



Il Corriere del Commercialista

IL MAGAZINE

online



INDICE

Corriere del Commercialista

è la rivista dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Napoli



In copertina "Il Salone delle Grida", edificio della ex Borsa di Napoli. Per gentile concessione della guida "Napoli insolita e segreta", edizioni Jonglez. Foto di Fernando Pisacane.

04

Covid-19, infortuni sul lavoro e responsabilità delle imprese

Gaetano Natullo, Riccardo Realfonzo, Luigi Maria Rocca, Ciro Santoriello

08

Prime considerazioni sull'ordinanza della Corte di Giustizia dell'Unione Europa del 6 febbraio 2020 sugli appalti pubblici

Ulderico Izzo

12

In arrivo 91 milioni di euro per le imprese campane

Liliana Speranza

14

La riscossione delle entrate comunali: l'agente contabile ed i rischi connessi al maneggio del denaro pubblico

Paolo Longoni

16

Commercialisti utili al Paese

Vincenzo Tiby

17

Diario tributario (e non solo) del lockdown

Giuseppe Pedersoli

24

La riscossione dell'obbligazione doganale

Renato Polise

27

Commercialisti e modelli organizzativi dello studio

Gianni Tomo

29

**Fase2, corretta gestione del rischio
per imprese e consumatori**

Stefania Linguerri

31

Ricerca & Sviluppo

Alessandro Sacrestano

33

Commercialisti: un lavoro da mediano

Luigi Migliaccio

35

DL Rilancio: le principali misure per le imprese

Anna Lepre

37

La semplificazione amministrativa ai tempi del covid 19

Bianca Bosco

38

**Riqualificare e valorizzare i centri urbani
con il town centre management**

Roberto Vona

40

Ecobonus: edilizia e sostenibilità

Mario Michelino

Covid-19, infortuni sul lavoro e responsabilità delle imprese

a cura di **Gaetano Natullo**

Professore presso l'Università del Sannio



a cura di **Riccardo Realfonzo**

Professore presso l'Università del Sannio

a cura di **Luigi Maria Rocca**

Dottore Commercialista
Presidente di Odv di Enti di rilievo nazionale



a cura di **Ciro Santoriello**

Sostituto Procuratore della Repubblica
presso il Tribunale di Torino

Il ruolo degli Organismi di Vigilanza

Come noto, la promiscuità del rischio determinato dal virus Sars-Cov2, in tutti gli ambienti di vita e di lavoro, ha imposto l'adozione di provvedimenti per tutta la popolazione e per i lavoratori nei luoghi di lavoro, sollevando non pochi problemi interpretativi ed applicativi¹. Le principali disposizioni si rinvengono nei numerosi dpcm nonché nei dlgs. 17 marzo n. 18 e 25 marzo, n. 19².

1 Sul relativo dibattito v., anche per ulteriori riferimenti, Natullo G., *Covid-19 e sicurezza sul lavoro: nuovi rischi, vecchie regole?*, in Bonardi, Carabelli, D'Onghia, Zoppoli (a cura di), *Covid-19 e Diritti dei Lavoratori*, Ediesse, 2020; Guariniello R., *La sicurezza sul lavoro al tempo del Coronavirus*, WKI, 2020; Pascucci P. *Coronavirus e sicurezza sul lavoro, tra "raccomandazioni" e protocolli. Verso una nuova dimensione del sistema di prevenzione aziendale?*, in *Dir.Sic.Lav.*, 2019 n. 2; Marazza M. *L'art. 2087 c.c. nella pandemia (Covid-19)*, in *RIDL*, 2020, n. 2; Tullini P., *Tutela della salute dei lavoratori e valutazione del rischio biologico: alcune questioni giuridiche*, in *Riv.Dir.Sic.Soc.*, 2020.

2 Sulla successione dei provvedimenti si rinvia al sito del Governo (<http://www.governo.it/it/coronavirus-misure-del-governo>).

Con riferimento ai luoghi di lavoro, le disposizioni governative sono state implementate dalle parti sociali nel *Protocollo condiviso di regolamentazione delle misure per il contrasto e il contenimento della diffusione del virus Covid-19 negli ambienti di lavoro*, del 14 marzo 2020, aggiornato il 24 aprile, in vista del graduale superamento dell'emergenza. A questo accordo, sottoscritto dalle principali confederazioni datoriali e sindacali, si aggiungono i numerosi accordi riferiti a categorie specifiche (come il protocollo del 24 marzo per i settori sanità, servizi socio-sanitari e socio-assistenziali; e il protocollo del 26 aprile per i cantieri). Infine, rilevanti le diverse note e circolari degli organi pubblici più coinvolti (Inail, ministero della salute). Il *Protocollo condiviso*, ha assunto efficacia generale, sostanzialmente "normativa", a seguito dei richiami diretti ed indiretti da parte del dpcm del 26 aprile (art. 6 co. 2) e del d.l. n. 19/20.

Le disposizioni (precauzioni), volte a garantire "adeguati livelli di protezione", in estrema sintesi prevedono:

1. riduzione al minimo possibile, nel periodo di emergenza, della presenza dei dipendenti in azienda, con ricorso, peraltro agevolato dal legislatore, al lavoro agile (smartwork), a turnazioni, a istituti contrattuali quali rol, banca ore, alle ferie (maturate e non godute).

