dell'organo di controllo e/o del revisore legale nelle srl a ciò tenute in forza dei nuovi parametri di cui all'art. 2477 co. 2 lett. c) c.c.[18].

2.2.3 Facilitazioni allo svolgimento delle assemblee

L'art. 106 co. 2 del DL 18/2020, inoltre, stabilisce, sempre in via generale, che, con l'avviso di convocazione delle assemblee, sia ordinarie che straordinarie, le spa, le sapa, le srl, le società cooperative e le mutue assicuratrici possono (ma, anche qui, non sono obbligate[19]) prevedere, anche in deroga alle diverse disposizioni statutarie, l'espressione del voto in via elettronica o per corrispondenza e l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione[20].

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

12 Cfr. la massima Consiglio Notarile di Milano 15/2003.

13 Cfr. Germani A., Roscini Vitali F. "Bilanci 2019 alla prova della proroga dei tempi", *Il Sole - 24 Ore*, 10.3.2020, p. 18; Meoli M. "Con l'emergenza coronavirus approvazione dei bilanci da rinviare", *Il Quotidiano del Commercialista*, *www.eutekne.info*, 11.3.2020. Si è anche ipotizzata la sussistenza della forza maggiore quale causa legittimante il rinvio della convocazione delle assemblee di approvazione dei bilanci e dei successivi adempimenti; così Falcone F.A., Piantedosi P. "Coronavirus ed effetti sul bilancio 2019: prime indicazioni", *Quotidiano IPSOA*, 12.2.2020.

14 Che prevedono il termine di 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio per l'assemblea annuale di bilancio, consentendo la proroga fino ai 180 giorni solo in presenza di previsione statutaria e al ricorrere di determinate circostanze.

15 Cfr. la nota FederHolding 5/2020.

16 Cfr. Meoli M. "Più tempo per l'approvazione dei bilanci 2019", *Il Quotidiano del Commercialista*, *www.eutekne.info*, 16.3.2020. Sul tema si vedano anche Dragoni G., Negri G. "Assemblee, c'è tempo fino a giugno. Consentito il raduno a porte chiuse", *Il Sole - 24 Ore*, 17.3.2020, p. 19; Vedana F. "Alle srl più tempo per i bilanci", *Italia Oggi*, 17.3.2020, p. 35.

17 Cfr. anche il documento di ricerca CNDCEC-FNC 18.3.2020 e la nota FederHolding 5/2020.

18 Cfr. il documento di ricerca CNDCEC-FNC 18.3.2020.

19 Cfr. Dragoni G., Negri G. "Assemblee, c'è tempo fino a giugno. Consentito il raduno a porte chiuse", *Il Sole - 24 Ore*, 17.3.2020, p. 19.

20 Quest'ultimo profilo sembra, quindi, contraddire quanto prospettato dal Comitato Triveneto dei Notai nella massima H.B.39, con riguardo alle spa "chiuse". Il silenzio statutario, cioè, sembrerebbe superabile solo nell'ambito del periodo di vigenza della legislazione emergenziale.

Tutte le società sopra ricordate possono inoltre prevedere che l'assemblea si svolga, "*anche esclusivamente*", mediante mezzi di telecomunicazione che garantiscano l'identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l'esercizio del diritto di voto, ai sensi e per gli effetti di cui agli artt. 2370 co. 4, 2479-*bis* co. 4 e 2538 co. 6 c.c., senza, in ogni caso, la necessità che si trovino nel medesimo luogo, ove previsti, il presidente, il segretario o il notaio.
Si tratta di previsioni che, tramite il riferimento ad uno svolgimento "*anche esclusivamente*" mediante mezzi di telecomunicazione, sembrano spingersi oltre la linea tracciata dalla massima Consiglio Notarile di Milano 11.3.2020 n. 187, che parrebbe comunque riferirsi ad un luogo di convocazione dell'assemblea. In pratica, sembrerebbe praticabile una convocazione dell'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione senza indicare alcun luogo di convocazione, ma, eventualmente, limitandosi a precisare che si considera luogo di svolgimento dell'assise quello in cui si trova il segretario, che dovrà verbalizzare la riunione[21].

A prescindere da quanto sia previsto negli statuti, quindi, le assemblee potranno svolgersi:

- con le modalità "tradizionali", e cioè quelle con le quali si sono sempre finora tenute (ma nel rispetto della normativa che prescrive di non provocare assembramenti) e, quindi, sia "fisicamente" che in modalità di audio-video conferenza, quale disciplinata dallo statuto di ciascuna società. In tal caso, un luogo di convocazione deve essere indicato, a beneficio di chi intenda intervenire di persona;
- in modalità full audio/video conference, e cioè con tutti gli intervenuti online, compresi il segretario e il presidente. Per procedere secondo questa modalità, occorre indicarlo nell'avviso di convocazione, al quale la nuova normativa dà il potere di derogare a qualsiasi clausola statutaria sul punto. Tutti possono stare online senza vedersi fisicamente, il segretario e il presidente possono non essere nello stesso luogo, diviene irrilevante il luogo di convocazione dell'assemblea ed il verbale può essere firmato dal solo segretario[22].

Il citato Autore sottolinea altresì come, nel contesto emergenziale che si sta vivendo, dovrebbero reputarsi legittime anche le deliberazioni assunte se:

- l'adunanza non sia convocata ma si svolga in forma totalitaria e con tutti i partecipanti collegati online. In tal caso, il luogo di svolgimento della riunione è elemento che non dovrebbe avere alcuna rilevanza, così come il fatto che segretario e presidente si trovino in luoghi diversi (il verbale potrà essere firmato dal solo segretario);
- l'adunanza sia in effetti convocata in un dato luogo ma, per accordo tra tutti coloro che vi partecipano (o che vi potrebbero partecipare, anche se poi non vi partecipino), si decida di svolgerla online (e, quindi, nessuno acceda al luogo in cui l'assemblea è convocata). Anche in questo caso il luogo fisico in cui la riunione è stata convocata perde qualsiasi rilevanza;
- la società predisponga, nel luogo indicato per la riunione, un sistema sicuro di identificazione di eventuali affluenti (ad esempio, una segreteria che li identifichi all'ingresso o un collegamento video che mostri dal vivo la sala in cui avviene l'affluenza fisica), i quali siano messi in grado di partecipare all'adunanza in *real time* con la possibilità di presentare o ricevere eventuale documentazione che sia occorrente allo svolgimento della riunione. Non pare incidere sulla legittimità delle deliberazioni che si assumono il fatto che il presidente e il segretario dell'adunanza siano in collegamento online, ciascuno da una località diversa[23].

Con particolare riguardo alle srl, ancora, si tiene conto della peculiarità che consente loro l'espressione del voto mediante consultazione scritta o mediante consenso espresso per iscritto, precisandosi come tale modalità operativa possa essere sempre utilizzata, anche in deroga ai limiti previsti dall'art. 2479 co. 4 c.c. ed alle diverse disposizioni statutarie (art. 106 co. 3 del DL 18/2020).
Tali modalità, quindi, possono essere utilizzate anche quando:

- non siano previste dall'atto costitutivo;

[21] Cfr. Vedana F. "Alle srl più tempo per i bilanci", *Italia Oggi*, 17.3.2020, p. 35.
[22] Cfr. De Angelis L. "Nelle assemblee con molti soci un mix fra online e voto da remoto", *Il Sole - 24 Ore*, 23.3.2020, p. 15; De Angelis L. "Luogo di riunione ininfluente se tutti sono collegati", *Il Sole - 24 Ore*, 23.3.2020, p. 15.
[23] Così De Angelis L. "Luogo di riunione ininfluente se tutti sono collegati", *Il Sole - 24 Ore*, 23.3.2020, p. 15.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

- la decisione riguardi modifiche dell'atto costitutivo oppure decisioni relative a operazioni che comportino una sostanziale modifica dell'oggetto sociale o una rilevante modifica dei diritti dei soci o perdite del capitale superiore a un terzo;
- vi sia una richiesta di utilizzare la deliberazione assembleare da parte di amministratori o di un numero qualificato di soci[24].

Spa quotate

Alle spa quotate, poi, è riconosciuta la possibilità di designare per le assemblee ordinarie o straordinarie il rappresentante previsto dall'art. 135-*undecies* del DLgs. 58/98, anche ove lo statuto disponga diversamente.
Della nomina deve essere data indicazione nell'avviso di convocazione, insieme alle informazioni relative alle modalità di conferimento della delega di voto[25].
Le stesse società possono altresì prevedere nell'avviso di convocazione che l'intervento in assemblea si svolga esclusivamente tramite il rappresentante designato ai sensi dell'art. 135-*undecies* del DLgs. 58/98; al rappresentante designato possono essere conferite anche deleghe o subdeleghe ai sensi dell'art. 135-*novies* del DLgs. 58/98, in deroga all'art. 135-*undecies* co. 4 del DLgs. 58/98[26] (art. 106 co. 4 del DL 18/2020)[27].
Di conseguenza – osservano la news legislativa Assonime 18.3.2020 – il rappresentante designato dalla società potrà raccogliere le deleghe pervenutegli, nei termini previsti dall'art. 135-*undecies* co. 1 del DLgs. 58/98, sia tramite il modulo di delega contenuto nell'Allegato 5A del Regolamento Emittenti sia tramite delega e subdelega "ordinaria". Questa maggiore flessibilità intende consentire la partecipazione al voto da parte degli investitori istituzionali esteri che normalmente delegano un rappresentante che a sua volta potrà delegare il rappresentante designato.

Le disposizioni previste per le spa quotate dovrebbero applicarsi anche alle assemblee degli obbligazionisti per le società con obbligazioni quotate, in virtù dell'art. 2415 co. 3 c.c.[28].

Banche popolari, banche di credito cooperativo, cooperative e mutue assicuratrici

Analoghe disposizioni sono dettate per le banche popolari, le banche di credito cooperativo, le società cooperative e le mutue assicuratrici, anche in deroga agli artt. 150-*bis* co. 2-*bis* del DLgs. 385/93[29], 135-*duodecies* del DLgs. 58/98[30] e 2539 co. 1 c.c.[31] ed alle disposizioni statutarie che prevedono limiti al numero di deleghe conferibili ad uno stesso soggetto (art. 106 co. 6 del DL 18/2020)[32].
Si precisa, peraltro, che il rappresentante designato non potrà esprimere un voto difforme da quello indicato nelle istruzioni di voto[33]. È altresì fissato il termine per il conferimento della relativa delega al secondo giorno precedente la data di prima convocazione dell'assemblea[34].

Società a controllo pubblico

È stabilito, altresì, che, per le società a controllo pubblico di cui all'art. 2 co. 1 lett. m) del DLgs. 175/2016[35], l'applicazione delle disposizioni di cui sopra ha luogo nell'ambito delle risorse finanziarie e strumentali disponibili a legislazione vigente e non comporta nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica (art. 106 co. 8 del DL 18/2020).

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

24 Cfr. news legislativa Assonime 18.3.2020.
25 Così news legislativa Assonime 18.3.2020.
26 Cfr. Dragoni G., Negri G. "Assemblee, c'è tempo fino a giugno. Consentito il raduno a porte chiuse", *Il Sole - 24 Ore*, 17.3.2020, p. 19; Petruzzellis G. "Bilanci 2019: per la convocazione delle assemblee termine esteso a 180 giorni", *Quotidiano IPSOA*, 17.3.2020.
27 Queste ultime previsioni, *ex* art. 106 co. 5 del DL 18/2020, si applicano anche alle società ammesse alla negoziazione su un sistema multilaterale di negoziazione e alle società con azioni diffuse fra il pubblico in misura rilevante.
28 Così la news legislativa Assonime 18.3.2020.
29 Secondo cui lo statuto delle banche popolari determina in un numero non superiore a 20 quello massimo di deleghe che possono essere conferite ad un socio.
30 Al fine di consentire l'utilizzo della disciplina delle deleghe di voto anche con riguardo alle società cooperative quotate.
31 Che, con riguardo alle cooperative disciplinate dalle norme sulla spa, stabilisce che ciascun socio può rappresentare sino ad un massimo di 10 soci.
32 Cfr. Petruzzellis G. "Bilanci 2019: per la convocazione delle assemblee termine esteso a 180 giorni", *Quotidiano IPSOA*, 17.3.2020.
33 Il co. 6 dell'art. 106 del DL 18/2020, infatti, esclude l'applicazione dell'art. 135-*undecies* co. 5 del DLgs. 58/98.
34 Cfr. la news legislativa Assonime 18.3.2020.
35 Ovvero le società in cui una o più Amministrazioni Pubbliche esercitano poteri di controllo *ex* art. 2359 c.c. Il controllo può sussiste-

Ambito temporale di operatività delle nuove previsioni

Si tenga presente, infine, che tali previsioni sono destinate a presentare una valenza limitata nel tempo.

Ex art. 106 co. 7 del DL 18/2020, infatti, esse si applicano alle assemblee convocate entro il 31.7.2020 o comunque, se successiva, entro la data fino alla quale sarà in vigore lo stato di emergenza relativo al rischio sanitario connesso all'insorgenza della epidemia da COVID-19.

Allo stato, quindi, tali previsioni dovrebbero valere anche per le assemblee di approvazione del bilancio 2019 che, in prima convocazione, non dovessero raggiungere i prescritti *quorum* costitutivi (da riconvocare entro 30 giorni dalla data della prima convocazione)[36].

2.3 CRONOLOGIA DEGLI ADEMPIMENTI IN FUNZIONE DELL'APPROVAZIONE DEL BILANCIO

La seguente tabella schematizza i termini degli adempimenti connessi al procedimento di approvazione del bilancio 2019, alla luce della deroga disposta dall'art. 106 del DL 18/2020 (c.d. "Cura Italia") prendendo come riferimento il caso in cui l'assemblea di approvazione si tenga, in prima convocazione, in data 28.6.2020[37].

Si consideri, inoltre, che:

- *ex* art. 3 co. 2 del DPR 558/99, la presentazione delle domande al Registro delle imprese il cui termine cade di sabato o di giorno festivo è reputata tempestiva se effettuata il primo giorno lavorativo successivo;
- *ex* art. 7 co. 2 lett. l) del DL 70/2011 convertito, gli adempimenti ed i versamenti previsti da disposizioni relative a materie amministrate da articolazioni del Ministero dell'Economia e delle Finanze, comprese le Agenzie fiscali, ancorché previsti in via esclusivamente telematica, ovvero che devono essere effettuati nei confronti delle medesime articolazioni o presso i relativi uffici, i cui termini scadono di sabato o di giorno festivo, sono prorogati al primo giorno lavorativo successivo.

Adempimento	Scadenza	Termine massimo per esercizi chiusi al 31.12.2019
Redazione del progetto di bilancio da parte degli amministratori	Almeno 30 giorni prima di quello fissato per l'assemblea che deve discuterlo	29.5.2020
Redazione della Relazione sulla gestione da parte degli amministratori		29.5.2020
Consegna del progetto di bilancio e della Relazione al Collegio sindacale	Almeno 30 giorni prima di quello fissato per l'assemblea che deve discuterlo	29.5.2020
Consegna del progetto di bilancio e della Relazione al revisore (ove presente)		29.5.2020
Deposito del bilancio, degli allegati, delle Relazioni di amministratori, sindaci e revisore (ove presente) presso la sede sociale	Durante i 15 giorni che precedono l'assemblea e fino all'approvazione	12.6.2020
Pubblicazione sulla *G.U.* dell'avviso di convocazione dell'assemblea o pubblicazione su un quotidiano	Almeno 15 giorni prima di quello fissato per l'assemblea	13.6.2020
Convocazione dell'assemblea mediante altri mezzi	"Ricevimento" della convocazione almeno 8 giorni prima dell'assemblea (nelle srl la raccomandata deve essere "spedita" ai soci almeno 8 giorni prima dell'adunanza; così Cass. SS.UU. 14.10.2013 n. 23218)	20.6.2020
Assemblea per l'approvazione del bilancio (o riunione del Consiglio di sorveglianza)	Entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale (entro 180 giorni in caso di proroga)	28.6.2020[38]

re anche quando, in applicazione di norme di legge o statutarie o di patti parasociali, per le decisioni finanziarie e gestionali strategiche relative all'attività sociale è richiesto il consenso unanime di tutte le parti che condividono il controllo.

36 Cfr. Meoli M. "Più tempo per l'approvazione dei bilanci 2019", *Il Quotidiano del Commercialista*, *www.eutekne.info*, 16.3.2020 e il documento di ricerca CNDCEC-FNC 18.3.2020.

37 Che, peraltro, cade di domenica.

38 Si tenga presente, peraltro, che il 28.6.2020 cade di domenica.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

Adempimento	Scadenza	Termine massimo per esercizi chiusi al 31.12.2019
Se contenente anche la delibera di distribuzione di utili, registrazione del verbale di approvazione del bilancio presso l'Agenzia delle Entrate	Entro 20 giorni dalla data di approvazione del bilancio[39]	20.7.2020[40]
Deposito del bilancio e degli allegati presso il Registro delle imprese	Entro 30 giorni dalla data di approvazione del bilancio	28.7.2020
Annotazione e sottoscrizione del bilancio nel libro degli inventari	Entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi	28.2.2021[41]

3 FATTI SUCCESSIVI ALLA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO[42]

Il Coronavirus si è diffuso, nel nostro Paese, a partire dal mese di febbraio 2020 e, quindi, successivamente alla chiusura dell'esercizio 2019.
Il documento OIC 29, che disciplina il trattamento contabile dei fatti successivi alla chiusura dell'esercizio precisa, in via preliminare, che costituiscono "*fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*" quei fatti, positivi e/o negativi, che avvengono tra la data di chiusura e la data di formazione del bilancio d'esercizio (§ 11).
I fatti successivi vengono, poi, distinti a seconda che gli stessi debbano, oppure no, essere recepiti nei valori di bilancio.

