



GLI SPECIALI

**EUTEKNE!INFO**  
IL QUOTIDIANO DEL COMMERCIALISTA

# Novità del decreto “Cura Italia” convertito in legge

*Analisi delle misure di sostegno economico aggiornate  
con gli interventi del DL 23/2020*

A CURA DI AA.VV.

- **Sospensione dei termini di versamento**
- **Ammortizzatori sociali**
- **Agevolazioni fiscali**
- **Continuità aziendale**

## A cura di

Pamela ALBERTI  
Alice BOANO  
Alfio CISSELLO  
Luisa CORSO  
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

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

Il presente numero è stato chiuso in redazione il 5 maggio 2020

ISBN 978-88-85729-51-3



9 788885 729513

**€ 9,90** (iva inc.)

# INDICE

## SOSPENSIONI DEI TERMINI DEI VERSAMENTI E DEGLI ADEMPIMENTI FISCALI

**Emanuele GRECO, Anita MAURO, Massimo NEGRO e Daniele SILVESTRO**

1	PREMESSA .....	11
2	PROROGA DEI VERSAMENTI DAL 16.3.2020 AL 16.4.2020 PER TUTTI I SOGGETTI.....	11
3	SOGGETTI CHE SVOLGONO ATTIVITÀ IN DETERMINATI SETTORI MAGGIORMENTE COLPITI DALL'EMERGENZA.....	12
3.1	<i>Versamenti IVA del mese di marzo</i> .....	13
3.2	<i>Versamenti non rientranti nella sospensione</i> .....	13
3.3	<i>Versamento della quota contributiva a carico del lavoratore</i> .....	13
3.4	<i>Individuazione delle attività economiche in base ai codici ATECO</i> .....	14
3.4.1	Soggetti che svolgono più attività.....	17
3.4.2	Gruppo IVA e liquidazione IVA di gruppo.....	17
3.5	<i>Effettuazione dei versamenti sospesi</i> .....	17
4	SOGGETTI CON RICAVI O COMPENSI DEL 2019 FINO A 2 MILIONI DI EURO.....	18
4.1	<i>Versamenti non rientranti nella sospensione</i> .....	18
4.2	<i>Versamento della quota contributiva a carico del lavoratore</i> .....	19
4.3	<i>Effettuazione dei versamenti sospesi</i> .....	19
5	SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI PER RIDUZIONE DEL FATTURATO O DEI CORRISPETTIVI.....	19
5.1	<i>Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate sulla determinazione del fatturato e dei corrispettivi</i> .....	20
5.2	<i>Soggetti che hanno iniziato l'attività dall'1.4.2019</i> .....	22
5.3	<i>Versamento della quota contributiva a carico del lavoratore</i> .....	22
5.4	<i>Effettuazione dei versamenti sospesi</i> .....	22
5.5	<i>Soggetti con ricavi o compensi del 2019 fino a 2 milioni di euro</i> .....	22
5.6	<i>Soggetti che svolgono attività in determinati settori maggiormente colpiti dall'emergenza</i> .....	22
5.7	<i>Cooperazione tra Agenzia delle Entrate, enti di previdenza e INAIL ai fini dei controlli</i> .....	23
6	SOGGETTI RESIDENTI O CON SEDE OPERATIVA NELLE PROVINCE DI BERGAMO, BRESCIA, CREMONA, LODI E PIACENZA.....	24
6.1	<i>Sospensione dei versamenti IVA di marzo 2020</i> .....	24
6.2	<i>Sospensione dei versamenti IVA di aprile e maggio 2020</i> .....	24
7	FEDERAZIONI SPORTIVE NAZIONALI, ENTI DI PROMOZIONE SPORTIVA, ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE.....	25
7.1	<i>Estensione della sospensione ai versamenti IVA</i> .....	25
7.2	<i>Versamento della quota contributiva a carico del lavoratore</i> .....	25
7.3	<i>Effettuazione dei versamenti sospesi</i> .....	25
8	ENTI NON COMMERCIALI.....	25
8.1	<i>Ambito di applicazione</i> .....	26
8.2	<i>Versamento della quota contributiva a carico del lavoratore</i> .....	26
8.3	<i>Effettuazione dei versamenti sospesi</i> .....	26
9	TABELLA RIEPILOGATIVA DELLE SOSPENSIONI DEI VERSAMENTI.....	26
10	SOGGETTI RESIDENTI O CON SEDE OPERATIVA NEI PRIMI COMUNI "ZONA ROSSA".....	28
10.1	<i>Effettuazione dei versamenti fiscali sospesi</i> .....	28
10.2	<i>Sospensione dei versamenti contributivi</i> .....	28
11	APPALTI - EFFETTI DELLA SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI DELLE RITENUTE SUI REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE E ASSIMILATI.....	29
11.1	<i>Sospensione dei versamenti delle ritenute</i> .....	29
11.2	<i>Proroga della validità del DURF</i> .....	29
12	SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI CONTRIBUTIVI PER I LAVORATORI DOMESTICI.....	30
13	SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI DEL PREU SUGLI APPARECCHI DA GIOCO.....	30

14	SOSPENSIONE DEGLI ALTRI ADEMPIMENTI TRIBUTARI.....	30
14.1	<i>Certificazioni Uniche e comunicazioni di dati per la dichiarazione precompilata</i> .....	31
14.1.1	Invio delle Certificazioni Uniche 2020 all'Agenzia delle Entrate .....	31
14.1.2	Consegna delle Certificazioni Uniche 2020 al contribuente.....	31
14.1.3	Altre comunicazioni di dati per la dichiarazione precompilata.....	31
14.2	<i>Sospensione degli adempimenti IVA</i> .....	31
14.2.1	Elenchi riepilogativi INTRASTAT .....	32
14.2.2	Dichiarazione IVA e modello TR .....	32
14.2.3	Obblighi di fatturazione .....	33
14.2.4	Trasmissione telematica dei corrispettivi.....	34
14.2.5	Dichiarazioni d'intento.....	36
14.2.6	Altri adempimenti ai fini IVA.....	36
14.2.7	Soggetti non residenti ai fini IVA in Italia .....	36
14.3	<i>Sospensione degli adempimenti in materia di altre imposte indirette</i> .....	37
14.3.1	Dichiarazione di successione.....	37
14.3.2	Sospensione dei termini per la registrazione degli atti .....	38
14.4	<i>Comunicazione mensile all'archivio dei rapporti finanziari</i> .....	39
14.5	<i>Comunicazione delle operazioni in contanti legate al turismo</i> .....	39
15	NON EFFETTUAZIONE DELLE RITENUTE ALLA FONTE .....	39
15.1	<i>Ritenute sui redditi di lavoro autonomo e sulle provvigioni</i> .....	39
15.1.1	Rilascio di un'apposita dichiarazione .....	40
15.1.2	Compilazione della fattura elettronica .....	40
15.1.3	Versamento delle ritenute non operate.....	40
15.2	<i>Sostituti d'imposta ubicati nelle prime "zone rosse"</i> .....	40

## AMMORTIZZATORI SOCIALI NEL DECRETO "CURA ITALIA" CONVERTITO

**Luca MAMONE e Daniele SILVESTRO**

1	PREMESSA .....	41
2	MISURE SPECIALI IN TEMA DI TRATTAMENTI DI INTEGRAZIONE SALARIALE.....	41
2.1	<i>Speciali deroghe per l'utilizzo dei contratti a termine</i> .....	42
2.2	<i>Norme speciali in materia di CIGO e assegno ordinario</i> .....	42
2.2.1	Imprese e lavoratori beneficiari .....	43
2.2.2	Misure agevolative.....	44
2.2.3	Presentazione della domanda di CIGO.....	46
2.2.4	Presentazione della domanda di assegno ordinario .....	46
2.2.5	Proroga dei trattamenti ordinari per le aziende ubicate nelle "zone rosse".....	47
2.3	<i>Trattamento di CIGO per le aziende in Cassa integrazione straordinaria</i> .....	47
2.4	<i>Assegno ordinario in sostituzione di assegni di solidarietà in corso</i> .....	48
2.5	<i>Nuove disposizioni per la Cassa integrazione in deroga</i> .....	48
3	PROROGA DEI TERMINI PER LE DOMANDE DI INDENNITÀ DI DISOCCUPAZIONE.....	49
3.1	<i>Proroga della domanda di disoccupazione agricola</i> .....	50
3.2	<i>Ampliamento dei termini per le domande di NASpl e DIS-COLL</i> .....	50
3.2.1	Incentivo all'autoimprenditorialità.....	50
3.2.2	Obblighi informativi del lavoratore beneficiario di trattamenti di disoccupazione.....	51
3.3	<i>Sospensione delle misure di condizionalità</i> .....	51

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

**Giada GIANOLA ed Elisa TOMBARI**

1	PREMESSA .....	53
2	CONGEDO SPECIALE O <i>BONUS BABY SITTING</i> .....	53
2.1	<i>Condizioni</i> .....	54
2.2	<i>Compatibilità</i> .....	54

2.2.1	Casi di incompatibilità.....	54
2.2.2	Casi di compatibilità.....	55
2.3	Indennità.....	55
2.4	Bonus baby sitting.....	55
2.5	Diritto di astensione.....	56
3	EQUIPARAZIONE DELLA QUARANTENA ALLA MALATTIA.....	57
4	ESTENSIONE DEI PERMESSI.....	57
4.1	Estensione dei "permessi 104".....	57
4.2	Permessi per cariche pubbliche elettive.....	58
5	DIRITTO DI ATTIVAZIONE DEL LAVORO AGILE.....	58
5.1	Modalità di attivazione del lavoro agile.....	59
5.2	Modalità semplificata.....	59
6	LICENZIAMENTI.....	59
6.1	Licenziamenti collettivi.....	60
6.2	Licenziamenti per giustificato motivo oggettivo.....	60
6.3	Licenziamento di genitori che assistono disabili.....	60
6.4	Conseguenze sul piano sanzionatorio.....	60

## MISURE PER LA SICUREZZA SUL LAVORO

### Elisa TOMBARI

1	PREMESSA.....	62
2	DISPOSITIVI DI PROTEZIONE INDIVIDUALE.....	62
3	MISURE IN MATERIA DI PRESTAZIONI E ASSICURAZIONE INAIL.....	64
3.1	Sospensione delle prestazioni INAIL.....	64
3.2	Trattamento INAIL per contagio avvenuto sul lavoro e conseguenze assicurative.....	65

## BONUS PER IMPRENDITORI, AUTONOMI E DIPENDENTI

### Paola RIVETTI

1	PREMESSA.....	66
2	INDENNITÀ DI 600,00 EURO EROGATE DALL'INPS.....	66
2.1	Soggetti beneficiari.....	67
2.1.1	Collaboratori e lavoratori iscritti alla Gestione separata INPS.....	67
2.1.2	Lavoratori iscritti alle Gestioni speciali dell'AGO.....	68
2.1.3	Lavoratori dipendenti stagionali del settore turismo.....	68
2.1.4	Operai agricoli a tempo determinato.....	70
2.1.5	Lavoratori dello spettacolo.....	70
2.2	Limiti alla fruizione delle indennità.....	70
2.3	Non imponibilità delle indennità.....	71
2.4	Presentazione delle domande.....	71
2.5	Erogazione delle indennità.....	71
3	INDENNITÀ DI 500,00 EURO EROGATE DALL'INPS.....	72
3.1	Soggetti beneficiari.....	72
3.2	Non imponibilità delle indennità.....	72
3.3	Presentazione delle domande.....	72
4	INDENNITÀ AI COLLABORATORI SPORTIVI.....	72
4.1	Soggetti beneficiari.....	73
4.1.1	Rapporto di collaborazione produttivo di redditi diversi.....	73
4.1.2	Iscrizione nel registro del CONI o riconoscimento ai fini sportivi del CONI.....	73
4.1.3	Ordine di priorità tra i potenziali beneficiari.....	73
4.2	Limiti alla fruibilità dell'indennità.....	73
4.3	Non imponibilità delle indennità.....	74
4.4	Presentazione delle domande.....	74
4.5	Erogazione delle indennità.....	74

5	FONDO PER IL REDDITO DI ULTIMA ISTANZA.....	75
5.1	<i>Soggetti beneficiari</i> .....	75
5.2	<i>Importo dell'indennità</i> .....	75
5.3	<i>Disposizioni attuative</i> .....	75
6	INDENNITÀ DI 600,00 EURO EROGATE DA CASSE PRIVATE.....	76
6.1	<i>Soggetti beneficiari</i> .....	76
6.1.1	Valutazione del reddito complessivo.....	76
6.1.2	Nozione di cessazione dell'attività.....	77
6.1.3	Nozione di riduzione o sospensione dell'attività .....	77
6.1.4	Iscrizione esclusiva alla Cassa previdenziale privata.....	78
6.2	<i>Importo dell'indennità</i> .....	78
6.3	<i>Non imponibilità dell'indennità</i> .....	78
6.4	<i>Incumulabilità dell'indennità</i> .....	78
6.5	<i>Presentazione delle domande</i> .....	78
6.6	<i>Erogazione dell'indennità</i> .....	79

## BONUS AI DIPENDENTI IN SEDE

### Pamela ALBERTI

1	PREMESSA.....	80
2	DIPENDENTI BENEFICIARI.....	80
2.1	<i>Titolari di redditi di lavoro dipendente</i> .....	80
2.2	<i>Reddito 2019 fino a 40.000,00 euro</i> .....	81
2.3	<i>Dipendenti in sede</i> .....	81
2.3.1	Trasferte o missioni.....	81
2.3.2	Assenze o <i>smart working</i> .....	81
3	MISURA DEL PREMIO.....	81
3.1	<i>Lavoratore full time</i> .....	82
3.2	<i>Lavoratore part time</i> .....	82
3.2.1	Unico contratto di lavoro <i>part time</i> .....	82
3.2.2	Più contratti di lavoro <i>part time</i> .....	82
4	IRRILEVANZA AI FINI DELLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO.....	83
5	MODALITÀ DI RICONOSCIMENTO DEL PREMIO .....	83
6	RECUPERO DA PARTE DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA.....	83

## AGEVOLAZIONI FISCALI E FINANZIARIE

### AA.VV.

1	PREMESSA.....	84
2	CREDITI D'IMPOSTA.....	84
2.1	<i>Credito d'imposta per la sanificazione degli ambienti di lavoro</i> .....	84
2.1.1	Soggetti beneficiari.....	85
2.1.2	Ambito temporale .....	85
2.1.3	Oggetto dell'agevolazione.....	85
2.1.4	Misura dell'agevolazione.....	86
2.1.5	Rilevanza fiscale dell'agevolazione.....	86
2.2	<i>Credito d'imposta per l'affitto di botteghe e negozi</i> .....	86
2.2.1	Soggetti beneficiari.....	86
2.2.2	Ambito oggettivo.....	87
2.2.3	Misura dell'agevolazione.....	89
2.2.4	Modalità di utilizzo dell'agevolazione .....	89
2.2.5	Irrelevanza fiscale dell'agevolazione.....	89
2.3	<i>Modifiche al credito d'imposta per investimenti pubblicitari</i> .....	89
2.3.1	Nuova misura dell'agevolazione per il 2020.....	90
2.3.2	Nuovi termini per la presentazione della comunicazione.....	90

2.4	<i>Credito d'imposta per la trasformazione di imposte anticipate relative a perdite ed eccedenze ACE</i> .....	90
2.4.1	Presupposto per la trasformazione delle DTA.....	90
2.4.2	Meccanismo di computo del credito d'imposta.....	91
2.4.3	Opzione.....	92
2.4.4	Momento in cui si genera il credito.....	92
2.4.5	Utilizzo del credito d'imposta.....	92
2.5	<i>Credito d'imposta per le edicole</i> .....	93
3	EROGAZIONI LIBERALI.....	93
3.1	<i>Persone fisiche ed enti non commerciali - Detrazione fiscale</i> .....	94
3.1.1	Soggetti beneficiari.....	94
3.1.2	Soggetti destinatari delle erogazioni.....	94
3.2	<i>Soggetti titolari di reddito d'impresa</i> .....	95
3.2.1	Soggetti beneficiari.....	95
3.2.2	Soggetti destinatari delle erogazioni liberali.....	95
3.3	<i>Valorizzazione delle erogazioni in natura</i> .....	96
3.3.1	Valorizzazione dei beni oggetto di erogazioni liberali al valore normale.....	96
3.3.2	Beni strumentali.....	97
3.3.3	Beni merce e materie prime impiegate nella produzione.....	97
3.3.4	Attestazione del valore nella perizia di stima.....	97
3.3.5	Documentazione.....	98
3.4	<i>Erogazioni liberali in denaro - Modalità di versamento e documentazione</i> .....	98
3.5	<i>Esenzione dalle imposte sulle donazioni</i> .....	99
4	DONAZIONI DI BENI DELLE IMPRESE PER SOLIDARIETÀ SOCIALE.....	101
4.1	<i>Agevolazioni fiscali</i> .....	101
4.2	<i>Ambito applicativo</i> .....	101
4.3	<i>Soggetti beneficiari delle donazioni</i> .....	101
4.4	<i>Adempimenti</i> .....	102
4.5	<i>Cessione gratuita di farmaci ad uso compassionevole</i> .....	102
5	MISURE DI SOSTEGNO FINANZIARIO.....	102

## SOSPENSIONE DEI TERMINI AMMINISTRATIVI

### Alice BOANO e Alfio CISSELLO

1	PREMESSA.....	109
2	AVVISI DI ACCERTAMENTO ESECUTIVI.....	109
2.1	<i>Tributi di competenza dell'Agenzia delle Entrate</i> .....	110
2.1.1	Acquiescenza (art. 15 del DLgs. 218/97).....	111
2.1.2	Definizione agevolata delle sanzioni (art. 17 del DLgs. 472/97).....	111
2.2	<i>Tributi locali</i> .....	111
3	AVVISI DI ADDEBITO INPS.....	112
4	CARTELLE DI PAGAMENTO.....	112
4.1	<i>Termine per eseguire i pagamenti</i> .....	112
4.2	<i>Versamento delle somme e presentazione del ricorso</i> .....	112
4.3	<i>Effetti della sospensione</i> .....	113
5	ALTRI ATTI IMPOSITIVI.....	113
6	RATEAZIONE.....	114
6.1	<i>Dilazione delle somme iscritte a ruolo</i> .....	114
6.2	<i>Accertamento con adesione</i> .....	114
6.3	<i>Dilazioni derivanti dalla c.d. "pace fiscale" (DL 119/2018)</i> .....	114
7	SOGGETTI RESIDENTI O CON SEDE NELLA C.D. "ZONA ROSSA".....	114
8	ISTANZE DI INTERPELLO.....	115
8.1	<i>Istanze di interpello</i> .....	115
8.1.1	Ambito applicativo.....	115
8.1.2	Presentazione di istanze.....	115
8.2	<i>Altre attività di consulenza</i> .....	115
8.3	<i>Altre tipologie di istanze</i> .....	115
9	ATTIVITÀ DI ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE.....	116

9.1	Attività istruttorie .....	116
9.2	Proroga dei termini di decadenza .....	116

## SOSPENSIONE DEI TERMINI PROCESSUALI

### Alfio CISSELLO

1	PREMESSA .....	118
2	RINVIO D'UFFICIO DELLE UDIENZE .....	118
3	ATTIVITÀ PROCESSUALI DEI CONTRIBUENTI .....	118
4	ATTIVITÀ PROCESSUALI DEGLI ENTI IMPOSITORI .....	119
5	ATTIVITÀ PROCESSUALI DEGLI AGENTI DELLA RISCOSSIONE .....	119
6	ACQUIESCENZA E DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE SANZIONI .....	119
7	ACCERTAMENTO CON ADESIONE .....	119
8	DEFINIZIONE DELLE LITI PENDENTI (ART. 6 DEL DL 119/2018).....	120
9	TERMINI DI VERSAMENTO (MEDIAZIONE E CONCILIAZIONE GIUDIZIALE).....	120
10	PRESENTAZIONE DI DOCUMENTI E MEMORIE ILLUSTRATIVE.....	120

## VERIFICA DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE

### Stefano DE ROSA e Silvia LATORRACA

1	PREMESSA .....	121
2	SOGGETTI OIC .....	122
	2.1 <i>Incertezze sulla continuità aziendale</i> .....	122
	2.2 <i>Prospettiva della cessazione dell'attività senza accertamento dello scioglimento</i> .....	122
	2.3 <i>Prospettiva della cessazione dell'attività con accertamento dello scioglimento</i> .....	123
	2.4 <i>Ambito temporale di riferimento</i> .....	124
	2.5 <i>Informativa nella Relazione sulla gestione</i> .....	124
	2.6 <i>Presupposto della continuità aziendale nell'ambito del Codice della crisi</i> .....	124
3	EFFETTI DELLA DIFFUSIONE DEL CORONAVIRUS .....	126
4	NOVITÀ DEL DL 23/2020 (DECRETO "LIQUIDITÀ").....	126
	4.1 <i>Ratio della norma</i> .....	127
	4.2 <i>Ambito soggettivo di applicazione</i> .....	127
	4.3 <i>Ambito oggettivo di applicazione</i> .....	127
	4.4 <i>Ambito temporale di applicazione</i> .....	128
	4.5 <i>Modalità di applicazione</i> .....	128
	4.5.1 <i>Bilanci chiusi entro il 23.2.2020 e non ancora approvati</i> .....	128
	4.5.2 <i>Bilanci chiusi dopo il 23.2.2020</i> .....	129
	4.6 <i>Termine di approvazione del bilancio 2019 - Irrilevanza</i> .....	130
	4.7 <i>Contenuto dell'informativa</i> .....	131
5	VERIFICHE DEL REVISORE.....	132
	5.1 <i>Profili generali</i> .....	132
	5.1.1 <i>Indicatori per l'individuazione di rischi relativi alla continuità aziendale</i> .....	133
	5.1.2 <i>Ambito temporale di riferimento</i> .....	133
	5.1.3 <i>Procedure di revisione</i> .....	134
	5.1.4 <i>Effetti sulla Relazione di revisione</i> .....	134
	5.2 <i>Effetti della diffusione del Coronavirus</i> .....	134
	5.2.1 <i>Novità del DL 23/2020 (decreto "liquidità")</i> .....	135
	5.2.2 <i>Possibili scenari e relativi impatti sulla revisione</i> .....	135

## APPROVAZIONE BILANCIO 2019 - PROROGA DEI TERMINI

### Maurizio MEOLI

1	PREMESSA .....	137
---	----------------	-----

2	PREDISPOSIZIONE DEL PROGETTO DI BILANCIO .....	137
3	APPROVAZIONE DEL BILANCIO DA PARTE DELL'ASSEMBLEA .....	140
	3.1 <i>Facilitazioni previste dai DPCM e dalla prassi notarile</i> .....	140
	3.2 <i>Rinvio dei termini di approvazione del bilancio</i> .....	141
	3.3 <i>Facilitazioni allo svolgimento delle assemblee - Profili generali</i> .....	144
	3.3.1 Mezzi di telecomunicazione idonei .....	145
	3.3.2 Assemblea virtuale .....	146
	3.3.3 Rapporti tra disciplina emergenziale e massima Consiglio Notarile di Milano 187 .....	148
	3.3.4 Indicazioni operative .....	148
	3.4 <i>Consultazione scritta e consenso espresso per iscritto nelle srl</i> .....	149
	3.5 <i>Spa quotate</i> .....	150
	3.5.1 Rappresentante designato .....	151
	3.5.2 Individuazione del Rappresentante Designato .....	152
	3.5.3 Rappresentante Designato "in via esclusiva" e deliberazioni su proposte in genere presentate in assemblea .....	152
	3.5.4 Rappresentante Designato "in via esclusiva" e proposte individuali presentate in assemblea .....	153
	3.5.5 Rappresentante Designato "in via esclusiva" e diritto di porre domande .....	154
	3.5.6 Rappresentante Designato "in via esclusiva" e presenza nel luogo di convocazione dell'assemblea .....	155
	3.5.7 Delega ordinaria e Rappresentante Designato .....	155
	3.5.8 Termini per il conferimento delle deleghe .....	156
	3.5.9 Integrazione di un avviso già pubblicato .....	156
	3.5.10 Voto per corrispondenza nelle società quotate .....	157
	3.5.11 Presenza del rappresentante comune degli azionisti di risparmio e degli obbligazionisti .....	158
	3.5.12 Applicazione della disciplina alle assemblee degli obbligazionisti .....	158
	3.5.13 Ritardi nella trasmissione delle comunicazioni da parte degli intermediari .....	158
	3.5.14 Opzioni consentite al cda .....	159
	3.6 <i>Banche popolari, banche di credito cooperativo, cooperative e mutue assicuratrici</i> .....	160
	3.7 <i>Società a controllo pubblico</i> .....	160
	3.8 <i>Associazioni e fondazioni</i> .....	160
	3.9 <i>Deposito del bilancio</i> .....	160
4	AMBITO TEMPORALE DI OPERATIVITÀ DELLE NUOVE PREVISIONI .....	161
5	ATTIVITÀ DEL COLLEGIO SINDACALE/SINDACO UNICO .....	161
	5.1 <i>Ispezioni, controlli e riunioni</i> .....	161
	5.2 <i>Vigilanza sul bilancio 2019</i> .....	163
6	CRONOLOGIA DEGLI ADEMPIMENTI IN FUNZIONE DELL'APPROVAZIONE DEL BILANCIO .....	163

## ALTRE NOVITÀ

### AA.VV.

1	PREMESSA .....	165
2	RITARDI O INADEMPIMENTI CONTRATTUALI DERIVANTI DALL'ATTUAZIONE DELLE MISURE DI CONTENIMENTO .....	165
	2.1 <i>Ambito oggettivo di applicazione</i> .....	165
	2.2 <i>Rapporto con l'impossibilità sopravvenuta della prestazione</i> .....	166
	2.3 <i>Destinatari della norma</i> .....	167
3	TERZO SETTORE ED ENTI NON COMMERCIALI .....	167
	3.1 <i>Adeguamenti statutari</i> .....	168
	3.2 <i>Approvazione dei bilanci</i> .....	168
	3.3 <i>Cinque per mille dell'IRPEF</i> .....	168
	3.4 <i>Disposizioni in materia di volontariato</i> .....	168
4	SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI DEI CANONI PER IL SETTORE SPORTIVO .....	168
5	RINVII E SOSPENSIONI DELLE PROCEDURE CONCORSUALI .....	169
	5.1 <i>Misure previste dall'art. 83 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020</i> .....	169
	5.1.1 <i>Computo dei termini</i> .....	171
	5.1.2 <i>Organizzazione degli uffici giudiziari</i> .....	171
	5.2 <i>Misure adottate dai Tribunali</i> .....	172

---

6	DIFFERIMENTO DI TERMINI AMMINISTRATIVO-CONTABILI .....	174
7	SOSPENSIONE DELLE PROCEDURE ESECUTIVE SULLA PRIMA CASA E DEI PROVVEDIMENTI DI RILASCIO DEGLI IMMOBILI .....	175
8	VALIDITÀ DEL DURC .....	176
9	PROROGA DELLE COMUNICAZIONI E DICHIARAZIONE DEI RIFIUTI .....	176
10	DISPOSIZIONI IN MATERIA DI VOLONTARI DELLA PROTEZIONE CIVILE .....	177

# SOSPENSIONI DEI TERMINI DEI VERSAMENTI E DEGLI ADEMPIMENTI FISCALI

Emanuele GRECO, Anita MAURO, Massimo NEGRO e Daniele SILVESTRO<sup>1</sup>

## 1 PREMESSA

A causa dell'emergenza epidemiologica da Coronavirus, con gli artt. 37, 60, 61, 62 e 69 del DL 17.3.2020 n. 18 (c.d. "Cura Italia")<sup>2</sup>, conv. L. 24.4.2020 n. 27<sup>3</sup>, e con gli artt. 18 e 21 del DL 8.4.2020 n. 23 (c.d. "decreto liquidità")<sup>4</sup>, sono state previste sospensioni dei termini di effettuazione di:

- alcuni versamenti fiscali e contributivi;
- altri adempimenti fiscali.

In generale, le sospensioni dei versamenti sono differenziate a seconda:

- dell'attività svolta;
- dell'ammontare dei ricavi o compensi del periodo d'imposta 2019;
- della misura percentuale della riduzione del fatturato o dei corrispettivi nei mesi di marzo e aprile 2020 rispetto ai corrispondenti mesi del 2019;
- dell'ubicazione in determinati territori maggiormente colpiti dall'emergenza.

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 16.4.2020 PER TUTTI I SOGGETTI

L'art. 60 del DL 17.3.2020 n. 18 ha disposto 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<sup>5</sup>.

Con l'art. 21 del DL 8.4.2020 n. 23 è stato stabilito che tali versamenti sono considerati tempestivi se effettuati entro il 16.4.2020.

Rientrano quindi nella ulteriore proroga al 16.4.2020, ad esempio:

- tutti i versamenti relativi alle ritenute e alle addizionali IRPEF, trattenute nel mese di febbraio;

<sup>1</sup> e.greco@eutekne.it; a.mauro@eutekne.it; m.negro@eutekne.it; d.silvestro@eutekne.it.

<sup>2</sup> Pubblicato sulla G.U. 17.3.2020 n. 70 ed entrato in vigore il giorno stesso.

<sup>3</sup> Pubblicata sul S.O. n. 16 alla G.U. 29.4.2020 n. 110 ed entrata in vigore il 30.4.2020.

<sup>4</sup> Pubblicato sulla G.U. 8.4.2020 n. 94 ed entrato in vigore il 9.4.2020.

<sup>5</sup> 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.

- il versamento dell'IVA relativa a febbraio;
- il versamento del saldo IVA relativo al 2019;
- il versamento della tassa annuale forfetaria 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 l'art. 21 del DL 23/2020 è stata quindi prevista una ulteriore proroga di 27 giorni per tutti i versamenti fiscali e contributivi, che scadevano il 16.3.2020, nei confronti di tutti i soggetti, salvo poter beneficiare degli ulteriori differimenti previsti dagli artt. 61 e 62 del DL 18/2020 di seguito esaminati.

Le sospensioni dei versamenti previste dall'art. 18 del DL 23/2020 riguardano infatti quelli ordinariamente scadenti nei mesi di aprile e maggio 2020.

#### **Versamento del saldo IVA**

Per quanto riguarda il versamento del saldo IVA relativo al 2019, è comunque possibile differirlo entro il 30.6.2020, oppure il 30.7.2020, applicando le previste maggiorazioni<sup>6</sup>.

### 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 stati 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<sup>7</sup>;
- agli adempimenti e ai versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi INAIL per l'assicurazione obbligatoria<sup>8</sup>.

Con l'art. 61 co. 2 del DL 17.3.2020 n. 18, tale sospensione è stata 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 e di volo, che rilasciano brevetti o patenti commerciali, scuole di guida professionale per autisti;

<sup>6</sup> Si vedano gli artt. 6 co. 1 e 7 co. 1 del DPR 542/99 e l'art. 17 del DPR 435/2001.

<sup>7</sup> 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.

<sup>8</sup> Si evidenzia che con la L. 24.4.2020 n. 27, di conversione del DL 18/2020, il DL 2.3.2020 n. 9 è stato espressamente abrogato, con salvezza dei relativi effetti. Le disposizioni in materia di sospensione dei versamenti contenute nell'art. 8 del DL 9/2020 sono però state "accorpate" nell'ambito della disciplina di cui all'art. 61 del DL 18/2020, come sostituito in sede di conversione in legge.

- 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 terrestri, 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;
- 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.

#### Estensione ai gestori di librerie

In sede di conversione del DL 18/2020, tra i settori maggiormente colpiti dall'emergenza sanitaria sono stati inseriti anche gli esercenti di librerie, che non risultano ricomprese in gruppi editoriali, dagli stessi direttamente gestite.

Anche tali soggetti possono quindi beneficiare, senza altre condizioni, delle suddette sospensioni dei termini di effettuazione dei versamenti.

### 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).

### 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<sup>9</sup>;
- delle ritenute sulle locazioni brevi<sup>10</sup>;
- delle ritenute sui redditi di capitale, sui premi e sulle vincite;
- della tassa annuale forfetaria di concessione governativa per la numerazione e bollatura iniziale di libri e registri<sup>11</sup>;
- 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, con la circ. 12.3.2020 n. 37, aveva affermato che il datore di lavoro o il committente che sospende il versamento della contribuzione, ma che contemporaneamente opera la trattenu-  
ta della quota a carico del lavoratore, è tenuto obbligatoriamente a versare quest'ultima alle ordinarie scadenze.

<sup>9</sup> 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](http://www.eutekne.info), 20.3.2020.

<sup>10</sup> 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.

<sup>11</sup> Si veda Rivetti P. "Tassa sui libri sociali con scadenza generalizzata al 20 marzo", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 19.3.2020.

Tale chiarimento avrebbe dovuto applicarsi anche all'estensione della sospensione dei versamenti disposta dall'art. 61 del DL 17.3.2020 n. 18<sup>12</sup>.

Tuttavia, alla luce dell'aggravamento della situazione epidemiologica che ha portato all'emanazione del DL 18/2020, l'INPS ha reso noto<sup>13</sup>, 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, fermo restando l'obbligo di riversamento all'Istituto in base a quanto previsto per l'effettuazione dei versamenti sospesi<sup>14</sup>.

### 3.4 INDIVIDUAZIONE DELLE ATTIVITÀ ECONOMICHE IN BASE AI CODICI ATECO

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<sup>15</sup>, 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

<sup>12</sup> 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](http://www.eutekne.info), 18.3.2020.

<sup>13</sup> Si vedano il comunicato stampa 21.3.2020, il messaggio 25.3.2020 n. 1373 e la circ. 9.4.2020 n. 52.

<sup>14</sup> Si veda Silvestro D. "Sospeso anche il versamento dei contributi trattenuti al lavoratore", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 23.3.2020. Prima dell'emanazione del suddetto comunicato stampa del 21.3.2020, 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.

<sup>15</sup> 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.

CODICI ATECO
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
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

CODICI ATECO
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
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.

Le sospensioni dei versamenti possono quindi riguardare anche soggetti che svolgono attività non espressamente riconducibili ai codici ATECO riportati dall'Agenzia delle Entrate, a condizione che la propria attività sia riconducibile nella sostanza a una delle categorie economiche indicate (circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8, § 1.3).

### 3.4.1 Soggetti che svolgono più attività

Come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8 (§ 1.2), qualora un soggetto eserciti più attività nell'ambito della stessa impresa e solo una o una parte di dette attività rientri nei settori elencati, per poter beneficiare della relativa sospensione dei versamenti è necessario che le attività rientranti tra quelle oggetto di sospensione siano svolte in maniera prevalente rispetto alle altre esercitate dalla stessa impresa, facendo riferimento alla maggiore entità dei ricavi o compensi che ne derivano, in relazione all'ultimo periodo d'imposta per il quale è stata presentata la dichiarazione.

### 3.4.2 Gruppo IVA e liquidazione IVA di gruppo

In relazione ai versamenti IVA dovuti dalla società controllante del Gruppo IVA, nonché in caso di liquidazione dell'IVA di gruppo, la circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8 (§ 1.4 e 1.5) ha chiarito che, ai fini della relativa sospensione, è sufficiente che i soggetti appartenenti al Gruppo IVA, o rientranti nella liquidazione IVA di gruppo, esercitino una o più delle previste attività, sempreché l'ammontare dei ricavi derivanti da tali attività sia prevalente rispetto ai ricavi complessivamente realizzati a livello di gruppo.

## 3.5 EFFETTUAZIONE DEI VERSAMENTI SOSPESI

I versamenti sospesi ai sensi della disciplina in esame devono essere 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.

I gestori di librerie, qualora non abbiano effettuato i versamenti in esame senza poter beneficiare di altre sospensioni, potranno quindi effettuarli entro i suddetti termini, senza applicazione di sanzioni e interessi.

Non si procede al rimborso di quanto già versato.

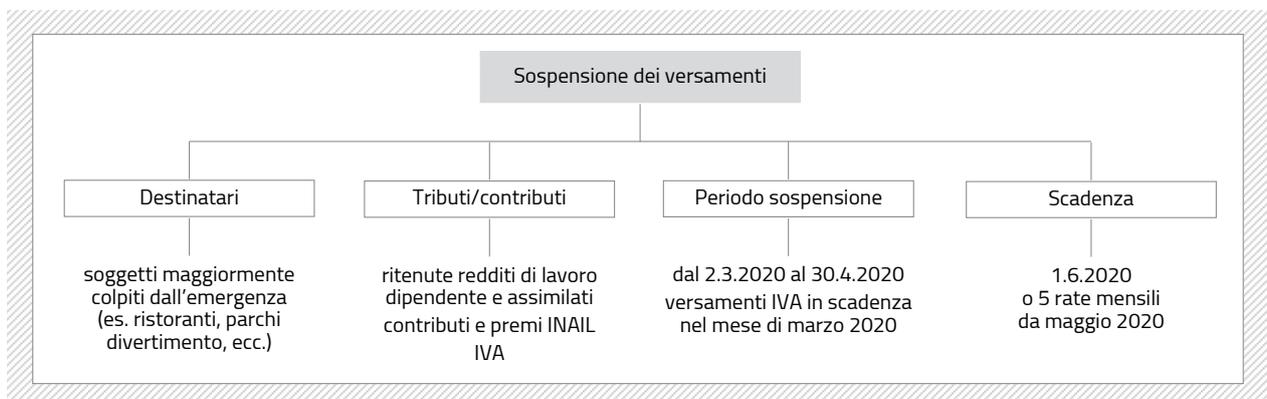


Fig. 1 - Sospensione versamenti per settori maggiormente colpiti dall'emergenza - Sintesi della disciplina

## 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 superiori a 2 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 17.3.2020<sup>16</sup> (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*"<sup>17</sup>.

La successiva circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8 (§ 1.15) ha chiarito che la soglia dei ricavi:

- va determinata per ciascuna tipologia di soggetto, tenendo conto delle proprie regole di determinazione del reddito d'impresa<sup>18</sup>;
- non deve tener conto di eventuali ulteriori componenti positivi indicati per migliorare il proprio profilo di affidabilità fiscale in base alla normativa ISA.

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 scadenti a marzo 2020 rispetto alla proroga generalizzata al 16.4.2020<sup>19</sup>, salvo quanto indicato nei successivi § 6 e 10 in relazione a determinati territori maggiormente colpiti.

### 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 di cui all'art. 62 del DL 18/2020; 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<sup>20</sup>;
- delle ritenute sulle locazioni brevi<sup>21</sup>;
- delle ritenute sui redditi di capitale, sui premi e sulle vincite;
- della tassa annuale forfetaria di concessione governativa per la numerazione e bollatura iniziale di libri e registri<sup>22</sup>;
- dell'imposta sugli intrattenimenti.

<sup>16</sup> Data di entrata in vigore del DL 18/2020.

<sup>17</sup> 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.

<sup>18</sup> Come evidenziato dalla suddetta circolare, "*tale ricostruzione consente di adattare la soglia di carattere generale alle singole tipologie di contribuenti cui il TUIR o leggi speciali consentono modalità peculiari di determinazione del proprio reddito d'impresa*".

<sup>19</sup> Si veda il precedente § 2.

<sup>20</sup> 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](http://www.eutekne.info), 20.3.2020.

<sup>21</sup> 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.

<sup>22</sup> Si veda Rivetti P. "Tassa sui libri sociali con scadenza generalizzata al 20 marzo", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 19.3.2020.

## 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 aveva 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. 62 del DL 17.3.2020 n. 18<sup>23</sup>.

Tuttavia, alla luce dell'aggravamento della situazione epidemiologica che ha portato all'emanazione del DL 18/2020, l'INPS ha reso noto<sup>24</sup>, 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, fermo restando l'obbligo di riversamento all'Istituto in base a quanto previsto per l'effettuazione dei versamenti sospesi<sup>25</sup>.

## 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.

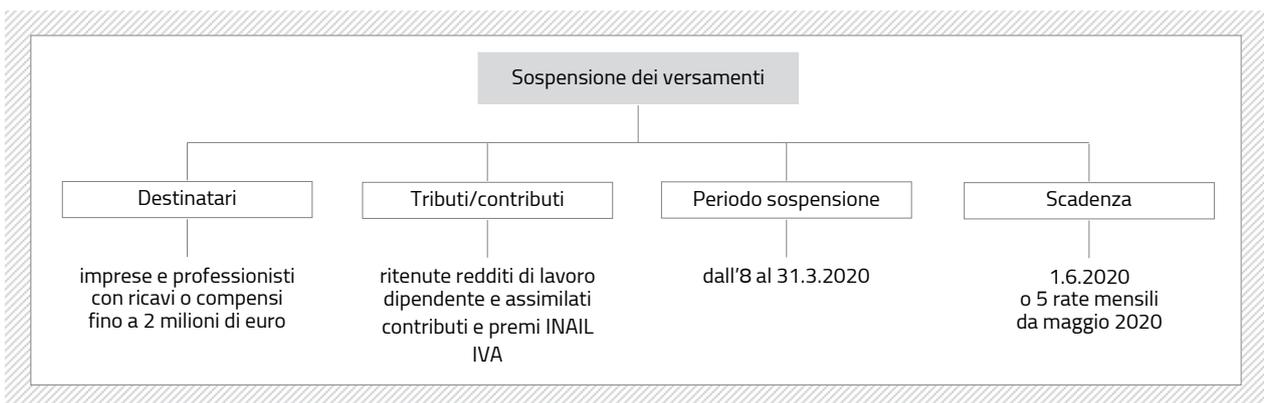


Fig. 2 - Sospensione versamenti per soggetti di minori dimensioni - Sintesi della disciplina

## 5 SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI PER RIDUZIONE DEL FATTURATO O DEI CORRISPETTIVI

Ai sensi dell'art. 18 co. 1 - 4 del DL 8.4.2020 n. 23, 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

<sup>23</sup> 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](http://www.eutekne.info), 18.3.2020.

<sup>24</sup> Si vedano il comunicato stampa del 21.3.2020, il messaggio 25.3.2020 n. 1373 e la circ. 9.4.2020 n. 52.

<sup>25</sup> Si veda Silvestro D. "Sospeso anche il versamento dei contributi trattenuti al lavoratore", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 23.3.2020. Prima dell'emanazione del suddetto comunicato stampa 21.3.2020, 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.

non superiori a 50 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 9.4.2020<sup>26</sup> (2019, per i soggetti "solari"), è prevista la sospensione dei versamenti nei mesi di aprile e maggio 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.

La sospensione dei suddetti versamenti:

- nel mese di aprile 2020, si applica a condizione che tali soggetti abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nel mese di marzo 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta;
- nel mese di maggio 2020, si applica a condizione che tali soggetti abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nel mese di aprile 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta<sup>27</sup>.

Come evidenziato dalla circ. Agenzia delle Entrate 13.4.2020 n. 9, poiché la diminuzione del fatturato o dei corrispettivi va valutata separatamente in relazione ai 2 mesi in esame, è quindi possibile che:

- si abbia diritto alla sospensione dei versamenti per il mese di aprile e non anche per il mese di maggio;
- oppure non si abbia diritto alla sospensione dei versamenti per il mese di aprile ma tale sospensione sia applicabile per il mese di maggio.

Soggetti con ricavi o compensi del 2019 superiori a 50 milioni di euro

Se, invece, i ricavi o compensi del 2019 (per i soggetti "solari") sono superiori a 50 milioni di euro, per beneficiare della sospensione dei versamenti in esame occorre che la riduzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di marzo o aprile 2020, rispetto allo stesso mese dell'anno scorso, sia di almeno il 50% (invece del 33%).

#### **Versamenti contributivi**

In entrambi i casi sono altresì sospesi, per i mesi di aprile e di maggio 2020, i termini dei versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi INAIL per l'assicurazione obbligatoria.

#### **Soggetti ubicati nelle Province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza**

Disposizioni più favorevoli sono previste per i soggetti residenti o con sede operativa nelle Province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza, in relazione però ai soli versamenti IVA scadenti nei mesi di aprile e maggio 2020<sup>28</sup>.

### **5.1 CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE SULLA DETERMINAZIONE DEL FATTURATO E DEI CORRISPETTIVI**

La circ. Agenzia delle Entrate 13.4.2020 n. 9 ha chiarito che il calcolo del fatturato e dei corrispettivi relativi, rispettivamente, ai mesi di marzo e aprile del 2019 e del 2020, da confrontare al fine di verificare la riduzione percentuale prevista (almeno il 33% o il 50%), va operato prendendo a riferimento:

- le operazioni eseguite nei mesi di marzo e aprile e fatturate o certificate, e che, conseguentemente, hanno partecipato alla liquidazione periodica del mese di marzo 2019 (rispetto a marzo 2020) e del mese di aprile 2019 (rispetto ad aprile 2020);
- alle quali vanno sommati i corrispettivi relativi alle operazioni effettuate in tali mesi che non sono rilevanti ai fini IVA.

La data da prendere a riferimento è quella di effettuazione dell'operazione. In particolare:

<sup>26</sup> Data di entrata in vigore del DL 23/2020.

<sup>27</sup> Si segnala che nelle bozze del "decreto liquidità", diversamente dalla versione ufficiale del DL 23/2020, era invece previsto che il parametro per fruire del rinvio dei versamenti di aprile e maggio 2020 fosse quello della diminuzione dei ricavi o dei compensi (in base quindi alla disciplina delle imposte dirette) e non quello della diminuzione del fatturato o dei corrispettivi (in base quindi alla disciplina IVA). Si vedano Cotto A., Negro M. "Rinvio dei versamenti legato a ricavi e compensi conseguiti a marzo", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 8.4.2020 e Negro M. "Nuove sospensioni dei versamenti legate alla riduzione del fatturato", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 10.4.2020.

<sup>28</sup> Si veda il successivo § 6.

- per la fattura immediata, la data da considerare è la data della fattura (nel caso di fattura elettronica il campo 2.1.1.3 <Data>);
- per la fattura differita, occorre considerare la data dei documenti di trasporto (DDT) o dei documenti equipollenti richiamati in fattura (nel caso di fattura elettronica il campo 2.1.8.2 <DataDDT>);
- per i corrispettivi, la data da considerare è la data del corrispettivo giornaliero.

Ad esempio, nel calcolo dell'ammontare del fatturato del mese di marzo 2019 e 2020, rilevante per il controllo del requisito della riduzione, andranno escluse le fatture differite emesse nei citati mesi (entro il giorno 15) relative ad operazioni effettuate nel corso dei mesi di febbraio 2019 e 2020, mentre andranno incluse le fatture differite di marzo 2019 e 2020 emesse entro il 15 aprile 2019 e 2020.

Anche se non precisato nella circolare dell'Agenzia delle Entrate, deve quindi ritenersi che:

- occorra considerare le operazioni effettuate e fatturate anche se, in ragione di un particolare meccanismo di applicazione del tributo (es. *reverse charge* o *split payment*), l'operazione non abbia concorso alla liquidazione IVA del periodo<sup>29</sup>;
- discorso analogo sia applicabile in relazione ai contribuenti che hanno optato per l'IVA per cassa<sup>30</sup>.

Inoltre, deve ritenersi che, in ogni caso, gli importi vadano considerati al netto dell'IVA<sup>31</sup>.

#### **Soggetti che certificano le operazioni sia con fatture che con corrispettivi**

Per i soggetti che, in virtù dell'attività esercitata, certificano le operazioni sia con fatture sia con corrispettivi, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il riscontro della percentuale di riduzione del fatturato o dei corrispettivi, nei termini sopra esposti, deve avvenire sulla somma dei due elementi.

#### **Assenza dell'obbligo di emissione della fattura o dei corrispettivi**

Nei casi in cui non sussista l'obbligo dell'emissione della fattura o dei corrispettivi (come, ad esempio, per le operazioni previste all'art. 74 del DPR 633/72), l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il riferimento al fatturato e ai corrispettivi possa essere esteso al concetto di ricavi e compensi; pertanto, il contribuente, ai fini della verifica della diminuzione cui collegare il beneficio della sospensione dei versamenti, potrà assumere tali elementi.

#### **Contribuenti in regime IVA trimestrale**

Per i contribuenti che liquidano l'IVA trimestralmente, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la verifica della diminuzione del fatturato va fatta in relazione ai soli mesi di marzo e aprile (2019 e 2020).

#### **Autotrasportatori**

Nel caso di autotrasportatori che si avvalgono della facoltà di annotare le fatture emesse entro il trimestre solare successivo a quello di emissione (ai sensi dell'art. 74 co. 4, ultimo periodo, del DPR 633/72), l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la verifica della riduzione del fatturato va eseguita con riferimento alle fatture relative alle operazioni effettuate nei mesi di marzo e aprile del 2019 e del 2020, indipendentemente dal fatto che le medesime concorrano, sulla base dell'agevolazione concessa a tali contribuenti, alla liquidazione del trimestre successivo.

#### **Imprese agricole**

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il regime di sospensione dei versamenti di cui all'art. 18 del DL 23/2020 si applica anche alle imprese agricole, sia quelle che determinano per regime naturale il reddito (fondiario) su base catastale, sia quelle che producono reddito di impresa commerciale.

Al fine di effettuare il confronto richiesto dalla norma in esame, viene chiarito che occorre utilizzare:

- i ricavi risultanti dalle scritture contabili relativi ai mesi di marzo e aprile 2019 rispetto a quelli annotati nei medesimi mesi del 2020;
- ovvero, in mancanza di scritture contabili, l'importo del fatturato relativo ai medesimi mesi, come risultante dai registri IVA.

<sup>29</sup> Si vedano Greco E., La Grutta S. "Importi al netto dell'IVA per la riduzione del fatturato", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 15.4.2020.

<sup>30</sup> Si vedano Gavelli G., Tosoni G.P. "Imposte sospese, il trimestrale fa il test sul fatturato di aprile", *Il Sole - 24 Ore*, 15.4.2020, p. 24.

<sup>31</sup> Si vedano Greco E., La Grutta S. "Importi al netto dell'IVA per la riduzione del fatturato", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 15.4.2020.

**Rateizzazione del saldo IVA relativo al 2019**

In caso di rateizzazione del saldo IVA relativo al 2019 a partire dal 16.3.2020, la circ. Agenzia delle Entrate 13.4.2020 n. 9 ha chiarito che, ricorrendo le condizioni previste dall'art. 18 del DL 23/2020, è possibile sospendere il versamento delle rate scadenti nei mesi di aprile e maggio 2020.

**5.2 SOGGETTI CHE HANNO INIZIATO L'ATTIVITÀ DALL'1.4.2019**

L'art. 18 co. 5 del DL 8.4.2020 n. 23 stabilisce che i suddetti versamenti sono sospesi anche 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;
- hanno intrapreso l'attività di impresa, di arte o professione a partire dall'1.4.2019.

Come precisato dalla circ. Agenzia delle Entrate 13.4.2020 n. 9 (§ 2.1), in tale caso non si applica la condizione collegata della riduzione del fatturato o dei corrispettivi.

**5.3 VERSAMENTO DELLA QUOTA CONTRIBUTIVA A CARICO DEL LAVORATORE**

Alla luce dell'aggravamento della situazione epidemiologica che ha portato all'emanazione del DL 18/2020, l'INPS<sup>32</sup> ha chiarito che la sospensione dei versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali comprende anche quelli relativi alla quota a carico dei lavoratori, fermo restando l'obbligo di riversamento all'Istituto in base a quanto previsto per l'effettuazione dei versamenti sospesi.

Tale chiarimento deve ritenersi applicabile anche in relazione alle ulteriori sospensioni dei versamenti contributivi previste dall'art. 18 del DL 8.4.2020 n. 23.

**5.4 EFFETTUAZIONE DEI VERSAMENTI SOSPESI**

Ai sensi dell'art. 18 co. 7 del DL 8.4.2020 n. 23, i versamenti sospesi in base alle nuove disposizioni 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.

**5.5 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, 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 superiori a 2 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 17.3.2020 (2019, per i soggetti "solari"), che non svolgono l'attività in determinati settori o Province maggiormente colpiti dall'emergenza, hanno beneficiato della sospensione dei versamenti:

- relativi alle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, all'IVA, ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi INAIL;
- che scadevano nel periodo compreso tra l'8.3.2020 e il 31.3.2020<sup>33</sup>.

Tali soggetti, per beneficiare delle ulteriori sospensioni nei mesi di aprile e maggio 2020 devono quindi rispettare il nuovo requisito della diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33%, come sopra illustrato.

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

Secondo quanto previsto dall'art. 18 co. 8 del DL 8.4.2020 n. 23, in relazione ai soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato e che operano nei settori maggiormente colpiti dall'emergenza sanitaria (es. soggetti che operano nel turismo, nella ristorazione, nell'attività sportiva, nell'intrattenimento, nelle attività culturali, nei servizi di assistenza, nei trasporti, ecc.), resta ferma la sospensione, dal 2.3.2020 e fino al 30.4.2020, dei termini relativi:

<sup>32</sup> Si vedano il messaggio 25.3.2020 n. 1373 e la circ. 9.4.2020 n. 52.

<sup>33</sup> Si veda il precedente § 4.

- 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;
- agli adempimenti e ai versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi INAIL per l'assicurazione obbligatoria<sup>34</sup>.

Per tali soggetti erano inoltre stati sospesi i termini dei versamenti relativi all'IVA, in scadenza nel mese di marzo 2020.

Per i versamenti successivi occorre invece rispettare le condizioni previste dall'art. 18 del DL 23/2020.

#### **Sospensione dei versamenti IVA nel mese di aprile 2020**

I soggetti in esame potranno quindi beneficiare della sospensione dei termini di versamento IVA nel mese di aprile 2020 se hanno subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di marzo 2020, rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta, di:

- almeno il 33%, in caso di ricavi o compensi del periodo d'imposta 2019 fino a 50 milioni di euro;
- almeno il 50%, in caso di ricavi o compensi del periodo d'imposta 2019 superiori a 50 milioni di euro.

Anche in tale caso occorre quindi tenere conto dei chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate sulla determinazione del fatturato e dei corrispettivi, illustrati nel precedente § 5.1.

#### **Sospensione dei versamenti delle ritenute, dei contributi e dell'IVA nel mese di maggio 2020**

I soggetti in esame potranno quindi beneficiare delle ulteriori sospensioni dei termini di versamento nel mese di maggio 2020, riguardanti le ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, i contributi previdenziali e assistenziali, i premi INAIL e l'IVA, se hanno subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di aprile 2020, rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta, di:

- almeno il 33%, in caso di ricavi o compensi del periodo d'imposta 2019 fino a 50 milioni di euro;
- almeno il 50%, in caso di ricavi o compensi del periodo d'imposta 2019 superiori a 50 milioni di euro.

Anche in tale caso occorre quindi tenere conto dei chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate sulla determinazione del fatturato e dei corrispettivi, illustrati nel precedente § 5.1.

Effettuazione dei versamenti sospesi

Come espressamente previsto dall'art. 18 co. 8 del DL 23/2020, i versamenti precedentemente sospesi devono essere effettuati in base alla disciplina dell'art. 61 co. 4 del DL 18/2020, quindi, 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.

### **5.7 COOPERAZIONE TRA AGENZIA DELLE ENTRATE, ENTI DI PREVIDENZA E INAIL AI FINI DEI CONTROLLI**

L'art. 18 co. 9 del DL 8.4.2020 n. 23 stabilisce che l'INPS, gli altri Enti gestori di forme obbligatorie di previdenza e assistenza e l'INAIL comunicano all'Agenzia delle Entrate i dati identificativi dei soggetti che hanno effettuato la sospensione del versamento dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi di assicurazione obbligatoria in base alla disciplina prevista dallo stesso art. 18 sopra illustrata.

L'Agenzia delle Entrate comunicherà ai predetti Enti l'esito dei riscontri effettuati sulla verifica dei requisiti relativi al fatturato e ai corrispettivi, rilevanti ai fini della sospensione dei versamenti.

<sup>34</sup> Si veda il precedente § 3.

## 6 SOGGETTI RESIDENTI O CON SEDE OPERATIVA NELLE PROVINCE DI BERGAMO, BRESCIA, CREMONA, LODI E PIACENZA

Con l'art. 62 co. 3 del DL 17.3.2020 n. 18 e l'art. 18 co. 6 del DL 8.4.2020 n. 23 sono state previste particolari disposizioni relative alla sospensione dei versamenti IVA per i soggetti ubicati nelle Province maggiormente colpite dall'emergenza sanitaria.

### 6.1 SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI IVA DI MARZO 2020

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.

#### Estensione alla Provincia di Brescia

In sede di conversione del DL 18/2020, tra le Province maggiormente colpite dall'emergenza è stata aggiunta la Provincia di Brescia.

Anche i soggetti ubicati nella Provincia di Brescia, quindi, possono beneficiare della sospensione dei versamenti IVA che scadono nel periodo compreso tra l'8.3.2020 e il 31.3.2020.

#### Effettuazione dei versamenti sospesi

Ai sensi dell'art. 62 co. 5 del DL 17.3.2020 n. 18, i versamenti sospesi in esame devono essere 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.

I soggetti ubicati nella Provincia di Brescia, qualora non abbiano effettuato i versamenti IVA in esame senza poter beneficiare di altre sospensioni, potranno quindi effettuarli entro i suddetti termini, senza applicazione di sanzioni e interessi.

Non si procede al rimborso di quanto già versato.

### 6.2 SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI IVA DI APRILE E MAGGIO 2020

Ai sensi del successivo art. 18 co. 6 del DL 8.4.2020 n. 23, è prevista la sospensione dei versamenti IVA nei mesi di aprile e maggio 2020 nei confronti dei soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione:

- che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nelle Province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza;
- a prescindere dall'ammontare dei ricavi o compensi del periodo d'imposta precedente.

La sospensione dei versamenti IVA:

- nel mese di aprile 2020, si applica a condizione che tali soggetti abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nel mese di marzo 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta;
- nel mese di maggio 2020, si applica a condizione che tali soggetti abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nel mese di aprile 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta<sup>35</sup>.

Anche in tali casi occorre quindi tenere conto dei chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate sulla determinazione del

<sup>35</sup> Anche nei casi in esame si segnala che nelle bozze del "decreto liquidità", diversamente dalla versione ufficiale del DL 23/2020, era invece previsto che il parametro per fruire del rinvio dei versamenti di aprile e maggio 2020 fosse quello della diminuzione dei ricavi o dei compensi (in base quindi alla disciplina delle imposte dirette) e non quello della diminuzione del fatturato o dei corrispettivi (in base quindi alla disciplina IVA). Si vedano Cotto A., Negro M. "Rinvio dei versamenti legato a ricavi e compensi conseguiti a marzo", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 8.4.2020 e Negro M. "Nuove sospensioni dei versamenti legate alla riduzione del fatturato", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 10.4.2020.

fatturato e dei corrispettivi, illustrati nel precedente § 5.1, tenendo però presente che si applica sempre il limite del 33%, anche per i soggetti con ricavi o compensi 2019 superiori a 50 milioni di euro.

Effettuazione dei versamenti sospesi

Ai sensi dell'art. 18 co. 7 del DL 8.4.2020 n. 23, i versamenti sospesi in base alle nuove disposizioni devono essere 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.

## 7 FEDERAZIONI SPORTIVE NAZIONALI, ENTI DI PROMOZIONE SPORTIVA, ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE

Ai sensi dell'art. 61 co. 5 del DL 18/2020, per le federazioni sportive nazionali, gli enti di promozione sportiva, le associazioni e le società sportive, sia professionistiche che dilettantistiche, la sospensione dei versamenti relativi alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, ai contributi previdenziali e ai premi INAIL, di cui al co. 1 del suddetto art. 61, si applica per il periodo dal 2.3.2020 e fino al 31.5.2020, invece che fino al 30.4.2020.

Tale sospensione è stata espressamente fatta salva dall'art. 18 co. 8 del DL 8.4.2020 n. 23.

### 7.1 ESTENSIONE DELLA SOSPENSIONE AI VERSAMENTI IVA

Per effetto delle modifiche all'art. 61 del DL 18/2020 apportate in sede di conversione, la sospensione fino al 31.5.2020 si applica anche ai versamenti IVA.

### 7.2 VERSAMENTO DELLA QUOTA CONTRIBUTIVA A CARICO DEL LAVORATORE

Alla luce dell'aggravamento della situazione epidemiologica che ha portato all'emanazione del DL 18/2020, l'INPS<sup>36</sup> ha chiarito che la sospensione dei versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali comprende anche quelli relativi alla quota a carico dei lavoratori, fermo restando l'obbligo di riversamento all'Istituto in base a quanto previsto per l'effettuazione dei versamenti sospesi.

Tale chiarimento deve ritenersi applicabile anche in relazione alle ulteriori sospensioni dei versamenti contributivi previste dall'art. 18 del DL 8.4.2020 n. 23.

### 7.3 EFFETTUAZIONE DEI VERSAMENTI SOSPESI

I versamenti sospesi in base alla disciplina dell'art. 61 co. 5 del DL 18/2020 devono essere 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.

Gli enti sportivi, qualora non abbiano effettuato i versamenti IVA in esame senza poter beneficiare di altre sospensioni, potranno quindi effettuarli entro i suddetti termini, senza applicazione di sanzioni e interessi.

Non si procede al rimborso di quanto già versato.

## 8 ENTI NON COMMERCIALI

L'art. 18 co. 5 del DL 8.4.2020 n. 23 ha stabilito che nei confronti degli enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, che svolgono attività istituzionale di interesse generale non in regime d'impresa, sono sospesi i versamenti nei mesi di aprile e maggio 2020 relativi:

<sup>36</sup> Si vedano il messaggio 25.3.2020 n. 1373 e la circ. 9.4.2020 n. 52.

- 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;
- ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi INAIL per l'assicurazione obbligatoria.

### 8.1 AMBITO DI APPLICAZIONE

Come precisato dalla circ. Agenzia delle Entrate 13.4.2020 n. 9 (§ 2.2), con la norma in esame si è voluto estendere il beneficio della sospensione dei versamenti agli enti diversi da quelli che esercitano, in via prevalente o esclusiva, un'attività in regime di impresa.

Pertanto, qualora esercitino, in via esclusiva o principale, una o più attività di interesse generale previste dall'art. 5 co. 1 del DLgs. 117/2017 (codice del Terzo settore), rientrano fra i soggetti beneficiari anche:

- le ONLUS, iscritte negli appositi registri;
- le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri regionali e delle Province autonome di Trento e Bolzano;
- le associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionale, regionali e delle Province autonome di Trento e Bolzano.

Per beneficiare della sospensione dei versamenti ai sensi dell'art. 18 co. 5 del DL 23/2020, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito (circ. 13.4.2020 n. 9, § 2.1 e 2.2) che:

- è necessario che gli enti in esame non svolgano un'attività commerciale;
- non si applica la condizione collegata della riduzione del fatturato o dei corrispettivi.

#### Enti non commerciali che svolgono anche un'attività commerciale

Qualora l'ente non commerciale svolga, oltre all'attività istituzionale, anche un'attività commerciale in modo non prevalente, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, con riferimento all'attività commerciale, l'ente potrà usufruire della sospensione dei versamenti al verificarsi delle condizioni previste per i soggetti esercitanti attività d'impresa<sup>37</sup>.

### 8.2 VERSAMENTO DELLA QUOTA CONTRIBUTIVA A CARICO DEL LAVORATORE

Alla luce dell'aggravamento della situazione epidemiologica che ha portato all'emanazione del DL 18/2020, l'INPS<sup>38</sup> ha chiarito che la sospensione dei versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali comprende anche quelli relativi alla quota a carico dei lavoratori, fermo restando l'obbligo di riversamento all'Istituto in base a quanto previsto per l'effettuazione dei versamenti sospesi.

Tale chiarimento deve ritenersi applicabile anche in relazione alle ulteriori sospensioni dei versamenti contributivi previste dall'art. 18 del DL 8.4.2020 n. 23.

### 8.3 EFFETTUAZIONE DEI VERSAMENTI SOSPESI

Ai sensi dell'art. 18 co. 7 del DL 8.4.2020 n. 23, i versamenti sospesi in base alle nuove disposizioni 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.

## 9 TABELLA RIEPILOGATIVA DELLE SOSPENSIONI DEI VERSAMENTI

Di seguito si propone una tabella riepilogativa delle sospensioni dei versamenti fiscali e contributivi, sulla base delle disposizioni illustrate nei precedenti § 3 - 8.

<sup>37</sup> Si veda il precedente § 5.

<sup>38</sup> Si vedano il messaggio 25.3.2020 n. 1373 e la circ. 9.4.2020 n. 52.