2. informazione dei lavoratori sui rischi derivanti da Covid-19 e sulle misure igienico-sanitarie consigliate ed applicate in azienda;
3. adozione di specifiche modalità in ingresso e uscita dall'azienda (con diluizione di tempi e distanze), sia per i lavoratori che per utenti, fornitori;
4. eventuale misurazione della temperatura ed eventuale adozione delle conseguenti misure nel caso di superamento dei limiti ritenuti di attenzione;
5. pulizia giornaliera e sanificazione (periodica e comunque ove necessario) degli ambienti;
6. igiene obbligatoria personale con fornitura dei relativi mezzi detergenti e igienizzanti;
7. rispetto delle distanze interpersonali minime;
8. accesso contingentato spazi comune (spogliatoi, mense);
9. qualora non possibile il rispetto della distanza minima, fornitura di appositi D.P.I. (mascherine e altri dispositivi quali guanti, occhiali, tute, cuffie, camici) conformi alle disposizioni delle autorità scientifiche e sanitarie;
10. irrobustimento della sorveglianza sanitaria ad opera del Medico Competente, con particolare attenzione ai lavoratori "fragili", e adozione di provvedimenti nel caso di persone sintomatiche (con rispetto delle norme sulla privacy nell'attuazione delle misure di prevenzione e controllo sanitario, secondo le indicazioni contenute nello stesso Protocollo del 14 marzo);
11. costituzione in azienda di un Comitato (aziendale/territoriale) per l'applicazione e la verifica delle regole del protocollo di regolamentazione, con la partecipazione delle rappresentanze sindacali aziendali e dei rappresentanti dei lavoratori per la sicurezza.

Ai fini dell'attuazione di tali disposizioni, come noto, indicazioni importanti sono state fornite da Inail e Ministero Sanità, rispettivamente, nel documento tecnico dell'Inail di aprile ("Documento tecnico sulla possibile rimodulazione delle misure di contenimento del contagio da SARS-CoV-2 nei luoghi di lavoro e strategie di prevenzione") e nella Circolare Ministeriale del 29 aprile (n. 14915).

Sul piano giuridico, l'incrocio di tali disposizioni con le specifiche norme di tutela della salute e sicurezza sui luoghi di lavoro (art. 2087 c.c.; d.lgs. n. 81/08)³ ha prodotto una serie di questioni interpretative e applicative "a cascata", relativamente alla natura del rischio Covid-19, alle competenze sulla vigilanza in ordine al rispetto delle misure in azienda, al regime sanzionatorio e inoltre – ed è questo il punto che ci interessa in questa sede – sugli eventuali riflessi in termini di responsabilità personale (civile e penale) dei datori di lavoro nonché amministrativa degli enti/aziende ex d.lgs. n. 231/01⁴.

Alcuni punti fermi, desumibili dal combinato disposto delle citate normative e indicazioni, sono i seguenti:

3 Per tutti cfr. Montuschi L. (diretto da), *La nuova sicurezza sul lavoro*, Zanichelli, 2011; Natullo (a cura di); *Salute e sicurezza sul lavoro*, Utet, 2015; Pascucci P. (2017), *La tutela della salute e della sicurezza sul lavoro: il Titolo I del d.lgs. n. 81/2008 dopo il Jobs Act*, Aras ed.;

4 V. Natullo G., *Covid-19 e sicurezza sul lavoro: nuovi rischi, vecchie regole?*, WP CSDLE "Massimo D'Antona".IT – 413/2020.

- a) Il rischio "Covid-19" è rischio biologico "generico", che si trasforma in rischio "specifico" (aziendale) solo per le aziende di alcuni settori (sostanzialmente quelli "sanitari");
- b) L'aggiornamento della valutazione dei rischi e dunque del Documento di Valutazione dei Rischi (DVR), nella prima fase certamente imposto alle aziende esposte al rischio "specifico", si prospetta ormai fortemente consigliabile, se non necessario, in ragione del superamento della fase emergenziale e della esigenza di convivenza col rischio (c.d. "fase 2", e successiva "fase 3");
- c) L'eventuale contagio dei lavoratori, come da indicazioni legislative e Inail, va considerato infortunio in occasione di lavoro «accertato» (presunto), per i lavoratori dei settori sanitari e degli altri lavoratori più esposti (ad esempio per gli addetti alla cassa dei supermercati), costituendo in quei casi un "rischio generico aggravato"⁵. Per tutti gli altri settori/lavoratori, però, non si può escludere che, se venisse dimostrato, sul piano medico-legale, il nesso eziologico con il lavoro ("occasione di lavoro"), il contagio da Covid-19 possa essere tutti gli effetti da qualificare come "infortunio sul lavoro".

Sulla base di quanto sinora chiarito, non è possibile escludere, sul piano tecnico-giuridico, che all'eventuale verifica dell'"occasione di lavoro", consegua anche l'accertamento di una responsabilità dell'azienda per violazione degli obblighi di prevenzione, se si ritiene che il mancato rispetto delle misure (di precauzione) "Covid" si traduca più in generale in una violazione degli obblighi di sicurezza aziendali (e dunque delle citate disposizioni penali). E, come noto, le norme del Testo Unico sull'assicurazione obbligatoria sugli infortuni sul lavoro (artt. 10-11 d.p.r. 1124/65)⁶, dispongono che, nonostante l'assicurazione, "permane la responsabilità civile a carico di coloro che abbiano riportato condanna penale per il fatto dal quale l'infortunio è derivato. Permane, altresì, la responsabilità civile del datore di lavoro quando la sentenza penale stabilisca che l'infortunio sia avvenuto per fatto imputabile a coloro che egli ha incaricato della direzione o sorveglianza del lavoro, se del fatto di essi debba rispondere" nonché "il diritto di regresso per le somme pagate a titolo d'indennità e per le spese accessorie contro le persone civilmente responsabili".