3.1 FATTI SUCCESSIVI CHE DEVONO ESSERE RECEPITI NEI VALORI DI BILANCIO

Il documento OIC 29 precisa che devono essere recepiti nei valori (delle attività e passività) di bilancio, in conformità al postulato della competenza, quei fatti che evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio (§ 59)[43].
Occorre, quindi, riflettere in bilancio l'effetto che tali fatti determinano sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico alla data di chiusura dell'esercizio (§ 60).
Ad esempio, rientrano tra i fatti che devono essere recepiti nei valori di bilancio (§ 59):

- la definizione, dopo la chiusura dell'esercizio, di una causa legale in essere alla data di bilancio per un importo diverso da quello prevedibile a tale data;
- i fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio da cui emerga che talune attività già alla data di bilancio avevano subìto riduzioni durevoli di valore o riduzioni del valore di mercato rispetto al costo (a seconda delle fattispecie) ovvero evidenzino situazioni, esistenti alla data di bilancio, che incidano sulle valutazioni di bilancio, quali:
  - il deterioramento della situazione finanziaria di un debitore, confermata dal fallimento dello stesso dopo la data di chiusura, che normalmente indica che la situazione di perdita del credito esisteva già alla data di bilancio;
  - la vendita di prodotti giacenti a magazzino a fine anno a prezzi inferiori rispetto al costo, che fornisce l'indicazione di un minor valore di realizzo alla data di bilancio;
- la determinazione, dopo la data di chiusura dell'esercizio, del costo di attività acquistate o del corrispettivo di attività vendute, prima della data di chiusura dell'esercizio di riferimento;

39 Cfr. la R.M. 22.11.2000 n. 174/E.

40 Il 18.7.2020 cade di sabato ma è differito a lunedì 20 per effetto dell'art. 7 co. 2 lett. l) del DL 70/2011 convertito.

41 L'art. 4-*bis* co. 2 del DL 30.4.2019 n. 34, convertito nella L. 28.6.2019 n. 58 (c.d. "Decreto Crescita"), modificando l'art. 2 del DPR 322/98, ha stabilito il differimento a regime del termine per la presentazione telematica dei modelli REDDITI e IRAP:

- dal 30 settembre al 30 novembre, per i contribuenti "solari";
- dalla fine del nono a quella dell'11° mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta, per i soggetti "non solari".

La dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2019 (modello REDDITI 2020) deve quindi essere presentata entro il 30.11.2020; i 3 mesi successivi, sulla base di quanto previsto dall'art. 2963 co. 5 c.c., scadono il 28.2.2021 (che, peraltro, cade di domenica).

42 Paragrafo a cura di Silvia Latorraca.

43 Si tratta, cioè, degli "*eventi che, manifestatisi dopo la data di chiusura dell'esercizio, forniscono prove di condizioni che già esistevano a tale data*". Cfr. Vasapolli G., Vasapolli A. "Dal bilancio d'esercizio al reddito d'impresa", RT Editore, 2020, § 1.3.3.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

- la determinazione, dopo la chiusura dell'esercizio, di un premio da corrispondere a dipendenti quale emolumento per le prestazioni relative all'esercizio chiuso;
- la scoperta di un errore o di una frode.

La circ. Assonime 27.6.2018 n. 15 (§ 2.3) ha evidenziato, al riguardo, che "*i fatti sopravvenuti considerati rilevanti rispetto all'esercizio già chiuso sono quelli che consentono di avere una più precisa conoscenza della consistenza di attività o passività già iscritte in bilancio e risalenti ad altri fatti gestionali intervenuti nello stesso esercizio cui si riferisce il bilancio ovvero in esercizi precedenti*".

3.1.1 Impatto sulla rappresentazione dei valori di bilancio

Nella risposta ad una richiesta di chiarimento pubblicata sulla *newsletter* OIC del mese di maggio 2018 è stato precisato che un fatto successivo alla chiusura dell'esercizio non può portare all'iscrizione in bilancio di un credito o di un debito non esistenti alla data di chiusura in quanto giuridicamente sorti nell'esercizio successivo (oppure alla riclassificazione di poste di bilancio), ma può solo determinare un aggiornamento delle stime del valore delle attività e passività già esistenti alla chiusura dell'esercizio, tenuto conto delle condizioni in essere a tale data.
In sostanza, laddove il fatto sia già avvenuto prima della data di chiusura dell'esercizio, il relativo credito/debito deve essere rilevato in bilancio, ancorché la società ne abbia avuto conoscenza soltanto dopo la chiusura dell'esercizio.
Laddove, invece, il fatto sia avvenuto successivamente alla data di chiusura dell'esercizio, il relativo credito/debito deve essere rilevato nel bilancio relativo all'esercizio successivo. Tuttavia, il fatto deve essere utilizzato per modificare la stima dei valori eventualmente esistenti nell'esercizio precedente, ferma restando la relativa classificazione.
Ai fini della corretta rappresentazione contabile dei fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, occorre, quindi, distinguere il momento in cui gli stessi fatti avvengono (momento che determina la rilevazione contabile del relativo credito/debito), dal momento in cui la società viene a conoscenza di tali fatti, che può essere successivo alla chiusura dell'esercizio[44].
In questo contesto, una particolare attenzione va posta in riferimento ai fatti successivi che determinano la rilevazione di componenti negativi di reddito. Infatti, laddove il fatto sia avvenuto successivamente alla data di chiusura dell'esercizio e, quindi, il relativo debito non possa essere rilevato nel bilancio in chiusura ma soltanto nel bilancio relativo all'esercizio successivo, il rispetto del principio di prudenza (che impone di rilevare il bilancio tutte le perdite, anche se non definitivamente realizzate; documento OIC 11, § 19) potrebbe determinare comunque la rilevazione di un componente negativo di reddito, in contropartita di un fondo per rischi e oneri o di un fondo svalutazione.

3.1.2 Termine entro cui il fatto si deve verificare

Il termine entro cui il fatto si deve verificare perché se ne tenga conto è la data di formazione del bilancio, che nella generalità dei casi è individuata con la data di redazione del progetto di bilancio d'esercizio da parte degli amministratori[45].
Tuttavia, se tra la data di formazione del bilancio e la data di approvazione da parte dell'organo assembleare si verificano eventi tali da avere un effetto rilevante sul bilancio, gli amministratori devono adeguatamente modificare il progetto di bilancio, nel rispetto del procedimento previsto per la formazione del bilancio (documento OIC 29, § 62)[46].

3.2 FATTI SUCCESSIVI CHE NON DEVONO ESSERE RECEPITI NEI VALORI DI BILANCIO

Secondo il documento OIC 29, non devono essere recepiti nei valori (in specie nei prospetti quantitativi) di bilan-

[44] Cfr. Ferranti G. "Il principio di competenza per le imprese che applicano i «nuovi OIC»", *Corriere Tributario*, 22, 2018, p. 1691 ss.; Vasapolli G., Vasapolli A. "Dal bilancio d'esercizio al reddito d'impresa", RT Editore, 2020, § 1.3.3.

[45] Secondo Vasapolli G., Vasapolli A. "Dal bilancio d'esercizio al reddito d'impresa", RT Editore, 2020, § 1.3.3, "*in presenza di un consiglio di amministrazione, tale data coinciderà con quella in cui lo stesso si è riunito per redigere la bozza di bilancio da sottoporre all'approvazione dell'assemblea dei soci. In presenza, invece, di un amministratore unico, si ritiene si debba fare riferimento alla data in cui lo stesso ha redatto la predetta bozza di bilancio*".

[46] Pertanto, "*gli amministratori non si possono limitare ad illustrare tali eventi in sede di assemblea di approvazione del bilancio*". Cfr. Vasapolli G., Vasapolli A. "Dal bilancio d'esercizio al reddito d'impresa", RT Editore, 2020, § 1.3.3.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

cio, in quanto di competenza dell'esercizio successivo, ma soltanto illustrati in Nota integrativa, se rilevanti[47], quei fatti che indicano situazioni sorte dopo la data di bilancio (§ 59).
Infatti, la mancata comunicazione di tali eventi nella Nota integrativa potrebbe compromettere la possibilità per i destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere appropriate decisioni (§ 61).
Il principio contabile riporta i seguenti esempi (§ 59):

- la diminuzione nel valore di mercato di taluni strumenti finanziari nel periodo successivo rispetto alla chiusura dell'esercizio, qualora tale riduzione riflette condizioni di mercato intervenute dopo la chiusura dell'esercizio;
- la distruzione di impianti, macchinari, merci in seguito ad incendi, inondazioni o altre calamità naturali;
- la sostituzione di un prestito a breve con un prestito a lungo termine conclusasi nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e la data di formazione del bilancio[48];
- la ristrutturazione di un debito avente effetti contabili nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di formazione del bilancio[49].

Ulteriori esempi di fatti successivi che richiedono un'informativa in Nota integrativa sono i seguenti (§ 63):

- operazioni di natura straordinaria (fusioni, scissioni, conferimenti, ecc.) eseguite dopo la chiusura dell'esercizio;
- annuncio di un piano di dismissioni di importanti attività;
- acquisti o cessioni di un'azienda significativa;
- annuncio o avvio di piani di ristrutturazione;
- emissione di un prestito obbligazionario;
- aumento di capitale;
- assunzione di rilevanti impegni contrattuali;
- significativi contenziosi (contrattuali, legali, fiscali) relativi a fatti sorti o operazioni effettuate dopo la chiusura dell'esercizio;
- fluttuazioni anomale significative dei valori di mercato delle attività di bilancio (es. titoli) o dei tassi di cambio con le valute straniere verso le quali l'impresa è maggiormente esposta senza coperture;
- richieste di ammissione alla quotazione nelle borse valori.

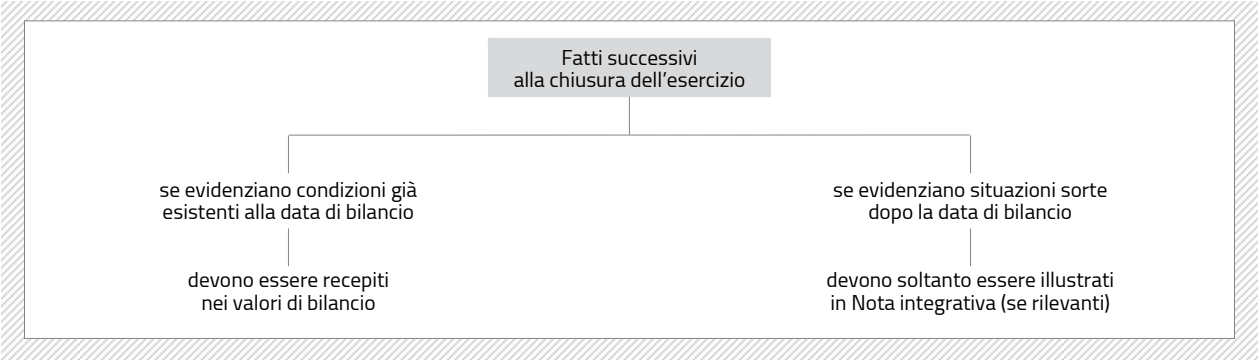


Fig. 1 - *Trattamento contabile dei fatti successivi alla chiusura dell'esercizio*

[47] Ai sensi dell'art. 2423 co. 4 c.c. "*non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta*".
Il documento OIC 11 precisa che un'informazione è considerata rilevante quando la sua omissione o errata indicazione potrebbe ragionevolmente influenzare le decisioni prese dai destinatari primari dell'informazione di bilancio (cioè coloro che forniscono risorse finanziarie all'impresa, ossia gli investitori, i finanziatori e gli altri creditori) sulla base del bilancio della società.

[48] Il documento OIC 19 (§ 24) precisa che, in questo caso, il debito continua a essere classificato come esigibile entro l'esercizio successivo e, se rilevante, l'evento è illustrato nella Nota integrativa secondo quanto previsto dal documento OIC 29.

[49] Il documento OIC 19 (§ 73A) stabilisce che, se la data in cui l'accordo diviene efficace ricade tra la data di chiusura dell'esercizio e la data di formazione del bilancio, nel progetto di bilancio dell'esercizio in chiusura viene fornita adeguata informativa sulle caratteristiche dell'operazione e sui potenziali effetti patrimoniali e economici che essa produrrà negli esercizi successivi.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

3.3 INFORMATIVA IN NOTA INTEGRATIVA

L'art. 2427 co. 1 n. 22-*quater* c.c. (inserito dal DLgs. 139/2015 con effetto sui bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dall'1.1.2016) richiede di indicare in Nota integrativa le informazioni riguardanti "*la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio*".
Il documento OIC 29 (§ 64) precisa che si considerano fatti di rilievo quelli che, richiedendo o meno variazioni nei valori di bilancio, influenzano la situazione rappresentata in bilancio e sono di importanza tale che la loro mancata comunicazione potrebbe compromettere la possibilità dei destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere decisioni appropriate.
Peraltro, nell'illustrazione del fatto intervenuto si fornisce la stima dell'effetto sulla situazione patrimoniale/finanziaria della società, ovvero le ragioni per cui l'effetto non è determinabile.
Analoga informativa deve essere fornita nei bilanci redatti in forma abbreviata (art. 2435-*bis* co. 4 c.c.).
Discorso diverso deve essere fatto per le micro imprese, che, ai sensi dell'art. 2435-*ter* co. 2 c.c., sono esonerate dalla redazione della Nota integrativa, quando, in calce allo Stato patrimoniale, risultino l'informativa sugli impegni, le garanzie e le passività potenziali non risultanti dallo Stato patrimoniale (art. 2427 co. 1 n. 9) e l'informativa sui compensi, le anticipazioni e i crediti concessi agli amministratori e ai sindaci (art. 2427 co. 1 n. 16).
Qualora, invece, le micro imprese redigano (volontariamente) la Nota integrativa, le stesse devono fornire in Nota integrativa le informazioni sui "*fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio*" sopra riportate (documento OIC 29, § 67).

Informativa nella Relazione sulla gestione

Prima delle modifiche contenute nel DLgs. 139/2015, l'informativa sui fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio doveva essere fornita nella Relazione sulla gestione.
L'art. 2428 co. 3 n. 5 c.c. (nella formulazione in vigore fino al 31.12.2015) stabiliva, infatti, che dalla Relazione sulla gestione dovevano risultare "*i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio*".
A tal riguardo, il documento OIC 29 nella versione 2014 (§ 64) precisava che si consideravano fatti di rilievo quelli che, richiedendo o meno variazioni nei valori del bilancio, influenzavano la situazione rappresentata in bilancio ed erano di importanza tale che la loro mancata comunicazione avrebbe comportato l'impossibilità per i destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere decisioni appropriate. In tal caso, per completezza dell'informativa di bilancio, occorreva darne menzione anche nella Nota integrativa. Ciò poteva avvenire anche mediante un richiamo all'illustrazione fatta dagli amministratori nella Relazione sulla gestione. Nell'illustrazione del fatto intervenuto si forniva la stima dell'effetto sulla situazione patrimoniale/finanziaria della società, ovvero le ragioni per cui l'effetto non era determinabile.
Il DLgs. 139/2015 ha abrogato l'art. 2428 co. 3 n. 5 c.c. e, parallelamente, ha inserito l'art. 2427 co. 1 n. 22-*quater* c.c., cosicché, in relazione ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dall'1.1.2016, l'informativa sui fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio deve essere fornita nell'ambito della Nota integrativa.
In dottrina[50] è stato evidenziato come lo spostamento dell'informativa sui fatti successivi alla chiusura dell'esercizio dalla Relazione sulla gestione alla Nota integrativa disposto dal DLgs. 139/2015 non sia di scarsa importanza, in quanto la Relazione sulla gestione è un documento che accompagna il bilancio, mentre la Nota integrativa ne costituisce parte integrante.
Peraltro, la modifica normativa ha determinato l'ampliamento dell'informativa, che in precedenza risultava generica, perché soltanto di carattere descrittivo, mentre nell'attuale contesto deve contenere anche dati di carattere quantitativo[51].
Per quanto detto, la modifica determina una maggiore responsabilità in capo a sindaci e revisori.

Quanto riportato non esclude che alcuni fatti successivi alla chiusura dell'esercizio richiedano, comunque, l'inserimento di informativa anche nella Relazione sulla gestione, ma tale necessità è riconducibile al generale obbligo (*ex* art. 2428 c.c.) di fornire l'analisi della situazione della società e dell'andamento e del risultato della gestione,

[50] Cfr. Roscini Vitali F. "Obbligo di informativa nei bilanci", *Il Sole -24 ore*, 5.3.2020, p. 29.

[51] A ben vedere, la stima dell'effetto dei fatti successivi alla chiusura dell'esercizio sulla situazione patrimoniale/finanziaria della società, ovvero le ragioni per cui l'effetto non era determinabile, dovevano essere fornite nella Relazione sulla gestione anche in base al previgente regime, ancorché non in forza dell'art. 2428 co. 3 n. 5 c.c., ma del documento OIC 29.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

una descrizione dei principali rischi e incertezze cui la società è esposta, nonché l'evoluzione prevedibile della gestione (al riguardo si rinvia al successivo § 4).

3.4 EFFETTI DELLA DIFFUSIONE DEL CORONAVIRUS

Con riferimento ai soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, l'emergenza Coronavirus non rientra tra i fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio, in quanto è di competenza dell'esercizio 2020, ma, in considerazione della sua rilevanza, rientra tra i fatti successivi che devono essere illustrati in Nota integrativa[52].

L'epidemia è, infatti, assimilabile ad una calamità naturale (evidentemente avvenuta nell'esercizio successivo a quello cui si riferisce il bilancio).

3.4.1 Obbligo di fornire l'informativa in funzione della tempistica di approvazione del bilancio

Come già evidenziato, in base al documento OIC 29 (§ 62), devono essere indicati in bilancio:

- generalmente, i fatti che si verificano entro la data di formazione del bilancio, cioè entro la data di redazione del progetto di bilancio da parte degli amministratori;
- ove producano un effetto rilevante sul bilancio, anche gli eventi che si verificano tra la data di formazione del bilancio e la data di approvazione da parte dell'organo assembleare. In questo caso, il progetto di bilancio (già predisposto) deve essere adeguatamente modificato.

Avuto riguardo alla diffusione del Coronavirus, l'emergenza si è manifestata, con le conseguenti limitazioni o sospensioni delle attività economiche, a partire da fine febbraio 2020 (quando, quindi, il progetto di bilancio non era, generalmente, ancora stato predisposto).

Si ricorda, peraltro, che, come evidenziato nel precedente § 2, l'art. 106 del DL 17.3.2020 n. 18 (c.d. "Cura Italia") dispone, in deroga a quanto previsto dagli artt. 2364 co. 2 c.c. (per le spa e le sapa) e 2478-*bis* co. 2 c.c. (per le srl) o alle diverse disposizioni statutarie (che potrebbero non prevedere la possibilità del rinvio dei termini di approvazione del bilancio d'esercizio), che l'assemblea ordinaria chiamata ad approvare i bilanci 2019 possa essere convocata entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio, ovvero entro il prossimo 28.6.2020[53].