<b>SOSPENSIONE VERSAMENTI</b>		
Artt. 61 e 62 del DL 18/2020 "Cura Italia" convertito e art. 18 del DL 23/2020 "liquidità"		
<b>MARZO</b>	<b>APRILE</b>	<b>MAGGIO</b>
<b>IVA - RITENUTE - CONTRIBUTI</b>	<b>IVA - RITENUTE - CONTRIBUTI</b>	<b>IVA - RITENUTE - CONTRIBUTI</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>soggetti che operano nei settori maggiormente colpiti dall'emergenza</li> <li>soggetti che, non rientrando nel punto precedente, esercitano attività di impresa, arte o professione con un volume di ricavi o compensi nell'anno precedente non superiore a 2 milioni di euro</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>soggetti esercenti attività di impresa, arte o professione da prima dell'1.4.2019 e che nel 2019 hanno conseguito ricavi o compensi in misura non superiore a 50 milioni di euro, se il fatturato o i corrispettivi di marzo 2020 sono diminuiti di almeno il 33% rispetto a quelli del mese di marzo 2019</li> <li>soggetti esercenti attività di impresa, arte o professione da prima dell'1.4.2019 e che nel 2019 hanno conseguito ricavi o compensi in misura superiore a 50 milioni di euro, se il fatturato o i corrispettivi di marzo 2020 sono diminuiti di almeno il 50% rispetto a quelli del mese di marzo 2019 (per l'IVA, se però il soggetto ha domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nelle Province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza, è sufficiente anche in questo caso una diminuzione del 33%)</li> <li>soggetti esercenti attività di impresa, arte o professione che hanno intrapreso l'attività a partire dall'1.4.2019</li> <li>federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva, associazioni e società sportive sia professionistiche che dilettantistiche</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>soggetti esercenti attività di impresa, arte o professione da prima dell'1.4.2019 e che nel 2019 hanno conseguito ricavi o compensi in misura non superiore a 50 milioni di euro, se il fatturato o i corrispettivi di aprile 2020 sono diminuiti di almeno il 33% rispetto a quelli del mese di aprile 2019</li> <li>soggetti esercenti attività di impresa, arte o professione da prima dell'1.4.2019 e che nel 2019 hanno conseguito ricavi o compensi in misura superiore a 50 milioni di euro, se il fatturato o i corrispettivi di aprile 2020 sono diminuiti di almeno il 50% rispetto a quelli del mese di aprile 2019 (per l'IVA, se però il soggetto ha domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nelle Province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza, è sufficiente anche in questo caso una diminuzione del 33%)</li> <li>soggetti esercenti attività di impresa, arte o professione che hanno intrapreso l'attività a partire dall'1.4.2019</li> <li>federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva, associazioni e società sportive sia professionistiche che dilettantistiche</li> </ul>
<b>IVA</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>soggetti che, non rientrando nei punti precedenti, esercitano attività di impresa, arte o professione con il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nelle Province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza</li> </ul>		
	<b>RITENUTE - CONTRIBUTI</b>	<b>RITENUTE - CONTRIBUTI</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>soggetti che operano nei settori maggiormente colpiti dall'emergenza ma che non rientrano tra quelli che possono sospendere anche i versamenti IVA</li> <li>enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, che svolgono attività istituzionale di interesse generale non in regime di impresa</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, che svolgono attività istituzionale di interesse generale non in regime di impresa</li> </ul>
<b>VERSAMENTO</b>	<b>VERSAMENTO</b>	<b>VERSAMENTO</b>
Entro il 31.5.2020 oppure in 5 quote mensili uguali da maggio a settembre 2020, senza sanzioni e interessi.	Entro il 30.6.2020 oppure in 5 quote mensili uguali da giugno a ottobre 2020, senza sanzioni e interessi. Se però la sospensione di ritenute e contributi riguarda un soggetto che opera nei settori maggiormente colpiti dall'emergenza ma che non rientra tra quelli che potevano anche sospendere i versamenti IVA, allora entro il 31.5.2020, oppure in 5 quote mensili uguali da maggio a settembre 2020, senza sanzioni e interessi.	Entro il 30.6.2020 oppure in 5 quote mensili uguali da giugno a ottobre 2020, senza sanzioni e interessi.

## 10 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<sup>39</sup>:

- 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.

### 10.1 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.

### 10.2 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<sup>40</sup>.

#### Versamento della quota contributiva a carico del lavoratore

Al riguardo, l'INPS aveva 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<sup>41</sup>.

Tuttavia, alla luce dell'aggravamento della situazione epidemiologica che ha portato all'emanazione del DL 18/2020, l'INPS ha reso noto<sup>42</sup>, 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, fermo restando l'obbligo di riversamento all'Istituto in base a quanto previsto per l'effettuazione dei versamenti sospesi<sup>43</sup>.

#### Versamento dei contributi sospesi

Ai sensi dell'art. 5 del DL 2.3.2020 n. 9, 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, a decorrere dal mese di maggio 2020<sup>44, 45</sup>.

<sup>39</sup> Di cui all'art. 29 del DL 78/2010.

<sup>40</sup> Si evidenzia che con la L. 24.4.2020 n. 27, di conversione del DL 18/2020, il DL 2.3.2020 n. 9 è stato espressamente abrogato, con salvezza però dei relativi effetti.

<sup>41</sup> 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](http://www.eutekne.info), 18.3.2020.

<sup>42</sup> Si vedano il comunicato stampa del 21.3.2020, il messaggio 25.3.2020 n. 1373 e la circ. 9.4.2020 n. 52.

<sup>43</sup> Si veda Silvestro D. "Sospeso anche il versamento dei contributi trattenuti al lavoratore", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 23.3.2020. Prima dell'emanazione del suddetto comunicato stampa del 21.3.2020, 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.

<sup>44</sup> Si veda la circ. INPS 12.3.2020 n. 37 (§ 4).

<sup>45</sup> Si evidenzia che con la L. 24.4.2020 n. 27, di conversione del DL 18/2020, il DL 2.3.2020 n. 9 è stato espressamente abrogato, con salvezza però dei relativi effetti.

## 11 APPALTI - EFFETTI DELLA SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI DELLE RITENUTE SUI REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE E ASSIMILATI

L'art. 17-*bis* del DLgs. 241/97, introducendo una deroga all'art. 17 co. 1 del DLgs. 241/97, ha previsto che le imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici hanno l'obbligo di versare le ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati (di cui agli artt. 23 e 24 del DPR 600/73) per i lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio, senza poterle compensare nel modello F24 con proprie posizioni creditorie, se eseguono opere o servizi nel rispetto di tutte le seguenti condizioni:

- per un importo complessivo annuo superiore a 200.000,00 euro;
- caratterizzati dal prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi del committente;
- mediante l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma.

Il committente, invece, ha l'obbligo di controllare che l'impresa adempia al versamento delle ritenute e, se rileva un inadempimento, deve sospendere il pagamento dei corrispettivi e comunicarlo all'Agenzia delle Entrate competente entro 90 giorni<sup>46</sup>.

### 11.1 SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI DELLE RITENUTE

Per effetto della sospensione dei versamenti delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati<sup>47</sup>, l'Agenzia delle Entrate (circ. 3.4.2020 n. 8, § 1.9 e 13.4.2020 n. 9, § 2.1) ha chiarito che per lo stesso periodo sono sospesi i controlli previsti per i committenti in materia di ritenute e compensazioni in appalti e subappalti dall'art. 17-*bis* del DLgs. 241/97, in quanto si tratta di attività connesse al versamento delle ritenute da parte delle imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici.

Pertanto, se l'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice rientra tra i soggetti che beneficiano della sospensione dei termini per il versamento delle ritenute, sono conseguentemente sospesi i controlli che devono essere svolti dai committenti secondo quanto previsto dall'art. 17-*bis* del DLgs. 241/97.

Inoltre, se l'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice rientra nel novero dei soggetti per i quali è stata prevista la facoltà di sospendere il versamento delle ritenute, avrà diritto a ricevere da parte del committente i corrispettivi maturati, nel caso in cui non le abbia versate avendo scelto di beneficiare della sospensione dei termini di versamento.

Al termine del periodo della sospensione, il committente dovrà riprendere a svolgere le attività connesse agli obblighi introdotti dall'art. 17-*bis* del DLgs. 241/97, quali il controllo dei versamenti eseguiti dalle imprese (compresi i versamenti che erano stati sospesi), la sospensione dei pagamenti dei corrispettivi maturati in caso di inadempimento riscontrato e la comunicazione dell'inadempimento riscontrato all'Agenzia delle Entrate competente, entro 90 giorni.

Viceversa, tali attività continuano a dover essere svolte dal committente, nel caso in cui l'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice non rientri tra i soggetti che beneficiano della sospensione dei termini di versamento.

### 11.2 PROROGA DELLA VALIDITÀ DEL DURF

L'art. 17-*bis* co. 5 del DLgs. 241/97 ha individuato i requisiti di affidabilità che devono coesistere in capo alle imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici per disapplicare gli obblighi introdotti con l'art. 17-*bis* del DLgs. 241/97.

In presenza di tali requisiti è previsto il rilascio di un certificato (c.d. "DURF - Documento di regolarità fiscale") da parte di qualunque ufficio territoriale della Direzione provinciale dell'Agenzia delle Entrate competente in base al domicilio fiscale dell'impresa, il quale è messo a disposizione delle singole imprese a partire dal terzo giorno lavorativo di ogni mese con validità di 4 mesi dalla data del rilascio.

In considerazione dell'emergenza sanitaria in atto, l'art. 23 del DL 8.4.2020 n. 23 ha previsto, per i certificati emessi fino al 29.2.2020, la proroga della loro validità fino al 30.6.2020.

<sup>46</sup> Per approfondimenti sulla disciplina in esame, si vedano Monteleone C., Negro M. "Versamento delle ritenute nei contratti di appalto e d'opera", *Schede di Aggiornamento*, 3, 2020, p. 437 ss.

<sup>47</sup> Si vedano i precedenti § 2, 3, 4, 5, 7, 8 e 10.

Con la circ. Agenzia delle Entrate 13.4.2020 n. 9 (§ 7) è stato chiarito che tale proroga è motivata dall'esigenza di evitare accessi da parte di contribuenti agli uffici dell'Agenzia.

## 12 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.

L'INPS, con la circ. 9.4.2020 n. 52, ha precisato che 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 devono essere 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.

## 13 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 di ciascun mese successivo;
- l'ultima entro il 18.12.2020.

Sono dovuti gli interessi legali (pari allo 0,05% annuo<sup>48</sup>), calcolati giorno per giorno.

## 14 SOSPENSIONE DEGLI ALTRI ADEMPIMENTI TRIBUTARI

Con l'art. 62 co. 1 del DL 17.3.2020 n. 18 è stata disposta la sospensione:

- degli adempimenti tributari diversi dai versamenti e diversi dall'effettuazione delle ritenute alla fonte<sup>49</sup> e delle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, che scadono nel periodo compreso tra l'8.3.2020 e il 31.5.2020;

<sup>48</sup> Si veda il DM 12.12.2019, pubblicato sulla G.U. 14.12.2019 n. 293, applicabile dall'1.1.2020.

<sup>49</sup> Salvo quanto illustrato nel successivo § 15.

- 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.

## 14.1 CERTIFICAZIONI UNICHE E COMUNICAZIONI DI DATI PER LA DICHIARAZIONE PRECOMPILATA

In relazione alle Certificazioni Uniche 2020 e alle comunicazioni di dati per la precompilazione delle dichiarazioni relative al periodo d'imposta 2019, sono però state previste apposite proroghe.

Tali adempimenti sono quindi stati espressamente esclusi dalla sospensione dei termini di cui all'art. 62 co. 1 del DL 18/2020.

### 14.1.1 Invio delle Certificazioni Uniche 2020 all'Agenzia delle Entrate

Il termine per effettuare la 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) è stato prorogato:

- in un primo momento, dal 9.3.2020 (in quanto il 7 marzo cadeva di sabato) al 31.3.2020<sup>50</sup>;
- successivamente, dal 31.3.2020 al 30.4.2020<sup>51</sup>.

#### Certificazioni Uniche 2020 non rilevanti per le dichiarazioni precompilate

Resta invece fermo il termine ordinario del 31.10.2020<sup>52</sup> (che, cadendo di sabato, slitta al 2.11.2020) per la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate delle Certificazioni Uniche 2020 contenenti esclusivamente redditi esenti o non dichiarabili mediante la dichiarazione precompilata (es. redditi di lavoro autonomo professionale e d'impresa).

### 14.1.2 Consegna delle Certificazioni Uniche 2020 al contribuente

È stato prorogato dal 31.3.2020 al 30.4.2020 anche il termine per la consegna ai contribuenti-sostituiti delle Certificazioni Uniche 2020<sup>53</sup>.

### 14.1.3 Altre comunicazioni di dati per la dichiarazione precompilata

È stato inoltre prorogato dal 28.2.2020 al 31.3.2020 il termine per la 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<sup>54</sup>.

## 14.2 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 termini dei principali adempimenti tributari che possono beneficiare del differimento.

<sup>50</sup> Art. 1 co. 3 del DL 2.3.2020 n. 9. Si evidenzia che con la L. 24.4.2020 n. 27, di conversione del DL 18/2020, il DL 2.3.2020 n. 9 è stato espressamente abrogato, con salvezza però dei relativi effetti.

<sup>51</sup> Art. 22 co. 2 del DL 8.4.2020 n. 23.

<sup>52</sup> Termine di presentazione del modello 770/2020.

<sup>53</sup> Art. 22 co. 1 del DL 8.4.2020 n. 23.

<sup>54</sup> Art. 1 co. 5 del DL 2.3.2020 n. 9. Si evidenzia che con la L. 24.4.2020 n. 27, di conversione del DL 18/2020, il DL 2.3.2020 n. 9 è stato espressamente abrogato, con salvezza però dei relativi effetti.

Adempimento	Termine ordinario	Nuovo termine
Modelli INTRASTAT relativi a febbraio 2020	25.3.2020	30.6.2020
Modelli INTRASTAT relativi a marzo 2020 (o al primo trimestre 2020)	27.4.2020	
Comunicazione delle operazioni in contanti legate al turismo relativa al 2019	10.4.2020 o 20.4.2020	
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 <sup>55</sup>	30.4.2020	
Modelli INTRASTAT relativi ad aprile 2020	25.5.2020 <sup>56</sup>	
Comunicazione LIPE relativa al primo trimestre 2020	1.6.2020 <sup>57</sup>	

#### 14.2.1 Elenchi riepilogativi INTRASTAT

Le scadenze periodiche per la presentazione degli elenchi INTRASTAT sono sospese e gli adempimenti possono essere effettuati entro il 30.6.2020, senza applicazione di sanzioni<sup>58</sup>.

Poiché l'adempimento in oggetto, oltre ad avere rilevanza fiscale, assume anche valenza statistica<sup>59</sup>, è opportuno che gli operatori che si trovano nelle condizioni di poter fornire le informazioni richieste, provvedano a inviare entro i termini ordinari gli elenchi riepilogativi in scadenza nel periodo compreso tra l'8.3.2020 e il 31.5.2020, al fine di non interrompere il flusso informativo necessario all'ISTAT per le statistiche nazionali<sup>60</sup>.

#### Modello INTRA-12

È da ritenersi sospesa anche la presentazione della dichiarazione mensile INTRA-12, dovuta dagli enti non commerciali, quando effettuano acquisti intracomunitari nell'ambito dell'attività istituzionale<sup>61</sup>. Sono, dunque, sospesi i termini delle comunicazioni in scadenza il 31.3.2020, il 30.4.2020 e il 31.5.2020.

#### 14.2.2 Dichiarazione IVA e modello TR

Per effetto dell'art. 62 del DL 18/2020, la dichiarazione IVA relativa al periodo d'imposta 2019 può essere presentata entro il termine del 30.6.2020, senza applicazione di sanzioni<sup>62</sup>.

#### Termine per la valida presentazione della dichiarazione

A seguito della sospensione del termine ultimo per la presentazione della dichiarazione IVA prevista dall'art. 62 co. 1 del DL 18/2020, sembra legittimo ritenere che il termine del 30.6.2020 debba costituire la data di riferimento anche per l'individuazione del termine ultimo per considerare validamente presentata la dichiarazione annuale ai sensi dell'art. 2 co. 7 del DPR 322/98.

Ne consegue che entro il 28.9.2020 (vale a dire facendo decorrere il termine di 90 giorni dal 30.6.2020), la dichiarazione IVA riferita al 2019 risulterebbe ancora validamente presentata, ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo eventualmente riducibili mediante l'istituto del ravvedimento operoso<sup>63</sup>.

<sup>55</sup> 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).

<sup>56</sup> 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).

<sup>57</sup> Il termine, ordinariamente previsto per il 31.5.2020 (art. 21-bis co. 1 del DL 78/2010), in quanto ricadente in un giorno festivo, risultava già differito al primo giorno lavorativo successivo, per effetto dell'art. 7 co. 1 lett. h) del DL 70/2011.

<sup>58</sup> Cfr. nota Agenzia delle Dogane e dei Monopoli 20.3.2020 n. 96781 e circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8, § 1.10 (sebbene, a causa di un refuso, in quest'ultimo documento si indica il 20.6.2020 quale termine entro cui presentare gli elenchi riepilogativi).

<sup>59</sup> Cfr. regolamento UE n. 638/2004.

<sup>60</sup> Cfr. nota Agenzia delle Dogane e dei Monopoli 26.3.2020 n. 97600; nello stesso senso, circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8, § 1.10.

<sup>61</sup> Cfr. Magrini M., Santacroce B. "I versamenti non bloccano gli obblighi fiscali", *Il Sole - 24 Ore*, 25.3.2020, p. 26.

<sup>62</sup> Cfr. circ. Assonime 27.4.2020 n. 6.

<sup>63</sup> Cfr. circ. Assonime 27.4.2020 n. 6 e Greco E. "Detrazione IVA e note di credito entro il nuovo termine del 30 giugno 2020", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 28.3.2020.

**Effetti sull'esercizio del diritto alla detrazione IVA**

Per le medesime considerazioni poc'anzi espresse, il 30.6.2020 costituirebbe anche il termine:

- per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, ai sensi di quanto previsto dall'art. 19 co. 1 del DPR 633/72<sup>64</sup>;
- per emettere le note di variazione in diminuzione dell'IVA, ai sensi del combinato disposto dell'art. 19 co. 1 e dell'art. 26 co. 2 del DPR 633/72.

La nota di variazione in diminuzione può essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 17.1.2018 n. 1)<sup>65</sup>. Beneficiando della "sospensione" del termine di presentazione della dichiarazione IVA di cui al DL 18/2020, laddove il presupposto di variazione si sia realizzato nel 2019 (ad esempio, la "conclusione" di una procedura concorsuale in tale anno), la nota di variazione potrà essere emessa e l'IVA potrà essere detratta entro il 30.6.2020, mediante presentazione della dichiarazione annuale relativa al 2019.

**Effetti sull'utilizzo in compensazione del credito IVA**

Ferma la possibilità di far valere la sospensione dei termini ai sensi dell'art. 62 co. 1 del DL 18/2020, è comunque da rilevare che l'utilizzo in compensazione "orizzontale" 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)<sup>66</sup>.

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)<sup>67</sup>.

**Dichiarazione IVA degli eredi e dei curatori fallimentari**

Sebbene non espressamente confermato dalla prassi, la sospensione dei termini di presentazione della dichiarazione annuale, disciplinata dall'art. 62 co. 1 del DL 18/2020, può ritenersi estesa anche alla:

- dichiarazione IVA presentata dal curatore fallimentare per conto del fallito, dovuta entro il termine di 4 mesi dalla nomina del curatore, se quest'ultimo termine è successivo al termine ordinario di presentazione della dichiarazione (art. 8 co. 4 del DPR 322/98);
- dichiarazione IVA presentata dagli eredi, entro 6 mesi dalla morte del *de cuius* (art. 35-*bis* co. 1 del DPR 633/72), invece che entro i termini ordinari (C.M. 10.7.79 n. 19)<sup>68</sup>.

**14.2.3 Obblighi di fatturazione**

La circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8 ha precisato che l'emissione delle fatture (incluse le fatture elettroniche tramite il Sistema di Interscambio) non è un adempimento annoverabile tra quelli sospesi *ex art.* 62 co. 1 del DL 18/2020<sup>69</sup>.

Viene, in particolare, precisato che, qualora un soggetto passivo sia stato destinatario di un provvedimento di interruzione dell'attività per effetto del DPCM 11.3.2020, è tenuto ad emettere le fatture nel caso in cui abbia

<sup>64</sup> Ciò sta a significare che, per gli acquisti di beni e/o servizi il cui diritto è sorto nell'anno 2019 (ed il documento ricevuto entro la fine di tale anno), la detrazione potrà essere operata con la dichiarazione IVA riferita al 2019, la cui presentazione è adesso possibile, senza sanzioni, entro il 30.6.2020. Per chi non dovesse esercitare il diritto alla detrazione nel termine anzidetto, il recupero dell'imposta potrà avvenire esclusivamente presentando una dichiarazione IVA integrativa "a favore" (art. 8 co. 6-*bis* del DPR 322/98), entro il 31.12.2025. Cfr. Greco E. "Detrazione IVA e note di credito entro il nuovo termine del 30 giugno 2020", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 28.3.2020.

<sup>65</sup> Sul punto, si veda circ. Assonime 27.4.2020 n. 6.

<sup>66</sup> Per effetto dell'art. 17 co. 1 del DLgs. 241/97, la compensazione "orizzontale" dei crediti IVA, mediante il modello 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.

<sup>67</sup> Cfr. Greco E., La Grutta S. "Adempimenti IVA sospesi sino al 31 maggio", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 23.3.2020; Gazzera M. "Da anticipare l'invio della dichiarazione IVA con saldo a credito", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 14.4.2020; Gazzera M., Greco E. "Esonero dal visto sul modello TR per i soggetti con benefici ISA", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 20.4.2020.

<sup>68</sup> Secondo questo principio, dovrebbero ritenersi differite al 30.6.2020 tutte le dichiarazioni che gli eredi sono tenuti a presentare tra l'8.3.2020 e il 31.5.2020, essendo decorsi 6 mesi dal decesso del *de cuius* (cfr. Greco E. "Differibile anche la dichiarazione IVA del curatore e degli eredi", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 17.4.2020).

<sup>69</sup> Cfr. Bilancini L., Greco E. "L'emergenza non ferma l'emissione delle fatture", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 6.4.2020.

effettuato, nei 12 giorni antecedenti, cessioni di beni o prestazioni di servizi per le quali si è verificato il momento impositivo ai sensi dell'art. 6 del DPR 633/72.

#### **Esimente della c.d. "forza maggiore"**

La possibilità di far valere l'esimente della "forza maggiore", a norma dell'art. 6 co. 5 del DLgs. 472/97, nell'ipotesi in cui non siano stati adempiuti gli obblighi di fatturazione nei termini ordinari, spetta all'ufficio competente, tenuto a valutare la ricorrenza della stessa nei singoli casi concreti.

#### **Documento di trasporto**

In termini generali, una fattura immediata (ossia emessa entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione ai sensi dell'art. 21 co. 4 del DPR 633/72) può sostituire il documento di trasporto "scortando" i beni trasportati durante il viaggio o anche separatamente da essi. Qualora sia ammessa, pertanto, è da escludere che l'alternatività fra documento di trasporto e fattura immediata possa derivare dall'emergenza epidemiologica, in quanto è già prevista nell'ordinamento<sup>70</sup>.

#### **Rinvio dell'adozione dei nuovi "codici natura"**

Le specifiche tecniche relative alla fatturazione elettronica tramite il Sistema di Interscambio, già aggiornate con il provv. Agenzia delle Entrate 28.2.2020 n. 99922, introducendo, tra l'altro, nuove codifiche relative al campo "TipoDocumento" e al campo "Natura" dell'operazione, sono state ulteriormente modificate con il provv. Agenzia delle Entrate 20.4.2020 n. 166579.

Per effetto di quest'ultimo provvedimento, in ragione della situazione di emergenza sanitaria, l'adozione, da parte dei soggetti IVA, delle nuove codifiche è stata differita a decorrere:

- dall'1.10.2020, in via facoltativa<sup>71</sup>;
- dall'1.1.2021, in via obbligatoria.

#### **Adesione al servizio di consultazione**

L'Agenzia delle Entrate, con il provv. 4.5.2020 n. 185115, ha prorogato il termine per aderire al servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche trasmesse tramite il Sistema di Interscambio, fissandolo al 30.9.2020, anche in considerazione della situazione emergenziale dovuta alla crisi epidemiologica da COVID-19.

#### **14.2.4 Trasmissione telematica dei corrispettivi**

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8, rientra nella sospensione *ex art.* 62 del DL 18/2020 anche l'adempimento della trasmissione dei corrispettivi, ma limitatamente alle ipotesi in cui, memorizzato il corrispettivo ed emesso il documento commerciale del caso, la trasmissione non sia contestuale, bensì sia stata legittimamente differita ad un momento successivo (si pensi, ad esempio, all'assenza di rete internet e/o a problemi di connettività del registratore telematico).

Pertanto, la sospensione degli adempimenti vale anche in relazione alla sola trasmissione telematica mensile dei dati dei corrispettivi per quegli esercenti che, in via transitoria, inviano i dati dei corrispettivi entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni ai sensi dell'art. 2 co. 6-*ter* del DLgs. 127/2015<sup>72</sup>. Si tratta dei soggetti con volume d'affari 2018 non superiore a 400.000,00 euro che ancora non si sono dotati dei registratori telematici.

In virtù del chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate, risulterebbe sospeso l'adempimento di sola trasmissione telematica mensile dei dati dei corrispettivi, con riferimento ai mesi di febbraio (scadenza 31.3.2020), marzo (scadenza 30.4.2020) e aprile (scadenza 31.5.2020, già differita all'1.6.2020). Tutti i predetti adempimenti potranno essere effettuati entro il 30.6.2020, senza sanzioni<sup>73</sup>.

<sup>70</sup> Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8, § 1.8.

<sup>71</sup> Originariamente, in base al provv. 28.2.2020 n. 99922, l'adozione era possibile a decorrere dal 4.5.2020.

<sup>72</sup> L'art. 2 co. 6-*ter* del DLgs. 127/2015, modificato dall'art. 12-*quinqies* 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, cfr. provv. Agenzia delle Entrate 4.7.2019 n. 236086 e circ. Agenzia delle Entrate 29.6.2019 n. 15.

<sup>73</sup> In quest'ultima data scade anche il termine per la trasmissione dei dati dei corrispettivi relativi al mese di maggio 2020.

**Distributori automatici**

Possono fruire della sospensione in esame anche i distributori automatici (art. 2 co. 1 del DLgs. 127/2015), in relazione al termine di 60 giorni previsto per la trasmissione telematica dei corrispettivi generati dalla gestione<sup>74</sup>. Pertanto, come specificato nella circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8, se un gestore di un distributore automatico non è in grado di effettuare la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi entro 60 giorni dal precedente invio dei dati poiché il tecnico incaricato di rilevare il dato presso il sistema master del distributore è impossibilitato ad effettuarlo nel periodo di emergenza, sarà possibile rilevare i dati e trasmetterli in un momento successivo.

**Distributori di carburante**

Seppur non direttamente correlato con la sospensione degli adempimenti tributari ex art. 62 del DL 18/2020, il provv. Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e Agenzia delle Entrate 22.4.2020 n. 171426 ha riconosciuto una maggiore gradualità nell'applicazione dell'obbligo di memorizzazione e invio dei corrispettivi di benzina e gasolio per i distributori di carburante<sup>75</sup>.

In base alle precedenti disposizioni, l'obbligo in esame avrebbe dovuto essere assolto:

- dall'1.1.2020, per gli impianti con erogato di benzina e gasolio 2018 superiore a 3 milioni di litri;
- dall'1.7.2020, per gli impianti con erogato 2018 superiore a 1,5 milioni di litri.

Il nuovo provvedimento uniforma e proroga i termini di avvio all'1.9.2020 per tutti gli impianti con erogato 2018 superiore a 1,5 milioni di litri, eliminando, dunque, il riferimento alla soglia di 3 milioni di litri e sopprimendo l'obbligo retroattivamente per gli impianti con erogato superiore a quest'ultima soglia<sup>76</sup>.

Viene confermato, invece, l'avvio del regime dall'1.1.2021 per gli impianti con erogato 2018 fino a 1,5 milioni di litri. Inoltre, resta inalterata la frequenza di trasmissione dei dati:

- entro il mese successivo a quello di riferimento, per i soggetti con liquidazioni IVA mensili;
- entro il mese successivo al trimestre di riferimento, per i soggetti con liquidazioni IVA trimestrali<sup>77</sup>.

**Regolarizzazione dei corrispettivi telematici del secondo semestre 2019**

Tra le scadenze interessate dalla sospensione dell'invio dei corrispettivi, la circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8 non ha menzionato quella del 30.4.2020, individuata dalla stessa Amministrazione finanziaria<sup>78</sup> quale termine per regolarizzare l'omesso invio dei dati del secondo semestre 2019.

Poiché, nella prassi dell'Agenzia delle Entrate, il termine in questione è espressamente collegato a quello di presentazione della dichiarazione IVA per il 2019<sup>79</sup> (e quest'ultima, come descritto in precedenza, può essere presentata entro il 30.6.2020, senza sanzioni), si può sostenere che anche la regolarizzazione dell'omesso invio dei corrispettivi del secondo semestre 2019 possa rientrare tra i termini oggetto di sospensione ai sensi dell'art. 62 del DL 18/2020<sup>80</sup>.

**Trasmissione dei corrispettivi "a zero"**

Qualora un esercizio commerciale abbia interrotto la propria attività per effetto dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, non dovrà porre in essere nessuna ulteriore operazione relativa alla memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi<sup>81</sup>.

<sup>74</sup> Cfr. provv. Agenzia delle Entrate 30.3.2017 n. 61936.

<sup>75</sup> Art. 2 co. 1-bis del DLgs. 127/2015.

<sup>76</sup> Cfr. Cosentino C. "Slitta a settembre l'avvio dei corrispettivi per i distributori di carburante", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 23.4.2020.

<sup>77</sup> In quest'ultimo caso, dunque, il primo invio dovrebbe essere effettuato entro il 31.10.2020 (posticipato al primo giorno non festivo successivo) anche se con riferimento al solo mese di settembre, in quanto ultimo mese del terzo trimestre 2020.

<sup>78</sup> Cfr. ris. Agenzia delle Entrate 10.2.2020 n. 6.

<sup>79</sup> Nello specifico, la ris. Agenzia delle Entrate 10.2.2020 n. 6 afferma che, laddove l'unica omissione riscontrabile consista nel mancato invio dei corrispettivi del secondo semestre 2019, i soggetti obbligati possono regolarizzare la propria posizione senza l'applicazione di sanzioni amministrative, effettuando l'invio dei dati "non oltre la scadenza del termine del 30 aprile 2020 previsto per la presentazione della dichiarazione IVA relativa al periodo d'imposta 2019".

<sup>80</sup> Si veda Cosentino C. "Possibile sospensione anche per i corrispettivi «tardivi» del 2019", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 28.4.2020, nonché la news pubblicata da Assonime, sul proprio sito, in data 27.4.2020.

<sup>81</sup> Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8, § 1.7.

Come indicano le specifiche tecniche allegate al provv. Agenzia delle Entrate 28.10.2016 n. 182017<sup>82</sup>, nel caso di interruzione dell'attività (inclusi gli eventi eccezionali) o per qualsiasi ipotesi di interruzione della trasmissione dei dati non causata da malfunzionamenti tecnici dell'apparecchio, il registratore telematico, alla prima trasmissione successiva ovvero all'ultima trasmissione utile, provvede all'elaborazione e all'invio di un unico *file* contenente la totalità dei dati (ad importo zero) relativi al periodo di interruzione, per i quali l'esercente non ha effettuato l'operazione di chiusura giornaliera.

In caso di interruzione dell'attività commerciale al dettaglio, il registratore telematico consente, quindi, di comunicare automaticamente le giornate di chiusura, trasmettendo un file comprendente la totalità dei dati (ad importo zero) relativi al periodo di inattività<sup>83</sup>.

#### 14.2.5 Dichiarazioni d'intento

La sospensione degli adempimenti tributari prevista dall'art. 62 co. 1 del DL 18/2020 non appare applicabile alla trasmissione telematica delle dichiarazioni di intento all'Agenzia delle Entrate<sup>84</sup>.

Occorre considerare, infatti, che tale adempimento consente agli esportatori abituali di usufruire di un beneficio, ossia quello di acquistare beni e servizi in regime di non imponibilità IVA ai sensi dell'art. 8 co. 1 lett. c) del DPR 633/72.

Non è previsto, inoltre, un termine entro il quale trasmettere la dichiarazione di intento all'Agenzia delle Entrate, ma è richiesto solo che il fornitore verifichi che tale invio sia avvenuto, prima di effettuare l'operazione senza l'applicazione dell'IVA<sup>85</sup>.

#### 14.2.6 Altri adempimenti ai fini IVA

La sospensione di cui trattasi non dovrebbe essere applicabile agli adempimenti tributari che, ai fini IVA, hanno natura "prodromica" rispetto all'esercizio di un diritto da parte del soggetto passivo.

In questo ambito rientrerebbero:

- la comunicazione di inizio attività (art. 35 co. 1 del DPR 633/72), da espletare, mediante presentazione del Modello AA7/10 o AA9/12 all'Agenzia delle Entrate, entro 30 giorni dal momento in cui è intrapreso l'esercizio di un'impresa, arte o professione;
- l'iscrizione alla banca dati VIES, da parte di quei soggetti passivi che intendono effettuare operazioni intracomunitarie<sup>86</sup>.

#### 14.2.7 Soggetti non residenti ai fini IVA in Italia

La sospensione dagli adempimenti, sotto il profilo letterale, è riferita ai "soggetti con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nel territorio dello Stato".

A norma 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".

Si tratta di una nozione che ricomprende, quindi, anche i soggetti con sede legale in Italia (art. 46 c.c.), nonché i soggetti con sede operativa in Italia inteso come il luogo in cui è effettivamente svolta l'attività.

Alla luce di quanto sopra, la sospensione degli adempimenti tributari contemplata dal DL 18/2020 riguarda certamente le società aventi residenza in Italia nonché le stabili organizzazioni di soggetti esteri.

Risulta, invece, ancora dibattuta la possibilità di applicare la sospensione anche ai soggetti non residenti che, in quanto privi di stabile organizzazione ai fini IVA nel territorio dello Stato, abbiano nominato un rappresentante fiscale in Italia (art. 17 co. 3 del DPR 633/72) oppure – in quanto stabiliti in uno Stato dell'Unione europea – si siano registrati mediante la procedura di identificazione diretta (art. 35-ter del DPR 633/72).

<sup>82</sup> Aggiornate con il provv. Agenzia delle Entrate 20.12.2019 n. 1432217.

<sup>83</sup> Per approfondimenti, si vedano Bilancini L., Cosentino C. "Chiusura per coronavirus gestita dal registratore telematico", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 14.3.2020.

<sup>84</sup> Art. 1 co. 1 lett. c) del DL 746/83 (conv. L. 17/84).

<sup>85</sup> Cfr. circ. Assonime 7.4.2020 n. 4, § 7. In senso conforme, si vedano Greco E., La Grutta S. "Non si arrestano apertura della partita IVA, VIES e lettere di intento", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 27.3.2020.

<sup>86</sup> Cfr. Greco E., La Grutta S. "Non si arrestano apertura della partita IVA, VIES e lettere di intento", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 27.3.2020.

L'applicabilità dei due istituti da parte dei soggetti passivi non residenti ha, quale condizione inderogabile, in entrambi i casi, l'assenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato italiano.

Volendo attribuire esclusivo rilievo alla formulazione letterale della norma (art. 62 co. 1 del DL 18/2020), si dovrebbe escludere la predetta sospensione per i soggetti passivi non stabiliti in Italia che abbiano nominato un rappresentante fiscale o si siano identificati direttamente ai fini IVA<sup>87</sup>.

La prevalenza del dettato letterale della norma sembrerebbe trovare una prima conferma tra le righe della circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8 (§ 2.4), la quale esclude dalla sospensione dei termini "i soggetti esteri", seppure in una fattispecie riferibile ad un erede non avente domicilio fiscale in Italia<sup>88</sup>.

Tuttavia, una conclusione come quella poc'anzi descritta non appare del tutto convincente<sup>89</sup> né per quanto concerne i soggetti non residenti che hanno nominato un rappresentante fiscale<sup>90</sup> in Italia, né per coloro che si sono identificati direttamente ai fini IVA<sup>91</sup>.

### 14.3 SOSPENSIONE DEGLI ADEMPIMENTI IN MATERIA DI ALTRE IMPOSTE INDIRECTE

Tra gli adempimenti tributari diversi dai versamenti sospesi dall'art. 62 co. 1 del DL 18/2020 se scadenti tra l'8.3.2020 e il 31.5.2020, rientrano, come confermato dall'Agenzia delle Entrate nella circ. 3.4.2020 n. 8, anche<sup>92</sup>:

- la dichiarazione di successione;
- gli adempimenti relativi alla registrazione degli atti ai fini dell'imposta di registro.

Sebbene la norma faccia riferimento, nel circoscrivere la sospensione, agli "adempimenti tributari diversi dai versamenti", nel caso della dichiarazione di successione e della registrazione degli atti, la sospensione dell'adempimento (presentazione della dichiarazione o registrazione) implica necessariamente la conseguente "sospensione" del versamento, atteso che il rinvio dell'adempimento esclude il sorgere stesso dell'obbligazione tributaria<sup>93</sup>.

#### 14.3.1 Dichiarazione di successione

La dichiarazione di successione, come confermato dall'Agenzia delle Entrate nella circ. 3.4.2020 n. 8 (§ 1.16), rientra tra gli adempimenti sospesi ai sensi dell'art. 62 co. 1 del DL 18/2020, ove i termini di presentazione scadano tra l'8.3.2020 e il 31.5.2020.

Tenuto conto che il termine per la presentazione della dichiarazione di successione è, in linea di massima, di 12 mesi dalla data del decesso (salve eccezioni di cui all'art. 31 co. 2 del DLgs. 346/90), risultano sospesi, in linea di

<sup>87</sup> 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; Rosati R. "Per non perdere i rimborsi Iva si può rinunciare allo stop", *Italia Oggi*, 17.3.2020, p. 33; Forte N. "Rappresentante fiscale a rischio esclusione dalla sospensione degli adempimenti", *IPSOA Quotidiano*, 30.3.2020.

<sup>88</sup> Cfr. circ. Assonime 27.4.2020 n. 6.

<sup>89</sup> Sul punto, si vedano Greco E., La Grutta S. "Società non residenti in cerca di conferme per gli adempimenti IVA 2020", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 9.4.2020.

<sup>90</sup> È da osservare che tale soggetto è, in quanto persona fisica, residente in Italia. Nel caso frequente in cui il rappresentante sia un soggetto passivo si arriverebbe, peraltro, all'effetto paradossale per cui egli non sarebbe tenuto agli adempimenti relativi alla propria partita IVA mentre si troverebbe obbligato ad adempiere in ordine agli obblighi gravanti sul soggetto rappresentato. A questo, si aggiungerebbe, sotto il profilo documentale, il fatto che il modello AA7/10, per l'apertura della posizione IVA di un rappresentato persona giuridica, richiede la compilazione del campo "domicilio fiscale" indicando il domicilio del rappresentante fiscale nominato in Italia. Tale aspetto è espressamente specificato nelle istruzioni alla compilazione del modello.

<sup>91</sup> Per quanto concerne l'identificazione diretta, dal punto di vista documentale, si rileva che il certificato mediante il quale viene attribuita la posizione IVA italiana, richiesta mediante modello ANR/3, riporta come domicilio fiscale il Centro Operativo di Pescara. In ragione del principio comunitario di non discriminazione, ne deriverebbe che l'ambito di applicazione della sospensione non possa che vedere parificati i soggetti residenti e stabiliti in Italia rispetto ai soggetti residenti in un altro Stato UE non stabiliti nel territorio dello Stato. Peraltro, al di là delle suesposte considerazioni giuridiche, è da rilevare che lo stato di emergenza derivante dalla pandemia dichiarata dall'OMS non riguarda il solo Stato italiano e, dunque, la sospensione in termini di adempimenti non dovrebbe essere circoscritta al solo territorio nazionale. Si veda, sul punto, circ. Assonime 27.4.2020 n. 6.

<sup>92</sup> Sul tema, si vedano Mauro A. "Termini sospesi per la registrazione degli atti e il pagamento del registro", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 4.4.2020; Busani A. "Stop alla registrazione degli atti, pagamenti rinviati e rateizzabili", *Il Sole - 24 Ore*, 4.4.2020, p. 22; Mauro A. "Dubbi sulla sospensione dei termini per la registrazione dei contratti", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 24.3.2020.

<sup>93</sup> In tal senso, si veda la circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8 (§ 1.16 e 1.21), nonché Mauro A. "Termini sospesi per la registrazione degli atti e il pagamento del registro", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 4.4.2020.

prima approssimazione, i termini per la presentazione delle dichiarazioni di successione concernenti decessi avvenuti tra l'8.3.2019 e il 31.5.2019.

Le dichiarazioni in oggetto potranno essere presentate entro il 30.6.2020 senza applicare sanzioni.

Con riferimento alle dichiarazioni di successione i cui termini sono sospesi, non sono dovute le imposte ipotecaria e catastale né gli altri tributi indiretti, che saranno corrisposti al momento della successiva dichiarazione.

Se il contribuente, nonostante il beneficio della sospensione, presenta comunque la dichiarazione di successione nei termini ordinari, è tenuto al versamento delle imposte sulla successione e degli altri tributi indiretti<sup>94</sup>.

#### 14.3.2 Sospensione dei termini per la registrazione degli atti

Come confermato dalla circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8 (§ 1.12 e 1.21), a norma dell'art. 62 co. 1 del DL 18/2020:

- sono sospesi i termini per la registrazione dei contratti, ove scadano tra l'8.3.2020 e il 31.5.2020, sia ove l'adempimento debba essere operato dal privato contribuente, sia dove debba essere operato dal notaio o da altri pubblici ufficiali<sup>95</sup>;
- la sospensione dei termini per la registrazione opera sia per gli atti da registrare telematicamente, che per gli atti da registrare in forma cartacea;
- la sospensione dei termini per la registrazione comporta il rinvio anche del termine per il versamento dell'imposta di registro da essa scaturente, atteso che l'obbligo di versamento sorge solo per effetto della registrazione e tale regola opera anche per i contratti registrati telematicamente, come i contratti di locazione<sup>96</sup>;
- resta dovuta senza sospensioni l'imposta di registro per annualità locative successive alla prima registrazione<sup>97</sup>;
- ove, nonostante la sospensione, il contribuente proceda alla registrazione del contratto le relative imposte restano dovute.

Gli adempimenti sospesi sono effettuati entro il 30.6.2020 senza applicazione di sanzioni.

#### Registrazione "semplificata"

Si segnala<sup>98</sup> che l'Agenzia delle Entrate ha reso possibile una forma di registrazione "semplificata" per i contribuenti che, nonostante la sospensione dei termini per la registrazione degli atti (dettata dall'art. 62 co. 1 del DL 18/2020), intendano registrare comunque atti che debbono essere registrati in ufficio. In tal caso, come anticipato, resta dovuta l'imposta di registro e gli altri tributi (ad esempio, imposta di bollo)<sup>99</sup>.

È stato previsto che la registrazione degli atti privati possa essere effettuata inviando la documentazione tramite PEC oppure e-mail indirizzata all'ufficio nel quale si vuole porre in essere l'adempimento.

A sua volta, l'ufficio comunicherà tramite e-mail gli estremi di registrazione e, terminato il periodo emergenziale, il contribuente dovrà depositare nel medesimo ufficio due originali dell'atto portato alla registrazione, di cui uno rimarrà agli atti ed il secondo verrà restituito con il timbro di avvenuta registrazione.

Alla richiesta di registrazione via e-mail devono essere allegati:

- la scansione dell'atto;
- il modello 69 o RLI di richiesta di registrazione, debitamente sottoscritto;

<sup>94</sup> Così la circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8, § 1.16.

<sup>95</sup> Sul tema, si veda Mauro A. "Dubbi sulla sospensione dei termini per la registrazione dei contratti", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 24.3.2020.

<sup>96</sup> Cfr. Mauro A. "Termini sospesi per la registrazione degli atti e il pagamento del registro", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 4.4.2020 e Busani A. "Stop alla registrazione degli atti, pagamenti rinviati e rateizzabili", *Il Sole - 24 Ore*, 4.4.2020, p. 22. Tale ultimo Autore ipotizza, inoltre, anche la rateizzabilità del versamento dell'imposta di registro scaturente dalla registrazione, ex art. 62 co. 5 del DL 18/2020, ma tale tesi non pare condivisibile, atteso che il co. 5 dell'art. 62 non è applicabile alla sospensione degli adempimenti relativi all'imposta di registro, che deriva dall'art. 62 co. 1 del DL 18/2020 (in quanto l'art. 62 co. 5 rinvia ai soli co. 2 e 3 dell'art. 62 del DL 18/2020 e non al co. 1).

<sup>97</sup> In tal senso, di vedano anche Magrini M., Santacroce B. "I versamenti non bloccano gli obblighi fiscali", *Il Sole - 24 Ore*, 25.3.2020, p. 26 e Mauro A. "Dubbi sulla sospensione dei termini per la registrazione dei contratti", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 24.3.2020.

<sup>98</sup> Cfr. Spina S. "Registrazione degli atti privati via email", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 15.4.2020.

<sup>99</sup> Si veda Spina S. "Al via gli F24 per la registrazione dei contratti", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 30.3.2020.

- la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà di essere in possesso dell'originale dell'atto e della conformità a questo dell'immagine inviata, resa dal richiedente ai sensi dell'art. 47 del DPR 445/2000;
- l'impegno del richiedente a depositare in ufficio un originale dell'atto al termine del periodo emergenziale;
- la copia del documento di identità del richiedente;
- il modello di versamento dei tributi dovuti per la registrazione (F23 oppure F24).

In ogni caso, resta possibile la registrazione dei contratti di locazione e di comunicazione degli adempimenti successivi (proroghe, cessioni, risoluzioni) mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (modello RLI).

#### 14.4 COMUNICAZIONE MENSILE ALL'ARCHIVIO DEI RAPPORTI FINANZIARI

Tra gli altri adempimenti tributari, la circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8 (§ 1.6) ha confermato che la sospensione dei termini vale anche per le comunicazioni mensili all'Archivio dei rapporti finanziari in scadenza tra l'8.3.2020 e il 31.5.2020. Tali comunicazioni possono essere, quindi, effettuate entro il 30.6.2020 senza applicazione di sanzioni.

A tale riguardo, sul piano prettamente operativo, in base a quanto indicato sul sito dell'Agenzia delle Entrate, è stato specificato che:

- le comunicazioni mensili "Nuovi rapporti" (tipologia comunicazione = 1) e "Chiusura rapporti" (tipologia comunicazione = 5), riferite ai mesi febbraio, marzo e aprile 2020, possano essere comunicate oltre i termini naturali di scadenza, ma entro il 30.6.2020, con "tipologia invio" = 1 (ordinario);
- le comunicazioni annuali dei dati contabili riferite all'anno 2019 possono essere comunicate oltre i termini naturali di scadenza, ma entro il 30.6.2020, con "Saldi annuali" (tipologia comunicazione = 3).

#### 14.5 COMUNICAZIONE DELLE OPERAZIONI IN CONTANTI LEGATE AL TURISMO

Può beneficiare della sospensione degli adempimenti di cui all'art. 62 del DL 18/2020 anche la comunicazione all'Agenzia delle Entrate delle operazioni in contanti relative al turismo straniero, effettuate nel 2019, il cui termine ordinario è scaduto il 10.4.2020 (per i soggetti con liquidazioni IVA mensili) o il 20.4.2020 (per gli altri soggetti tenuti ad effettuare l'adempimento)<sup>100</sup>.

La comunicazione potrà quindi essere effettuata, senza applicazione di sanzioni, entro il termine del 30.6.2020.

Detta comunicazione, disciplinata dall'art. 3 co. 2-*bis* del DL 16/2012 (conv. L. 44/2012) riguarda i commercianti al minuto (e i soggetti equiparati) e le agenzie di viaggio, con riferimento alle operazioni in contanti relative al turismo, effettuate nell'anno precedente:

- nei confronti di persone fisiche di cittadinanza diversa da quella italiana, che abbiano residenza al di fuori del territorio dello Stato italiano;
- di importo pari o superiore a 3.000,00 euro e fino a 15.000,00 euro.

## 15 NON EFFETTUAZIONE DELLE RITENUTE ALLA FONTE

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

### 15.1 RITENUTE SUI REDDITI DI LAVORO AUTONOMO E SULLE PROVVIGIONI

Ai sensi dell'art. 19 del DL 8.4.2020 n. 23<sup>101</sup>, 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<sup>102</sup> (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:

<sup>100</sup> Cfr. Greco E. "Comunicazione delle operazioni in contanti con turisti stranieri sospesa", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 2.4.2020; Mastromatteo A., Santacroce B. "Pagamenti in contanti dai turisti, entro il 30 giugno la comunicazione di commercianti e agenzie di viaggio", *Norme e Tributi Plus*, 19.4.2020.

<sup>101</sup> Che riprende e amplia la disciplina precedentemente contenuta nel co. 7 dell'art. 62 del DL 17.3.2020 n. 18, che viene contestualmente abrogato.

<sup>102</sup> Data di entrata in vigore del DL 18/2020.

- i compensi e i ricavi percepiti nel periodo compreso tra il 17.3.2020 e il 31.5.2020<sup>103</sup>;
- 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”*.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate (circ. 3.4.2020 n. 8, § 1.3 e 13.4.2020 n. 9, § 3) ha chiarito che, nella determinazione del limite di 400.000,00 euro, non rilevano gli ulteriori componenti eventualmente indicati per migliorare il proprio profilo di affidabilità fiscale, in base alla disciplina degli ISA.

### 15.1.1 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.

### 15.1.2 Compilazione della fattura elettronica

Laddove ricorrano tutte le condizioni previste per l'applicazione della norma agevolativa in esame, ai fini della compilazione della fattura elettronica, l'Agenzia delle Entrate (circ. 3.4.2020 n. 8, § 1.3 e 13.4.2020 n. 9, § 3) ha chiarito che:

- nella sezione “DettaglioLinee” non va valorizzata con “SI” la voce “Ritenuta”;
- non va conseguentemente compilato il blocco “DatiRitenuta”.

### 15.1.3 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 31.7.2020;
- oppure mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo, a decorrere dal mese di luglio 2020<sup>104</sup>.

Al fine del versamento delle ritenute non operate, l'Agenzia delle Entrate (circ. 3.4.2020 n. 8, § 1.3 e 13.4.2020 n. 9, § 3) ha reso noto che sarà istituito un nuovo e specifico codice tributo.

## 15.2 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”<sup>105</sup> potevano non operare:

- 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.

### Versamento delle ritenute non operate

Con l'art. 61 co. 4 del DL 18/2020, come modificato in sede di conversione, è stato stabilito che il versamento delle suddette ritenute non operate deve essere effettuato, 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.

Il versamento delle ritenute non operate può avvenire anche mediante il sostituto d'imposta.

<sup>103</sup> In base alla versione originaria di cui al suddetto co. 7 dell'art. 62 del DL 18/2020, la non effettuazione delle ritenute in esame era prevista fino al 31.3.2020.

<sup>104</sup> Si ricorda che, in base alla versione originaria di cui al citato co. 7 dell'art. 62 del DL 18/2020, l'effettuazione delle ritenute non operate nel periodo dal 17 al 31.3.2020 sarebbe dovuta avvenire, sempre senza applicazione di sanzioni e interessi, entro il 31.5.2020, oppure mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo, a decorrere dal mese di maggio 2020.

<sup>105</sup> Si veda il precedente § 10.

# AMMORTIZZATORI SOCIALI NEL DECRETO "CURA ITALIA" CONVERTITO

Luca MAMONE e Daniele SILVESTRO<sup>1</sup>

## 1 PREMESSA

Tra le diverse disposizioni urgenti contenute nel DL 17.3.2020 n. 18 (c.d. decreto "Cura Italia"), convertito dalla L. 24.4.2020 n. 27 (S.O. n. 16 *G.U.* 29.4.2020 n. 110), 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<sup>2</sup> e dell'assegno ordinario in forma agevolata;
- del trattamento ordinario di integrazione salariale nel caso in cui le aziende si trovino già in CIGS<sup>3</sup>, 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 misure per il 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 NASpl 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<sup>4</sup>, recentemente abrogato dall'art. 1 co. 2 della L. 27/2020.

Si tratta, in sintesi, di misure che consentono:

<sup>1</sup> I.mamone@eutekne.it; d.silvestro@eutekne.it.

<sup>2</sup> Si veda la voce "Cassa Integrazione guadagni ordinaria", *Guide Eutekne*.

<sup>3</sup> Si veda la voce "Cassa Integrazione guadagni straordinaria", *Guide Eutekne*.

<sup>4</sup> Mamone L. "Nuove causali per la CIG nella prima «zona rossa»", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 13.3.2020.

- la concessione agevolata di CIGO e dell'assegno ordinario<sup>5</sup> (art. 19);
- di concedere il trattamento ordinario di integrazione salariale alle aziende che si trovano già in CIGS (art. 20);
- di accedere al trattamento di assegno ordinario ai datori di lavoro che hanno trattamenti di assegni di solidarietà in corso (art. 21);
- nuove misure per la concessione della CIG in deroga da parte di Regioni e Province autonome (art. 22).

Si segnala che in sede di conversione in legge (L. 27/2020), sono state introdotte diverse misure in materia di trattamenti di integrazione salariale<sup>6</sup>.

In particolare, la legge di conversione ha disposto:

- la rimozione dell'obbligo di informazione e consultazione sindacale per la domanda di CIGO e assegno ordinario (art. 19 del DL 18/2020);
- una proroga per la CIGO e CIG in deroga con causale COVID-19 per le zone "rosse" e "gialle" di cui all'Allegato 1 al DPCM 1.3.2020 e DL 9/2020 (artt. 19, 20 e 22 del DL 18/2020);
- il possibile rinnovo o proroga dei contratti a tempo determinato, anche a scopo di somministrazione, in deroga a quanto previsto dal DLgs. 148/2015 (art. 19-*bis* del DL 18/2020);
- un ulteriore esonero dall'accordo sindacale ai fini dell'accesso alla CIG in deroga (art. 22 del DL 18/2020).

## 2.1 SPECIALI DEROGHE PER L'UTILIZZO DEI CONTRATTI A TERMINE

Con il nuovo art. 19-*bis* del DL 18/2020 convertito, si concede – considerata l'emergenza epidemiologica da COVID-19 – ai datori di lavoro che accedono agli ammortizzatori sociali di cui agli artt. 19 - 22 del decreto in commento, la possibilità, in deroga alle previsioni di cui agli artt. 20 co. 1 lett. c), 21 co. 2 e 32 co. 1 lett. c) del DLgs. 15.6.2015 n. 81, di procedere, nel medesimo periodo, al rinnovo o alla proroga dei contratti a tempo determinato, anche a scopo di somministrazione<sup>7</sup>.

Di seguito, si riportano le norme destinatarie della deroga in argomento.

<p><b>Art. 20 co. 1, lett. c) del DLgs. 81/2015</b></p>	<p>L'apposizione di un termine alla durata di un contratto di lavoro subordinato non è ammessa presso unità produttive nelle quali sono operanti una sospensione del lavoro o una riduzione dell'orario in regime di Cassa integrazione guadagni, che interessano lavoratori adibiti alle mansioni cui si riferisce il contratto a tempo determinato.</p>
<p><b>Art. 21 co. 2 del DLgs. 81/2015</b></p>	<p>Qualora il lavoratore sia riassunto a tempo determinato entro 10 giorni dalla data di scadenza di un contratto di durata fino a 6 mesi, ovvero 20 giorni dalla data di scadenza di un contratto di durata superiore a 6 mesi, il secondo contratto si trasforma in contratto a tempo indeterminato.</p>
<p><b>Art. 32 co. 1 del DLgs. 81/2015</b></p>	<p>Il contratto di somministrazione di lavoro è vietato presso unità produttive nelle quali sono operanti una sospensione del lavoro o una riduzione dell'orario in regime di Cassa integrazione guadagni, che interessano lavoratori adibiti alle stesse mansioni cui si riferisce il contratto di somministrazione di lavoro.</p>

## 2.2 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<sup>8</sup> 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<sup>9</sup>.

<sup>5</sup> Mamone L. "CIGO più semplice e senza contributo addizionale", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 16.3.2020.

<sup>6</sup> Mamone L. "CIG in deroga con esonero allargato per l'accordo sindacale", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 29.4.2020.

<sup>7</sup> Nel merito, Negrini L. "Possibili proroghe e rinnovi dei tempi determinati", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 13.3.2020, si domanda se la norma sia applicabile anche ad eventuali rinnovi e proroghe già intervenuti in costanza di cassa integrazione per COVID-19 dopo il 17.3.2020, ma prima dell'entrata in vigore della legge di conversione. Trattandosi di un'espressa deroga, non sembra tuttavia possibile conferire alla stessa natura di interpretazione autentica e, quindi, portata retroattiva.

La deroga di cui all'art. 19-bis riguarda esclusivamente i limiti conseguenti alla fruizione degli ammortizzatori sociali per COVID-19 e non le disposizioni di carattere generale di cui all'art. 21 co. 1 del DLgs. 81/2015 che limitano rinnovi e proroghe dei contratti a termine, compresi quelli finalizzati alla somministrazione.

<sup>8</sup> 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.

<sup>9</sup> In sede di conversione in L. 24.4.2020 n. 27 si specifica che la durata massima di è di 9 settimane, per periodi decorrenti dal 23.2.2020 al 31.8.2020.

### 2.2.1 Imprese e lavoratori beneficiari

Come confermato dall'INPS con la circ. 28.3.2020 n. 47, possono accedere al trattamento in argomento tutte le imprese destinatarie delle integrazioni salariali ordinarie, così come indicate all'art. 10 del DLgs. 14.9.2015 n. 148, ossia:

- le imprese industriali manifatturiere, di trasporti, estrattive, di installazione di impianti, produzione e distribuzione dell'energia, acqua e gas;
- le cooperative di produzione e lavoro che svolgano attività lavorative similari a quella degli operai delle imprese industriali, ad eccezione delle cooperative elencate dal DPR 30.4.70 n. 602;
- le imprese dell'industria boschiva, forestale e del tabacco;
- le cooperative agricole, zootecniche e loro consorzi che esercitano attività di trasformazione, manipolazione e commercializzazione di prodotti agricoli propri per i soli dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato;
- le imprese addette al noleggio e alla distribuzione dei film e di sviluppo e stampa di pellicola cinematografica;
- le imprese industriali per la frangitura delle olive per conto terzi;
- le imprese produttrici di calcestruzzo preconfezionato;
- le imprese addette agli impianti elettrici e telefonici;
- le imprese addette all'armamento ferroviario;
- le imprese industriali degli enti pubblici, salvo il caso in cui il capitale sia interamente di proprietà pubblica;
- le imprese industriali e artigiane dell'edilizia e affini;
- le imprese industriali esercenti l'attività di escavazione e/o lavorazione di materiale lapideo;
- le imprese artigiane che svolgono attività di escavazione e di lavorazione di materiali lapidei, con esclusione di quelle che svolgono tale attività di lavorazione in laboratori con strutture e organizzazione distinte dalla attività di escavazione.

Diversamente, possono richiedere l'assegno ordinario garantito dal Fondo di integrazione salariale (FIS) ex art. 29 del DLgs. 14.9.2015 n. 148<sup>10</sup> i datori di lavoro con più di 5 dipendenti che non rientrano nell'ambito di applicazione del Titolo I del DLgs. 148/2015 (CIGO e CIGS) e non operano in settori in cui non sono stati costituiti fondi di solidarietà bilaterali o bilaterali alternativi ai sensi degli artt. 26, 27 e 40 del DLgs. 148/2015<sup>11</sup>.

#### Lavoratori beneficiari

Per quanto concerne invece i lavoratori interessati dal trattamento in argomento, l'art. 19 co. 8 del DL 18/2020 individua come destinatari coloro che risultano alle dipendenze dei datori di lavoro richiedenti la prestazione alla data del 23.2.2020<sup>12</sup>.

Va però precisato che uno specifico intervento d'urgenza previsto dall'art. 41 del DL 8.4.2020 n. 23 (c.d. decreto "liquidità") ha incluso nel novero dei beneficiari dei trattamenti in argomento anche i lavoratori assunti nel periodo compreso tra il 24.2.2020 e il 17.3.2020, e non solo quelli già in forza al 23.2.2020<sup>13</sup>.

<sup>10</sup> Attuando quanto stabilito dall'art. 29 del DLgs. 148/2015, il Fondo residuale ex art. 28 del medesimo decreto, a decorrere dal 1.1.2016 ha assunto la denominazione di Fondo di integrazione salariale (FIS). Rientrano nel campo di applicazione del Fondo in argomento i datori di lavoro che occupano mediamente più di 5 dipendenti, appartenenti a settori, tipologie di datori e classi dimensionali non rientranti nell'ambito di applicazione della normativa in materia di CIGO o CIGS e per i quali non siano stati stipulati accordi volti all'attivazione di fondi di solidarietà bilaterali o di solidarietà bilaterali alternativi.

<sup>11</sup> Si tratta, rispettivamente, dei Fondi di solidarietà bilaterali, dei Fondi di solidarietà bilaterali e Fondo territoriale intersettoriale delle Province autonome di Trento e di Bolzano e altri fondi di solidarietà.

<sup>12</sup> Va ricordato che ai sensi dell'art. 1 co. 1 del DLgs. 148/2015 sono destinatari dei trattamenti di integrazione salariale i lavoratori assunti con contratto di lavoro subordinato, ivi compresi gli apprendisti, con esclusione dei dirigenti e dei lavoratori a domicilio. Sul punto, con circ. 28.3.2020 n. 47, l'INPS ha chiarito che ai fini della sussistenza di tale requisito, nelle ipotesi di trasferimento d'azienda ai sensi dell'art. 2112 c.c. e nei casi di lavoratore che passa alle dipendenze dell'impresa subentrante nell'appalto, si computa anche il periodo durante il quale il lavoratore stesso è stato impiegato presso il precedente datore di lavoro.

<sup>13</sup> Sul punto, si evidenzia che con il messaggio 14.4.2020 n. 1607, l'INPS ha precisato che le aziende che hanno già trasmesso domanda di accesso alle prestazioni con causale "COVID-19 nazionale" possono inviare una domanda integrativa, con la medesima causale e per il medesimo periodo originariamente richiesto, con riferimento ai lavoratori che non rientravano nel novero dei possibili beneficiari della prestazione, in virtù di quanto previsto dagli artt. 19 e 22 del DL 18/2020 prima della misura prevista dall'art. 41 del DL 23/2020.

La domanda integrativa, inoltre, deve riguardare lavoratori in forza presso la stessa unità produttiva oggetto dell'originaria istanza.

Inoltre, ai lavoratori in questione, la norma contenuta nel decreto "Cura Italia" non richiede peraltro il requisito di cui all'art. 1 co. 2 del DLgs. 14.9.2015 n. 148, laddove si prevede il possesso, presso l'unità produttiva per la quale è richiesto il trattamento, un'anzianità di effettivo lavoro di almeno 90 giorni alla data di presentazione della relativa domanda di concessione<sup>14</sup>.

Tale condizione, si ricorda, non è necessaria per le domande relative a trattamenti ordinari di integrazione salariale per eventi oggettivamente non evitabili.

### 2.2.2 Misure agevolative

Nell'ipotesi di accesso ai trattamenti di integrazione salariale in argomento, le aziende richiedenti non dovranno osservare alcune procedure e obblighi previsti in via ordinaria dal DLgs. 148/2015.

Innanzitutto, l'art. 19 del DL 18/2020 convertito 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<sup>15</sup>;
- l'esenzione dal rispetto dei termini del procedimento fissati dagli artt. 15 del DLgs. 148/2015 per la domanda di CIGO<sup>16</sup> e dall'art. 30 del medesimo decreto per quanto riguarda l'assegno ordinario<sup>17</sup>.

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<sup>18</sup>;
- 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)<sup>19</sup> e dai Fondi di solidarietà bilaterali<sup>20</sup>.

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<sup>21</sup>, 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

Cfr. Mamone L. "Possibile la domanda integrativa di CIGO per gli assunti dopo il 23 febbraio", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 15.4.2020.

<sup>14</sup> Secondo quanto chiarito dal Ministero del lavoro con nota 18.1.2018 n. 525, l'anzianità di lavoro si realizza presso l'unità produttiva per la quale viene chiesto il trattamento e si tratta, inoltre, di un'anzianità di effettivo lavoro e non di una mera anzianità di servizio.

<sup>15</sup> La legge di conversione L. 27/2020 ha soppresso anche la parte della norma che faceva salvo l'obbligo di informazione, consultazione e esame congiunto, che dovevano essere svolti anche in via telematica entro i 3 giorni successivi a quello della comunicazione preventiva.

<sup>16</sup> 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.

<sup>17</sup> Ossia, non prima di 30 giorni dalla sospensione o riduzione dell'attività lavorativa e non oltre 15 giorni dall'inizio della medesima.

<sup>18</sup> Gallo B. "CIGO solo per eventi transitori o cause non imputabili al datore di lavoro", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 4.5.2016.

<sup>19</sup> Si veda la voce "Fondo di integrazione salariale", *Guide Eutekne*.

<sup>20</sup> Si veda la voce "Fondi di solidarietà", *Guide Eutekne*.

<sup>21</sup> 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.

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<sup>22</sup>;
- dell'aliquota di finanziamento al FIS di cui all'art. 29 co. 8 secondo periodo, del DLgs. 148/2015<sup>23</sup>;
- dei contributi di finanziamento per ricorso all'assegno ordinario previsti dall'art. 33 co. 2 del DLgs. 148/2015<sup>24</sup>.

Per quanto riguarda il pagamento del trattamento di CIGO e assegno ordinario, come ribadito dall'INPS con circ. n. 47/2020<sup>25</sup> (e, ancor prima, con il documento illustrativo allegato al messaggio 20.3.2020 n. 1287), oltre all'ordinaria modalità di erogazione delle prestazioni tramite conguaglio su UniEmens<sup>26</sup>, è possibile autorizzare il pagamento diretto al lavoratore, senza che il datore di lavoro sia tenuto a comprovare le difficoltà finanziarie dell'impresa.

In tale ultima ipotesi, per il datore di lavoro rimane ferma la necessaria presentazione all'INPS dell'apposito modello SR41, recentemente oggetto di interventi di semplificazione<sup>27</sup>.

Giova ricordare, inoltre, che secondo un'apposita convenzione stipulata in data 30.3.2020 dall'ABI con le parti sociali, i lavoratori destinatari dei trattamenti di CIGO, assegno ordinario e CIG in deroga riconosciuti ai sensi degli artt. 19 - 22 del DL 18/2020 possono ottenere in tempi più rapidi le relative indennità grazie ad una anticipazione dalle banche aderenti all'iniziativa, cui farà seguito il rimborso dell'INPS ai medesimi istituti di credito<sup>28</sup>.