È del tutto evidente che l'ipotesi di una tale responsabilità aziendale, non è certamente "automatica", ma anzi di difficile dimostrazione⁷. Ma, allo stesso tempo, ed è questo il problema, allo stato della normativa non si può escludere.

La soluzione del problema non è semplice: un intervento normativo *ad hoc*, che esentasse da ogni responsabilità le aziende nell'ipotesi di contagio dei lavoratori (non potendosi con certezza sapere se il contagio sia accaduto all'interno o all'esterno dell'azienda) si scontrerebbe con l'esigenza di garantire che le aziende applichino tutte efficacemente le misure di tutela previste, e dunque si scontrerebbe con la tutela dei lavoratori. Le conseguenze penali derivanti dalla mancata valutazione del rischio possono essere molto significative, specie se a tale inadempimento si accompagnano altre violazioni, come la mancata fornitura ai dipendenti dei D.P.I., il mancato ri-

5 V. Circolari esplicative Inail n. 13/20 e 22/20.

6 Su cui, per tutti, v. Giubboni S., Ludovico G., Rossi A., *Infortuni sul lavoro e malattie professionali*, Cedam, 2014.

7 In tal senso v. pure la Circolare INAIL n. 22 del 20 maggio 2020.

spetto della prescrizione in tema di distanziamento e così via. In tali casi, infatti, piuttosto che una contestazione del delitto di lesioni colpose cui all'art. 590 c.p. (rimanendo difficile dimostrare che l'infezione da Covid-19 da cui è afflitto il dipendente è avvenuto all'interno dei locali aziendali), al datore di lavoro potrebbe essere contestato il grave delitto di cui all'art. 437 c.p., cioè il delitto di rimozione o omissione dolosa di cautele contro infortuni sul lavoro⁸.

Va comunque sottolineato che, ai fini della corretta (integrazione della) Valutazione dei rischi, il rischio che il datore di lavoro deve considerare è quello specifico della propria azienda, nel senso che nel DVR di ogni impresa va essenzialmente considerato in che termini la circostanza che un soggetto presti la propria attività all'interno di quell'impresa aumenti, rispetto alla generalità dei cittadini e dei lavoratori di altre aziende, il rischio di contagio.

Non può infatti pretendersi dal datore di lavoro di valutare in generale il rischio, generico, di contagio derivante dal Covid-19: quella valutazione, infatti, è già stata operata dalle autorità pubbliche, le quali, perseguendo un equilibrio fra la tutela della salute collettiva ed individuale e le esigenze produttive del paese, hanno consentito l'operatività di alcune attività lavorative e professionali (progressivamente sempre più numerose). In questo contesto – come abbiamo già sottolineato in “Il rischio contagio sul lavoro e la fiducia delle imprese. Una proposta per ripartire” apparso sul *Sole 24 Ore* del 16 maggio scorso – una soluzione potrebbe forse essere trovata anche nelle maglie della normativa di prevenzione. Ci riferiamo ai “modelli di organizzazione e gestione” aziendale richiamati dal Testo Unico (articolo 30) che, come gli addetti ai lavori sanno, se conformi a determinati standard (linee-guida), possono escludere da responsabilità ai sensi del famoso decreto legislativo 231 del 2001⁹. Le imprese che adottano e applicano concretamente modelli organizzativi rigorosi anche ai fini delle misure anti-virus, potrebbero essere escluse da responsabilità.

In tal senso, assumerebbe particolare rilievo l'attività svolta dagli Organismi di Vigilanza (Odv). Agli OdV infatti compete di verificare le attività di prevenzione a presidio delle aree di rischio reato, di cui al catalogo 231, poste in essere dall'azienda. In tale specifico contesto l'attività di vigilanza si potrebbe concretizzare acquisendo la valutazione del rischio da Covid-19 effettuata dall'azienda e verificando la reale attuazione delle prescrizioni.

L'OdV dovrà vigilare sulle attività poste in essere dall'azienda, partendo dalla valutazione del rischio effettuata con i criteri esposti in precedenza, verificando quanto riportato nel DVR o in un suo allegato, e verificando la concreta attuazione delle prescrizioni indicate. A questo scopo dovranno essere istituiti idonei flussi informativi dalle funzioni aziendali preposte alla gestione del rischio Covid-19. In maggior dettaglio il datore di lavoro, l'RSSP, il RLS ed il Comitato di Crisi dovranno relazionare periodicamente e frequentemente all'OdV sulle azioni mitigatorie attuate, fermo restando naturalmente l'obbligo di segnalare immediatamente l'eventuale avvenuto contagio di un dipendente o qualunque altro elemento di allarme. Nel

caso di avvenuto contagio l'OdV dovrà anche esser informato sulle ulteriori procedure adottate per contenere il contagio.

Le modalità di vigilanza dell'OdV potrebbero avvalersi anche delle abituali attività di audit, a mero titolo esemplificativo, verificando la documentazione amministrativa-contabile riguardante l'acquisto e la consegna dei D.P.I.