In questo caso, il progetto di bilancio dovrebbe essere predisposto entro il 29.5.2020.

In tali ipotesi (che dovrebbero rappresentare la maggioranza), l'emergenza si manifesterebbe prima della redazione del progetto di bilancio da parte degli amministratori e di essa dovrebbe, quindi, opportunamente tenersi conto[54].

Fanno eccezione i soggetti che approvano il bilancio entro termini diversi da quelli previsti per le società di capitali, come i consorzi con attività esterna, che devono redigere e depositare presso il Registro delle imprese la situazione patrimoniale "*entro due mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale*" *ex* art. 2615-*bis* co. 1 c.c.[55].

---

[52] In questo senso, Roscini Vitali F. "Obbligo di informativa nei bilanci", *Il Sole -24 ore*, 5.3.2020, p. 29; Ceppellini P., Lugano R. "Il coronavirus si riflette anche sui bilanci del 2019", *Il Sole - 24 Ore*, 9.3.2020, p. 16; Bava F., Devalle A. "L'emergenza coronavirus impatta sull'informativa di bilancio", *Il Quotidiano del Commercialista*, *www.eutekne.info*, 12.3.2020; Bava F., Devalle A. "L'emergenza può avere effetti sul valore delle immobilizzazioni nei «non solari»", *Il Quotidiano del Commercialista*, *www.eutekne.info*, 18.3.2020. Tali ultimi Autori evidenziano come si tratti "*di un evento «eccezionale» non prevedibile entro il 31 dicembre 2019*".
L'informativa Assirevi 13.3.2020 n. 513 ha evidenziato, in particolare, che "*il fenomeno «Coronavirus» si è manifestato nella Repubblica Popolare Cinese in un periodo molto vicino alla data di chiusura dei bilanci 2019 e la situazione si è mostrata in repentina evoluzione successivamente al 31 dicembre 2019. Sebbene le prime informazioni sui casi di infezione fornite dalle autorità della Repubblica Popolare Cinese risalgano alla fine del 2019, solo il 30 gennaio 2020 l'International Health Regulations Emergency Committee dell'Organizzazione Mondiale della Sanità ha dichiarato l'esistenza di un fenomeno di emergenza internazionale. Da allora, numerosi casi sono stati diagnosticati anche in altri paesi determinando l'adozione di specifiche decisioni sia in Cina sia negli altri paesi, tra cui l'Italia, man mano che le informazioni erano rese disponibili*".

[53] La norma disciplina, inoltre, le modalità di intervento ed esercizio del diritto di voto nelle assemblee, estendendo la possibilità di ricorrere agli strumenti che consentono tali attività senza la presenza fisica in un unico luogo.
Tali disposizioni si applicano alle assemblee convocate entro il 31.7.2020 ovvero entro la data, se successiva, fino alla quale sarà in vigore lo stato di emergenza sul territorio nazionale (art. 106 co. 7 del DL 18/2020).

[54] Secondo Ceppellini P., Lugano R. "Effetto coronavirus sui conti: serve monitoraggio immediato", *Il Sole - 24 Ore*, 16.3.2020, p. 16, "*lo slittamento dell'approvazione (sia per il ricorso al maggior termine dei 180 giorni sia per norme di proroga) richiederebbe comunque di aggiornare le valutazioni o quantomeno le informazioni in nota integrativa*".

[55] Ad avviso della dottrina prevalente, il richiamo letterale contenuto nell'art. 2615-*bis* co. 1 c.c. alle "*norme relative al bilancio di esercizio delle società per azioni*" consente di assimilare la situazione patrimoniale al bilancio delle società *ex* art. 2423 c.c.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

Per tali soggetti, occorre valutare la tempistica di evoluzione dell'epidemia in relazione alla tempistica di approvazione del bilancio.
Si ritiene che non debbano fornire informazioni in bilancio soltanto i soggetti (limitati nel numero) che hanno approvato il bilancio entro il mese di febbraio, quando il virus non aveva ancora avuto un diffusione tale da poter considerare rilevante l'effetto sui dati di bilancio (per lo meno per tutte le aree non comprese nella "prima" zona Rossa, composta dai Comuni di Codogno, Castiglione d'Adda, Casalpusterlengo, Fombio, Maleo, Somaglia, Bertonico, Terranova dei Passerini, Castelgerundo e San Fiorano, in Provincia di Lodi, e dal Comune di Vo' Euganeo, in Provincia di Padova).
Diversamente, ove il progetto di bilancio fosse stato redatto entro il mese di febbraio, ma il bilancio non fosse stato ancora approvato, la diffusione dell'epidemia impone, data la sua portata, la modifica del progetto di bilancio, con l'inserimento della relativa informativa[56].

3.4.2 Contenuto dell'informativa

Alla luce delle indicazioni dell'art. 2427 co. 1 n. 22-*quater* c.c. e del documento OIC 29 (§ 64), occorre indicare in Nota integrativa l'effetto che l'epidemia produce sulla situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'impresa.
A tal fine, occorre ricorrere ad una stima. Ove la stima non sia fattibile, è necessario indicare le ragioni per cui l'effetto non è determinabile.
Tale ultima situazione potrebbe verificarsi con frequenza.
Come evidenziato dall'informativa Assirevi 13.3.2020 n. 513, "*in considerazione della continua evoluzione del fenomeno, appare particolarmente complesso prevedere gli effetti dell'attuale situazione di emergenza sulle attività economiche. In questa situazione, le imprese potrebbero essere chiamate a dover fornire adeguata informativa su specifici temi*".
Ancorché in riferimento ai soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali IAS/IFRS (che, sotto il profilo in analisi, non si differenziano, comunque[57], rispetto ai soggetti OIC), Assirevi ha ricordato, al riguardo, che, qualora, in particolari circostanze, a causa dell'imprevedibilità degli esiti del fenomeno, la stima di impatto risultasse non quantificabile in modo attendibile, o addirittura impossibile, le note al bilancio dovrebbero fornirne adeguata illustrazione, dando conto della situazione di generale incertezza determinata dal fenomeno.
Pare, peraltro, che l'eventualità che gli effetti dell'epidemia non siano determinabili possa essere limitata dalla proroga del termine previsto per l'approvazione del bilancio, posto che si auspica che, al momento della predisposizione del progetto di bilancio (29.5.2020), l'emergenza sia rientrata.

Le informazioni da inserire nella Nota integrativa devono essere coordinate con le analisi fornite nella Relazione sulla gestione[58], in relazione alle quali si rinvia al successivo § 4.

3.4.3 Fluttuazioni dei valori dei titoli

L'emergenza sanitaria ha determinato, tra l'altro, una forte volatilità e incertezza dei mercati (l'indice FSTE MIB ha perso, al 13.3.2020 rispetto all'inizio dell'anno, oltre il 30% del suo valore).
Per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, la riduzione del valore dei titoli (partecipativi e di debito) costituisce un evento di competenza dell'esercizio 2020 e, quindi, come sopra evidenziato, non deve essere recepita nei valori di bilancio 2019, ma soltanto illustrata in Nota integrativa, ove rilevante, nell'ambito dei fatti successivi alla chiusura dell'esercizio.
Ove il titolo fosse, poi, ceduto nel corso dell'esercizio 2020 oppure (a fronte del mantenimento del titolo in portafoglio) la riduzione del valore fosse confermata in sede di chiusura dell'esercizio 2020, il relativo valore dovrebbe essere, rispettivamente, stornato, con rilevazione di una perdita, oppure svalutato. Analogo discorso varrebbe per i titoli non quotati.

---

[56] In questo senso si vedano anche Bava F., Devalle A. "L'emergenza coronavirus impatta sull'informativa di bilancio", *Il Quotidiano del Commercialista*, *www.eutekne.info*, 12.3.2020.

[57] Lo IAS 10 (§ 21) richiede, infatti, che, con riferimento ai fatti successivi alla chiusura dell'esercizio che non comportano una rettifica dei valori di bilancio ma richiedono specifica informativa (c.d. "*non-adjusting*"), venga data indicazione della natura del fatto e della stima dei connessi effetti sul bilancio, o la dichiarazione che tale stima non può essere effettuata.

[58] Cfr. Bava F., Devalle A. "L'emergenza coronavirus impatta sull'informativa di bilancio", *Il Quotidiano del Commercialista*, *www.eutekne.info*, 12.3.2020.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

Tanto premesso, la riduzione del valore dei titoli potrebbe produrre effetti sul bilancio 2019 nella particolare ipotesi in cui gli stessi siano classificati nell'attivo circolante, gli amministratori intendano rilevarli nel bilancio 2019 in applicazione del regime derogatorio di cui all'art. 20-*quater* del DL 23.10.2018 n. 119 (conv. L. 17.12.2018 n. 136) (senza, quindi, svalutarli al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato[59]) e i titoli siano venduti nel corso dell'esercizio 2020 prima dell'approvazione del bilancio 2019.
A tal riguardo, si ricorda che il documento interpretativo OIC 4 (con cui la Fondazione ha fornito chiarimenti sul regime derogatorio *ex* DL 119/2018) stabilisce che, per le perdite di carattere durevole che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio, ai fini della deroga si tiene conto delle disposizioni del documento OIC 29 (§ 10).
Nelle "Motivazioni alla base delle decisioni assunte" si legge che devono considerarsi confermate le posizioni del precedente documento interpretativo OIC 3 (con cui la Fondazione aveva fornito chiarimenti sull'analogo regime derogatorio *ex* DL 29.11.2008 n. 185, conv. L. 28.1.2009 n. 2, applicabile negli esercizi 2008-2012), secondo cui non è ammesso il ricorso alla deroga nei casi in cui il minor valore desumibile dall'andamento del mercato assume carattere durevole. Pertanto, non è consentito l'utilizzo della deroga nei casi in cui gli elementi che rendono accertato il minor valore espresso dal mercato alla data di chiusura dell'esercizio intervengono dopo tale data. È il caso, ad esempio, della rilevazione delle perdite conseguenti alla vendita dei titoli sul mercato dopo la chiusura dell'esercizio.
Nel dettaglio, il documento interpretativo OIC 3 (§ 2.2.4) ha precisato che, nel caso in cui, tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di approvazione del bilancio, i titoli siano ceduti ad un corrispettivo inferiore a quello risultante dall'applicazione della deroga, le attività devono essere iscritte, in ossequio ai principi generali di prudenza e competenza, "*al (minor) valore di vendita nei limiti della perdita che sarebbe stata iscrivibile in base all'andamento del mercato*".
Secondo l'OIC, la finalità della disposizione è di evitare svalutazioni sulla base di valori desunti da un mercato che versa in una situazione eccezionale di crisi e che potrebbe esprimere valori non corretti. Non pare, quindi, ragionevole ricorrere alla deroga nei casi in cui il minor valore espresso dal mercato assuma il carattere della certezza, come al momento del successivo realizzo del titolo.
Nel caso prospettato, quindi, il titolo deve essere valutato in base al criterio ordinario di cui all'art. 2426 co. 1 n. 9 c.c., secondo cui "*i titoli e le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni sono iscritti al costo di acquisto ..., calcolato secondo il numero 1), ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore*".
Sotto altro profilo, nel momento in cui, tra la data di chiusura dell'esercizio e la data di approvazione del bilancio, la situazione economica, finanziaria e patrimoniale dell'emittente si deteriora in modo tale da modificare la stima circa l'esistenza di perdite durevoli di valore, si possono presentare le seguenti situazioni:

- il deterioramento costituisce l'effetto di situazioni i cui presupposti erano già presenti alla data di riferimento del bilancio, seppur non conosciuti: il valore del titolo deve essere ordinariamente svalutato;
- il deterioramento deriva ad un evento eccezionale chiaramente attribuibile al successivo esercizio: le valutazioni di fine esercizio devono essere effettuate senza tenere conto dell'evento in questione, ma è necessario fornire adeguata informativa nella Nota integrativa.

Si consideri il seguente esempio:

- valore di iscrizione del titolo nel bilancio 2018: 100;
- valore di mercato a fine 2019: 90;
- prezzo di vendita (maggio 2020[60]): 70.

La perdita di 10 (100 – 90) deve essere rilevata già nel bilancio 2019 (il titolo è rilevato, secondo gli ordinari criteri di valutazione, al minor valore di mercato, pari a 90). L'ulteriore perdita di 20 (90 – 70) è, invece, di competenza dell'esercizio successivo.

3.4.4 Rilevazione di un fondo rischi e oneri - Esclusione

Pare appena il caso di evidenziare che l'epidemia non può determinare la rilevazione, nel bilancio 2019, di un fondo rischi e oneri.

[59] La possibilità di non svalutare i titoli è ammessa a condizione che la perdita non abbia carattere durevole. Per approfondimenti sull'ambito soggettivo e oggettivo di applicazione del regime derogatorio, nonché sulle relative modalità di applicazione, si rinvia a Latorraca S. "La valutazione dei titoli iscritti nell'attivo circolante", in AA.VV. "Le novità del bilancio 2019", *Quaderni Eutekne*, 152, Eutekne, 2020, p. 73 ss.

[60] Si ipotizza, qui, che il bilancio 2019 sia approvato nel termine di 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

Tali poste contabili accolgono, infatti, gli accantonamenti destinati a coprire perdite o debiti di natura determinata, di esistenza certa o probabile, dei quali alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati l'ammontare o la data di sopravvenienza (art. 2424-*bis* co. 3 c.c. e documento OIC 31, § 4 e 25).
Un fondo rischi e oneri non può, comunque, iscriversi per (documento OIC 31, § 27):

- rettificare i valori dell'attivo;
- coprire rischi generici;
- effettuare accantonamenti per oneri o perdite derivanti da eventi avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio e relativi a situazioni non in essere alla data di bilancio;
- rilevare passività potenziali ritenute probabili, ma per le quali non è possibile determinare l'ammontare se non in modo aleatorio ed arbitrario;
- rilevare passività potenziali ritenute possibili o remote.

L'epidemia potrà, invece, incidere sulla scelta di distribuire gli utili relativi all'esercizio 2019, essendo auspicabile un accantonamento degli stessi a riserva, al fine di far fronte alla situazione di emergenza sanitaria emersa nel 2020.

3.4.5 Soggetti non solari

Quanto detto non trova applicazione in riferimento ai soggetti con esercizio sociale non coincidente con l'anno solare.
In questo caso, generalmente (fanno eccezione, evidentemente, i soggetti che chiudono l'esercizio al 31 gennaio) la diffusione del Coronavirus rientra tra i fatti che devono essere recepiti nei valori di bilancio[61].
L'epidemia provocherà, in prima battuta, una riduzione del fatturato, ma potrà incidere, altresì, su altre poste contabili[62].
La valutazione dovrà essere effettuata caso per caso, dipendendo la stessa dal settore di attività in cui opera l'impresa, dalla sua localizzazione geografica, dal modello di *business* adottato, ecc.
L'emergenza sanitaria potrebbe determinare, ad esempio:

- la riduzione del valore recuperabile delle attività materiali e immateriali al di sotto del relativo valore contabile, con la conseguente necessità di procedere alla svalutazione (documento OIC 9)[63];
- la riduzione del valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato delle rimanenze di magazzino al di sotto del relativo valore contabile, con la conseguente necessità di procedere alla svalutazione (documento OIC 13);
- la riduzione del valore recuperabile dei crediti, con la conseguente necessità di rilevare svalutazioni e/o perdite su crediti (documento OIC 15);
- la necessità di svalutare partecipazioni (documento OIC 21) e titoli di debito (documento OIC 20);
- il venir meno della ragionevole certezza del futuro recupero delle attività per imposte anticipate (*rectius* dell'esistenza di un reddito imponibile sufficiente per consentirne l'utilizzo), con la conseguente necessità di ridurne il valore (documento OIC 25);
- la necessità di rilevare fondi rischi a fronte di controversie giudiziarie con clienti/fornitori, ad esempio per ritardi nelle consegne (documento OIC 31).

L'emergenza potrebbe determinare, poi, l'applicazione delle norme che disciplinano la riduzione del capitale sociale in conseguenza di perdite per oltre un terzo (artt. 2446 e 2482-*bis* c.c.) o al di sotto del minimo legale (artt. 2447 e 2482-*ter* c.c.)[64].
Sotto il profilo contabile, occorrerà rilevare gli effetti di una eventuale moratoria dei debiti[65], nonché di eventuali misure di sostegno concesse dallo Stato.

---

61 In questo senso, si vedano anche Bava F., Devalle A. "L'emergenza può avere effetti sul valore delle immobilizzazioni nei «non solari»", *Il Quotidiano del Commercialista*, *www.eutekne.info*, 18.3.2020.

62 Non si possono escludere casi in cui l'epidemia determinerà un incremento del fatturato (si pensi, ad esempio, alle imprese che producono presidi medici o prodotti disinfettanti, ai supermercati, alle imprese che forniscono servizi di consegna a domicilio), ancorché tali fattispecie sembrino, purtroppo, costituire una minoranza.

63 Per approfondimenti di vedano informativa Assirevi 13.3.2020 n. 513; Bava F., Devalle A. "L'emergenza può avere effetti sul valore delle immobilizzazioni nei «non solari»", *Il Quotidiano del Commercialista*, *www.eutekne.info*, 18.3.2020.

64 Cfr. Ceppellini P., Lugano R. "Effetto coronavirus sui conti: serve monitoraggio immediato", *Il Sole - 24 Ore*, 16.3.2020, p. 16.

65 Cfr. Roscini Vitali F. "Sospensione delle rate, così la rettifica in bilancio", *Il Sole - 24 Ore*, 11.3.2020, p. 30.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

Analoghe considerazioni dovranno essere effettuate (ancorchè non si sia attualmente in grado di stimare la durata dell'epidemia, né gli effetti che la stessa produrrà sul tessuto economico italiano) in relazione ai bilanci "solari" 2020.