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 Fondo di integrazione salariale (FIS) di cui all'art. 29 del DLgs. 148/2015 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.

<sup>22</sup> 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.

<sup>23</sup> 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.

<sup>24</sup> La misura è stabilita da appositi decreti ministeriali e comunque non inferiore all'1,5%.

<sup>25</sup> La soluzione del pagamento diretto senza l'obbligo per il datore di lavoro di dover comprovare le difficoltà finanziarie dell'impresa era già stata prospettata dall'INPS nella Guida informativa allegata al messaggio 20.3.2020 n. 1287.

<sup>26</sup> Di regola (art. 7 co. 1 e 2 del DLgs. 148/2015) il pagamento delle integrazioni salariali vien effettuato dal datore di lavoro ai dipendenti aventi diritto alla fine di ogni periodo di paga. L'impresa provvederà poi a porre a conguaglio l'importo anticipato nella denuncia contributiva mensile.

<sup>27</sup> Con il messaggio 6.4.2020 n. 1508, l'INPS ha illustrato alcune modalità semplificate di gestione e compilazione del modello "SR41", contenente i dati per il pagamento diretto (da parte dello stesso Istituto previdenziale) ai lavoratori delle integrazioni salariali, comprese quelle di cui agli artt. 19 - 22 del DL 18/2020 (decreto "Cura Italia").

Sul punto, l'INPS dispone innanzitutto l'abrogazione dell'obbligo di firma del modello in questione da parte del lavoratore, in quanto non realizzabile nella attuale fase emergenziale a causa delle note restrizioni di mobilità dei cittadini.

Ulteriori semplificazioni – finalizzate ad ottenere una più veloce lavorazione delle pratiche da parte delle Sedi territoriali dell'INPS – consistono, in fase di invio del file "SR41", nell'indicazione del numero di autorizzazione comunicato dall'Istituto, che consente l'abbinamento automatico del file "SR41" alla medesima autorizzazione.

Ancora, nel messaggio in argomento si rende noto che alle predette semplificazioni si aggiunge la non obbligatorietà della compilazione dei dati che riguardano lo stato civile del lavoratore, il titolo di studio e la partecipazione a lavori socialmente utili.

<sup>28</sup> Cfr. Mamone L. "Cassa integrazione COVID-19 più rapida con l'anticipo bancario", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 1.4.2020. L'anticipazione dell'indennità spettante avverrà tramite l'apertura di credito in un conto corrente dedicato presso una banca aderente alla convenzione, per un importo forfettario complessivo pari a 1.400,00 euro, parametrati a 9 settimane di sospensione a zero ore (ridotto proporzionalmente in caso di durata inferiore), da riproporzionare in caso di rapporto a tempo parziale. L'apertura del credito cesserà poi con il versamento da parte dell'INPS del trattamento di integrazione salariale - che avrà effetto solutorio del debito maturato - e, comunque, non potrà avere durata superiore a 7 mesi.

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<sup>29</sup>.

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	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 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;</li> <li>• 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.</li> </ul>
Per i Fondi di solidarietà di settore ex artt. 26 - 27 del DLgs. 148/2015	<ul style="list-style-type: none"> <li>• lavoratori dipendenti, compresi i lavoratori assunti con contratto di apprendistato professionalizzante, esclusi i dirigenti, se non diversamente specificato dai regolamenti dei rispettivi fondi.</li> </ul>

### 2.2.3 Presentazione della domanda di CIGO

Secondo quanto indicato nell'apposita Guida allegata al messaggio INPS 20.3.2020 n. 1287 e nella circ. INPS 28.3.2020 n. 47, la domanda può essere presentata, con le consuete modalità<sup>30</sup>, 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<sup>31</sup>.

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.

### 2.2.4 Presentazione della domanda di assegno ordinario

Sempre secondo quanto indicato nell'apposita Guida allegata al messaggio INPS 20.3.2020 n. 1287 e nella circ. INPS 28.3.2020 n. 47, 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](http://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".

<sup>29</sup> 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.

<sup>30</sup> In tal senso, vanno dunque prese a riferimento le istruzioni procedurali contenute nel "Manuale UniCigo", reperibile sul sito [www.inps.it](http://www.inps.it).

<sup>31</sup> Si tratta delle causali di accesso alla CIGO indicate all'art. 11 del DLgs. 148/2015.

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.

### 2.2.5 Proroga dei trattamenti ordinari per le aziende ubicate nelle "zone rosse"

Tra le ulteriori novità di rilievo inserite nel citato art. 19 del decreto "Cura Italia" convertito vi è la possibilità di beneficiare della CIGO e dell'assegno ordinario con causale COVID-19, per un ulteriore periodo di 3 mesi, per i datori di lavoro con unità produttive site nei Comuni individuati nell'allegato 1 di cui al DPCM 1.3.2020 (c.d. "zona rossa")<sup>32</sup> nonché per i datori di lavoro che non hanno sede legale o unità produttiva od operativa nei Comuni predetti, limitatamente ai lavoratori in forza residenti o domiciliati nei predetti Comuni.

## 2.3 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<sup>33</sup>, 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<sup>34</sup>;
- 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<sup>35</sup>.

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.

<sup>32</sup> Si tratta dei Comuni di Bertonico, Casalpusterlengo, Castelgerundo, Castiglione D'Adda, Codogno, Fombio, Maleo, San Fiorano, Somaglia, Terranova dei Passerini, Vo'.

<sup>33</sup> Sul punto, la circ. INPS 47/2020 ha chiarito che le aziende appartenenti settori che non rientrano nel campo di applicazione della CIGO, non possono accedere al trattamento di integrazione salariale ordinario del decreto "Cura Italia". In ogni caso, per queste imprese resta ferma la possibilità di presentare domanda di Cassa integrazione in deroga ai sensi dell'art. 22 del medesimo DL 18/2020.

<sup>34</sup> Bonini P. "Sostituzione con CIGO "COVID-19" solo se la CIGS è sospesa", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 8.4.2020. La sospensione degli effetti della concessione della Cassa integrazione straordinaria già autorizzata è condizione necessaria per l'attivazione del trattamento ordinario. L'azienda dovrà dunque prima presentare la domanda di CIGO con la nuova causale e successivamente chiedere la sospensione della CIGS al Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali. Ne seguirà un decreto direttoriale disponente tanto la sospensione del trattamento in corso, con la relativa data di decorrenza, quanto la riassunzione del provvedimento sospeso con la nuova data finale del trattamento di CIGS, in funzione del numero di settimane di CIGO richieste con la nuova causale. Al termine della CIGO, l'azienda chiederà una nuova autorizzazione alla CIGS basata sul predetto decreto di sospensione/riattivazione.

<sup>35</sup> 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.

Anche nell'ipotesi in parola, il nuovo co. 7-*bis* dell'art. 20 del DL 18/2020 convertito prevede, sempre con riferimento alle aziende ubicate nei comuni della c.d. "zona rossa", ovvero per i loro dipendenti con domiciliati o residenti nei medesimi territori, la possibilità di accesso alla CIGO per le aziende già in CIGS.

Anche in questo caso, dunque, è previsto per le predette aziende la possibilità di fruire di periodo aggiuntivo di trattamento integrativo ordinario non superiore a 3 mesi.

## 2.4 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.

## 2.5 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<sup>36</sup> 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.

Si segnala, inoltre, che uno specifico intervento d'urgenza previsto dall'art. 41 del DL 8.4.2020 n. 23 (c.d. decreto "liquidità") ha incluso nel novero dei beneficiari dei trattamenti in argomento anche i lavoratori assunti nel periodo compreso tra il 24.2.2020 e il 17.3.2020, e non solo quelli già in forza al 23.2.2020.

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 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.

Oltre a tale categoria di datori di lavoro, la legge di conversione del decreto "Cura Italia" (L. 27/2020) ha esteso l'esonero dall'obbligo di accordo sindacale anche a coloro che hanno chiuso l'attività in ottemperanza ai provvedimenti di urgenza emanati per far fronte all'emergenza epidemiologica da COVID-19<sup>37</sup>.

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.

<sup>36</sup> Si veda la voce "Cassa Integrazione guadagni in deroga", *Guide Eutekne*.

<sup>37</sup> Mamone L. "CIG in deroga con esonero allargato per l'accordo sindacale", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 29.4.2020.

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.

Operativamente, le domande di accesso ai trattamenti in deroga sono presentate alla Regione e alle Province autonome, che le instruiranno 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<sup>38</sup>, 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".

Si segnala, inoltre, che con la L. 24.4.2020 n. 27, di conversione del DL 18/2020, è stato introdotto un intervento in materia di Cassa integrazione in deroga che riguarda le aziende con unità produttive<sup>39</sup> site in più Regioni o Province autonome (c.d. "multilocalizzate"). Per queste aziende, si prevede la possibilità di presentare la relativa domanda di accesso al trattamento direttamente al Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali.

Infine, analogamente a quanto previsto in sede di conversione per la CIGO ex art. 19 del decreto "Cura Italia", anche con riferimento alla CIG in deroga si prevede la possibilità di beneficiare di un periodo aggiuntivo di trattamento in deroga pari a:

- 3 mesi per i datori di lavoro con unità produttive site nei comuni delle c.d. "zone rosse" (allegato 1 al DPCM 1.3.2020), nonché per quelli che non hanno sede legale o unità produttiva od operativa nei predetti comuni, limitatamente ai lavoratori in forza residenti o domiciliati nei predetti comuni;
- 4 settimane per i datori di lavoro con unità produttive situate nelle regioni Lombardia, Veneto ed Emilia Romagna ("zone gialle" ex art. 17 del DL 9/2020), nonché per quelli che non hanno sede legale o unità produttiva o operativa nelle predette regioni, limitatamente ai lavoratori in forza residenti o domiciliati nelle medesime regioni.

### 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 (conv. L. 24.4.2020 n. 27) prevedono:

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

L'INPS, dopo le prime indicazioni illustrate con il messaggio 20.3.2020 n. 1286<sup>40</sup>, con circ. 30.3.2020 n. 49 fornisce le istruzioni operative e procedurali in merito all'applicazione di quanto previsto dagli artt. 32 e 33 del DL 17.3.2020 n. 18, conv. L. 24.4.2020 n. 27.

<sup>38</sup> 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.

<sup>39</sup> Cfr. circ. Min. Lavoro 8.4.2020 n. 8 e Bonini P. "Per la CIGD ad aziende plurilocalizzate rilevano anche le unità operative", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 15.4.2020.

<sup>40</sup> Si veda Redazione "Ampliato a 128 giorni il termine per la domanda NASpl", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 21.3.2020.

### 3.1 PROROGA DELLA DOMANDA DI DISOCCUPAZIONE AGRICOLA

L'art. 32 del DL 17.3.2020 n. 18 (conv. L. 24.4.2020 n. 27) 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 presentata 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. Pertanto, le domande di disoccupazione agricola saranno considerate validamente presentate anche dopo il 31.3.2020 e fino all'1.6.2020, ferma restando l'ordinaria trattazione di quelle presentate entro il 31.3.2020.

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.

L'INPS ha precisato che lo slittamento dei termini di presentazione non influisce sulle modalità di definizione delle domande già in uso, poiché la campagna di liquidazione avrà inizio non appena saranno disponibili per la liquidazione i dati contributivi e retributivi derivanti dalle denunce aziendali. Inoltre, nulla cambia rispetto alle indicazioni precedentemente fornite per quanto riguarda la decorrenza degli interessi legali in caso di ritardata liquidazione dell'indennità di disoccupazione agricola<sup>41</sup>.

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

L'art. 33 del DL 17.3.2020 n. 18 (conv. L. 24.4.2020 n. 27) 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.

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 (conv. L. 24.4.2020 n. 27), 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, 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 68° giorno), verranno riesaminate d'ufficio (messaggio INPS 20.3.2020 n. 1286 e circ. 30.3.2020 n. 49).

#### 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

<sup>41</sup> Cfr. circ. INPS 30.3.2020 n. 49. Sul punto, Silvestro D. "Sessanta giorni in più per chiedere l'incentivo all'autoimprenditorialità", // *Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 1.4.2020.

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, 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 (messaggio INPS 20.3.2020 n. 1286 e circ. 30.3.2020 n. 49).

### 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 (conv. L. 24.4.2020 n. 27), 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 NASpl, 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 trarre (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, le prestazioni di NASpl 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 (messaggio INPS 20.3.2020 n. 1286 e circ. 30.3.2020 n. 49).

### 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 n. 18 (conv. L. 24.4.2020 n. 27) sono sospesi per 2 mesi dall'entrata in vigore del decreto gli obblighi connessi alla fruizione del Reddito di cittadinanza, le misure di condizionalità delle indennità di disoccupazione e di trattamenti di integrazione salariale.

In sede di conversione è stato previsto che, fermo restando che le attività di formazione professionale e orientamento al lavoro, nonché le altre attività connesse ai patti per il lavoro e ai patti per l'inclusione sociale che possono essere svolte a distanza, la sospensione di cui all'art. 40 co. 1 del DL 17.3.2020 n. 18 non si applica alle offerte di lavoro congrue nell'ambito del comune di appartenenza (art. 40 co. 1-bis del DL 17.3.2020 n. 18, conv. L. 24.4.2020 n. 27).

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 NASpl 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).

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

Giada GIANOLA ed Elisa TOMBARI<sup>1</sup>

## 1 PREMESSA

Il DL 17.3.2020 n. 18, conv. L. 24.4.2020 n. 27, al Capo II ha previsto una serie di misure in favore dei lavoratori, tra cui quelle disposte in favore dei genitori lavoratori, come la fruizione di un congedo speciale (c.d. "congedo COVID-19") o di un *bonus baby sitting* e l'aumento del numero di giorni di permesso retribuito di cui alla L. 104/92, 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<sup>2</sup>, 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, conv. L. 27/2020, si differenzia dal suddetto congedo parentale ordinario, in quanto si tratta di una misura straordinaria volta a favorire i genitori lavoratori, anche affidatari, nel periodo di emergenza per Coronavirus<sup>3</sup>.

Il congedo speciale disciplinato dal decreto "Cura Italia", anche detto congedo COVID-19, è infatti fruibile dal 5.3.2020 per il periodo di sospensione dei servizi educativi per l'infanzia e delle attività didattiche nelle scuole di ogni ordine e grado, il cui termine è stato prorogato dal 3.4.2020 al 13.4.2020<sup>4</sup> e, successivamente, al 3.5.2020<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> g.gianola@eutekne.it; e.tombari@eutekne.it.

<sup>2</sup> 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*, Eutekne, 5, 2017.

<sup>3</sup> Cfr. Gianola G. "Congedo speciale o voucher per i lavoratori genitori di minori di 12 anni", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://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](http://www.eutekne.info), 21.3.2020; Secci N. "Congedo per COVID-19 in favore dei genitori lavoratori ed estensione dei permessi legge 104/92", *La Consulenza del Lavoro*, Eutekne, 25, 2020.

Ne possono fruire per un periodo complessivo di 15 giorni, alle condizioni che verranno di seguito esposte:

- i genitori lavoratori dipendenti del settore privato;
- i genitori lavoratori iscritti alla Gestione separata INPS;
- i genitori lavoratori autonomi iscritti all'INPS;
- 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, conv. L. 27/2020).

Le modalità operative per fruire del congedo COVID-19 sono state stabilite dall'INPS<sup>6</sup>.

## 2.1 CONDIZIONI

L'art. 23 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020, pone alcune condizioni per fruire del congedo COVID-19, quali:

- un limite di età, potendo il congedo speciale essere fruito solo per i figli di età non superiore ai 12 anni (tuttavia, ferma l'estensione della durata dei permessi retribuiti di cui all'art. 24 del DL 18/2020 conv. L. 27/2020, detto limite di età non opera in riferimento ai figli con disabilità in situazione di gravità accertata ai sensi dell'art. 4 co. 1 della L. 104/92, iscritti a scuole di ogni ordine e grado o ospitati in centri diurni a carattere assistenziale);
- la fruizione alternata: i genitori non possono godere del congedo COVID-19 negli stessi giorni, per un totale complessivo (sia individuale che di coppia) di 15 giorni per nucleo familiare;
- 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 altro genitore disoccupato o non lavoratore.

## 2.2 COMPATIBILITÀ

L'INPS, con il messaggio 15.4.2020 n. 1621 ha chiarito la compatibilità del congedo COVID-19 rispetto alla fruizione di altri istituti nonché i casi di incompatibilità<sup>7</sup>.

### 2.2.1 Casi di incompatibilità

Il congedo COVID-19 non può essere fruito:

- negli stessi giorni da parte di entrambi i genitori;
- in caso di richiesta del *bonus baby sitting* (art. 23 co. 8 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020) da parte del genitore stesso o dell'altro genitore appartenente al nucleo familiare;
- in caso di contemporanea fruizione, da parte dell'altro genitore del nucleo familiare, del congedo parentale o dei riposi giornalieri (artt. 39 e 40 del DLgs. 151/2001) per lo stesso figlio;
- in ipotesi di cessazione del rapporto di lavoro o dell'attività lavorativa;
- in caso di contemporanea percezione di strumenti a sostegno del reddito (come CIGO, CIGS, CIG in deroga, assegno ordinario, CISOA, NASpl e DIS-COLL) da parte dell'altro genitore del nucleo familiare (per i trattamenti di integrazione salariale, l'incompatibilità sussiste, però, solo nei casi e limitatamente ai giorni di sospensione dell'attività lavorativa per l'intera giornata).

<sup>4</sup> Messaggio INPS 7.4.2020 n. 1516.

<sup>5</sup> Messaggio INPS 16.4.2020 n. 1648.

<sup>6</sup> Messaggio INPS 20.3.2020 n. 1281 e circ. INPS 25.3.2020 n. 45. Cfr. G. Gianola, E. Tombari "Indennità al 50% per il nuovo "congedo COVID-19", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 26.3.2020. Con messaggio 30.3.2020 n. 1416 l'INPS ha comunicato che sono in linea le procedure di compilazione e invio on line delle domande (v. comunicato INPS 31.3.2020). L'istanza può essere presentata attraverso:

- il portale web dell'INPS, con codice PIN (oppure SPID, CIE, CNS) utilizzando i servizi raggiungibili direttamente dalla home page;
- il contact center integrato, sempre attraverso il PIN INPS;
- i patronati.

<sup>7</sup> Cfr. Gianola G. "Congedo COVID-19 compatibile con il bonus per gli autonomi", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 16.4.2020. Con il messaggio n. 1621/2020 l'INPS ha inoltre chiarito che lo stato di disoccupazione si verifica se:

- è stata resa la dichiarazione di immediata disponibilità (c.d. "DID") *on line*;
- non venga svolta alcuna attività lavorativa o venga percepito un reddito da lavoro dipendente o autonomo pari, rispettivamente, a 8.145,00 e 4.800,00 euro annui.

È invece definibile "non lavoratore" chi:

- non sia in stato di disoccupazione;
- non abbia in essere alcun rapporto di lavoro, né subordinato né autonomo.

### 2.2.2 Casi di compatibilità

La fruizione del congedo COVID-19 è, invece, compatibile con:

- la malattia dell'altro genitore appartenente allo stesso nucleo familiare;
- lo svolgimento di lavoro agile o lavoro *part time* o intermittente da parte dell'altro genitore del nucleo familiare;
- la fruizione di ferie o di aspettativa non retribuita da parte dell'altro genitore del nucleo familiare;
- la fruizione del congedo di maternità o di paternità da parte dell'altro genitore, ma solo se il congedo COVID-19 riguarda gli altri figli presenti nel nucleo familiare;
- il *bonus* per gli autonomi di cui agli artt. 27, 28, 29, 30 e 38 del DL 18/2020;
- la sospensione obbligatoria dell'attività da lavoro autonomo disposta durante il periodo di emergenza sanitaria.

È poi consentito il cumulo, nell'arco dello stesso mese, del congedo COVID-19 con i permessi di cui all'art. 33 co. 3 e 6 della L. 104/92, compresi gli ulteriori 12 giorni previsti dall'art. 24 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020, nonché con:

- il prolungamento del congedo parentale (art. 33 del DLgs. 151/2001);
- il congedo straordinario (art. 42 co. 5 del DLgs. 151/2001).

In caso di CIG/FIS con sospensione a zero ore non sono riconosciute le giornate di permesso, mentre in caso di CIG/FIS con riduzione di orario, le 12 giornate possono essere fruiti riproporzionando le giornate secondo le regole del *part time* verticale.

### 2.3 INDENNITÀ

L'indennità per il congedo COVID-19 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 quadsirettimanale 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.

### 2.4 BONUS BABY SITTING

In alternativa al congedo COVID-19, è prevista la possibilità per gli stessi soggetti beneficiari 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<sup>8</sup>, da utilizzare per prestazioni effettuate nel periodo di cui sopra (quindi dal 5.3.2020 e durante il periodo di sospensione dei servizi educativi per l'infanzia e delle attività didattiche nelle scuole di ogni ordine e grado, il cui termine è stato prorogato dal 3.4.2020 al 13.4.2020<sup>9</sup> e, successivamente, al 3.5.2020).

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).

<sup>8</sup> 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](http://www.eutekne.info), 21.3.2020.

<sup>9</sup> Messaggio INPS 7.4.2020 n. 1516.

Per poterne fruire, il richiedente e il prestatore di lavoro devono previamente accedere e registrarsi alla piattaforma "Libretto di Famiglia"<sup>10</sup>.

Non trova applicazione il limite di carattere generale previsto dall'art. 54-*bis* co. 5 del DL 24.4.2017 n. 50, conv. L. 21.6.2017 n. 96 e, quindi, limitatamente al *bonus* in questione, il prestatore di lavoro occasionale remunerato con il libretto famiglia potrà anche essere lo stesso soggetto con il quale l'utilizzatore abbia già in corso o abbia cessato da meno di sei mesi un rapporto di lavoro subordinato<sup>11</sup>.

Il *bonus baby sitting* è riconosciuto ai genitori (anche affidatari):

- indicati ai co. 1 e 3 dell'art. 23 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020, dunque i lavoratori dipendenti del settore privato, quelli iscritti alla Gestione separata INPS e i lavoratori autonomi iscritti all'INPS, nel limite massimo complessivo di 600,00 euro;
- i lavoratori autonomi non iscritti all'INPS, compresi gli iscritti alle casse professionali, subordinatamente alla comunicazione da parte delle rispettive casse di previdenza del numero dei beneficiari nel limite massimo complessivo di 600,00 euro (art. 23 co. 9 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020);
- 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 sicurezza, difesa e soccorso pubblico impiegato per le esigenze connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19<sup>12</sup>.

Nell'ipotesi in cui, all'interno del medesimo nucleo familiare, siano presenti più soggetti minori che rispettino il limite d'età previsto dalla legge, sarà possibile percepire il *bonus* relativamente a tutti i minori presenti, ma nel limite dei suddetti importi complessivi<sup>13</sup>.

Le modalità operative per accedere al *bonus baby sitting* sono state stabilite dall'INPS<sup>14</sup>, che ha altresì previsto, per la presentazione della domanda<sup>15</sup>, la possibilità di avvalersi di una procedura semplificata, che consiste nell'utilizzo, in fase di autenticazione e per compilare e inviare le domande on line, unicamente delle prime otto cifre del PIN ricevuto via SMS o e-mail, precisando però che è necessario il possesso dell'intero PIN (quindi anche della seconda parte) per registrarsi sulla piattaforma "Libretto di Famiglia", oltre che ai fini dell'appropriazione telematica del *bonus*, che dovrà avvenire entro e non oltre 15 giorni solari dal ricevimento della comunicazione di accoglimento della domanda, in quanto la mancata appropriazione entro tale termine verrà considerata rinuncia tacita al beneficio stesso.

Per chi è in possesso dell'intero PIN o delle altre credenziali, le modalità sono quelle ordinarie<sup>16</sup>.

## 2.5 DIRITTO DI ASTENSIONE

L'art. 23 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020, 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.

<sup>10</sup> Direttamente con l'utilizzo delle proprie credenziali, oppure attraverso i servizi *contact center* INPS (in tale ipotesi è comunque necessario il possesso delle credenziali personali) o tramite patronati (L. 152/2001) o intermediari (L. 12/79).

<sup>11</sup> Circ. INPS 24.3.2020 n. 44.

<sup>12</sup> Cfr. Redazione "Bonus baby sitting più alto per i lavoratori del settore sanitario e del comparto sicurezza", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 19.3.2020.

<sup>13</sup> Circ. INPS 24.3.2020 n. 44.

<sup>14</sup> Circ. INPS 24.3.2020 n. 44. Con messaggio 2.4.2020 n. 1465 l'INPS ha comunicato che sono in linea le procedure di compilazione e invio *on line* delle domande. Cfr. Gianola G. "Bonus baby sitting anche per gli iscritti alle Casse professionali", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 3.4.2020.

<sup>15</sup> Messaggio 26.3.2020 n. 1381; cfr. Gianola G. "Per il bonus baby sitting occorre il possesso dell'intero PIN", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 27.3.2020.

<sup>16</sup> Accedendo al sito web dell'INPS, o tramite *contact center* integrato o patronati.

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 altro genitore non lavoratore.

### 3 EQUIPARAZIONE DELLA QUARANTENA ALLA MALATTIA

L'art. 26 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020, 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<sup>17</sup>;
- non sia computabile ai fini del computo.

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 di cui all'art. 87 co. 1, primo periodo, del DL 18/2020 convertito. Tale periodo è prescritto dalle competenti autorità sanitarie e dal medico di assistenza primaria che ha in carico il paziente, sulla base documentata del riconoscimento di disabilità.

Con la legge di conversione, viene introdotta la "deresponsabilizzazione" del medico di assistenza primaria per i casi di riconoscimento illecito dello stato invalidante effettuato da soggetti terzi.

In deroga alle disposizioni vigenti, gli oneri a carico del datore di lavoro, che presenta domanda all'ente previdenziale, sono posti a carico dello Stato.

### 4 ESTENSIONE DEI PERMESSI

Gli artt. 24 e 25 co. 6 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020, 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 e 6 della L. 104/92 riconosce 3 giorni di permesso mensile retribuito coperto da contribuzione figurativa, fruibile anche in maniera continuativa, ai lavoratori affetti da grave disabilità o che prestano assistenza ad un familiare di cui sia accertata una grave disabilità<sup>18</sup>:

- coniuge, parte dell'unione civile, convivente di fatto<sup>19</sup>;
- 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.

<sup>17</sup> Per approfondimenti si veda la voce "Malattia", *Guide Eutekne*.

<sup>18</sup> Si veda la voce "Permessi", *Guide Eutekne*.

<sup>19</sup> 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.

L'art. 24 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020, dispone che, ai lavoratori dipendenti che hanno diritto a fruire dei 3 giorni di permessi mensili per assistere un familiare disabile ai sensi dell'art. 33 co. 3 della L. 104/92 sono riconosciuti ulteriori 12 giorni complessivi da fruire nei mesi di marzo ed aprile 2020<sup>20</sup>.

Come chiarito dalla prassi amministrativa pubblicata in seguito all'emanazione del DL 18/2020, il medesimo diritto spetta anche ai lavoratori che, ai sensi dell'art. 33 co. 6 della L. 104/92, fruiscano di tali permessi per sé stessi<sup>21</sup>.

Per il personale sanitario, tale beneficio può essere esercitato compatibilmente alle esigenze organizzative legate all'emergenza COVID-19. Analogamente, con la legge di conversione, viene inoltre precisato che il personale delle Forze di polizia, delle Forze armate, della Polizia penitenziaria e del Corpo nazionale dei vigili del fuoco tale beneficio viene riconosciuto compatibilmente con le esigenze organizzative dell'ente cui appartiene e con le preminenti esigenze di interesse pubblico da tutelare<sup>22</sup>.

## 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, conv. L. 27/2020, 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 e, con la conversione in L. 24.4.2020 n. 27, viene precisato che, per i sindaci lavoratori dipendenti pubblici, tali assenze dal lavoro costituiscano servizio prestato a tutti gli effetti di legge<sup>23</sup>.

## 5 DIRITTO DI ATTIVAZIONE DEL LAVORO AGILE

Fino al 31.7.2020 (data prevista per la cessazione dello stato di emergenza)<sup>24</sup>, l'art. 39 del DL 18/2020 (conv. L. 27/2020) 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*")<sup>25</sup> (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

<sup>20</sup> Il montante complessivo dei giorni per il periodo marzo-aprile è in sostanza pari a 18 giorni totali:

- 3 giorni da fruire nel mese di marzo;
- 3 giorni da fruire nel mese di aprile;
- 12 giorni, da fruire anche in modalità non omogenea, ma secondo le proprie esigenze e compatibilmente con le esigenze organizzative del datore nei mesi di marzo e aprile, anche tutti in un solo mese fermo restando la fruizione mensile dei 3 giorni ordinariamente prevista.

La modalità di fruizione può essere a giornate intere o frazionate secondo le consuete modalità. I permessi non utilizzati nei periodi in cui matura il diritto non possono essere goduti in periodi successivi a quelli indicati. Il lavoratore non deve produrre alcuna richiesta autorizzativa all'INPS laddove già disponga della concessione dei 3 giorni. Tuttavia, trattandosi di un'estensione del numero dei giorni andrà data comunicazione al datore secondo le procedure ordinarie nei principi di correttezza per consentire al datore di adottare le opportune misure organizzative.

<sup>21</sup> In proposito, si vedano il punto 6 della circ. INPS 25.3.2020 n. 45 e le FAQ Min. Lavoro 30.3.2020.

<sup>22</sup> L'estensione dei "permessi 104" non può essere cumulata con quanto previsto all'art. 87 co. 6 del DL 18/2020 convertito.

<sup>23</sup> Per un approfondimento si rinvia alla voce "Permessi", in *Guide Eutekne*.

<sup>24</sup> Prima della conversione in legge, l'art. 39 del DL 18/2020 estendeva la durata del diritto di attivazione del lavoro agile fino al 30.4.2020.

<sup>25</sup> Si veda la voce "Lavoro agile", *Guide Eutekne*.

settore privato affetti da gravi e comprovate patologie con ridotta capacità lavorativa<sup>26</sup>. Con la conversione in legge, i co. 1 e 2 dell'art. 39 sono applicabili anche ai lavoratori immunodepressi e ai familiari conviventi di persone immunodepresse.

### 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 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<sup>27</sup>:

- 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.

Successivamente, 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 (delibera Consiglio dei Ministri 31.1.2020). Tali previsioni sono state confermate da un susseguirsi di DPCM, da ultimo dall'art. 1 co. 1, lett. gg) del DPCM 26.4.2020.

## 6 LICENZIAMENTI

Per effetto dell'art. 46 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020, 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)<sup>28</sup>.

Non rientrano nel divieto di licenziamento per giustificato motivo oggettivo<sup>29</sup>:

- i licenziamenti per motivi disciplinari;
- i licenziamenti di lavoratori domestici<sup>30</sup>;
- i licenziamenti dei dirigenti;

<sup>26</sup> 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.

<sup>27</sup> 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](http://www.eutekne.info), 28.2.2020; Sessini B., Tombari E. "Zona protetta estesa a tutta Italia", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 10.3.2020.

<sup>28</sup> Cfr. Negrini L. "Nessun licenziamento per motivi economici per due mesi", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 17.3.2020, "Limiti alla risoluzione del rapporto di lavoro nell'emergenza", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 24.3.2020 e "Vietati i licenziamenti economici durante l'emergenza sanitaria per COVID-19", *La Consulenza del Lavoro*, Eutekne, 26, 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.

<sup>29</sup> Cfr. Negrini L. "Vietati i licenziamenti economici durante l'emergenza sanitaria per COVID-19", *La Consulenza del Lavoro*, Eutekne, 26, 2020 e "Limiti alla risoluzione del rapporto di lavoro nell'emergenza", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 24.3.2020.

<sup>30</sup> Cfr. Negrini L. "Gestione del lavoro domestico nell'emergenza con gli strumenti ordinari", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 24.3.2020.

- i licenziamenti per superamento del periodo di comporta;
- i recessi conseguenti al mancato superamento del periodo di prova;
- le risoluzioni dei rapporti di lavoro dei dipendenti a tempo determinato per scadenza del termine, il cui rapporto di lavoro cessa 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<sup>31</sup> delineata dagli artt. 4, 5 e 24 della L. 223/91.

Il DL 18/2020, conv. L. 27/2020, 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. In sede di conversione è stato previsto che sono fatte salve le ipotesi in cui il personale interessato dal recesso, già impiegato nell'appalto, sia riassunto a seguito di subentro di nuovo appaltatore in forza di legge, di contratto collettivo nazionale di lavoro o di clausola del contratto d'appalto.

### 6.2 LICENZIAMENTI PER GIUSTIFICATO MOTIVO OGGETTIVO

Il licenziamento per giustificato motivo oggettivo<sup>32</sup>, 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.

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*")<sup>33</sup>.

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, conv. L. 27/2020, 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 artt. 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, conv. L. 27/2020, dovrebbe provocare la nullità dei licenziamenti intimati per violazione di norma imperativa<sup>34</sup>.

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 risar-

<sup>31</sup> Si veda la voce "Licenziamento collettivo", *Guide Eutekne*.

<sup>32</sup> Si veda la voce "Licenziamento per giustificato motivo oggettivo", *Guide Eutekne*; cfr. Boni M. "Il giustificato motivo oggettivo di licenziamento", *La Consulenza del Lavoro*, Eutekne, 6, 2019.

<sup>33</sup> Cfr. Cass. 11.11.2019 n. 29100, Cass. 27.9.2018 n.23340 e Cass. 22.3.2016 n. 5592.

<sup>34</sup> Cfr. Negrini I. "Nessun licenziamento per motivi economici per due mesi", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://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".

citoria 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.

# MISURE PER LA SICUREZZA SUL LAVORO

Elisa TOMBARI<sup>1</sup>

## 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", convertito con L. 24.4.2020 n. 27, 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 dispositivi di protezione individuale (DPI) fino al prossimo 31.7.2020<sup>2</sup>, 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, conv. L. 24.4.2020 n. 27<sup>3</sup>, 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<sup>4</sup>.

Secondo quanto precisato dall'Istituto assicurativo<sup>5</sup>, 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;
- allegino 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 dall'invio della predetta autocertificazione sulla rispondenza dei dispositivi alle norme di sicurezza.

<sup>1</sup> e.tombari@eutekne.it.

<sup>2</sup> Data stabilita dalla delibera del Consiglio dei ministri del 31.1.2020.

<sup>3</sup> Con la conversione in legge, l'art. 15 del DL 18/2020 non ha subito modifiche sostanziali rispetto alla sua versione originaria.

<sup>4</sup> In proposito, si faccia riferimento al comunicato INAIL 23.4.2020, con cui l'Istituto assicuratore ha pubblicato l'elenco dei dispositivi di protezione individuale validati e Redazione "On line l'elenco dei DPI validati dall'INAIL", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 24.4.2020.

<sup>5</sup> 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](http://www.eutekne.info), 20.3.2020; Ugolini L. "Importazione di mascherine con autocertificazione da validare", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 19.3.2020.

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 convertito<sup>6</sup> 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 oggettiva di mantenere la distanza interpersonale di un metro, possano essere considerati dispositivi di protezione individuale (DPI) anche le mascherine chirurgiche reperibili in commercio<sup>7</sup>.

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"*<sup>8</sup>, siglato da CGIL, CISL, UIL e Confindustria e Confapi il 13.3.2020<sup>9</sup>, e aggiornato il 24.4.2020, 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 convertito<sup>10</sup> 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<sup>11</sup>:

- 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;

<sup>6</sup> Con la conversione in legge, l'art. 16 del DL 18/2020 non ha subito modifiche sostanziali rispetto alla sua versione originaria.

<sup>7</sup> Secondo quanto previsto dall'art. 5-bis del DL 18/2020, introdotto in sede di conversione. Si veda anche Trib. Firenze 1.4.2020, commentato da Negrini L. "Ricorso al giudice per ottenere i DPI necessari", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 9.4.2020.

<sup>8</sup> Si veda Tombari E. "Protocolli anti contagio COVID-19 obbligatori per l'azienda", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 16.3.2020 e Covi M. "Protocollo anti contagio nei luoghi di lavoro integrato per la "fase due", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 25.4.2020.

<sup>9</sup> 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](http://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".

<sup>10</sup> Con la conversione in legge, l'art. 43 del DL 18/2020 non ha subito modifiche sostanziali rispetto alla sua versione originaria.

<sup>11</sup> 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.).

- 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.

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, stabilisce che i DPI debbano:

- essere adeguati ai rischi da prevenire, senza comportare di per sé 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, rimasto inalterato in sede di conversione, interviene in materia di assicurazione INAIL e di prestazioni assicurative garantite dall'Istituto assicurativo<sup>12</sup>:

- 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 convertito 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<sup>13</sup>, del decorso dei termini di decadenza e di prescrizione relativi alle richieste di prestazioni erogate dall'INAIL<sup>14</sup>, nonché dei termini previsti per la revisione della rendita su domanda del titolare o dell'Istituto assicurativo in scadenza nel predetto periodo<sup>15</sup>.

<sup>12</sup> Si veda Vazio F. "Inail, aziende e coronavirus: obblighi, indennizzo, sicurezza, regresso", *La Consulenza del Lavoro*, Eutekne, 4, 2020.

<sup>13</sup> Sul punto è intervenuto l'INAIL, con la circ. 3.4.2020 n. 13, commentata da Vazio F. "Infortunio per contagio da COVID-19 con presunzione di origine professionale", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 4.4.2020.

<sup>14</sup> 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.

<sup>15</sup> 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

### 3.2 TRATTAMENTO INAIL PER CONTAGIO AVVENUTO SUL LAVORO E CONSEGUENZE ASSICURATIVE

Ai sensi dell'art. 42 co. 2 del DL 18/2020 convertito, 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<sup>16</sup>, con conseguente erogazione delle relative prestazioni anche per tutto il periodo astensione dal lavoro per quarantena o permanenza domiciliare fiduciaria<sup>17</sup>.

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). Tale presunzione è stata estesa, con circ. INAIL 3.4.2020 n. 13, a coloro che, pur non operando in ambito sanitario, lavorano a contatto col pubblico, per cui anche per tale personale opera la presunzione semplice di eziologia lavorativa. L'evento è quindi indennizzato e il lavoratore riceve le prestazioni dell'Istituto, mentre, in caso di decesso, l'INAIL eroga tutte le provvidenze riservate ai superstiti degli infortunati sul lavoro.

Nel caso di soggetti che non rientrano fra coloro per i quali opera la presunzione, la valutazione è operata caso per caso sulla base di criteri epidemiologici e circostanziali valutati dai medici INAIL con il supporto, se del caso, di indagini ispettive svolte dai funzionari di vigilanza dell'Istituto<sup>18</sup>.

L'INAIL ha disposto la non computabilità di tali infortuni ai fini della determinazione dell'oscillazione del tasso medio per l'andamento antinfortunistico<sup>19</sup>. 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.

---

*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".*

<sup>16</sup> Si veda la voce "Infortuni sul lavoro", *Guide Eutekne*.

<sup>17</sup> Tale precisazione, si legge nella Relazione tecnica del DL 18/2020, è utile anche al fine di evitare incertezze o sovrapposizioni in 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.

<sup>18</sup> Si vedano Tombari E. "Contagio da COVID-19 sul lavoro tutelato come infortunio per tutti", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 19.3.2020 e Vazio F. "Presunzione di infortunio nel settore sanitario per i dipendenti contagiati", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 19.3.2020. Da ultimo, in materia, si segna anche Vazio F. "Segnalate all'INAIL 28.381 denunce di infortunio a seguito di COVID-19", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 4.5.2020.

<sup>19</sup> Per approfondimenti si rinvia alla voce "Assicurazione INAIL", *Guide Eutekne*.

# BONUS PER AUTONOMI, COLLABORATORI E DIPENDENTI

Paola RIVETTI<sup>1</sup>

## 1 PREMESSA

Il DL 17.3.2020 n. 18 (c.d. "Cura Italia")<sup>2</sup> riconosce, previa domanda e relativamente al mese di marzo 2020, un'indennità pari a 600,00 euro ad esercenti attività economiche in forma autonoma e specifiche tipologie di lavoratori dipendenti e collaboratori. Anche i professionisti iscritti agli enti privati di previdenza obbligatoria possono beneficiare di un'analogia indennità a carico del Fondo per il reddito di ultima istanza<sup>3</sup>.



Fig. 1 - Indennità previste dal DL "Cura Italia"

Secondo le anticipazioni della stampa specializzata, un DL (attualmente allo studio del Governo) dovrebbe rinnovare tali indennità per i mesi di aprile e maggio 2020, con ampliamento dei soggetti beneficiari e rimodulazione degli importi erogati<sup>4</sup>.

### Indennità ai lavoratori autonomi dei Comuni della prima zona rossa

Durante la conversione in legge del DL 18/2020 è stato introdotto l'art. 44-bis che riporta nel decreto il contenuto dell'art. 16 del DL 9/2020<sup>5</sup>. La disposizione riconosce ai lavoratori autonomi che svolgono l'attività nei Comuni della prima zona rossa un'indennità mensile aggiuntiva pari a 500,00 euro per un massimo di tre mesi, parametrata all'effettivo periodo di sospensione dell'attività (si veda il successivo § 3).

## 2 INDENNITÀ DI 600,00 EURO EROGATE DALL'INPS

Gli artt. 27, 28, 29, 30 e 38 del DL 17.3.2020 n. 18 riconoscono, previa domanda, un'indennità pari a 600,00 euro, relativamente al mese di marzo 2020:

<sup>1</sup> p.rivetti@eutekne.it.

<sup>2</sup> Convertito, con modificazioni, dalla L. 24.4.2020 n. 27, pubblicata sul S.O. n. 16 alla G.U. 29.4.2020 n. 110.

<sup>3</sup> Non è oggetto di esame nel presente lavoro l'indennità riconosciuta dall'art. 119 del DL 18/2020 in favore dei magistrati onorari (ex artt. 1 e 29 del DLgs. 116/2017).

<sup>4</sup> Cfr. Redazione "Bonus di 800 euro agli autonomi «automatico» ad aprile, selettivo a maggio", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 29.4.2020; Redazione "A maggio indennità INPS fino a 1.000 euro", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 4.5.2020.

<sup>5</sup> Il DL 9/2020 è stato abrogato dall'art. 1 co. 2 della L. 24.4.2020 n. 27, a decorrere dal 30.4.2020. Restano validi gli atti ed i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodottisi ed i rapporti giuridici sorti sulla base del medesimo DL.

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

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, tali indennità si differenziano da quella prevista dal DM 28.3.2020 per i lavoratori autonomi iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria danneggiati dalla situazione epidemiologica da COVID-19.

Le indennità erogate dall'INPS e quelle corrisposte dalle Casse di previdenza private hanno in comune, invece, il fatto di prescindere dalla condizione di regolarità contributiva; pertanto, anche coloro che hanno omesso il versamento della contribuzione dovuta possono accedere alle misure di sostegno.

### Chiarimenti ufficiali

La circ. INPS 30.3.2020 n. 49 ha definito l'ambito dei beneficiari delle indennità e gli aspetti procedurali per la presentazione delle domande con accesso semplificato ai servizi telematici.

Alcune indicazioni sull'ambito soggettivo sono contenute nelle risposte Min. Economia e Finanze 30.4.2020 (in continuo aggiornamento), disponibili sul sito del Ministero.

## 2.1 SOGGETTI BENEFICIARI

Di seguito si riepilogano i potenziali beneficiari dell'indennità, tenuto conto dei chiarimenti della circ. INPS 49/2020, e le risorse stanziati per ciascuna categoria.

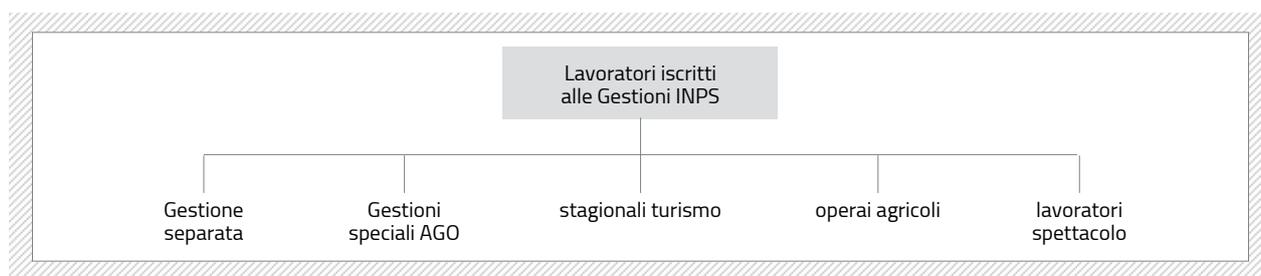


Fig. 2 - Beneficiari del bonus per iscritti alle Gestioni INPS

### 2.1.1 Collaboratori e lavoratori iscritti alla Gestione separata INPS

L'indennità prevista dall'art. 27 del DL 18/2020 è riconosciuta a:

- 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;
- titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa attivi al 23.2.2020, iscritti in via esclusiva alla Gestione separata con il versamento dei contributi con l'aliquota, per l'anno 2020, del 34,23%<sup>6</sup>.

A tal proposito, le aliquote contributive alla Gestione separata INPS applicate per il 2020 sono pari al:

- 34,23%, per i soggetti tenuti alla contribuzione aggiuntiva DIS-COLL (0,51%), ossia i collaboratori, gli assegnisti e i dottorandi di ricerca con borsa di studio, i titolari degli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica (di cui all'art. 50 co. 1 lett. c-*bis*) del TUIR), iscritti in via esclusiva alla Gestione separata, non pensionati e privi di partita IVA<sup>7</sup>;
- 33,72%, per coloro che non beneficiano della DIS-COLL, come i componenti di commissioni e collegi, gli amministratori di enti locali, i venditori porta a porta e i lavoratori autonomi occasionali (art. 44 co. 2 del

<sup>6</sup> Cfr. circ. INPS 49/2020, § 1. Per approfondimenti, si veda la voce "Gestione separata INPS", *Guide Eutekne*.

<sup>7</sup> Secondo CNDCEC e Fondazione Nazionale dei Commercialisti (documento di ricerca "Le novità dei decreti sull'emergenza da COVID-19 (D.L. "Cura Italia" n. 18/2020 convertito e D.L. "Liquidità" n. 23/2020)", 29.4.2020, p. 67), l'indennità non dovrebbe spettare agli amministratori di società iscritti in via esclusiva alla Gestione separata i quali, pur obbligati al versamento della contribuzione aggiuntiva, sono esclusi dal trattamento per la disoccupazione (art. 15 co. 1 e 15-*bis* del DLgs. 22/2015). Nel medesimo senso, cfr. Fondazione studi dei Consulenti del lavoro, Approfondimento, 31.3.2020, p. 21; Pegorin L., Ranocchi G.P. "Manager di Spa o Srl fuori dai 600 euro Non rientrano tra i collaboratori", *Il Sole - 24 Ore, Norme e Tributi*, 26.3.2020, p. 26; di diverso avviso, Rivetti P., Secci N. "Indennità per COVID-19 dubbia per gli amministratori della Gestione separata", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 3.4.2020.

DL 269/2003), gli associati in partecipazione non ancora cessati, medici in formazione specialistica (art. 1 co. 300 della L. 266/2005).

- 25,72%, per i liberi professionisti con partita IVA, iscritti alla Gestione separata INPS e non iscritti ad altre gestioni obbligatorie né pensionati;
- 24%, per gli iscritti titolari di pensioni o assicurati presso altre forme previdenziali obbligatorie (circ. INPS 3.2.2020 n. 12 e 28.7.2017 n. 122).

Per beneficiare dell'indennità di 600,00 euro, tali categorie di lavoratori non devono essere titolari di un trattamento pensionistico diretto e non devono essere iscritti, alla data di presentazione della domanda, ad altre forme previdenziali obbligatorie.

#### Limite di spesa

Per tale categoria di iscritti, le risorse stanziare ammontano a 203,4 milioni di euro, per il 2020.

#### 2.1.2 Lavoratori iscritti alle Gestioni speciali dell'AGO

L'indennità prevista dall'art. 28 del DL 18/2020 è riconosciuta ai lavoratori autonomi iscritti alle Gestioni speciali dell'AGO (Assicurazione generale obbligatoria) per artigiani, commercianti, coltivatori diretti, mezzadri e coloni, ivi inclusi:

- i soci lavoratori di società di persone e di capitali con obbligo di iscrizione ad una delle predette Gestioni<sup>8</sup>;
- gli imprenditori agricoli professionali iscritti alla gestione autonoma agricola;
- i soggetti obbligatoriamente iscritti alla gestione autonomi commercianti, oltre che alla previdenza integrativa obbligatoria presso l'ENASARCO;
- i coadiuvanti e i coadiutori artigiani, commercianti e lavoratori agricoli iscritti nelle rispettive gestioni autonome<sup>9</sup>.

Per beneficiare dell'indennità di 600,00 euro, tali categorie di lavoratori non devono essere titolari di un trattamento pensionistico diretto e non devono essere iscritti, al momento della presentazione della domanda, ad altre forme previdenziali obbligatorie, ad esclusione della Gestione separata INPS.

#### Limite di spesa

Per tale categoria di iscritti, le risorse stanziare ammontano a 2.160 milioni di euro, per il 2020.

#### 2.1.3 Lavoratori dipendenti stagionali del settore turismo

L'indennità prevista dall'art. 29 del DL 18/2020 è riconosciuta ai lavoratori dipendenti con qualifica di stagionali del settore turismo e degli stabilimenti termali che:

- abbiano cessato involontariamente il rapporto di lavoro nel periodo compreso tra l'1.1.2019 ed il 17.3.2020 (data di entrata in vigore del DL 18/2020);
- non siano titolari di trattamento pensionistico diretto e non sono titolari di rapporto di lavoro dipendente al 17.3.2020.

L'INPS, nella circ. 49/2020 (§ 3), ha definito i settori interessati dalla disposizione in cui operano i datori di lavoro con i quali è intervenuta la cessazione del rapporto, attraverso il Codice Statistico Contributivo (CSC) e la classificazione ATECO.

Turismo	
CSC 70501	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Alberghi (ATECO 55.10.00):               <ul style="list-style-type: none"> <li>– fornitura di alloggio di breve durata presso alberghi, resort, motel, aparthotel (hotel&amp;residence), pensioni, hotel attrezzati per ospitare conferenze (inclusi quelli con attività mista di fornitura di alloggio e somministrazione di pasti e bevande).</li> </ul> </li> <li>• Villaggi turistici (ATECO 55.20.10).</li> <li>• Ostelli della gioventù (ATECO 55.20.20).</li> <li>• Rifugi di montagna (ATECO 55.20.30):               <ul style="list-style-type: none"> <li>– inclusi quelli con attività mista di fornitura di alloggio e somministrazione di pasti e bevande.</li> </ul> </li> <li>• Colonie marine e montane (ATECO 55.20.40).</li> </ul>

<sup>8</sup> Come specificato nelle risposte Min. Economia e Finanze 30.4.2020.

<sup>9</sup> Cfr. circ. INPS 49/2020, § 2. Per approfondimenti, si vedano le voci "Contribuzione artigiani e commercianti", "Lavoratori agricoli", "Agenti e rappresentanti", *Guide Eutekne*.

Turismo	
<i>segue</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Affittacamere per brevi soggiorni, case ed appartamenti per vacanze, bed and breakfast, residence (ATECO 55.20.51):               <ul style="list-style-type: none"> <li>fornitura di alloggio di breve durata presso: chalet, villette e appartamenti o bungalow per vacanze;</li> <li>cottage senza servizi di pulizia.</li> </ul> </li> </ul>
CSC 50102	<ul style="list-style-type: none"> <li>Attività di alloggio connesse alle aziende agricole (ATECO 55.20.52)</li> </ul>
CSC 70501	<ul style="list-style-type: none"> <li>Aree di campeggio e aree attrezzate per camper e roulotte (ATECO 55.30.00):               <ul style="list-style-type: none"> <li>fornitura a persone che soggiornano per brevi periodi di spazi e servizi per camper, roulotte in aree di sosta attrezzate e campeggi.</li> </ul> </li> <li>Gestione di vagoni letto (ATECO 55.90.10).</li> <li>Alloggi per studenti e lavoratori con servizi accessori di tipo alberghiero (ATECO 55.90.20):               <ul style="list-style-type: none"> <li>case dello studente;</li> <li>pensionati per studenti e lavoratori;</li> <li>altre infrastrutture n.c.a.</li> </ul> </li> </ul>
CSC 70502 70709	<ul style="list-style-type: none"> <li>Ristorazione con somministrazione (ATECO 56.10.11):               <ul style="list-style-type: none"> <li>attività degli esercizi di ristoranti, fast-food, rosticcerie, friggitorie, pizzerie eccetera, che dispongono di posti a sedere;</li> <li>attività degli esercizi di birrerie, pub, enoteche ed altri esercizi simili con cucina.</li> </ul> </li> </ul>
CSC 50102	<ul style="list-style-type: none"> <li>Attività di ristorazione connesse alle aziende agricole (ATECO 56.10.12)</li> </ul>
CSC 70502	<ul style="list-style-type: none"> <li>Ristorazione ambulante (ATECO 56.10.42):               <ul style="list-style-type: none"> <li>furgoni attrezzati per la ristorazione ambulante di cibo pronto per il consumo;</li> <li>preparazione di cibo per il consumo immediato presso banchi del mercato.</li> </ul> </li> <li>Ristorazione su treni e navi (ATECO 56.10.50):               <ul style="list-style-type: none"> <li>ristorazione connessa all'attività di trasporto, se effettuate da imprese separate.</li> </ul> </li> </ul>
CSC 70502 70709	<ul style="list-style-type: none"> <li>Bar e altri esercizi simili senza cucina (ATECO 56.30.00):               <ul style="list-style-type: none"> <li>bar;</li> <li>pub;</li> <li>birrerie;</li> <li>caffetterie;</li> <li>enoteche.</li> </ul> </li> </ul>
CSC 41601 70503	<ul style="list-style-type: none"> <li>Gestione di stabilimenti balneari: marittimi, lacuali e fluviali (ATECO 93.29.20):               <ul style="list-style-type: none"> <li>attività ricreative in spiagge, incluso il noleggio di cabine, armadietti, sedie eccetera.</li> </ul> </li> </ul>
CSC 70504 40405 40407	<ul style="list-style-type: none"> <li>Gelaterie e pasticcerie (ATECO 56.10.30).</li> <li>Gelaterie e pasticcerie ambulanti (ATECO 56.10.41).</li> </ul>
CSC 70401	<ul style="list-style-type: none"> <li>Attività delle agenzie di viaggio (ATECO 79.11.00):               <ul style="list-style-type: none"> <li>attività delle agenzie principalmente impegnate nella vendita di viaggi, tour, servizi di trasporto e alloggio, per il pubblico e per clienti commerciali;</li> <li>attività delle agenzie di viaggio: fornitura di informazioni e consigli, pianificazione dei viaggi, organizzazione di viaggi su misura.</li> </ul> </li> <li>Attività dei tour operator (ATECO 79.12.00):               <ul style="list-style-type: none"> <li>attività di organizzazione e gestione di viaggi turistici vendute da agenzie di viaggio o direttamente dai tour operator. I viaggi possono includere uno o più dei seguenti servizi: trasporto, alloggio, pasti, visite a musei e ad aree di interesse storico culturale, eventi teatrali, musicali o sportivi.</li> </ul> </li> <li>Attività delle guide e degli accompagnatori turistici (ATECO 79.90.20).</li> <li>Attività delle guide alpine (ATECO 93.19.92).</li> </ul>
CSC 40404 70705	<ul style="list-style-type: none"> <li>Ristorazione senza somministrazione con preparazione di cibi da asporto (ATECO 56.10.20):               <ul style="list-style-type: none"> <li>preparazione di pasti da portar via "take-away";</li> <li>attività degli esercizi di rosticcerie, friggitorie, pizzerie a taglio eccetera che non dispongono di posti a sedere.</li> </ul> </li> </ul>
CSC 70708	<ul style="list-style-type: none"> <li>Altri servizi di prenotazione e altre attività di assistenza turistica non svolte dalle agenzie di viaggio n.c.a. (ATECO 79.90.19):               <ul style="list-style-type: none"> <li>altri servizi di prenotazione connessi ai viaggi: prenotazioni di mezzi di trasporto, alberghi, ristoranti, noleggio di automobili, servizi ricreativi e sportivi;</li> <li>servizi di gestione degli scambi di multiproprietà;</li> <li>servizi di assistenza ai visitatori: fornitura di informazioni turistiche ai viaggiatori;</li> <li>attività di promozione turistica.</li> </ul> </li> </ul>

Stabilimenti termali	
CSC 11807	• Stabilimenti termali (ATECO 96.04.20).
CSC 70708	• Stabilimenti termali (ATECO 96.04.20).

**Limite di spesa**

Per tale categoria di iscritti, le risorse stanziare ammontano a 103,8 milioni di euro, per il 2020.

**2.1.4 Operai agricoli a tempo determinato**

L'indennità prevista dall'art. 30 del DL 18/2020 è riconosciuta agli operai agricoli a tempo determinato, non titolari di pensione, che nel 2019 abbiano effettuato almeno 50 giornate effettive di attività di lavoro agricolo.

Sono inclusi tra i beneficiari anche le figure equiparate di cui all'art. 8 della L. 12.3.68 n. 334 (piccoli coloni e compartecipanti familiari) (circ. INPS 49/2020, § 4).

**Limite di spesa**

Per tale categoria di iscritti, le risorse stanziare ammontano a 396 milioni di euro, per il 2020.

**2.1.5 Lavoratori dello spettacolo**

L'indennità prevista dall'art. 38 del DL 18/2020 è riconosciuta ai lavoratori iscritti al Fondo pensioni lavoratori dello spettacolo (FPLS) dell'INPS<sup>10</sup> in possesso dei seguenti requisiti:

- abbiano almeno 30 contributi giornalieri versati nell'anno 2019 al medesimo Fondo;
- abbiano prodotto nel medesimo anno un reddito non superiore a 50.000,00 euro;
- non siano titolari di un trattamento pensionistico diretto, né di rapporto di lavoro dipendente al 17.3.2020.

**Limite di spesa**

Per tale categoria di iscritti, le risorse stanziare ammontano a 48,6 milioni di euro, per il 2020.

**2.2 LIMITI ALLA FRUIZIONE DELLE INDENNITÀ**

Le indennità di cui agli artt. 27, 28, 29, 30 e 38 del DL 18/2020 non sono tra loro cumulabili, in base a diverse qualifiche assunte, e sono escluse per coloro che percepiscono<sup>11</sup>:

- reddito di cittadinanza;
- pensioni dirette a carico, anche *pro quota*, dell'Assicurazione generale obbligatoria (AGO) e delle forme esclusive, sostitutive ed esonerative della stessa, e degli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria;
- indennità relativa all'APE sociale;
- assegno ordinario di invalidità di cui alla L. 12.6.84 n. 222<sup>12</sup>.

**Compatibilità con l'indennità di disoccupazione DIS-COLL**

L'indennità per i liberi professionisti titolari di partita IVA e dei lavoratori con contratto di collaborazione coordinata e continuativa è compatibile e cumulabile con l'indennità di disoccupazione DIS-COLL, in presenza di cessazione involontaria del rapporto di collaborazione e degli ulteriori requisiti legislativamente previsti.

**Compatibilità con l'indennità di disoccupazione NASPI**

L'indennità in favore dei lavoratori stagionali dei settori del turismo e degli stabilimenti termali e dei lavoratori dello spettacolo sono compatibili e cumulabili con l'indennità di disoccupazione NASPI, in presenza di cessazione involontaria del rapporto di lavoro e degli ulteriori requisiti legislativamente previsti.

**Compatibilità delle indennità con altre fonti di reddito**

Le indennità sono compatibili e cumulabili con le somme derivanti da borse lavoro, *stage* e tirocini professionali, nonché con premi o sussidi per fini di studio o di addestramento professionale, con premi e compensi conseguiti

<sup>10</sup> Per approfondimenti, si veda la voce "Lavoratori dello spettacolo", *Guide Eutekne*.

<sup>11</sup> Cfr. art. 31 del DL 18/2020 e circ. INPS 49/2020, § 7. Diversamente da quanto indicato nella circ. INPS 49/2020, la bozza del DL all'esame del Governo dovrebbe prevedere l'inserimento all'art. 31 del DL 18/2020 del co. 1-bis del seguente tenore "Le indennità di cui agli articoli 27, 28, 29, 30, 38 e 44 sono cumulabili con l'assegno ordinario di invalidità di cui alla legge 12 giugno 1984, n. 222".

<sup>12</sup> È, invece, compatibile con le indennità ex DL 18/2020 erogate dall'INPS la titolarità di assegno mensile di assistenza per invalidi civili di cui all'art. 13 della L. 30.3.71 n. 118 (cfr. Redazione "L'Inps precisa: l'assegno di 600 euro non è incompatibile con pensione di invalidità civile", *www.vita.it*, 8.4.2020).

per lo svolgimento di attività sportiva dilettantistica e con le prestazioni di lavoro occasionale (*ex art. 54-bis* del DL 50/2017) entro 5.000,00 euro annui.

#### **Esclusione di contribuzione figurativa e assegno per il nucleo familiare**

Per il periodo di fruizione delle indennità non è riconosciuto l'accredito di contribuzione figurativa, né il diritto all'assegno per il nucleo familiare.

### **2.3 NON IMPONIBILITÀ DELLE INDENNITÀ**

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

### **2.4 PRESENTAZIONE DELLE DOMANDE**

Le domande per la fruizione delle indennità sono presentate, esclusivamente in via telematica, dall'1.4.2020, utilizzando, alternativamente tre sistemi:

- collegandosi al sito dell'INPS e utilizzando l'apposito servizio, cliccando sul banner dedicato "Indennità 600 euro" presente sulla *home page*;
- tramite il Contact center integrato, chiamando il numero verde 803.164 (gratuito da rete fissa) o il numero 06 164.164 (da rete mobile con tariffazione a carico dell'utenza chiamante);
- tramite i patronati, utilizzando i servizi offerti gratuitamente dagli stessi<sup>13</sup>.

A seguito della trasmissione della domanda il sistema rilascia apposita ricevuta.

#### **Credenziali d'accesso ai servizi telematici dell'INPS**

Per accedere ai servizi telematici, possono essere utilizzate, alternativamente, le seguenti credenziali:

- PIN rilasciato dall'INPS (sia ordinario sia dispositivo);
- SPID di livello 2 o superiore;
- carta di identità elettronica 3.0 (CIE);
- carta nazionale dei servizi (CNS).

Qualora non si sia in possesso di tali credenziali, è possibile accedere ai servizi in modalità semplificata, previo inserimento della sola prima parte del PIN dell'INPS, ricevuto via SMS o *e mail* subito dopo la relativa richiesta del PIN<sup>14</sup>.

Anche presentando la domanda tramite Contact center, è possibile avvalersi del servizio in modalità semplificata, comunicando all'operatore la sola prima parte del PIN.

#### **Errori nella presentazione delle domande**

Con il comunicato stampa 18.4.2020, l'INPS ha annunciato modifiche alla procedura telematica di presentazione con possibilità di consultazione della domanda e variazione dei dati inseriti.

### **2.5 EROGAZIONE DELLE INDENNITÀ**

Le indennità sono erogate dall'INPS, dal 15.4.2020, 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<sup>15</sup>.

<sup>13</sup> Cfr. circ. INPS 49/2020, § 6 e messaggio INPS 2.4.2020 n. 1464. Contrariamente alle prime anticipazioni (comunicati stampa 1.4.2020 di CNDCEC e Consiglio nazionale dell'Ordine dei Consulenti del lavoro), con una missiva inviata via PEC al CNDCEC, l'INPS ha comunicato che commercialisti e consulenti del lavoro non possono inviare le domande per l'indennità di 600,00 euro per conto dei loro clienti, in assenza di uno specifico intervento normativo che autorizzi a svolgere questo tipo di prestazione (cfr. Gallo S. "Niente richieste di indennità all'INPS tramite commercialisti e consulenti del lavoro", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 9.4.2020).

<sup>14</sup> La richiesta di un nuovo PIN si può effettuare attraverso il sito Internet [www.inps.it](http://www.inps.it) (sezione "Assistenza" - "Ottenere e gestire il PIN"). In alternativa, la richiesta di un nuovo PIN può essere effettuata attraverso il Contact Center. Qualora il richiedente non dovesse ricevere entro 12 ore dalla richiesta effettuata via *web* o tramite Contact Center la prima parte del PIN, è invitato a chiamare il Contact Center per la validazione della richiesta (messaggio INPS 1464/2020).

<sup>15</sup> In base all'art. 126 co. 7 del DL 18/2020, le risorse destinate a ciascuna delle misure previste dal DL 18/2020 sono soggette al monitoraggio del Ministro dell'Economia, il quale, al fine di ottimizzare l'allocazione delle risorse disponibili, è autorizzato ad

### 3 INDENNITÀ DI 500,00 EURO EROGATE DALL'INPS

L'art. 44-*bis* del DL 18/2020 convertito riconosce ai lavoratori autonomi che svolgono l'attività nei Comuni della prima zona rossa un'indennità mensile pari a 500,00 euro, fruibile per un massimo di tre mesi. La misura era prevista dall'art. 16 del DL 9/2020 ed è stata trasfusa nel DL 18/2020<sup>16</sup>.

La misura di sostegno è aggiuntiva rispetto alle altre regolate dal DL "Cura Italia".

#### 3.1 SOGGETTI BENEFICIARI

I beneficiari dell'indennità sono:

- collaboratori coordinati e continuativi, titolari di rapporti di agenzia e di rappresentanza commerciale e lavoratori autonomi o professionisti, ivi compresi i titolari di attività d'impresa, iscritti all'AGO e alle forme esclusive e sostitutive della medesima, nonché alla Gestione separata INPS;
- esercenti l'attività alla data del 23.2.2020 nei Comuni individuati nell'allegato 1 al DPCM 1.3.2020 (Bertonico, Casalpusterlengo, Castelgerundo, Castiglione D'Adda, Codogno, Fombio, Maleo, San Fiorano, Somaglia, Terranova dei Passerini, Vo'), o ivi residenti o domiciliati alla medesima data.