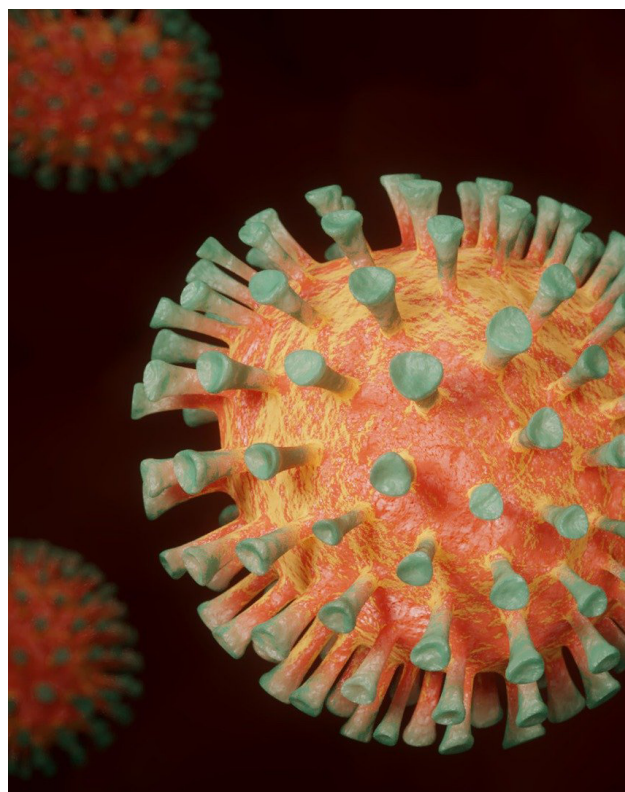
L'OdV dovrà porre attenzione anche alla rendicontazione delle attività effettuate in quanto la documentazione acquisita e prodotta durante gli audit potrebbe essere utile nell'eventuale sede processuale, in caso di avvenuto contagio Covid.

Naturalmente, anche in questo caso, la funzione dell'OdV dovrebbe limitarsi alla promozione dell'aggiornamento del modello organizzativo, con integrazione dei protocolli al mutato rischio aziendale, e naturalmente alla verifica di corretta applicazione. Qualora dovessero manifestarsi rischi in precedenza non mappati, sarà compito anche dell'OdV verificare che il modello organizzativo e le relative procedure vengano tempestivamente implementate.

Non è viceversa competenza dell'organismo intervenire nella fase di progettazione dei protocolli anti-covid 19, pertanto alcuna responsabilità potrà essere ascritta all'OdV che ottemperi alle attività di verifica, qualora i protocolli dovessero, ad esempio in sede di giudizio, risultare non essere stati idonei a presidiare il rischio Covid-19.

Per garantire pienamente i lavoratori e gli stessi imprenditori sarebbe importante prevedere, con riferimento anche ai Modelli di Organizzazione e Gestione, la definizione di standard specifici con riferimento al Covid-19 da parte dell'Inail e anche una validazione dei modelli organizzativi da parte dei Comitati Paritetici/Territoriali, previsti dal Protocollo delle Parti sociali.

Un sistema imperniato sui modelli organizzativi, e una loro opportuna validazione, potrebbe costituire una soluzione equilibrata, garantendo la sicurezza dei lavoratori e consentendo di procedere con serenità alle imprese. ■



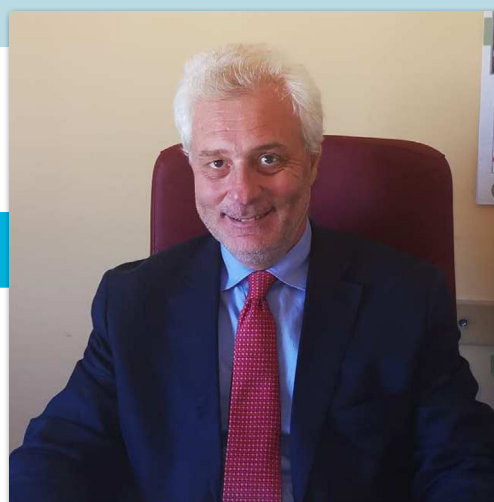
8 Sul sistema penale in materia si rinvia a Dovere S. (2015), *Sicurezza del lavoro e sistema penale*, in Natullo 2015, p. 195 ss.; Dovere S. (2019), *La responsabilità degli enti in materia di sicurezza del lavoro: spunti per un bilancio*, in Pascucci 2019, p. 185 ss. Con riferimento alla emergenza Covid., v.

9 In giurisprudenza, cfr. App. Brescia 23 giugno 2014, Cass. Pen. n. 31210/2016;

Prime considerazioni sull'ordinanza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 6 febbraio 2020 sugli appalti pubblici

a cura di **Ulderico Izzo**

**Dirigente U.O.C. Gestione Economico Finanziaria S.S.N.
Revisore dei conti in enti locali e società partecipate**



La Corte di Giustizia dell'Unione Europea con ordinanza del 6 febbraio si è pronunciata sulle tre questioni pregiudiziali sollevate dal Consiglio di Stato poco più di un anno fa, rispetto alla compatibilità del vigente articolo 192 del codice dei contratti con l'ordinamento comunitario

ovvero sull'interpretazione dell'articolo 12, paragrafo 3, della direttiva 2014/24/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 26 febbraio 2014, sugli appalti pubblici e che abroga la direttiva 2004/18/CE.

Nel gennaio 2019 sono state depositate tre ordinanze del Consiglio di Stato dinanzi al quale si discuteva gli appelli delle sentenze di primo grado, rese dal T.A.R. Abruzzo, che aveva rigettato i relativi ricorsi promossi da un operatore economico, il quale aveva impugnato le delibere di affidamento diretto alla società Ecolan s.p.a. del servizio di smalti-

mento rifiuti effettuato da alcune dei 52 comuni partecipanti alla compagine societaria.

La Rieco – quale operatore economico operante sul libero mercato e ricorrente - ha sostenuto che l'affidamento diretto dell'appalto relativo al servizio di igiene urbana alla Ecolan violava le condizioni di affidamento in house o in regime di controllo analogo congiunto.