4 CONTINUITÀ AZIENDALE[66]

Oltre a quanto evidenziato nel precedente paragrafo, il documento OIC 29 (§ 59) precisa che alcuni fatti successivi alla data di chiusura del bilancio possono far venire meno il presupposto della continuità aziendale.
Tale evenienza si può verificare, ad esempio, laddove gli amministratori manifestino motivatamente l'intendimento di proporre la liquidazione della società o di cessare l'attività operativa, oppure laddove le condizioni gestionali della società stessa, quali un peggioramento nel risultato di gestione e nella posizione finanziaria dopo la chiusura dell'esercizio (come potrebbe avvenire in relazione all'emergenza Coronavirus), facciano sorgere la necessità di considerare se, nella redazione del bilancio d'esercizio, sia ancora appropriato basarsi sul presupposto della continuità aziendale.
Se il presupposto della continuità aziendale non risulta essere più appropriato al momento della redazione del bilancio, è necessario che nelle valutazioni di bilancio si tenga conto degli effetti del venir meno della continuità aziendale.
Più in particolare, occorre riflettere in bilancio l'effetto che tali fatti determinano sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico alla data di chiusura dell'esercizio (§ 60)[67].
A tal riguardo, si ricorda che, ai sensi dell'art. 2423-*bis* co. 1 n. 1 c.c., "*la valutazione delle voci deve essere fatta (...) nella prospettiva della continuazione dell'attività*" (c.d. "*going concern*").
Il documento OIC 11[68], che disciplina le finalità e i postulati del bilancio, precisa che occorre tenere conto del fatto che l'azienda costituisce un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito (§ 21).
La continuità è, quindi, sinonimo di funzionalità aziendale (*sub* "Motivazioni alla base delle decisioni assunte").
Tanto premesso, nella fase di preparazione del bilancio, la direzione aziendale deve effettuare una valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro, relativo a un periodo di almeno 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio.

4.1 INCERTEZZE SULLA CONTINUITÀ AZIENDALE

Nei casi in cui, a seguito della valutazione prospettica, siano identificate significative incertezze in merito a tale capacità, nella Nota integrativa devono essere chiaramente fornite le informazioni relative ai fattori di rischio, alle assunzioni effettuate e alle incertezze identificate, nonché ai piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi e incertezze. Devono, inoltre, essere esplicitate le ragioni che qualificano come significative le incertezze esposte e le ricadute che esse possono avere sulla continuità aziendale (§ 22)[69].
Ancorché in riferimento ai soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali IAS/IFRS (che, sotto il profilo in analisi, non si differenziano, comunque[70], rispetto ai soggetti OIC), l'informativa Assirevi 13.3.2020

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

66 Paragrafo a cura di Silvia Latorraca.

67 Secondo Bava F., Devalle A. "L'emergenza coronavirus impatta sull'informativa di bilancio", *Il Quotidiano del Commercialista*, *www.eutekne.info*, 12.3.2020, la Nota integrativa dovrebbe descrivere le politiche contabili adottate per la redazione del bilancio in assenza del presupposto della continuità aziendale.

68 I paragrafi contenuti nel documento OIC 11 relativi al postulato della prospettiva della continuità aziendale dovevano essere applicati prospetticamente ai bilanci aventi inizio a partire dall'1.1.2017 o da data successiva.
Con l'entrata in vigore di tali paragrafi sono state sospese le disposizioni contenute nel documento OIC 5 (Bilanci di liquidazione) al § 7 ("Le valutazioni nel bilancio d'esercizio nell'ipotesi in cui venga meno la validità del postulato del going concern") (documento OIC 11, § 47).

69 Come evidenziato da Bava F., Devalle A. "Regole sul presupposto della continuità del nuovo OIC 11 in vigore da subito", *Il Quotidiano del Commercialista*, *www.eutekne.info*, 23.3.2018, "*l'OIC 11 sottolinea quindi il ruolo centrale dell'informativa nella Nota integrativa in presenza di significativi rischi sulla prospettiva di continuità aziendale*".

70 Lo IAS 1 (§ 25) stabilisce che, nella fase di preparazione del bilancio, la direzione aziendale deve effettuare una valutazione della capacità dell'impresa di continuare a operare come un'entità in funzionamento. Qualora la direzione aziendale sia a conoscenza,

n. 513 ha osservato che "*a titolo di esempio, qualora l'impresa abbia una storia di buona profittabilità e faccia affidamento su risorse finanziarie esterne ma a causa dell'emergenza «Coronavirus» abbia dovuto sospendere le attività nel gennaio 2020, gli amministratori dovrebbero considerare la necessità di valutare l'ampio spettro di fattori connessi all'eventuale situazione economica avversa, all'impatto sulla redditività attesa, alla capacità di rimborso dell'indebitamento, ecc. La valutazione della continuità aziendale dovrebbe essere basata anche su tutte le informazioni disponibili dopo il 31 dicembre 2019 e tale informativa potrebbe riguardare l'esistenza di eventuali significative incertezze derivanti dall'imprevedibilità degli sviluppi dell'emergenza*".

4.2 PROSPETTIVA DELLA CESSAZIONE DELL'ATTIVITÀ SENZA ACCERTAMENTO DELLO SCIOGLIMENTO

Ove la valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito porti la direzione aziendale a concludere che, nell'arco temporale futuro di riferimento, non vi siano ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, ma non si siano ancora accertate ai sensi dell'art. 2485 c.c. cause di scioglimento di cui all'art. 2484 c.c., la valutazione delle voci di bilancio è pur sempre fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività, tenendo peraltro conto, nell'applicazione dei principi di volta in volta rilevanti, del limitato orizzonte temporale residuo.

La Nota integrativa deve descrivere adeguatamente tali circostanze e gli effetti delle stesse sulla situazione patrimoniale ed economica della società (§ 23).

Il documento OIC 11 riporta alcuni esempi non esaustivi degli effetti che il mutato (ridotto) orizzonte temporale di riferimento può determinare sull'applicazione dei principi contabili nazionali in relazione a talune voci di bilancio:

- la revisione della vita utile e del valore residuo delle immobilizzazioni, ai sensi dei documenti OIC 16 e OIC 24, tenuto conto del ristretto orizzonte temporale in cui ne è previsto l'uso in azienda;
- la stima del valore recuperabile delle immobilizzazioni ai sensi del documento OIC 9, tenuto conto del fatto che, in talune circostanze, il valore d'uso potrebbe non essere determinabile, non sussistendo un adeguato orizzonte temporale per la sua determinazione. In questi casi si fa riferimento al *fair value* per la determinazione del valore recuperabile;
- l'esame dei contratti esistenti per la rilevazione di eventuali contratti onerosi ai sensi del documento OIC 31. La limitatezza dell'orizzonte temporale di riferimento può infatti comportare che la durata degli impegni contrattuali in essere risulti superiore al periodo in cui questi contribuiscono alla generazione di benefici economici, facendo sì che i costi attesi risultino superiori ai benefici economici che si suppone saranno conseguiti;
- la revisione delle relazioni di copertura ai sensi del documento OIC 32, alla luce del mutato orizzonte temporale di riferimento;
- la valutazione della recuperabilità delle imposte anticipate ai sensi del documento OIC 25, alla luce delle mutate prospettive aziendali.

Nelle "Motivazioni alla base delle decisioni assunte" è stato evidenziato che i casi più ricorrenti nella prassi operativa sono quelli in cui le situazioni di crisi pongono incertezze sulla continuità aziendale. In questi casi non è autorizzato l'abbandono della prospettiva della continuità aziendale perché quest'ultima, ancorché incerta, non è ancora venuta meno. I criteri di continuità devono, comunque, essere applicati al bilancio con le dovute cautele[71].

4.3 PROSPETTIVA DELLA CESSAZIONE DELL'ATTIVITÀ CON ACCERTAMENTO DELLO SCIOGLIMENTO

Quando, ai sensi dell'art. 2485 c.c., viene accertata dagli amministratori una delle cause di scioglimento di cui all'art. 2484 c.c., la valutazione delle voci in bilancio non è fatta nella prospettiva della continuità aziendale. Tutta-

nel fare le proprie valutazioni, di significative incertezze relative ad eventi o condizioni che possano comportare l'insorgere di seri dubbi sulla capacità dell'impresa di continuare a operare come un'entità in funzionamento, essa deve evidenziare tali incertezze.

[71] Roscini Vitali F. "Nella nota integrativa i rischi per l'impresa", *Il Sole - 24 Ore*, 23.3.2018, p. 21, ha osservato che "*in sostanza, gli amministratori non possono redigere un bilancio di liquidazione o di cessazione: … essi non sono autorizzati ad abbandonare la continuità perché questa, seppure incerta, non è ancora venuta meno. Infatti, nel nostro ordinamento giuridico le cause di scioglimento devono essere formalmente accertate*".

Secondo Fradeani A. "Bilanci civilistici con singoli Ias", *Italia Oggi*, 23.3.2018, p. 27, "*la crisi d'impresa non giustifica … l'adozione dei criteri di liquidazione: i criteri di funzionamento debbono essere sì mantenuti, ma declinati con le dovute cautele*".

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

via, si applicano ancora i criteri di funzionamento, così come previsti al § 23, tenendo conto dell'ancor più ristretto orizzonte temporale di riferimento (§ 24).
L'adozione di criteri di liquidazione non è, infatti, consentita prima del formale avvio della procedura liquidatoria (*sub* "Motivazioni alla base delle decisioni assunte").
Ciò vale anche quando tale accertamento avviene tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di redazione del bilancio (§ 24)[72].

4.4 AMBITO TEMPORALE DI RIFERIMENTO

Come già evidenziato, la valutazione prospettica sulla capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante deve essere effettuata avuto riguardo ad un periodo di almeno 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio.
In relazione all'esercizio 2019, occorre, quindi, riferirsi almeno al periodo 1.1.2020 - 31.12.2020.
Come evidenziato in dottrina, il documento OIC 1 risulta allineato, sotto questo profilo, alle indicazioni del documento OIC 5 (Bilanci di liquidazione), del principio di revisione ISA 570 e dello IAS 1, che fanno riferimento, per la valutazione del presupposto della continuità aziendale, ad un arco temporale di 12 mesi[73].

4.5 PRESUPPOSTO DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE NELL'AMBITO DEL CODICE DELLA CRISI

L'art. 2086 co. 2 c.c. (inserito dal DLgs. 12.1.2019 n. 14, recante il Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, CCII) prevede, in capo all'imprenditore che operi in forma societaria o collettiva, il dovere di:

- istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale;
- attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale.

Tali obblighi sono entrati in vigore il 16.3.2019.

Parallelamente, il DLgs. 14/2019 prevede, in capo agli organi di controllo societari, al revisore contabile e alla società di revisione, alcuni obblighi di segnalazione (che costituiscono strumenti di allerta), finalizzati, unitamente agli obblighi organizzativi posti a carico dell'imprenditore dal codice civile, alla tempestiva rilevazione degli indizi di crisi dell'impresa ed alla sollecita adozione delle misure più idonee alla sua composizione (art. 12).
In particolare, gli organi di controllo societari, il revisore contabile e la società di revisione, ciascuno nell'ambito delle proprie funzioni, hanno l'obbligo di (art. 14):

- verificare che l'organo amministrativo valuti costantemente, assumendo le conseguenti idonee iniziative, se l'assetto organizzativo dell'impresa è adeguato, se sussiste l'equilibrio economico finanziario e quale è il prevedibile andamento della gestione;
- segnalare immediatamente allo stesso organo amministrativo l'esistenza di fondati indizi della crisi d'impresa.

Costituiscono indicatori di crisi gli squilibri di carattere reddituale, patrimoniale o finanziario, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività imprenditoriale svolta dal debitore, tenuto conto della data di costituzione e di inizio dell'attività, rilevabili attraverso appositi indici (la cui elaborazione spetta al CNDCEC) che diano evidenza della sostenibilità dei debiti per almeno i 6 mesi successivi e delle prospettive di continuità aziendale per l'esercizio in corso o, quando la durata residua dell'esercizio al momento della valutazione è inferiore a 6 mesi, per i 6 mesi successivi. A questi fini, sono indici significativi quelli che misurano la sostenibilità degli oneri dell'indebitamento con i flussi di cassa che l'impresa è in grado di generare e l'adeguatezza dei mezzi propri rispetto a quelli di terzi. Costituiscono altresì indicatori di crisi ritardi nei pagamenti reiterati e significativi (art. 13).

[72] Secondo Marcello R. "Verifica della continuità con riflessi sul bilancio", *Il Quotidiano del Commercialista*, *www.eutekne.info*, 27.4.2018, le indicazioni del documento OIC 5 (Bilanci di liquidazione) dovrebbero essere riesaminate per verificarne la coerenza con le previsioni del documento OIC 11, posto che la liquidazione costituisce la naturale prosecuzione dell'accertamento di una causa di scioglimento. Peraltro, le informazioni inserite nella Nota integrativa potrebbero dover essere arricchite e/o richiamate nella Relazione sulla gestione, almeno per quanto attiene all'analisi dei "*principali rischi e incertezze*", nonché alla "*evoluzione prevedibile della gestione*". Sotto altro profilo, l'OIC 11 deve essere letto in coordinamento con il principio di revisione internazionale (ISA Italia) 570, che richiede ai revisori di apprezzare la valutazione degli amministratori in merito alla continuità aziendale.

[73] Cfr. Roscini Vitali F. "Nella nota integrativa i rischi per l'impresa", *Il Sole - 24 Ore*, 23.3.2018, p. 21.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

Il documento contenente gli indici di allerta della crisi d'impresa è stato elaborato dal CNDCEC nel mese di ottobre 2019 e sottoposto ad approvazione del MISE.
Gli obblighi di segnalazione si applicheranno dal 15.2.2021[74] e non risultano, quindi, attualmente in vigore[75].
Con specifico riferimento alla continuità aziendale, il documento CNDCEC (§ 6.1) evidenzia che l'imprenditore ha il compito di monitorare la sussistenza di eventi che compromettano la continuità e valutare eventuali rimedi; gli organi di controllo hanno il compito di verificare il costante monitoraggio da parte dell'imprenditore.
La continuità può essere minacciata dalla non sostenibilità dei debiti, ma anche da altri eventi, quali, ad esempio, rilevanti perdite per danni ambientali, controversie giudiziarie che coinvolgono i vertici della società, profondi dissidi nella proprietà, perdita improvvisa di clienti o fornitori fondamentali.
Tali minacce non sono rilevabili dagli indici di allerta della crisi d'impresa individuati dal CNDCEC, in quanto avulse dal sistema dei valori di bilancio al quale tali indici si riconnettono, ma devono essere attentamente monitorate da parte dell'organo amministrativo.
A titolo di esempio, il documento richiama anche gli eventi (tendenzialmente di carattere non finanziario) che secondo il principio di revisione ISA Italia 570 possono compromettere la continuità aziendale, quali:

- intenzione della direzione di liquidare l'impresa o di cessare le attività;
- perdita di membri della direzione con responsabilità strategiche senza una loro sostituzione ;
- perdita di mercati fondamentali, di clienti chiave, di contratti di distribuzione, di concessioni o di fornitori importanti;
- difficoltà con il personale;
- scarsità nell'approvvigionamento di forniture importanti;
- comparsa di concorrenti di grande successo.
- procedimenti legali o regolamentari in corso che, in caso di soccombenza, possono comportare richieste di risarcimento cui l'impresa probabilmente non è in grado di far fronte;
- modifiche di leggi o regolamenti o delle politiche governative che si presume possano influenzare negativamente l'impresa;
- eventi catastrofici contro i quali non è stata stipulata una polizza assicurativa ovvero contro i quali è stata stipulata una polizza assicurativa con massimali insufficienti.

Il documento CNDCEC evidenzia che l'organo amministrativo deve valutare costantemente[76] (e dunque nel *continuum temporale*) se sussiste l'equilibrio economico finanziario e quale sia il prevedibile andamento della gestione e gli organi di controllo devono segnalare tempestivamente all'organo amministrativo i fondati indizi della crisi.
Tuttavia, posto che la capacità di ciascuna impresa di implementare un adeguato assetto organizzativo che consenta un frequente calcolo degli indicatori di crisi dipende dalla dimensione, dalla complessità e dalla qualità dell'organizzazione aziendale, degli strumenti disponibili e delle risorse umane impiegate, occorre identificare una periodicità nella valutazione.
A tal fine, secondo il CNDCEC, è possibile fare riferimento all'art. 24 co. 1 lett. c) del DLgs. 14/2019, ai sensi del quale, ai fini dell'applicazione delle misure premiali di cui all'art. 25, l'iniziativa del debitore volta a prevenire l'aggravarsi della crisi non è tempestiva se egli propone una domanda di accesso ad una delle procedure regolazione della crisi oltre il termine di 6 mesi, ovvero l'istanza di cui all'art. 19 oltre il termine di 3 mesi, a decorrere da quando si verifica il superamento, "*nell'ultimo bilancio approvato, o comunque per oltre tre mesi*", degli indici elaborati ai sensi dell'art. 13 co. 2 e 3.
La valutazione degli indici deve, quindi, essere effettuata almeno trimestralmente.

[74] Secondo la formulazione originaria della norma, gli obblighi di segnalazione avrebbero dovuto applicarsi dal 15.8.2020.
Lo schema del decreto correttivo del DLgs. 14/2019, approvato in via preliminare dal CdM il 13.2.2020, prevedeva la proroga dal 15.8.2020 al 15.2.2021 degli obblighi di segnalazione facenti capo a organi di controllo, revisore e società di revisione, per le imprese che negli ultimi due esercizi non hanno superato alcuno dei seguenti limiti: totale dell'attivo dello Stato patrimoniale 4 milioni di euro; ricavi delle vendite e delle prestazioni 4 milioni di euro; dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unità.
Il DL 2.3.2020 n. 9, recante misure urgenti di sostegno connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19, ha, invece, previsto una generale proroga degli obblighi di segnalazione al 15.2.2021. Cfr. Bana M., Nicotra A. "Proroga al 15 febbraio 2021 dell'allerta interna ed esterna", *Il Quotidiano del Commercialista*, *www.eutekne.info*, 3.3.2020.

[75] Cfr. Bonsignore P., Menghi A. "Continuità da misurare in relazione ai principi Oic", *Il Sole - 24 Ore*, 16.3.2020, p. 16.

[76] L'art. 2086 co. 2 c.c. richiede che la rilevazione della perdita della continuità aziendale sia "*tempestiva*".