La misura di sostegno è "parametrata all'effettivo periodo di sospensione dell'attività" (art. 44-*bis* co. 1 del DL 18/2020), condizione che dovrebbe essere certificata all'atto di presentazione delle domande.

#### 3.2 NON IMPONIBILITÀ DELLE INDENNITÀ

L'indennità non concorre alla formazione del reddito del percipiente.

#### 3.3 PRESENTAZIONE DELLE DOMANDE

L'indennità è erogata dall'INPS, previa domanda, nel limite di spesa complessivo di 5,8 milioni di euro per l'anno 2020. Rispetto alla prima versione della disposizione, non è più previsto l'intervento delle Regioni nella procedura di presentazione delle domande ed erogazione dell'indennità.

L'INPS provvede al monitoraggio del rispetto del limite di spesa, fornendo i risultati di tale attività al Ministero del Lavoro e al Ministero dell'Economia. Qualora dal predetto monitoraggio emerga che è stato raggiunto, anche in via prospettica, il limite di spesa, l'INPS non prende in considerazione ulteriori domande.

### 4 INDENNITÀ AI COLLABORATORI SPORTIVI

L'art. 96 del DL 17.3.2020 n. 18 estende l'indennità di cui all'art. 27 del medesimo decreto ai titolari di rapporti di collaborazione, di cui all'art. 67 co. 1 lett. m) del TUIR, presso federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva, società e associazioni sportive dilettantistiche. Come precisato dalla Relazione tecnica 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 o alla Gestione separata dell'INPS, sarebbero stati esclusi dall'erogazione della misura di aiuto.

#### Limite di spesa

Le risorse stanziare ammontano a 50 milioni di euro, per il 2020, le quali sono trasferite alla società Sport e Salute spa che gestisce l'intera procedura, dalla presentazione delle domande all'erogazione delle somme agli aventi diritto.

#### Disposizioni attuative

Le modalità di presentazione delle domande, i criteri di gestione del fondo e le forme di monitoraggio e controllo della spesa sono definite dal DM 6.4.2020, pubblicato sul sito [www.sport.governo.it](http://www.sport.governo.it).

apportare con propri decreti, sentito il Ministro competente, le occorrenti variazioni di bilancio provvedendo a rimodulare le predette risorse tra le misure previste dal DL 18/2020, ad invarianza degli effetti sui saldi di finanza pubblica.

<sup>16</sup> La disposizione introdotta dall'art. 16 del DL 9/2020 era stata oggetto di chiarimenti ufficiali con la circ. INPS 12.3.2020 n. 38, § F.

**Chiarimenti ufficiali**

Sul sito [www.sport.governo.it](http://www.sport.governo.it) sono disponibili FAQ che specificano i soggetti beneficiari e le modalità procedurali per la presentazione delle domande.



Fig. 3 - Bonus per i collaboratori sportivi

**4.1 SOGGETTI BENEFICIARI**

Ai fini della spettanza dell'indennità prevista dall'art. 96 del DL 18/2020, pari a 600,00 euro per il mese di marzo 2020, è necessaria la titolarità di rapporti di collaborazione di cui all'art. 67 co. 1 lett. m) del TUIR, che risultino:

- in essere alla data del 23.2.2020 e ancora pendenti alla data di entrata in vigore del DL 18/2020 (ossia il 17.3.2020);
- attivati presso federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva, discipline sportive associate, società e associazioni sportive dilettantistiche<sup>17</sup>.

**4.1.1 Rapporto di collaborazione produttivo di redditi diversi**

Le collaborazioni interessate dalla disposizione sono quelle non già rientranti nell'ambito di applicazione dell'art. 27 del DL 18/2020, che generano redditi diversi ai fini IRPEF in base all'art. 67 co. 1 lett. m) del TUIR.

Quest'ultima norma qualifica come tali le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati, tra l'altro, 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; la disposizione si applica 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 sono non imponibili per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a 10.000,00 euro.

**4.1.2 Iscrizione nel registro del CONI o riconoscimento ai fini sportivi del CONI**

Per avere accesso all'indennità, gli enti con i quali si instaura il rapporto di collaborazione devono essere:

- iscritti alla data del 17.3.2020 nel Registro delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche tenuto dal CONI;
- oppure riconosciuti ai fini sportivi dal CONI, per gli altri organismi sportivi (art. 2 co. 1 del DM 6.4.2020).

**4.1.3 Ordine di priorità tra i potenziali beneficiari**

Nell'ambito dei potenziali beneficiari è stabilito un ordine di priorità in quanto l'indennità è erogata:

- prioritariamente, ai richiedenti che, nell'anno 2019, non hanno percepito compensi superiori complessivamente a 10.000,00 euro;
- successivamente, nei limiti delle eventuali risorse residue, agli altri aventi diritto (art. 3 co. 1 del DM 6.4.2020).

**4.2 LIMITI ALLA FRUIBILITÀ DELL'INDENNITÀ**

L'indennità per i collaboratori sportivi non è cumulabile:

- con le prestazioni e le altre indennità previste dal DL "Cura Italia", quali:
  - il trattamento di integrazione salariale ordinario (CIGO) o l'assegno ordinario con causale "emergenza COVID-19" (art. 19 del DL 18/2020);
  - il trattamento di integrazione salariale straordinario (CIGS) (art. 20 del DL 18/2020);

<sup>17</sup> In caso di titolarità di più rapporti di collaborazione, l'indennità erogabile per il mese di marzo è unica (FAQ n. 21 su [www.sport.esalute.eu](http://www.sport.esalute.eu)).

- l'assegno ordinario in sostituzione di assegno di solidarietà in corso (art. 21 del DL 18/2020);
- il trattamento per CIG in deroga (art. 22 del DL 18/2020);
- le indennità di 600,00 euro per lavoratori autonomi, parasubordinati e subordinati di cui agli artt. 27, 28, 29, 30, 38 e 44 del DL 18/2020;
- con il reddito di cittadinanza che sia stato percepito nel mese di marzo 2020 (art. 2 co. 2 del DM 6.4.2020).

#### Titolarità di altri redditi da lavoro

L'indennità per i collaboratori sportivi non è compatibile con la "percezione di altro reddito da lavoro" (art. 96 co. 3 del DL 18/2020). Relativamente a tale inciso, l'art. 3 co. 2 del DM 6.4.2020 preclude l'erogazione dell'indennità ai titolari di:

- redditi di lavoro autonomo (art. 53 del TUIR);
- redditi da lavoro dipendente e a questi assimilati (artt. 49 e 59 del TUIR);
- pensioni di ogni genere e assegni ad esse equiparati.

### 4.3 NON IMPONIBILITÀ DELLE INDENNITÀ

L'indennità erogata ai collaboratori sportivi non concorre alla formazione del reddito del percipiente (art. 96 co. 1 del DL 18/2020).

### 4.4 PRESENTAZIONE DELLE DOMANDE

L'indennità è riconosciuta previa domanda che doveva essere presentata:

- entro il 30.4.2020;
- alla società Sport e Salute spa;
- utilizzando esclusivamente la piattaforma informatica sul sito Internet istituzionale [www.sportesalute.eu](http://www.sportesalute.eu) (attiva dalle 14:00 del 7.4.2020), cui si accede dopo l'accreditamento.

La domanda doveva contenere almeno gli elementi essenziali indicati dall'art. 4 del DM 6.4.2020, vale a dire:

- dati anagrafici (nome e cognome, codice fiscale, residenza, recapiti di posta elettronica e telefonici);
- dati relativi alla collaborazione sportiva (parti, decorrenza, durata, compenso e tipologia della prestazione);
- IBAN dell'avente diritto;
- consenso al trattamento dei dati personali;
- dichiarazione sostitutiva attestante la preesistenza del rapporto di collaborazione alla data del 23.2.2020 e la pendenza dello stesso al 17.3.2020, di non essere percettore di altro reddito da lavoro per il mese di marzo 2020, di non essere percettore di prestazioni o altre indennità previste dal DL "Cura Italia" o del reddito di cittadinanza;
- allegati (copia del documento di riconoscimento e copia del contratto di collaborazione o della lettera di incarico; solo in mancanza di uno di questi ultimi, poteva essere allegata la copia della quietanza relativa all'avvenuto pagamento del compenso nel mese di febbraio 2020).

Le domande vengono istruite da Sport e Salute spa secondo l'ordine cronologico di presentazione, nel rispetto della priorità definita dall'art. 3 co. 1 del DM 6.4.2020. Ai fini dello svolgimento dell'istruttoria, la società può:

- richiedere elementi di risconto all'Agenzia delle Entrate e agli enti previdenziali;
- chiedere ulteriori informazioni, dati e documenti necessari in relazione alla peculiarità del caso o integrazioni documentali in caso di domande incomplete (l'ulteriore documentazione deve pervenire entro 7 giorni dalla data di ricevimento della richiesta, pena la decadenza del diritto all'indennità);
- effettuare controlli a campione (anche in loco presso gli enti interessati) e in tutti i casi in cui sorgano fondati dubbi sulla veridicità della documentazione e delle dichiarazioni sostitutive fornite.

### 4.5 EROGAZIONE DELLE INDENNITÀ

All'erogazione dell'indennità provvede Sport e Salute spa entro 30 giorni dalla ricezione della domanda, previa approvazione della stessa, esclusivamente tramite bonifico bancario sul codice IBAN indicato nella domanda. Le indennità sono erogate sino a concorrenza dell'apposito stanziamento.

Sport e Salute spa monitora, inoltre, il rispetto del limite di spesa e comunica con cadenza settimanale i risultati di tale attività al Ministro per le Politiche giovanili e lo sport e al Ministero dell'Economia. Qualora dal

monitoraggio emergano, anche in via prospettica, scostamenti rispetto al limite di spesa, la società non prende in considerazione ulteriori domande, dandone comunicazione al Ministro per le Politiche giovanili e lo Sport e al Ministero dell'Economia.

## 5 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)<sup>18</sup>.

### 5.1 SOGGETTI BENEFICIARI

Le risorse del fondo sono destinate a coprire, in via residuale, i soggetti esclusi dalle indennità esaminate in precedenza, compresi i professionisti iscritti alle Casse di previdenza private (comunicato stampa Presidenza Consiglio dei Ministri 16.3.2020 n. 37).

#### 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 è condizionata al fatto che l'attività o il rapporto di lavoro siano:

- cessati;
- ridotti;
- oppure sospesi.

### 5.2 IMPORTO DELL'INDENNITÀ

Come specificato nelle risposte Min. Economia e Finanze 30.4.2020, l'indennità ammonterebbe a 600,00 euro per persona.

### 5.3 DISPOSIZIONI ATTUATIVE

I criteri di priorità e le modalità di attribuzione dell'indennità sono 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 (art. 44 co. 2 del DL 18/2020).

In attuazione della disposizione è stato emanato il DM 28.3.2020 che riconosce un'indennità di 600,00 euro ai professionisti iscritti agli enti privati di previdenza obbligatoria che soddisfino determinati requisiti.

Alla data di chiusura in redazione del presente lavoro, tale decreto risulta essere l'unico adottato ai fini dell'individuazione dei beneficiari e del riparto della dotazione del fondo.

#### Decreto "liquidità"

L'art. 34 del DL 8.4.2020 n. 23 (c.d. decreto "liquidità")<sup>19</sup> dispone che, ai fini del riconoscimento dell'indennità di cui all'art. 44 del DL 18/2020, i predetti professionisti devono intendersi:

- non titolari di trattamento pensionistico;
- iscritti in via esclusiva agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria<sup>20</sup>.

<sup>18</sup> Secondo le prime anticipazioni, il DL attualmente allo studio del Governo dovrebbe rifinanziare il Fondo, incrementando lo stanziamento a 800 milioni di euro.

<sup>19</sup> Il decreto è entrato in vigore il 9.4.2020 e deve essere convertito in legge entro il 7.6.2020.

<sup>20</sup> Secondo le prime anticipazioni, il DL attualmente allo studio del Governo dovrebbe:

- abrogare l'art. 34 del DL 23/2020 e disporre che, ai fini del riconoscimento dell'indennità di cui all'art. 44 co. 2 del DL 18/2020 così come rifinanziata dal nuovo decreto, i beneficiari della prestazione, alla data di presentazione della domanda, non devono essere in alcuna delle seguenti condizioni: titolari di contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, oppure titolari di pensione;

## 6 INDENNITÀ DI 600,00 EURO EROGATE DA CASSE PRIVATE

Il DM 28.3.2020, pubblicato sul sito del Ministero del Lavoro, fissa le modalità di attribuzione dell'indennità, a valere sul Fondo per il reddito di ultima istanza, in favore di lavoratori autonomi e professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria danneggiati dalla situazione epidemiologica da COVID-19.



Fig. 4 - Bonus per i professionisti iscritti a Casse private

L'accesso alla misura di sostegno presenta aspetti controversi che non sono stati ancora oggetto di chiarimenti ufficiali<sup>21</sup>.

### 6.1 SOGGETTI BENEFICIARI

L'indennità è riconosciuta ai professionisti iscritti, in via esclusiva, agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria che abbiano percepito nel 2018:

- un reddito complessivo non superiore a 35.000,00 euro, la cui attività sia stata limitata dai provvedimenti restrittivi emanati in conseguenza dell'emergenza sanitaria<sup>22</sup>;
- un reddito complessivo compreso tra 35.000,00 e 50.000,00 euro e che abbiano cessato, ridotto o sospeso la loro attività autonoma o libero-professionale sempre a causa dell'emergenza sanitaria.

Il DM 28.3.2020 indica come potenziali beneficiari dell'indennità "lavoratori autonomi e professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria" (art. 1 co. 1). Ai fini dell'indennità, non è richiesto espressamente il possesso da parte del professionista iscritto alla Cassa privata di una partita IVA individuale per cui sarebbero compresi tra i potenziali beneficiari anche gli autonomi che esercitino la professione in forma associata<sup>23</sup>.

#### 6.1.1 Valutazione del reddito complessivo

Ai fini del computo delle predette soglie, va considerato, non solo il reddito di lavoro autonomo professionale, ma anche le altre categorie reddituali previste dall'art. 6 del TUIR (es. redditi fondiari, redditi diversi) che concorrono alla formazione del reddito complessivo (art. 8 co. 1 del TUIR).

- inserire all'art. 31 del DL 18/2020 il co. 1-bis del seguente tenore "Le indennità di cui agli articoli 27, 28, 29, 30, 38 e 44 sono cumulabili con l'assegno ordinario di invalidità di cui alla legge 12 giugno 1984, n. 222".

<sup>21</sup> È stato osservato che agli enti di previdenza non è demandato alcun controllo sostanziale sulla sussistenza dei requisiti, spettante al Ministero, ma solo un controllo formale sulla correttezza degli allegati alla domanda e la sottoscrizione dell'autocertificazione (cfr. Gallo S. "Indennità di 600 euro in arrivo anche per gli iscritti alle Casse private", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 15.4.2020).

<sup>22</sup> La disposizione di riferimento non fornisce alcuna indicazione in merito ai presupposti in base ai quali verrà verificata la sussistenza del requisito inerente l'intervenuta limitazione dell'attività professionale a causa dei provvedimenti restrittivi adottati per fronteggiare l'emergenza epidemiologica (documento di ricerca CNDCEC e Fondazione Nazionale dei Commercialisti "Le novità dei decreti sull'emergenza da covid-19 (D.L. "Cura Italia" n. 18/2020 convertito e D.L. "Liquidità" n. 23/2020)", 29.4.2020, p. 72). Il riferimento "limitata" dovrebbe essere interpretato come ridotta, senza far riferimento a specifici provvedimenti restrittivi che abbiano riguardato il professionista (cfr. Cotto A., Zanetti E. "Sui forfetari iscritti a Casse, decreto indennità impreciso", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 30.3.2020; Micardi F. "Assegno agli iscritti agli Ordini: le Casse non raccolgono le domande", *Il Sole - 24 Ore, Norme e Tributi*, 1.4.2020, p. 28).

<sup>23</sup> Cfr. Cotto A., Sessini B. "Bonus di 600 euro ai professionisti iscritti alle Casse private in stand by", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 1.4.2020. Seppur con riferimento alla diversa indennità ex art. 27 del DL 18/2020, è stato chiarito che possono beneficiarne anche i partecipanti di studi associati o società semplici con attività di lavoro autonomo (circ. INPS 49/2020).

### Redditi assoggettati ad imposta sostitutiva

Il reddito complessivo va assunto al lordo dei canoni di locazione assoggettati a cedolare secca (art. 1 co. 2 del DM 28.3.2020). L'art. 3 co. 7 del DLgs. 23/2011 già dispone la rilevanza del reddito assoggettato a cedolare secca ai fini delle disposizioni che fanno riferimento al possesso di requisiti reddituali per l'attribuzione o per la determinazione di benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria<sup>24</sup>.

Il DM 28.3.2020 non comprende espressamente nei limiti di reddito per la fruizione dell'indennità il reddito assoggettato all'imposta sostitutiva del regime forfetario sebbene, anche rispetto ad esso, la norma primaria (art. 1 co. 75 della L. 190/2014) ne disponga l'inclusione nei limiti per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria<sup>25</sup>.

In assenza di una norma primaria analoga a quelle formulate per cedolare secca e regime forfetario, oppure di un espresso richiamo nel DM 28.3.2020, non sarebbero computabili nei limiti per l'accesso all'indennità i redditi assoggettati al regime di vantaggio (ex DL 98/2011), restando esclusi del reddito complessivo del contribuente. Tuttavia, l'esclusione di tali redditi appare poco razionale sul piano sistematico e, quindi, è presumibile attendersi un'interpretazione estensiva del decreto<sup>26</sup>.

### Giovani iscritti alle Casse professionali

L'indennità può essere riconosciuta a quei lavoratori autonomi e professionisti che, in quanto iscritti agli enti previdenziali di appartenenza durante l'anno 2019 o nei primi mesi del 2020, non possano vantare per l'anno di imposta 2018 di un reddito derivante dall'esercizio della professione; ciò a condizione che gli stessi abbiano percepito, in quello stesso anno, un reddito complessivo non superiore a 35.000,00 euro, ovvero compreso tra i 35.000,00 e i 50.000,00 euro (soddisfatti anche gli altri requisiti di legge). Pertanto, nulla osta alla concessione del beneficio anche ai neo iscritti che non abbiano maturato reddito professionale nel 2018, purché abbiano un reddito complessivo entro i limiti indicati dal DM 28.3.2020 (FAQ Ministero del Lavoro 21.4.2020).

#### 6.1.2 Nozione di cessazione dell'attività

Per cessazione dell'attività, s'intende la chiusura della partita IVA, nel periodo compreso tra il 23.2.2020 e il 31.3.2020 (art. 2 co. 1 lett. a) del DM 28.3.2020).

#### 6.1.3 Nozione di riduzione o sospensione dell'attività

Per riduzione o sospensione dell'attività lavorativa s'intende una comprovata riduzione di almeno il 33% del reddito del primo trimestre 2020, rispetto al reddito del primo trimestre 2019. Ai fini della verifica della predetta riduzione, il reddito è individuato secondo il principio di cassa come differenza tra i ricavi e i compensi percepiti e le spese sostenute nell'esercizio dell'attività (art. 2 co. 1 lett. b) del DM 28.3.2020).

La riduzione è misurata con esclusivo riferimento al reddito derivante dall'attività il cui svolgimento determina l'obbligo di iscrizione alle Casse private. Inoltre, per determinare l'entità della riduzione, si renderebbe necessario un doppio calcolo del reddito, per il 1° trimestre 2020 e per il 1° trimestre 2019<sup>27</sup>.

<sup>24</sup> L'espressa menzione del reddito assoggettato a cedolare secca nel DM 28.3.2020 potrebbe essere dovuta al fatto che l'indennità in esame non consiste in un beneficio in senso proprio, ma in un'indennità di natura risarcitoria non disciplinata dalla norma istitutiva della cedolare secca. Cfr. Cotto A., Zanetti E. "Sui forfetari iscritti a Casse, decreto indennità impreciso", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 30.3.2020.

<sup>25</sup> Aderendo all'interpretazione emersa con riferimento alla cedolare secca, ossia ritenendo che l'indennità in esame non consista in un beneficio in senso proprio, dovrebbe allora ritenersi che, in assenza di un espresso richiamo nel DM 28.3.2020, i redditi soggetti al regime forfetario non vadano considerati ai fini del computo dei limiti per la fruizione dell'indennità (cfr. Cotto A., Zanetti E. "Sui forfetari iscritti a Casse, decreto indennità impreciso", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 30.3.2020).

<sup>26</sup> Per Forte N. "Bonus 600 euro: per i professionisti vale il criterio di cassa pura?", *IPSOA Quotidiano*, 28.4.2020, devono essere considerati anche i redditi di lavoro autonomo e d'impresa, relativi ai contribuenti che si sono avvalsi del regime di vantaggio o del regime forfetario, essendo irrilevante che tali redditi siano soggetti ad imposta sostitutiva.

<sup>27</sup> A tal fine, dovrebbe tenersi conto delle spese sostenute per cassa e di quelle aventi natura pluriennale (es. ammortamenti) (cfr. Cotto A., Sessini B. "Bonus di 600 euro ai professionisti iscritti alle Casse private in stand by", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 1.4.2020). Secondo Forte N. "Bonus 600 euro: per i professionisti vale il criterio di cassa pura?", *IPSOA Quotidiano*, 28.4.2020, potrebbe essere adottato un criterio di cassa pura, senza le limitazioni previste dal TUIR, determinando il reddito trimestrale come differenza tra incassi professionali e spese sostenute. Sul punto, non constano indicazioni di fonte ufficiale.

#### 6.1.4 Iscrizione esclusiva alla Cassa previdenziale privata

L'intervento del DL 23/2020, nel richiedere che il professionista sia iscritto in via esclusiva alla Cassa previdenziale privata, ha fatto emergere una condizione di potenziale ostacolo all'indennità, ossia l'iscrizione alla Gestione separata INPS. In assenza di chiarimenti ministeriali, le Casse professionali sembrano essersi orientate nel senso di riconoscere comunque l'indennità a quei professionisti che, pur conservando l'iscrizione alla Gestione separata (ad esempio, in ragione di ormai conclusi contratti di collaborazione), assolvano in via esclusiva l'obbligo di versamento contributivo nei confronti degli enti di previdenza privata<sup>28</sup>.

### 6.2 IMPORTO DELL'INDENNITÀ

L'indennità è riconosciuta per il mese di marzo 2020 nella misura di 600,00 euro.

### 6.3 NON IMPONIBILITÀ DELL'INDENNITÀ

L'indennità non concorre alla formazione del reddito del professionista (art. 1 co. 3 del DM 28.3.2020).

### 6.4 INCUMULABILITÀ DELL'INDENNITÀ

L'indennità a carico del Fondo di ultima istanza non è cumulabile:

- con altre erogazioni a sostegno del reddito previste dal DL "Cura Italia", quali:
  - il trattamento di integrazione salariale ordinario (CIGO) o l'assegno ordinario con causale "emergenza COVID-19" (art. 19 del DL 18/2020);
  - il trattamento di integrazione salariale straordinario (CIGS) (art. 20 del DL 18/2020);
  - l'assegno ordinario in sostituzione di assegno di solidarietà in corso (art. 21 del DL 18/2020);
  - il trattamento per CIG in deroga (art. 22 del DL 18/2020);
  - le indennità di 600,00 euro per autonomi, parasubordinati e subordinati iscritti all'INPS e per collaboratori sportivi (artt. 27, 28, 29, 30, 38 e 96 del DL 18/2020);
- con il reddito di cittadinanza.

L'indennità non spetta ai professionisti titolari di trattamento pensionistico (art. 34 del DL 23/2020).

### 6.5 PRESENTAZIONE DELLE DOMANDE

L'indennità è erogata previa presentazione di apposita domanda all'ente di previdenza privato. La presentazione era possibile:

- a decorrere dall'1.4.2020;
- ad un solo ente previdenziale cui si è iscritti e per una sola forma di previdenza obbligatoria;
- utilizzando le procedure predisposte da ciascun ente previdenziale privato (art. 3 del DM 28.3.2020).

Il professionista doveva certificare, sotto la propria responsabilità:

- di essere lavoratore autonomo/libero professionista, non titolare di pensione;
- di non essere già percettore di altre misure a sostegno del reddito previste dal DL "Cura Italia", né del reddito di cittadinanza;
- di non aver presentato per il medesimo fine istanza ad altra forma di previdenza obbligatoria;
- di aver percepito nel 2018 un reddito non superiore ai limiti sopra indicati;
- di aver chiuso la partita IVA nel periodo compreso tra il 23.2.2020 e il 31.3.2020 o di aver subito una riduzione di almeno il 33% del reddito, ovvero, per i titolari di redditi inferiori a 35.000,00 euro, di aver subito limitazioni dell'attività a causa dei provvedimenti restrittivi adottati per l'emergenza sanitaria.

All'istanza doveva essere allegata copia fotostatica del documento d'identità e del codice fiscale, nonché le coordinate bancarie o postali per l'accreditamento della somma.

#### Inammissibilità delle domane

Al fine di consentire la tempestiva erogazione delle somme, sono considerate inammissibili le istanze:

- prive di alcuni dei requisiti sopra indicati o carenti degli allegati richiesti;
- oppure presentate dopo il 30.4.2020.

<sup>28</sup> Cfr. Gallo S. "Indennità di 600 euro in arrivo anche per gli iscritti alle Casse private", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 15.4.2020.

## 6.6 EROGAZIONE DELL'INDENNITÀ

Gli enti privati provvedono all'erogazione delle somme nell'ordine cronologico di presentazione delle domande, previa verifica dei requisiti.

Gli stessi trasmettono, altresì, l'elenco dei soggetti beneficiari all'Agenzia delle Entrate e all'INPS per ricevere le informazioni necessarie ad effettuare i controlli sulla spettanza dell'indennità, nonché ai Ministeri del Lavoro e dell'Economia per il monitoraggio del limite di spesa (pari a 200 milioni di euro). Ove dal monitoraggio emergano scostamenti rispetto agli importi stanziati, l'erogazione di ulteriori prestazioni da parte dei singoli enti previdenziali potrà avvenire solo previa comunicazione, da parte del Ministero del Lavoro, del rifinanziamento dei fondi in base all'art. 126 co. 7 del DL 18/2020 (art. 4 del DM 28.3.2020).

# BONUS AI DIPENDENTI IN SEDE

Pamela ALBERTI<sup>1</sup>

## 1 PREMESSA

Al fine di premiare i lavoratori che, nonostante l'emergenza epidemiologica da Coronavirus, nel mese di marzo hanno continuato a lavorare presso la loro sede, l'art. 63 del DL 18/2020 convertito 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<sup>2</sup>. La *ratio* di tale disposizione è quella di dare ristoro ai dipendenti che hanno continuato a lavorare nel mese di marzo senza poter adottare, quale misura di prevenzione, quella del lavoro agile o da remoto<sup>3</sup>.

### Chiarimenti ufficiali

L'Agenzia delle Entrate ha fornito i relativi chiarimenti nell'ambito della circ. 3.4.2020 n. 8 (§ 4) e con la ris. 9.4.2020 n. 18<sup>4</sup>.

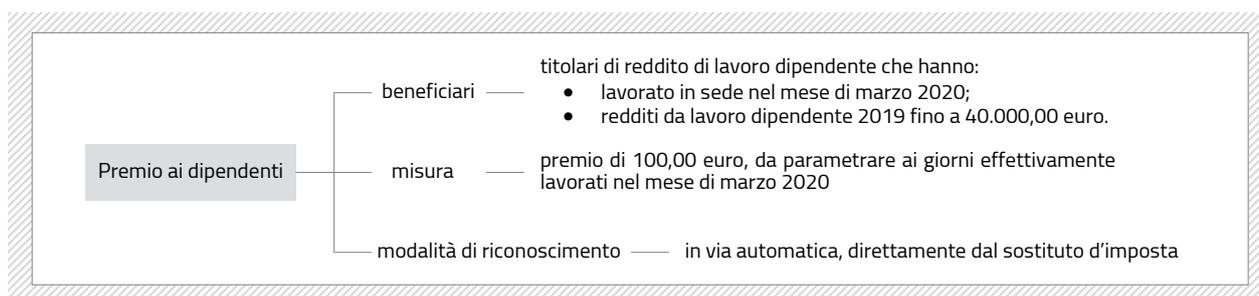


Fig. 1 - Premio ai dipendenti in sede durante l'emergenza Coronavirus

## 2 DIPENDENTI BENEFICIARI

Il premio spetta ai soggetti:

- titolari di redditi di lavoro dipendente di cui all'art. 49 co. 1 del TUIR;
- con un reddito da lavoro dipendente del 2019 non superiore a 40.000,00 euro.

### 2.1 TITOLARI DI REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

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"<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> p.alberti@eutekne.it.

<sup>2</sup> 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](http://www.eutekne.info), 20.3.2020.

<sup>3</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8 (§ 4).

<sup>4</sup> Per un commento, Alberti P. "Il premio ai dipendenti non spetta in caso di assenza", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 10.4.2020.

<sup>5</sup> Si veda la voce "Redditi di lavoro dipendente", *Guide Eutekne*.

**Esclusione dei titolari di redditi assimilati**

Sono invece 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.

**Tipologia di contratto**

L'agevolazione spetta indipendentemente dalla tipologia di contratto (*part time* o *full time*)<sup>6</sup>.

**2.2 REDDITO 2019 FINO A 40.000,00 EURO**

Come anticipato, l'agevolazione non spetta, però, a tutti i lavoratori dipendenti, ma soltanto a quelli "con un reddito complessivo da lavoro dipendente dell'anno precedente di importo non superiore a 40.000 euro"<sup>7</sup>.

L'Agenzia delle Entrate ha infatti chiarito che, a tal fine, occorre considerare il reddito di lavoro dipendente assoggettato a tassazione progressiva IRPEF, non anche quello assoggettato a tassazione separata o a imposta sostitutiva (circ. Agenzia delle Entrate 8/2020, § 4.6).

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.

**Nuova assunzione nel 2020**

Qualora il datore di lavoro tenuto all'erogazione del premio non sia lo stesso che abbia rilasciato la Certificazione Unica dei redditi per il 2019, il dipendente, al fine di ottenere il premio, dovrà rilasciare al sostituto di imposta un'autodichiarazione *ex artt. 46 e 47 del DPR 445/2000* in cui attesta l'importo del reddito di lavoro dipendente conseguito nell'anno precedente (circ. Agenzia delle Entrate 8/2020, § 4.8).

**2.3 DIPENDENTI IN SEDE**

Stando al tenore letterale della disposizione, l'agevolazione spetta soltanto ai dipendenti che hanno svolto la propria prestazione in sede.

**2.3.1 Trasferte o missioni**

Possono beneficiare dell'agevolazione anche i dipendenti che hanno prestato l'attività lavorativa in trasferta presso clienti o in missioni o presso sedi secondarie dell'impresa (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 8/2020, § 4.3).

**2.3.2 Assenze o smart working**

L'Agenzia delle Entrate<sup>8</sup> ha chiarito che, in sostanza, il premio non spetta per i giorni in cui il lavoratore non ha svolto la propria attività lavorativa presso la sede di lavoro, in quanto:

- ha espletato l'attività lavorativa in telelavoro o in *smart working*, ovvero,
- è stato assente per qualsiasi altro motivo (ferie, malattia, permessi retribuiti o non retribuiti, congedi, ecc.).

**3 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".

Ai fini della determinazione dell'importo del *bonus* spettante (circ. Agenzia delle Entrate 8/2020 e ris. 18/2020):

- rileva il rapporto tra le ore effettive lavorate nel mese e le ore lavorabili come previsto contrattualmente<sup>9</sup>; in alternativa, può essere utilizzato il rapporto tra i giorni di presenza in sede (indipendentemente dal

<sup>6</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 8/2020, § 4.4.

<sup>7</sup> 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.

<sup>8</sup> Ris. Agenzia delle Entrate 18/2020.

<sup>9</sup> Secondo quanto indicato al punto 4.1. della circ. Agenzia delle Entrate 8/2020.

numero di ore prestate) effettivamente lavorati nel mese di marzo e quelli lavorabili come previsto dal contratto collettivo, ovvero individuale qualora stipulato in deroga allo stesso<sup>10</sup>;

- non devono considerarsi le giornate di assenza per qualsiasi motivo (ferie, malattia, permessi retribuiti o non retribuiti, congedi, ecc.);
- non rilevano i giorni in *smart working*<sup>11</sup>.

### 3.1 LAVORATORE FULL TIME

Un lavoratore, da contratto, lavora da lunedì a venerdì, quindi, per il mese di marzo avrebbe dovuto lavorare 22 giorni (giorni lavorabili).

Supponendo che il lavoratore abbia goduto di 9 giorni di ferie e abbia lavorato in *smart working* 2 giorni, ai fini del calcolo del premio spettante si dovrà tener conto che il soggetto ha lavorato presso la propria sede di lavoro 11 giorni sui 22 previsti, per cui al lavoratore spetteranno 50,00 euro (11/22 di 100)<sup>12</sup>.

### 3.2 LAVORATORE PART TIME

#### 3.2.1 Unico contratto di lavoro part time

Qualora il lavoratore abbia un contratto *part time*, il rapporto deve tener conto dei giorni effettivamente lavorati presso la sede di lavoro e di quelli lavorabili (ris. Agenzia delle Entrate 18/2020).

##### Esempio part time orizzontale

Per effetto di un contratto di *part time* orizzontale, un lavoratore lavora da lunedì a venerdì. In tale ipotesi, ancorché per un numero di ore inferiore all'orario di lavoro ordinario, per il mese di marzo i giorni lavorabili sono 22. Supponendo che il lavoratore abbia lavorato presso la propria sede di lavoro per metà del periodo previsto (11 giorni), allo stesso spetterà l'importo di 50,00 euro<sup>13</sup>.

##### Esempio part time verticale

Per effetto di un contratto di *part time* verticale, un lavoratore lavora da lunedì a giovedì, per cui per il mese di marzo i giorni lavorabili sono 18. Supponendo che il lavoratore abbia lavorato presso la propria sede di lavoro per tutto il periodo previsto (18 giorni), allo stesso spetterà il premio di 100,00 euro<sup>14</sup>.

#### 3.2.2 Più contratti di lavoro part time

Fermo restando il limite massimo di 100,00 euro, qualora il lavoratore abbia più contratti *part time* in essere, il premio sarà erogato dal sostituto d'imposta individuato dal lavoratore.

A tal fine, il lavoratore deve dichiarare al sostituto i giorni di lavoro svolti presso la sede dell'altro datore e i giorni lavorabili ai fini del calcolo della quota spettante.

##### Esempio due contratti di part time orizzontale

In caso di due contratti di *part time* orizzontale, un lavoratore per effetto di un contratto lavora da lunedì a venerdì dalle 8 alle 12 e per effetto di un altro contratto lavora negli stessi giorni dalle 15 alle 18, quindi per il mese di marzo i giorni lavorabili sono 22.

Supponendo che il lavoratore abbia lavorato presso la sede di lavoro di mattina, per tutto il periodo previsto e di pomeriggio solo 15 giorni su 22, allo stesso spetterà l'importo di 100,00 euro in quanto il lavoratore ha svolto la propria attività lavorativa in presenza per tutto il periodo di marzo almeno su un contratto<sup>15</sup>.

Il *bonus* sarà erogato dal sostituto d'imposta individuato dal lavoratore.

##### Esempio due contratti di part time verticale

Un lavoratore per effetto di un contratto lavora da lunedì a mercoledì e per effetto di un altro contratto lavora

<sup>10</sup> Criterio individuato dalla ris. Agenzia delle Entrate 18/2020.

<sup>11</sup> Anche ai dipendenti licenziati nel mese di marzo 2020 il *bonus* spetterà in proporzione ai giorni di lavoro svolti presso la sede di lavoro, calcolati come sopra esposto (circ. Agenzia delle Entrate 8/2020, § 4.2).

<sup>12</sup> Ris. Agenzia delle Entrate 9.4.2020 n. 18, esempio n. 1.

<sup>13</sup> Ris. Agenzia delle Entrate 9.4.2020 n. 18, esempio n. 2.

<sup>14</sup> Ris. Agenzia delle Entrate 9.4.2020 n. 18, esempio n. 3.

<sup>15</sup> Ris. Agenzia delle Entrate 9.4.2020 n. 18, esempio n. 4.

giovedì e venerdì (due contratti di *part time* verticale). Per il mese di marzo i giorni lavorabili sono 22, così ripartiti: 14 presso il primo datore di lavoro e 8 presso il secondo.

Supponendo che il lavoratore abbia lavorato presso la prima sede di lavoro per tutto il periodo previsto (14 giorni) e presso l'altra sede solo 4 giorni su 8, allo stesso spetterà l'importo di 100,00 euro in quanto il lavoratore ha svolto la propria attività lavorativa in presenza per tutto il periodo di marzo almeno su un contratto<sup>16</sup>.

Il *bonus* sarà erogato dal sostituto d'imposta individuato dal lavoratore.

---

#### 4 IRRILEVANZA AI FINI DELLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO

Il premio non concorre, per espressa disposizione normativa, alla formazione del reddito del beneficiario (art. 63 co. 1 del DL 18/2020).

---

#### 5 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.

---

#### 6 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 (codice tributo "1699")<sup>17</sup>.

In merito all'utilizzo del credito d'imposta riconosciuto al datore di lavoro, il recupero in compensazione orizzontale del premio anticipato al dipendente deve avvenire esclusivamente mediante l'utilizzo dei servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 110/2019)<sup>18</sup>.

---

<sup>16</sup> Ris. Agenzia delle Entrate 9.4.2020 n. 18, esempio n. 5.

<sup>17</sup> Cfr ris. Agenzia delle Entrate 31.3.2020 n. 17.

<sup>18</sup> Come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 8/2020, § 4.9.

# AGEVOLAZIONI FISCALI E FINANZIARIE

AA.VV.<sup>1</sup>

## 1 PREMESSA

Il DL 17.3.2020 n. 18 (c.d. "Cura Italia"), convertito con modificazioni dalla L. 24.4.2020 n. 27 (G.U. 29.4.2020 n. 110, S.O. n. 16), 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 convertito 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 convertito, allo scopo di incentivare la sanificazione degli ambienti di lavoro, quale misura di contenimento del contagio del virus COVID-19<sup>2</sup>, ha introdotto un nuovo credito d'imposta sulle spese di sanificazione sostenute nel 2020.

L'art. 30 del DL 8.4.2020 n. 23 (c.d. "DL Liquidità"), in corso di conversione in legge, ha esteso tale agevolazione anche all'acquisto di dispositivi di protezione individuale.

<sup>1</sup> Pamela Alberti (p.alberti@eutekne.it); Luisa Corso (l.corso@eutekne.it); Anita Mauro (a.mauro@eutekne.it); Gianluca Odetto (g.odetto@eutekne.it); Arianna Zeni (a.zeni@eutekne.it).

<sup>2</sup> 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, integrato il 24.4.2020, che prevede specifiche disposizioni sulla pulizia e sanificazione in azienda.

**Disposizioni attuative**

Con decreto del Ministro dello Sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze saranno stabiliti i criteri e le modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta, anche al fine di assicurare il rispetto del limite di spesa previsto.

L'agevolazione potrebbe, quindi, non essere di natura automatica<sup>3</sup>, essendo necessario rispettare il limite complessivo di 50 milioni di euro per il 2020.

L'art. 64 co. 2 del DL 18/2020, a cui rimanda anche l'art. 30 del DL 23/2020, aveva previsto la pubblicazione del DM entro 30 giorni dall'entrata in vigore del DL 18/2020 (quindi entro il 16.4.2020, posto che tale DL è entrato in vigore il 17.3.2020). Alla data di chiusura del presente Speciale tale DM non risulta tuttavia ancora pubblicato<sup>4</sup>.

**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<sup>5</sup>:

- 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;
- le spese per l'acquisto di dispositivi di protezione nei luoghi di lavoro.

**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"<sup>6</sup>.

**Dispositivi di protezione**

L'art. 30 del DL 23/2020 ha previsto che, al fine di incentivare l'acquisto di attrezzature volte a evitare il contagio del virus COVID-19 nei luoghi di lavoro, il credito d'imposta di cui all'art. 64 del DL 18/2020 trovi applicazione an-

<sup>3</sup> Considerando le modalità di accesso previste in passato per le agevolazioni fiscali, il summenzionato decreto potrebbe, per ipotesi, prevedere la fissazione di un "click day" per accedere alle risorse, con una procedura quindi che consente di beneficiare dell'agevolazione in base all'ordine cronologico di presentazione delle domande, oppure disporre la preventiva presentazione di comunicazioni per la fruizione dell'agevolazione sulla base delle quali poi sarà determinata una percentuale di spettanza in relazione al complesso dei soggetti interessati (Alberti P. "Credito d'imposta per sanificare gli ambienti di lavoro", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 23.3.2020).

<sup>4</sup> Alberti P. "Credito d'imposta per la sanificazione in attesa di regole", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 21.4.2020.

<sup>5</sup> Ancorché con riferimento ai super-ammortamenti, cfr. circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 5.1.

<sup>6</sup> Art. 1 lett. e) del DM 7.7.97 n. 274, relativo all'attività delle imprese di pulizia.

che per le spese sostenute nell'anno 2020 per "l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e altri dispositivi di sicurezza atti a proteggere i lavoratori dall'esposizione accidentale ad agenti biologici e a garantire la distanza di sicurezza interpersonale".

La nuova disposizione estende quindi le tipologie di spese ammesse al credito d'imposta inizialmente attribuito per le spese di sanificazione degli ambienti e degli strumenti di lavoro, includendo anche quelle relative a<sup>7</sup>:

- l'acquisto di dispositivi di protezione individuale, quali, ad esempio, mascherine chirurgiche, FFP2 e FFP3, guanti, visiere di protezione e occhiali protettivi, tute di protezione e calzari;
- l'acquisto e l'installazione di altri dispositivi di sicurezza atti a proteggere i lavoratori dall'esposizione accidentale ad agenti biologici o a garantire la distanza di sicurezza interpersonale, quali, ad esempio, barriere e pannelli protettivi;
- i detergenti mani e ai disinfettanti.

#### 2.1.4 Misura dell'agevolazione

Il credito d'imposta è riconosciuto:

- nella misura del 50% delle suddette spese sostenute e documentate, 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 Rilevanza fiscale dell'agevolazione

La norma agevolativa non prevede espressamente che il credito d'imposta non concorra alla formazione del reddito d'impresa e dell'IRAP; pertanto, in assenza di una modifica in tal senso, il credito d'imposta dovrebbe essere tassato in capo al soggetto beneficiario.

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

L'art. 65 del DL 18/2020 convertito 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<sup>8</sup> 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.

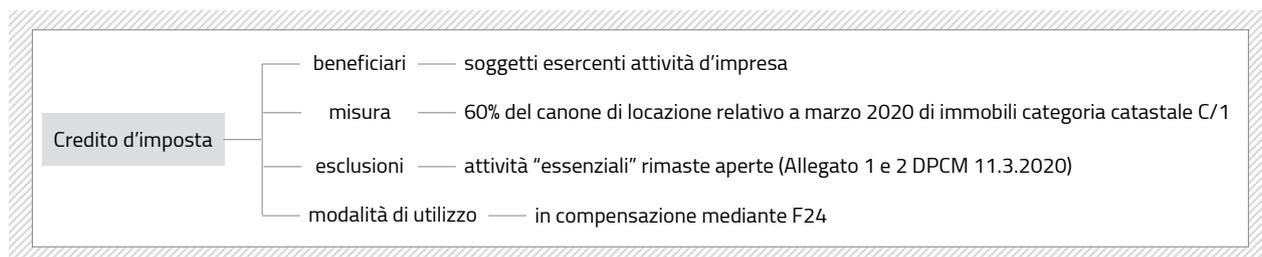


Fig. 1 - Bonus per l'affitto di botteghe e negozi

#### 2.2.1 Soggetti beneficiari

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

<sup>7</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 13.4.2020 n. 9, § 13, e relazione illustrativa al DL 23/2020. Per un primo commento, Alberti P. "Credito d'imposta per la sanificazione esteso all'acquisto di mascherine", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 10.4.2020.

<sup>8</sup> Posto che il DPCM 22.3.2020 ha ampliato le attività sospese per effetto dell'emergenza sanitaria da Coronavirus, sarebbe stato auspicabile che in sede di conversione del decreto legge l'ambito oggettivo dell'agevolazione venisse modificato. Tuttavia, nell'ambito della conversione in legge non sono state apportate modifiche all'ambito applicativo dell'agevolazione.

In particolare, secondo quanto chiarito dalle FAQ del Ministero dell'Economia e delle Finanze, può beneficiare del credito d'imposta il locatario:

- titolare di un'attività economica di vendita di beni e servizi al pubblico oggetto di sospensione, in quanto non rientrante tra quelle identificate come essenziali;
- intestatario di un contratto di locazione di immobile rientrante nella categoria catastale C/1<sup>9</sup>.

In questo modo agli esercenti attività di vendita al dettaglio, soprattutto di ridotte dimensioni, che hanno dovuto sospendere l'attività, viene riconosciuto un parziale ristoro dei costi sostenuti per la locazione dell'immobile adibito all'attività al dettaglio e attualmente inutilizzato<sup>10</sup>.

### Associazioni culturali

Le associazioni culturali o di promozione culturale, se dotate di partita IVA e locatarie di un immobile censito dal Comune come C/1, possono avvalersi del credito d'imposta (FAQ Min. Economia e Finanze).

### Esclusioni

Sono esclusi dall'agevolazione:

- i proprietari degli immobili;
- gli esercenti arti e professioni.

### 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 poteva lasciare intendere che, al fine della fruizione del credito, non sarebbe necessario il pagamento del canone<sup>11</sup>.

La circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8 (risposta 3.1) ha chiarito che "*ancorché la disposizione si riferisca, genericamente, al 60% dell'ammontare del canone di locazione, la stessa ha la finalità di ristorare il soggetto dal costo sostenuto costituito dal predetto canone, per cui, in coerenza con tale finalità, il predetto credito maturerà a seguito dell'avvenuto pagamento del canone medesimo*".

Pertanto, il credito d'imposta spetta sul canone di locazione pagato<sup>12</sup>.

### 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.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'art. 65 del DL 18/2020 specifica espressamente che gli immobili oggetto di locazione – per cui è possibile fruire del credito d'imposta – devono essere classificati nella categoria catastale C/1 (negozi e botteghe). Restano, quindi, esclusi dall'agevolazione in esame i contratti di locazione di immobili rientranti nelle altre categorie catastali anche se aventi destinazione commerciale, come ad esempio la categoria D/8 (circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8, risposta 3.2).

<sup>9</sup> Si veda il successivo § 2.2.2.

<sup>10</sup> In merito alla possibilità di sospendere i canoni di locazione, si rinvia a Mauro A., Pasquale C. "Locazione commerciale tra credito d'imposta e sospensione dei canoni", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 31.3.2020.

<sup>11</sup> 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 (Alberti P., Cotto A. "Credito d'imposta per l'affitto di botteghe e negozi", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 20.3.2020).

<sup>12</sup> Sul punto è stato osservato che per i soggetti che, a causa delle crisi, non sono riusciti a pagare l'affitto, la fruizione del bonus è quindi rimandata a quando effettueranno il pagamento del canone di marzo. Per chi, invece, non ha pagato tutto il canone dovuto, è ragionevole ritenere che il beneficio possa maturare anche parzialmente (così Pegorin L., Ranocchi G.P. "Negozi e botteghe, credito d'imposta solo per chi ha versato l'affitto di marzo", *Il Sole - 24 Ore, Norme e Tributi Plus*, 3.4.2020).

Sono, quindi, inspiegabilmente esclusi dall'agevolazione 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, per l'appunto, i negozi dei centri commerciali ove classificati in D/8 in quanto anch'essi obbligati alla chiusura. Nonostante la questione sia stata oggetto di numerosi emendamenti presentati, che proponevano, tra l'altro, un ampliamento delle categorie catastali interessate e l'estensione dell'agevolazione agli studi professionali<sup>13</sup>, in sede di conversione in legge del DL 18/2020 non sono state apportate modifiche all'ambito applicativo del beneficio fiscale.

### Affitto di ramo d'azienda

Secondo quanto chiarito dal Ministero dell'Economia e delle Finanze nell'ambito delle FAQ, la misura in esame si applica ai contratti di locazione di negozi e botteghe, rimanendo esclusi i contratti aventi ad oggetto, oltre alla mera disponibilità dell'immobile, anche altri beni e servizi, quali i contratti di affitto di ramo d'azienda o altre forme contrattuali che regolino i rapporti tra locatario e proprietario per gli immobili ad uso commerciali.

### 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<sup>14</sup>. 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.	

<sup>13</sup> Alberti P. "Credito d'imposta per botteghe e negozi sul canone pagato", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 4.4.2020.

<sup>14</sup> Stando al tenore della norma, non sembrerebbero poter accedere al bonus coloro che, pur rientrando nell'ambito delle attività essenziali, hanno comunque deciso di sospendere l'attività considerando la straordinarietà del momento (così Cerofolini M., Ranocchi G.P. "Affitti di negozi e botteghe, il tax credit esclude le attività rimaste aperte (perché necessarie)", *Il Sole - 24 Ore, Norme e Tributi Plus*, 28.4.2020).

Attività di commercio al dettaglio - (Allegato 1)	Servizi per la persona - (Allegato 2)
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.	

### 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<sup>15</sup>:

- esclusivamente in compensazione mediante il modello F24, ai sensi dell'art.17 del DLgs. 241/97 (codice tributo "6914", operativo 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.

### 2.2.5 Irrilevanza fiscale dell'agevolazione

Ai sensi del co. 2-*bis* dell'art. 65 del DL 18/2020, introdotto in sede di conversione in legge, il credito d'imposta in commento:

- non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini IRAP;
- non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109 co. 5 del TUIR.

## 2.3 MODIFICHE AL CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI PUBBLICITARI

L'art. 98 co. 1 del DL 18/2020 convertito ha introdotto il nuovo co. 1-*ter* all'art. 57-*bis* del DL 50/2017 convertito, 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<sup>16</sup>, viene modificata, in sostanza, la misura dell'agevolazione.

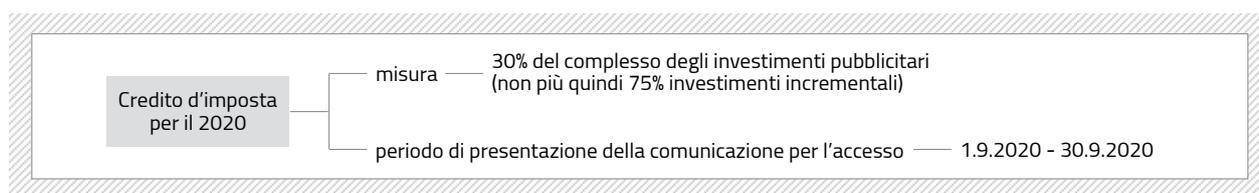


Fig. 2 - Modifiche al bonus investimenti pubblicitari

<sup>15</sup> Art. 68 co. 2 del DL 18/2020 e ris. Agenzia delle Entrate 20.3.2020 n. 13.

<sup>16</sup> 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.

Quanto alle condizioni, si fa riferimento a: l'utilizzo del credito d'imposta esclusivamente in compensazione ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, previa istanza diretta al Dipartimento per l'informazione e l'editoria della Presidenza del Consiglio dei ministri; il rispetto del limite massimo complessivo di spesa; il rispetto dei limiti stabiliti della normativa europea sugli aiuti *de minimis*; l'applicazione, per i profili non derogati dalla disposizione medesima, per quanto compatibili, delle norme recate dal regolamento di cui al DPCM 16.5.2018 n. 90 (cfr. comunicato Dipartimento informazione e editoria 15.4.2020).

Si veda la voce "Bonus investimenti pubblicitari", *Guide Eutekne*.

**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.

**Limite minimo dell'1% degli investimenti incrementali - Eliminazione per il 2020**

Il Dipartimento per l'informazione e l'editoria<sup>17</sup> ha chiarito che l'espresso riferimento del nuovo co. 1-ter dell'art. 57-bis del DL 50/2017 (introdotto dall'art. 98 co. 1 del DL 18/2020) al "*valore degli investimenti pubblicitari effettuati*", in assenza di un qualsivoglia richiamo al loro valore incrementale, fa venir meno, per l'anno 2020, il presupposto dell'incremento minimo dell'1% dell'investimento pubblicitario, rispetto all'investimento dell'anno precedente, quale requisito per l'accesso all'agevolazione fiscale.

Ciò comporta che, limitatamente all'anno 2020, possono accedere all'agevolazione anche:

- i soggetti che programmano investimenti inferiori rispetto a quelli effettuati nel 2019;
- i soggetti che nell'anno 2019 non abbiano effettuato investimenti pubblicitari;
- i soggetti che hanno iniziato la loro attività nel corso dell'anno 2020.

**2.3.1 Nuova misura dell'agevolazione per il 2020**

Limitatamente al 2020, il credito d'imposta è concesso 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.

**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 ECEDENZE ACE**

L'art. 55 del DL 18/2020 convertito prevede, attraverso la completa riscrittura dell'art. 44-bis del DL 30.4.2019 n. 34, la possibilità di trasformare in un credito d'imposta utilizzabile in compensazione le attività per imposte anticipate riferibili alle perdite fiscali e alle eccedenze ACE ancora nella disponibilità della società<sup>18</sup>.

**2.4.1 Presupposto per la trasformazione delle DTA**

Presupposto per accedere al beneficio, come previsto dal nuovo art. 44-bis del DL 34/2019, è la cessione a titolo oneroso, entro il 31.12.2020<sup>19</sup>, di crediti pecuniari vantati verso debitori "inadempienti" (a norma del co. 5, si ha inadempimento se il mancato pagamento si protrae per oltre 90 giorni dalla data in cui era dovuto).

**Soggetti interessati**

Il nuovo art. 44-bis del DL 34/2019 fa riferimento alle cessioni poste in essere dalle "società" (riferimento che andrebbe più propriamente inteso come richiamo alle sole società di capitali); sono quindi interessate le banche, gli altri intermediari finanziari e le società di natura non finanziaria.

**Esclusioni**

Sono escluse dal beneficio (art. 44-bis co. 4 e 6 del DL 34/2019):

<sup>17</sup> Comunicato Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento informazione e editoria 15.4.2020.

<sup>18</sup> Il testo definitivo della norma non ha subito modifiche (salvo correzioni formali) rispetto al testo *ante* conversione, non essendo stata approvata, tra le altre, la proposta emendativa volta a chiarire il momento di utilizzo del credito (si veda il successivo § 2.4.5).

<sup>19</sup> È stato, al riguardo, evidenziato (Santacroce B., Avolio D. "Credito d'imposta da Npl spendibile subito dopo la cessione", *Il Sole - 24 Ore*, 31.3.2020, p. 24) che l'agevolazione riguarderebbe le cessioni intervenute successivamente al 17.3.2020 (data di entrata in vigore del DL 18/2020).

- 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);
- le cessioni effettuate tra società legate da rapporti di controllo o tra società controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto.

#### Natura dei crediti ammessi al beneficio

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.

Ai fini della determinazione delle perdite fiscali, non si applicano i limiti di cui al secondo periodo del co. 1 dell'art. 84 del TUIR (si tratta dei limiti previsti per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile).

Con riguardo alla verifica della disponibilità delle perdite fiscali e delle eccedenze ACE, ci si dovrebbe riferire al *plafond* esistente alla data di chiusura dell'esercizio antecedente alla cessione dei crediti (si tratta, per i soggetti "solari", dell'ammontare di perdite e delle eccedenze ACE esistenti al 31.12.2019<sup>20, 21</sup>); non dovrebbe essere necessario che tali componenti risultino da una dichiarazione già presentata<sup>22</sup>.

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). Vista la parametrizzazione al valore nominale, nel computo del credito d'imposta utilizzabile in compensazione, a nulla dovrebbe rilevare il corrispettivo ottenuto in sede di cessione del credito.

#### Imposte anticipate non iscritte in bilancio

Ai fini della trasformazione, le imposte anticipate rilevano anche se non iscritte in bilancio (art. 44-*bis* co. 1 del DL 34/2019)<sup>23</sup>.

#### Esempio

Il meccanismo di calcolo del credito d'imposta dovrebbe essere il seguente; l'esempio è riferito ad una società con un *plafond* complessivo di perdite ed eccedenze ACE di 2,5 milioni di euro, la quale cede un credito deteriorato dal valore nominale di 5 milioni di euro.

Parametro	Importo
(A) Perdite fiscali al 31.12.2019	1.200.000,00
(B) Eccedenze ACE al 31.12.2019	1.300.000,00
(C) Credito deteriorato ceduto (valore nominale)	5.000.000,00
(D) Credito deteriorato ceduto ( <i>plafond</i> disponibile per la trasformazione)	$C \times 20\% = 1.000.000,00$
(E) DTA al 31.12.2019 (anche se non iscritte in bilancio)	$(A + B) \times 24\% = 600.000,00$
(F) DTA oggetto di trasformazione	$D \times 24\% = 240.000,00$
Credito d'imposta	240.000,00

Al *plafond* di perdite ed eccedenze ACE di 2,5 milioni di euro corrispondono imposte anticipate, calcolate con l'aliquota del 24%, per 600.000,00 euro (ai fini dell'agevolazione esse possono essere iscritte come non iscritte nell'attivo patrimoniale).

<sup>20</sup> Cfr. Andreani G., Tubelli A. "La nuova fattispecie di conversione delle «DTA» introdotta dal Decreto «Cura Italia»", *ww.dirittobancario.it*, 23.3.2020; Gavelli G., Piazza M. "Perdite misurate alla chiusura dell'ultimo esercizio", *Il Sole - 24 Ore*, 31.3.2020, p. 24.

<sup>21</sup> Stando a tale impostazione, non rileverebbero dunque le perdite maturate nel corso del 2020 (le quali, realisticamente, si generano a fronte della cessione del credito deteriorato ad un corrispettivo inferiore al valore nominale).

<sup>22</sup> Cfr. Molinaro G. "DTA convertite in crediti d'imposta: un sostegno finanziario alle imprese nell'emergenza COVID-19", *il fisco*, 15, 2020, fasc. 1, p. 1407.

<sup>23</sup> Le imposte anticipate, in base all'OIC 25, non sono iscritte in bilancio laddove non vi sia la ragionevole certezza di ottenere in futuro redditi imponibili sufficienti al relativo riassorbimento.

La base di calcolo delle DTA trasformabili è pari al 20% del valore nominale del credito ceduto, pari a 1 milione di euro. Le DTA oggetto di trasformazione in crediti d'imposta ammontano al 24% di tale importo, pari a 240.000,00 euro (importo capiente rispetto al totale delle DTA riferite a perdite ed eccedenze ACE).

In estrema sintesi, il credito è pari al 4,8% del valore nominale del credito ceduto, ipotizzando la capienza delle DTA.

In assenza di vincoli posti dalla legge, si può affermare che la società possa decidere in modo discrezionale quale dei due *asset* (perdite ed eccedenze ACE) annullare a fronte della trasformazione in credito d'imposta<sup>24</sup>.

### 2.4.3 Opzione

A norma del nuovo art. 44-*bis* co. 3 del DL 34/2019, la trasformazione è condizionata all'esercizio "dell'opzione di cui all'art. 11 del DL 3.5.2016 n. 59" (norma attuativa della disciplina di trasformazione "ordinaria" prevista dall'art. 2 co. 55-57 del DL 29.12.2010 n. 225).

#### Termine per l'esercizio

L'opzione, se non già esercitata<sup>25</sup>, deve essere esercitata entro la chiusura dell'esercizio in corso alla data in cui ha effetto la cessione dei crediti (la cessione dei crediti deteriorati, si ricorda, deve avvenire entro il 31.12.2020).

#### Efficacia

L'opzione ha efficacia a partire dall'esercizio successivo a quello in cui ha effetto la cessione (posto che la cessione dei crediti deteriorati deve avvenire entro il 31.12.2020, per i soggetti "solari" l'opzione ha efficacia dal periodo di imposta 2021).

#### Modalità di esercizio

Il richiamato art. 11 del DL 59/2016 subordina gli effetti dell'opzione:

- al versamento di un canone dell'1,5% da versare sulla differenza tra l'ammontare delle attività per imposte anticipate trasformate e l'ammontare delle imposte versate come risultante alla data di chiusura dell'esercizio precedente<sup>26</sup>;
- nel caso in cui il canone non sia dovuto, ad una comunicazione all'indirizzo di posta elettronica certificata della Direzione Regionale delle Entrate territorialmente competente (art. 1.2 del provv. Agenzia delle Entrate 22.7.2016 n. 117661).

### 2.4.4 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 e devono, quindi, essere "annullate".

### 2.4.5 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.

#### Momento di utilizzo del credito

La formulazione normativa impiegata potrebbe far sorgere il dubbio circa il momento a partire dal quale il credito risulti spendibile: dalla data di trasformazione (coincidente con la data di cessione dei crediti deteriorati), e quindi dal 2020, oppure dal momento di efficacia dell'opzione stessa, differita al periodo di imposta 2021.

<sup>24</sup> Cfr. Odetto G. "DTA trasformate in crediti a utilizzo immediato", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 30.4.2020.

<sup>25</sup> L'inciso "se non già esercitata" dovrebbe essere motivato dal fatto che più società potrebbero già avere esercitato l'opzione negli anni precedenti ai sensi dell'art. 11 del DL 59/2016.

<sup>26</sup> Il canone costituisce onere deducibile dalle imposte sui redditi e dall'IRAP nell'esercizio in cui avviene il pagamento. Esso è versato per ciascun esercizio entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relativo al periodo d'imposta precedente (art. 11 co. 7 del DL 59/2016); si attendono chiarimenti in merito alla concreta efficacia di questo termine nell'attuale contesto.

È stato, al riguardo, evidenziato come ragioni di ordine logico e di coerenza con la *ratio* sottesa all'agevolazione in esame facciano propendere per l'utilizzo del credito d'imposta fin dalla data di cessione dei crediti deteriorati (periodo di imposta 2020)<sup>27</sup>. Si aggiunga, a riprova, che la Relazione tecnica al DL 18/2020 ascrive gli effetti della norma in termini di risorse finanziarie al periodo di imposta 2020<sup>28</sup>.

## 2.5 CREDITO D'IMPOSTA PER LE EDICOLE

L'art. 98 co. 2 del DL 18/2020 convertito 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:

- 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;
- la parametrizzazione del credito d'imposta 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 17.3.2020 n. 18 (c.d. "Cura Italia") prevede disposizioni agevolative "rafforzate" per le erogazioni liberali<sup>29</sup> 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<sup>30</sup>.

### Ambito temporale

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

### Donazioni alimentari

Nella circ. 3.4.2020 n. 8 (§ 5.4), l'Agenzia delle Entrate ha precisato che rientrano tra le erogazioni liberali che beneficiano degli incentivi fiscali introdotti con il DL 18/2020 le donazioni aventi ad oggetto misure di solidarietà alimentare<sup>31, 32</sup> effettuate:

- dalle persone fisiche, dagli enti non commerciali e dai soggetti titolari di reddito d'impresa;
- a favore dello Stato, delle Regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro.

Le donazioni alimentari possono avvenire anche per il tramite di fondazioni, associazioni, comitati ed enti di cui all'art. 27 della L. 133/99, oppure direttamente in favore delle strutture di ricovero, cura, accoglienza e assistenza, pubbliche e private che, sulla base di specifici atti delle competenti autorità pubbliche, sono coinvolte nella gestione dell'emergenza COVID-19.

<sup>27</sup> Cfr. Andreani G., Tubelli A. "La nuova fattispecie di conversione delle «DTA» introdotta dal Decreto «Cura Italia»", *www.dirittobancario.it*, 23.3.2020; Gavelli G., Piazza M. "Perdite misurate alla chiusura dell'ultimo esercizio", *Il Sole - 24 Ore*, 31.3.2020, p. 24.

<sup>28</sup> Cfr. Gavelli G., Piazza M. "Perdite misurate alla chiusura dell'ultimo esercizio", *Il Sole - 24 Ore*, 31.3.2020, p. 24. Per ulteriori approfondimenti, si rimanda a Alberti P., Corso L., Odetto G. "Crediti d'imposta previsti dal dl 18/2020 ("Cura italia")", *Schede di Aggiornamento*, 4, 2020, p. 651 ss.

<sup>29</sup> In denaro o in natura (possono essere donate ad esempio le mascherine sanitarie).

<sup>30</sup> Per un approfondimento della disciplina ai fini IVA delle erogazioni liberali si veda Greco E. "Erogazioni liberali - Disciplina ai fini IVA", *Schede di aggiornamento*, 4, 2020, p. 705 ss., mentre per le agevolazioni previste dal TUIR e da altre disposizioni normative si veda Zeni A. "Erogazioni liberali", *Schede di aggiornamento*, 4, 2020, p. 675 ss.

<sup>31</sup> L'agevolazione si va ad aggiungere a quella spettante ai sensi dell'art. 16 della L. 166/2016. Si veda il successivo § 4.

<sup>32</sup> Cfr. Zeni A. "Agevolate anche le donazioni alimentari", *Il Quotidiano del Commercialista*, *www.eutekne.info*, 6.4.2020.

### 3.1 PERSONE FISICHE ED ENTI NON COMMERCIALI - DETRAZIONE FISCALE

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), nei limiti di capienza dell'imposta lorda.

#### Esclusione dalla parametrizzazione al reddito complessivo

Tali erogazioni liberali sono escluse della parametrizzazione 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<sup>33</sup>.

#### 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, compresi gli enti religiosi civilmente riconosciuti<sup>34</sup>.