Con ordinanza di rinvio n.138/2019, il giudice amministrativo dell'appello ha ritenuto di sottoporre alla curia europea due quesiti:

il primo: "se il diritto dell'Unione europea (e segnatamente il principio di libera amministrazione delle autorità pubbliche e il principio di sostanziale equivalenza fra le diverse modalità di affidamento e di gestione dei servizi di interesse delle amministrazioni pubbliche) osti a una normativa nazionale (come quella dell'articolo 192, comma 2, del 'Codice dei contratti

pubblici, decreto legislativo n. 50 del 2016) il quale colloca gli affidamenti in house su un piano subordinato ed eccezionale rispetto agli affidamenti tramite gara di appalto: i) consentendo tali affidamenti soltanto in caso di dimostrato fallimento del mercato rilevante, nonché ii) imponendo comunque all'amministrazione che intenda operare un affidamento in regime di delegazione interorganica di fornire una specifica motivazione circa i benefici per la collettività connessi a tale forma di affidamento;

il secondo: se il diritto dell'Unione europea (e in particolare l'articolo 12, paragrafo 3 della Direttiva 2014/24/UE in tema di affidamenti in house in regime di controllo analogo congiunto fra più amministrazioni) osti a una disciplina nazionale (come quella dell'articolo 4, comma 1, del Testo Unico delle società partecipate – decreto legislativo n. 175 del 2016 -) che impedisce a un'amministrazione pubblica di acquisire in un organismo pluripartecipato da altre amministrazioni una quota di partecipazione (comunque inidonea a garantire controllo o potere di veto) laddove tale amministrazione intende comunque acquisire in futuro una posizione di controllo congiunto e quindi la possibilità di procedere ad affidamenti diretti in favore dell'Organismo pluripartecipato”.

Analoghi quesiti sono stati posti con le ordinanze di rinvio n.293/2019 e n.296/2019.

La norma del diritto interno contestata è l'articolo 192 del d.lgs 50/2016, il quale al comma 2, precisa “Ai fini dell'affidamento *in house* di un contratto avente ad oggetto servizi disponibili sul mercato in regime di concorrenza, le stazioni appaltanti effettuano preventivamente la valutazione sulla congruità economica dell'offerta dei soggetti *in house*, avuto riguardo all'oggetto e al valore della prestazione, dando conto nella motivazione del provvedimento di affidamento delle ragioni del mancato ricorso al mercato, nonché dei benefici

per la collettività della forma di gestione prescelta, anche con riferimento agli obiettivi di universalità e socialità, di efficienza, di economicità e di qualità del servizio, nonché di ottimale impiego delle risorse pubbliche.”

La direttiva comunitaria n.2014/24 all'articolo 12 disciplina gli appalti pubblici tra enti nell'ambito del settore pubblico specificando che:

1. Un appalto pubblico aggiudicato da un'amministrazione aggiudicatrice a una persona giuridica di diritto pubblico o di diritto privato non rientra nell'ambito di applicazione della presente direttiva quando siano soddisfatte tutte le seguenti condizioni:

- a) l'amministrazione aggiudicatrice esercita sulla persona giuridica di cui trattasi un controllo analogo a quello da essa esercitato sui propri servizi;
- b) oltre l'80 % delle attività della persona giuridica controllata sono effettuate nello svolgimento dei compiti ad essa affidati dall'amministrazione aggiudicatrice controllante o da altre persone giuridiche controllate dall'amministrazione aggiudicatrice di cui trattasi; e
- c) nella persona giuridica controllata non vi è alcuna partecipazione diretta di capitali privati, ad eccezione di forme di partecipazione di capitali privati che non comportano controllo o potere di veto, prescritte dalle disposizioni legislative nazionali, in conformità dei trattati, che non esercitano un'influenza determinante sulla persona giuridica controllata.

Si ritiene che un'amministrazione aggiudicatrice eserciti su una persona giuridica un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi ai sensi della lettera a) qualora essa eserciti un'influenza determinante sia sugli obiettivi strategici che sulle decisioni significative della persona giuridica





controllata. Tale controllo può anche essere esercitato da una persona giuridica diversa, a sua volta controllata allo stesso modo dall'amministrazione aggiudicatrice.

2. Il paragrafo 1 si applica anche quando una persona giuridica controllata che è un'amministrazione aggiudicatrice aggiudica un appalto alla propria amministrazione aggiudicatrice controllante o ad un altro soggetto giuridico controllato dalla stessa amministrazione aggiudicatrice, a condizione che nella persona giuridica alla quale viene aggiudicato l'appalto pubblico non vi sia alcuna partecipazione diretta di capitali privati, ad eccezione di forme di partecipazione di capitali privati che non comportano controllo o potere di veto prescritte dalle disposizioni legislative nazionali, in conformità dei trattati, che non esercitano un'influenza determinante sulla persona giuridica controllata.
3. Un'amministrazione aggiudicatrice che non eserciti su una persona giuridica di diritto privato o pubblico un controllo ai sensi del paragrafo 1 può nondimeno aggiudicare un appalto pubblico a tale persona giuridica senza applicare la presente direttiva quando sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:
 - a) l'amministrazione aggiudicatrice esercita congiuntamente con altre amministrazioni aggiudicatrici un controllo sulla persona giuridica di cui trattasi analogo a quello da esse esercitato sui propri servizi;
 - b) oltre l'80 % delle attività di tale persona giuridica sono effettuate nello svolgimento dei compiti ad essa affidati dalle amministrazioni aggiudicatrici controllanti o da altre persone giuridiche controllate dalle amministrazioni aggiudicatrici di cui trattasi; e
 - c) nella persona giuridica controllata non vi è alcuna parte-

cipazione diretta di capitali privati, ad eccezione di forme di partecipazione di capitali privati che non comportano controllo o potere di veto prescritte dalle disposizioni legislative nazionali, in conformità dei trattati, che non esercitano un'influenza determinante sulla persona giuridica controllata.