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

5 RELAZIONE SULLA GESTIONE[77]

La rilevanza dell'attuale emergenza sanitaria, emersa nel nostro Paese alla fine del mese di febbraio 2020, rende necessario che ne venga data opportuna informativa, con riferimento al bilancio chiuso al 31.12.2019, oltre che nella Nota integrativa (come evento successivo alla chiusura del bilancio) anche nella Relazione sulla gestione (con particolare riguardo alla evoluzione prevedibile della gestione).
Come evidenziato nel documento "Relazione sulla gestione", a cura del CNDCEC e di Confindustria (pubblicato a giugno 2018), l'obiettivo del documento è quello di "*completare ed integrare l'informativa di bilancio con una serie di informazioni qualitative e quantitative interne ed esterne all'impresa e, nel contempo fornire una descrizione della predetta situazione anche in chiave prospettica*".
La quantità delle informazioni da fornire, come chiarito dal co. 2 dell'art. 2428 c.c., deve essere, peraltro, "[...] *coerente con l'entità e la complessità degli affari della società* [...]" e "[...] *nella misura necessaria alla comprensione della situazione della società dell'andamento e del risultato della sua gestione* [...]" cioè, capace di soddisfare il fabbisogno informativo degli utilizzatori del bilancio.
Ciò premesso, si ritiene che nella Relazione sulla gestione relativa al bilancio chiuso al 31.12.2019 sia opportuno fornire:

- nella c.d. "Parte generale", un iniziale inquadramento dell'attuale situazione di emergenza e dei relativi impatti sull'operatività e sulle *performance* economiche e finanziarie dell'impresa e del settore in cui opera;
- nella sezione conclusiva "Evoluzione prevedibile della gestione", un *focus* sugli effetti, consuntivati e stimati, dell'emergenza sull'andamento dei primi mesi del 2020 e sulla restante parte dell'esercizio, nonché una descrizione dei rischi individuati (che possono inficiare, ad esempio, la continuità aziendale).

5.1 INFORMATIVA NELLA PARTE GENERALE

La parte generale della Relazione sulla gestione, che solitamente contestualizza l'attività d'impresa nell'ambiente di riferimento, evidenziando le condizioni generali che possono portare all'evoluzione futura aziendale, può essere dettagliata in informazioni esterne ed interne relative all'impresa.
In particolare, le informazioni esterne possono riferirsi ai:

- fattori economici generali di mercato (quali, ad esempio, l'andamento del livello dei consumi, l'esistenza di nuove tecnologie, le condizioni politiche e legislative che interessano l'attività, la congiuntura economica, l'andamento dei cambi o dei tassi di interesse, ecc.);
- fattori economici specifici dell'ambiente in cui l'impresa opera (quali, ad esempio, l'andamento del settore o dei settori di riferimento, lo sviluppo della domanda, la situazione dei mercati di approvvigionamento, l'introduzione di disposizioni normative che possono impattare sull'attività operativa, l'ingresso di nuove forze competitive sul mercato, ecc.)[78].

Le informazioni interne, che, come tali, sono soggette al controllo del *management*, riguardano i seguenti aspetti:

- l'assetto della società, con riferimento alla sua *governance* (la composizione degli organi sociali e, qualora esistente, del gruppo), ed all'efficacia ed all'efficienza dei processi operativi;
- le strategie adottate che hanno condotto ai risultati esposti nel bilancio;
- le strategie che si intendono adottare in relazione alle prevedibili evoluzioni di mercato, rinviando anche ad eventuali *business plan* elaborati dall'impresa in relazione al piano complessivo di sviluppo dell'attività;
- i fatti di rilievo che caratterizzano e che potrebbero caratterizzare positivamente e negativamente la gestione;
- risultati attesi dalla gestione nel suo complesso e nei vari settori in cui la società opera direttamente e indirettamente attraverso imprese controllate.

Nel richiamato documento del CNDCEC e di Confindustria si evidenzia come sia auspicabile che i punti sopra riportati vengano analizzati sia retrospettivamente sugli ultimi esercizi che "prospetticamente rispetto all'analisi dei rischi, attraverso l'utilizzo di strumenti descrittivi, numerici e di sintesi utili a meglio rappresentare tutte le grandezze qualitative e quantitative". In ogni caso, continua il documento, le informazioni che si dovrebbero poter desumere sono i rischi che possono compromettere il *going concern* o l'evoluzione prospettica della società.

[77] Paragrafo a cura di Stefano De Rosa.
[78] Cfr. documento CNDCEC e Confindustria giugno 2018.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

Come sottolineato dall'informativa Assirevi 13.3.2020 n. 513, in considerazione della continua evoluzione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, appare particolarmente complesso prevedere gli effetti dell'attuale situazione di emergenza sulle attività economiche in generale e delle imprese in particolare. In tale situazione, è auspicabile che le società valutino l'opportunità di rinviare i termini di approvazione del bilancio d'esercizio al fine di avere un lasso di tempo più ampio per finalizzare la predisposizione del fascicolo di bilancio e avere a disposizione una quadro maggiormente definito della crisi.
In tale sezione potrebbe ritenersi opportuno, ad esempio, illustrare le misure adottate dal Governo fino al momento della redazione della Relazione sulla gestione, con particolare riferimento all'introduzione di ammortizzatori sociali e agli interventi a favore delle imprese.

5.2 INFORMATIVA RELATIVA ALL'EVOLUZIONE PREVEDIBILE DELLA GESTIONE

La Relazione sulla gestione solitamente si chiude con l'esame della prevedibile evoluzione della gestione. Tale sezione è espressamente richiesta dall'art. 2428 co. 3 c.c., secondo cui, nell'allegato al bilancio è necessario riportare, in ogni caso, tra le altre informazioni:

- "*le attività di ricerca e sviluppo*";
- "*l'evoluzione prevedibile della gestione*";
- "*in relazione all'uso da parte della società di strumenti finanziari e se rilevanti per la valutazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio:*
  - *a) gli obiettivi e le politiche della società in materia di gestione del rischio finanziario, compresa la politica di copertura per ciascuna principale categoria di operazioni previste;*
  - *b) l'esposizione della società al rischio di prezzo, al rischio di credito, al rischio di liquidità e al rischio di variazione dei flussi finanziari*".

Tale parte della Relazione sulla gestione è dedicata all'analisi degli aspetti prospettici, già introdotti nell'analisi della situazione della società e dell'andamento e del risultato della gestione, effettuata sulla base degli strumenti di pianificazione e programmazione della società quali, ad esempio, *budget* e piani industriali, oltre che da situazioni di periodo aggiornate.
A questo riguardo, considerate anche le informazioni ottenute nel corso del periodo che va dalla chiusura dell'esercizio alla formazione del bilancio, si possono fornire alcuni orientamenti generali dell'azienda e per settore.
Nella situazione di crisi attuale, pertanto, è richiesto agli amministratori di aggiornare le situazioni economiche e finanziare prospettiche predisposte prima dell'emersione dell'emergenza, sulla base dei dati consuntivati nei primi mesi del 2020 e della prospettata evoluzione per l'intero esercizio, valutando l'ampio spettro di fattori connessi alla situazione economica avversa.
Tale attività, risulterebbe, presumibilmente, meno onerosa ed aleatoria nei casi si decidesse di beneficiare del rinvio dell'approvazione dei bilanci, aumentando, così, l'orizzonte temporale dei dati consuntivati e riducendo la finestra temporale prospettica.

5.2.1 Azioni di mitigazione attuate dalla società

Sebbene il co. 1 dell'art. 2428 c.c. non richieda esplicitamente di inserire le azioni di mitigazione attuate dalla società con riferimento ai rischi descritti, la loro indicazione può rappresentare un'opportunità per rendere le informazioni pubblicate maggiormente complete ed esaustive, aumentando nel contempo la loro trasparenza e qualità, nonché la reputazione aziendale[79].
Nel contesto attuale assume particolare rilevanza la descrizione:

- delle decisioni assunte dalla società con riferimento alla gestione del personale (quali, ad esempio, ricorso allo *smart working*, azioni intraprese volte a favorire la fruizione di periodi di congedo e ferie, eventuale ricorso alla cassa integrazione);
- di eventuali piani di ristrutturazione;
- di accordi presi con i principali clienti e fornitori (relativi, ad esempio, alla rivisitazione dei termini di incasso e pagamento);
- degli impatti sulla capacità di rimborso dell'indebitamento (e di eventuali accordi aggiuntivi stipulati con gli istituti di credito e altri finanziatori, quali, ad esempio, altre società del gruppo);

[79] Cfr. documento CNDCEC e Confindustria giugno 2018.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

- dei benefici connessi agli interventi del Governo a favore delle imprese;
- di eventuali rischi specifici individuati.

5.2.2 Continuità aziendale

Qualora siano presenti dubbi sulla continuità aziendale, è opportuno che la società, richiamando anche il contenuto della Nota integrativa, esponga le modalità e le attività per mezzo delle quali si auspica un ripristino dell'equilibrio economico e finanziario o altrimenti le operazioni da porre in essere per reagire alla crisi in essere[80].
In particolare, le informazioni contenute nella Nota integrativa, se rilevanti, sono riproposte ed ampliate nella Relazione sulla gestione, tenendo in considerazione elementi non sempre riportati nella Nota integrativa, quali:

- le connessioni con le operazioni intraprese per garantire la continuità aziendale, con l'evoluzione strategica e futura dell'attività;
- l'illustrazione delle assunzioni alla base del piano e un esame più dettagliato concernente[81].

6 RELAZIONE DI REVISIONE[82]

L'emergenza epidemiologica da COVID-19 sta incidendo negativamente sia sull'operatività dello svolgimento delle procedure di *audit* sui bilanci 2019, a seguito delle restrizioni conseguenti alle decisioni assunte dal Governo, sia sulle *performance* economiche e finanziarie registrate nei primi mesi del 2020 da gran parte delle società assoggettate a revisione legale.
Tale situazione rischia di impattare in particolar modo sulla revisione delle nano-imprese che hanno nominato per la prima volta il revisore, solitamente meno strutturate in ambito amministrativo e più vulnerabili finanziariamente rispetto alle aziende di maggiori dimensioni.
In tale contesto di criticità, il revisore (ovvero il sindaco-revisore o il Collegio sindacale incaricato della revisione legale) deve prestare particolare attenzione ai seguenti aspetti:

- eventuali limitazioni allo svolgimento delle procedure di revisione;
- analisi degli eventi successivi alla chiusura dell'esercizio (che possono generare richiami di informativa o rilievi nella Relazione di revisione);
- possibili incertezze significative in merito alla continuità aziendale.

6.1 LIMITAZIONI ALLE PROCEDURE DI REVISIONE

Talvolta il revisore si trova nell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per esprimere il giudizio; in tali casi emergono limitazioni all'applicazione di procedure di revisione[83]. Tali situazioni possono derivare da:

- circostanze fuori del controllo dell'impresa;
- circostanze relative alla natura o alla tempistica del lavoro del revisore;
- limitazioni imposte dalla direzione.

L'emergenza epidemiologica da COVID-19, che si può sicuramente far rientrare nella prima delle fattispecie sopra evidenziate, sta comportando inevitabili rallentamenti ed inefficienze nelle attività degli uffici amministrativi delle società e dei loro professionisti, a seguito dell'adozione delle misure volte a estendere lo *smart working*, a favorire la fruizione di periodi di congedo e ferie al fine di limitare la presenza negli uffici, con conseguenti ritardi per i revisori, rispetto alle scadenze concordate in sede di pianificazione, nell'acquisizione degli elementi probativi necessari per il completamento delle attività di *audit* e la conseguente formulazione del giudizio sul bilancio al 31.12.2019.
Tali problematiche possono mostrarsi ancora più evidenti nei casi in cui la revisione:

- sia affidata al Collegio sindacale, sia per la doppia funzione esercitata che per le limitazioni al coordinamento e alle attività di *review* tra i vari componenti dell'organismo di controllo;

[80] Approfondimenti sui possibili effetti dell'attuale situazione di emergenza sulla continuità aziendale sono contenuti nei § 4 e 6.
[81] Cfr. documento CNDCEC e Confindustria giugno 2018.
[82] Paragrafo a cura di Stefano De Rosa.
[83] Non necessariamente, peraltro, l'impossibilità di svolgere una specifica procedura costituisce una limitazione della revisione. In alcuni casi, infatti, il revisore è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati svolgendo procedure alternative.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

- riguardi le nano-imprese, per le quali la mole di lavoro potrebbe risultare appesantita dall'analisi dei saldi inziali, dall'esigua struttura amministrativa, dalla prevalenza dei test di sostanza[84] e dall'eventuale esternalizzazione della tenuta della contabilità.

Rinvio dell'approvazione del bilancio

In presenza di criticità, il revisore dovrà discutere con il management e i responsabili delle attività di *governance* il contenuto delle limitazioni e concordare le modalità per far fronte alle stesse[85].

In tali circostanze, appare auspicabile che le società provvedano al rinvio dei termini di approvazione del bilancio d'esercizio[86].

6.1.1 Possibili limitazioni riscontrabili nell'attuale emergenza

L'attuale situazione potrebbe comportare difficoltà con riferimento, ad esempio:

- all'acquisizione dei bilanci delle partecipate e delle eventuali relazioni predisposte da altri revisori, con conseguenti limitazioni in sede di valutazione della partecipazione nel bilancio della controllante;
- alle attività di verifica delle procedure di controllo interno (c.d. "procedure di conformità"), a seguito dell'impossibilità di accedere in azienda[87];
- mancate risposte alle procedura di circolarizzazione da parte degli istituti di credito.

Nano-imprese

Nel documento "La revisione legale nelle «nano-imprese» - Riflessi e strumenti operativi", pubblicato dal CNDCEC il 15.1.2020, si evidenzia come un elemento caratterizzante i nuovi incarichi di revisione dei bilanci delle nano-imprese sia quello relativo all'acquisizione di elementi probativi sufficienti e appropriati relativamente ai saldi di apertura. In particolare, in molti casi potrebbero presentarsi problemi per l'acquisizione di elementi probativi, sufficienti e appropriati, in merito all'asserzione dell'esistenza delle rimanenze iniziali di magazzino, anche in considerazione del fatto che in tali società le scritture ausiliarie di magazzino sono spesso inesistenti o poco affidabili.

Qualora la suddetta limitazione nelle procedure di revisione dovesse portare il professionista a concludere che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi ma non pervasivi, sarà necessario emettere un giudizio con rilievi[88].

Soggetti non solari

Qualora la società revisionata non chiuda il proprio bilancio d'esercizio al 31.12.2019, ma in date diverse durante il 2020, potrebbero presentarsi ulteriori limitazioni al corretto svolgimento delle procedure di revisione.

Così, ad esempio, nei casi di bilanci chiusi al 31.3.2020, risulterebbe problematica l'acquisizione di elementi probativi attinenti alle giacenze di magazzino a tale data.

Per tali società, peraltro, l'emergenza sanitaria rappresenta un evento che rientra nell'esercizio e che pertanto deve essere considerato in sede di verifica delle valutazioni delle principali attività iscritte in bilancio[89].

6.1.2 Modifiche alla Relazione di revisione

Nei casi in cui, nonostante le misure concordate con la società e l'eventuale rinvio dei termini di approvazione del bilancio, dovessero comunque permanere delle limitazioni, il revisore dovrà innanzitutto valutare se le stesse siano da ritenersi significative ma non pervasive oppure di una gravità tale da rendere impossibile la formulazione del giudizio sul bilancio.

---

84 Cfr. De Rosa S. "Nella revisione delle nano-imprese da privilegiare i «test di sostanza»", *Il Quotidiano del Commercialista*, *www.eutekne.info*, 7.11.2019.

85 Cfr. informativa Assirevi 13.3.2020 n. 513.

86 Al riguardo, si veda il precedente § 2.

87 Tale circostanza potrebbe riguardare, ad esempio, gli incarichi attribuiti dalle nano-imprese in prossimità della chiusura dell'esercizio al 31.12.2019, per i quali il revisore non abbia completato le procedure relative al sistema di controllo interno.

88 Per approfondimenti si veda De Rosa S. "Verifica dei saldi di apertura per i nuovi incarichi di revisione in nano-imprese", *Il Quotidiano del Commercialista*, *www.eutekne.info*, 21.1.2020.

89 In tale ambito, assume particolare rilevanza la verifica della recuperabilità del valore delle immobilizzazioni. Altre voci da attenzionare riguardano, ad esempio, i crediti, le rimanenze di magazzino e i fondi rischi. Si vedano, a tal proposito, Bava F., Devalle A "L'emergenza può avere effetti sul valore delle immobilizzazioni nei «non solari»" *Il Quotidiano del Commercialista*, *www.eutekne.info*, 18.3.2020. Si veda il precedente § 3.4.5.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

Limitazioni significative
Il riferimento alla limitazione riscontrata dovrà essere innanzitutto riportato nel paragrafo del giudizio, che in questi casi sarà titolato "Giudizio con rilievi" e si concluderà nel modo seguente: "*A mio giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nella sezione «Elementi alla base del giudizio con rilievi» della presente relazione, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società al 31.12.2019 e del risultato economico per l'esercizio chiuso a tale data in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione*".
Il paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi" conterrà, invece, la descrizione della limitazione.

Dichiarazione di impossibilità di emettere un giudizio
La dichiarazione di impossibilità di esprimere il giudizio sarà riportata nel paragrafo del giudizio[90], che si concluderà come segue: "*Non esprimiamo un giudizio sul bilancio d'esercizio. A causa della rilevanza di quanto descritto nella sezione «Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio» della presente relazione, non siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio sul bilancio d'esercizio*".
Il paragrafo degli elementi alla base del giudizio, che sarà intitolato "Elementi alla base dell'impossibilità di esprimere un giudizio", conterrà la descrizione dei fatti che impediscono di esprimere un giudizio.

6.2 FATTI SUCCESSIVI ALLA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO

Nella fase finale del processo di revisione vengono solitamente svolte una serie di attività, propedeutiche alla formulazione del giudizio sul bilancio, tra le quali, con riferimento al bilancio chiuso al 31.12.2019, a seguito dell'emergenza sanitaria che sta interessando il 2020, assume particolare rilevanza l'esame degli eventi successivi alla chiusura dell'esercizio, a cui è dedicato il principio di revisione ISA Italia 560 ("Eventi successivi").