#### Erogazioni liberali eseguite per il tramite di altri soggetti ed a favore di strutture ospedaliere

La circ. Agenzia delle Entrate 8/2020 (§ 5.5) ha precisato che rientrano nel novero delle donazioni agevolabili ai sensi dell'art. 66 del DL 18/2020 (quindi sia quelle previste dal co. 1 che dal co. 2) quelle eseguite dalle persone fisiche e dagli enti non commerciali<sup>35</sup>:

- in favore degli enti espressamente elencati dallo stesso art. 66 (Stato, Regioni, enti locali territoriali, enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro);
- anche per il tramite degli enti richiamati dall'art. 27 della L. 133/99 cui il co. 2 dell'art. 66 del DL 18/2020 rinvia (si tratta delle donazioni effettuate per il tramite di fondazioni, di associazioni, di comitati e di enti);
- direttamente in favore delle strutture di ricovero, cura, accoglienza e assistenza, pubbliche e private che, sulla base di specifici atti delle competenti autorità pubbliche, sono coinvolte nella gestione dell'emergenza COVID-19<sup>36</sup>.

<sup>33</sup> Per un approfondimento delle agevolazioni previste dal TUIR e da altre disposizioni normative si veda Zeni A. "Erogazioni liberali", *Schede di aggiornamento*, 4, 2020, p. 675 ss.

<sup>34</sup> Gli enti religiosi civilmente riconosciuti sono stati aggiunti fra i soggetti beneficiari delle erogazioni liberali in sede di conversione in legge del DL 18/2020.

<sup>35</sup> Analogo discorso vale per i soggetti titolari di reddito d'impresa. Si veda il successivo § 3.2.

<sup>36</sup> Secondo l'Agenzia, "Tale conclusione risulta coerente, sotto il profilo sistematico, anche con la previsione extra-fiscale dell'articolo 4 del Decreto che al comma 1 stabilisce che le regioni e le province autonome possono attivare, anche in deroga ai requisiti autorizzativi e di accreditamento, aree sanitarie anche temporanee sia all'interno che all'esterno di strutture di ricovero, cura, accoglienza e assistenza, pubbliche e private, o di altri luoghi idonei, per la gestione dell'emergenza COVID-19, sino al termine dello stato di emergenza deliberato dal Consiglio dei ministri in data 31 gennaio 2020". Cfr. Gavioli F. "Coronavirus - Bonus fiscale per le donazioni dirette alle strutture ospedaliere", *Il Sole - 24 Ore*, Quotidiano degli Enti Locali & della Pa, 7.4.2020.

## 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.

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 CuraItalia").

In sede di conversione in legge del DL 18/2020, la deduzione è stata estesa anche alle erogazioni liberali effettuate, sempre con la finalità di contrastare l'emergenza da COVID-19, in favore degli enti religiosi civilmente riconosciuti.

### 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.

#### Rinvio alle disposizioni dell'art. 27 della L. 133/99

L'art. 27 della L. 133/99 richiamato dall'art. 66 del DL 18/2020 prevede, tra l'altro, che "sono deducibili dal reddito d'impresa ai fini delle relative imposte le erogazioni liberali in denaro 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" e che "non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (...) i beni ceduti gratuitamente (...)".

L'Agenzia delle Entrate, nella circ. 3.4.2020 n. 8 (§ 5.2), ha precisato che con riguardo al reddito d'impresa, richiamando l'art. 27 si vuole favorire le liberalità effettuate nel 2020 a sostegno dell'emergenza da COVID-19 mediante:

- la deducibilità delle erogazioni liberali in denaro;
- la non tassazione del valore dei beni ceduti gratuitamente, che non determinano plusvalenze o ricavi rilevanti fiscalmente.

#### Impresa erogante in perdita fiscale

In relazione alla deducibilità delle erogazioni liberali dal reddito d'impresa, l'Agenzia delle Entrate (circ. 8/2020) ha precisato che la deduzione non è parametrata al reddito realizzato<sup>37</sup>. L'agevolazione, pertanto, spetta anche in presenza di una perdita fiscale realizzata nel periodo d'imposta in cui è stata effettuata l'erogazione liberale.

#### 3.2.2 Soggetti destinatari delle erogazioni liberali

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, salvo per quelle effettuate in favore degli enti religiosi civilmente riconosciuti.

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<sup>38</sup>.

<sup>37</sup> L'Agenzia ha osservato che la deduzione in esame è collegata esclusivamente all'erogazione liberale effettuata e, pertanto, prescinde dalla presenza o meno di un reddito d'impresa conseguito e dichiarato nel periodo dell'erogazione.

<sup>38</sup> In tal senso depono la Relazione illustrativa al DL 18/2020 ove stabilisce che "il comma 2 - perseguendo le medesime finalità - estende alle predette erogazioni liberali". Nello stesso senso sembra voler intendere la circ. Agenzia delle Entrate 8/2020 (§ 5.4) nella parte in cui con riguardo alle agevolazioni previste dal co. 2 per i titolari di reddito d'impresa si fa riferimento alle "predette erogazioni" previste dal co. 1 dell'art. 66 del DL 18/2020.

**Erogazioni liberali eseguite per il tramite di altri soggetti ed a favore di strutture ospedaliere**

La circ. Agenzia delle Entrate 8/2020 (§ 5.5) ha precisato che rientrano nel novero delle donazioni agevolabili ai sensi dell'art. 66 del DL 18/2020 (quindi sia quelle previste dal co. 1 che dal co. 2) quelle eseguite dai titolari di reddito d'impresa<sup>39</sup>:

- in favore degli enti espressamente elencati dallo stesso art. 66 (Stato, Regioni, enti locali territoriali, enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro);
- anche per il tramite degli enti richiamati dall'art. 27 della L. 133/99 cui il co. 2 dell'art. 66 del DL 18/2020 rinvia (si tratta delle donazioni effettuate per il tramite di fondazioni, di associazioni, di comitati e di enti);
- direttamente in favore delle strutture di ricovero, cura, accoglienza e assistenza, pubbliche e private che, sulla base di specifici atti delle competenti autorità pubbliche, sono coinvolte nella gestione dell'emergenza COVID-19.

**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 al valore normale**

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.

**Valore normale dei beni - Regola generale**

Ai sensi dell'art. 9 co. 3 del TUIR, per valore normale si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato:

- per i beni e i servizi<sup>40</sup> della stessa specie o similari,
- in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione<sup>41</sup>,
- nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi.

Sempre secondo la norma, per la determinazione del valore normale si fa riferimento:

- ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi;
- alle mercuriali e ai listini delle Camere di Commercio e alle tariffe professionali;
- tenendo conto degli sconti d'uso praticati.

Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore.

**Azioni e obbligazioni**

Ai sensi dell'art. 9 co. 4 del TUIR, il valore normale è determinato:

- per le azioni, le obbligazioni e gli altri titoli negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri, in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese<sup>42, 43</sup>;
- per le altre azioni, per le quote di società non azionarie e per i titoli o quote di partecipazione al capitale di enti diversi dalle società, in proporzione al valore del patrimonio netto<sup>44</sup> della società o ente, ovvero, per le società o enti di nuova costituzione, all'ammontare complessivo dei conferimenti;
- per le obbligazioni e gli altri titoli diversi da quelli di cui ai punti precedenti, comparativamente al valore normale dei titoli aventi analoghe caratteristiche negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri e, in mancanza, in base ad altri elementi determinabili in modo obiettivo<sup>46</sup>.

<sup>39</sup> Analogo discorso vale per le persone fisiche e gli enti non commerciali. Si veda il precedente § 3.1.

<sup>40</sup> Con riguardo alle erogazioni liberali in natura è evidente che il riferimento al valore normale riguarda soltanto i beni e non anche i servizi.

<sup>41</sup> Sulla base della formulazione della norma, la quantificazione del valore normale varia a seconda che il cedente sia il produttore, il grossista ovvero il dettagliante. Cfr. "Valore normale", *Guide Eutekne*.

<sup>42</sup> La C.M. 25.2.2000 n. 30/E ha chiarito che la locuzione ultimo mese non si riferisce "al mese solare precedente, ma al periodo che va dal giorno di riferimento (...) allo stesso giorno del mese solare precedente".

<sup>43</sup> Cfr. anche C.T. Reg. Torino 15.4.2010 n. 34/38/10 secondo cui valore normale dei diritti d'opzione su azioni in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese deve essere calcolato ponderando le rilevazioni con il numero delle contrattazioni effettuate.

<sup>44</sup> Secondo la C.M. 17.5.2000 n. 98/E (risposta 5.1.3) rileva il patrimonio netto effettivo e non è possibile determinare il valore normale sulla base del patrimonio netto contabile.

Determinazione del valore normale			
Generalità di beni e servizi	Titoli quotati	Partecipazioni non quotate	Altri titoli non quotati
Prezzo o corrispettivo mediamente praticato: <ul style="list-style-type: none"> <li>per beni/servizi della stessa specie o similari;</li> <li>in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione;</li> <li>nel tempo e nel luogo in cui i beni/servizi sono stati acquistati/prestati (in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi).</li> </ul>	Media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese	Patrimonio netto effettivo della società/ente	Comparazione valore normale dei titoli con analoghe caratteristiche o altri elementi

### 3.3.2 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.

### 3.3.3 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).

### 3.3.4 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.

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"<sup>45</sup>.

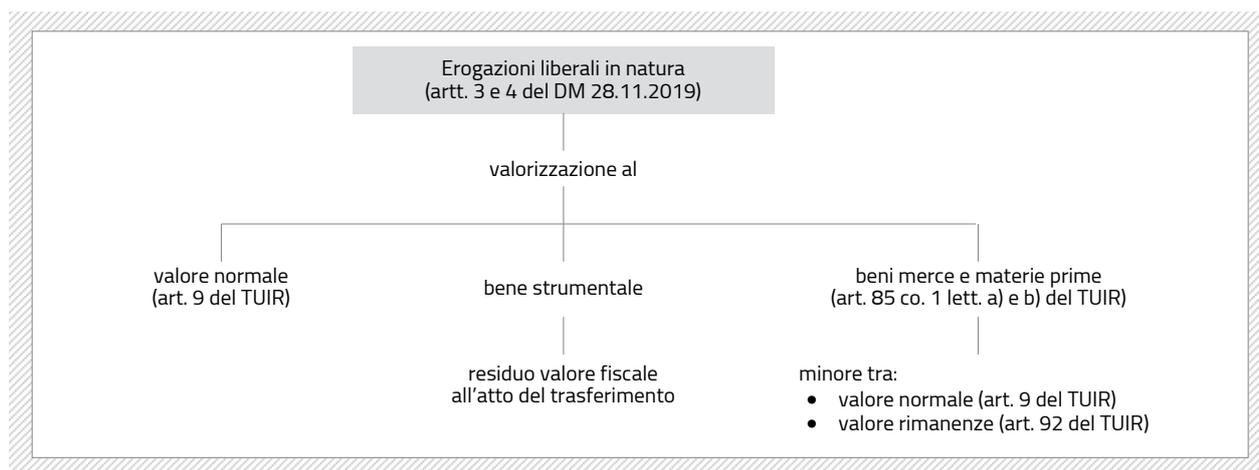


Fig. 3 - Valorizzazione delle erogazioni in natura

<sup>45</sup> In questi casi il valore normale può essere ottenuto sulla base di quanto comunicato da *information provider* di qualificata esperienza, tenendo conto di elementi obiettivi, quali, ad esempio, i prezzi di scambio di tali titoli sui mercati non regolamentati (ris. Agenzia delle Entrate 25.7.2005 n. 99).

<sup>46</sup> Cfr. Zeni A. "Perizia di stima per le erogazioni liberali in natura", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 20.4.2020.

### 3.3.5 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 EROGAZIONI LIBERALI IN DENARO - MODALITÀ DI VERSAMENTO E DOCUMENTAZIONE

Per poter beneficiare delle agevolazioni introdotte dall'art. 66 del DL 18/2020, l'Agenzia delle Entrate (ris. 27.4.2020 n. 21) ha precisato che le erogazioni liberali in denaro devono essere effettuate tramite:

- versamento bancario o postale;
- altri sistemi di pagamento tracciabili previsti dall'art. 23 del DLgs. 241/97 (carte di debito, carte di credito, carte prepagate, assegni bancari e circolari).

Se le erogazioni sono effettuate in contanti l'agevolazione non spetta.

#### Versamenti eseguiti sui conti della Protezione civile

Nel caso in cui il versamento sia stato eseguito sui conti correnti accesi dalla Protezione civile, espressamente autorizzati dall'art. 99 del DL 18/2020, è sufficiente che dalla ricevuta del bonifico o dall'estratto conto della carta risulti che il versamento è stato effettuato su uno di detti conti dedicati all'emergenza sanitaria COVID-19.

Se le erogazioni liberali sono state effettuate per il tramite di collettori intermediari, di piattaforme di *crowdfunding*, nonché quelle eseguite per il tramite degli enti richiamati dall'art. 27 della L. 133/99 (ONLUS, organizzazioni internazionali, Amministrazioni Pubbliche, associazioni sindacali di categoria ovvero determinate fondazioni, associazioni, comitati ed enti) per beneficiare delle agevolazioni è necessario essere in possesso:

- della ricevuta del versamento (bancario o postale o estratto conto della carta) o della ricevuta attestata l'operazione effettuata sulle piattaforme per la raccolta fondi;
- dell'attestazione rilasciata dal collettore, dal gestore della piattaforma di *crowdfunding* o dai citati enti, dalla quale si possa evincere che la donazione è stata versata nei conti bancari dedicati all'emergenza COVID-19.

#### Versamenti eseguiti su altri conti correnti

Nel caso in cui i versamenti siano effettuati su conti correnti diversi da quelli appositamente dedicati della Protezione civile, in generale, per attestare il sostenimento dell'onere è necessario che dalla ricevuta del versamento bancario o postale ovvero dall'estratto conto delle carte possa essere individuato:

- il soggetto beneficiario dell'erogazione liberale;
- il carattere di liberalità del pagamento;
- che la donazione è finalizzata a finanziare gli interventi per il contenimento e la gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-9 (se non si evince dalla ricevuta il soggetto beneficiario deve rilasciare una specifica ricevuta)<sup>47</sup>.

Erogazioni liberali in denaro	Documentazione
Donazioni dirette al dipartimento di Protezione civile	Ricevute del versamento o dell'estratto conto dalle quale risulti che il pagamento è stato effettuato su uno dei due conti COVID-19
Donazioni tramite terzi intermediari (piattaforme di <i>crowdfunding</i> , enti non profit) sui conti della Protezione civile	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ricevute del versamento o dell'estratto conto</li> <li>• Attestazione dell'intermediario dalla quale risulti che la donazione è stata versata nei conti dedicati all'emergenza</li> </ul>

<sup>47</sup> Cfr. Carbone C. "Coronavirus - Le erogazioni liberali in contanti non sono detraibili o deducibili", // *Sole - 24 ore*, Quotidiano degli Enti Locali & della Pa, 30.4.2020; Sepio G., Manfredonia M. "Agevolate anche le donazioni indirette destinate alla Protezione civile", // *Sole - 24 Ore*, 29.4.2020, p. 27.

Erogazioni liberali in denaro	Documentazione
Donazioni su conti diversi da quelli della Protezione civile	Ricevuta di versamento dalla quale si possano ricavare le informazioni essenziali sull'erogazione (carattere liberale, destinatario, finalità) Se non si evince la finalità dalla ricevuta, attestazione rilasciata dal soggetto beneficiario

### 3.5 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<sup>48</sup>, ma possono godere<sup>49</sup>:

- dell'esenzione generale prevista dall'art. 1 co. 4 del DLgs. 346/90<sup>50</sup> 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<sup>51</sup> ai sensi dell'art. 783 c.c.<sup>52</sup>.

Inoltre, l'art. 3 co. 1 del DLgs. 346/90 prevede che non sono soggette all'imposta sulle donazioni<sup>53</sup> "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".

Poi, 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".

Dall'esame della norma si comprende che:

- il co. 1 dell'art. 3 del DLgs. 346/90 valorizza la natura e lo scopo del soggetto beneficiario (Stato, Regioni, enti pubblici e fondazioni aventi scopo esclusivo di pubblica utilità);
- il co. 2 dell'art. 3 del DLgs. 346/90 estende l'esenzione a tutte le donazioni a favore di enti pubblici, fondazioni o associazioni riconosciute<sup>54</sup> che siano state 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.

<sup>48</sup> Realizzate mediante donazioni formali, donazioni in natura, donazioni di modico valore (art. 783 c.c.).

<sup>49</sup> Sul tema, si vedano Greco E., Mauro A. "Elargizioni per l'emergenza coronavirus con benefici fiscali", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 20.3.2020.

<sup>50</sup> Testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni.

<sup>51</sup> 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.

<sup>52</sup> 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 dichiara tale circostanza o se la somma derivi da raccolte effettuate a scopo benefico ove vi siano più soggetti donanti coinvolti.

<sup>53</sup> Né all'imposta sulle successioni, ove fossero realizzate come elargizioni in sede successoria.

<sup>54</sup> 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.

Alla luce di tale disciplina, le erogazioni liberali effettuate per fronteggiare l'emergenza sanitaria da COVID-19, nella più parte dei casi, rientrano nell'esenzione prevista dal primo comma dell'art. 3 del DLgs. 346/90. Così, ad esempio, le erogazioni:

- 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;
- a favore di enti religiosi civilmente riconosciuti<sup>55</sup>, sono esenti a norma dell'art. 3 co. 1 del DLgs. 346/90<sup>56</sup>.

Ancora, un'esenzione dalle imposte sulle successioni e donazioni è prevista anche nell'ambito della codice del Terzo settore<sup>57</sup>. 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<sup>58</sup> le elargizioni liberali operate a favore delle ONLUS, delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale iscritte negli appositi registri<sup>59</sup>.

#### **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<sup>60</sup>, 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, non sembrerebbe poter avere applicazione generalizzata, in quanto risulta limitato sia temporalmente<sup>61</sup> che soggettivamente<sup>62</sup>.

In breve, 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"<sup>63</sup>, cui l'art. 27 co. 3 garantisce l'esenzione dall'imposta di donazione<sup>64</sup>.

<sup>55</sup> Espressamente inseriti nell'art. 66 del DL 18/2020 in sede di conversione ad opera della L. 27/2020.

<sup>56</sup> Come chiarito, per gli enti di culto, dalle C.M. 10.1.73 n. 5 e 30.4.80 n. 20/270516 e nella Risoluzione del Ministero delle Finanze 8.7.91 prot. 465062.

<sup>57</sup> Si veda "Terzo settore", *Guide, Eutekne*.

<sup>58</sup> Dall'1.1.2018, fino all'attivazione del RUNTS.

<sup>59</sup> Cfr. la risposta Agenzia delle Entrate 16.7.2019 n. 252.

<sup>60</sup> 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.

<sup>61</sup> Alle erogazioni operate nel 2020.

<sup>62</sup> Alle erogazioni operate dai soggetti titolari di reddito di impresa.

<sup>63</sup> 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.

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. 71-*bis* del DL 18/2020, introdotto in sede di conversione in legge al fine di far confluire nel provvedimento convertito la disposizione contenuta nell'art. 31 del DL 2.3.2020 n. 9<sup>65</sup>, 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, presidi 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. 71-*bis* del DL 18/2020 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 costitu-

<sup>64</sup> 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.

<sup>65</sup> Cfr. Dossier Dipartimento bilancio Camera 22.4.2020. Il DL 9/2020 è stato abrogato dall'art. 1 co. 2 della L. 27/2020, di conversione del DL 18/2020 (cfr. comunicato Ministero Giustizia pubblicato sulla G.U. 2.5.2020 n. 112).

tivi, 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);
- 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. 71-*bis* del DL 18/2020 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.

#### 4.5 CESSIONE GRATUITA DI FARMACI AD USO COMPASSIONEVOL

L'art. 27 co. 2 del DL 23/2020, in corso di conversione in legge, dispone che non opera la presunzione di cessione di cui all'art. 1 del DPR 441/97 e non si considerano destinate a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ex art. 85 del TUIR per le cessioni gratuite di farmaci nell'ambito dei programmi ad uso compassionevole, individuati dal DM 7.9.2017.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che (circ. Agenzia delle Entrate 13.4.2020 n. 9, § 11):

- sotto il profilo delle imposte dirette, il valore normale di tali farmaci ceduti non concorre quindi alla determinazione del reddito d'impresa, mentre il costo sostenuto per il loro acquisto concorrerà alla formazione del reddito d'impresa nel periodo d'imposta in cui si verifica l'estromissione;
- ai fini IVA, alle cessioni gratuite dei farmaci in questione è comunque garantito l'esercizio del diritto alla detrazione IVA relativa agli acquisti di beni e servizi effettuati<sup>66</sup>.

## 5 MISURE DI SOSTEGNO FINANZIARIO

Nell'ambito del DL 18/2020 convertito e del DL 23/2020, 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<sup>67</sup>.

<sup>66</sup> Per un primo commento, Bilancini L., La Grutta S. "Salva la detrazione per la cessione di farmaci ad uso compassionevole", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 14.4.2020.

<sup>67</sup> Si vedano: comunicato stampa Consiglio dei Ministri 16.3.2020 n. 37; News Min. Sviluppo Economico 10.4.2020; FAQ Min. Economia e Finanze e focus Min. Economia e Finanze 22.3.2020; documento di ricerca CNDCEC-FNC 18.3.2020, 14.4.2020 e 29.4.2020;

Fattispecie	Descrizione
<p>Contributo per l'installazione di divisori per taxi e ncc (art. 93 del DL 18/2020 conv.)</p>	<p>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 (circ. Min. Trasporti 14.4.2020 n. 10830).</p> <p>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.</p>
<p>Finanziamenti agevolati per imprese che producono dispositivi medici e/o di protezione individuale (art. 5 del DL 18/2020 conv.)</p>	<p>Sono stati previsti incentivi per assicurare la produzione e la fornitura di dispositivi medici e dispositivi di protezione individuale, ai valori di mercato correnti al 31.12.2019, vista l'inadeguata disponibilità degli stessi nel periodo di emergenza COVID-19 (ordinanza 23.3.2020 n. 4).</p> <p>Gli incentivi si rivolgono a tutte le imprese costituite in forma societaria (società di persone e di capitali, comprese le società cooperative e le società consortili), localizzate sull'intero territorio nazionale e in regime di contabilità ordinaria. Sono escluse le imprese individuali.</p> <p>Sono ammissibili alle agevolazioni i programmi di investimento, avviati successivamente al 17.3.2020, volti all'incremento della disponibilità nel territorio nazionale di dispositivi medici e di dispositivi di protezione individuale attraverso:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• l'ampliamento della capacità di un'unità produttiva esistente già adibita alla produzione di dispositivi medici e/o di dispositivi di protezione individuale;</li> <li>• la riconversione di una unità produttiva esistente finalizzata alla produzione di dispositivi medici e/o di dispositivi di protezione individuale.</li> </ul> <p>La dimensione del progetto di investimento può variare da 200.000 a 2 milioni di euro.</p> <p>Sono agevolabili le spese necessarie alle finalità del programma di investimento relative a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• opere murarie strettamente necessarie alla installazione o al funzionamento dei macchinari o impianti ad uso produttivo;</li> <li>• macchinari, impianti ed attrezzature varie commisurate alle esigenze del ciclo produttivo;</li> <li>• programmi informatici commisurati alle esigenze produttive e gestionali dell'impresa.</li> </ul> <p>È inoltre agevolabile un importo a copertura delle esigenze di capitale circolante, fino a un massimo del 20% del totale delle suddette spese.</p> <p>La misura agevolativa consiste in un finanziamento agevolato a tasso zero a copertura del 75% del programma di spesa, rimborsabile in 7 anni.</p> <p>Gli incentivi saranno erogati in base all'investimento e al capitale circolante. La massima agevolazione conseguibile (in termini di ESL) è pari a 800.000 euro.</p> <p>Il finanziamento agevolato può trasformarsi in un contributo a fondo perduto, in misura variabile in funzione della velocità di intervento:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 100%, se l'investimento è completato entro 15 giorni;</li> <li>• 50%, se l'investimento è completato entro 30 giorni;</li> <li>• 25%, se l'investimento è completato entro 60 giorni.</li> </ul> <p>L'agevolazione è concessa mediante una procedura valutativa a sportello, gestita da Invitalia.</p>
<p>Finanziamenti alle imprese - Garanzia SACE (art. 1 DL 23/2020)</p>	<p>Per le imprese di grandi dimensioni e le PMI, inclusi lavoratori autonomi e liberi professionisti, che abbiano esaurito la propria capacità di accesso al Fondo centrale di Garanzia, si prevede la concessione fino al 31.12.2020 di una garanzia di SACE sui finanziamenti bancari accordati alle seguenti condizioni:</p>

Fattispecie	Descrizione
<p><i>segue</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• durata non superiore a 6 anni, con possibilità di avere fino a 24 mesi di preammortamento;</li> <li>• impresa beneficiaria non inclusa nella categoria delle imprese in difficoltà e non avente esposizioni deteriorate, salvo quelle maturate da febbraio 2020;</li> <li>• importo garantito non superiore al maggiore tra il 25% del fatturato annuo dell'impresa del 2019 e il doppio dei costi del personale dell'impresa relativi al 2019;</li> <li>• impegno dell'impresa beneficiaria a non approvare la distribuzione di dividendi nei dodici mesi successivi all'erogazione del finanziamento e di gestire i livelli occupazionali attraverso accordi sindacali.</li> </ul> <p>In relazione ai finanziamenti aventi le dette caratteristiche si prevede la seguente copertura:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• pari al 90% dei finanziamenti destinati a imprese con meno di 5.000 dipendenti in Italia e fatturato non superiore a 1,5 miliardi;</li> <li>• pari all'80% dei finanziamenti destinati a imprese con più di 5.000 dipendenti in Italia e fatturato compreso tra 1,5 e 5 miliardi (su base consolidata);</li> <li>• pari al 70% per imprese con fatturato superiore a 5 miliardi (su base consolidata).</li> </ul>
<p>Fondo centrale garanzia PMI - Potenziamento (art. 13 del DL 23/2020, che sostituisce l'abrogato art. 49 del DL 18/2020)</p>	<p>Viene previsto il potenziamento del Fondo centrale di garanzia per le piccole e medie imprese fino al 31.12.2020. Tra le misure previste, si segnalano le seguenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la garanzia è concessa a titolo gratuito;</li> <li>• l'importo massimo garantito per singola impresa è elevato a 5 milioni di euro;</li> <li>• sono ammesse alla garanzia le imprese con numero di dipendenti non superiore a 499;</li> <li>• la percentuale di copertura della garanzia diretta è incrementata al 90% dell'ammontare di ciascuna operazione finanziaria, per i finanziamenti con durata fino a 72 mesi e di importo totale non superiore al maggiore tra: il 25% del fatturato del beneficiario nel 2019; il doppio della spesa salariale annua del beneficiario nel 2019; il fabbisogno per costi del capitale di esercizio e per costi di investimento nei successivi 18 mesi in caso di piccole e medie imprese (nei successivi 12 per le imprese con numero di dipendenti compreso tra 250 e 499);</li> <li>• limitatamente alle richieste di garanzia per finanziamenti di importo non superiore a 25.000 euro (fermo restando il rispetto del tetto massimo del 25% dei ricavi o compensi del soggetto beneficiario), viene previsto che la copertura della garanzia possa arrivare al 100% dell'importo finanziato in presenza di determinate condizioni;</li> <li>• possibilità di accesso alla garanzia del Fondo (con copertura dell'80% in garanzia diretta e al 90% in riassicurazione) per operazioni di rinegoziazione di finanziamenti esistenti, a condizione che sia prevista la contestuale erogazione di credito aggiuntivo al soggetto beneficiario pari ad almeno il 10% dell'importo del debito rinegoziato.</li> </ul>
<p>Fondo solidarietà mutui prima casa (c.d. "Fondo Gasparrini") - Estensione a lavoratori autonomi e professionisti (art. 54 del DL 18/2020 conv.)</p>	<p>Viene disposta l'ammissione dei lavoratori autonomi e dei liberi professionisti ai benefici del Fondo di solidarietà per i mutui per l'acquisto della prima casa (c.d. "Fondo Gasparrini") per il periodo 17.3.2020 - 17.12.2020.</p> <p>Successivamente, l'art. 12 del DL 23/2020 (da convertire entro il 7.6.2020), ha chiarito che:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ai fini dell'accesso al fondo Gasparrini, per "lavoratori autonomi" si intendono i soggetti di cui all'art. 28 co. 1 del DL 18/2020, ovvero i "lavoratori autonomi iscritti alle gestioni speciali dell'Ago, non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie, ad esclusione della Gestione separata", in tal modo estendendo l'accesso al fondo a ditte individuali e artigiano;</li> </ul>

Fattispecie	Descrizione
<p><i>segue</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>per 9 mesi dal 9.4.2020, in deroga alla disciplina vigente, l'accesso ai benefici del Fondo Gasparini è ammesso anche nell'ipotesi di mutui in ammortamento da meno di un anno.</li> </ul> <p>Tale Fondo prevede la possibilità, per i titolari di un mutuo contratto per l'acquisto della prima casa, di beneficiare della sospensione del pagamento delle rate al verificarsi di situazioni di temporanea difficoltà.</p> <p>Per effetto della conversione del DL 18/2020, sono ammessi alla sospensione i mutui di importo non superiore a 400.000 euro.</p> <p>La sospensione del pagamento delle rate può essere concessa anche per i mutui già ammessi ai benefici del Fondo per i quali sia ripreso, per almeno tre mesi, il regolare ammortamento delle rate.</p> <p>La sospensione può essere concessa anche per mutui che fruiscono della garanzia del Fondo per la prima casa di cui all'art. 1 co. 48 lett. c) della L. 147/2013.</p> <p>I lavoratori autonomi e i liberi professionisti, per accedere al Fondo, devono aver registrato (cfr. DM 25.3.2020):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>nel trimestre successivo al 21.2.2020 e precedente la domanda, ovvero nel minor lasso di tempo intercorrente tra il 21.2.2020 e la data della domanda, qualora non sia trascorso un trimestre;</li> <li>un calo del proprio fatturato superiore al 33% rispetto al 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.</li> </ul> <p>Inoltre, con la legge di conversione (L. 27/2020) del DL 18/2020, viene aggiunta, tra le condizioni che consentono di accedere al fondo "Gasparini" (indicate dall'art. 2 co. 479 della L. 244/2007), anche la "sospensione dal lavoro o riduzione dell'orario di lavoro per un periodo di almeno trenta giorni, anche in attesa dell'emanazione dei provvedimenti di autorizzazione dei trattamenti di sostegno del reddito".</p> <p>Le circostanze che consentono l'accesso al Fondo devono risultare da un'apposita autocertificazione ai sensi degli artt. 46 e 47 del DPR 445/2000.</p> <p>Non è necessario presentare l'ISEE.</p> <p>La domanda di sospensione deve essere presentata alla banca presso la quale è in corso il pagamento delle rate del mutuo, utilizzando la modulistica resa disponibile nell'apposita sezione del sito Internet del Dipartimento del Tesoro (<a href="http://www.dt.tesoro.it">www.dt.tesoro.it</a>) o della CONSAP (<a href="http://www.consap.it">www.consap.it</a>).</p>
<p>Sospensione dei mutui per gli operatori economici vittime di usura (art. 54-<i>quater</i> del DL 18/2020 conv.)</p>	<p>Per l'anno 2020, sono sospese le rate dei mutui, concessi in favore delle vittime dell'usura, di cui all'art. 14 della L. 108/96. Le rate sospese sono rimborsate prolungando il piano di ammortamento originariamente stabilito. Sono sospese e possono essere rimborsate alla scadenza del piano di ammortamento anche le rate, con scadenza nei mesi di febbraio e marzo 2020, non pagate.</p> <p>Ferme restando le previsioni dell'art. 83 del DL 18/2020, sono sospesi fino al 31.12.2020 i procedimenti esecutivi relativi ai mutui di cui sopra.</p>
<p>Moratoria di finanziamenti e mutui (art. 56 del DL 18/2020 conv.)</p>	<p>Viene disposta una moratoria straordinaria sui mutui e finanziamenti volta ad aiutare le micro, piccole e medie imprese a superare la fase più critica della caduta produttiva connessa con l'epidemia da Coronavirus.</p> <p>In particolare, viene previsto che:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>le aperture di credito accordate "sino a revoca" e i prestiti accordati a fronte di anticipi su crediti (esistenti alla data del 29.2.2020 o, se successivi, alla data del 17.3.2020) non possono essere revocati in tutto o in parte fino al 30.9.2020;</li> <li>i contratti di prestito non rateale con scadenza anteriore al 30.9.2020 sono prorogati, unitamente ai rispettivi elementi accessori e senza alcuna formalità, fino al 30.9.2020 alle medesime condizioni;</li> <li>sia sospeso fino al 30.9.2020 il pagamento delle rate o dei canoni di <i>lea-</i></li> </ul>

Fattispecie	Descrizione
<p><i>segue</i></p>	<p><i>sing</i>, in scadenza prima del 30.9.2020, per i mutui e gli altri finanziamenti a rimborso rateale, anche perfezionati tramite il rilascio di cambiali agrarie, e il relativo piano di rimborso è dilazionato secondo modalità che garantiscano l'assenza di nuovi e maggiori oneri per le parti. È facoltà dell'impresa chiedere la sospensione dell'intera rata o dell'intero canone o solo della quota capitale.</p> <p>In proposito è stato chiarito che (circ. ABI 24.3.2020):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• il riferimento agli "elementi accessori" riguarda tutti i contratti connessi al contratto di finanziamento, tra i quali, in particolare, garanzie e assicurazione (nonché i contratti in derivati);</li> <li>• anche le rate in scadenza il 30.9.2020 rientrano nel periodo di sospensione e non dovranno, quindi, essere pagate.</li> </ul> <p>La moratoria trova applicazione in relazione alle micro, piccole e medie imprese, come definite dalla Raccomandazione della Commissione europea 6.5.2003 n. 2003/361/CE, cioè le imprese che hanno meno di 250 occupati e hanno un fatturato annuo non superiore a 50 milioni di euro, oppure un totale di bilancio annuo non superiore a 43 milioni di euro, aventi sede in Italia.</p> <p>Inoltre, la moratoria trova applicazione anche ai lavoratori autonomi (focus MEF 22.3.2020) titolari di partita IVA, iscritti agli Ordini o senza Albo, aventi sede in Italia.</p> <p>Deve trattarsi di imprese/lavoratori autonomi <i>in bonis</i>, anche qualora abbiano già ottenuto misure di sospensione o ristrutturazione dello stesso finanziamento nell'arco dei 24 mesi precedenti. Non possono accedere alla moratoria le imprese che abbiano rate scadute (ossia non pagate o pagate solo parzialmente) da più di 90 giorni.</p> <p>La norma trova applicazione in relazione alle esposizioni debitorie:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• nei confronti di banche, di intermediari finanziari e degli altri soggetti abilitati alla concessione di credito in Italia;</li> <li>• a condizione che, alla data del 17.3.2020, non siano classificate come "crediti deteriorati".</li> </ul> <p>Per ottenere la moratoria è necessario che i soggetti interessati inviino alle banche o agli intermediari finanziari un'apposita "comunicazione":</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• mediante PEC, oppure attraverso altre modalità che consentano di tenere traccia della comunicazione con data certa;</li> <li>• corredata da una autocertificazione relativa al fatto di aver subito, quale conseguenza diretta della diffusione dell'epidemia da COVID-19, carenze di liquidità in via temporanea.</li> </ul> <p>Trattandosi di una "comunicazione" e non di una "istanza", le banche saranno tenute ad accettare le comunicazioni di moratoria che rispettino i requisiti, ma non dovranno verificare la veridicità delle autocertificazioni. In ogni caso, una eventuale autocertificazione mendace sarà passibile di sanzione ai sensi del DPR 445/2000.</p> <p>La moratoria non determina un automatico cambiamento della classificazione per qualità creditizia delle esposizioni oggetto delle operazioni di moratoria.</p>
<p>Supporto alle imprese che hanno sofferto una riduzione del fatturato (art. 57 del DL 18/2020 conv.)</p>	<p>Al fine di supportare la liquidità delle imprese colpite dall'emergenza epidemiologica, è prevista una controgaranzia per le banche da parte di Cassa depositi e prestiti spa.</p> <p>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:</p>

Fattispecie	Descrizione
<i>segue</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• non hanno accesso al fondo di garanzia PMI;</li> <li>• hanno sofferto una riduzione del fatturato a causa della citata emergenza;</li> <li>• operano in specifici settori individuati con apposito DM.</li> </ul>
Rimborso alle imprese per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale (art. 43 del DL 18/2020 conv.)	<p>Con il bando Invitalia "Impresa Sicura", le imprese possono ottenere il rimborso delle spese per l'acquisto di dispositivi ed altri strumenti di protezione individuale (DPI) finalizzati al contenimento e al contrasto dell'emergenza epidemiologica COVID-19, sostenute dal 17.3.2020 e la data di invio della domanda.</p> <p>Il rimborso è concesso fino al 100% delle spese ammissibili, nel limite massimo di 500 euro per ciascun addetto dell'impresa cui sono destinati i DPI e, comunque, fino a un importo massimo per impresa di 150.000 euro.</p> <p>Le spese non devono essere oggetto di ulteriori forme di rimborso o remunerazione erogate in qualunque forma e a qualsiasi titolo.</p> <p>Occorre seguire un <i>iter</i> per la presentazione telematica delle domande, che saranno accolte in base all'ordine cronologico posto che l'agevolazione spetta fino ad esaurimento delle risorse disponibili (50 milioni di euro).</p>
Rimborso di titoli di acquisto di biglietti per spettacoli e musei (art. 88 del DL 18/2020 conv.)	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• gli 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;</li> <li>• l'organizzatore dell'evento, verificata l'impossibilità sopravvenuta della prestazione e, conseguentemente, l'inutilizzabilità del titolo di acquisto oggetto dell'istanza di rimborso, provvede alla emissione di un voucher di pari importo al titolo di acquisto, da utilizzare entro un anno dall'emissione.</li> </ul>
Rimborso di titoli di viaggio, di soggiorno e di pacchetti turistici (art. 88-bis del DL 18/2020 conv.)	<p>Al verificarsi di determinate circostanze elencate e connesse all'emergenza epidemiologica, con riferimento a diverse tipologie di contratti di trasporto, di soggiorno e di pacchetto turistico, si applica la disciplina in materia di impossibilità totale della prestazione recata dall'art. 1463 c.c.</p> <p>Viene quindi definita la documentazione da presentare ai fini del rimborso e i relativi termini.</p> <p>Il vettore o la struttura ricettiva, entro 30 giorni dalla comunicazione dell'interessato, procedono:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• al rimborso del corrispettivo versato per il titolo di viaggio e per il soggiorno;</li> <li>• ovvero all'emissione di un voucher di pari importo da utilizzare entro un anno dall'emissione.</li> </ul> <p>Il diritto di recesso può essere esercitato dal vettore, previa comunicazione tempestiva all'acquirente, quando le prestazioni non possono essere eseguite in ragione di provvedimenti adottati dalle autorità nazionali, internazionali o di Stati esteri. In tali casi il vettore ne dà tempestiva comunicazione all'acquirente e, entro i successivi 30 giorni, procede:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• al rimborso del corrispettivo versato per il titolo di viaggio;</li> <li>• oppure all'emissione di un voucher di pari importo da utilizzare entro un anno dall'emissione.</li> </ul>
Ulteriori misure - Contratti di sviluppo (art. 80 del DL 18/2020 conv.)	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.
Ulteriori misure - Internazionalizzazione (art. 72 del DL 18/2020 conv.)	<p>È istituito il "Fondo per la promozione integrata" volto alla realizzazione delle seguenti iniziative:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• realizzazione di una campagna straordinaria di comunicazione volta a sostenere le esportazioni italiane e l'internazionalizzazione del sistema eco-</li> </ul>

Fattispecie	Descrizione
<p><i>segue</i></p>	<p>nomico 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;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 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;</li> <li>• cofinanziamento di iniziative di promozione dirette a mercati esteri realizzate da altre Amministrazioni Pubbliche, mediante la stipula di apposite convenzioni;</li> <li>• 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 <i>de minimis</i>.</li> </ul>
<p>Ulteriori misure - Settore agricolo e della pesca (art. 78 del DL 18/2020 conv.)</p>	<p>Sono previste numerose misure in favore del comparto agricolo e della pesca. Ad esempio, per il solo 2020 e a determinate condizioni, 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.</p> <p>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 per la copertura dei costi sostenuti per interessi maturati negli ultimi 2 anni su mutui contratti dalle medesime imprese, nonché per sostenere le imprese del settore della pesca e dell'acquacoltura che hanno dovuto sospendere l'attività.</p>

# SOSPENSIONE DEI TERMINI AMMINISTRATIVI

Alice BOANO e Alfio CISSELLO<sup>1</sup>

## 1 PREMESSA

Il DL 17.3.2020 n. 18, conv. L. 20/2020 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 anche 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<sup>2</sup>. 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.

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

## 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.

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.

<sup>1</sup> a.boano@eutekne.it; a.cissello@eutekne.it.

<sup>2</sup> 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.

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 all'11.5.2020 (in origine, la sospensione era prevista sino al 15.4.2020, postergata all'11.5.2020 ad opera del DL 23/2020).

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 13.6.2020.

Per effetto dell'infelice scrittura della norma, si ha quindi una situazione in cui il termine per il ricorso è spesso antecedente a quello per versare le somme.

Grazie alla postergazione della sospensione dei termini processuali all'11.5.2020, ciò, tuttavia, non è sempre vero: si pensi ad un accertamento notificato durante il periodo di sospensione, fattispecie in cui il termine inizia a decorrere il 12.5.2020 e spira il 10.7.2020, quindi dopo il 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 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 (spesso meno favorevole) sospensione dei termini dal 9.3.2020 all'11.5.2020.

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 imposables 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<sup>3</sup>.

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 lett. b) disciplina la fase successiva all'affidamento delle somme all'esattore, ove tutti gli atti eventualmente da notificare

<sup>3</sup> 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.

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 impositivi 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 all'11.5.2020, 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: 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, dovendosi considerare la sola sospensione dal 9.3.2020 all'11.5.2020. Ciò vale anche per le acquiescenze inerenti ad atti che non sono soggetti alla proroga dei termini di pagamento, come per il recupero agevolazioni prima casa, per i quali il pagamento deve avvenire, se si intende fruire dell'art. 15 del DLgs. 218/97, entro il termine per il ricorso (circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8, § 2.4).

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

Problematiche serie emergono per il caso della definizione agevolata delle sanzioni: 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, come specificato nella circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8, § 2.15, è bene considerare la sola sospensione dal 9.3.2020 all'11.5.2020.

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

## 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 all'11.5.2020. Nell'esempio (atto notificato il 20.1.2020), il termine per il ricorso scadrà il 25.5.2020.

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 all'11.5.2020 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<sup>4</sup>.

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 30.6.2020 (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 all'11.5.2020 ex art. 83 del DL 17.3.2020 n. 18.

<sup>4</sup> 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.

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 13.6.2020.

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<sup>5</sup>;
- 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 (circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8, § 2.4);
- 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<sup>6</sup>.

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<sup>7</sup>.

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 all'11.5.2020. Accade quindi che, avverso un medesimo atto, il pagamento non sia sospeso, a differenza del termine del ricorso.

<sup>5</sup> 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).

<sup>6</sup> 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.

<sup>7</sup> 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, sospese però sino al 31.5.2020.

## 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.

### 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<sup>8</sup>.

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

Una volta stipulato l'accertamento con adesione, 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 (circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8, § 2.14). 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.

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

È stata prevista la proroga al 31.5.2020<sup>9</sup>:

- 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'importazione), 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, scaduta il 31.3.2020.

Ciò significa, per le rottamazioni dei ruoli, che il 31.5.2020 occorrerà nei fatti versare due rate: quella che avrebbe dovuto essere pagata entro il 28.2.2020, che slitta al 31.5.2020, e quella (non prorogata) che, a regime, scade il 31.5.2020.

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"<sup>10</sup>.

<sup>8</sup> 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.

<sup>9</sup> 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.

<sup>10</sup> Comuni di Bertinico, Casalpusterlengo, Castelgerundo, Castiglione D'Adda, Codogno, Fombio, Maleo, San Fiorano, Somaglia e Terzano dei Passerini, ubicati nella Regione Lombardia; nel Comune di Vo', ubicato nella Regione Veneto.

I versamenti sospesi sono effettuati in un'unica soluzione entro il 30.4.2020 (circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8, § 2.4).

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<sup>11</sup>.

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).

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](mailto: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

<sup>11</sup> 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.

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 DL 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.

Per i contribuenti, l'art. 62 del DL 18/2020 sospende invece gli adempimenti tributari, diversi dai versamenti, che scadono tra l'8.3.2020 e il 31.5.2020. Il successivo co. 6 prevede che gli adempimenti sospesi sono effettuati entro il 30.6.2020 senza applicazione di sanzioni

### 9.1 ATTIVITÀ ISTRUTTORIE

La sospensione, a livello generale, riguarda le attività "esterne" degli uffici come la notifica dei questionari e le verifiche, posto che le altre non sono sospese (circ. Agenzia delle Entrate 23.3.2020 n. 6), infatti i funzionari possono continuare ad esaminare, a titolo esemplificativo, le istanze di adesione<sup>12</sup>.

Riguardo al contribuente, la sospensione può rilevare, ad esempio, in merito alle richieste di documentazione effettuate ai sensi dell'art. 36-*ter* del DPR 600/73 (circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8, § 1.20)<sup>13</sup>.

A titolo prudenziale e fermo restando quanto esposto, è bene non confidare in alcuna sospensione in merito ai termini che, per obbligo o esigenza difensiva, interessano i contribuenti, in quanto non è chiaro ove possa operare la proroga al 30.6.2020 degli "adempimenti tributari" ex art. 62 del DL 18/2020. Si pensi, a titolo esemplificativo, all'art. 12 co. 7 della L. 212/2000 (presentazione di memorie a seguito di verbale di constatazione) o all'art. 16 del DLgs. 472/97 (deduzioni difensive a seguito di atto di contestazione)<sup>14</sup>.

### 9.2 PROROGA DEI TERMINI DI DECADENZA

L'art. 67 co. 4 del DL 17.3.2020 n. 18, nella formulazione originaria, prevedeva: "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.

Tale rinvio avrebbe avuto il seguente effetto: qualsiasi termine di decadenza o di prescrizione in scadenza non necessariamente al 31.12.2020 ma nel corso di tutto il 2020, automaticamente, sarebbe slittato al 31.12.2022. Pertanto, il termine di accertamento dei modelli REDDITI, IVA, 770 e IRAP 2016 (anno d'imposta 2015), in scadenza al 31.12.2020, sarebbe slittato al 31.12.2022.

Ciò è stato oggetto di un mutamento ad opera della L. 27/2020, di conversione del DL 18/2020, che ha il principale effetto di impedire l'indiscriminato slittamento dei termini al 31.12.2022.

L'art. 67 co. 4 del DL 18/2020 convertito sancisce che operano, per i termini di prescrizione e decadenza degli uffici, i co. 1 e 3 dell'art. 12 del DLgs. 159/2015. Il co. 1 sancisce che, in relazione ai tributi cui è sospeso il versamento, si verifica una sospensione, per lo stesso periodo, dei termini di prescrizione e decadenza.

<sup>12</sup> Anche le procedure autorizzatorie in tema di indagini finanziarie proseguono (circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8, § 2.10).

<sup>13</sup> Pertanto, nelle ipotesi in cui il termine per fornire la risposta/esibire i documenti scada nel periodo dall'8.3 al 31.5.2020, il contribuente può ottemperare entro il 30.6.2020, in applicazione dell'art. 62 co. 6 del DL 18/2020.

<sup>14</sup> 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 all'11.5.2020. Esigenze di prudenza, tuttavia, impongono di non tenerne conto.

Il rinvio al co. 1 della norma menzionata si presta a molteplici soluzioni interpretative, una delle quali potrebbe essere una proroga/sospensione dei termini di durata pari alla sospensione dei versamenti, sospensione che, però, non è generalizzata.

Il discorso è ulteriormente complicato in quanto l'art. 68 del DL 18/2020 (che riguarda la sospensione dei termini di versamento derivanti da atti impositivi) contiene, a sua volta, un generico rinvio all'art. 12 del DLgs. 159/2015, non circoscritto al co. 1 e 3.

# SOSPENSIONE DEI TERMINI PROCESSUALI

---

Alfio CISSELLO<sup>1</sup>

## 1 PREMESSA

Per effetto dell'art. 83 del DL 17.3.2020 n. 18, le udienze sono rinviate d'ufficio in data successiva all'11.5.2020, e i termini processuali sono sospesi dal 9.3.2020 all'11.5.2020.

Tali disposizioni, come sancisce il co. 21, si applicano, in quanto compatibili, anche alle commissioni tributarie.

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

La sospensione dei termini processuali, in origine, terminava il 15.4.2020, ed è stata prorogata all'11.5.2020 dall'art. 36 del DL 8.4.2020 n. 23.

---

## 2 RINVIO D'UFFICIO DELLE UDIENZE

L'art. 83 co. 1 del DL 17.3.2020 n. 18 ha previsto che le udienze sono rinviate d'ufficio e a data successiva all'11.5.2020.

Sono fatte salve le urgenze come le udienze cautelari di sospensione dell'atto impugnato e/o della sentenza (artt. 47, 52 e 62-*bis* del DLgs. 546/92, 22 del DLgs. 472/97).

Essendo questioni di esclusiva competenza della Commissione tributaria, occorre procedere ad una verifica caso per caso.

---

## 3 ATTIVITÀ PROCESSUALI DEI CONTRIBUENTI

L'art. 83 co. 1 del DL 17.3.2020 n. 18 ha previsto che è sospeso dal 9.3.2020 all'11.5.2020 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 12.5.2020.

Se un accertamento è stato notificato il 9.2.2020, il termine per il ricorso scadrebbe, senza proroga, il 9.4.2020; per effetto della proroga, invece, il ricorso andrebbe notificato entro il 12.6.2020. Il termine complessivo per ricorrere diventa in sostanza di 124 giorni. Invece, se un atto impositivo è stato notificato il 10.4.2020 (dentro il periodo di sospensione), il termine decorre dal 12.5.2020, e scade il 10.7.2020.

---

<sup>1</sup> a.cissello@eutekne.it.

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);
- 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);
- riassunzione in rinvio a seguito della sentenza di cassazione con rinvio (art. 63 del DLgs. 546/92);
- termini per reclamare i decreti presidenziali (art. 27 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.

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

#### 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 - 11.5.2020).

Tuttavia, l'art. 29 co. 3 del DL 8.4.2020 n. 23 ha stabilito che, riguardo ai termini processuali, anche per gli enti impositori opera l'art. 83 del DL 17.3.2020 n. 18, quindi la sospensione dal 9.3.2020 all'11.5.2020.

Rientrano, tra l'altro, i termini per:

- 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.).

Quanto esposto opera, in modo indistinto, per ogni ente impositore, non solo per le Agenzie fiscali (quindi anche enti locali, Camere di commercio, uffici giudiziari).

#### 5 ATTIVITÀ PROCESSUALI DEGLI AGENTI DELLA RISCOSSIONE

La sospensione dei termini processuali dal 9.3.2020 all'11.5.2020 vale anche per gli Agenti della riscossione (Agenzia delle Entrate-Riscossione, Riscossione Sicilia SPA) nonché per i concessionari locali, iscritti all'albo dell'art. 53 del DLgs. 446/97 o altre disposizioni normative.

#### 6 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 la sospensione dal 9.3.2020 all'11.5.2020.

#### 7 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 novanta giorni.

La menzionata sospensione dei novanta giorni si cumula con la sospensione dei termini processuali, dal 9.3.2020 all'11.5.2020 (circ. Agenzia delle Entrate 23.3.2020 n. 6).

## 8 DEFINIZIONE DELLE LITI PENDENTI (ART. 6 DEL DL 119/2018)

La sospensione prevista dall'art. 6 del DL 119/2018 per le liti astrattamente rientranti nella definizione delle liti pendenti, a livello generale non si cumula con la sospensione in oggetto (circ. Agenzia delle Entrate 16.4.2020 n. 10).

Relativamente alla definizione delle liti, inoltre:

- non è posticipato il termine del 31.5.2020 per il pagamento della quinta rata;
- non è posticipato il termine del 31.7.2020 per notificare l'eventuale diniego di definizione, in quanto termine amministrativo.

## 9 TERMINI DI VERSAMENTO (MEDIAZIONE E CONCILIAZIONE GIUDIZIALE)

Il termine di venti giorni, decorrente dalla sottoscrizione dell'accordo (art. 17-*bis* del DLgs. 546/92), entro cui vanno pagate le somme o la prima rata da mediazione soggiate alla sospensione (circ. Agenzia delle Entrate 16.4.2020 n. 10 § 2.1).

Non c'è nessuna sospensione per la rate successive alla prima.

In tema di conciliazione giudiziale, invece, nemmeno il termine entro cui vanno pagate le somme o la prima rata viene sospeso, siccome termini estranei al processo (circ. Agenzia delle Entrate 16.4.2020 n. 10 § 2.1).

## 10 PRESENTAZIONE 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 venti, dieci o cinque 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 poiché questi termini, essendo a ritroso, avrebbero potuto, nei fatti, rendere impossibile l'attività difensiva.

Occorre rinviare l'udienza consentendo i termini a difesa, per salvaguardare le esigenze di tutte le parti, fissandola, quindi, non prima del 3.6.2020 (il 2.6.2020 è festivo), in modo che a partire dal 13.5.2020 ci siano almeno i venti giorni liberi per produrre i documenti.

# VERIFICA DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE

Stefano DE ROSA e Silvia LATORRACA<sup>1</sup>

## 1 PREMESSA

La verifica del presupposto della continuità aziendale rientra tra le principali problematiche contabili conseguenti alla diffusione del Coronavirus.

A tal riguardo, il DL 8.4.2020 n. 23 (decreto "liquidità") ha introdotto specifiche disposizioni, che trovano applicazione già ai fini della predisposizione, attualmente in corso, dei bilanci relativi all'esercizio 2019.

### Effetti della diffusione del Coronavirus sui bilanci 2019

In via preliminare, si ricorda che il Coronavirus si è diffuso, nel nostro Paese, a partire dal mese di febbraio 2020 e, quindi, con riferimento ai soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, successivamente alla chiusura dell'esercizio 2019.

Facendo applicazione delle indicazioni contenute nell'art. 2427 co. 1 n. 22-*quater* c.c. e nel documento OIC 29, l'emergenza epidemiologica non rientra tra i fatti successivi alla chiusura dell'esercizio che devono essere recepiti nei valori delle attività e delle passività, in quanto è sorta dopo la data di bilancio ed è, quindi, di competenza dell'esercizio 2020, ma, in considerazione della sua rilevanza, rientra tra i fatti successivi che devono essere illustrati in Nota integrativa<sup>2</sup>.

L'epidemia è, infatti, assimilabile ad una calamità naturale avvenuta nell'esercizio successivo a quello cui si riferisce il bilancio.

<sup>1</sup> s.derosa@eutekne.it; s.latorraca@eutekne.it.

<sup>2</sup> 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](http://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](http://www.eutekne.info), 18.3.2020, che evidenziano come si tratti "di un evento «eccezionale» non prevedibile entro il 31 dicembre 2019"; Roscini Vitali F. "Bilanci, salvagente alle imprese per evitare la svalutazione", *Il Sole - 24 Ore*, 25.3.2020, p. 25; Bozza E. "Gli effetti del Covid-19 sul bilancio d'esercizio 2019", *Società e Contratti, Bilancio e Revisione*, Eutekne, 3, 2020, p. 77; documento di ricerca FNC 20.4.2020 (§ 3), caso Assonime n. 5/2020; bozza comunicazione OIC aprile 2020.

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".

In particolare, in Italia i primi casi di infezione sono stati confermati il 30.1.2020 e il lock-down è stato dichiarato il 23.2.2020.

## 2 SOGGETTI OIC

Il documento OIC 29 (§ 59.c) precisa che alcuni fatti successivi alla data di chiusura del bilancio possono far venir 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, 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).

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<sup>3</sup>, 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 (§ 22).

### 2.1 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 riportate (§ 22)<sup>4</sup>:

- 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;
- le ragioni che qualificano come significative le incertezze esposte e le ricadute che esse possono avere sulla continuità aziendale.

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.

### 2.2 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

<sup>3</sup> 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).

<sup>4</sup> 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](http://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".

Secondo Bozza E. "Gli effetti del Covid-19 sul bilancio d'esercizio 2019", *Società e Contratti, Bilancio e Revisione*, Eutekne, 3, 2020, p. 81, "non è sufficiente operare una generica valutazione della continuità aziendale ma, allorché si profilano dubbi significativi, occorre accertare concretamente l'appropriatezza dell'utilizzo del principio in esame tramite piani e indicatori di continuità".

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<sup>5</sup>.

La Nota integrativa deve descrivere adeguatamente tali circostanze e gli effetti delle stesse sulla situazione patrimoniale ed economica della società (§ 23)<sup>6</sup>.

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.

### 2.3 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. Tuttavia, 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).

<sup>5</sup> 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 las", *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".

<sup>6</sup> Secondo Bava F., Devalle A. "L'emergenza coronavirus impatta sull'informativa di bilancio", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://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.

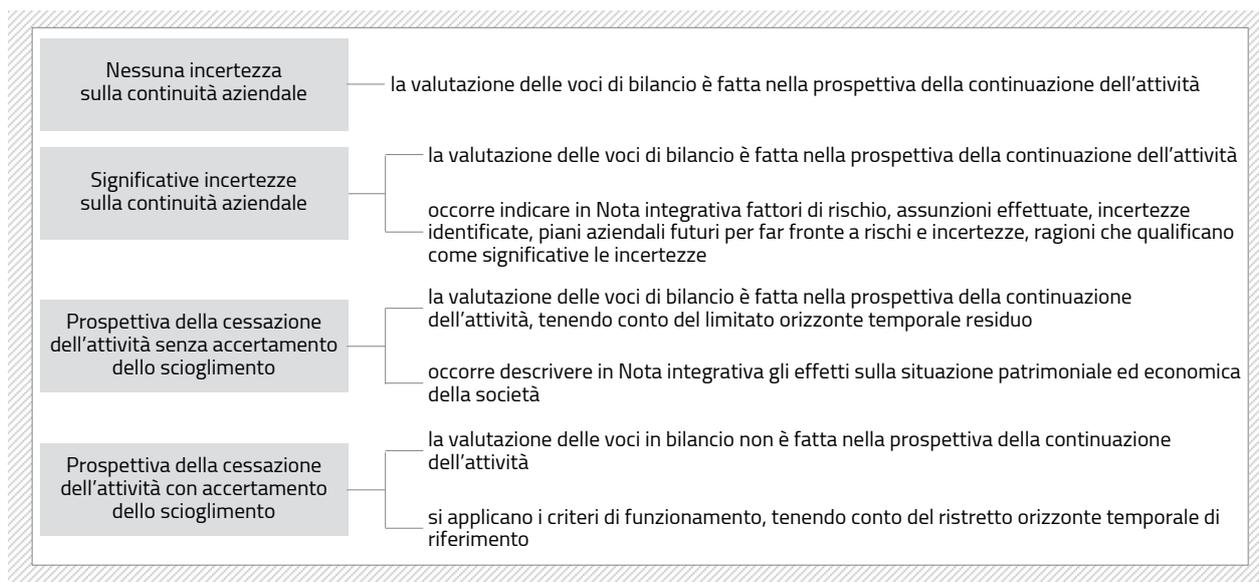


Fig. 1 - Verifica della continuità aziendale secondo le indicazioni del documento OIC 11

## 2.4 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.

Il documento OIC 11 risulta allineato, sotto questo profilo, alle indicazioni del documento OIC 5 (Bilanci di liquidazione), dello IAS 1 e del principio di revisione ISA 570, che fanno riferimento, per la valutazione del presupposto della continuità aziendale, ad un arco temporale di 12 mesi<sup>7</sup>.

## 2.5 INFORMATIVA NELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE

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.

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 l'analisi macro e micro economica considerata<sup>8</sup>.

## 2.6 PRESUPPOSTO DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE NELL'AMBITO DEL CODICE DELLA CRISI

L'art. 2086 co. 2 c.c. (inserito dall'art. 375 co. 2 del DLgs. 12.1.2019 n. 14, recante il Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, CCI) 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.

<sup>7</sup> Cfr. Roscini Vitali F. "Nella nota integrativa i rischi per l'impresa", *Il Sole - 24 Ore*, 23.3.2018, p. 21; Roscini Vitali F. "La continuità aziendale va comunicata nella nota integrativa", *Il Sole - 24 Ore*, 25.3.2020, p. 25.

<sup>8</sup> Cfr. documento CNDCEC e Confindustria giugno 2018.

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 e 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). 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.

Come auspicato da più parti, l'art. 5 del DL 8.4.2020 n. 23 (decreto "liquidità") ha previsto che le disposizioni contenute nel DLgs. 14/2019 (salvo quelle per cui è prevista una specifica disposizione di decorrenza) entreranno in vigore l'1.9.2021.

Gli obblighi di segnalazione non risultano, quindi, attualmente in vigore<sup>9</sup>.

Per completezza di argomento, si evidenzia, comunque, che, secondo il documento CNDCEC (§ 6.1) l'imprenditore ha il compito di monitorare la sussistenza di eventi che compromettano la continuità aziendale 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;

<sup>9</sup> Secondo la formulazione originaria dell'art. 389 co. 1 del DLgs. 14/2019, gli obblighi di segnalazione avrebbero dovuto applicarsi dal 15.8.2020.

Il DL 2.3.2020 n. 9, recante misure urgenti di sostegno connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19, ha previsto una generale proroga degli obblighi di segnalazione dal 15.8.2020 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](http://www.eutekne.info), 3.3.2020.

- 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<sup>10</sup> (e dunque nel *continguum 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.

### 3 EFFETTI DELLA DIFFUSIONE DEL CORONAVIRUS

In assenza dell'intervento normativo di cui al DL 23/2020 (decreto "liquidità"), in sede di redazione del bilancio 2019, la direzione aziendale dovrebbe effettuare la valutazione sulla continuità aziendale, cioè la capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito, considerando anche la diffusione del Coronavirus.

L'emergenza sanitaria costituisce, infatti, secondo le indicazioni del documento OIC 29, un fatto successivo alla chiusura dell'esercizio che potrebbe far venire meno il presupposto della continuità aziendale.

In particolare, la stessa potrebbe determinare un peggioramento delle condizioni gestionali della società (risultato di gestione e posizione finanziaria) oppure potrebbe indurre gli amministratori a manifestare l'intendimento di proporre la liquidazione della società o di cessare l'attività operativa, fatti, questi, in conseguenza dei quali occorrerebbe considerare se, nella redazione del bilancio 2019, sia ancora appropriato basarsi sul presupposto della continuità aziendale.

Peraltro, secondo il documento OIC 11, la valutazione dovrebbe essere effettuata avendo riguardo ad un arco temporale futuro di almeno 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio. In relazione all'esercizio "solare" 2019, occorrerebbe, quindi, riferirsi almeno al periodo 1.1.2020 - 31.12.2020.

In dottrina era stato, peraltro, suggerito di riferire la valutazione ad un arco temporale più lungo<sup>11</sup>.

### 4 NOVITÀ DEL DL 23/2020 (DECRETO "LIQUIDITÀ")

L'art. 7 del DL 8.4.2020 n. 23 (decreto "liquidità") ha stabilito che, nella redazione del bilancio di esercizio in corso al 31.12.2020, la valutazione delle voci nella prospettiva della continuazione dell'attività *ex art. 2423-bis* co. 1 n. 1 c.c. può comunque essere operata se risulta sussistente nell'ultimo bilancio di esercizio chiuso in data anteriore al 23.2.2020<sup>12</sup>, fatto salvo l'art. 106 del DL 18/2020 (c.d. "Cura Italia").

Peraltro, il criterio di valutazione deve essere specificamente illustrato nella Nota integrativa anche mediante il richiamo alle risultanze del bilancio precedente (co. 1).

Tali disposizioni si applicano anche ai bilanci chiusi entro il 23.2.2020 e non ancora approvati (co. 2).

<sup>10</sup> L'art. 2086 co. 2 c.c. richiede che la rilevazione della perdita della continuità aziendale sia "*tempestiva*".

<sup>11</sup> Cfr. Bozza E. "Gli effetti del Covid-19 sul bilancio d'esercizio 2019", *Società e Contratti, Bilancio e Revisione*, Eutekne, 3, 2020, p. 83.

<sup>12</sup> Come evidenziato dalla Relazione illustrativa, si tratta della data di entrata in vigore delle prime misure collegate all'emergenza (DL 23.2.2020 n. 6, conv. L. 5.3.2020 n. 13), cui ha fatto seguito la maturazione degli effetti della crisi economica.

Come evidenziato dalla bozza del documento interpretativo OIC 6 (§ 5), pubblicata dalla Fondazione OIC il 28.4.2020 e sottoposta a consultazione fino al 3.5.2020<sup>13</sup>, la norma introduce, in sostanza, una facoltà di deroga alle disposizioni relative alla prospettiva della continuità aziendale (art. 2423-*bis* co. 1 n. 1 c.c.) se sussistono determinate condizioni.

#### 4.1 RATIO DELLA NORMA

La Relazione illustrativa ha evidenziato che la disposizione introdotta dal DL 23/2020 deriva dalla consapevolezza degli effetti dirompenti e abnormi dell'epidemia da COVID-19 e delle ricadute, profonde ma temporanee, che essa può determinare sulle prospettive di continuità. La situazione anomala che si è determinata comporterebbe (ove si applicassero regole elaborate con riferimento ad un panorama fisiologico e non patologico) l'obbligo per una notevolissima quantità di imprese di redigere i bilanci relativi all'esercizio in corso al 2020 secondo "criteri deformati" ed, in particolare, senza la possibilità di adottare l'ottica della continuità aziendale, con grave ricaduta sulla valutazione di tutte le voci di bilancio.