Ai fini del primo comma, lettera a), le amministrazioni aggiudicatrici esercitano su una persona giuridica un controllo congiunto quando sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:

- i) gli organi decisionali della persona giuridica controllata sono composti da rappresentanti di tutte le amministrazioni aggiudicatrici partecipanti. Singoli rappresentanti possono rappresentare varie o tutte le amministrazioni aggiudicatrici partecipanti;
- ii) tali amministrazioni aggiudicatrici sono in grado di esercitare congiuntamente un'influenza determinante sugli obiettivi strategici e sulle decisioni significative di detta persona giuridica;
- iii) la persona giuridica controllata non persegue interessi contrari a quelli delle amministrazioni aggiudicatrici controllanti.

In disparte valutazioni sul secondo quesito, con il presente documento, si esprimono prime considerazioni sulla decisione della C.U.G.E., che, già per il fatto di aver espresso la sua opinione con ordinanza e non con sentenza, si pone su un percorso giurisprudenziale delineato.

Il giudice remittente, preso anche in considerazione la giurisprudenza costituzionale che afferma che l'affidamento in regime di delegazione interorganica costituisce "un'eccezione rispetto alla regola generale dell'affidamento a terzi mediante

gara ad evidenza pubblica”, ha ritenuto che l’orientamento restrittivo cui soggiace l’in house da più di dieci anni in Italia, non più sia compatibile con il diritto dell’Unione, in particolare con il principio della libera organizzazione delle amministrazioni pubbliche sancito all’articolo 2 della direttiva 2014/23/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 26 febbraio 2014, sull’aggiudicazione dei contratti di concessione.

A tale riguardo, i principi di libertà e di autodeterminazione dei soggetti pubblici, da un lato, e il principio della piena apertura concorrenziale dei mercati degli appalti pubblici e delle concessioni, dall’altro, potrebbero entrare in conflitto. Se si ammettesse che l’affidamento in house è per sua natura una delle forme caratteristiche di internalizzazione e di autoproduzione, tale affidamento rappresenterebbe non già un’eccezione residuale, bensì un’opzione di base allo stesso titolo dell’affidamento a terzi mediante gara d’appalto. Ne conseguirebbe, quindi, che l’affidamento di un appalto mediante gara non dovrebbe godere di alcuna preferenza a priori. 19 Il giudice del rinvio ritiene che, nel diritto dell’Unione, gli affidamenti in house non occupino una posizione subordinata rispetto agli affidamenti mediante gara d’appalto. Al contrario, essi rappresenterebbero una sorta di antecedente logico rispetto a qualunque scelta dell’amministrazione pubblica in tema di autoproduzione o di esternalizzazione dei servizi di proprio interesse, dato che un’amministrazione può procedere all’esternalizzazione dell’approvvigionamento di beni, servizi o forniture soltanto una volta che le vie interne dell’autoproduzione o dell’internalizzazione non si siano dimostrate percorribili o utilmente percorribili.

Orbene, la curia europea ribadisce che l’amministrazione aggiudicatrice, laddove ricorre all’affidamento in house lo deve motivare e deve, altresì, precisare quali sono i benefici a vantaggio della comunità derivanti da tale forma di affidamento. Tale conclusione si basa su un precedente – sentenza Irgita causa C-285/18 – che, pur attenendo all’interpretazione del paragrafo 1 dell’articolo 12 della direttiva, stabilisce il principio che “ La libertà degli Stati membri di scegliere il modo di prestazione di servizi mediante il quale le amministrazioni aggiudicatrici provvederanno alle proprie esigenze deriva an-

che dal considerando 5 della direttiva 2014/24, che stabilisce che «nessuna disposizione della presente direttiva impone agli Stati membri di affidare a terzi o esternalizzare la prestazione di servizi che intendono prestare essi stessi o organizzare con strumenti diversi dagli appalti pubblici ai sensi della presente direttiva», consacrando così la giurisprudenza della Corte di giustizia anteriore a tale direttiva.”

Facendo la dovuta comparazione tra il paragrafo 1 e il paragrafo 3, dell’articolo 12 della direttiva europea, l’unica differenza che emerge consiste nel fatto che, nell’ambito della prima di tali disposizioni, l’amministrazione aggiudicatrice controlla, da sola, l’ente in house mentre, nell’ambito della seconda di tali disposizioni, tale ente è controllato congiuntamente da più amministrazioni aggiudicatrici. In tali condizioni, la libertà degli Stati membri di scegliere il modo di prestazione di servizi mediante il quale le amministrazioni aggiudicatrici provvederanno alle proprie esigenze li autorizza a subordinare la conclusione di un’operazione interna all’impossibilità di indire una gara d’appalto e, in ogni caso, alla dimostrazione, da parte dell’amministrazione aggiudicatrice, dei vantaggi per la collettività specificamente connessi al ricorso all’operazione interna.

Il ragionamento della C.U.G.E. conduce alla conclusione che l’articolo 12, paragrafo 3, della direttiva 2014/24 deve essere interpretato nel senso che non osta a una normativa nazionale che subordina la conclusione di un’operazione interna, denominata anche «contratto in house», all’impossibilità di procedere all’aggiudicazione di un appalto e, in ogni caso, alla dimostrazione, da parte dell’amministrazione aggiudicatrice, dei vantaggi per la collettività specificamente connessi al ricorso all’operazione interna.