Tale principio di revisione indica le procedure di revisione da applicare nell'analisi degli eventi successivi. Per una corretta lettura delle Linee Guida contenute in tale documento, assumono particolare rilevanza le definizioni delle date a cui fare riferimento, che sono riepilogate nella seguente tabella:

	Date di riferimento definite nell'ISA Italia 560
Data di riferimento del bilancio	È la data di chiusura del periodo amministrativo cui fa riferimento il bilancio.
Data di redazione del bilancio	È la data in cui tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, incluse le relative note, sono stati predisposti e coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità (es. organo amministrativo) hanno dichiarato di assumersi la responsabilità di quel bilancio.
Data della Relazione di revisione	È la data apposta dal revisore legale sulla propria Relazione al bilancio.
Data di approvazione del bilancio	È la data in cui il bilancio oggetto di revisione legale, accompagnato dalla Relazione di revisione, è stato approvato da coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità.

Il principio di revisione ISA Italia 560 distingue tra:
- eventi (o fatti) successivi che forniscono evidenza di condizioni che esistevano già alla data di riferimento del bilancio;
- eventi (o fatti) successivi che forniscono evidenza di condizioni che sono emerse successivamente alla data di riferimento del bilancio.

Sulla base di tale classificazione, il documento fornisce apposite Linee Guida in relazione alle attività del revisore in merito:
- agli eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della Relazione di revisione;
- ai fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della Relazione di revisione, ma prima della data di approvazione del bilancio;
- ai fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente all'approvazione del bilancio.

6.2.1 Procedure di revisione da eseguirsi tra la data di riferimento del bilancio e quella di emissione della Relazione

Nella tabella seguente vengono riepilogate le attività che, secondo il richiamato principio di revisione, devono essere svolte tra la data di riferimento del bilancio e la data di emissione della Relazione di revisione.

[90] Che avrà come titolo "Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio".

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

Procedure di revisione
Acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati del fatto che siano stati identificati tutti gli eventi che richiedano rettifiche o informativa nel bilancio. Tali procedure includono: • comprendere le procedure applicate dalla società per garantire l'individuazione degli eventi successivi; • svolgere indagini presso la direzione aziendale e, se ritenuto opportuno, presso i responsabili della *governance*; • leggere i verbali (o le eventuali bozze non ancora trascritte) relativi alle riunioni dei soci, Consiglio di amministrazione e Collegio sindacale tenutesi dopo la data di riferimento del bilancio; • ottenere, se disponibile, l'ultimo bilancio intermedio dopo la data di riferimento del bilancio ed analizzarlo.
Verificare che gli eventi successivi individuati che comportano rettifiche o informativa siano appropriatamente riflessi in bilancio.
Richiedere attestazioni scritte alla direzione che confermino che tutti gli eventi intervenuti nel suddetto periodo, che richiedano rettifiche o informativa al bilancio, siano stati adeguatamente considerati nella redazione del bilancio.

Come per le altre procedure di revisione, anche per l'esame degli eventi successivi è necessario predisporre un'apposita carta di lavoro, come quella fornita nell'esempio sotto riportato[91]:

Procedure di revisione	Risultati del lavoro svolto
Esame delle procedure poste in essere dalla società per garantire che gli eventi successivi siano identificati. Verificare che gli eventi successivi individuati che comportano rettifiche o informativa siano appropriatamente riflessi in bilancio.	La società non ha in essere procedure formalizzate che possano essere di supporto nell'identificazione di eventi successivi che possano impattare sul bilancio. In via informale, vengono monitorate le operazioni avvenute nel corso dell'esercizio successivo alla data di chiusura di bilancio fino alla data di approvazione del bilancio stesso da parte del Consiglio di amministrazione al fine di rilevare eventuali operazioni che abbiano un impatto sul bilancio separato e consolidato in chiusura.
Richiesta alla direzione se si siano verificati eventi successivi che possano influire sul bilancio. A titolo esemplificativo tali richieste possono riguardare: • la situazione attuale di voci di bilancio contabilizzate sulla base di dati preliminari o non definitivi; • se siano stati contratti nuovi impegni, mutui o fornite garanzie; • se sia avvenuta o sia stata pianificata la vendita di elementi dell'attivo al di fuori della gestione ordinaria; • se siano avvenute o siano state programmate emissioni di nuove azioni, e/o obbligazioni, o operazioni di finanza straordinaria; • se alcune attività della società siano state espropriate o distrutte; • se vi si siano state evoluzioni nelle aree di rischio e nelle passività potenziali; • se siano state effettuate, o siano previste, rettifiche contabili inusuali; • se si siano verificati, o sia probabile che si verifichino, eventi che possano mettere in discussione l'adeguatezza dei comportamenti contabili seguiti per la redazione del bilancio, ad esempio, eventi che mettano a rischio la validità del presupposto della continuità aziendale.	Da colloqui svolti in sede di *final audit* e nelle date precedenti all'emissione dell'*opinion*, siamo venuti a conoscenza dei seguenti fatti di gestione che hanno trovato riflesso di informativa sulla Relazione sulla gestione e sulla Nota integrativa: *[descrivere gli impatti dell'emergenza COVID-19 e di eventuali ulteriori fatti rilevanti].* Effettuata un'analisi delle operazioni significative effettuate nel corso dell'esercizio 2020, esaminati mastrini relativi a sopravvenienze attive e passive, conti di rettifica dall'1.1.2020 alla data di emissione della Relazione. Effettuata una *review* dei fondi rischi e oneri, fondi svalutazione magazzino e crediti al fine di identificare eventuali fattori da riflettere già sul bilancio al 31.12.2019. Esaminati i contratti individualmente significativi siglati dopo il 31.12.2020 al fine di identificare impegni o garanzie da riflettere in Nota integrativa. Effettuata analisi delle informazioni dal sito *web* e dai mezzi di informazione al fine di identificare eventuali fatti significativi. Esaminato se ci siano state vendite di elementi dell'attivo, emissioni di nuove azioni, se ci siano stati eventi che hanno portato alla distruzione di beni dell'attivo aziendale.
Lettura dei verbali delle assemblee degli azionisti, delle riunioni del Consiglio di amministrazione, del Comitato esecutivo e del Collegio sindacale tenutesi dopo la chiusura dell'esercizio, nonché acquisizione di informazioni circa gli argomenti discussi nelle riunioni per le quali non sono ancora disponibili i relativi verbali e circa gli argomenti posti all'ordine del giorno di riunioni nel frattempo convocate che non si sono ancora tenute.	Effettuata la *review* dei libri sociali effettuata alla data del ..., compresa bozza del verbale del Consiglio di amministrazione del ... non ancora trascritto.

[91] Esempio tratto, con adattamenti, dal documento "Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni", pubblicato dal CNDCEC in aprile 2018 (di seguito "Linee guida del CNDCEC").

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

Procedure di revisione	Risultati del lavoro svolto
Lettura critica dell'ultima situazione infrannuale disponibile e, se ritenuto necessario e appropriato, lettura di *budget* e delle previsioni finanziarie, nonché delle relazioni della direzione collegate a tali documenti.	Abbiamo richiesto ed ottenuto dalla società il bilancio mensile/il bilancio di verifica al … ed effettuato un'analisi critica alla luce delle informazioni comunicate dai colloqui con la direzione.
Acquisizione di informazioni dai legali della società (o aggiornamenti di precedenti richieste orali o scritte) circa le cause in corso e le rivendicazioni.	Abbiamo effettuato un colloquio telefonico con il legale aziendale …; non risultano aggiornamenti sulle cause in corso che possano impattare sul bilancio al 31.12.2019 rispetto a quelle già analizzate nell'analisi delle risposte dei legali. Oppure Da colloquio con il legale risultano degli aggiornamenti sulle cause legali, abbiamo effettuato una valutazione delle risultanze del colloquio e abbiamo richiesto ed ottenuto gli atti aggiuntivi.
Lettura dei verbali delle assemblee degli azionisti, delle riunioni del Consiglio di amministrazione, del Comitato esecutivo e del Collegio sindacale tenutesi dopo la chiusura dell'esercizio, nonché acquisizione di informazioni circa gli argomenti discussi nelle riunioni per le quali non sono ancora disponibili i relativi verbali e circa gli argomenti posti all'ordine del giorno di riunioni nel frattempo convocate che non si sono ancora tenute.	Effettuata la *review* dei libri sociali effettuata alla data del …, compresa bozza del verbale del Consiglio di amministrazione del … non ancora trascritto.
CONCLUSIONI	

6.2.2 Procedure di revisione da eseguirsi tra la data di emissione della Relazione e quella di approvazione del bilancio

Secondo il principio di revisione ISA Italia 560, il revisore non è tenuto a svolgere procedure volte ad individuare gli eventi successivi, una volta emessa la propria Relazione. Tale regola generale deve essere disattesa qualora il revisore, successivamente alla data della Relazione di revisione, ma prima della data di approvazione del bilancio, dovesse venire a conoscenza di un fatto che, se conosciuto alla data della Relazione, avrebbe potuto indurlo a rettificarla. In tali circostanze il revisore deve svolgere le seguenti ulteriori attività:

- discutere l'evento con la direzione aziendale e, eventualmente, con i responsabili della *governance*;
- stabilire se il bilancio necessita di modifiche e, in tal caso, svolgere indagini su come la direzione intenda procedere.

Se il revisore, una volta terminate le procedure aggiuntive, conclude che a seguito dell'evento individuato sia necessario aggiornare i numeri di bilancio o anche solo l'informativa, dovrà informare immediatamente la direzione aziendale, che dovrà decidere se:

- redigere un nuovo progetto di bilancio modificato (che tenga conto di tutte le informazioni disponibili alla nuova data di redazione (quali, ad esempio, nuove fatture, sopraggiunti rischi di credito, ecc.);
- recepire solo le modifiche collegate all'evento successivo individuato;
- non modificare in alcun modo il progetto di bilancio.

Nel primo caso il revisore dovrà svolgere opportune procedure di revisione riguardanti tutte le modifiche apportate al bilancio ed estendere le procedure di revisione previste per gli eventi successivi fino alla data di emissione della nuova Relazione di revisione. Una volta terminate tali attività, sarà necessario predisporre una nuova Relazione di revisione, con data ovviamente aggiornata, sul nuovo progetto di bilancio modificato e riapprovato dagli amministratori.

Nel secondo caso il revisore limiterà le procedure alle modifiche apportate al bilancio esclusivamente per gli eventi successivi considerati e dovrà modificare la propria Relazione di revisione inserendo una data aggiuntiva successiva (c.d. "Relazione *dual dating*"), al fine di informare i destinatari del bilancio che sono state svolte procedure aggiuntive dopo la data originaria della Relazione, limitate esclusivamente alla parte di bilancio modificata per tener conto di uno specifico evento. Alternativamente, il professionista potrà valutare di emettere (o riemettere se già inviata) la Relazione, evidenziando nel paragrafo relativo ad "altri aspetti" che le procedure di revisione aggiuntive eseguite si sono limitate esclusivamente alla parte di bilancio modificata per tener conto di uno specifico evento successivo.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

6.2.3 Attività di revisione da eseguirsi dopo la data di approvazione del bilancio

Il principio di revisione ISA Italia 560 prevede che la gestione di tale tipologia di eventi da parte del soggetto incaricato della revisione legale sia sostanzialmente identica a quella disciplinata in relazione agli eventi successivi avvenuti dopo l'emissione della Relazione di revisione ma prima dell'assemblea di approvazione. In tali circostanze, pertanto, il revisore deve discutere gli eventi con la società al fine di:

- stabilire se il bilancio approvato necessita di modifiche;
- comprendere quali siano le intenzioni della direzione aziendale[92].

6.3 RICHIAMI DI INFORMATIVA

Il revisore, qualora lo ritenga opportuno, può decidere di evidenziare nella sua Relazione (nel c.d. "paragrafo d'enfasi"), uno o più richiami ad elementi dell'informativa di bilancio, eventualmente rinviando a quanto già descritto dagli amministratori, che meritino di essere portati all'attenzione degli utilizzatori del bilancio stesso[93].
Il principio di revisione ISA Italia 706 precisa che il paragrafo d'enfasi non possa essere utilizzato dal revisore per:

- esporre proprie considerazioni e commenti;
- segnalare rilievi;
- integrare aspetti dell'informativa ritenuti carenti[94].

Nel paragrafo del richiamo di informativa si deve indicare chiaramente che il giudizio non è espresso con modifica in relazione all'aspetto evidenziato.
Secondo l'ISA 706, le circostanze in cui il revisore può considerare necessario inserire un richiamo d'informativa sono, ad esempio:

- un'incertezza relativa all'esito futuro di contenziosi di natura eccezionale o di azioni da parte di autorità di vigilanza;
- un evento successivo significativo intervenuto tra la data di riferimento del bilancio e la data della Relazione di revisione;
- un'applicazione anticipata (ove consentita) di un nuovo principio contabile che ha un effetto significativo sul bilancio;
- una grave catastrofe che abbia avuto, o continui ad avere, un effetto significativo sulla situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa.
- situazioni di incertezza (ad esempio, in relazione alla continuità aziendale).

Nel caso dell'attuale emergenza, che rappresenta un evento significativo intervenuto tra la data di riferimento del bilancio e la data della Relazione di revisione, è opportuno che il revisore valuti le misure poste in essere o previste dagli amministratori per fronteggiare la situazioni di crisi.
Nel caso in cui il revisore, sulla base degli elementi probativi di supporto acquisiti, ritenga che le azioni poste in essere dagli amministratori, i trattamenti contabili adottati e l'informazione fornita al riguardo in bilancio siano adeguati, esprime un giudizio senza rilievi, aggiungendo, se ritenuto utile, un richiamo d'informativa.
Nei casi di incertezze significative relative alla continuità aziendale, il revisore dovrà svolgere procedure aggiuntive, come descritto nel proseguo del presente capitolo.

6.3.1 Paragrafo nella Relazione di revisione

In caso di inserimento di un richiamo d'informativa, nella Relazione di revisione il revisore deve:

- inserire un apposito paragrafo nella Relazione di revisione[95];
- utilizzare il titolo "Richiamo di informativa" o altro titolo appropriato;

---

92 Per approfondimenti circa tale fattispecie, si veda Insaudo G. "Eventi successivi e riemissione della relazione di revisione", *Società e Contratti, Bilancio e Revisione*, Eutekne, 4, 2016, p. 99 ss.

93 I principi di revisione definiscono il richiamo di informativa come "*un paragrafo inserito nella Relazione di revisione che fa riferimento ad un aspetto appropriatamente presentato o oggetto di appropriata informativa nel bilancio che, secondo il giudizio professionale del revisore, riveste un'importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori*".

94 Diverso è, ovviamente, il caso in cui il revisore ravvisi significative carenze informative del bilancio che possono condurre alla formulazione di un giudizio con rilievi o, nei casi più gravi, di un giudizio negativo.

95 Negli esempi forniti in allegato all'ISA Italia 706 i richiami di informativa sono collocati dopo il paragrafo "Elementi alla base del giudizio".

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

- inserire nel richiamo d'informativa un chiaro riferimento all'aspetto da evidenziare e alla collocazione delle informazioni pertinenti che illustrano compiutamente tale aspetto nel bilancio;
- indicare che il giudizio del revisore non è espresso con modifica in relazione all'aspetto evidenziato.

6.3.2 Esempio di richiamo di informativa

Di seguito si riporta un esempio di richiamo di informativa dove si evidenziano gli impatti dell'emergenza epidemiologica da COVID-19. In tale circostanza, si è prospettato il caso di una società con una storia di buona profittabilità, in cui la flessione nei risultati del 2020 non conduce al riscontro di incertezze significative in merito al presupposto della continuità aziendale.

"Per una migliore comprensione del bilancio d'esercizio, si richiama l'attenzione sul fatto che, come più ampiamente descritto in Nota integrativa (paragrafo …) e nella Relazione sulla gestione (paragrafo …), a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, la società, nei primi mesi del 2020 ha riportato una flessione del fatturato e dei margini, rispetto ai dati corrispondenti relativi all'esercizio precedente, quantificabili, rispettivamente in …% e …% [*inserire eventuali richiami ad altre informazioni rilevanti, quali, ad esempio, gli impatti sulla redditività attesa per l'intero 2020 e sulla capacità di rimborso dei finanziamenti*]" Il nostro giudizio non è espresso con rilievi con riferimento a tale aspetto.

6.4 CONTINUITÀ AZIENDALE

L'art. 14 co. 2 del DLgs. 39/2010 prevede che la Relazione di revisione comprenda "*f) una dichiarazione su eventuali incertezze significative*[96] *relative a eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacità della società sottoposta a revisione di mantenere la continuità aziendale*".

Secondo l'ISA Italia 315, il revisore deve valutare se esistono condizioni che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

Alla tematica della continuità aziendale è dedicato l'ISA Italia 570 dove vengono esaminate le procedure per la valutazione dei presupposti della stessa e i relativi effetti sulla Relazione di revisione. In particolare, il revisore, in presenza di dubbi sulla continuità aziendale, dovrà svolgere le seguenti attività:

- acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale ed esaminare se l'analisi effettuata sia stata ben rappresentata nella redazione del bilancio[97];
- concludere, sulla base degli elementi probativi di cui sopra, se esista un'incertezza significativa sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento;
- considerare e stabilire le implicazioni inerenti la redazione della Relazione di revisione.

Revisione affidata al Collegio sindacale

Nei casi in cui la revisione sia esercitata dal Collegio sindacale (o sindaco unico), quest'ultimo deve effettuare le verifiche dei presupposti del *going concern* nell'ambito della propria attività di revisione e, contestualmente, fruisce delle informazioni ottenute per mezzo di tali azioni, per svolgere anche il ruolo di vigilanza dell'attività societaria ai fini di salvaguardia del patrimonio.

In particolare, anche sulla base di quanto previsto dalla norme di comportamento del Collegio sindacale di società non quotate:

- richiede all'organo amministrativo informazioni particolarmente approfondite delle situazioni in cui si evidenzino rischi per la continuità;
- esamina il comportamento e, con riferimento all'informativa finanziaria, i criteri di valutazione applicati

[96] Come evidenziato nelle Linee Guida del CNDCEC, un'incertezza significativa è presente quando l'entità del suo impatto potenziale di eventi o circostanze e la probabilità che essi si verifichino è tale che, secondo il revisore, si rende necessaria un'informativa appropriata sulla natura e sulle implicazioni di tale incertezza al fine di una corretta rappresentazione del bilancio, in presenza di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.