Il legislatore ha, quindi, ritenuto necessario "neutralizzare" gli effetti devianti dell'attuale crisi economica, facendo sì che i bilanci conservino una concreta e corretta valenza informativa anche nei confronti dei terzi.

Nella sostanza, si consente "alle imprese che prima della crisi presentavano una regolare prospettiva di continuità di conservare tale prospettiva nella redazione dei bilanci degli esercizi in corso nel 2020", mentre sono escluse "le imprese che, indipendentemente dalla crisi COVID-19, si trovavano autonomamente in stato di perdita di continuità".

La norma mira, quindi, a favorire la tempestiva approvazione dei bilanci delle imprese (in quanto anche nel contesto attuale tale approvazione mantiene un'essenziale funzione informativa), consentendo alle imprese di affrontare le difficoltà dell'emergenza epidemiologica con una chiara rappresentazione della realtà, operando una riclassificazione con riferimento alla situazione fisiologica precedente all'insorgere dell'emergenza medesima.

Secondo la bozza del documento interpretativo OIC 6 (*sub* "Motivazioni alla base delle decisioni assunte"), come chiaramente indicato nella Relazione illustrativa, la norma mira ad evitare, sul presupposto della temporaneità della pandemia in corso, che l'applicazione dei normali criteri di valutazione, in particolare quelli concernenti la prospettiva della continuità aziendale, possa enfatizzare (con evidenti conseguenze pro-cicliche) gli effetti negativi che l'emergenza in atto sta comportando.

Peraltro, in tal modo, il legislatore si è fatto carico delle difficoltà connesse all'effettuazione del giudizio sulla continuità nelle attuali condizioni di incertezza (caso Assonime 5/2020, § 4)<sup>14</sup>.

#### 4.2 AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE

Posto che l'art. 7 del DL 23/2020 richiama espressamente l'art. 2423-*bis* c.c., rientrano nell'ambito di applicazione della norma solo i soggetti che per la redazione del bilancio applicano le norme del codice civile e i principi contabili nazionali emessi dall'OIC<sup>15</sup>.

Rimangono, invece, esclusi i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali IAS/IFRS<sup>16</sup>.

#### 4.3 AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE

Per quanto attiene all'ambito di applicazione della norma, in dottrina è stato affermato che, nonostante il DL 24/2020 faccia riferimento al "bilancio di esercizio in corso al 31 dicembre 2020", dalle indicazioni della Relazione illustrativa, che fa riferimento ai "bilanci dell'esercizio in corso nel 2020", si desume che la norma dovrebbe applicarsi anche ai bilanci intermedi e ai bilanci consolidati<sup>17</sup>.

In senso analogo si è orientata la bozza del documento interpretativo OIC 6 (2 e 9), secondo cui le indicazioni contenute nello stesso si applicano:

<sup>13</sup> Il documento interpretativo entra in vigore al momento della sua pubblicazione e lo resterà fino a quando l'art. 7 del DL 23/2020 sarà applicabile (§ 15).

<sup>14</sup> Secondo Bonghi A. "Bilanci con sguardo al passato", *Italia Oggi*, 8.4.2020, p. 33, "si tratta di una misura di natura eccezionale che consentirà sia agli amministratori che ai revisori legali, di poter esprimere con maggior tranquillità il loro giudizio circa la capacità della società ad operare come un soggetto in funzionamento".

<sup>15</sup> Cfr. caso Assonime 5/2020 (§ 3 e 4); bozza documento interpretativo OIC 6 (§ 6).

<sup>16</sup> Cfr. documento di ricerca FNC 20.4.2020 (*sub* "Premessa"); bozza documento interpretativo OIC 6 (*sub* "Motivazioni alla base delle decisioni assunte").

<sup>17</sup> Cfr. Roscini Vitali F. "Nei bilanci 2020 continuità con lo spartiacque del 23 febbraio", *Il Sole - 24 Ore*, 9.4.2020, p. 24; documento di ricerca FNC 20.4.2020 (§ 4).

- anche alle società tenute a redigere il bilancio consolidato in base alle disposizioni del DLgs. 127/91;
- anche ai bilanci consolidati redatti dalla capogruppo che si avvale della deroga nel proprio bilancio d'esercizio.

Ad avviso dell'OIC (*sub* "Motivazioni alla base delle decisioni assunte"), sarebbe infatti illogico che una società redigesse il bilancio d'esercizio in continuità, avvalendosi della deroga, e nel contempo dichiarasse nel proprio bilancio consolidato l'assenza di continuità aziendale.

#### 4.4 AMBITO TEMPORALE DI APPLICAZIONE

La norma in esame trova applicazione:

- "nella redazione del bilancio di esercizio in corso al 31 dicembre 2020" (co. 1) (bilanci 2020 per i soggetti "solari");
- "anche ai bilanci chiusi entro il 23 febbraio 2020 e non ancora approvati" (co. 2) (bilanci 2019 per i soggetti "solari").

La deroga prevista dalla norma non si applica, invece, ai bilanci approvati dall'organo assembleare entro la data del 23.2.2020 (bozza documento interpretativo OIC 6, § 8).

##### Soggetti non "solari"

In base a quanto previsto dalla norma, non vi è dubbio che la deroga si applichi ai bilanci d'esercizio che chiudono, ad esempio, al 30.6.2021<sup>18</sup>.

Tale fattispecie rientra, infatti, nel co. 1 dell'art. 7 del DL 23/2020, ovvero i bilanci "in corso al 31 dicembre 2020".

La norma si applica, inoltre, ai bilanci relativi ai periodi amministrativi con chiusura compresa tra l'1.1.2020 e il 23.2.2020<sup>19</sup>.

Tale fattispecie rientra nel co. 2 dell'art. 7 del DL 23/2020, ovvero i bilanci "chiusi entro il 23 febbraio 2020 e non ancora approvati".

Il tenore letterale della norma non sembra, invece, prevedere la possibilità di deroga per i bilanci chiusi successivamente al 23.2.2020 ma non in corso al 31.12.2020, come per esempio quelli che chiudono al 30.6.2020.

Posto che la Relazione illustrativa al DL 23/2020 fa riferimento anche ai "bilanci degli esercizi in corso nel 2020", la bozza del documento interpretativo OIC 6 (§ 7) ha precisato che la deroga si applica anche ai bilanci "chiusi successivamente al 23 febbraio 2020 e prima del 31 dicembre 2020 (ad esempio i bilanci che chiudono al 30 giugno 2020)".

Tale soluzione, anche tenuto conto di quanto riportato nella Relazione illustrativa, si ritiene più aderente alla ratio della norma (*sub* "Motivazioni alla base delle decisioni assunte").

#### 4.5 MODALITÀ DI APPLICAZIONE

##### 4.5.1 Bilanci chiusi entro il 23.2.2020 e non ancora approvati

La formulazione letterale della norma ha fatto sorgere alcune difficoltà interpretative in riferimento ai bilanci chiusi entro il 23.2.2020 e non ancora approvati e, in particolare, in relazione ai bilanci "solari" 2019.

In dottrina sono state prospettate diverse soluzioni.

Secondo un primo orientamento, anche per i bilanci 2019 (così come per i bilanci 2020), occorrerebbe valutare il presupposto della continuità "riprendendo le conclusioni assunte in sede dell'ultimo bilancio chiuso in data antecedente e cioè quelle relative al bilancio chiuso al 31 dicembre 2018"<sup>20</sup>.

Secondo un altro orientamento, ai fini del giudizio sulla continuità aziendale nel bilancio 2019, bisognerebbe tenere conto solo dei fatti rilevanti disponibili fino alla data di chiusura dell'esercizio (31.12.2019). Una variante di questa impostazione prevede che la valutazione sulla continuità, nel bilancio 2019, debba essere effettuata prendendo a riferimento i dati rendicontati nello stesso e la sola frazione dell'esercizio 2020 che si chiude al 23.2.2020, non con-

<sup>18</sup> Cfr. bozza documento interpretativo OIC 6 (§ 7).

<sup>19</sup> Cfr. documento di ricerca FNC 20.4.2020 (§ 2).

<sup>20</sup> Secondo il caso Assonime 5/2020 (§ 4), tale orientamento sarebbe quello prevalente in dottrina "alla luce del tenore letterale della norma e della più efficace funzione di proteggere il sistema delle imprese dagli effetti sull'iscrizione e valutazione delle poste di bilancio della crisi da COVID-19".

siderando, quindi, l'emergenza sanitaria. Bisogna, cioè, valutare se, senza considerare gli effetti conseguenti alla diffusione del virus, l'impresa sarebbe stata in continuità aziendale<sup>21</sup>.

La bozza del documento interpretativo OIC 6 (§ 10) ha posto fine a tali incertezze interpretative precisando che, nei bilanci degli esercizi chiusi in data anteriore al 23.2.2020 (es. bilanci chiusi al 31.12.2019) e non ancora approvati a tale data, la società può avvalersi della deroga se, sulla base delle informazioni disponibili alla data di chiusura dell'esercizio (es. 31.12.2019)<sup>22</sup>, sussisteva la prospettiva della continuità aziendale in applicazione del § 21 oppure del § 22 dell'OIC 11<sup>23</sup>.

Si tratta, cioè, dei casi in cui, a seguito di valutazione prospettica:

- non siano identificate incertezze sulla 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;
- siano identificate significative incertezze in merito a tale capacità, situazione in cui non è comunque autorizzato l'abbandono della prospettiva della continuità aziendale.

Secondo l'OIC, non è, invece, possibile ricorrere alla deroga se, alla data di chiusura dell'esercizio (es. 31.12.2019), la società si trovava nelle condizioni descritte dal § 23 oppure dal § 24 dell'OIC 11.

Si tratta, cioè, dei casi in cui, a seguito di valutazione prospettica:

- non vi siano ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, ma non si siano ancora accertate cause di scioglimento di cui all'art. 2484 c.c., situazione in cui 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;
- venga accertata una delle cause di scioglimento di cui all'art. 2484 c.c., situazione in cui la valutazione delle voci in bilancio non è fatta nella prospettiva della continuità aziendale, ma si applicano ancora i criteri di funzionamento, tenendo conto dell'ancor più ristretto orizzonte temporale di riferimento.

Se la società si avvale della deroga, il bilancio interessato è redatto applicando tutti i principi contabili in vigore, ad eccezione dell'OIC 11 § 23 e 24 e dell'OIC 29 § 59.c (che disciplina i fatti successivi alla chiusura dell'esercizio che possono far venire meno il presupposto della continuità aziendale).

#### 4.5.2 Bilanci chiusi dopo il 23.2.2020

In base alla norma, nella redazione dei bilanci in corso al 31.12.2020 (bilanci 2020 per i soggetti "solari"), la valutazione delle voci nella prospettiva della continuazione dell'attività può essere operata se risulta sussistente nell'ultimo bilancio di esercizio chiuso in data anteriore al 23.2.2020 (bilanci 2019 per i soggetti "solari").

Al riguardo, la bozza del documento interpretativo OIC 6 (§ 11) ha precisato che, nei bilanci degli esercizi chiusi in data successiva al 23.2.2020 e prima del 31.12.2020 (es. chiusi al 30.6.2020) e nei bilanci degli esercizi in corso al 31.12.2020 (es. chiusi al 31.12.2020 ovvero al 30.6.2021<sup>24</sup>),<sup>25</sup> la società può avvalersi della deroga se, nell'ultimo bilancio approvato (es. 30.6.2019/31.12.2019/30.6.2020), la valutazione delle voci è stata fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività in applicazione del § 21 (nessuna incertezza sulla continuità aziendale) oppure del § 22 (incertezze sulla continuità aziendale) dell'OIC 11.

<sup>21</sup> In particolare, secondo Bozza E. "Valutazione della continuità aziendale «al netto» dell'effetto COVID-19", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 8.4.2020, "la valutazione della continuità nei bilanci 2019 dovrà essere operata neutralizzando l'effetto COVID-19, quindi, conteranno i dati rendicontati nel bilancio stesso e la frazione d'esercizio 2020 (fino al 23 febbraio 2020) per considerare, con un'analisi di tipo what if, se l'azienda al netto degli effetti COVID-19 si fosse trovata in situazioni ragionevoli di permanenza della continuità aziendale".

Nello stesso senso Roscini Vitali F. "Nei bilanci 2020 continuità con lo spartiacque del 23 febbraio", *Il Sole - 24 Ore*, 9.4.2020, p. 24.

<sup>22</sup> Occorre, cioè, attestare la sussistenza della continuità aziendale alla data del 31.12.2019 (anteriore all'esplosione della pandemia).

<sup>23</sup> Secondo il documento di ricerca FNC 20.4.2020 (§ 2), per i bilanci dell'esercizio 2019 la norma sembrerebbe presupporre la capacità dell'impresa di compiere previsioni attendibili circa la continuità operativa quantomeno fino al termine dell'esercizio 2020, astruendo dalla presenza dell'effetto dell'emergenza pandemica.

<sup>24</sup> Con riferimento ai bilanci che chiudono al 30 giugno, la sussistenza della continuità nel bilancio al 30.6.2019 consente di esercitare la deroga anche per quello al 30.6.2021.

<sup>25</sup> In tali casi, le conseguenze della pandemia rientrano tra i fatti aziendali di competenza dell'esercizio.

Non è invece possibile usufruire della deroga se, nel precedente bilancio approvato, la società abbia dichiarato di trovarsi nelle condizioni descritte dal § 23 (prospettiva della cessazione dell'attività senza accertamento dello scioglimento) oppure dal § 24 (prospettiva della cessazione dell'attività con accertamento dello scioglimento) dell'OIC 11, salvo che – ricorrendone i presupposti – nel predisporre il bilancio dell'esercizio precedente la società si sia avvalsa della deroga di cui al DL 23/2020.

Nel caso in cui la società si avvalga della deroga, il bilancio è redatto applicando tutti i principi contabili in vigore ad eccezione dell'OIC 11, § 23 e 24 e dell'OIC 29, § 59.c.

Nella seguente tabella sono riassunti, seguendo un ordine cronologico, i bilanci a cui si può applicare la deroga in base alle indicazioni dell'OIC e le relative modalità di applicazione.

Bilanci	Fattispecie possibili	Modalità di applicazione della deroga
Bilanci approvati entro il 23.2.2020	-	La società non può avvalersi della deroga.
Bilanci chiusi entro il 23.2.2020 e non ancora approvati a tale data	Bilanci "solari" 2019 Bilanci non "solari" chiusi tra l'1.1.2020 e il 23.2.2020	La società può avvalersi della deroga se, sulla base delle informazioni disponibili alla data di chiusura dell'esercizio, sussisteva la prospettiva della continuità aziendale (nessuna incertezza sulla continuità aziendale oppure significative incertezze sulla continuità aziendale). La società non può ricorrere alla deroga se, alla data di chiusura dell'esercizio, si trovava nelle seguenti condizioni: <ul style="list-style-type: none"> <li>prospettiva della cessazione dell'attività senza accertamento dello scioglimento;</li> <li>prospettiva della cessazione dell'attività con accertamento dello scioglimento.</li> </ul>
Bilanci chiusi dopo il 23.2.2020 e prima del 31.12.2020 (non in corso al 31.12.2020)	Bilanci non "solari" chiusi al 30.6.2020	La società può avvalersi della deroga se, nell'ultimo bilancio approvato (es. 30.6.2019/31.12.2019/30.6.2020), la valutazione delle voci è stata fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività (nessuna incertezza sulla continuità aziendale oppure significative incertezze sulla continuità aziendale).
Bilanci in corso al 31.12.2020	Bilanci "solari" 2020 Bilanci non "solari" chiusi al 30.6.2021	La società non può ricorrere alla deroga se, nel precedente bilancio approvato, si trovava nelle seguenti condizioni: <ul style="list-style-type: none"> <li>prospettiva della cessazione dell'attività senza accertamento dello scioglimento;</li> <li>prospettiva della cessazione dell'attività con accertamento dello scioglimento.</li> </ul>

#### 4.6 TERMINE DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO 2019 - IRRILEVANZA

La norma stabilisce che rimane salva la previsione dell'art. 106 del DL 17.3.2020 n. 18 (c.d. "Cura Italia"), conv. L. 24.4.2020 n. 27, che 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<sup>26</sup>.

In sostanza, la deroga ex DL 23/2020 può trovare applicazione e, quindi, la valutazione delle voci nella prospettiva della continuazione dell'attività può essere operata anche se la società si avvale dell'art. 106 del DL 18/2020<sup>27</sup>.

<sup>26</sup> 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).

Per approfondimenti si veda Meoli M. "Approvazione bilancio 2019 - Proroga dei termini", *Schede di Aggiornamento*, 4, 2020, p. 797 ss.

<sup>27</sup> Cfr. Bonghi A. "Bilanci con sguardo al passato", *Italia Oggi*, 8.4.2020, p. 33,

## 4.7 CONTENUTO DELL'INFORMATIVA

Come evidenziato, l'art. 7 co. 1 del DL 23/2020 stabilisce che il criterio di valutazione (la prospettiva della continuazione dell'attività e, quindi, il ricorso alla deroga) deve essere specificamente illustrato nella Nota integrativa anche mediante il richiamo alle risultanze del bilancio precedente (co. 1).

Occorre, quindi, fare riferimento alla norma derogatoria e al fatto che ne ricorrono i presupposti per l'adozione<sup>28</sup>.

Al riguardo, la bozza del documento interpretativo OIC 6 ha precisato che la società che si avvale della deroga fornisce informazioni della scelta fatta nell'ambito delle politiche contabili ai sensi dell'art. 2427 co. 1 n. 1 c.c.<sup>29</sup> (§ 12).

Nella fase di preparazione del bilancio, la società che si avvale della deroga descrive nella Nota integrativa le significative incertezze in merito alla 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<sup>30</sup>.

Pertanto, nella Nota integrativa (§ 13):

- devono essere 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 (si tratta delle informazioni già richieste dal documento OIC 11 § 22 in caso di significative incertezze sulla continuità aziendale)<sup>31</sup>;
- devono essere descritti, per quanto possibile, gli eventuali e i prevedibili effetti che tali circostanze producono sulla situazione patrimoniale ed economica della società (si tratta delle informazioni già richieste dal documento OIC 29 § 64 in relazione ai fatti successivi alla chiusura dell'esercizio<sup>32</sup>).

Restano ferme tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella Nota Integrativa (nonché, in base a quanto richiesto dalla normativa applicabile, nella Relazione sulla gestione), ivi comprese le informazioni relative agli effetti derivanti dalla pandemia (§ 14)<sup>33</sup>.

Come evidenziato nelle "Motivazioni alla base delle decisioni assunte", in sostanza, la norma non altera il quadro normativo concernente le informazioni dovute nella Nota Integrativa e nella Relazione sulla gestione. Se da un lato

<sup>28</sup> In questo senso, si vedano anche Bava F., Devalle A. "Deroga al postulato della continuità non estesa all'obbligo di adeguata informativa", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 27.4.2020.

<sup>29</sup> La disposizione citata stabilisce che la Nota integrativa deve indicare "i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato".

<sup>30</sup> Secondo il documento di ricerca FNC 20.4.2020 (§ 2), "è indubbio che la nota integrativa, come supporto alla «esistenza continuativa» di going concern antecedentemente all'emergenza Covid-19 debba fornire una illustrazione delle condizioni in cui verte l'impresa anche in prospettiva futura. Stante la situazione, detta capacità potrebbe risultare, in ogni caso, fortemente limitata, al punto da rendere inattendibili i piani di gestione che ne dovrebbero derivare. Infatti, le misure potenzialmente compensative previste dal Governo, tendenti a creare una sorta di «equilibrio economico-finanziario» tra gli operatori dei vari settori, confermano come i presupposti per la continuazione delle attività aziendali non dipendano più soltanto dalle indicazioni fornite dai suddetti piani, ma, in larga parte, dall'efficacia dei provvedimenti normativi, che si sostituiscono alle regole e ai comportamenti dei mercati".

<sup>31</sup> In questo senso si vedano anche caso Assonime 5/2020 (§ 4); Bava F., Devalle A. "Deroga al postulato della continuità non estesa all'obbligo di adeguata informativa", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 27.4.2020.

Tali ultimi Autori hanno consigliato di illustrare in Nota integrativa le conseguenze della diffusione del virus, come per esempio il periodo di sospensione dell'attività, la riduzione degli ordini, le difficoltà a pagare i fornitori e, più in generale, i creditori, ecc., ma soprattutto le azioni che l'impresa ritiene di porre in essere per superare la crisi. Tale informativa risponde all'esigenza di mantenere la fiducia di fornitori e istituti di credito.

Secondo Bozza E. "Valutazione della continuità aziendale «al netto» dell'effetto COVID-19", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 8.4.2020, è "consigliabile fornire nella Nota integrativa e nella relazione sulla gestione una compiuta illustrazione non solo della norma in esame, che consente di ritenersi in continuità, ma anche degli impatti della crisi almeno dal punto di vista qualitativo e di come l'azienda intende reagire alla stessa, seppur nel quadro delle ineluttabili incertezze legate soprattutto al momento del re-start produttivo e commerciale e della concreta fruibilità delle misure governative di supporto. Gli stakeholders, banche per prime, daranno sicuramente massima attenzione a tale aspetto che sarà anche una cartina tornasole degli assetti organizzativi dell'azienda".

<sup>32</sup> Il citato principio contabile richiede, in particolare, che, nell'illustrazione del fatto intervenuto, si fornisca la stima dell'effetto sulla situazione patrimoniale/finanziaria della società, ovvero le ragioni per cui l'effetto non è determinabile.

<sup>33</sup> Secondo il caso Assonime 5/2020, l'impresa è tenuta a fornire informazioni di natura qualitativa sui possibili effetti economici per l'attività aziendale derivanti dalla diffusione della pandemia. L'inserimento di indicazioni di natura quantitativa andrebbe valutato, invece, in relazione alla capacità dell'impresa di fornire elementi informativi attendibili. Per approfondimenti si veda Latorraca S. "L'emergenza COVID-19 non incide sul bilancio 2019", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 24.4.2020.

il DL 23/2020 consente che nella valutazione delle voci e, quindi, nella quantificazione delle stesse non si tenga conto degli effetti negativi del COVID-19, dall'altro lato richiede che l'informazione sugli effetti di questa emergenza pandemica sia fornita, anche in chiave prospettica, secondo le regole ordinarie.

Il bilancio deve assicurare una concreta e corretta valenza informativa nei confronti dei terzi. Si rende, quindi, necessario, fornire in Nota integrativa non solo informativa circa la scelta fatta dall'impresa di avvalersi della deroga della norma, ma anche un quadro aggiornato circa la capacità dell'azienda, alla data di approvazione del bilancio, di continuare ad operare nel prossimo futuro.

Con particolare riferimento ai bilanci 2019, in dottrina è stato affermato che le imprese che approvano i bilanci 2019 nel termine di 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale, essendo in possesso di maggiori informazioni (es. ricavi conseguiti nei primi 5 mesi del 2020), dovranno fornire un'informativa più ampia<sup>34</sup>.

## 5 VERIFICHE DEL REVISORE

### 5.1 PROFILI GENERALI

L'art. 14 co. 2 del DLgs. 39/2010 prevede che la Relazione di revisione comprenda "f) una dichiarazione su eventuali incertezze significative<sup>35</sup> 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<sup>36</sup>;
- 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;

<sup>34</sup> Cfr. Roscini Vitali F. "Nei bilanci 2020 continuità con lo spartiacque del 23 febbraio", *Il Sole - 24 Ore*, 9.4.2020, p. 24.

<sup>35</sup> Come evidenziato nel 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 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.

<sup>36</sup> L'acquisizione degli elementi probativi passa attraverso un preliminare confronto con la direzione. In tal caso si prevede che:

- se la direzione ha effettuato la valutazione del presupposto della continuità, 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 CNDCEC).

- esamina il comportamento e, con riferimento all’informativa finanziaria, i criteri di valutazione applicati 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 artt. 2446 e 2447 c.c.;
- sollecita la società a intervenire per sanare le criticità che possono portare alla cessazione dell’attività, anche per mezzo delle procedure concorsuali<sup>37</sup>.

### 5.1.1 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 <i>deficit</i> 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.

### 5.1.2 Ambito temporale di riferimento

Come evidenziato nel precedente § 2.4, 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.

<sup>37</sup> Per approfondimenti si veda documento CNDCEC 25.3.2020 “La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti”.

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.

### 5.1.3 Procedure di revisione

Qualora il revisore dovesse ritenere che vi siano 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<sup>38</sup>;
- la valutazione dell'attendibilità dei dati utilizzati per la previsione dei flussi di cassa;
- stabilire se le assunzioni per la previsione siano adeguatamente supportate<sup>39</sup>;
- la richiesta di attestazioni scritte alla direzione in merito ai piani d'azione futuri ed alla loro fattibilità.

### 5.1.4 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 della 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: <ul style="list-style-type: none"> <li>• giudizio con rilievi; oppure,</li> <li>• impossibilità di esprimere il giudizio.</li> </ul>
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.

## 5.2 EFFETTI DELLA DIFFUSIONE DEL CORONAVIRUS

Come evidenziato nel documento "La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti", pubblicato dal CNDCEC il 25.3.2020, le criticità legate alla diffusione del COVID-19 richiedono da parte dei revisori appropriate analisi:

<sup>38</sup> Quali, ad esempio, alienazione di attività, richiesta prestiti e ristrutturazione dei debiti.

<sup>39</sup> 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., Devalle 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.

- dell'informativa sugli eventi successivi da fornire nella Nota integrativa;
- dell'illustrazione dei rischi nell'ambito della Relazione sulla gestione;
- del permanere della continuità aziendale.

In particolare, "l'analisi della continuità aziendale, in questa fase assolutamente unica e straordinaria, va gestita con estrema cautela e attenzione da parte sia degli amministratori sia dei sindaci-revisori". Può accadere, infatti, che i sindaci-revisori si trovino di fronte a incertezze significative, relative agli eventi e alle circostanze che l'emergenza pandemica sta generando e che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacità della società sottoposta a revisione di mantenere la continuità aziendale, anche in considerazione del fatto che la redazione di piani attendibili può presentare notevoli margini di incertezza legati, tra le altre cose, anche alle misure di sostegno alle imprese che il Governo porrà concretamente in essere.

### 5.2.1 Novità del DL 23/2020 (decreto "liquidità")

In tale contesto, la deroga alle ordinarie procedure di valutazione del presupposto della continuità aziendale ex art. 2423-bis c.c. prevista, al netto delle difficoltà interpretative della lettera della norma, all'art. 7 del DL 8.4.2020 n. 23 (c.d. decreto "liquidità"), impatta oltre che sui bilanci d'esercizio al 31.12.2019 in corso di approvazione anche sulle relative Relazioni di revisione che li dovranno accompagnare<sup>40</sup>.

Va da sé che la portata delle nuove disposizioni, pur nell'attuale assenza di un coordinamento con le norme del DLgs. 39/2010, costringe i revisori a rivedere le procedure svolte (o da svolgere) con riferimento alla verifica dell'esistenza del presupposto della continuità per i bilanci chiusi al 31.12.2019<sup>41</sup>.

Con il nuovo quadro normativo di riferimento, gli auditors dovranno innanzitutto verificare, per tali bilanci, se le rispettive società revisionate avessero problemi di *going concern* già prima della data di chiusura dell'esercizio<sup>42</sup>. Come già evidenziato, infatti, l'OIC, nella bozza di documento interpretativo 6, con riferimento ai bilanci chiusi al 31.12.2019, ha chiarito che possono avvalersi della deroga al presupposto della continuità quelle società per cui, sulla base delle informazioni disponibili alla data di chiusura dell'esercizio, sussisteva la prospettiva della continuità aziendale in applicazione:

- del § 21 dell'OIC 11, secondo cui la valutazione delle voci di bilancio deve essere fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività;
- oppure del successivo § 22, relativo alle situazioni in cui la direzione aziendale identifichi significative incertezze in merito alla capacità dell'azienda di continuare a operare in continuità.

Non è, invece, possibile attivare la deroga se alla data di chiusura dell'esercizio la società si trovava nelle condizioni descritte dai § 23 o 24 dell'OIC 11, relativi, rispettivamente, a situazioni in cui non vi siano ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività (ma non si siano ancora accertate cause di scioglimento di cui all'art. 2484 c.c.) ovvero venga accertata dagli amministratori una delle cause di scioglimento di cui all'articolo 2484 c.c.

### 5.2.2 Possibili scenari e relativi impatti sulla revisione

Nel completare la revisione dei bilanci al 31.12.2019, i revisori potranno, pertanto, trovarsi di fronte ai seguenti scenari (esposti in ordine crescente di gravità):

- la società al 31.12.2019 non presentava dubbi significativi sul *going concern* e ha valutato che l'emergenza in corso non abbia impatti significativi sulle *performance* economiche e finanziarie previste per tutto il 2020;

<sup>40</sup> In dottrina è stato giustamente osservato come, senza tale possibilità di deroga, in molti casi i revisori si sarebbero trovati, a fronte delle notevoli incertezze sulla continuità generate dall'emergenza sanitaria, nell'impossibilità di poter esprimere un giudizio, con conseguenti spiacevoli ripercussioni sulle decisioni degli utilizzatori del bilancio, prime fra tutte le banche. Cfr. Abriani N., Bozza E. "Fuori dall'impasse sindaci, amministratori e revisori", *Italia Oggi*7, 4.5.2020, p. 4.

<sup>41</sup> Nelle Linee guida CNDCEC si sottolinea come la verifica dell'esistenza di eventi o circostanze che possono far emergere dubbi sulla continuità aziendale sia "un'analisi che il revisore effettua durante tutto il processo di revisione".

<sup>42</sup> In particolare, il professionista deve, sulla base delle informazioni ottenute dagli amministratori, stabilire se, a prescindere dagli impatti COVID-19, siano stati individuati eventi o circostanze che, considerati singolarmente o nel loro complesso, possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, in tal caso, prendere in esame le azioni previste dalla società per mitigarne gli impatti.

- la società al 31.12.2019 non presentava dubbi significativi sul *going concern*, ma, per effetto dell'evento pandemico, ha valutato che, prospetticamente, esistano dubbi significativi sulla continuità e decide di attivare la deroga;
- la società al 31.12.2019 presentava dubbi significativi sulla continuità, aggravati dall'emergenza sanitaria, e decide di fruire della deroga;
- la società al 31.12.2019 non prefigurava ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività ovvero gli amministratori hanno individuato una delle cause di scioglimento di cui all'art. 2484 c.c.

I riflessi sulla Relazione di revisione sul bilancio al 31.12.2019 a fronte dei diversi scenari prospettati sono di seguito descritti.

#### **Impatti non significativi dell'evento pandemico**

Nella prima delle fattispecie sopra riportate la società non avrà bisogno di attivare la deroga al presupposto della continuità e il revisore dovrà acquisire sufficienti e adeguati elementi probativi volti a confermare il prospettato impatto dell'emergenza in corso sui risultati della società per il 2020 come non significativo<sup>43</sup>.

Nella Relazione di revisione sarà comunque opportuno valutare un richiamo di informativa relativo a tale importante evento successivo.

#### **Applicazione della deroga ex DL 23/2020**

Nella seconda e nella terza delle prospettate fattispecie, l'attività dell'auditor sarà volta innanzitutto alla verifica dei presupposti all'attivazione della deroga da parte della società. In tali casi, il postulato della continuità nel bilancio sarebbe garantito da tale deroga e diventa cruciale l'analisi dell'informativa fornita dalla società nella Nota integrativa e nella Relazione sulla gestione<sup>44</sup>. In particolare è opportuno che in tali documenti:

- venga commentata in modo esaustivo l'applicazione in deroga dei principi sulla continuità, inserendo i riferimenti alle disposizioni del DL 23/2020;
- vengano adeguatamente descritti le incertezze significative identificate, i fattori di rischio, le assunzioni effettuate, i piani futuri per far fronte ai rischi e alle incertezze;
- trovino spazio le informazioni sugli eventi successivi da COVID-19 e sull'evoluzione prevedibile della gestione<sup>45</sup>.

L'informativa fornita nei documenti della società dovrà, quindi, essere opportunamente richiamata nella Relazione di revisione<sup>46</sup>. Nei casi in cui l'informativa dovesse essere ritenuta non adeguata, il revisore dovrà valutare la formulazione di un giudizio con rilievi o, nei casi più gravi, di un giudizio negativo.

#### **Impossibilità di attivare la deroga**

In tali circostanze, qualora la direzione abbia fornito una informativa adeguata in bilancio, con l'utilizzo anche di criteri che rispecchino correttamente la situazione aziendale, il revisore può esprimere un giudizio positivo o, laddove lo ritenga opportuno, un giudizio positivo con richiami d'informativa in linea con quanto previsto dal principio di revisione ISA Italia 705.

<sup>43</sup> Qualora, sulla base delle verifiche svolte, il revisore dovesse ravvisare significative incertezze sul *going concern* (non imputabili al COVID-19), discuterà con la direzione l'opportunità di attivare la deroga ex art. 7 del DL 23/2020.

<sup>44</sup> Per quanto attiene alla Relazione sulla gestione, il revisore deve verificare che gli amministratori abbiano fornito adeguata informativa circa la prevedibile evoluzione della gestione, con particolare riguardo ai rischi (di prezzo, di credito, di liquidità e di variazione dei flussi finanziari) e alle incertezze a cui la società è esposta a seguito dell'emergenza sanitaria. A tal proposito, si ricorda che il giudizio del revisore sulla Relazione sulla gestione non è un giudizio di veridicità e correttezza, bensì, di coerenza con il bilancio e di conformità alle norme che ne disciplinano la redazione.

<sup>45</sup> Cfr. Bozza E., Marcello R. "Norme anti COVID-19 sui bilanci 2019 con riflessi nelle relazioni di revisione", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 30.4.2020.

<sup>46</sup> In questo modo, infatti, si richiamerebbe l'attenzione degli utilizzatori del bilancio sulle informazioni rilevanti fornite dagli amministratori nella Nota integrativa sulle incertezze, sui rischi e sui piani per fronteggiarli, oltre che sull'utilizzo della deroga.

# APPROVAZIONE BILANCIO 2019 - PROROGA DEI TERMINI

Maurizio MEOLI<sup>1</sup>

## 1 PREMESSA

La situazione emergenziale procurata dall'epidemia da COVID-19 determina non poche problematiche rispetto alla operatività degli organi sociali coinvolti nella predisposizione e nella approvazione del bilancio chiuso al 31.12.2019.

Essa, infatti, è intervenuta 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<sup>2</sup>.

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 succedutesi nei DPCM 8.3.2020, 9.3.2020, 11.3.2020, 22.3.2020, 1.4.2020, 10.4.2020 e 26.4.2020, tesi all'adozione di misure urgenti in materia di contenimento e gestione dell'emergenza, 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"), convertito nella L. 24.4.2020 n. 27, 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.

## 2 PREDISPOSIZIONE DEL PROGETTO DI BILANCIO

Innanzitutto, con riguardo alla fase relativa alla predisposizione del progetto di bilancio, occorre considerare talune importanti previsioni dei DPCM emergenziali recentemente emanati.

La prima è contenuta nell'art. 1 lett. gg) e hh) del DPCM 26.4.2020, 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* e la esclusività di tale modalità operativa nel contesto delle attività "non necessarie" ex art. 2 co. 2 del DPCM 26.4.2020<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> m.meoli@eutekne.it.

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> Cfr. Coppola A. "Bilanci 2019, tempi più lunghi", *Italia Oggi*, 25.3.2020, p. 41.

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<sup>4</sup>.

Peraltro, anche qualora si dovesse riuscire a predisporre la documentazione necessaria da sottoporre ai professionisti prima e agli amministratori poi, occorrerebbe una riunione di questi ultimi, unitamente ai componenti degli organi di controllo.

La disciplina codicistica riconosce agli statuti delle spa la possibilità di prevedere che la presenza alle riunioni del CdA avvenga tramite mezzi di telecomunicazione (*ex art. 2388 co. 1 c.c.*). Anche nelle srl, nonostante il silenzio normativo, è riconosciuta legittima una clausola che preveda il mezzo della telecomunicazione per le riunioni del CdA (massima Comitato Triveneto dei Notai I.C.18)<sup>5</sup>.

Non è detto, tuttavia, 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.

A tali riunioni, comunque, è da applicare l'art. 1 lett. t) del DPCM 26.4.2020, ai sensi del 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<sup>6</sup>.

A fronte di ciò, Assonime, nella news legislativa del 18.3.2020, suggerisce di applicare anche a tale contesto la massima Consiglio Notarile di Milano 11.3.2020 n. 187, che, letta ai fini in questione, recita: *"l'intervento mediante mezzi di telecomunicazione – ove ... comunque ammesso dalla vigente disciplina – 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)"*<sup>7</sup>.

È stato, peraltro, sottolineato come, anche utilizzando tali modalità operative, per i CdA siano comunque da assicurare le esigenze informative di amministratori e sindaci; e, quindi, dovrà essere loro inviata la documentazione indispensabile per consentire, a tutti i soggetti convocati, la partecipazione informata di cui all'art. 2381 c.c. e, ai sindaci, lo svolgimento delle verifiche di cui all'art. 2403 c.c.<sup>8</sup>.

<sup>4</sup> Cfr. Coppola A. "Bilanci 2019, tempi più lunghi", *Italia Oggi*, 25.3.2020, p. 41; Germani A., Roscini Vitali F. "Bilanci 2019 alla prova della proroga dei tempi", *Il Sole - 24 Ore*, 10.3.2020, p. 18; Irrera M. "Le assemblee (e gli altri organi collegiali) delle società ai tempi del coronavirus (con una postilla in tema di associazioni e fondazioni)", *www.ilcaso.it*, 22.3.2020. Si vedano anche l'informativa Assirevi 13.3.2020 n. 513 e la nota Federholding 20.3.2020 n. 5.

<sup>5</sup> Lo statuto, inoltre, *ex art. 2475 co. 4 c.c.*, può concedere al CdA la possibilità di decidere mediante consultazione scritta o sulla base del consenso espresso per iscritto (seppure con qualche dubbio determinato dall'art. 2475 co. 5 c.c., che riserva anche la redazione del progetto di bilancio all'"organo amministrativo"). Cfr. Morandi P. *sub art. 2475 c.c.*, in "Commentario breve al diritto delle società", diretto da Maffei Alberti A., Cedam, 2017, p. 1441.

<sup>6</sup> 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; Irrera M. "Le assemblee (e gli altri organi collegiali) delle società ai tempi del coronavirus (con una postilla in tema di associazioni e fondazioni)", *www.ilcaso.it*, 22.3.2020, il documento di ricerca CNDCEC-FNC 18.3.2020; la news legislativa Assonime 18.3.2020 (condivisa da Fraschini M., Magnano A., Rescigno A. "Approvazione dei bilanci e svolgimento delle assemblee con nuove regole", *Quotidiano IPSOA*, 24.3.2020).

<sup>7</sup> Cfr. Cervio E. "Termine massimo diventa 180 giorni in modalità online", *Guida al Diritto*, 17, 2020, p. 93. Sul tema, peraltro, si veda il successivo § 3.1.

<sup>8</sup> Così De Angelis L. "Cda e collegi in remoto 5 mesi", *Italia Oggi*, 24.3.2020, p. 65.

La nota Federholding 20.3.2020 n. 5, invece, ritiene da estendere anche a tale organo sociale le facilitazioni disposte dall'art. 106 del DL 18/2020 in tema di assemblee<sup>9</sup>.

In particolare, è stato sottolineato come, nel periodo emergenziale, il cda potrebbe svolgersi (e dovrebbe svolgersi, se così sia imposto nell'avviso di convocazione) *"in full audio/video conference, sia che lo statuto non preveda nulla sul punto dell'audio/video conferenza sia che lo statuto preveda la presenza del presidente e del segretario nel medesimo luogo; in caso di full audio/video conference, il presidente e il segretario possono trovarsi in luoghi diversi e il verbale ben può essere redatto sia in forma "contestuale" che in forma "postuma" (in entrambi i casi, se il segretario è un notaio, il verbale può essere firmato dal solo notaio; e dovrebbe pure poterlo firmare stand alone anche il segretario non notaio)"*<sup>10</sup>.

Altra dottrina<sup>11</sup>, peraltro, dubita della legittimità di una applicazione analogica dell'art. 106 del DL 18/2020. In particolare, si sottolinea come a deporre in tal senso sia la natura chiaramente straordinaria delle previsioni introdotte dal DL 18/2020, desumibile dalla introduzione per mezzo di decretazione d'urgenza dettata da una situazione contingente, dalla loro chiara eccezionalità, dalla natura non interpretativa bensì derogatoria rispetto ad altre previsioni di legge e dalla presenza di un termine finale di applicazione<sup>12</sup>.

Si è ritenuto, quindi, opportuno<sup>13</sup>, se non necessario<sup>14</sup>, un intervento legislativo primario, magari in sede di conversione in legge del DL 18/2020.

Pur non essendo ravvisabile, in tale sede, una chiara e puntuale indicazione, occorre comunque, evidenziare quanto segue.

Prima della conversione in legge, l'art. 73 co. 4 del DL 18/2020 così disponeva: *"Per lo stesso tempo [dell'emergenza] previsto dal comma 1, le associazioni private anche non riconosciute e le fondazioni, che non abbiano regolamentato modalità di svolgimento delle sedute in videoconferenza, possono riunirsi secondo tali modalità, nel rispetto di criteri di trasparenza e tracciabilità previamente fissati, purché siano individuati sistemi che consentano di identificare con certezza i partecipanti nonché adeguata pubblicità delle sedute, ove previsto, secondo le modalità individuate da ciascun ente"*.

Rispetto a tale testo normativo, nel dossier parlamentare del 21.3.2020 si precisava come lo svolgimento delle sedute dovesse intendersi, genericamente, ai "rispettivi organi", e non, quindi, alla sola assemblea.

Tale previsione, in sede di conversione in legge, è stata estesa anche alle società, comprese cooperative, ed ai consorzi.

Letteralmente (*"le società ... possono riunirsi"*), allora, si consentono le assemblee in videoconferenza anche in assenza di una regolamentazione al riguardo, purché siano individuati sistemi che consentano di identificare con certezza i partecipanti, nonché adeguata pubblicità delle sedute.

Ma la disposizione, dal punto di vista sistematico, potrebbe anche leggersi come autorizzativa di qualsiasi riunione di organi sociali con tali modalità; ciò sia perché per le assemblee avrebbe potuto essere sufficiente l'art. 106 co. 2 del medesimo DL, sia alla luce del chiarimento fornito con riguardo ai "rispettivi organi" nel ricordato dossier parlamentare del 21.3.2020.

<sup>9</sup> Analogamente si esprimono Busani A. "Assemblee e Cda in audio-video conferenza durante e dopo COVID-19, *Le Società*, 4, 2020, p. 406 e il documento di ricerca CNDCEC-FNC 18.3.2020. Sul tema, peraltro, si veda il successivo § 3.3.

<sup>10</sup> Busani A. "Assemblee e Cda in audio-video conferenza durante e dopo COVID-19, *Le Società*, 4, 2020, p. 406.

<sup>11</sup> Irrera M. "Le assemblee (e gli altri organi collegiali) delle società ai tempi del coronavirus (con una postilla in tema di associazioni e fondazioni)", *www.ilcaso.it*, 22.3.2020; Urbani F. "Covid-19: intervento assembleare e assunzione delle deliberazioni. Prime note (critiche) sull'art. 106, commi 2 e 3, d.l. n. 18/2020", *Il Societario*, 26.3.2020.

<sup>12</sup> Così Urbani F. "Covid-19: intervento assembleare e assunzione delle deliberazioni. Prime note (critiche) sull'art. 106, commi 2 e 3, d.l. n. 18/2020", *Il Societario*, 26.3.2020.

<sup>13</sup> Cfr. Irrera M. "Le assemblee (e gli altri organi collegiali) delle società ai tempi del coronavirus (con una postilla in tema di associazioni e fondazioni)", *www.ilcaso.it*, 22.3.2020, che ricorda come molti CdA si stiano attualmente orientando verso un impiego "dilatato" delle massime Consiglio Notarile di Milano 11.3.2020 n. 187 e Comitato Triveneto dei Notai H.B.39, che, come si vedrà, da tempo ha prospettato la legittimità dell'intervento in assemblea mediante mezzi di telecomunicazione anche in assenza di indicazione statutaria. Si veda anche Pecoraro Mercogliano M. "Assemblee societarie: requisiti e validità dei collegamenti da remoto", *Quotidiano IPSOA*, 6.4.2020.

<sup>14</sup> Così Urbani F. "Covid-19: intervento assembleare e assunzione delle deliberazioni. Prime note (critiche) sull'art. 106, commi 2 e 3, d.l. n. 18/2020", *Il Societario*, 26.3.2020.

Sembrerebbe, infine, residuare la possibilità di effettuare le riunioni del CdA "in presenza"; ma ciò a condizione, da un lato, che si sia in grado di garantire il rispetto della distanza di sicurezza interpersonale, tra i partecipanti, di almeno un metro<sup>15</sup>, e, dall'altro, che ci si trovi nell'ambito delle attività (essenziali) non sospese<sup>16</sup>.

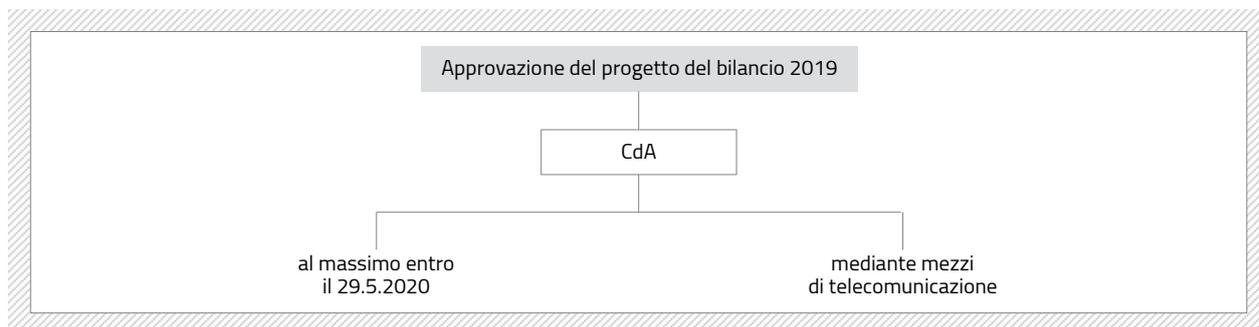


Fig. 1 - Approvazione del progetto del bilancio d'esercizio 2019

### 3 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, ex art. 2370 co. 4 c.c.<sup>17</sup>, 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 prescrizioni 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 tenuta una assemblea mediante mezzi di telecomunicazione in assenza di specifica previsione statutaria in tal senso.

#### 3.1 FACILITAZIONI PREVISTE DAI DPCM E DALLA PRASSI NOTARILE

Queste incertezze avrebbero dovuto essere già fugate dalla previsione di cui art. 1 lett. q) del DPCM 8.3.2020 (oggi trasfusa nell'art. 1 lett. t) del DPCM 26.4.2020), che ha reso 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 ha inteso facilitare ulteriormente il concreto svolgimento dell'assemblea.

Si è affermato, 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

<sup>15</sup> Cfr. il documento di ricerca CNDCEC-FNC 18.3.2020.

<sup>16</sup> Cfr. Meoli M. "L'emergenza dovrebbe semplificare anche i CdA", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 26.3.2020.

<sup>17</sup> Dettato in tema di spa, ma ritenuto applicabile analogicamente alle srl; cfr. Bava F.M. "Intervento in assemblea di tutti i partecipanti mediante mezzi di telecomunicazione", *Il Societario*, 20.3.2020.

presidente per l'accertamento di coloro che intervengono di persona (sempre che tale incarico non venga affidato al segretario verbalizzante o al notaio)<sup>18</sup>.

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, poteva leggersi come la concretizzazione della previsione contenuta nell'art. 1 lett. q) del DPCM 8.3.2020 (oggi trasfusa nell'art. 1 lett. t) del DPCM 26.4.2020), secondo la quale "sono adottate, in tutti i casi possibili, nello svolgimento di riunioni, modalità di collegamento da remoto"<sup>19</sup>.

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<sup>20</sup>.

Restava, 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<sup>21</sup>.

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.<sup>22</sup>, 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., mentre per le spa quotate occorre riferirsi all'art. 154-ter co. 1 del DLgs. 58/98).

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<sup>23</sup>.

### 3.2 RINVIO DEI TERMINI DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO

Si ricorda che, ai sensi dell'art. 2364 co. 2 secondo periodo c.c., nello statuto è possibile prevedere un termine maggiore rispetto a quello ordinario di approvazione del bilancio, comunque non superiore a 180 giorni, quando:

- la società è tenuta alla redazione del bilancio consolidato (proroga "sistematica") "ovvero"
- lo richiedono particolari esigenze connesse alla struttura e all'oggetto della società (proroga "occasionale")<sup>24</sup>.

L'art. 2364 co. 2 c.c. è espressamente richiamato nella disciplina delle srl dall'art. 2478-bis co. 1 c.c. e nelle società quotate dall'art. 154-ter co. 1 del DLgs. 58/98.

<sup>18</sup> 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. Cfr. Bava F.M. "Intervento in assemblea di tutti i partecipanti mediante mezzi di telecomunicazione", *Il Societario*, 20.3.2020 e Pecoraro Mercogliano M. "Assemblee societarie: requisiti e validità dei collegamenti da remoto", *Quotidiano IPSOA*, 6.4.2020.

<sup>19</sup> Cfr. Busani A. "Società, regolare l'assemblea in audio o videoconferenza", *Il Sole - 24 Ore*, 12.3.2020, p. 22.

<sup>20</sup> Cfr. Meoli M. "Anche il presidente può collegarsi all'assemblea", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 12.3.2020.

<sup>21</sup> 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.

<sup>22</sup> Cfr. la massima Consiglio Notarile di Milano 15/2003.

<sup>23</sup> 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](http://www.eutekne.info), 11.3.2020. Si era 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.

<sup>24</sup> L'art. 9 del DLgs. 28.12.2004 n. 310 (secondo correttivo della riforma del diritto societario) ha sostituito la parola "e" con la parola "ovvero". La Relazione illustrativa del DLgs. 310/2004 ha, quindi, chiarito "che le due condizioni per consentire il differimento del termine di convocazione dell'assemblea ordinaria (...) non debbono essere compresenti, ma possono essere alternative tra loro". Sul punto si veda, inoltre, Busani A. "Nuovo round di ritocchi sul societario", *Il Sole - 24 Ore*, 29.10.2004, p. 23; Busani A. "Sistema dualistico più chiaro", *Il Sole - 24 Ore*, 31.12.2004, p. 21.

**Motivazione del rinvio a regime**

"La clausola statutaria che consente la convocazione dell'assemblea per l'approvazione (per la s.r.l.: la presentazione) del bilancio nel maggior termine, comunque non superiore a centottanta giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale, previsto dall'art. 2364 e, per rinvio dall'art. 2478-bis, non deve necessariamente contenere l'indicazione analitica e specifica delle fattispecie che consentono il prolungamento del termine stesso" (così la massima Consiglio Notarile di Milano 9.12.2003 n. 15)<sup>25</sup>.

Gli amministratori, in entrambi i casi, devono segnalare le cause della dilazione nella Relazione sulla gestione (art. 2364 co. 2 ultimo periodo c.c.)<sup>26</sup>.

Peraltro, mentre nell'ipotesi di proroga "sistematica" risulta sufficiente richiamare l'obbligo di redigere il bilancio consolidato, in presenza di rinvio "occasionale" gli amministratori sono tenuti ad indicare la specifica motivazione del rinvio (cfr. circ. Fondazione Pacioli 9.5.2005 n. 17, § 2.2).

La mancata motivazione del rinvio della convocazione oltre il termine di 120 giorni non invalida la delibera di approvazione del bilancio, ma può incidere sulla responsabilità degli amministratori ai sensi dell'art. 2392 c.c. (così la circ. Fondazione Pacioli 9.5.2005 n. 17, § 2.2)<sup>27</sup>.

**Decisione di rinvio a regime**

In dottrina, è prospettata la necessità, in presenza di particolari esigenze connesse alla struttura ed all'oggetto della società che giustifichino il rinvio dei termini per l'approvazione del bilancio d'esercizio, che gli amministratori provvedano alla redazione di un verbale di differimento entro il termine in cui il progetto di bilancio deve essere comunicato al Collegio sindacale ed all'incaricato della revisione legale<sup>28</sup>.

In particolare, nella prassi si tende ad operare come segue:

- redazione, nei termini per l'approvazione da parte del CdA del progetto di bilancio, di un verbale in cui si individuano le ragioni del ricorso al maggior termine statutariamente previsto;
- esplicitazione di tali ragioni nella Relazione sulla gestione che accompagna il bilancio;
- approvazione delle ragioni stesse, da parte dell'assemblea, preventivamente alla delibera di approvazione del bilancio<sup>29</sup>.

Sul tema non è espressamente previsto un parere dell'organo di controllo<sup>30</sup>; il quale, tuttavia, resta tenuto a verificare, da un lato, che la possibilità del rinvio sia statutariamente prevista<sup>31</sup>, e, dall'altro, l'avvenuta indicazione delle ragioni sottese al rinvio, valutandone la validità<sup>32</sup>.

**Rinvio causato dall'emergenza da COVID-19**

L'art. 106 del DL 17.3.2020 n. 18 (c.d. "Cura Italia"), convertito dalla L. 24.4.2020 n. 27, ha disposto il rinvio dei

<sup>25</sup> Anche la giurisprudenza è posizionata lungo questa linea. Cfr. Trib. Isernia 19.4.2006 n. 247, che ha anche precisato come le particolari esigenze cui la legge fa riferimento debbano essere non solo indicate nella Relazione sulla gestione, ma anche "facilmente riscontrabili dall'esame del bilancio da approvare". In dottrina, si vedano Di Amato S. in "La riforma del diritto societario", a cura di Lo Cascio G., Vol. 4, Giuffrè, 2004, p. 278; Petrazzini B. in "Il nuovo diritto societario", diretto da Cottino G., Bonfante G., Cagnasso O., Montalenti P., Vol. 2\*, Zanichelli, 2004, p. 482.

<sup>26</sup> Tale obbligo sussiste anche nel caso di adozione dei sistemi dualistico e monistico. Si tenga presente, inoltre, che, laddove la società rediga il bilancio in forma abbreviata, le indicazioni circa i motivi del rinvio, non potendo essere inserite nella Relazione sulla gestione, devono essere specificate nella Nota integrativa (cfr. Trib. Isernia 19.4.2006 n. 247). In dottrina, cfr. Acierno R. "Bilanci, la chance proroga", *Il Sole - 24 Ore*, 29.4.2015, p. 45.

<sup>27</sup> In merito, si vedano anche Acierno R. "Bilanci, la chance proroga", *Il Sole - 24 Ore*, 29.4.2015, p. 45; De Angelis L. "Proroga dei bilanci senza sanzioni", *Italia Oggi*, 8.3.2010, p. 14.

<sup>28</sup> Cfr. la nota operativa Fondazione Accademia Romana di Ragioneria Giorgio di Giuliomaria 4/2020; Irrera M. "Le assemblee (e gli altri organi collegiali) delle società ai tempi del coronavirus (con una postilla in tema di associazioni e fondazioni)", *www.ilcaso.it*, 22.3.2020. Si veda anche Rigato C. "Bilancio 2007: approvazione e proroga", *Contabilità Finanza e Controllo*, 6, 2008, p. 507.

<sup>29</sup> Così Gavelli G., Roscini Vitali F. "Bilanci ai tempi supplementari", *Il Sole - 24 Ore*, 21.5.2012, p. 5.

<sup>30</sup> Cfr. Gavelli G., Roscini Vitali F. "Bilanci ai tempi supplementari", *Il Sole - 24 Ore*, 21.5.2012, p. 5; Odorizzi C. "I sindaci tra amministratori e soci", *Il Sole - 24 Ore, L'Esperto Risponde*, 4.5.2015, p. 2. Si veda anche la nota operativa Fondazione Accademia Romana di Ragioneria Giorgio di Giuliomaria 4/2018.

<sup>31</sup> Cfr. i criteri applicativi della norma di comportamento CNDCEC n. 3.2.

<sup>32</sup> Cfr. Acierno R. "Società, i sindaci vigilano sulla proroga del bilancio", *Il Sole - 24 Ore*, 16.6.2014, p. 27.

termini di approvazione del bilancio 2019, 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 dai ricordati artt. 2364 co. 2 c.c. (per le spa e le sapa) e 2478-bis co. 1 c.c. (per le srl), o in deroga alle diverse disposizioni statutarie<sup>33</sup>, 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)<sup>34</sup>.

L'utilizzo di tale termine più ampio si presenta quale mera facoltà<sup>35</sup>.

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)<sup>36</sup>.

Si tende, inoltre, a ritenere che l'utilizzo del termine più ampio non debba essere specificamente motivato dalla società<sup>37</sup>; appare sufficiente, infatti, che il CdA, nella riunione tesa a convocare l'assemblea menzioni la situazione emergenziale<sup>38</sup> e ne dia poi atto nella Relazione sulla gestione<sup>39</sup> o nella Nota integrativa<sup>40</sup>.

Il termine più ampio, inoltre, dovrebbe essere riferito alla data di prima convocazione dell'assemblea<sup>41</sup>.

### Delibera di rinvio

Resta il tema della necessità/opportunità di una delibera dell'organo amministrativo qualora lo stesso intenda avvalersi del termine prorogato.

È stato, in particolare, sottolineato come, a fronte della previsione normativa di proroga dei termini di approvazione del bilancio 2019 non vi sia la necessità di adottare una specifica delibera di rinvio da parte degli amministratori entro il termine di 120 giorni o meglio entro i giorni necessari in ragione dei tempi da rispettare per la Relazione del Collegio sindacale ed il deposito preventivo presso la sede sociale del fascicolo di bilancio<sup>42</sup>.

Tale delibera è, peraltro, ritenuta "opportuna" da altra dottrina. Ciò in quanto "il decidere di impiegare un maggior spazio temporale per la predisposizione e il completamento dell'iter relativo al bilancio di esercizio [dovrebbe] essere «tracciato», anche al fine di riprogrammare i lavori e le attività propedeutiche"<sup>43</sup>.

### 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.<sup>44</sup>.

<sup>33</sup> Cfr. la nota Federholding 5/2020.

<sup>34</sup> Cfr. Meoli M. "Più tempo per l'approvazione dei bilanci 2019", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://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.

<sup>35</sup> Cfr. la news legislativa Assonime 18.3.2020; la nota operativa Fondazione Accademia Romana di Ragioneria Giorgio di Giuliomaria 4/2020; Cervio E. "Termine massimo diventa 180 giorni in modalità online", *Guida al Diritto*, 17, 2020, p. 93; Fico D. "Il differimento del termine di approvazione del bilancio di esercizio", *Il Societario*, 30.3.2020; Germani A., Roscini Vitali F. "Bilanci da approvare entro 180 giorni da fine esercizio", *Il Sole - 24 Ore, Norme e Tributi, Focus* "Decreto coronavirus. Impresa e giustizia", 1.4.2020, p. 9; Irrera M. "Le assemblee (e gli altri organi collegiali) delle società ai tempi del coronavirus (con una postilla in tema di associazioni e fondazioni)", [www.ilcaso.it](http://www.ilcaso.it), 22.3.2020; Sottoriva C., Cerri A. "La convocazione e lo svolgimento delle assemblee 2020", *Il Societario*, 24.3.2020.

<sup>36</sup> Così la news legislativa Assonime 18.3.2020. Cfr. anche la nota operativa Fondazione Accademia Romana di Ragioneria Giorgio di Giuliomaria 4/2020.

<sup>37</sup> Cfr. la news legislativa Assonime 18.3.2020; il documento di ricerca CNDCEC-FNC 18.3.2020; Frascini M., Magnano A., Rescigno A. "Approvazione dei bilanci e svolgimento delle assemblee con nuove regole", *Quotidiano IPSOA*, 24.3.2020.

<sup>38</sup> Così la nota Federholding 5/2020.

<sup>39</sup> Cfr. De Angelis L. "Cda e collegi in remoto 5 mesi", *Italia Oggi*, 24.3.2020, p. 65; Irrera M. "Le assemblee (e gli altri organi collegiali) delle società ai tempi del coronavirus (con una postilla in tema di associazioni e fondazioni)", [www.ilcaso.it](http://www.ilcaso.it), 22.3.2020.

<sup>40</sup> Così De Angelis L. "Cda e collegi in remoto 5 mesi", *Italia Oggi*, 24.3.2020, p. 65.

<sup>41</sup> Cfr. la news legislativa Assonime 18.3.2020 e Cervio E. "Termine massimo diventa 180 giorni in modalità online", *Guida al Diritto*, 17, 2020, p. 93.

<sup>42</sup> Cfr. la nota operativa Fondazione Accademia Romana di Ragioneria Giorgio di Giuliomaria 4/2020; Germani A., Roscini Vitali F. "In assemblea voti e interventi a distanza", *Il Sole - 24 Ore, Norme e Tributi Focus* "Decreto coronavirus. Impresa e giustizia", 1.4.2020, p. 9.

<sup>43</sup> Irrera M. "Le assemblee (e gli altri organi collegiali) delle società ai tempi del coronavirus (con una postilla in tema di associazioni e fondazioni)", [www.ilcaso.it](http://www.ilcaso.it), 22.3.2020.

<sup>44</sup> Cfr. il documento di ricerca CNDCEC-FNC 18.3.2020.

### 3.3 FACILITAZIONI ALLO SVOLGIMENTO DELLE ASSEMBLEE - PROFILI GENERALI

L'art. 106 co. 2 del DL 18/2020 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<sup>45</sup>), anche in deroga alle diverse disposizioni statutarie, attivare:

- l'espressione del voto in via elettronica, quale modalità di voto che può essere ipotizzata (ove lo statuto della società lo consenta) in un contesto societario nel quale, stante la potenziale grande pluralità di partecipanti, si voglia consentire a costoro di partecipare all'assemblea "da remoto", senza però poter intervenire<sup>46</sup>;
- l'espressione del voto per corrispondenza, quale modalità di voto tesa a consentire l'espressione del voto, anteriormente rispetto allo svolgimento dell'assemblea, da parte di chi intenda votare senza partecipare all'assemblea stessa. Il che presuppone la formulazione, anteriormente all'assemblea, delle proposte di deliberazione che verranno sottoposte al dibattito assembleare, in modo che il votante per corrispondenza possa esprimere il suo voto e trasmetterlo alla società prima che l'assemblea si svolga<sup>47</sup>;
- l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione, sui quali ci si soffermerà nel prosieguo<sup>48</sup>.

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.

A fronte della scelta da parte dell'organo amministrativo non appare possibile una opposizione da parte dei soci<sup>49</sup>. Ove, poi, l'avviso di convocazione dell'assemblea non si avvalga della possibilità di intervenire all'assemblea e/o di esercitare il voto in via telematica, ogni socio potrebbe chiedere (e pretendere) di intervenire alla riunione "a distanza". Tale soluzione sarebbe supportata da una interpretazione teleologica ed ispirata alla "ratio" delle ricordate disposizioni. Di conseguenza, "a fronte di una esplicita richiesta dei soci (ed anche di un solo socio) di poter partecipare all'assemblea con mezzi di telecomunicazione, per escludere la sussistenza di forme di abuso – che determinerebbero, evidentemente, l'invalidità delle delibere eventualmente approvate – sarà necessario che l'avviso di convocazione espliciti le specifiche ragioni che eventualmente inducano ad escludere la possibilità (e l'opportunità) della partecipazione «a distanza»"<sup>50</sup>.

Si impone, inoltre, una lettura coordinata con la previsione di cui all'art. 2370 co. 2 c.c., in tema di preventivo deposito delle azioni<sup>51</sup>.

<sup>45</sup> 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.

<sup>46</sup> Così Busani A. "Assemblee e Cda in audio-video conferenza durante e dopo COVID-19", *Le Società*, 4, 2020, p. 396.

<sup>47</sup> Così Busani A. "Assemblee e Cda in audio-video conferenza durante e dopo COVID-19", *Le Società*, 4, 2020, p. 397 - 398, che sottolinea come nelle società non quotate che non abbiano nel proprio statuto la previsione del voto per corrispondenza, l'avviso di convocazione delle assemblee da svolgersi nel periodo emergenziale può prevederne l'attivazione, dettandone la disciplina da ricercare negli artt. 140 - 143 del Regolamento Emittenti adottato con delibera 14.5.99 n. 11971.

<sup>48</sup> Quest'ultimo profilo, comunque, sembra 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. Cfr. Irrera M. "Le assemblee (e gli altri organi collegiali) delle società ai tempi del coronavirus (con una postilla in tema di associazioni e fondazioni)", *www.ilcaso.it*, 22.3.2020, che osserva: "la circostanza che il ricorso ai mezzi di telecomunicazione sia resa possibile dal primo periodo della norma in esame, anche contrariamente a quanto previsto dallo statuto (o meglio anche in assenza di specifica clausola statutaria), segna un confine netto: tale evenienza è consentita solo nell'ambito del periodo di vigenza della legislazione emergenziale". Analoghe valutazioni sono espresse da Urbani F. "Covid-19: intervento assembleare e assunzione delle deliberazioni. Prime note (critiche) sull'art. 106, commi 2 e 3, d.l. n. 18/2020", *Il Societario*, 26.3.2020.

<sup>49</sup> Cfr. Cervio E. "Termine massimo diventa 180 giorni in modalità online", *Guida al Diritto*, 17, 2020, p. 93.

<sup>50</sup> Legnani S. "Il Decreto «Cura Italia» e lo svolgimento delle assemblee nell'emergenza COVID-19: prime interpretazioni e questioni operative", *Il Societario*, 31.3.2020.