Se fosse stata accolta la pregiudiziale del Consiglio di Stato, di fatto, si sarebbe avuta un’inversione delle aggiudicazioni, nel senso di motivare l’affidamento al mercato e non l’in house.

Occorre, ora, attendere la Corte Costituzionale che il prossimo 5 maggio discuterà la questione di legittimità costituzionale, sollevata dal T.A.R. Liguria, sull’articolo 192 del codice dei contratti, ma probabilmente andrà nella medesima direzione. ■



In arrivo 91 milioni di euro per le imprese campane

a cura di **Liliana Speranza**

Consigliere dell'Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Napoli



Dal 5 agosto 2020 il via alle domande per accedere allo strumento finanziario negoziale (Sfin)

È stato pubblicato in data 6 luglio 2020 sul BURC n. 138 del 06.07.2020 l'Avviso pubblico, gestito da Sviluppo Campania S.p.A, relativo allo **Strumento Finanziario Negoziabile (SFIN)**. L'agevolazione ha l'obiettivo di agevolare programmi di investimento diretti a potenziare la competitività delle imprese operanti nei seguenti settori ritenuti strategici: Aerospazio, Automotive e Cantieristica, Agroalimentare, Abbigliamento e Moda, Biotecnologie e ICT, Energia e Ambiente, Turismo. Possono accedere le PMI e le Grandi Imprese, in forma singola o aggregata (nel numero massimo di quattro) regolarmente costituite ed iscritte nel Registro delle imprese ed aventi Unità operativa nel territorio regionale. Sono ammissibili i programmi d'investimento concernenti:

- la realizzazione di nuove Unità produttive,
- l'ampliamento di Unità produttive esistenti,
- la diversificazione della produzione di uno stabilimento esistente,
- un cambiamento fondamentale del processo di produzione complessivo di un'Unità produttiva esistente,
- l'aumento dell'efficienza energetica nei processi produttivi o negli edifici delle unità locali oggetto dell'investimento.

Per il settore turistico il potenziamento e miglioramento della offerta ricettiva e, eventualmente, delle attività integrative, dei servizi di supporto alla fruizione del prodotto. Possono accedere anche gli investimenti ai fini del contenimento del Covid 19, riguardanti l'adeguamento e messa in sicurezza degli spazi aziendali anche comuni (es: spogliatoi, mense, aree ristoro) e degli impianti, macchinari ed attrezzature in linea con la vigente normativa emergenziale e ai fini di abbattere e diminuire il rischio di diffusione del virus.

L'importo complessivo delle spese e dei costi ammissibili degli investimenti oggetto del programma non deve essere inferiore a 500 mila euro e non superiore a 3 milioni di euro. Per programmi di investimento proposti da imprese aggregate, ogni singola impresa deve realizzare investimenti fissi ammissibili a contributo non inferiori a 250 mila euro. Gli investimenti ammissibili devono rientrare nelle seguenti categorie :

- Suolo aziendale (max 5% dell'investimento)
- Fabbricati, Opere murarie e assimilate (max 70% dell'investimento per il turismo e 40% per gli altri settori)
- Macchinari (nessun limite)
- Programmi informatici, brevetti,.... (per le grandi Imprese max 50% dell'investimento)

Per le sole PMI sono ammissibili anche le spese relative a consulenze (max del 4% dell'investimento)

Le agevolazioni si possono suddividere in: Contributo a fondo perduto, max 35%; Finanziamento agevolato, max 40%; Garanzia fino al 90% su finanziamento per investimenti in capitale circolante.

- a) Contributo a fondo perduto nella misura di:
 - massimo 35% se il Soggetto Beneficiario è una Piccola Impresa,
 - massimo 30% se il Soggetto Beneficiario è una Media Impresa,
 - massimo 20% se il Soggetto Beneficiario è una Grande Impresa;
- b) Finanziamento Agevolato, è concedibile all'impresa in presenza di un Finanziamento Bancario associato, a medio/lungo termine, a tasso di mercato, di uguale importo, concesso da una Banca Finanziatrice appartenente all'elenco disponibile sui siti web della Regione Campania, di Sviluppo Campania S.p.A., dell'ABI e della CDP, nella misura minima del 25% e nella misura massima del 40% degli investimenti fissi agevolabili, con una durata compresa tra il limite minimo di quattro anni e massimo di dieci anni (incluso il periodo di preammortamento).
- c) **Garanzia su finanziamento** a breve/medio termine, per le sole PMI, a tasso di mercato, erogato dal sistema bancario, relativo agli investimenti in capitale circolante. Tale finanziamento è direttamente garantito, fino al 90%

del suo importo da un Fondo costituito con risorse regionali e gestito da un Confidi, selezionato a mezzo di avviso pubblico.

Per accedere alle agevolazioni, i Soggetti Proponenti devono presentare, a pena di esclusione, la domanda di accesso in formato digitale a partire dalle ore 12:00 del giorno 05.08.2020 attraverso il sito web dedicato, prima è possibile registrarsi nell'apposita sezione del sito e scaricare la relativa modulistica dal giorno 13.07.2020 e dal giorno 15.07.2020 iniziare a compilare la domanda. Alla domanda è necessario allegare: la Proposta Progettuale e la dichiarazione di disponibilità a valutare la concedibilità del Finanziamento Bancario, resa in conformità ad apposito *form.*, rilasciata dalla Banca Finanziatrice prescelta tra quelle aderenti alla Convenzione sottoscritta dalla Regione Campania, Cassa Depositi e Prestiti, Sviluppo Campania e ABI. Sviluppo Campania procede all'istruttoria secondo una Procedura a sportello.