[97] L'acquisizione degli elementi probativi passa attraverso un preliminare confronto con la direzione. In tal caso si prevede che:
- se la direzione ha effettuato tale valutazione, il revisore discute con la direzione e stabilisce se quest'ultima ha individuato eventi o circostanze che, singolarmente o nel loro complesso, possono far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale;
- se la direzione non ha effettuato tale valutazione, il revisore discute con la direzione su quali basi intenda utilizzare il presupposto della continuità aziendale e indaga presso la direzione se esistono eventi o circostanze che, singolarmente o nel loro complesso, possono far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale (Linee Guida CNDNEC).

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

nei casi in cui si evidenzino criticità in merito alla continuità aziendale, come nel caso in cui si attivino le procedure per la riduzione del capitale sociale *ex* art. 2446 c.c.;
- sollecita la società a intervenire per sanare le criticità che possono portare alla cessazione dell'attività, anche per mezzo delle procedure concorsuali.

6.4.1 Indicatori per l'individuazione di rischi relativi alla continuità aziendale

L'ISA Italia 570 fornisce una lista di indicatori – esemplificativa, non esaustiva – per l'individuazione di fattori che possono mettere a rischio il *going concern* della società, che rappresentano uno strumento utile per valutare gli impatti dell'attuale situazione di emergenza.

Indicatori finanziari
Situazione di *deficit* patrimoniale o di capitale circolante netto negativo.
Prestiti a scadenza fissa e prossimi alla scadenza senza che vi siano prospettive verosimili di rinnovo o di rimborso oppure eccessiva dipendenza da prestiti a breve termine per finanziare attività a lungo termine.
Indizi di cessazione del sostegno finanziario da parte dei creditori.
Bilanci storici o prospettici che mostrano flussi di cassa negativi.
Principali indici economico-finanziari negativi.
Consistenti perdite operative o significative perdite di valore delle attività utilizzate per generare i flussi di cassa.
Difficoltà nel pagamento di dividendi arretrati o discontinuità nella distribuzione di dividendi.
Incapacità di pagare i debiti alla scadenza.
Incapacità di rispettare le clausole contrattuali dei prestiti.
Cambiamento delle forme di pagamento concesse dai fornitori, dalla condizione "a credito" alla condizione "pagamento alla consegna".
Incapacità di ottenere finanziamenti per lo sviluppo di nuovi prodotti ovvero per altri investimenti necessari.

Indicatori gestionali
Intenzione della direzione di liquidare l'impresa o di cessare le attività.
Perdita di membri della direzione con responsabilità strategiche senza una loro sostituzione.
Perdita di mercati fondamentali, di clienti chiave, di contratti di distribuzione, di concessioni o di fornitori importanti.
Difficoltà con il personale.
Scarsità nell'approvvigionamento di forniture importanti.
Comparsa di concorrenti di grande successo.

Altri indicatori
Capitale ridotto al di sotto dei limiti legali o non conformità del capitale ad altre norme di legge, come i requisiti di solvibilità o liquidità per gli istituti finanziari.
Procedimenti legali o regolamentari in corso che, in caso di soccombenza, possono comportare richieste di risarcimento cui l'impresa probabilmente non è in grado di far fronte.
Modifiche di leggi o regolamenti o delle politiche governative che si presume possano influenzare negativamente l'impresa.
Eventi catastrofici contro i quali non è stata stipulata una polizza assicurativa ovvero contro i quali è stata stipulata una polizza assicurativa con massimali insufficienti.

6.4.2 Ambito temporale di riferimento

Come evidenziato nel precedente § 4.4, la valutazione degli amministratori sulla continuità deve riguardare un arco temporale minimo di 12 mesi, successivi alla data di riferimento del bilancio.
L'ISA 570 precisa che, in ogni caso, il revisore deve coprire il periodo temporale analogo a quello coperto dalla direzione.
Laddove il periodo coperto dovesse risultare inferiore a quello minimo previsto, il revisore deve chiedere alla direzione l'estensione della valutazione a un periodo almeno pari ai predetti 12 mesi.
Nel caso in cui la direzione non adempia a tale richiesta, il revisore può emettere un giudizio con rilievi oppure dichiarare l'impossibilità ad esprimere un giudizio.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

6.4.3 Procedure di revisione

Qualora il revisore dovesse ritenere che gli impatti dell'emergenza in corso possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, deve attivare una serie di procedure aggiuntive per valutare se sono necessarie modifiche alla propria Relazione sul bilancio. Tali procedure devono includere:

- la richiesta alla direzione, se non vi ha già provveduto, di effettuare una valutazione sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare;
- la valutazione dei piani d'azione futuri della direzione, di come le azioni possano migliorare la situazione e se i piani siano attuabili[98];
- la valutazione dell'attendibilità dei dati utilizzati per la previsione dei flussi di cassa;
- stabilire se le assunzioni per la previsione siano adeguatamente supportate[99];
- la richiesta di attestazioni scritte alla direzione in merito ai piani d'azione futuri ed alla loro fattibilità.

6.4.4 Effetti sulla Relazione di revisione

Una volta completata l'attività di ricerca e di analisi degli elementi probativi, il revisore può giungere alle seguenti conclusioni:

- il presupposto della continuità aziendale è appropriato;
- il presupposto delle continuità aziendale è inappropriato;
- esistono molteplici incertezze.

Nell'ambito delle fattispecie sopra indicate, nel documento di ricerca Assirevi 176 viene fornita una sintesi degli effetti sul giudizio del revisore che si possono presentare.

Fattispecie	Giudizio del revisore
Utilizzo del presupposto della continuità aziendale appropriato.	Senza rilievi.
Utilizzo del presupposto della continuità aziendale appropriato ma esiste incertezza significativa descritta adeguatamente in bilancio.	Senza rilievi con richiamo d'informativa.
Utilizzo del presupposto della continuità aziendale appropriato ma esistono incertezze significative di cui non viene data adeguata informativa in bilancio.	Giudizio con rilievi oppure giudizio negativo quando gli effetti dell'informativa inadeguata sono tali da rendere inattendibile il bilancio.
Utilizzo del presupposto della continuità aziendale non appropriato.	Giudizio negativo.
Presupposto della continuità aziendale giudicato non appropriato dalla direzione e bilancio redatto su basi alternative.	Senza rilievi (sempre che sia fornita adeguata informativa).
Rifiuto della direzione di effettuare o estendere la propria valutazione della continuità aziendale.	A seconda degli effetti della limitazione al lavoro di revisione: • giudizio con rilievi; oppure, • impossibilità di esprimere il giudizio.
Utilizzo del presupposto della continuità aziendale soggetto a molteplici significative incertezze di cui viene data adeguata informativa in bilancio.	In casi estremi il revisore può concludere di non essere in grado di esprimere il proprio giudizio.

98 Quali, ad esempio, alienazione di attività, richiesta prestiti e ristrutturazione dei debiti.

99 In aggiunta e a supporto di tale attività, il revisore può anche verificare gli eventuali scostamenti prodotti tra le previsioni più recenti e i correlati risultati storici, la connessione tra previsioni per il periodo amministrativo e risultati ottenuti fino al momento della verifica, nonché richiedere conferma scritta da parte dei soggetti terzi coinvolti. Nei casi, ad esempio, in cui la continuità sia condizionata dal sostegno costante da parte di soggetti terzi, quali istituti di credito, il revisore potrebbe considerare, a seconda dei casi, di richiedere una conferma scritta (che includa i termini e le condizioni) da parte di tali soggetti e, soprattutto, acquisire evidenza della loro capacità/possibilità effettiva di fornire tale sostegno. Cfr. Bava F., De Valle A. "ISA Italia 570: continuità aziendale", in "Il nuovo giudizio del revisore sul bilancio e la relazione dei sindaci", *Casi & Strumenti*, Eutekne, 2018, p. 292.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

ALTRE NOVITÀ

AA.VV.[1]

1 PREMESSA

Si riepilogano, di seguito, le altre principali novità recate dal DL 17.3.2020 n. 18 (c.d. decreto "Cura Italia") che deve essere convertito in legge entro il 16.5.2020.
In particolare, vengono esaminate le novità riepilogate nella tabella che segue:

Fattispecie	Paragrafo
Ritardi o inadempimenti contrattuali derivanti dall'attuazione delle misure di contenimento.	2
Enti del Terzo settore.	3
Sospensione dei versamenti dei canoni per il settore sportivo.	4
Sospensione delle procedure concorsuali.	5
Differimento di termini amministrativo-contabili.	6
Proroga delle comunicazioni e dichiarazione dei rifiuti.	7

2 RITARDI O INADEMPIMENTI CONTRATTUALI DERIVANTI DALL'ATTUAZIONE DELLE MISURE DI CONTENIMENTO

L'art. 91 co. 1 del DL 17.3.2020 n. 18 (c.d. "Cura Italia") introduce, all'art. 3 del DL 23.2.2020 n. 6, convertito con modificazioni dalla L. 5.3.2020 n. 13, il co. 6-*bis*, a mente del quale "*Il rispetto delle misure di contenimento di cui presente decreto è sempre valutata ai fini dell'esclusione, ai sensi e per gli effetti degli articoli 1218 e 1223 c.c., della responsabilità del debitore, anche relativamente all'applicazione di eventuali decadenze o penali connesse a ritardati o omessi adempimenti*".
La norma impone di valutare sempre il rispetto delle misure di contenimento quale causa di esclusione della responsabilità; in particolare, il rispetto delle misure emergenziali può escludere:

- la responsabilità del debitore per inadempimento *ex* art. 1218 c.c.;
- l'applicazione di decadenze;
- l'applicazione di penali per il ritardato o omesso adempimento.

2.1 AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE

Applicabilità alle obbligazioni in generale
L'art. 91 è rubricato "Disposizioni in materia ritardi o inadempimenti contrattuali derivanti dall'attuazione delle misure di contenimento e di anticipazione del prezzo in materia di contratti pubblici".
È legittimo chiedersi se il riferimento ai contratti pubblici riguardi l'intero articolo, oppure il solo secondo comma della disposizione, in tema di anticipazione del prezzo.
Pur rilevando la scarsa chiarezza della formulazione, si ritiene preferibile la prima interpretazione[2], considerato che:

[1] Stefano De Rosa (s.derosa@eutekne.it); Anita Mauro (a.mauro@eutekne.it); Antonio Nicotra (a.nicotra@eutekne.it); Cecilia Pasquale (c.pasquale@eutekne.it); Paola Rivetti (p.rivetti@eutekne.it); Arianna Zeni (a.zeni@eutekne.it).

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

- il co. 6-*bis*, introdotto dall'art. 91 co. 1, integra una disposizione (l'art. 3 del DL 23.2.2020 n. 6, rubricato "Attuazione delle misure di contenimento") in cui non vi è nessun riferimento ai contratti pubblici; l'art. 91 co. 2, invece, interviene su una disposizione del DLgs. 50/2016 (codice dei contratti pubblici);
- la disposizione menziona gli artt. 1218 e 1223 c.c. in tema di inadempimento delle obbligazioni in generale (la cui applicazione non è limitata, dunque, ai contratti pubblici).

Peraltro, il riferimento all'art. 1218 c.c., relativo all'inadempimento delle obbligazioni in generale, dovrebbe consentire:

- di includere tra le prestazioni incise dalla disposizione non solo quelle derivanti da contratto, ma anche le obbligazioni che trovano fonte in atti unilaterali, quale, ad esempio, la promessa di pagamento;
- di comprendere, oltre all'omessa prestazione, anche il ritardo o l'esecuzione della prestazione con modalità diverse da quelle pattuite, conformemente alla nozione di inadempimento di cui all'art. 1218 c.c.

Decadenze o penali connesse a ritardati o omessi adempimenti

La norma richiede di valutare se il rispetto delle misure di contenimento consenta di escludere l'applicazione di decadenze o di penali connesse a ritardati o omessi adempimenti.

Il riferimento alle "penali" include certamente la clausola penale di cui all'art. 1382 c.c. (con cui i contraenti predeterminano la somma che sarà dovuta in caso di inadempimento o di ritardo a titolo di risarcimento)[3].

La locuzione "decadenze", tecnicamente, si riferisce al mancato esercizio di un diritto in un termine perentorio che causa la perdita della possibilità di far valere quel diritto. È il caso, ad esempio, della decadenza dalla garanzia in cui incorre il compratore se non denunzia i vizi del bene al venditore entro 8 giorni dalla scoperta (art. 1495 c.c.), che potrebbe, quindi, ritenersi "sospesa"[4].

2.2 RAPPORTO CON L'IMPOSSIBILITÀ SOPRAVVENUTA DELLA PRESTAZIONE

In relazione ai rapporti tra la disposizione in commento e il codice civile, si ricorda che già l'art. 1256 c.c. prevede rimedi generali per le ipotesi di impossibilità sopravvenuta (definitiva o temporanea) della prestazione[5].

Inoltre, l'art. 1218 c.c. esclude la responsabilità del debitore per il caso in cui questo provi che l'inadempimento o il ritardo è stato determinato da impossibilità della prestazione derivante da causa a lui non imputabile.

La previsione di cui all'art. 91 co. 1 del DL 18/2020, richiedendo al giudice di valutare "sempre" la responsabilità del debitore alla luce del rispetto delle misure di contenimento contro il COVID-19, può agevolare il debitore nel provare l'impossibilità sopravvenuta, ma non ne esclude automaticamente la responsabilità[6].

È stato osservato che la norma non aggiunge nulla al quadro delle disposizioni applicabili, bensì ha mera funzione rafforzativa, richiedendo al giudice una valutazione a cui lo stesso era già chiamato in applicazione delle norme generali del codice civile[7].

---

2 Nello stesso senso, si veda Angioni F. "Coronavirus e inadempimenti contrattuali: quali soluzioni per risarcimento, penali e decadenze", *Quotidiano IPSOA*, 20.3.2020.

3 Per Busani A. "Contratti, l'inadempimento è quasi impossibilità sopravvenuta", *Il Sole - 24 Ore,* 19.3.2020, p. 27, il riferimento comprende anche la caparra confirmatoria *ex* art. 1385 c.c.

4 Ci si può chiedere se, con il termine "*decadenza*", il legislatore abbia inteso riferirsi, atecnicamente, a termini e scadenze che, anche se non rispettati, non dovrebbero causare la responsabilità del debitore (si pensi al mancato rispetto di un termine, come quello contenuto nel contratto preliminare per la stipula del definitivo). Peraltro, anche interpretando la locuzione letteralmente, il mancato rispetto di un termine o il suo differimento potrebbe escludere la responsabilità alla luce della prima parte della norma, quale inadempimento (o ritardo) giustificato dal rispetto delle misure di contenimento.

5 Ai sensi dell'art. 1256 c.c. "*L'obbligazione si estingue quando, per una causa non imputabile al debitore, la prestazione diventa impossibile. Se l'impossibilità è solo temporanea, il debitore, finché essa perdura, non è responsabile del ritardo nell'adempimento. Tuttavia, l'obbligazione si estingue se l'impossibilità perdura fino a quando, in relazione al titolo dell'obbligazione o alla natura dell'oggetto, il debitore non può più essere ritenuto obbligato a eseguire la prestazione ovvero il creditore non ha più interesse a conseguirla*". In tema di rimedi avverso eventi imprevedibili sopravvenuti che incidono sul rapporto obbligatorio, si veda anche Pasquale C. "Il coronavirus mette a rischio l'adempimento dei contratti", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, 13.3.2020.

6 La dimostrazione dell'impossibilità sopravvenuta è particolarmente ardua, posto che occorre provare l'impossibilità oggettiva e assoluta. Tradizionalmente si esclude l'impossibilità sopravvenuta per le obbligazioni pecuniarie, in quanto sarebbe sempre possibile reperire del denaro (si veda Pasquale C. "Dubbi effetti del coronavirus sull'obbligazione di pagare una fornitura", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, in corso di pubblicazione).

7 Così Angioni F. "Coronavirus e inadempimenti contrattuali: quali soluzioni per risarcimento, penali e decadenze", *Quotidiano IPSOA*, 20.3.2020; Kowalski L. "Coronavirus, affitti a rischio: i giudici valutano l'«impossibilità sopravvenuta»", *Il Sole - 24 Ore,* 19.3.2020.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

2.3 DESTINATARI DELLA NORMA

La disposizione, imponendo di "valutare" il rispetto delle misure di contenimento quale causa di esclusione della responsabilità del debitore, sembra rivolgersi:

- al giudice eventualmente adito dal creditore, quale soggetto che in ultima istanza si troverà a decidere se, nel caso concreto, l'inadempimento del debitore è stato determinato dal rispetto delle disposizioni anti-coronavirus[8];
- al creditore che, consapevole del fatto che una richiesta di adempimento è suscettibile di essere censurata in giudizio, dovrebbe essere incentivato a ricercare soluzioni di compromesso con il proprio debitore[9].

3 ENTI DEL TERZO SETTORE

L'art. 35 del DL 18/2020 interviene in materia di Terzo settore disponendo il differimento al 31.10.2020:

- del termine per effettuare gli adeguamenti statutari necessari ai fini della prossima iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS);
- del termine per l'approvazione dei bilanci per ONLUS, organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale.

Adeguamenti statutari

È differito dal 30.6.2020[10] al 31.10.2020 il termine entro cui gli enti che intendono acquisire la qualifica di ente del Terzo settore, oppure le imprese sociali già costituite alla data del 20.7.2017, possono adeguare i propri statuti alle disposizioni del DLgs. 117/2017 e del DLgs. 112/2017 con modalità e maggioranze semplificate (artt. 101 co. 2 del DLgs. 117/2017 e 17 co. 3 del DLgs. 112/2017).

Entro il predetto termine, le modifiche agli statuti possono essere disposte con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria, al fine di adeguarli alle nuove disposizioni inderogabili o di introdurre clausole che escludono l'applicazione di nuove disposizioni derogabili mediante specifica clausola statutaria.

Approvazione dei bilanci

Con l'intento di agevolare l'attività degli enti che, a causa delle misure di prevenzione e contenimento dell'emergenza sanitaria, potrebbero incontrare ostacoli nell'organizzazione, convocazione e svolgimento delle assemblee, viene previsto che i bilanci di alcune tipologie di enti, i cui termini di approvazione ricadono all'interno del periodo emergenziale stabilito con delibera del Consiglio dei Ministri 31.1.2020 (ossia, entro il 31.7.2020), possono essere approvati entro il 31.10.2020, anche in deroga alle previsioni di legge, regolamento o statuto.
Il differimento opera in favore di:

- ONLUS iscritte negli appositi registri;
- organizzazioni di volontariato (ODV) iscritte nei registri regionali e delle province autonome;
- associazioni di promozione sociale (APS) iscritte nei registri nazionale, regionali e delle Province autonome.