<sup>51</sup> Ai sensi della citata disposizione, infatti, "lo statuto delle società le cui azioni non sono ammesse alla gestione accentrata, può richiedere il preventivo deposito delle azioni presso la sede sociale o presso le banche indicate nell'avviso di convocazione, fissando il termine entro il quale debbono essere depositate ed eventualmente prevedendo che non possano essere ritirate prima che l'assemblea abbia avuto luogo. Qualora le azioni emesse dalle società indicate al primo periodo siano diffuse fra il pubblico in misura rilevante il termine non può essere superiore a due giorni non festivi".

L'art. 2370 co. 2 c.c., in particolare, dovrebbe intendersi inapplicabile nei casi in cui ciò risulti incompatibile con le modalità di intervento individuate in applicazione della disciplina emergenziale. D'altra parte, la funzione perseguita dalla disposizione codicistica (di verifica della legittimazione dei soci) potrebbe essere in altro modo soddisfatta in modo pieno, tutelante e soddisfacente, dal presidente dell'adunanza<sup>52</sup>.

### 3.3.1 Mezzi di telecomunicazione idonei

Il legislatore del DL 18/2020, comunque, non ha indicato i mezzi di telecomunicazione in concreto utilizzabili, ma si è limitato a tracciare i principi "inderogabili" che devono essere rispettati affinché un'assemblea svolta con tali modalità possa essere considerata "regolare". In particolare, si ribadisce, occorre assicurare l'identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l'esercizio del diritto di voto.

A queste necessità, afferma Assonime nella risposta n. 1 in tema di "partecipazione in assemblea con mezzi di telecomunicazione", nel contesto delle Q&A sulle assemblee "a porte chiuse", occorre aggiungerne alcune, ovvero: assicurare l'efficace svolgimento dei compiti del presidente (in relazione sia all'accertamento dell'identità dei partecipanti che alla attività di conduzione dei lavori e di proclamazione dei risultati) e del soggetto verbalizzante (così come l'efficace partecipazione del Rappresentante Designato).

Di particolare rilevanza, comunque, si presenta la decifrazione della nozione di "partecipazione" utilizzata dall'art. 106 co. 2 del DL 18/2020, occorrendo chiedersi se essa attenga solo a quella "attiva", con i soci posti in condizione di intervenire nella discussione, oppure se essa possa comprendere anche quella "passiva", in cui i soci siano posti esclusivamente in condizione di ascoltare la discussione. Rispetto a tale dubbio Assonime osserva come sia esclusivamente la partecipazione attiva ad apparire in linea con le finalità del metodo collegiale.

A fronte di ciò, guardando ai singoli strumenti tecnici, e considerando che è da ritenere ammissibile utilizzare congiuntamente più mezzi di telecomunicazione (ad esempio, *streaming* e contatto telefonico), si sottolinea come possano ritenersi idonei:

- quelli bilaterali che consentono un collegamento audio-video (ovvero le varie forme di videoconferenze);
- le piattaforme audio-video passive, purché accompagnate dalla possibilità di intervenire a distanza (ad esempio, attraverso mail o telefono) e di votare in via telematica;
- le *conference call*, vale a dire un collegamento audio continuo con la partecipazione e il voto telefonico, quando, alla luce delle circostanze del caso concreto, siano assicurati i principi di regolare tenuta dell'assemblea (come nel caso di pochi soci tra loro noti).

A ogni modo, una posizione di privilegio deve essere riservata alla videoconferenza, quale mezzo di telecomunicazione che, rispetto agli altri mezzi ricordati, consente lo scambio di immagini, di dati, di documenti e/o dialoghi, nonché l'interazione tra persone dislocate in diversi luoghi come se si trovassero in uno stesso luogo<sup>53</sup>.

#### Difficoltà o interruzioni nel collegamento

Un ulteriore chiarimento di Assonime (contenuto nella risposta n. 6 in tema di "partecipazione in assemblea con mezzi di telecomunicazione", nel contesto delle Q&A sulle assemblee "a porte chiuse"), attiene agli effetti che conseguono a eventuali difficoltà o interruzioni del collegamento telematico.

Qualora tale evenienza dovesse essere presente fin dall'inizio della riunione, e appaia manifesta l'impossibilità di risolvere il malfunzionamento tecnico in tempi congrui, l'assemblea non potrebbe costituirsi, rendendo opportuno procedere alla sua riconvocazione per deliberare validamente sui punti all'ordine del giorno, a meno che non si tratti di assemblea di prima convocazione e nell'avviso sia indicato il giorno della seconda convocazione. In tal caso, infatti, non sarà necessaria la riconvocazione e l'assemblea potrà avere luogo nella data di seconda convocazione.

Se, invece, il collegamento dovesse venire meno nel corso dei lavori assembleari, il presidente può sospendere la riunione e, nel caso in cui sia possibile rimediare all'interruzione del collegamento in tempi congrui, i lavori assembleari potranno proseguire dopo l'interruzione. Qualora, di contro, l'interruzione dovesse protrarsi e non consentire una ripresa dei lavori in tempi congrui, si propongono due soluzioni:

<sup>52</sup> Così Urbani F. "Covid-19: intervento assembleare e assunzione delle deliberazioni. Prime note (critiche) sull'art. 106, commi 2 e 3, d.l. n. 18/2020", *Il Societario*, 26.3.2020.

<sup>53</sup> Cfr. Meoli M. "I mezzi di telecomunicazione devono garantire l'intervento attivo dei soci in assemblea", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 6.4.2020.

- sciogliere l'assemblea per impossibilità di funzionamento, con la conseguente necessità di riconvocazione, facendo eventualmente salva la parte di lavoro svolta e le delibere già approvate;
- rinviare l'assemblea ad altra data per la sua prosecuzione<sup>54</sup>.

### 3.3.2 Assemblea virtuale

L'art. 106 co. 2 del DL 18/2020, tramite il riferimento ad uno svolgimento "*anche esclusivamente*" mediante mezzi di telecomunicazione, sembra spingersi oltre la linea tracciata dalla massima Consiglio Notarile di Milano 11.3.2020 n. 187, che parrebbe comunque riferirsi ad un luogo fisico di convocazione dell'assemblea. In pratica, sembrerebbe praticabile una convocazione dell'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione senza indicare alcun luogo di convocazione (c.d. assemblea "virtuale"<sup>55</sup>), ma, eventualmente, limitandosi a precisare che si considera luogo di svolgimento dell'assemblea quello in cui si trova il segretario, che dovrà verbalizzare la riunione<sup>56</sup>.

A prescindere da quanto sia previsto negli statuti, quindi, le assemblee nel periodo emergenziale potrebbero svolgersi:

- in modalità "totalmente analogica", e, cioè, l'assemblea svolta solo con la presenza fisica dei partecipanti (nel rispetto, chiaramente, della normativa che impone il distanziamento sociale e l'isolamento delle persone le quali si trovino alle prese con le evidenze sanitarie che ne vietano la circolazione e con presidente e segretario necessariamente nel medesimo luogo);
- in modalità "parzialmente analogica", e cioè l'assemblea che, a differenza di quella "totalmente analogica", offre ai partecipanti la possibilità di intervento in collegamento audio/video, a prescindere dal fatto che sia consentita dallo statuto. Assemblea che si svolge con (almeno) il presidente e il segretario nel luogo di convocazione;
- 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. In tal caso, poi, tutti possono stare *on line* 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<sup>57</sup>.

In particolare, si osserva come il luogo di convocazione dell'assemblea che si svolga (obbligatoriamente) del tutto *on line* non avrebbe senso, perdendo qualsiasi rilevanza la certificazione che ne faccia il segretario dell'assemblea (il quale, eserciti, o meno, la funzione di verbalizzazione avvalendosi della sua qualifica di notaio). Se l'assemblea si svolge in full audio/video conference, ci sarà da certificare (non tanto il luogo di convocazione, che è un dato inconsistente, ma solo) il fatto dello svolgimento *on line*<sup>58</sup>.

Nemmeno avrebbe senso porsi il tema della presenza del segretario dell'assemblea nel luogo di convocazione. Anzitutto, perché, se l'assemblea è *on line*, il luogo di convocazione è, come appena sopra osservato, un fattore irrilevante; e poi perché non si vede a cosa servirebbe l'accesso del segretario a questo inconsistente luogo di convocazione quando tutti i partecipanti sono obbligatoriamente *on line*.

Resta il problema della firma del verbale, ma non quando redatto da un notaio; in tal caso, infatti, essendo un atto pubblico che "registra" l'evento assembleare, esiste a prescindere dalla firma del presidente dell'assemblea che non è requisito di esistenza del verbale, ma un mero placet del presidente dell'assemblea circa la verbalizzazione effettuata dal notaio.

<sup>54</sup> Cfr. Meoli M. "I mezzi di telecomunicazione devono garantire l'intervento attivo dei soci in assemblea", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 6.4.2020.

<sup>55</sup> Cfr. Legnani S. "Il Decreto «Cura Italia» e lo svolgimento delle assemblee nell'emergenza COVID-19: prime interpretazioni e questioni operative", *Il Societario*, 31.3.2020.

<sup>56</sup> Cfr. Vedana F. "Alle srl più tempo per i bilanci", *Italia Oggi*, 17.3.2020, p. 35.

<sup>57</sup> Cfr. Busani A. "Assemblee e Cda in audio-video conferenza durante e dopo COVID-19", *Le Società*, 4, 2020, p. 398 ss.; Busani A. "Nelle assemblee con molti soci un mix fra online e voto da remoto", *Il Sole - 24 Ore*, 23.3.2020, p. 15; Busani A. "Luogo di riunione ininfluente se tutti sono collegati", *Il Sole - 24 Ore*, 23.3.2020, p. 15.

<sup>58</sup> Resta, peraltro, fermo che, se la funzione di verbalizzazione sia svolta da un notaio nella sua qualità di pubblico ufficiale, questi deve rispettare la norma di cui all'art. 51 co. 2 n. 1 della L. 89/13, che, nell'atto pubblico, impone "*l'indicazione ... del luogo in cui è ricevuto*", il quale è il luogo dove egli si trova mentre redige l'atto pubblico e che non ha alcuna attinenza – se non meramente occasionale – con il luogo di convocazione dell'assemblea. Così Busani A. "Assemblee e Cda in audio-video conferenza durante e dopo COVID-19", *Le Società*, 4, 2020, p. 401.

La questione si presenta problematica nel caso di verbalizzazione "privata", dal momento che l'art. 2375 co. 1 c.c. continua ad imporre la sottoscrizione congiunta di presidente e segretario.

A fronte di ciò, il citato Autore<sup>59</sup> ritiene non implausibile desumere dalla *ratio* del DL 18/2020 la validità del verbale redatto in forma privata firmato dal solo segretario (in considerazione anche dei vincoli agli spostamenti imposti dalla normativa emergenziale). Lo stesso, peraltro, riconosce la problematicità di tale soluzione<sup>60</sup>.

Inoltre, per ciascuna delle ricordate modalità di svolgimento dell'assemblea (sempre prescrivendolo nell'avviso di convocazione e regolamentandone le modalità), si "potrebbe" anche:

- abilitare il "voto elettronico" (ad esempio, tramite un'apposita piattaforma che la società abbia predisposto);
- abilitare il "voto per corrispondenza" (anche elettronica). In tal caso il voto è espresso prima dell'assemblea, su proposte di deliberazione evidentemente preconfezionate dalla società e trasmesse al socio in anteprima e sulle quali, appunto, il socio vota a prescindere dalla sua partecipazione (fisica o on line) all'assemblea<sup>61</sup>.

È stato, altresì, sottolineato<sup>62</sup> 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 *on line*. 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 on line (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 *on line*, ciascuno da una località diversa.

La configurabilità, nel contesto emergenziale in esame, di una assemblea "virtuale", ovvero priva di un luogo fisico di convocazione è, tuttavia, contraddetta da Assonime nella risposta n. 1 in tema di "luogo dell'assemblea e partecipazione", nel contesto delle Q&A sulle assemblee "a porte chiuse"<sup>63</sup>.

Secondo Assonime, infatti, nonostante il riferimento normativo (*ex art.* 106 co. 2 del DL 18/2020) a uno svolgimento dell'assemblea "anche esclusivamente" mediante mezzi di telecomunicazione possa far pensare a una vera e propria assemblea "virtuale", in senso contrario fanno propendere le disposizioni codicistiche non derogate (artt. 2363, 2366 e 2370 co. 4 c.c.) che presuppongono sempre una forma di partecipazione a distanza rispetto ad un luogo fisico identificato<sup>64</sup>; disposizioni che non sono sovvertite nella loro impostazione ordinaria dalla disciplina speciale-emergenziale, che è solo tesa a superare eventuali silenzi statutari in materia e la mera facoltatività di simili interventi dei soci.

<sup>59</sup> Busani A. "Assemblee e Cda in audio-video conferenza durante e dopo COVID-19", *Le Società*, 4, 2020, p. 401 ss.

<sup>60</sup> In senso contrario, infatti, si vedano la massima 11.3.2020 n. 187 del Consiglio Notarile di Milano e Cervio E. "Termine massimo diventa 180 giorni in modalità online", *Guida al Diritto*, 17, 2020, p. 94.

<sup>61</sup> Così Busani A. "Nelle assemblee con molti soci un mix fra online e voto da remoto", *Il Sole - 24 Ore*, 23.3.2020, p. 15. Tale ricostruzione non appare condivisa da Irrera M. "Le assemblee (e gli altri organi collegiali) delle società ai tempi del coronavirus (con una postilla in tema di associazioni e fondazioni)", *www.ilcaso.it*, 22.3.2020, secondo il quale il ricorso al voto in via elettronica o per corrispondenza potrebbe essere impiegato solo se combinato alla possibilità per l'azionista, di avvalersi - per partecipare all'assemblea - di mezzi di telecomunicazione.

<sup>62</sup> Busani A. "Luogo di riunione ininfluente se tutti sono collegati", *Il Sole - 24 Ore*, 23.3.2020, p. 15.

<sup>63</sup> Cfr. De Angelis L. "Assemblee, il rinvio possibile", *Italia Oggi* 7, 6.4.2020, p. 6.

<sup>64</sup> Questo significa che il legislatore pensa all'assemblea tenuta mediante mezzi di telecomunicazione non come una vera e propria assemblea virtuale sulla rete, quanto come a una forma di partecipazione a distanza rispetto a un luogo fisico identificato.

Di conseguenza – afferma Assonime – anche nell'ipotesi di svolgimento dell'assemblea esclusivamente mediante mezzi di telecomunicazione, la società dovrebbe indicare, nell'avviso di convocazione, il luogo fisico di svolgimento dell'assemblea, in applicazione dell'art. 2366 c.c.; individuabile anche nell'ufficio del notaio o del segretario<sup>65</sup>.

### 3.3.3 Rapporti tra disciplina emergenziale e massima Consiglio Notarile di Milano 187

Una volta completato l'esame del co. 2 dell'art. 106 del DL 18/2020, appare possibile anche un approfondimento delle relazioni con le indicazioni fornite dalla massima Consiglio Notarile di Milano 11.3.2020 n. 187 sulla scia delle riflessioni proposte da attenta dottrina<sup>66</sup>.

Sia la massima notarile che la disposizione normativa escludono la necessità della presenza nel medesimo luogo del presidente e del segretario (o del notaio).

Resta, tuttavia, il fatto che la previsione normativa, è di carattere emergenziale e dunque transitoria.

A fronte di ciò, e ragionando "a contrario", se ne dovrebbe desumere che, una volta esaurito il termine di efficacia della norma, la deroga contemplata non potrebbe più essere utilizzata, facendo divenire "contra legem" l'orientamento notarile<sup>67</sup>.

### 3.3.4 Indicazioni operative

Ad ogni modo, al fine di assicurare il corretto svolgimento della assemblea in audio-video conferenza, appaiono utili i seguenti suggerimenti forniti da una parte della dottrina. Ovvero:

- per l'accertamento dei partecipanti in via telematica possono essere utilizzate le modalità ritenute più adeguate allo scopo (ad esempio, un codice personale di accesso rilasciato in precedenza, la visione o la produzione con modalità telematiche del documento di identità, verificando anche la regolarità delle eventuali deleghe ricevute)<sup>68</sup>;
- al fine di mettere tutti i partecipanti nelle condizioni di intervenire durante la sessione, il presidente deve comunicare le modalità di prenotazione e il tempo concesso per ogni intervento. Ciò allo scopo di permettere a tutti i soci di intervenire ed evitare di generare le difficoltà che potrebbero venirsene a creare nell'interazione tra socio, presidente e segretario durante l'intervento<sup>69</sup>;
- tutti i soci devono essere messi nelle condizioni di esprimere il proprio voto. Per i soci in collegamento da remoto la votazione potrebbe avvenire, ad esempio, per interpello individuale, con l'invio di una *mail* al segretario dell'assemblea o con qualunque modalità che possa essere predisposta allo scopo, anche in base al numero dei partecipanti attesi in assemblea<sup>70</sup>;
- al fine di assicurare una completa e adeguata stesura del verbale, può essere opportuna la registrazione degli interventi, di cui i partecipanti devono essere messi a conoscenza, nel rispetto della normativa sulla *privacy*<sup>71</sup>.

Con particolare riguardo all'accertamento dell'identità personale dei partecipanti è da ricordare come si tratti di attività spettante al presidente dell'assemblea.

<sup>65</sup> Cfr. Meoli M. "Emergenza senza assemblee «virtuali»", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 27.3.2020; Vedana F. "In streaming ma con la sede", *Italia Oggi*, 27.3.2020, p. 30.

<sup>66</sup> Irrera M. "Le assemblee (e gli altri organi collegiali) delle società ai tempi del coronavirus (con una postilla in tema di associazioni e fondazioni)", [www.ilcaso.it](http://www.ilcaso.it), 22.3.2020.

<sup>67</sup> Così Irrera M. "Le assemblee (e gli altri organi collegiali) delle società ai tempi del coronavirus (con una postilla in tema di associazioni e fondazioni)", [www.ilcaso.it](http://www.ilcaso.it), 22.3.2020.

<sup>68</sup> Così Morelli V. "Assemblee societarie: dalla convocazione al verbale in modalità telematica. Cosa si deve fare", *Quotidiano IPSOA*, 30.3.2020, che osserva come, nelle realtà non ancora pronte ad operare secondo tali modalità, la fase di accertamento potrebbe richiedere più tempo rispetto alle precedenti assemblee (non telematiche). In presenza di numerosi soci, quindi, potrebbe essere opportuno organizzare l'avvio dell'accertamento delle presenze con largo anticipo rispetto all'orario previsto per l'inizio dei lavori. Cfr. anche Busani A. "Società, regolare l'assemblea in audio o videoconferenza", *Il Sole - 24 Ore*, 12.3.2020, p. 22.

<sup>69</sup> Così Morelli V. "Assemblee societarie: dalla convocazione al verbale in modalità telematica. Cosa si deve fare", *Quotidiano IPSOA*, 30.3.2020.

<sup>70</sup> Così Morelli V. "Assemblee societarie: dalla convocazione al verbale in modalità telematica. Cosa si deve fare", *Quotidiano IPSOA*, 30.3.2020.

<sup>71</sup> Così Morelli V. "Assemblee societarie: dalla convocazione al verbale in modalità telematica. Cosa si deve fare", *Quotidiano IPSOA*, 30.3.2020.

Resta, per il notaio, il problema della identificazione del presidente stesso. Al riguardo, in dottrina, è stato sottolineato come, nel verbale si potrebbe riferire che il soggetto titolare del compito di presidenza assembleare è oggetto di pregressa personale conoscenza del notaio verbalizzante. *"In alternativa, quando detta pregressa personale conoscenza non vi sia, il verbale potrebbe riportare menzione del fatto che, una volta effettuata la dichiarazione di assumere la presidenza dell'assemblea, il soggetto in questione abbia declinato le proprie generalità (e, pure, risposto a domande sulla sua identità che il notaio intenda opportuno rivolgergli per soddisfare l'esigenza di identificazione), in tal modo rendendosi conosciuto e/o conoscibile dagli altri partecipanti on line, compreso, tra questi, il segretario verbalizzante"*<sup>72</sup>.

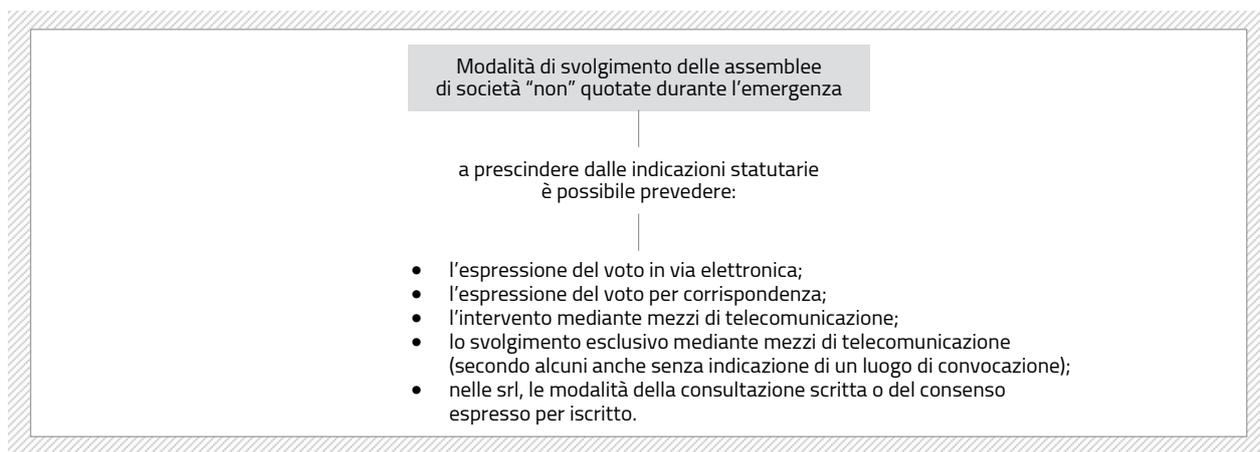


Fig. 2 - Svolgimento delle assemblee di società non quotate durante l'emergenza

### 3.4 CONSULTAZIONE SCRITTA E CONSENSO ESPRESSO PER ISCRITTO NELLE SRL

Con particolare riguardo alle srl, la normativa emergenziale tiene conto della peculiarità che consente loro l'espressione del voto mediante consultazione scritta o mediante consenso espresso per iscritto, precisandosi, all'art. 106 co. 3 del DL 18/2020, come tali modalità operative possano essere sempre utilizzate, anche in deroga ai limiti previsti dall'art. 2479 co. 4 c.c. ed alle "diverse disposizioni statutarie". Più opportunamente, peraltro, considerando che, ex art. 2479 co. 3 c.c., le decisioni dei soci di srl mediante consultazione scritta o mediante consenso espresso per iscritto sono possibili solo "se previste" nell'atto costitutivo, il disposto legislativo emergenziale avrebbe dovuto riconoscere il ricorso alla collegialità attenuata anche in assenza di una positiva disposizione dell'atto costitutivo al riguardo<sup>73</sup>.

Ad ogni modo, alla luce del mero dato normativo, una parte della dottrina ha sottolineato come tali modalità possano essere utilizzate anche quando:

- non siano previste dall'atto costitutivo;
- 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<sup>74</sup>.

<sup>72</sup> Busani A. "Assemblee e Cda in audio-video conferenza durante e dopo COVID-19, *Le Società*, 4, 2020, p. 405.

<sup>73</sup> Cfr. Irrera M. "Le assemblee (e gli altri organi collegiali) delle società ai tempi del coronavirus (con una postilla in tema di associazioni e fondazioni)", *www.ilcaso.it*, 22.3.2020. Peraltro, osserva Legnani S. "Il Decreto «Cura Italia» e lo svolgimento delle assemblee nell'emergenza COVID-19: prime interpretazioni e questioni operative", *Il Societario*, 31.3.2020, dal fatto che la deroga è disposta all'intero art. 2479 co. 4 c.c., anche nella parte in cui prevede che la riunione assembleare sia l'unica modalità possibile di adozione delle decisioni qualora l'atto costitutivo non contempli appunto i metodi alternativi, può evincersi che la deroga implichi anche che il metodo collegiale possa essere disapplicato sebbene l'atto costitutivo non sancisca specificamente la possibilità di avvalersi della consultazione scritta e/o dell'espressione del consenso per iscritto.

<sup>74</sup> Così la news legislativa Assonime 18.3.2020; il documento di ricerca CNDCEC-FNC 18.3.2020; Cervio E. "Termine massimo diventa 180 giorni in modalità online", *Guida al Diritto*, 17, 2020, p. 94; Legnani S. "Il Decreto «Cura Italia» e lo svolgimento delle assemblee nell'emergenza COVID-19: prime interpretazioni e questioni operative", *Il Societario*, 31.3.2020. Cfr. anche Sottoriva C., Cerri A. "La

Questa ricostruzione non è integralmente condivisa da altra dottrina<sup>75</sup>, che sottolinea come sussistano dubbi sulla possibilità di adottare, sulla base del DL 18/2020, qualsiasi decisione tramite consultazione scritta o consenso espresso per iscritto, sussistendo argomenti sia a favore che contro tale soluzione.

In particolare, in senso contrario si potrebbe sostenere che il co. 3 dell'art. 106 del DL 18/2020 sia teso solo a facilitare le decisioni da assumere in questa particolare fase, ovvero le decisioni concernenti l'approvazione del bilancio (e la nomina degli organi sociali). A favore della portata ampia della previsione, invece, potrebbe rilevare il fatto che il co. 3 dell'art. 106 del DL 18/2020 contiene in apertura l'avverbio "inoltre", che lo collega al secondo che prevede deroghe applicabili sia all'assemblea ordinaria che a quella straordinaria.

Il citato Autore reputa preferibile la prima soluzione, che esclude la possibilità di adottare tramite consultazione scritta o consenso espresso per iscritto le decisioni riguardanti modifiche dell'atto costitutivo. Ciò in quanto "l'art. 2480 c.c. (non derogato dalla norma emergenziale) assegna all'assemblea dei soci il compito di introdurre eventuali modifiche dell'atto costitutivo e stabilisce che il verbale sia redatto da notaio e ... le forme di collegialità attenuata per loro natura non [possono] consentire la partecipazione «piena» della funzione notarile"<sup>76</sup>.

Anche Assonime, nella risposta n. 1 in tema di "decisioni dei soci di srl", nel contesto delle Q&A sulle assemblee "a porte chiuse", sottolinea come la portata generale della deroga dettata dall'art. 106 co. 3 del DL 18/2020 troverebbe giustificazione negli obiettivi generali del DL, teso a dettare misure di sostegno delle attività d'impresa, e in quelli specifici in tema di assemblee, semplificando, in via eccezionale e per un periodo limitato, le modalità di espressione della volontà dei soci al fine di consentire l'ordinato svolgimento delle attività d'impresa in un contesto di eccezionali limitazioni alla possibilità di riunioni in un unico luogo fisico. Il possibile ricorso generalizzato alle tecniche di decisione diverse dalle assemblee, così, intenderebbe agevolare tutte quelle realtà societarie in cui anche l'approntamento di mezzi di telecomunicazione a distanza potrebbe generare non indifferenti problemi pratici.

Si osserva, peraltro, come, con riferimento alle decisioni di modifica dell'atto costitutivo, la necessità di rispettare le formalità del verbale redatto dal notaio, ai sensi dell'art. 2480 c.c., potrebbe non essere coerente con tali esigenze di semplificazione, ma introdurre elementi di rigidità nell'adozione dei suddetti atti.

E allora, conclude Assonime, è auspicabile che le srl, ove in questa fase intendano modificare l'atto costitutivo, utilizzino comunque la strada della deliberazione assembleare nella forma semplificata della riunione attraverso mezzi di telecomunicazione, secondo quanto previsto dall'art. 106 co. 2 del DL 18/2020<sup>77</sup>.

### Modelli alternativi con quorum inferiori

Una situazione particolare si presenta qualora la srl dovesse prevedere modalità alternative all'assemblea accompagnate da *quorum* ridotti rispetto a quelli richiesti per quest'ultima.

Al riguardo è stato sottolineato come, da un lato, non potrebbe avere alcun esito la richiesta di un'assemblea da parte dei soci *ex art.* 2479 co. 4 c.c., stante l'imposizione della normativa emergenziale, dall'altro, però, non potrebbe ritenersi legittima l'assunzione di decisioni con *quorum* più bassi rispetto a quelli assembleari<sup>78</sup>.

## 3.5 SPA QUOTATE

Quanto fino a questo momento evidenziato in tema di spa vale anche per quelle quotate, che, peraltro, trovano

---

convocazione e lo svolgimento delle assemblee 2020", *Il Societario*, 24.3.2020; Valcarengi G., Pellino R. "Srl, consultazione e consenso per iscritto", *Italia Oggi* 7, p. 18. Secondo Irrera M. "Le assemblee (e gli altri organi collegiali) delle società ai tempi del coronavirus (con una postilla in tema di associazioni e fondazioni)", *www.ilcaso.it*, 22.3.2020, inoltre, il ricorso alla collegialità attenuata possa essere "imposto" dai soggetti che, caso per caso, chiamano a decidere i soci: o gli amministratori o gli stessi soci qualificati (cfr. Cass. 25.5.2016 n. 10821).

<sup>75</sup> Irrera M. "Le assemblee (e gli altri organi collegiali) delle società ai tempi del coronavirus (con una postilla in tema di associazioni e fondazioni)", *www.ilcaso.it*, 22.3.2020.

<sup>76</sup> Irrera M. "Le assemblee (e gli altri organi collegiali) delle società ai tempi del coronavirus (con una postilla in tema di associazioni e fondazioni)", *www.ilcaso.it*, 22.3.2020. Cfr. Busani A. "Assemblee e Cda in audio-video conferenza durante e dopo COVID-19, *Le Società*, 4, 2020, p. 406, che sottolinea come resti fermo che, ai sensi dell'art. 2480 c.c., in combinazione con la norma di cui all'art. 2436 c.c., il consenso espresso per iscritto e la consultazione scritta dovrebbero essere formalizzate in un atto pubblico, non essendo "capace" una scrittura privata, anche se munita di autenticazione, di modificare uno statuto di srl né di essere pubblicata nel Registro delle imprese.

<sup>77</sup> Cfr. Meoli M. "Modifiche dello statuto di srl da non semplificare", *Il Quotidiano del Commercialista*, *www.eutekne.info*, 28.3.2020.

<sup>78</sup> Così Cervio E. "Termine massimo diventa 180 giorni in modalità online", *Guida al Diritto*, 17, 2020, p. 95.

la disciplina delle modalità di esercizio del voto per corrispondenza e in via elettronica, così come dell'intervento mediante mezzi di telecomunicazione, negli artt. 140 - 143-*ter* del Regolamento Emittenti adottato con delibera 14.5.99 n. 11971<sup>79</sup>.

Rileva, inoltre, il ricorso al Rappresentante Designato ai sensi dell'art. 135-*undecies* del DLgs. 58/98.

La comunicazione CONSOB 3/2020 richiama – in particolare – l'attenzione degli emittenti sulle disposizioni che richiedono la riservatezza del voto fino all'inizio dello scrutinio in assemblea sia con riferimento al voto esercitato per corrispondenza e al voto espresso prima dell'assemblea ai sensi dell'art. 143-*ter* del Regolamento Emittenti, sia con riguardo alle deleghe con istruzioni di voto conferite dagli azionisti al rappresentante designato dalla società<sup>80</sup>.

### 3.5.1 Rappresentante designato

Alle spa quotate, poi, l'art. 106 co. 4 primo periodo del DL 18/2020 riconosce la possibilità di designare per le assemblee ordinarie o straordinarie il rappresentante previsto dall'art. 135-*undecies* del DLgs. 58/98 ("Rappresentante designato dalla società con azioni quotate"), anche ove lo statuto disponga diversamente (ovvero anche se ciò dovesse essere precluso dallo statuto)<sup>81</sup>; ai sensi del citato articolo, infatti, il rappresentante comune può essere designato dalla società, salvo che lo statuto non disponga diversamente.

Della nomina deve essere data indicazione nell'avviso di convocazione, insieme alle informazioni relative alle modalità di conferimento della delega di voto<sup>82</sup>.

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 *sub-deleghe* ai sensi dell'art. 135-*novies* del DLgs. 58/98, in deroga all'art. 135-*undecies* co. 4 del DLgs. 58/98<sup>83</sup> (art. 106 co. 4 secondo periodo del DL 18/2020)<sup>84</sup>.

Di conseguenza – osserva Assonime nella news legislativa 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 *sub-delega* "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<sup>85</sup>.

In tali casi, quindi, all'assemblea parteciperà fisicamente – in rappresentanza di tutti gli azionisti – il solo Rappresentante Designato. Il presidente dell'assemblea – che, tra l'altro, potrà trovarsi in altro luogo (*ex art.* 106 co. 2 del DL 18/2020) – si limiterà a leggere le proposte di deliberazione, a cui farà seguito l'espressione complessa di voto da parte del Rappresentante Designato, senza che vi sia alcuna discussione delle materie poste all'ordine del giorno. Concretizzando una significativa deroga al funzionamento del procedimento assembleare<sup>86</sup>.

<sup>79</sup> Cfr. Sottoriva C., Cerri A. "La convocazione e lo svolgimento delle assemblee 2020", *Il Societario*, 24.3.2020.

<sup>80</sup> In tal contesto si rammentano, tra l'altro, le disposizioni in forza delle quali il presidente dell'organo di controllo nonché gli eventuali dipendenti e ausiliari di quest'ultimo sono responsabili, fino allo scrutinio in assemblea, della custodia e della riservatezza delle schede di voto e delle dichiarazioni di revoca, nel caso di voto per corrispondenza, ovvero della riservatezza dei dati relativi ai voti (e alle eventuali revoche), nel caso di esercizio del voto mediante mezzi elettronici prima dell'assemblea; nonché quelle - che prevedono, con riferimento al rilascio delle deleghe al rappresentante designato dalla società, la responsabilità di quest'ultimo di garantire la riservatezza sulle istruzioni di voto fino all'inizio dello scrutinio in assemblea, salva la possibilità di comunicare tali informazioni ai propri eventuali dipendenti e ausiliari soggetti al medesimo dovere di riservatezza.

<sup>81</sup> Cfr. Busani A. "Nelle assemblee con molti soci un mix fra online e voto da remoto", *Il Sole - 24 Ore*, 23.3.2020, p. 15.

<sup>82</sup> Così la news legislativa Assonime 18.3.2020.

<sup>83</sup> 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.

<sup>84</sup> 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.

<sup>85</sup> Cfr. Sottoriva C., Cerri A. "La convocazione e lo svolgimento delle assemblee 2020", *Il Societario*, 24.3.2020.

<sup>86</sup> Così Irrera M. "Le assemblee (e gli altri organi collegiali) delle società ai tempi del coronavirus (con una postilla in tema di associazioni e fondazioni)", *www.ilcaso.it*, 22.3.2020.

### 3.5.2 Individuazione del Rappresentante Designato

Il Rappresentante Designato delle spa quotate può essere sia una persona fisica che una persona giuridica. Potrebbe essere nominato tale anche una persona legata alla società (quale un dipendente o un amministratore), rendendo applicabile la disciplina sul conflitto di interessi contenuta nell'art. 135-*decies* del DLgs. 58/98<sup>87</sup>.

A fronte di ciò, Assonime, nella risposta n. 1 in tema di "Rappresentante Designato", nel contesto delle Q&A sulle assemblee "a porte chiuse", osserva come, considerata la peculiarità del ruolo di tale soggetto delineato dal DL 18/2020, soprattutto con riferimento al suo possibile "uso esclusivo", potrebbe essere opportuna l'individuazione di un soggetto che non si trovi in alcuna delle condizioni di conflitto di interessi previste nell'art. 135-*decies* del DLgs. 58/98, per rendere più efficiente il processo di attribuzione delle deleghe.

Solo in assenza di conflitto di interessi, infatti, sarebbe possibile per il Rappresentante Designato votare in modo difforme dalle istruzioni ricevute, nei casi e nei modi indicati dall'art. 134 del Regolamento Emittenti, ed evitare le complicazioni procedurali derivanti dall'art. 135-*decies* del DLgs. 58/98 (che si applica in caso di conflitto di interessi del rappresentante e dei sostituti). In caso di conflitto di interessi, infatti, l'art. 135-*decies* del DLgs. 58/98 prevede che il rappresentante comunichi per iscritto al socio la circostanza da cui deriva tale conflitto (e su di esso incombe l'onere della prova di aver comunicato tale conflitto) e che vi siano specifiche istruzioni di voto<sup>88</sup>.

### 3.5.3 Rappresentante Designato "in via esclusiva" e deliberazioni su proposte in genere presentate in assemblea

L'utilizzo del Rappresentante Designato *ex art.* 135-*undecies* del DLgs. 58/98, quale unico strumento per l'esercizio dei diritti di voto in assemblea, comporta la previsione implicita di un termine – del secondo giorno di mercato aperto precedente la data dell'assemblea – per l'esercizio dei diritti di voto.

A fronte di ciò, Assonime, nella risposta n. 4 in tema di "avviso di convocazione", nel contesto delle Q&A sulle assemblee "a porte chiuse", si interroga su come assicurare che tutte le proposte di deliberazione siano rese disponibili prima dell'adunanza assembleare, in tempo utile affinché su di esse possano esprimersi gli azionisti che votano per delega. Problema che si pone, in particolare, per quelle deliberazioni sulle quali solitamente le proposte vengono formulate dai soci (di maggioranza) direttamente nell'adunanza assembleare. Ad esempio:

- la determinazione del numero dei componenti del Consiglio di amministrazione (se non previsto specificamente dallo statuto, *ex art.* 2380-*bis* co. 4 c.c.);
- la durata in carica degli amministratori (*ex art.* 2383 co. 2 c.c.);
- la nomina del presidente del CdA (se riservata all'assemblea, *ex art.* 2380-*bis* co. 5 c.c.);
- la nomina del presidente dell'organo di controllo (*ex artt.* 2398 c.c. e 148 co. 2-*bis* del DLgs. 58/98);
- la determinazione del compenso degli amministratori (*ex art.* 2389 co. 1 e 3 c.c.) e dei componenti dell'organo di controllo (*ex art.* 2402 c.c.).

Su queste materie, il CdA dovrebbe assicurare la possibilità di espressione della volontà dei soci e di assunzione della decisione assembleare mediante la presentazione di una propria proposta.

In ogni caso, resta fermo il diritto dei soci che rappresentano almeno un quarantesimo del capitale sociale di presentare, ai sensi dell'art. 126-*bis* del DLgs. 58/98, proposte di delibera su materie già all'ordine del giorno entro 10 giorni dalla pubblicazione dell'avviso di convocazione; queste proposte possono anche affiancarsi a quelle presentate dal consiglio<sup>89</sup>.

In tutti questi casi, precisa Assonime, è opportuno che:

- l'avviso di convocazione illustri adeguatamente tutte le materie all'ordine del giorno esplicitando i punti su cui è richiesta una delibera dei soci (con modalità c.d. "unbundled");
- ciascuna delle menzionate proposte di deliberazione sia adeguatamente motivata nella Relazione illustrativa del soggetto proponente l'integrazione (CdA e soci);

<sup>87</sup> Cfr. anche la prima FAQ CONSOB del 29.4.2020.

<sup>88</sup> Queste ultime però sono sempre necessarie in caso di delega di voto al Rappresentante Designato.

<sup>89</sup> Ad esempio, con riguardo alla nomina del presidente del CdA nei casi in cui lo statuto societario attribuisca tale compito all'assemblea (art. 2380-*bis* co. 5 c.c.), il CdA potrebbe limitarsi a richiedere a chi presenta una lista volta alla nomina della maggioranza del consiglio di indicare il proprio candidato alla carica di presidente. Richiesta che potrà essere esplicitata nella Relazione illustrativa *ex art.* 125-*ter* del DLgs. 58/98, eventualmente ricollegandosi all'orientamento del consiglio uscente (cfr. il § 1.C.1 lett. h) del codice di autodisciplina 2018). Analogamente si dovrebbe procedere per la nomina del presidente dell'organo di controllo.

- il modulo di delega del Rappresentante Designato e i moduli di delega ordinaria siano adeguatamente strutturati in modo da assicurare agli azionisti la possibilità di esprimere le proprie istruzioni di voto su ciascuna delle menzionate delibere.

Per le assemblee già convocate, per le quali si voglia adottare il ricorso esclusivo al Rappresentante Designato, sarebbe dunque opportuno completare le proposte di deliberazione sulle materie già poste all'ordine del giorno. Il completamento delle proposte di delibera sulle materie già poste all'ordine del giorno non implica, nella maggior parte dei casi, una modifica dell'avviso di convocazione che è normalmente strutturato in modo tale da esplicitare tutte le materie all'ordine del giorno. In tal senso, la formalizzazione delle proposte di delibera menzionate (numero e durata degli amministratori, compensi di amministratori e sindaci, nomina del presidente del CdA e dell'organo di controllo) da parte del CdA potrà agevolmente tradursi anche solo nell'aggiornamento della Relazione illustrativa, pubblicata ai sensi dell'art. 125-ter del DLgs. 58/98.

In tal caso, però, è opportuno che l'intervento del consiglio avvenga con modalità e tempi adeguati ad assicurare la partecipazione informata dei soci, così come l'eventuale formulazione di loro controproposte. Un'indicazione circa la tempestività dell'attivazione del consiglio si può desumere dallo stesso art. 126-bis del DLgs. 58/98, secondo il quale le eventuali proposte dei soci legittimati e le relative Relazioni illustrative sono pubblicate entro 15 giorni antecedenti all'assemblea. Il termine congruo dei 15 giorni prima dell'assemblea troverà dunque ragionevolmente applicazione con riferimento all'aggiornamento della Relazione illustrativa del CdA, per inserire le proposte menzionate sopra.

Ne consegue che le nuove proposte di delibera e l'aggiornamento delle relative relazioni illustrative non rendono necessario di per sé uno slittamento dei termini di convocazione dell'assemblea, a condizione che intervengano in tempi compatibili con la compiuta espressione del voto per delega<sup>90</sup>.

### 3.5.4 Rappresentante Designato "in via esclusiva" e proposte individuali presentate in assemblea

L'utilizzo del Rappresentante Designato ex art. 135-undecies del DLgs. 58/98, quale unico strumento per l'esercizio dei diritti di voto in assemblea, comporta la previsione implicita di un termine – del secondo giorno di mercato aperto precedente la data dell'assemblea – per l'esercizio dei diritti di voto.

L'effetto di questa disposizione rende sostanzialmente impraticabile la possibilità del socio di presentare individualmente proposte di delibera direttamente durante l'adunanza assembleare. L'adozione di tali modalità, quindi, comporta la compressione del diritto dei singoli soci di presentare individualmente proposte di delibera direttamente in assemblea.

Le società, peraltro, potrebbero comunque consentire al singolo socio, anche a prescindere dalla quota della sua partecipazione al capitale sociale, di presentare proposte di deliberazione prima dell'assemblea (in tal caso, l'avviso di convocazione dovrebbe definirne le modalità procedurali indicando tempistiche e modalità di presentazione).

Assonime, quindi, nella risposta n. 5 in tema di "avviso di convocazione", nel contesto delle Q&A sulle assemblee "a porte chiuse", sottolinea come le società potrebbero, innanzitutto, estendere – in via volontaria – il numero dei soggetti legittimati a presentare le proposte di delibera prima dell'assemblea ai sensi dell'art. 126-bis co. 1 primo periodo del DLgs. 58/98, attualmente limitato alle minoranze qualificate (un quarantesimo del capitale sociale)<sup>91</sup>.

In alternativa, le società potrebbero prevedere una specifica procedura per la presentazione di proposte sulle materie all'ordine del giorno da parte dei soci diversi dalle minoranze qualificate, stabilendo tempistiche e condizioni almeno parzialmente diverse purché compatibili con il quadro normativo vigente; tutti questi elementi dovrebbero essere adeguatamente indicati nell'avviso di convocazione<sup>92</sup>.

Il tema è ripreso dalla terza FAQ CONSOB del 29.4.2020, nella quale si osserva come, nel caso in cui le modalità di svolgimento dell'assemblea non consentano, ai sensi dell'art. 106 del DL 18/2020, la presenza fisica dei soci

<sup>90</sup> Cfr. anche la Comunicazione CONSOB 3/2020.

<sup>91</sup> Tale previsione normativa non preclude, infatti, un'eventuale estensione del diritto anche ai singoli soci, in quanto la soglia qualificante, di un quarantesimo del capitale sociale, è pacificamente derogabile "in minus" da parte della società.

<sup>92</sup> Si vedano anche la risposta n. 2 in tema di "avviso di convocazione", nel contesto delle Q&A sulle assemblee "a porte chiuse" e la Comunicazione CONSOB 3/2020. Cfr. Meoli M. "Emergenza senza assemblee «virtuali»", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 27.3.2020.

ai lavori assembleari, è necessario che tutte le proposte di deliberazione siano rese note ai soci prima dell'adunanza assembleare, in tempo utile perché su di esse possano esprimersi gli azionisti attraverso la delega al rappresentante designato (e in tempo utile per l'eventuale aggiornamento del relativo modulo di delega). Dunque, al fine di consentire la presentazione di proposte di delibera da parte degli azionisti nella fattispecie in esame, le società possono prevedere nell'avviso di convocazione un adeguato termine per la presentazione di proposte individuali di delibera sulle materie all'ordine del giorno da parte di coloro ai quali spetta il diritto di voto, da pubblicare sul sito internet della società, nonché un termine per la pubblicazione di dette proposte sul sito internet della società; siffatti termini dovranno essere individuati in modo tale da consentire ai soci l'esercizio del voto per delega tramite il Rappresentante Designato su ciascuna proposta di delibera pubblicata<sup>93</sup>.

### 3.5.5 Rappresentante Designato "in via esclusiva" e diritto di porre domande

L'utilizzo del rappresentante Designato *ex art. 135-undecies* del DLgs. 58/98 quale unico strumento per l'esercizio dei diritti di voto in assemblea incide anche sulla disciplina del diritto di porre domande (art. 127-ter del DLgs. 58/98)<sup>94</sup>.

Il citato articolo stabilisce due termini alternativi per la ricezione delle domande da parte degli azionisti (c.d. "cut-off date"), cui ricollega una diversa scadenza del termine per la pubblicazione delle risposte da parte della società:

- la *cut-off* fissata a 5 giorni di mercato aperto prima dell'assemblea richiede che la risposta sia fornita al più tardi in assemblea;
- la *cut-off* fissata a 7 giorni di mercato aperto prima dell'assemblea (i.e. *record-date*) impone alla società di rispondere almeno 2 giorni prima dell'assemblea. In quest'ultimo caso, vista la coincidenza della *cut-off date* con la *record date*, colui che presenta la domanda potrà fornire prova della propria legittimazione al voto anche nei 3 giorni successivi al settimo giorno di mercato aperto precedente l'assemblea<sup>95</sup>.

A tal riguardo, Assonime, nella risposta n. 6 in tema di "avviso di convocazione", nel contesto delle Q&A sulle assemblee "a porte chiuse", sottolinea come se, da un lato, il termine della *cut-off date* è stabilito a favore degli azionisti, dall'altro lato la società è tenuta a fornire le risposte almeno entro il termine previsto dalla legge. In entrambi i casi, le società possono dunque prevedere un termine di risposta anticipato rispetto ai termini minimi di legge.

Il quadro normativo così delineato non impone alle società una scelta tra le due *cut-off date* alternative né una necessaria anticipazione dei tempi di risposta, considerandosi dunque legittime le risposte fornite in assemblea. Anche in passato, infatti, chi si avvaleva del Rappresentante Designato (non esclusivo), così come chi votava per delega, non beneficiava comunque delle risposte fornite in assemblea.

In via volontaria, dunque, le società potrebbero anticipare la data in cui forniscono la risposta alle domande al fine di consentire agli azionisti di avere a disposizione tutte le informazioni prima della scadenza per l'esercizio della delega.

Restano ferme le disposizioni di legge che consentono alla società di non rispondere se le informazioni sono disponibili su Q&A del sito Internet ovvero in altra risposta già pubblicata sul sito<sup>96</sup>. Al contrario, la scelta della società di affidare esclusivamente al Rappresentante Designato l'esercizio dei diritti di voto in assemblea, rende di fatto inapplicabile la disciplina dell'art. 127-ter co. 3 del DLgs. 58/98 circa l'equivalenza della risposta cartacea messa a disposizione all'inizio dell'adunanza con la risposta data in assemblea.

Le indicazioni sui termini e le modalità dell'esercizio del diritto di porre domande dovranno risultare dall'avviso di convocazione ai sensi dell'art. 125-bis del DLgs. 58/98.

Per le società che avessero già pubblicato l'avviso di convocazione, la scelta di adeguare la disciplina del diritto di porre domande richiede una rettifica dell'avviso di convocazione. La rettifica non appare idonea a incidere sui

<sup>93</sup> Al riguardo, si fa presente come alcune società abbiano individuato come termine adeguato per la presentazione di proposte individuali di delibera sulle materie all'ordine del giorno quello di 15 giorni antecedenti la data dell'assemblea, termine mutuato da quello previsto dall'art. 126-bis co. 2 del DLgs. 58/98 per la pubblicazione delle proposte di delibera sulle materie all'ordine del giorno presentate da minoranze qualificate titolari di almeno un quarantesimo del capitale sociale.

<sup>94</sup> Tema che riguarda le sole società con azioni quotate su un mercato regolamentato, salvo che, in via del tutto facoltativa, sia applicato anche ad altre società.

<sup>95</sup> *Ex art. 127-ter co. 1 e 1-bis del DLgs. 58/98.*

<sup>96</sup> *Ex art. 127-ter co. 2 del DLgs. 58/98.*

termini per lo svolgimento dell'assemblea, in quanto essa non introduce alcuna modifica sulle materie all'ordine del giorno né comporta alcuna limitazione per gli azionisti, assicurando, al contrario, una ancora maggiore tutela dell'esercizio informato del loro voto<sup>97</sup>.

### 3.5.6 Rappresentante Designato "in via esclusiva" e presenza nel luogo di convocazione dell'assemblea

La risposta Assonime n. 2 in tema di "luogo dell'assemblea e partecipazione", nel contesto delle Q&A sulle assemblee "a porte chiuse", ha precisato anche che, nel caso di assemblea tenuta mediante il meccanismo del Rappresentante Designato dalla società, ai sensi dell'art. 135-*undecies* del DLgs. 58/98, esso non necessariamente deve essere fisicamente presente nel luogo di convocazione dell'assemblea, assieme al soggetto verbalizzante.

Non vi è da ravvisare, infatti, incompatibilità logica tra il cumulo degli istituti del Rappresentante Designato e della tenuta dell'assemblea con mezzi di telecomunicazione. L'utilizzo del mezzo di telecomunicazione si deve considerare comunque una forma di partecipazione all'assemblea, seppure a distanza. I principi che devono essere osservati nell'organizzare un collegamento audio/video a distanza consentono il pieno rispetto del metodo collegiale e dei principi di buona fede e parità di trattamento dei soci.

Ciò induce a ritenere che, quando la società intenda utilizzare il meccanismo del Rappresentante Designato come forma esclusiva di partecipazione, possa anche congiuntamente prevedere l'utilizzo di mezzi di telecomunicazione, consentendo al Rappresentante Designato di partecipare in remoto.

La formula di esclusività, quindi, si riferisce al fatto che il socio deve conferire la delega per partecipare.

### 3.5.7 Delega ordinaria e Rappresentante Designato

L'art. 106 del DL 18/2020 lascia invariata la facoltà per colui al quale spetta il diritto di voto di indicare un rappresentante in assemblea *ex art. 135-novies* del DLgs. 58/98 (delega ordinaria), qualora le modalità di convocazione della stessa lo consentissero. Tuttavia, in caso di utilizzo del Rappresentante Designato in via esclusiva da parte della società, il delegato dovrà conferire la *sub-delega* al Rappresentante Designato.

Alla luce di quanto sopra, la risposta Assonime n. 1 in tema di "deleghe di voto nelle società quotate", nel contesto delle Q&A sulle assemblee "a porte chiuse", osserva come le deleghe ordinarie *ex art. 135-novies* del DLgs. 58/98 dovrebbero contenere le istruzioni di voto con riferimento alle singole materie poste all'ordine del giorno nell'avviso di convocazione, come già accade per il modulo di delega previsto per il Rappresentante Designato dal Regolamento Emittenti; attualmente, invece, i moduli di delega ordinaria sono in alcuni casi privi delle istruzioni di voto (come consentito dall'art. 135-*novies* del DLgs. 58/98, che non richiede che la delega debba sempre indicare anche le istruzioni di voto).

Per facilitare la successiva *sub-delega* al Rappresentante Designato, quindi, appare opportuno che le istruzioni di voto nella delega ordinaria siano conformi alle istruzioni di voto previste nel modulo di delega per il Rappresentante Designato. Il modulo della delega al Rappresentante Designato prevede attualmente l'indicazione delle istruzioni di voto per ogni singola proposta di delibera. Qualora il delegato trasmetta alla società una copia della delega/*sub-delega*, deve attestare sotto la propria responsabilità la conformità della delega/*sub-delega* all'originale e l'identità del delegante/*sub-delegante*, come previsto dall'art. 135-*novies* del DLgs. 58/98<sup>98</sup>.

Per consentire la *sub-delega* al Rappresentante Designato il modulo di delega "ordinario" potrebbe espressamente prevedere la facoltà di *sub-delega* al Rappresentante Designato; che dovrebbe essere pertanto specificamente autorizzata, in ottemperanza alle regole codicistiche (art. 2372 c.c.) e all'art. 135-*novies* co. 4 del DLgs. 58/98.

Il Rappresentante Designato potrà raccogliere le deleghe pervenutegli direttamente dai soggetti cui spetta il diritto di voto 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 *sub-delega* "ordinaria" nel caso in cui il soggetto cui spetta il diritto di voto intenda avvalersi delle deleghe ordinarie di cui all'art. 135-*novies* del DLgs. 58/98; in tale ultimo caso la delega dovrà contenere le istruzioni di voto complete riferite alle singole materie poste all'ordine del giorno nell'avviso di convocazione.

<sup>97</sup> Cfr. anche la Comunicazione CONSOB n. 3/2020.

<sup>98</sup> La delega e/o *sub-delega* può essere conferita con documento informatico sottoscritto in forma elettronica ai sensi dell'art. 21 co. 2 del DLgs. 82/2005.

Questa maggiore flessibilità è funzionale, in particolare, a 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. La società potrebbe anche utilizzare come riferimento il modulo di cui all'Allegato 5A del Regolamento Emittenti apportando, se ritenuto necessario, delle modifiche<sup>99</sup>.

In ordine alla sollecitazione di deleghe di voto, poi, la Comunicazione CONSOB n. 3/2020 ha chiarito che:

- il modulo di delega relativo alla sollecitazione dovrà essere comunque trasmesso al promotore;
- ferma restando la responsabilità del promotore per la completezza dei moduli di delega raccolti, per l'espressione del voto in assemblea è necessario che le deleghe raccolte nell'ambito della sollecitazione siano conferite dal promotore al rappresentante designato a titolo di *sub-delega* ai sensi dell'art. 135-*novies* del DLgs. 58/98;
- in questi casi (*sub-deleghe* al rappresentante designato) non trovano applicazione le disposizioni che consentono al promotore di esercitare il voto in modo difforme da quello proposto. A tal fine, la CONSOB richiama l'attenzione sulla necessità di chiarire le specifiche modalità di svolgimento della sollecitazione di deleghe nell'avviso previsto dall'art. 136 co. 1 del Regolamento Emittenti, nonché nel prospetto pubblicato ai sensi del comma 3 del medesimo articolo.

### 3.5.8 Termini per il conferimento delle deleghe

Come evidenziato, l'art. 135-*undecies* co. 1 del DLgs. 58/98 fissa quale termine massimo per il conferimento delle deleghe al Rappresentante Designato la fine del secondo giorno di mercato aperto precedente la data fissata per l'assemblea, anche in convocazione successiva alla prima. La norma si applica alle società quotate, alle società ammesse alla negoziazione su un sistema multilaterale di negoziazione e alle società con azioni diffuse tra il pubblico in misura rilevante.

Per le banche popolari, le banche di credito cooperativo, le società cooperative e le mutue assicuratrici, che possono utilizzare l'istituto del Rappresentante Designato, l'art. 106 co. 6 del DL 18/2020 riferisce il termine di 2 giorni antecedente alla data di prima convocazione dell'assemblea.

A tal riguardo, la risposta Assonime n. 3 in tema di "deleghe di voto nelle società quotate", nel contesto delle Q&A sulle assemblee "a porte chiuse", sottolinea come le società, al fine di agevolare il conferimento delle deleghe, stante la situazione emergenziale, potrebbero valutare l'opportunità di accettare un termine più breve per il ricevimento delle stesse tenuto conto che il termine di legge appare rinunciabile, perché posto a tutela delle esigenze organizzative della società.

Questo consentirebbe al delegante di prendere contezza delle risposte pubblicate dalla società al più tardi entro il termine di 2 giorni prima dell'assemblea (termine che può essere anche anticipato volontariamente dalla società) qualora la medesima società indichi, nell'avviso di convocazione, il termine più lungo previsto dalla legge (7 giorni di mercato aperto, *ex art.* 127-*ter* del DLgs. 58/98) per porre domande. In questo caso la previsione di un termine più breve per il conferimento delle deleghe avrebbe lo scopo di non farlo coincidere con quello per la pubblicazione delle risposte da parte della società in modo da garantire un'informativa completa ai soci.

### 3.5.9 Integrazione di un avviso già pubblicato

Assonime, nella risposta n. 3 in tema di "avviso di convocazione", nel contesto delle Q&A sulle assemblee "a porte chiuse", si sofferma sul caso in cui l'avviso di convocazione sia stato pubblicato prima dell'entrata in vigore del DL 18/2020. In questa ipotesi, infatti, potrebbe essere necessario integrarne il contenuto per indicare le modalità di partecipazione e di voto prescelte per consentire lo svolgimento dell'assemblea senza la presenza fisica dei soci.

Al riguardo occorre chiedersi quale sia il termine massimo entro il quale provvedere e se si possa rinviare di pochi giorni la data dell'assemblea.

<sup>99</sup> Così la risposta Assonime n. 2 in tema di "deleghe di voto nelle società quotate", nel contesto delle Q&A sulle assemblee "a porte chiuse", che precisa anche come restino ferme le altre disposizioni dell'art. 135-*undecies* del DLgs. 58/98 per il Rappresentante Designato. In particolare quelle relative al conferimento delle deleghe con istruzioni di voto (compresa la possibilità di esprimere un voto difforme rispetto alle istruzioni ricevute se autorizzato e al ricorrere di determinate condizioni), all'obbligo di dichiarare gli eventuali interessi che il Rappresentante Designato abbia per conto proprio o di terzi rispetto alle proposte di delibera, al dovere di riservatezza del Rappresentante Designato (e dei suoi dipendenti e ausiliari) e alle modalità di computo dei *quorum* in relazione alle deleghe conferite. Cfr. anche la Comunicazione CONSOB 3/2020.

In ordine al primo punto, non essendovi un termine massimo normativo, anteriore all'assemblea, entro il quale il CdA possa procedere a tale integrazione, la valutazione da compiere dovrà tenere conto della congruità dello stesso ad assicurare l'adeguata informazione dei soci e il relativo voto (sulla base di una valutazione sistematica, peraltro, non sembra possibile andare oltre i 15 giorni prima dell'assemblea).

Con riguardo, invece, al secondo punto:

- per le società quotate occorre stabilire l'impatto sulla decorrenza dei termini per l'esercizio dei diritti dei soci, in particolare con riferimento alla *record date* per l'intervento in assemblea e alla presentazione delle liste;
- per le società non quotate sarà possibile una valutazione da parte della società sull'opportunità, per ragioni organizzative relative alla predisposizione delle modalità di partecipazione e voto a distanza, di rinviare, seppur di pochi giorni, la data di svolgimento dell'assemblea. Anche in questo caso si dovrà sempre considerare la congruità del termine in relazione alla possibilità di espressione del voto informato da parte dei soci<sup>100</sup>.

#### **Integrazione della documentazione pre-assembleare**

Diversa attenzione – sottolinea Assonime sempre nella risposta n. 3 di cui sopra – è da riservare al caso in cui si integri la documentazione pre-assembleare per indicare tutte le proposte di delibera sulle materie all'ordine del giorno, incluse quelle proposte che normalmente vengono formulate in assemblea dai soci (numero degli amministratori, durata del mandato, ecc.). Al riguardo si ritiene che non sia necessario un rinvio quando la formulazione di nuove proposte riguardi delibere conseguenti e accessorie a quelle già indicate all'ordine del giorno, purché non vengano introdotte nuove materie. In ogni caso valgono le considerazioni sopra riportate in merito alla congruità del termine<sup>101</sup>.

#### **3.5.10 Voto per corrispondenza nelle società quotate**

Le modalità di esercizio del voto per corrispondenza per le società quotate sono disciplinate dagli artt. 140-143 del Regolamento Emittenti.

Il voto per corrispondenza è esercitato mediante l'invio di una scheda di voto predisposta in modo da garantire la riservatezza del voto fino allo scrutinio e contenente l'indicazione:

- della società emittente;
- degli estremi della riunione assembleare;
- della generalità del titolare del diritto di voto con la specificazione del numero di azioni possedute;
- delle proposte di deliberazione;
- del voto;
- della data;
- della sottoscrizione.

Il voto è espresso separatamente per ciascuna delle proposte di deliberazione.

La scheda su cui è espresso il voto per corrispondenza deve pervenire alla società entro il giorno precedente l'assemblea (art. 141 co. 1 del Regolamento Emittenti). Al riguardo, la risposta Assonime n. 1 in tema di "voto per corrispondenza", nel contesto delle Q&A sulle assemblee "a porte chiuse", rileva come, poiché il socio è chiamato ad esprimere il proprio voto in anticipo, analogamente a quanto accade nel caso di delega al Rappresentante Designato, sia opportuno che tutte le proposte di deliberazione, incluse quelle che vengono normalmente poste in assemblea, vengano formulate prima della data fissata per lo svolgimento della stessa e adeguatamente pubblicate.

In ogni caso, il Regolamento Emittenti già prevede che, in caso di modifiche o integrazioni delle proposte di deliberazione sottoposte all'assemblea, il titolare del diritto che ha espresso il voto possa scegliere tra:

- confermare il voto già espresso;
- modificare il voto indicando l'astensione, il voto contrario o favorevole alle proposte di deliberazione espresse da un organo amministrativo o da altro azionista;
- revocare il voto già espresso, con la conseguenza che le sue azioni verranno computate solo ai fini del

<sup>100</sup> Cfr. Meoli M. "Emergenza senza assemblee «virtuali»", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 27.3.2020.

<sup>101</sup> Cfr. De Angelis L. "Assemblee, il rinvio possibile", *Italia Oggi* 7, 6.4.2020, p. 6.

*quorum* costitutivo e non deliberativo, con riferimento alla singola deliberazione. In assenza di una manifestazione di volontà, si intende confermato il voto già espresso (art. 143 co. 3 del Regolamento Emittenti).

Si ricorda, infine, che il voto per corrispondenza può essere revocato mediante dichiarazione scritta portata a conoscenza della società almeno il giorno precedente l'assemblea oppure mediante dichiarazione espressa resa dal socio direttamente in assemblea (art. 141 co. 4 del Regolamento Emittenti).

Nel caso di assemblea a porte chiuse – osserva la risposta Assonime da ultimo citata – tale ultima modalità di revoca non è applicabile; nella descrizione delle modalità di esercizio del voto per corrispondenza, quindi, appare opportuno ricordare che la revoca può essere esercitata solo fino al giorno prima dell'assemblea.

### 3.5.11 Presenza del rappresentante comune degli azionisti di risparmio e degli obbligazionisti

Il rappresentante comune degli azionisti di risparmio (art. 147 del DLgs. 58/98) così come il rappresentante comune degli obbligazionisti (art. 2418 c.c.) hanno il diritto di "assistere" all'assemblea dei soci<sup>102</sup>.

Assonime, nella risposta n. 3 in tema di "luogo dell'assemblea e partecipazione", nel contesto delle Q&A sulle assemblee "a porte chiuse", sottolinea come, nel caso di assemblea a "porte chiuse", quando è preclusa la partecipazione fisica dei soci perché si è scelto di ricorrere in via esclusiva al Rappresentante Designato, venga meno anche il diritto dei rappresentanti degli azionisti di risparmio e degli obbligazionisti di assistere fisicamente all'assemblea.

Tali soggetti potranno assistere all'assemblea in modalità passiva (ovvero senza possibilità di intervenire), qualora sia prevista la sua trasmissione in *streaming*.

La società, peraltro, potrà, se lo ritiene opportuno alla luce delle proprie prassi, consentire ai rappresentanti comuni degli azionisti di risparmio e degli obbligazionisti di porre domande prima dell'assemblea con le modalità e le tempistiche previste per i soci nell'avviso di convocazione.

### 3.5.12 Applicazione della disciplina alle assemblee degli obbligazionisti

Ai sensi del primo periodo dell'art. 2415 c.c., "si applicano all'assemblea degli obbligazionisti le disposizioni relative all'assemblea straordinaria dei soci...".

Dal fatto che il rinvio operato dall'art. 2415 c.c. appare funzionale-operativo al sistema di regole che disciplina le vicende dell'organo assembleare, se ne desume come anche l'adunanza degli obbligazionisti dovrebbe poter applicare le regole agevolative e di facilitazione in esame<sup>103</sup>.

Le disposizioni previste per le spa quotate, inoltre, dovrebbero applicarsi anche alle assemblee degli obbligazionisti per le società con obbligazioni quotate<sup>104</sup>.

### 3.5.13 Ritardi nella trasmissione delle comunicazioni da parte degli intermediari

La Comunicazione CONSOB n. 3/2020 sottolinea anche come, a causa delle misure restrittive adottate dal Governo in relazione all'epidemia da COVID-19, gli intermediari potrebbero incontrare difficoltà e, quindi, avere ritardi nella trasmissione delle comunicazioni agli emittenti necessarie per la legittimazione all'intervento in assemblea e all'esercizio del diritto di voto.

Pertanto, si richiama l'attenzione delle società sulla disposizione contenuta nell'art. 83-sexies co. 4 secondo periodo del DLgs. 58/98 secondo la quale: "Resta ferma la legittimazione all'intervento e al voto qualora le comunicazioni siano pervenute all'emittente oltre i termini indicati nel presente comma, purché entro l'inizio dei lavori assembleari della singola convocazione".

<sup>102</sup> Diritto che si differenzia dal diritto di intervento in assemblea richiamato all'art. 2370 c.c., sostanziandosi in un ruolo meno attivo. Il titolare, infatti, non è legittimato a prendere la parola durante l'assemblea, a porre domande, ad avanzare proposte in assemblea. È, tuttavia, possibile che la società, su base volontaria, consenta al rappresentante comune di partecipare alla discussione assembleare e/o di porre domande prima dell'assemblea.

<sup>103</sup> Così Urbani F. "Covid-19: intervento assembleare e assunzione delle deliberazioni. Prime note (critiche) sull'art. 106, commi 2 e 3, d.l. n. 18/2020", *Il Societario*, 26.3.2020.

<sup>104</sup> Così la news legislativa Assonime 18.3.2020. Cfr. anche Irrera M. "Le assemblee (e gli altri organi collegiali) delle società ai tempi del coronavirus (con una postilla in tema di associazioni e fondazioni)", *www.ilcaso.it*, 22.3.2020. Esprime, invece, dubbi circa la praticabilità di tale estensione Cervio E. "Termine massimo diventa 180 giorni in modalità online", *Guida al Diritto*, 17, 2020, p. 97.

### 3.5.14 Opzioni consentite al cda

Assonime, nella risposta n. 1 in tema di “avviso di convocazione”, nel contesto delle Q&A sulle assemblee “a porte chiuse”, ha sottolineato come spetti al CdA indicare – nei limiti definiti dal DL 18/2020 e nel rispetto delle sue finalità – le modalità di partecipazione all’assemblea e di espressione del diritto di voto più idonee a garantire la salute pubblica, assicurando, contemporaneamente, la normale funzionalità della vita societaria. Nell’esercitare tale scelta, il CdA dovrà tenere in considerazione il quadro normativo di riferimento, con particolare attenzione ai provvedimenti emergenziali. Le società, quindi, possono cumulare gli strumenti indicati dal DL 18/2020 o prevederli in via esclusiva; ciò anche per i soli soci, riservando, ad esempio, a consiglieri e componenti del Collegio sindacale la partecipazione con mezzi di telecomunicazione<sup>105</sup>.

Non dovrebbe essere, invece, possibile consentire alla società di selezionare i propri soci, nel senso di assegnare discrezionalmente a taluni la chance di partecipare mediante mezzi di telecomunicazione ed ad altri il sistema del Rappresentante Designato<sup>106</sup>.

Il Consiglio Notarile di Milano, nella massima 24.3.2020 n. 188, con riguardo alle società quotate (ed a quelle ad esse equiparate) ha precisato che, ove ci si intenda avvalere, ex art. 106 co. 4 del DL 18/2020, dell’intervento in assemblea esclusivamente tramite il Rappresentante Designato di cui all’art. 135-*undecies* del DLgs. 58/98, le società potranno contemporaneamente avvalersi della facoltà (concessa dal comma 2 del medesimo art. 106 del DL 18/2020) di prevedere che l’assemblea si svolga, anche esclusivamente, mediante mezzi di telecomunicazione che garantiscano l’identificazione dei partecipanti, la possibilità della loro interazione in assemblea e l’esercizio del diritto di voto.

Tali situazioni, quindi, saranno connotate dal diritto di partecipare all’assemblea mediante mezzi di telecomunicazione:

- dei componenti degli organi di amministrazione e di controllo;
- del Rappresentante Designato;
- del segretario dell’assemblea (o del notaio cui sia conferita una tale funzione);
- di altri eventuali soggetti ai quali sia consentita la partecipazione all’assemblea ai sensi della legge, dello statuto e del regolamento assembleare<sup>107</sup>.

Non possono, invece, avvalersi di tale possibilità gli azionisti, i quali devono avvalersi necessariamente del Rappresentante Designato<sup>108</sup>.

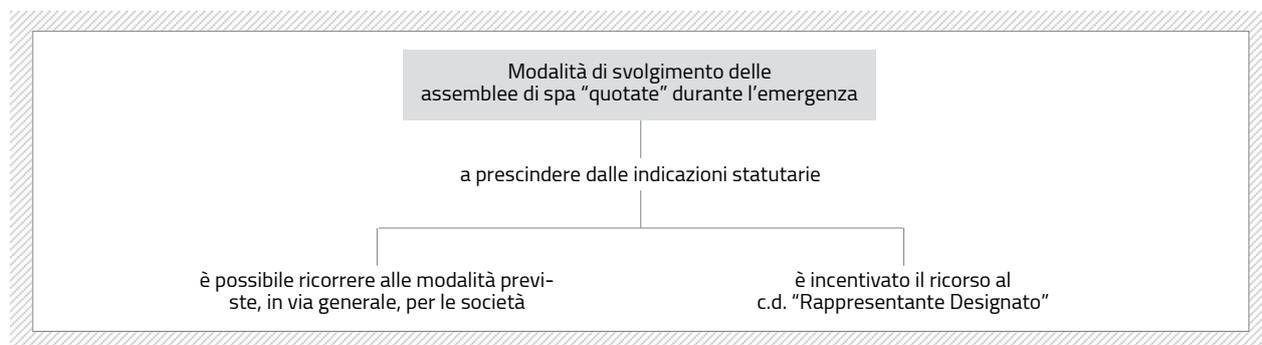


Fig. 3 - Svolgimento delle assemblee di spa quotate durante l'emergenza

<sup>105</sup> A fronte di questa flessibilità e alla luce del quadro normativo di riferimento, precisa Assonime, “appare raccomandabile la scelta, anche in via esclusiva, di quelle modalità di partecipazione e voto che assicurino lo svolgimento dell’assemblea in assenza di partecipazione fisica dei soci”. Cfr. De Angelis L. “Assemblee, il rinvio possibile”, *Italia Oggi* 7, 6.4.2020, p. 6 e Meoli M. “Emergenza senza assemblee «virtuali»”, *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 27.3.2020. Rispetto a tale scelta, poi, Morelli V. “Assemblee societarie: dalla convocazione al verbale in modalità telematica. Cosa si deve fare”, *Quotidiano IPSOA*, 30.3.2020, osserva come prima dell’invio della convocazione la società debba organizzarsi sulla scelta della piattaforma telematica da adottare per il collegamento audio-video tra tutti i partecipanti, sulla comunicazione ai soci in merito alla strumentazione *hardware* e *software* da utilizzare e sulle procedure previste per l’accreditamento necessario ad intervenire in assemblea.

<sup>106</sup> Così Irrera M. “Le assemblee (e gli altri organi collegiali) delle società ai tempi del coronavirus (con una postilla in tema di associazioni e fondazioni)”, [www.ilcaso.it](http://www.ilcaso.it), 22.3.2020.

<sup>107</sup> Cfr. anche la seconda FAQ CONSOB del 29.4.2020.

<sup>108</sup> Cfr. Busani A. “Assemblee delle quotate online e a porte chiuse”, *Il Sole - 24 Ore*, 27.3.2020, p. 22.

### 3.6 BANCHE POPOLARI, BANCHE DI CREDITO COOPERATIVO, COOPERATIVE E MUTUE ASSICURATRICI

Disposizioni analoghe a quelle dettate per le spa quotate valgono 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<sup>109</sup>, 135-*duodecies* del DLgs. 58/98<sup>110</sup> e 2539 co. 1 c.c.<sup>111</sup> ed alle disposizioni statutarie che prevedono limiti al numero di deleghe conferibili ad uno stesso soggetto (art. 106 co. 6 del DL 18/2020)<sup>112</sup>.

Si precisa, peraltro, che il Rappresentante Designato non potrà esprimere un voto difforme da quello indicato nelle istruzioni di voto<sup>113</sup>. Secondo una parte della dottrina<sup>114</sup>, sarebbe stato preferibile prevedere tale più rigida vincolatività delle istruzioni di voto in tutte le ipotesi nelle quali la società si avvalga della facoltà di imporre l'intervento in assemblea tramite il Rappresentante Designato.

Come evidenziato, infine, è altresì fissato il termine per il conferimento della relativa delega al secondo giorno precedente la data di prima convocazione dell'assemblea<sup>115</sup>.

### 3.7 SOCIETÀ A CONTROLLO PUBBLICO

Ai sensi dell'art. 106 co. 8 del DL 18/2020, per le società a controllo pubblico di cui all'art. 2 co. 1 lett. m) del DLgs. 175/2016<sup>116</sup>, 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.

### 3.8 ASSOCIAZIONI E FONDAZIONI

Le disposizioni dell'art. 106 del DL 18/2020 si applicano anche alle associazioni e alle fondazioni diverse dagli enti di cui all'art. 104 co. 1 del DLgs. 3.7.2017 n. 117<sup>117</sup>; ovvero:

- organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'art. 10 del DLgs. 4.12.97 n. 460 iscritte negli appositi registri;
- organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui alla L. 11.8.91 n. 266;
- alle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionali, regionali e delle province autonome di Trento e Bolzano previsti dall'art. 7 della L. 7.12.2000 n. 383.

In pratica, viene estesa a tutte le associazioni e fondazioni – diverse da ONLUS, ODV e APS – la possibilità di ricorrere, fino al 31.7.2020, anche in deroga alle disposizioni statutarie, all'espressione del voto in via elettronica o per corrispondenza e l'intervento in assemblea mediante mezzi di telecomunicazione. Per gli enti esclusi, peraltro, parrebbero comunque ammesse le videoconferenze ai sensi dell'art. 73 co. 4 del DL 18/2020, come integrato in sede di conversione nella L. 27/2020<sup>118</sup>.

### 3.9 DEPOSITO DEL BILANCIO

Alla luce di quanto disposto dall'art. 106 co. 1 del DL 18/2020, la circolare Min. Sviluppo Economico 15.4.2020 n. 3723/C ha sottolineato come i termini di legge per il deposito dei bilanci e degli atti collegati risultino regolati

<sup>109</sup> 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.

<sup>110</sup> Al fine di consentire l'utilizzo della disciplina delle deleghe di voto anche con riguardo alle società cooperative quotate.

<sup>111</sup> Che, con riguardo alle cooperative disciplinate dalle norme sulla spa, stabilisce che ciascun socio può rappresentare sino ad un massimo di 10 soci.

<sup>112</sup> Cfr. Petruzzellis G. "Bilanci 2019: per la convocazione delle assemblee termine esteso a 180 giorni", *Quotidiano IPSOA*, 17.3.2020.

<sup>113</sup> Il co. 6 dell'art. 106 del DL 18/2020, infatti, esclude l'applicazione dell'art. 135-*undecies* co. 5 del DLgs. 58/98.

<sup>114</sup> Cervio E. "Termine massimo diventa 180 giorni in modalità online", *Guida al Diritto*, 17, 2020, p. 97.

<sup>115</sup> Si veda il precedente § 3.5.8.

<sup>116</sup> Ovvero le società in cui una o più Amministrazioni Pubbliche esercitano poteri di controllo ex art. 2359 c.c. Il controllo può sussistere 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.

<sup>117</sup> Così dispone il comma 8-*bis* del DL 18/2020, come inserito in sede di conversione nella L. 27/2020.

<sup>118</sup> Cfr. De Angelis L. "Approvazione dei bilanci al 31 ottobre per tutte le associazioni e fondazioni", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 24.4.2020. Si veda anche Sepio G. "Un groviglio di scadenze per le assemblee del non profit", *Il Sole - 24 Ore*, 30.4.2020, p. 28 ed il Documento di ricerca CNDCEC - FNC "Le novità dei decreti sull'emergenza da COVID-19 (D.L. "Cura Italia" n. 18/2020 convertito e D.L. "Liquidità" n. 23/2020", terzo aggiornamento, 29.4.2020.

in funzione della predetta disposizione e, a norma dell'art. 2435 c.c. (che non risulta modificato dalle due norme qui commentate), il termine di deposito ordinario resta di trenta giorni dall'approvazione del bilancio stesso.

Di conseguenza, ad esempio, nell'ipotesi di esercizi sociali chiusi al 31.12.2019, il termine ultimo di adempimento sarà entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio. Ciò vale anche con riguardo alle previsioni sanzionatorie di cui agli artt. 2630 e 2631 c.c.<sup>119</sup>.

Con riguardo ai bilanci comunque approvati, inoltre, occorre considerare che l'art. 103 co. 1 del DL 18/2020 ha stabilito: "Ai fini del computo dei termini ordinatori o perentori, propedeutici, endoprocedimentali, finali ed esecutivi, relativi allo svolgimento di procedimenti amministrativi su istanza di parte o d'ufficio, pendenti alla data del 23 febbraio 2020 o iniziati successivamente a tale data, non si tiene conto del periodo compreso tra la medesima data e quella del 15 aprile 2020". Detto termine è stato poi spostato al 15.5.2020 dall'art. 37 del DL 23/2020.

Di conseguenza, ove, ad esempio, il "dies a quo" per il deposito del bilancio dovesse essere il 10.2.2020, il 16.5.2020 risulterebbe essere il 14° giorno.

Se, invece, l'obbligo dovesse cadere successivamente al 23 febbraio, il 16.5.2020 è da considerare il "dies a quo" dell'obbligo amministrativo (così la circolare Min. Sviluppo Economico 15.4.2020 n. 3723/C).

## 4 AMBITO TEMPORALE DI OPERATIVITÀ DELLE NUOVE PREVISIONI

Si tenga presente, infine, che le previsioni normative esaminate 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)<sup>120</sup>.

## 5 ATTIVITÀ DEL COLLEGIO SINDACALE/SINDACO UNICO

Le previsioni emergenziali sopra ricordate impattano, evidentemente, anche sull'attività del Collegio sindacale o del sindaco unico, a maggior ragione se incaricato di svolgere, altresì, la funzione di revisione legale.

Queste, infatti, ne condizionano, come emerso, la partecipazione ai CdA, prima, ed alle assemblee, poi, da effettuare, preferibilmente o necessariamente, a seconda dell'attività essenziale o meno della società, da remoto, secondo quanto sopra evidenziato.

### 5.1 ISPEZIONI, CONTROLLI E RIUNIONI

Prima ancora, peraltro, ne risultano condizionate:

- le attività di verifica, ispezione e controllo, ex artt. 2043 e 2403-bis c.c.;
- le riunioni, da svolgersi almeno ogni 90 giorni tra i componenti del collegio, ex art. 2404 co. 1 c.c.

#### Attività di verifica, ispezione e controllo

Con riguardo al primo profilo, appare, innanzitutto, necessario verificare il rispetto, da parte della società controllata, delle misure imposte dalla disciplina emergenziale in termini di sospensione dell'attività o di distanziamento sociale<sup>121</sup>.

Si ritiene, quindi, opportuna una tempestiva riunione, seppure in audio-video conferenza, per rivedere le modali-

<sup>119</sup> Cfr. Roscini Vitali F. "Nessuna proroga per il deposito dei bilanci", *Il Sole - 24 Ore*, 17.4.2020, p. 25; Roscini Vitali F. "Nelle Spa quote in assemblea voce al rappresentante designato", *Il Sole - 24 Ore, Norme e Tributi, Focus*, "Effetto coronavirus. I nuovi bilanci", 29.4.2020, p. 2.

<sup>120</sup> Cfr. Irrera M. "Le assemblee (e gli altri organi collegiali) delle società ai tempi del coronavirus (con una postilla in tema di associazioni e fondazioni)", *www.ilcaso.it*, 22.3.2020; Meoli M. "Più tempo per l'approvazione dei bilanci 2019", *Il Quotidiano del Commercialista*, *www.eutekne.info*, 16.3.2020; il documento di ricerca CNDCEC-FNC 18.3.2020.

<sup>121</sup> Cfr. Cavalluzzo N., Martignoni V. "Il collegio sindacale vigila sul rispetto delle norme anti Covid", *Il Sole - 24 Ore*, 14.4.2020, p. 25.

tà organizzative con le quali adempiere e programmare le verifiche. In tale contesto, adeguata attenzione andrà posta, per le imprese operanti nei settori ritenuti essenziali, alle misure adottate per la sicurezza e la salute dei lavoratori; per le altre, al rispetto dell'obbligo di chiusura delle attività. Trasversale, invece, dovrebbe essere la verifica delle misure organizzative approntate in termini di capacità di resilienza rispetto agli impatti economico-finanziari dell'emergenza da COVID-19<sup>122</sup>. Stante la particolare complessità dell'attuale situazione, infatti, appare opportuno che il Collegio sindacale monitori la prospettiva della continuità aziendale. Da un lato, infatti, gli amministratori dovrebbero aggiornare i budget, dall'altro, il Collegio sindacale dovrebbe dare evidenza di tale operatività, anche avvalendosi dell'operato del revisore legale, dando atto di ciò nella relazione al bilancio<sup>123</sup>.

Il CNDCEC, inoltre, nel documento "La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti", ha sottolineato come una situazione connotata da limitate presenze del personale e dalla necessità/opportunità di svolgimento delle attività in modalità *smart working*, potrebbe non garantire tempi e procedure idonei a rilasciare, in tempo utile per il deposito nei termini previsti dall'art. 2429 c.c., la Relazione al bilancio 2019.

Risulta, quindi, opportuno che i sindaci-revisori comunichino tali criticità alle società assoggettate alla loro vigilanza e revisione invitandole a valutare la tempistica di approvazione del bilancio alla luce della situazione (anche tenendo conto della possibilità di avvalersi dei maggiori termini *ex art.* 106 del DL 18/2020), avvisandole che si riservano la facoltà di valutarne l'impatto sui tempi di emissione della relazione unitaria, nonché sui suoi contenuti. In questi casi – osserva il CNDCEC – potrebbe anche rendersi necessario richiedere ai soci la rinuncia ai termini previsti dall'art. 2429 co. 3 c.c., per il deposito della Relazione di revisione<sup>124</sup>.

Inoltre, sempre in considerazione delle difficoltà operative legate all'epidemia da COVID-19 e dei provvedimenti normativi restrittivi che condizionano la libera circolazione delle persone, si ritiene che, in via eccezionale, la Relazione del Collegio sindacale al bilancio di esercizio 2019, anche in caso di approvazione non unanime, possa essere sottoscritta solo dal presidente, a nome del collegio, precisando tale circostanza<sup>125</sup>.

### Riunioni

Con riguardo al secondo profilo è da ricordare che, *ex art.* 2404 co. 1 c.c., la riunione del Collegio sindacale può svolgersi anche con mezzi di telecomunicazione, se lo statuto lo prevede.

Anche a tali riunioni è da applicare l'art. 1 lett. t) del DPCM 26.4.2020, ai sensi del 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"*.

Esse, quindi, sono da effettuare, preferibilmente o necessariamente, con mezzi di telecomunicazione, a prescindere dalle indicazioni statutarie<sup>126</sup>.

In dottrina<sup>127</sup> è stato evidenziato come l'art. 2404 c.c. non preveda la necessità di indicare il luogo in cui fisicamente il collegio si riunisce, e, quindi, potrebbe essere sufficiente indicare nel verbale che la riunione si è integralmente svolta fra i componenti del collegio in audio-video conferenza, alla imprescindibile condizione che la partecipazione dei vari membri consenta loro una completa comunicazione e la possibilità di uno scambio documentale. *"Si potrebbe anche ipotizzare, in alcune situazioni, che nessuno dei sindaci e dei responsabili aziendali siano fisicamente presenti nella sede aziendale, a condizione che ai componenti dell'organo di controllo sia consentito di acquisire i documenti richiesti"*<sup>128</sup>.

<sup>122</sup> Così Bozza E., De Angelis L. "Riunioni del Collegio sindacale con modalità virtuali", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 6.4.2020.

<sup>123</sup> Così Cavalluzzo N., Martignoni V. "Il collegio sindacale vigila sul rispetto delle norme anti Covid", *Il Sole - 24 Ore*, 14.4.2020, p. 25.

<sup>124</sup> Cfr. De Angelis L. "Relazione con firma elettronica", *Italia Oggi*, 26.3.2020, p. 30; Bozza E. "Relazione unitaria del collegio sindacale anche con firma elettronica qualificata", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 26.3.2020.

<sup>125</sup> Cfr. De Angelis L. "Relazione con firma elettronica", *Italia Oggi*, 26.3.2020, p. 30.

<sup>126</sup> Cfr. anche il documento CNDCEC "La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti", nonché quanto precisato nel precedente § 2 in relazione alle riunioni dei cda.

<sup>127</sup> Bozza E., De Angelis L. "Riunioni del Collegio sindacale con modalità virtuali", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 6.4.2020.

<sup>128</sup> Bozza E., De Angelis L. "Riunioni del Collegio sindacale con modalità virtuali", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 6.4.2020.

Delle riunioni del Collegio sindacale, peraltro, ex art. 2404 co. 3 c.c., deve redigersi verbale, che viene trascritto nel libro previsto dall'art. 2421 co. 1 n. 5 c.c., e sottoscritto dagli intervenuti.

Relativamente a tale ultimo aspetto, il documento CNDCEC "La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti", sempre eccezionalmente, ritiene possibile, anche in caso di approvazione non unanime, procedere alla sottoscrizione del verbale secondo le modalità dettate per la sottoscrizione della relazione, ovvero da parte del solo presidente, a nome del collegio, precisando tale peculiare circostanza<sup>129</sup>.

Potrebbero, peraltro, presentarsi ulteriori difficoltà. Ad esempio, potrebbe accadere che il libro delle adunanze e delle deliberazioni del Collegio sindacale sia depositato presso la società e che i sindaci non possano accedervi. "Va da sé che i tempi di trascrizione necessariamente si dilatino per cause non dipendenti dalla volontà dei sindaci. Ciò che è importante è svolgere le verifiche periodiche e formalizzarle in modo appropriato tra i componenti del collegio tramite scambi di email. Se il verbale dovesse contenere elementi di rilievo sarebbe sempre opportuno trasmetterlo agli amministratori, preferibilmente a mezzo PEC"<sup>130</sup>.

## 5.2 VIGILANZA SUL BILANCIO 2019

Il Collegio sindacale privo della funzione di revisione legale, inoltre, nella sua attività di vigilanza sul procedimento di formazione, controllo, approvazione e pubblicazione del bilancio di esercizio, deve oggi considerare anche le previsioni emergenziali, sia con riguardo ai termini di approvazione, che in ordine alle più ampie modalità di svolgimento delle assemblee.

Pur rimanendo nell'ambito di un controllo sintetico complessivo<sup>131</sup>, poi, è quanto meno opportuno verificare che siano stati debitamente considerati nella Nota integrativa e nella Relazione sulla gestione relative al bilancio 2019 i fatti correlati all'emergenza epidemiologica dal COVID-19 verificatisi successivamente alla sua chiusura, soprattutto nell'ottica della conservazione della continuità aziendale.

## 6 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 proroga disposta dall'art. 106 co. 1 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<sup>132</sup>.

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 amministrative 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.

<sup>129</sup> Cfr. Bozza E., De Angelis L. "Riunioni del Collegio sindacale con modalità virtuali", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 6.4.2020; Ceppellini P., Lugano R. "Riunioni e controlli a distanza: così continua l'attività dei sindaci", *Il Sole - 24 Ore*, 20.4.2020, p. 16.

<sup>130</sup> Bozza E. "Relazione unitaria del collegio sindacale anche con firma elettronica qualificata", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 26.3.2020.

<sup>131</sup> Come richiesto dal CNDCEC nella norma di comportamento del Collegio sindacale di società non quotate 3.7.

<sup>132</sup> Che, peraltro, cade di domenica. A tal riguardo si ricorda che la massima Comitato Triveneto dei Notai A.A.9 ha precisato che il computo dei termini nel diritto delle società, in mancanza di una diversa disposizione espressa, soggiace alle regole ordinarie del codice civile. Rilevano, quindi, l'art. 1187 c.c. e il suo rinvio all'art. 2963 c.c., che, al co. 3, stabilisce: "se il termine scade di giorno festivo, è prorogato di diritto al giorno seguente successivo". Il co. 2 dell'art. 1187 c.c., peraltro, ha cura di precisare che tale disposizione si osserva "se non vi sono usi diversi".

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 <sup>133</sup>
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 <sup>134</sup>	20.7.2020 <sup>135</sup>
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 <sup>136</sup>

<sup>133</sup> Si tenga presente, peraltro, che il 28.6.2020 cade di domenica.

<sup>134</sup> Cfr. la R.M. 22.11.2000 n. 174/E.

<sup>135</sup> 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.

<sup>136</sup> 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).

# ALTRE NOVITÀ

AA.VV.<sup>1</sup>

## 1 PREMESSA

Si riepilogano, di seguito, le altre principali novità recate dal DL 17.3.2020 n. 18 (c.d. decreto "Cura Italia") convertito con la L. 24.4.2020 n. 27<sup>2</sup>.

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
Rinvii e sospensioni delle procedure concorsuali	5
Differimento di termini amministrativo-contabili	6
Sospensione delle procedure esecutive sulla prima casa e dei provvedimenti di rilascio degli immobili	7
Validità del DURC	8
Proroga delle comunicazioni e dichiarazione dei rifiuti	9
Disposizioni in materia di volontari della protezione civile	10

## 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") (conv. L. 24.4.2020 n. 27) 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".

<sup>1</sup> 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); Daniele Silvestro (d.silvestro@eutekne.it); Arianna Zeni (a.zeni@eutekne.it).

<sup>2</sup> Pubblicata sul S.O. n. 16 alla G.U. 29.4.2020 n. 110.

È legittimo chiedersi se il riferimento ai contratti pubblici riguarda 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 seconda interpretazione<sup>3</sup>, considerato che:

- 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 o fatti illeciti ex art. 2043 c.c.;
- 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 non solo la responsabilità, ma anche 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), ma dovrebbe includere tutte le clausole connesse all'inadempimento o al ritardo del debitore (come la clausola risolutiva espressa o le clausole sugli interessi moratori<sup>4</sup>).

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 denuncia i vizi del bene al venditore entro 8 giorni dalla scoperta (art. 1495 c.c.), che potrebbe, quindi, ritenersi "sospesa"<sup>5</sup>.

## 2.2 RAPPORTO CON L'IMPOSSIBILITÀ SOPRAVVENUTA DELLA PRESTAZIONE

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.

L'art. 1256 c.c., inoltre, disciplina l'ipotesi dell'impossibilità sopravvenuta (definitiva o temporanea) della prestazione<sup>6</sup>.

<sup>3</sup> Nello stesso senso, si veda Angioni F. "Coronavirus e inadempimenti contrattuali: quali soluzioni per risarcimento, penali e decadenze", *Quotidiano IPSOA*, 20.3.2020. Trib. Napoli 17.4.2020, in tema di sospensione dell'esecuzione del piano del consumatore omologato, sull'art. 91 ha affermato che "sebbene tale disposizione sia dettata solo per i contratti pubblici, l'eadem ratio imporrebbe di estendere il principio a tutti i contratti, indipendentemente dall'oggetto e dalla natura dei contraenti" e che, anche se l'articolo è "riferito a vicende contrattuali e non a vicende caratterizzate da profili procedurali in senso ampio come il caso del piano del consumatore può essere considerata norma di carattere generale per la interpretazione delle conseguenze della attuazione delle misure di contenimento del Coronavirus e, quindi, anche strumento nelle mani del giudice per valutare la presente istanza di differimento del termine da cui far continuare decorrere l'adempimento delle obbligazioni assunte con il piano del consumatore".

<sup>4</sup> 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.

<sup>5</sup> Ci si può chiedere se, con il termine "decadenza", il legislatore abbia inteso riferirsi, tecnicamente, 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.

<sup>6</sup> 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 te-

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.

Secondo l'interpretazione più diffusa nei primi commenti alla disposizione<sup>7</sup>, la norma del Cura Italia attesterebbe che il rispetto delle misure di contenimento costituisce un evento non imputabile al debitore ai fini della dimostrazione dell'impossibilità sopravvenuta della prestazione, secondo quanto richiesto dall'art. 1218 c.c., ma il debitore dovrebbe in ogni caso dimostrare che l'evento sopravvenuto ha realmente compromesso l'adempimento (e non si è limitato a rendere più difficoltosa la prestazione) e che l'obbligato ha tenuto un adeguato livello di diligenza<sup>8</sup>.

Il debitore, quindi, sarebbe responsabile per inadempimento nel caso in cui egli avrebbe potuto eseguire la prestazione anche rispettando la misura di contenimento, per esempio mediante strumenti tecnici in grado di superare l'effetto impeditivo della misura<sup>9</sup>.

### 2.3 DESTINATARI DELLA NORMA

La disposizione, imponendo di "valutare" il rispetto delle misure di contenimento quale causa di esclusione della responsabilità del debitore, si rivolge:

- 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<sup>10</sup>;
- indirettamente 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<sup>11</sup>.

## 3 TERZO SETTORE ED ENTI NON COMMERCIALI

L'art. 35 del DL 18/2020 convertito interviene in materia di enti non commerciali (del Terzo settore e non), 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, nonché per associazioni, fondazioni e altri enti di carattere privato diversi dalle società e dagli ETS;
- del termine per svolgere le attività correlate ai fondi del cinque per mille per l'anno 2017 e per la rendicontazione di progetti assegnati sulla base di leggi nazionali e regionali.

ma 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](http://www.eutekne.info), 13.3.2020.

<sup>7</sup> Così Benedetti A.M. "Il rapporto obbligatorio al tempo dell'isolamento: brevi note sul Decreto «cura Italia»", *I contratti*, 2, 2020, p. 214; 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.

<sup>8</sup> La dimostrazione dell'impossibilità sopravvenuta è particolarmente ardua, posto che occorre provare l'impossibilità oggettiva e assoluta e deve tenere conto delle caratteristiche e della natura della prestazione da eseguire (ad esempio, le prestazioni pecuniarie potrebbero essere eseguite anche in presenza di misure di contenimento, mentre alcune prestazioni di fare potrebbero essere materialmente impedito dalle limitazioni in essere). Si veda Pasquale C. "Sull'obbligazione di pagare una fornitura effetti dell'emergenza incerti", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 25.3.2020.

È stato sostenuto che il giudice, qualora ritenga che il rispetto delle misure non escluda la responsabilità del debitore nel caso concreto, potrebbe anche valutare che questo incida almeno sul *quantum* dei danni da risarcire al creditore. Cfr. Benedetti A.M. "Il rapporto obbligatorio al tempo dell'isolamento: brevi note sul Decreto «cura Italia»", *I contratti*, 2, 2020, p. 215.

<sup>9</sup> Così Benedetti A.M. "Il rapporto obbligatorio al tempo dell'isolamento: brevi note sul Decreto «cura Italia»", *I contratti*, 2, 2020, p. 215.

<sup>10</sup> 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.

<sup>11</sup> Si veda anche Pasquale C. "Le misure anti coronavirus possono far venir meno la responsabilità per inadempimento", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 23.3.2020.

### 3.1 ADEGUAMENTI STATUTARI

È differito dal 30.6.2020<sup>12</sup> 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.

### 3.2 APPROVAZIONE DEI BILANCI

I bilanci 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, 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 co. 3-ter dell'art. 35 del DL 18/2020 estende il predetto differimento in favore di:

- associazioni (riconosciute e non), fondazioni o comitati (disciplinate dal Libro I, Titolo II, Capi II e III c.c.);
- enti pubblici e privati diversi dalle società, trust, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, nonché organismi di investimento collettivo del risparmio residenti in Italia (art. 73 co. 1 lett. c) del TUIR).

Inoltre, l'art. 106 co. 8-bis del DL 18/2020 convertito estende a tutte le associazioni e le fondazioni (diverse da ONLUS, ODV, APS) la possibilità di utilizzare le regole straordinarie previste per le assemblee delle società, ossia la possibilità di svolgere le assemblee ordinarie entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio, di ricorrere, fino al 31.7.2020, anche in deroga alle disposizioni statutarie, all'espressione del voto in via elettronica o per corrispondenza e l'intervento in assemblea mediante mezzi di telecomunicazione<sup>13</sup>.

### 3.3 CINQUE PER MILLE DELL'IRPEF

Sono stati introdotti, durante il procedimento di conversione in legge, alcuni interventi alla disciplina del cinque per mille dell'IRPEF.

È introdotta la possibilità di svolgere le attività correlate ai fondi del cinque per mille dell'IRPEF per l'anno 2017 entro il 31.10.2020; inoltre, alla medesima data è prorogato il termine per la rendicontazione di progetti assegnati sulla base di leggi nazionali e regionali (art. 35 co. 3 del DL 18/2020).

Inoltre, è stato disposto l'ampliamento per l'anno 2020 del termine entro cui i beneficiari del riparto del contributo devono redigere il rendiconto dal quale risulti l'utilizzo delle somme percepite (art. 8 co. 1 del DLgs. 111/2017). Il termine di rendicontazione, previsto ordinariamente entro i 12 mesi dal ricevimento della somma, viene ampliato a 18 mesi (art. 35 co. 3-bis del DL 18/2020).

### 3.4 DISPOSIZIONI IN MATERIA DI VOLONTARIATO

Per fronteggiare l'emergenza epidemiologica da COVID-19, per la durata dello stato emergenziale, non si applica il regime di incompatibilità tra lo *status* di volontario e quello di lavoratore dell'ente del Terzo settore presso cui si svolge l'attività di volontariato, di cui all'art. 17 co. 5 del DLgs. 117/2017 (art. 2-septies del DL 18/2020).

## 4 SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI DEI CANONI PER IL SETTORE SPORTIVO

L'art. 95 del DL 18/2020 (c.d. decreto 'Cura Italia') convertito contiene una disposizione volta ad agevolare le as-

<sup>12</sup> Termine così fissato dall'art. 43 co. 4-bis primo periodo del DL 34/2019.

<sup>13</sup> Per ONLUS, ODV, APS escluse parrebbero tuttavia ammesse, ai sensi dell'art. 73 co. 4 del DL 18/2020, le videoconferenze (cfr. De Angelis "Approvazione dei bilanci al 31 ottobre per tutte le associazioni e fondazioni", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 24.4.2020).

sociazioni 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.

#### 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 giugno 2020
- o mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo a decorrere dal mese di giugno 2020.

## 5 RINVII E SOSPENSIONI DELLE PROCEDURE CONCORSUALI

L'art. 83 del DL 18/2020 (c.d. "Cura Italia"), conv. dalla L. 24.4.2020 n. 27, ha previsto il rinvio delle udienze e la sospensione dei termini per il compimento degli atti processuali dal 9.3.2020 al 15.4.2020; quest'ultimo termine è stato successivamente prorogato all'11.5.2020 dall'art. 36 del DL 23/2020 (c.d. "liquidità").

Per effetto di tale misura, le udienze dei procedimenti civili pendenti presso tutti gli uffici giudiziari sono rinviate d'ufficio ed è sospeso il decorso dei termini per il compimento di qualsiasi atto processuale.

Il rinvio delle udienze e la sospensione degli atti processuali non operano se ricorrono casi d'urgenza.

La norma investe, in generale, tutte le procedure concorsuali e le singole fasi in cui si articolano, ferme le specifiche disposizioni introdotte dal DL 23/2020.

I Tribunali del territorio nazionale hanno emanato specifici provvedimenti e protocolli, al fine di adeguarsi alle previsioni di cui all'art. 83 del DL 18/2020.

### 5.1 MISURE PREVISTE DALL'ART. 83 DEL DL 18/2020, CONV. L. 27/2020

L'art. 83 del DL 18/2020 (c.d. "Cura Italia"), in vigore dal 17.3.2020 e conv. dalla L. 24.4.2020 n. 27, 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", ha stabilito che le udienze dei procedimenti civili e penali pendenti presso tutti gli uffici giudiziari sono rinviate d'ufficio a data successiva all'11.5.2020 (termine prorogato dall'art. 36 del DL 23/2020).

Per il medesimo frangente temporale (prorogato dal DL 23/2020), dal 9.4.2020 all'11.5.2020, è, altresì, sospeso il decorso dei termini per il compimento di qualsiasi atto dei procedimenti civili e penali.

La misura investe, in generale, tutte le procedure concorsuali<sup>14</sup> e le singole fasi in cui si articolano, ferme le specifiche disposizioni introdotte dal DL 23/2020.

Per alcune attività processuali, che potrebbero rientrare nel novero delle attività sospese, si segnalano posizioni giurisprudenziali contrastanti.

<sup>14</sup> Cfr. il documento del Consiglio nazionale del Notariato "Le misure per fronteggiare l'emergenza epidemiologica COVID-19 nell'ambito della giustizia civile", 1.04.2020.

Il Trib. Bolzano 9.4.2020, ad esempio, ha qualificato i termini di cui all'art. 161 co. 6 del RD 267/42, concessi dal Tribunale in caso di domanda di concordato "in bianco", come "sostanziali" e non processuali, escludendo l'applicazione (oltre che della sospensione feriale) della sospensione di cui agli artt. 83 co. 1 e 2 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020 e 36 del DL 23/2020. In senso contrario, invece, altri orientamenti hanno ritenuto che la sospensione troverebbe applicazione anche ai termini concessi in caso di domanda di concordato "in bianco", che avrebbero, quindi, natura processuale e non sostanziale (Trib. Monza 12.3.2020 n. 1, Trib. Bergamo 11.3.2020, Trib. Novara 10.3.2020 n. 14 e Trib. Forlì 10.3.2020)<sup>15</sup>.

Il Trib. Bolzano 9.4.2020 ha, inoltre, escluso la sospensione per i termini di deposito delle relazioni informative a carico del debitore ex art. 161 co. 8 del RD 267/42 (che consentono al commissario giudiziale e al Tribunale un effettivo controllo sull'andamento della procedura), con la precisazione, tuttavia, che dal mancato rispetto di tali obblighi non consegue l'inammissibilità della proposta<sup>16</sup>.

Il Trib. Milano 15.4.2020, mutando l'impostazione inizialmente assunta<sup>17</sup>, ha annoverato gli obblighi informativi come urgenti ex art. 83 co. 3 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020 e, quindi, non suscettibili di sospensione.

L'adempimento di tali obblighi, peraltro, potrebbe risultare incompatibile con le misure di contenimento ed il divieto di spostamenti, qualora si rendesse necessario per il debitore recarsi in azienda.

Secondo il Consiglio nazionale del Notariato, una soluzione equilibrata che tenga conto della necessità di vigilanza del Tribunale – che non può considerarsi sospesa – e delle difficoltà cui potrebbero incorrere i debitori, consentirebbe di ritenere adempiuto l'obbligo informativo anche allorquando il debitore non presenti nei termini l'integrale documentazione richiesta, specificando l'impedimento a raggiungere i locali aziendali a causa delle misure governative di contrasto all'emergenza, ovvero, qualora l'azienda sia momentaneamente chiusa nell'arco temporale di riferimento, limitandosi a dare atto di tale circostanza in sede di informativa<sup>18</sup>.

### Procedure urgenti

Il rinvio delle udienze e la sospensione degli atti processuali non operano nei casi indicati dall'art. 83 co. 3 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020, ove si annoverano, tra gli altri, i procedimenti la cui ritardata trattazione può produrre un grave pregiudizio alle parti (art. 83 co. 3 lett. a) del DL 18/2020, conv. L. 27/2020).

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.

A titolo esemplificativo, potrebbe ricorrere l'urgenza in caso di:

- consolidamento d'ipoteca;
- richiesta di misure cautelari;
- pericolo di deterioramento dell'immobile, in caso di ritardo nella sua liberazione;
- attività di apposizione dei sigilli (art. 84 del RD 267/42);
- mutuo contratto che prevede l'emissione del decreto di trasferimento entro una certa data;
- procedure da cui dipenda la conservazione dell'abitazione del debitore in stato di sovraindebitamento.

Ricorre l'urgenza, secondo il Trib. Milano 15.4.2020, per l'attività di ripartizione (anche al fine di mettere in circolazione risorse finanziarie ed evitare che il ritardo rechi pregiudizio ai creditori)<sup>19</sup>, ovvero per i rendiconti, data la natura prodromica rispetto al riparto finale del fallimento e alla successiva chiusura.

Le chiusure dei fallimenti rientrano tra le attività privilegiate<sup>20</sup>, così come sono considerati urgenti i mandati di pagamento e le attività di liquidazione dei compensi dei curatori e dei professionisti.

<sup>15</sup> Si consenta il rinvio a Nicotra A. "Nessuna sospensione dei termini per il concordato in bianco", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 18.4.2020.

<sup>16</sup> Gli obblighi informativi periodici, che ricadono nel frangente temporale oggetto di sospensione, devono essere adempiuti anche solo fine di informare il Tribunale che non è stata svolta alcuna attività a causa dell'emergenza sanitaria. In tal senso, il Trib. Rimini 9.4.2020.

<sup>17</sup> Cfr. Trib. Milano 19.3.2020.

<sup>18</sup> Cfr. Consiglio nazionale del Notariato "Le nuove misure per fronteggiare l'emergenza epidemiologica Covid-19 nell'ambito della giustizia civile contenute nel cd. decreto liquidità", 21.4.2020.

<sup>19</sup> Cfr. anche il Trib. Brescia 20.4.2020.

<sup>20</sup> Cfr. anche il Trib. Brescia 20.4.2020.

Secondo il Trib. Catania 16.4.2020, il settore fallimentare si caratterizza ontologicamente per la trattazione di affari urgenti, stante i plurimi pregiudizi – di natura personale e patrimoniale – cui le parti ed i creditori sono esposti in difetto di tempestiva trattazione.

Le relative procedure presentano un contenuto prettamente “gestorio”, che giustificerebbe l’immediata trattazione, ferma la necessità di valutare la compatibilità della trattazione delle singole sub-fasi con le opzioni concesse dal DL 18/2020 e nel rispetto delle prescrizioni sanitarie di contrasto al COVID-19<sup>21</sup>.

### 5.1.1 Computo dei termini

In base al co. 2, terzo e quarto periodo, dell’art. 83 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020, ove il decorso del termine per il compimento di un atto abbia inizio durante il periodo di sospensione, viene differito alla fine di detto periodo.

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.

Pertanto, i termini decorrenti alla data del 9.3.2020 sono sospesi, mentre per i termini il cui decorso inizia nel periodo di sospensione il *dies a quo* decorre dall’11.5.2020.

Per le udienze già programmate dopo l’11.5.2020 è necessaria una ri-calendarizzazione, tenendo conto anche degli adempimenti connessi. Così, ad esempio, le udienze di verifica dello stato passivo saranno fissate tenendo conto del tempo necessario per assicurare il rispetto del termine di 15 giorni per il deposito del progetto di stato passivo compiuto nel periodo di sospensione (art. 95 del RD 267/42).

Analogamente accade per le udienze di approvazione del rendiconto, per le quali dovrà assicurarsi il rispetto del termine di 15 giorni per la comunicazione del deposito del rendiconto ai creditori e/o del termine di 5 giorni per il deposito delle osservazioni<sup>22</sup>.

Relativamente al termine per l’insinuazione tardiva – correlato al deposito del decreto di esecutività dello stato passivo (pari ad un anno dal deposito) – la sua scadenza è prorogata per il numero di giorni corrispondente al periodo di sospensione<sup>23</sup>.

### 5.1.2 Organizzazione degli uffici giudiziari

L’art. 83 co. 6 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020 ha previsto, al fine di contrastare l’emergenza epidemiologica da COVID-19 e contenerne gli effetti negativi sullo svolgimento dell’attività giudiziaria, per il periodo compreso tra il 12.5.2020 (termine prorogato dall’art. 36 del DL 23/2020) ed il 30.6.2020, termine prorogato al 31.7.2020 ex art. 3 del DL 30.4.2020 n. 28, che i capi degli uffici giudiziari – al ricorrere di alcune condizioni – adottino le misure organizzative, anche relative alla trattazione degli affari giudiziari, necessarie per consentire il rispetto delle prescrizioni igienico-sanitarie<sup>24</sup>.

Per il periodo di efficacia dei provvedimenti adottati dai capi degli uffici giudiziari che precludono la presentazione della domanda giudiziale, è sospesa la decorrenza dei termini di prescrizione e decadenza dei diritti che

<sup>21</sup> A titolo esemplificativo, secondo il Trib. Catania 16.4.2020, rientrano: i visti e le autorizzazioni, la liquidazione di compensi e la relativa impugnazione, il procedimento di approvazione del rendiconto e le contestazioni, i procedimenti di ripartizione dell’attivo e le contestazioni, la chiusura del fallimento.

<sup>22</sup> Cfr. Trib. Alessandria 20.3.2020.

<sup>23</sup> Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8, § 2.16

<sup>24</sup> Per assicurare tali finalità, a norma del co. 7 dell’art. 83 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020, le misure possono consistere:

- nella limitazione dell’accesso del pubblico agli uffici giudiziari (lett. a), o dell’orario di apertura (lett. b), ovvero nella regolamentazione dell’accesso ai servizi (lett. c)
- nell’adozione di linee guida vincolanti per la fissazione e la trattazione delle udienze (lett. d);
- nello svolgimento delle udienze civili che non richiedono la presenza di soggetti diversi dai difensori, dalle parti e dagli ausiliari del giudice, mediante collegamenti da remoto (lett. d);
- nel rinvio delle udienze a data successiva al 31.7.2020 nei procedimenti civili e penali, salve le eccezioni di urgenza di cui al co. 3 (lett. g);
- nello svolgimento delle udienze civili che non richiedono la presenza di soggetti diversi dai difensori delle parti mediante lo scambio e il deposito telematico di note scritte contenenti le sole istanze e conclusioni, e la successiva adozione fuori udienza del provvedimento del giudice (lett. h).

possono essere esercitati mediante il compimento delle attività precluse (art. 83 co. 8 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020)<sup>25</sup>.

Dal 9.3.2020 al 31.7.2020, inoltre, è privilegiato lo svolgimento dell'attività in modalità telematica<sup>26</sup> e, per i procedimenti non sospesi, è previsto che le deliberazioni collegiali in camera di consiglio possono essere assunte mediante collegamenti da remoto<sup>27</sup>.

Nei procedimenti civili, la sottoscrizione della procura alle liti può essere apposta dalla parte anche su documento analogico trasmesso al difensore, anche in copia informatica per immagine, unitamente a copia di un documento d'identità in corso di validità, anche a mezzo di strumenti di comunicazione elettronica. In tal caso, l'avvocato certifica l'autografia mediante la sola apposizione della propria firma digitale sulla copia informatica della procura<sup>28</sup>.

### Novità introdotte dal DL 23/2020

In materia di procedure concorsuali, le misure introdotte dall'art. 83 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020 devono essere correlate alle novità introdotte dal DL 8.4.2020 n. 23 (c.d. "liquidità")<sup>29</sup>.

Oltre la proroga dei termini di cui all'art. 36 del DL 23/2020, ci si limita a ricordare – per ciò che interessa ai fini della presente trattazione – che gli artt. 9 e 10 del DL 23/2020 hanno previsto specifiche disposizioni che riguardano le procedure di concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione dei debiti<sup>30</sup>, nonché i ricorsi per la dichiarazione di fallimento e dello stato di insolvenza e l'esercizio delle azioni revocatorie<sup>31</sup>.

## 5.2 MISURE ADOTTATE DAI TRIBUNALI

A fronte delle misure introdotte dal DL 18/2020, conv. L. 27/2020 e dal DL 23/2020, i Tribunali del territorio nazionale hanno emanato specifici provvedimenti (circolari, decreti, protocolli) per regolare lo svolgimento delle

<sup>25</sup> Inoltre, con riferimento ai procedimenti rinviati, non si tiene conto del periodo compreso tra l'8.3.2020 e il 31.7.2020 ai fini del computo dei termini di cui all'art. 2 della L. 89/2001 per l'equa riparazione in caso di violazione del termine ragionevole del processo (art. 83 co. 10 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020).

<sup>26</sup> Con particolare riferimento ai depositi degli atti, all'assolvimento dell'obbligo di pagamento del contributo unificato, nonché all'anticipazione forfettaria (art. 83 co. 11 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020).

<sup>27</sup> Il luogo da cui si collegano i magistrati è considerato camera di consiglio (art. 83 co. 12-*quinquies* del DL 18/2020, conv. L. 27/2020).

<sup>28</sup> La procura si considera apposta in calce ex art. 83 c.p.c. se è congiunta all'atto cui si riferisce mediante gli strumenti informatici individuati con decreto del Ministero della Giustizia (art. 83 co. 20-*ter* del DL 18/2020, conv. L. 27/2020).

<sup>29</sup> Cfr. Bana M., Papaleo P.P. "Decreto «liquidità» con disposizioni speciali sulla crisi d'impresa", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 10.4.2020.

<sup>30</sup> L'art. 9 del DL 23/2020 introduce quattro tipologie di misure:

- la proroga di 6 mesi dei termini per l'adempimento dei concordati e degli accordi omologati con scadenza tra il 23.2.2020 ed il 31.12.2021;
- la facoltà di richiedere, sino all'udienza di omologazione, la concessione di nuovi termini, non superiori a 90 giorni, per la presentazione di nuovi piani e proposte per i procedimenti di omologazione del concordato e degli accordi di ristrutturazione dei debiti pendenti alla data del 23.2.2020. La durata del termine decorre dalla data del decreto del Tribunale. L'istanza è inammissibile se presentata nell'ambito di un procedimento nel corso del quale si è già svolta l'adunanza dei creditori, senza che siano state raggiunte le maggioranze di cui all'art. 177 del RD 267/42;
- la possibilità di modificare in via unilaterale, per un periodo non superiore a 6 mesi, i termini di adempimento originari per i procedimenti di omologazione del concordato e degli accordi di ristrutturazione dei debiti;
- la possibilità di chiedere una proroga dei termini concessi in caso di domanda di concordato "in bianco" – prima della loro scadenza – anche se già siano stati prorogati e sia stato depositato il ricorso per la dichiarazione di fallimento, sino a 90 giorni. Analoga istanza di proroga può essere richiesta dal debitore che abbia ottenuto la concessione di termini ex art. 182-*bis* co. 7 del RD 267/42 in caso di pre-accordo di ristrutturazione dei debiti.

<sup>31</sup> L'art. 10 del DL 23/2020 ha previsto l'improcedibilità di tutti i ricorsi per la dichiarazione di fallimento (art. 15 del RD 267/42), nonché delle istanze per la dichiarazione dello stato di insolvenza delle imprese soggette a liquidazione coatta amministrativa (art. 195 del RD 267/42) e all'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi (art. 3 del DLgs. 270/99), depositati nel periodo compreso tra il 9.3.2020 ed il 30.6.2020.

L'improcedibilità non trova applicazione nel caso in cui la richiesta sia presentata dal pubblico ministero e contenga la domanda di emissione dei provvedimenti (cautelari o conservativi) di cui all'art. 15 co. 8 del RD 267/42.

Nel medesimo periodo, tra il 9.3.2020 ed il 30.6.2020, non è, inoltre, computato il termine:

- annuale, decorrente dalla cancellazione dal Registro delle imprese, per la dichiarazione di fallimento dell'impresa che ha cessato l'attività (art. 10 del RD 267/42);
- per l'esercizio delle azioni revocatorie di cui all'art. 69-*bis* del RD 267/42.

procedure concorsuali durante il periodo compreso tra il 9.3.2020 e l'11.5.2020, nonché per il successivo periodo fino al 30.6.2020<sup>32</sup>.

Per tipologia procedimentale, sono indicate le modalità di trattazione, scritta o tramite collegamento da remoto (art. 83 co. 7 lett. h) e f) del DL 18/2020, conv. L. 27/2020).

In tal senso, ad esempio, il "Protocollo speciale" del 10.4.2020, siglato dal Tribunale di Torino, dal Consiglio dell'ordine degli avvocati (COA) di Torino e dal Consiglio dell'ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (CNDCEC) di Torino, regola la trattazione delle udienze relative alle procedure concorsuali e di composizione della crisi da sovraindebitamento.

Secondo il Protocollo speciale, l'udienza mediante scambio di note scritte dovrà essere disposta, salva diversa valutazione del giudice, per:

- il procedimento di concordato preventivo, ove si renda necessaria l'adozione di provvedimenti *ex artt.* 162, 173, 179 e 180 del RD 267/42<sup>33</sup>;
- il procedimento di omologa dell'accordo di ristrutturazione<sup>34</sup>, qualora sia necessario avviare il contraddittorio con il debitore;
- le opposizioni *ex artt.* 182-*bis*, 182-*quinquies* o 182-*septies* e 185 del RD 267/42;
- il concordato fallimentare<sup>35</sup>;
- l'opposizione allo stato passivo, se non è necessaria l'istruttoria orale<sup>36</sup>;
- il procedimento *ex art.* 37 del RD 267/42 (revoca del curatore)<sup>37</sup>;
- i procedimenti *ex artt.* 26 co. 1 e co. 2 del RD 267/42 (reclami contro gli atti del giudice delegato) e 36 del RD 267/42 (reclami contro gli atti del curatore)<sup>38</sup>;
- i reclami *ex art.* 116 co. 4 del RD 267/42;
- i procedimenti *ex art.* 143 del RD 267/42 (esdebitazione);
- le udienze *ex artt.* 10 e 12-*bis* della L. 3/2012 (per le crisi da sovraindebitamento);
- i reclami contro le ordinanze rese nei procedimenti di cui alla L. 3/2012.

L'udienza mediante collegamenti da remoto, invece, può essere disposta dal giudice per:

- le verifiche dei crediti tempestive e tardive;
- l'adunanza dei creditori (art. 175 del RD 267/42)<sup>39</sup>;
- l'udienza *ex art.* 163-*bis* del RD 267/42<sup>40</sup>.

La trattazione mista, invece, è prevista per le udienze prefallimentari e per le udienze di rendiconto (art. 116 del RD 267/42).

### Udienza telematica

Compatibilmente con la tipologia di attività che deve essere svolta, è possibile operare in modalità telematica.

Le udienze civili possono svolgersi mediante collegamenti da remoto, organizzati dal giudice, utilizzando i pro-

<sup>32</sup> Cfr. le Linee Guida del Trib. Milano 15.4.2020, che regolano lo svolgimento delle procedure concorsuali fino al 30.6.2020, c.d. "fase B", ed inoltre le Linee Guida del Trib. Catania 16.4.2020.

<sup>33</sup> Il contraddittorio con l'ufficio del pubblico ministero è garantito con l'invio degli atti a mezzo pec o e-mail della cancelleria alla segreteria del PM titolare del fascicolo.  
Cfr. anche Trib. Catania 16.4.2020.

<sup>34</sup> Cfr. anche il Trib. Catania 16.4.2020.

<sup>35</sup> Cfr., in tal senso, Trib. Milano 15.4.2020 e, per il frangente temporale compreso tra l'11.5.2020 ed il 30.6.2020, cfr. Trib. Catania 16.4.2020.

<sup>36</sup> Cfr. anche il Trib. Catania 16.4.2020.  
Secondo il Trib. Milano 15.4.2020, la trattazione scritta è, altresì, prevista per le udienze relative ai giudizi di revocatoria fallimentare e ordinaria.

<sup>37</sup> Cfr. anche il Trib. Catania 16.4.2020.

<sup>38</sup> Cfr. Trib. Catania 16.4.2020.

<sup>39</sup> Per questi due primi punti, in presenza di un numero rilevante di parti, le udienze sono trattate entro il 30.6.2020 solo in caso d'urgenza, altrimenti, è previsto il rinvio a data successiva al 30.6.2020. Cfr. anche il Trib. Milano 15.4.2020.

<sup>40</sup> Secondo il Trib. Catania 16.4.2020, rientrerebbero anche i procedimenti prefallimentari, quelli di approvazione del rendiconto e le altre procedure concorsuali, nei limiti in cui siano compatibili tali modalità.

grammi a disposizione dell'Amministrazione indicati nelle note trasmesse agli uffici giudiziari, ossia "Skype for business" o "Teams"<sup>41</sup>.

I collegamenti utilizzano infrastrutture dell'amministrazione o aree di data center riservate in via esclusiva al Ministero della Giustizia<sup>42</sup>.

È ammissibile, ad esempio, lo svolgimento dell'adunanza dei creditori del concordato preventivo con modalità telematiche al fine di ridurre i rischi di esposizione al COVID-19<sup>43</sup>, al di fuori dei contesti di urgenza, ma coerentemente con l'art. 163 co. 2 n. 2-*bis* del RD 267/42, secondo cui il decreto di ammissione può stabilire l'adunanza telematica con modalità idonee a salvaguardare il contraddittorio e l'effettiva partecipazione dei creditori<sup>44</sup>.

L'adunanza dovrà svolgersi avvalendosi di software specifici per tale modalità operativa, fermo restando che il giudice delegato, con separato decreto, dovrà disciplinare, in concreto, le modalità di svolgimento dell'udienza ex art. 175 co. 3 del RD 267/42.

Analogamente, per l'esame delle domande tardive è consentita la partecipazione all'udienza telematica del curatore, dei creditori e del fallito mediante videoconferenza, con l'utilizzo del *software* "Teams di Microsoft", tramite collegamento ad uno specifico link (aula virtuale del giudice)<sup>45</sup>.

Circa le modalità di svolgimento, l'utente dovrà dotarsi di un dispositivo (PC, tablet o smartphone) munito di videocamera e microfono. Nel giorno fissato per l'udienza, con congruo anticipo rispetto all'orario concordato (pari ad almeno 10 minuti), l'utente che intenda partecipare dovrà:

- accedere, tramite link, all'aula virtuale del magistrato;
- nel caso in cui l'applicazione non sia installata sul dispositivo dell'utente, verrà visualizzata una schermata nella quale sarà possibile scegliere tra le seguenti opzioni: scaricare il tool di Teams tramite il pulsante "Scarica l'app di Windows" (opzione consigliata); selezionare il pulsante "Partecipa sul Web";
- accedere inserendo il proprio "Nome e Cognome" nell'apposito campo, che sarà visualizzato al resto dei partecipanti;
- cliccare su "Partecipa", consentendo così all'utente di essere inserito nella sala d'attesa virtuale, ove rimarrà sino a quando il magistrato lo ammetterà nell'aula d'udienza virtuale.

Le modalità telematiche saranno impiegate anche ai fini dei colloqui tra giudici delegati, professionisti e ausiliari. Potranno svolgersi con modalità telematica anche i colloqui con i giudici delegati alle vendite concorsuali "urgenti", concordando previamente, tramite posta elettronica, con il singolo giudice tali modalità<sup>46</sup>.

## 6 DIFFERIMENTO DI TERMINI AMMINISTRATIVO-CONTABILI

L'art. 107 del DL 18/2020 convertito 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 30.6.2020<sup>47</sup> 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

<sup>41</sup> Cfr. provv. Direttore generale dei sistemi informativi e automatizzati del Ministero della Giustizia 10.3.2020.

<sup>42</sup> Cfr. Bana M., Nicotra A. "Procedure concorsuali telematiche nell'emergenza", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 11.4.2020.

<sup>43</sup> Cfr. Trib. Cremona 18.3.2020 e Trib. Milano 15.4.2020.

<sup>44</sup> La medesima previsione ricorre anche per l'udienza di verifica dello stato passivo ex art. 95 co. 3 del RD 267/42.

<sup>45</sup> Cfr. Trib. Siracusa 13.3.2020.

<sup>46</sup> Cfr. Trib. Catania 18.3.2020.

<sup>47</sup> Il termine *ante* conversione era il 31.5.2020.

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.

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 30.6.2020<sup>48</sup>, mentre il termine per la definitiva approvazione di tale documento contabile è rinviato al 30.9.2020.

Viene, inoltre, disposta la proroga al 31.7.2020 del termine di approvazione del bilancio di previsione 2020-2022 degli enti locali, anche ai fini della contestuale deliberazione di controllo a salvaguardia degli equilibri di bilancio a tutti gli effetti di legge<sup>49</sup>.

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 lettere 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.

#### **Scaglionamento di avvisi di pagamento e norme su entrate locali**

In sede di conversione è stato aggiunto l'art. 107-*bis* al DL 18/2020 secondo cui, a decorrere dal rendiconto 2020 e dal bilancio di previsione 2021 gli enti di cui all'articolo 2 del DLgs. 118/2011 possono calcolare il fondo crediti di dubbia esigibilità delle entrate dei titoli 1 e 3 accantonato nel risultato di amministrazione o stanziato nel bilancio di previsione calcolando la percentuale di riscossione del quinquennio precedente con i dati del 2019 in luogo di quelli del 2020.

## 7 SOSPENSIONE DELLE PROCEDURE ESECUTIVE SULLA PRIMA CASA E DEI PROVVEDIMENTI DI RILASCIO DEGLI IMMOBILI

L'art. 54-*ter* del DL 17.3.2020 n. 18 (c.d. "Cura Italia") (conv. L. 24.4.2020 n. 27) prevede, al fine di contenere gli effetti negativi dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, la sospensione per 6 mesi di ogni procedura esecutiva per il pignoramento immobiliare di cui all'art. 555 c.p.c., che abbia a oggetto l'abitazione principale del debitore, a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto.

La sospensione riguarda i pignoramenti relativi all'abitazione principale del debitore, ossia quella in cui la persona fisica, che la possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale, o i suoi familiari dimorano abitualmente (art. 10 co. 3-*bis* del TUIR).

Inoltre, l'art. 103 co. 6 dispone la sospensione dell'esecuzione dei provvedimenti di rilascio degli immobili, anche ad uso non abitativo, fino all'1.9.2020.

Come precisato nel Dossier del 22.4.2020 al DL 18/2020, la disposizione sospende le procedure di esecuzione dello sfratto.

<sup>48</sup> Il termine ante conversione era il 31.5.2020.

<sup>49</sup> In sede di conversione è stato modificato nel 31.7.2020 il termine originariamente stabilito nel 31.5.2020.

## 8 VALIDITÀ DEL DURC

Ai sensi dell'art. 103 co. 2 del DL 17.3.2020 n. 18 tutti i certificati, attestati, permessi, concessioni, autorizzazioni e atti abilitativi comunque denominati, in scadenza tra il 31.1.2020 e il 15.4.2020, conservano la loro validità fino al 15.6.2020.

Tra i certificati inclusi nella citata disposizione rientra il Documento Unico di Regolarità Contributiva (DURC), di cui all'art. 4 del DL 20.3.2014 n. 34 (conv., con modificazioni, dalla L. 16.5.2014 n. 78).

Pertanto, i documenti attestanti la regolarità contributiva denominati "Durc *On Line*" che riportano nel campo "Scadenza validità" una data compresa tra il 31.1.2020 e il 15.4.2020 conservano la loro validità fino al 15.6.2020.

L'INPS, nel fornire le prime indicazioni operative in ordine alla gestione della verifica della regolarità contributiva, ha precisato che, se "Il Durc *On Line*", avente validità prorogata fino al 15.6.2020, non è più disponibile sul sistema alla data della richiesta, potranno verificarsi le seguenti ipotesi<sup>50</sup>:

- il sistema restituisce un esito di regolarità in automatico e notificherà al richiedente (e ai richiedenti "accodati") la formazione dell'esito;
- il sistema evidenzia la presenza di irregolarità che sono determinate da meri disallineamenti degli archivi e che, non richiedendo l'attivazione dell'istruttoria con l'invio dell'invito a regolarizzare, possono essere definite con l'attestazione di regolarità.

Successivamente, l'INPS, con messaggio 8.4.2020 n. 1546, ha reso noto il rilascio dell'implementazione procedurale della funzione "Consultazione"<sup>51</sup> sull'applicativo "Durc *on Line*", attraverso la quale sono resi disponibili:

- sia i "Durc *On Line*" in corso di validità, definiti secondo le disposizioni di cui al DM 30.1.2015 (con validità di 120 giorni dalla data della richiesta);
- sia quelli con scadenza compresa tra il 31.1.2020 e il 15.4.2020, la cui validità è prorogata al 15.6.2020.

### Novità in sede di conversione

In sede di conversione del provvedimento, l'art. 103 co. 2 del DL 17.3.2020 n. 18 è stato modificato. In particolare, tutti i certificati, attestati, permessi, concessioni, autorizzazioni e atti abilitativi comunque denominati, compresi i termini di inizio e di ultimazione dei lavori di cui all'art. 15 del DPR 6.6.2001 n. 380, in scadenza tra il 31.1.2020 e il 31.7.2020, conservano la loro validità per i 90 giorni successivi alla dichiarazione di cessazione dello stato di emergenza.

## 9 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 enti iscritti all'Albo nazionale gestori ambientali di cui all'art. 24 co. 4 del DM 3.6.2014 n. 120.

<sup>50</sup> Cfr. messaggio INPS 25.3.2020 n. 1374. Sul punto, Silvestro D. "Valido fino al 15 giugno il DURC in scadenza dal 31 gennaio al 15 aprile", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 27.3.2020.

<sup>51</sup> Silvestro D. "DURC validi fino al 15 giugno disponibili nella funzione «Consultazione»", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 9.4.2020.

## 10 DISPOSIZIONI IN MATERIA DI VOLONTARI DELLA PROTEZIONE CIVILE

L'art. 35-*bis* del DL 18/2020 (introdotto in sede di conversione in legge) concerne il personale volontario impegnato nelle attività di protezione civile nell'emergenza dettata dal COVID-19.

L'art. 39 del DLgs. 1/2018 prevede, per i volontari iscritti all'elenco nazionale, impiegati in eventi emergenziali di protezione civile, il mantenimento del posto pubblico o privato ed il mantenimento del trattamento economico e previdenziale da parte del datore di lavoro, nonché il diritto ad una idonea copertura assicurativa. Tali diritti possono, in situazioni di emergenza di rilievo nazionale e per tutta la durata dello stesso, su autorizzazione del Dipartimento della protezione civile, essere esercitati fino a 60 giorni continuativi e fino a 180 giorni nell'anno.

Il DL 18/2020 estende fino a 180 giorni i periodi continuativi in cui ai singoli è consentito esercitare attività di volontariato. Tale limite costituisce anche il limite massimo entro cui tale attività potrà essere prestata nel corso dell'anno.