4 SOSPENSIONE VERSAMENTI CANONI PER IL SETTORE SPORTIVO

L'art. 95 del DL 18/2020 contiene una disposizione volta ad agevolare le associazioni e le società sportive, professionistiche e dilettantistiche, consentendo loro di sospendere, in alcuni casi, il pagamento dei canoni di locazione o concessione per gli impianti sportivi pubblici.

8 In questo senso sembrano esprimersi Angioni F. "Coronavirus e inadempimenti contrattuali: quali soluzioni per risarcimento, penali e decadenze", *Quotidiano IPSOA*, 20.3.2020; Busani A. "Contratti, l'inadempimento è quasi impossibilità sopravvenuta", *Il Sole - 24 Ore,* 19.3.2020, p. 27.

9 Si veda anche Pasquale C. "Le misure anti coronavirus possono far venir meno la responsabilità per inadempimento", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, 23.3.2020.

10 Termine così fissato dall'art. 43 co. 4-*bis* primo periodo del DL 34/2019.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

Ambito soggettivo
La norma riguarda, dal punto di vista soggettivo:
- federazioni sportive nazionali;
- enti di promozione sportiva;
- società sportive professionistiche e dilettantistiche;
- associazioni sportive professionistiche e dilettantistiche;

aventi il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato.

Ambito oggettivo
Dal punto di vista oggettivo, la norma riguarda i canoni di locazione o di concessione relativi all'affidamento di impianti sportivi pubblici dello Stato e degli enti territoriali.

Sospensione dei canoni
L'art. 95 del DL 18/2020 consente alle associazioni e società sportive sopra individuate di sospendere i versamenti dei canoni di locazione o di concessione dovuti per l'affidamento degli impianti sportivi sopra individuati, dal 17.3.2020 (data di entrata in vigore del DL 18/2020) al 31.5.2020.
I pagamenti di tali canoni sono effettuati, senza applicazione di sanzioni ed interessi:
- in un'unica soluzione entro il 30.6.2020,
- o mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo a decorrere dal mese di giugno 2020.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

5 SOSPENSIONE DELLE PROCEDURE CONCORSUALI

L'art. 83 del DL 18/2020 (c.d. "Cura Italia"), recante "Nuove misure urgenti per contrastare l'emergenza epidemiologica da COVID-19 e contenerne gli effetti in materia di giustizia civile, penale, tributaria e militare", in vigore dal 17.3.2020 ha previsto che, dal 9.3.2020 al 15.4.2020, le udienze dei procedimenti civili e penali pendenti presso tutti gli uffici giudiziari sono rinviate d'ufficio, a data successiva al 15.4.2020.
Dal 9.3.2020 al 15.4.2020, inoltre, è sospeso il decorso dei termini per il compimento di qualsiasi atto dei procedimenti civili e penali.
Il rinvio e la sospensione *ex lege*, per tale frangente temporale, investe anche le procedure concorsuali, con particolare riferimento al concordato preventivo ed al fallimento.
I Tribunali del territorio nazionale, al fine di adeguarsi a tali misure, provvedono ad emanare i provvedimenti esplicativi al riguardo e, per le singole procedure concorsuali, i giudici procedono, in concreto, a disporre i rinvii.
In quest'ottica, si sono registrati anche i primi interventi della giurisprudenza di merito.

5.1 DISCIPLINA NORMATIVA

L'art. 83 del DL 18/2020, recante le "Nuove misure urgenti per contrastare l'emergenza epidemiologica da COVID-19 e contenerne gli effetti in materia di giustizia civile, penale, tributaria e militare", in vigore dal 17.3.2020, prevede che dal 9.3.2020 al 15.4.2020 le udienze dei procedimenti civili e penali pendenti presso tutti gli uffici giudiziari sono rinviate d'ufficio, a data successiva al 15.4.2020.
Dal 9.4.2020 al 15.4.2020 è, altresì, sospeso il decorso dei termini per il compimento di qualsiasi atto dei procedimenti civili e penali[11].
Sono fatte salve le specifiche eccezioni alla sospensione, individuate al co. 3, che, tra le altre, contempla tutti i procedimenti la cui ritardata trattazione può produrre grave pregiudizio alle parti.
In quest'ultimo caso, la dichiarazione di urgenza è fatta dal capo dell'ufficio giudiziario o dal suo delegato in calce alla citazione o al ricorso, con decreto non impugnabile e, per le cause già iniziate, con provvedimento del giudice istruttore o del presidente del collegio, egualmente non impugnabile[12].

[11] Laddove il decorso del termine abbia inizio durante il periodo di sospensione, l'inizio stesso è differito alla fine di tale periodo.

[12] Tra le altre significative previsioni contenute nell'art. 83 del DL 18/2020, si ricorda: il co. 7 lett. g), in virtù del quale i capi degli uffici giudiziari possono stabilire il rinvio delle udienze a data successiva al 30.6.2020 nei procedimenti civili e penali, con le eccezioni indicate al co. 3. Il co. 8, secondo cui, per il periodo di efficacia dei provvedimenti adottati dai capi degli uffici giudiziari (di cui ai co. 5

5.2 CONCORDATO PREVENTIVO

L'art. 83 del DL 18/2020 trova applicazione per le scadenze relative alla procedura di concordato preventivo in tutte le varie fasi in cui si articola il procedimento[13].

La sospensione opera per i termini stabiliti a seguito della presentazione di una domanda di concordato "in bianco"[14], ovvero con riserva di successiva presentazione, nei termini sanciti dal Tribunale adito, (alternativamente) del piano e della proposta concordataria oppure della domanda di omologazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti *ex* art. 182-*bis* del RD 267/42, nonché della documentazione accompagnatoria richiesta dalla normativa[15].

Il rinvio con sospensione dei termini coinvolge tutte le udienze che regolano la procedura fino all'omologazione del concordato[16], con particolare riferimento alle udienze relative alla inammissibilità della proposta *ex* art. 162 del RD 267/42, alla revoca dell'ammissione al concordato (art. 173 del RD 267/42), alla mancata approvazione del concordato (art. 179 del RD 267/42) e al giudizio di omologazione (art. 180 del RD 267/42)[17].

Primi interventi della giurisprudenza di merito

Sotto il vigore delle previsioni di cui all'art. 1 del DL 11/2020 (abrogato dall'art. 83 co. 22 del DL 18/2020), si sono registrati anche i primi interventi della giurisprudenza di merito.

Il Trib. Forlì 10.3.2020, relativamente ai termini concessi per l'integrazione della domanda di concordato preventivo "in bianco", ha prorogato, rispetto alla scadenza fissata, il termine originariamente concesso per il deposito della proposta concordataria, del relativo piano e della documentazione obbligatoria.

Con l'entrata in vigore del DL 18/2020, tale differimento d'ufficio dovrebbe essere esteso in misura corrispondente all'orizzonte temporale compreso tra il 9 marzo e il 15.4.2020.

Analogamente è accaduto con il provv. Trib. Bergamo 11.3.2020, che ha concesso il "*termine di 60 giorni, decorrente dalla scadenza del periodo di sospensione ex lege*".

La formulazione della motivazione addotta, peraltro, ha indotto una parte della dottrina a ritenere che il *dies a quo* per il computo della proroga concessa decorra dal 15.4.2020[18].

5.3 FALLIMENTO

Il rinvio delle udienze e la sospensione degli atti *ex lege* investe, in genere, tutte le procedure concorsuali e, pertanto, anche il fallimento.

Resta ferma l'eccezione (alla sospensione) relativa a "*tutti i procedimenti la cui ritardata trattazione può produrre grave pregiudizio alle parti*".

Le istruttorie prefallimentari e le relative dichiarazioni di fallimento, quindi, potrebbero ricadere nell'eccezione di sospensione di cui al co. 3 lett. a) dell'art. 83 del DL 18/2020, in quanto procedimenti la cui ritardata trattazione, in taluni casi, potrebbe produrre un grave pregiudizio alle parti.

---

e 6) che precludono la presentazione della domanda giudiziale, è sospesa la decorrenza dei termini di prescrizione e decadenza dei diritti che possono essere esercitati esclusivamente mediante il compimento delle attività precluse dai provvedimenti medesimi.
Al co. 10, inoltre, è stabilito che, ai fini del computo di cui all'art. 2 della L. 89/2001 (equa riparazione in caso di violazione del termine ragionevole del processo), nei procedimenti rinviati non si tiene conto del periodo compreso tra l'8 marzo e il 30.6.2020.
Al co. 22, infine, è prevista l'abrogazione degli artt. 1 e 2 del DL 11/2020.

13 I giudici comunicheranno in via telematica, tramite cancelleria o altro mezzo telematico, i rinvii.

14 L'art. 161 co. 6 del RD 267/42, in particolare, stabilisce che l'imprenditore commerciale può depositare il ricorso contenente la domanda di concordato, riservandosi di produrre la proposta, il piano e la documentazione necessaria entro un termine fissato dal giudice, compreso tra 60 e 120 giorni, prorogabile per un periodo non superiore a 60 giorni, qualora sussistano giustificati motivi, tesi a garantire una migliore soddisfazione dei creditori, rispetto all'ipotesi della formulazione della proposta nei modi e tempi ordinari.

15 In tal senso, Bana M., Papaleo P.P. "Emergenza coronavirus con effetti anche sul concordato «in bianco»", *Il Quotidiano del Commercialista*, *www.eutekne.info*, 17.3.2020.

16 Cfr. Negri G. "Ristrutturazione e concordati sospesi per legge", *Il Sole - 24 Ore*, *Norme e Tributi*, *Focus*, 18.3.2019.

17 Restano sospesi, a titolo esemplificativo, i termini per le modifiche delle domande di concordato e per il deposito delle relazioni *ex* art. 172 del RD 267/42. Le adunanze dei creditori e le udienze sono, altresì, differite in maniera tale da consentire il rispetto del termine fissato dalla legge per il deposito delle suddette relazioni.
È sospeso anche il termine per il deposito delle relazioni periodiche dei commissari giudiziali e dei liquidatori giudiziali.
Cfr. circ. Trib. Monza 12.3.2020 n. 1.

18 In tal senso, Bana M., Papaleo P.P. "Emergenza coronavirus con effetti anche sul concordato «in bianco»", *Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info*, 17.3.2020.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

Nel caso in cui le procedure rivestano effettivo carattere d'urgenza, è necessario che la "dichiarazione di urgenza" venga fatta dal capo dell'ufficio giudiziario o dal suo delegato in calce alla citazione o al ricorso, con decreto non impugnabile e, per le cause già iniziate, con provvedimento del giudice istruttore o del presidente del collegio, egualmente non impugnabile.
L'urgenza può dirsi "evidente a prima vista", ad esempio, perché il periodo annuale *ex* art. 10 del RD 267/42 è in procinto di concludersi (ipotesi rilevabile d'ufficio) o perché una ipoteca rilevante si sta consolidando (caso segnalabile dal ricorrente in via digitale), ovvero per effetto di azioni revocatorie[19].
In mancanza di elementi evidenti che rendono urgente la procedura, invece, opera la sospensione a 15.4.2020.

Criticità sull'ambito di applicazione della sospensione
I Tribunali del territorio nazionale hanno emanato specifici provvedimenti esplicativi, contenente gli elenchi delle attività e degli atti delle procedure concorsuali oggetto di sospensione. L'assenza di espresse previsioni legislative nel DL "Cura Italia", tuttavia, ha favorito, in alcuni casi, anche interpretazioni differenti.
In linea generale, dovrebbero costituire oggetto di sospensione nell'ambito della procedura fallimentare, a mero titolo esemplificativo, l'attività di inventario, le vendite fallimentari (incluse quelle svolte in via telematica)[20], l'emissione dei decreti di trasferimento e gli atti pubblici di trasferimento degli immobili per le vendite effettuate ai sensi dell'art. 107 co. 1 del RD 267/42, l'attuazione degli ordini di liberazione e il rilascio degli immobili[21], le udienze di verifica e le opposizioni allo stato passivo, reclami *ex* artt. 26 e 36 del RD 267/42[22], i termini per i depositi del programma di liquidazione, delle relazioni iniziali e delle relazioni semestrali *ex* art. 33 del RD 267/42.[23]
Non dovrebbero, invece, costituire oggetto di sospensione, ad esempio, l'apposizione dei sigilli (trattandosi per sua natura di attività caratterizzata da urgenza), l'attività di stima dei beni (nei limiti in cui sia possibile con modalità telematica)[24].

6 DIFFERIMENTO DI TERMINI AMMINISTRATIVO-CONTABILI

L'art. 107 del DL 18/2020 prevede la proroga del termine ordinariamente fissato al 30 aprile dell'anno successivo all'esercizio di riferimento (quindi, per l'annualità 2019, al 30.4.2020):

- al 31.5.2020 per gli enti destinatari del Titolo I del DLgs. 118/2011 (vale a dire le Regioni, le Province autonome di Trento e Bolzano, gli enti locali di cui all'art. 2 del DLgs. 267/2000 e i loro enti e organismi strumentali, esclusi gli enti di cui al titolo secondo del predetto DLgs. 118/2011);
- al 30.6.2020 per gli enti destinatari del decreto DLgs. 91/2011.

Come evidenziato nella Relazione illustrativa di accompagnamento al decreto, i suddetti enti stanno mostrando inevitabili rallentamenti nelle attività degli uffici, a seguito dell'adozione di misure eccezionali volte a "*estendere lo smart working, a favorire la fruizione di periodi di congedo e ferie per decongestionare la presenza negli uffici e tutelare la salute e la sicurezza dei dipendenti e dei loro familiari*", in ottemperanza alle disposizioni emanate dal Governo e dalle Regioni per il contenimento e la gestione dell'emergenza epidemiologica. Notevolmente impattate sono le attività che non riguardano l'erogazione di servizi essenziali, tra le quali rientrano le attività amministrativo-contabili necessarie a consentire la chiusura dei conti dell'esercizio 2019 e la predisposizione dei rendiconti annuali.
Si ricorda che, ai sensi dell'art. 24 co. 3 del DLgs. 91/2011, il rendiconto o il bilancio di esercizio degli enti vigilati è approvato dall'amministrazione vigilante competente entro il 30 giugno dell'anno successivo. A seguito delle disposizioni in esame, pertanto, viene differito anche il termine di approvazione da parte delle amministrazioni vigilanti al 30.9.2020, tenendo in considerazione anche della pausa feriale del mese di agosto, durante la quale le amministrazioni registrano un periodo di rallentamento nell'attività amministrativa.

[19] Cfr. Negri G. "Ristrutturazione e concordati sospesi per legge", *Il Sole - 24 Ore*, *Norme e Tributi*, *Focus*, 18.3.2019. Si veda, inoltre, la circ. Trib. Catania 18.3.2020 e la circ. Trib. Messina 10.3.2020.
[20] Cfr. circ. Trib. Catania 18.3.2020 e, inoltre, la circ. Trib. Monza 12.3.2020 n. 1.
[21] Cfr. ad esempio la circ. Trib. Cassino 9.3.2020.
[22] Cfr. circ. Trib. Monza 12.3.2020 n. 1.
[23] Cfr. circ. Trib. Monza 12.3.2020 n. 1.
[24] Cfr. circ. Trib. Catania 18.3.2020.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI

Con riferimento alle Regioni e alle Province autonome di Trento e di Bolzano, il termine per l'approvazione del rendiconto 2019 da parte della giunta è rinviato al 31.5.2020, mentre il termine per la definitiva approvazione di tale documento contabile è rinviato al 30.9.2020.
Viene, inoltre, disposta la proroga al 31.5.2020 del termine di approvazione del bilancio di previsione 2020-2022 degli enti locali.
A seguito del differimento al 31.5.2020 del termine di cui all'art. 31 del DLgs. 118/2001 per l'adozione dei bilanci di esercizio dell'anno 2019:

- i bilanci d'esercizio dell'anno 2019 degli enti di cui alle lett. b) punto i) e c) del co. 2 dell'art. 19 del citato DLgs. 118/2011 (vale a dire: "*le regioni, per la parte del finanziamento del servizio sanitario, regionale direttamente gestito, rilevata attraverso scritture di contabilità economico-patrimoniale, qualora le singole regioni esercitino la scelta di gestire direttamente presso la regione una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario*" e "*aziende sanitarie locali; aziende ospedaliere; istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici, anche se trasformati in fondazioni; aziende ospedaliere universitarie integrate con il Servizio sanitario nazionale*" sono approvati dalla giunta regionale entro il 30.6.2020;
- il bilancio consolidato dell'anno 2019 del Servizio sanitario regionale è approvato dalla giunta regionale entro il 31.7.2020.

7 PROROGA DELLE COMUNICAZIONI E DICHIARAZIONE DEI RIFIUTI

L'art. 113 del DL 18/2020 rinvia le scadenze di alcuni adempimenti relativi a comunicazioni sui rifiuti.
In particolare, sono prorogati al 30.6.2020 i termini di:

- presentazione del modello unico di dichiarazione ambientale (MUD) di cui all'art. 6 co. 2 della L. 25.1.94 n. 70;
- presentazione della comunicazione annuale dei dati relativi alle pile e accumulatori immessi sul mercato nazionale nell'anno precedente, di cui all'art.15 co. 3 del DLgs. 20.11.2008 n. 188;
- trasmissione all'ISPRA da parte del Centro di coordinamento dei dati relativi alla raccolta e al riciclaggio dei rifiuti di pile ed accumulatori portatili, industriali e per veicoli ai sensi dell'art. 17 co. 2 lett. c) del DLgs. 188/2008;
- presentazione al Centro di coordinamento della comunicazione da parte dei titolari degli impianti di trattamento dei RAEE in merito alla quantità di RAEE trattate di cui all'art. 33 co. 2 del DLgs. 14.3.2014 n. 49;
- versamento del diritto annuale di iscrizione da parte delle imprese e degli entri iscritti all'Albo nazionale gestori ambientali di cui all'art. 24 co. 4 del DM 3.6.2014 n. 120.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A EDOARDO SARTI