Lo Strumento Finanziario Negoziabile è stato finanziato con risorse POR FESR e FSC, integrato con le risorse del FRI regionale, gestito da Cassa Depositi e Prestiti ammontanti ad Euro 91 milioni. Una grande opportunità per le imprese campane, ma tempi molto ristretti dalla pubblicazione dell'avviso che disciplina i criteri, le condizioni e le modalità di concessione delle agevolazioni e la data di presentazione delle domande. ■



La riscossione delle entrate comunali: l'agente contabile ed i rischi connessi al maneggio del denaro pubblico

a cura di **Paolo Longoni**

Consigliere d'Amministrazione della Cassa dei Ragionieri e degli esperti contabili



L'art. 2 bis del D. L. 193/2016 ha apportato importanti novità in tema di riscossione delle entrate comunali, prevedendo che il versamento spontaneo di tutte le entrate comunali, anche non tributarie, debba essere effettuato direttamente su conto corrente di tesoreria dell'ente impositore oppure mediante modello F24 o attraverso gli strumenti di pagamento elettronici resi disponibili dagli enti impositori.

Fanno eccezione l'IMU e la TASI che continuano ad essere versate esclusivamente tramite modello F24 o bollettino postale, valido indistintamente per tutti i comuni del territorio nazionale.

L'analisi della disposizione non può prescindere dalla sua *ratio* che va certamente individuata nella volontà di minimizzare i rischi connessi al maneggio di denaro pubblico da parte di soggetti terzi, benché titolari di idonei contratti (concessionari di cui all'art. 53, D. Lgs. 446/97), anche in conseguenza di rilevanti episodi di distrazione di denaro pubblico registrati dalle cronache degli ultimi anni.

Ma l'obiettivo indicato dalla norma viene fissato con riferimento ai soli pagamenti spontanei, cioè quelli registrati alla scadenza naturale prevista dalla normativa o in regime di ravvedimento, mentre sembrano chiaramente non soggiacere

a questo regime i versamenti conseguenti ad atti di accertamento o ad ingiunzioni di pagamento.

Il primo punto di attenzione è il riferimento al conto di tesoreria: alla luce di quanto contenuto nella norma, si ritiene che essa sia rispettata anche con versamenti effettuati su conti correnti postali intestati al Comune.

Per esigenze di carattere operativo, nei casi di concessione, il soggetto affidatario deve essere in grado di acquisire le informazioni relative alla riscossione ai fini della gestione dei tributi o delle entrate patrimoniali; le esigenze gestionali e l'obbligo di versamento al Comune possono quindi essere soddisfatte mediante l'apertura di un conto corrente postale intestato al Comune sul quale è garantito l'accesso a fini informativi al soggetto concessionario.

Il secondo punto di attenzione riguarda il processo di entrata in vigore della norma: essa è immediatamente applicabile, non essendo ancorata ad alcun parametro temporale; tuttavia, la sua attuazione nella pratica ha richiesto tempi tecnici necessari per adeguare i sistemi organizzativi sottostanti al rapporto tra ente e soggetti affidatari, anche sotto il profilo della tempistica di attivazione di conti dedicati; certamente non può essere giustificabile la soluzione proposta da alcuni opinandone la applicazione a decorrere dalla scadenza del contratto di concessione in es-

sere, né la previsione di un periodo transitorio: si può ragionevolmente considerare un periodo di adeguamento, che doveva essere avviato con immediatezza; ad esempio per ciò che concerne i flussi di riscossione già avviati e quelli già programmati e non modificabili; ma non è giustificabile in alcun modo un periodo di disapplicazione immotivato *contra legem*.

Sotto il profilo del rapporto contrattuale con i concessionari, trattandosi di modifica normativa, la nuova modalità di pagamento non *dovrebbe* aver dato luogo a rinegoziazioni del contratto, che comunque avrebbero dovuto presupporre la dimostrazione da parte del concessionario della sua maggiore onerosità.

I controlli, anche a cura degli Organi di Revisione degli Enti, devono attentamente verificare che i contratti con i concessionari si siano adeguati alle disposizioni di cui si è detto e che non ci siano punti di frizione fra la normativa ed i comportamenti effettivi degli Uffici e dei Concessionari.

Un'ultima menzione deve essere fatta sul rapporto fra Enti e Società "in house": quando il rapporto di gestione e riscossione delle entrate è affidato ad una società nei confronti della quale l'ente esercita il controllo analogo, l'obbligo di cui all'art. 2 *bis* citato è soddisfatto con il versamento eseguito alla società; in altre parole, esercitando il Comune sulla Società un controllo uguale a quello che esercita sui propri uffici e servizi, il versamento eseguito sul conto della società equivale al versamento eseguito direttamente al comune.

Tutta questa disciplina, diretta a disciplinare il maneggio del denaro pubblico e prevenire distrazioni, malversazioni e utilizzi impropri delle risorse pubbliche, non può tuttavia ricomprendersi con tutta ovvietà ogni variegata fattispecie di entrata di competenza degli enti; resiste in diversi casi la figura dell'agente contabile, ausiliario dell'amministrazione ed incaricato di pubblico servizio, che percepisce somme destinate all'amministrazione con l'obbligo di riversarle.

Uno dei casi più articolati – e di maggiore rilevanza quantitativa in diversi enti a vocazione turistica – riguarda i soggetti percettori dell'imposta di soggiorno (introdotta dall'art. 4, D. Lgs. N.23, 14.3.2011).

L'imposta in questione, tra l'altro disciplinata autonomamente dai singoli Comuni, viene riscossa dall'albergatore professionale o dal soggetto che percepisce il corrispettivo della locazione breve; il ruolo che riveste il soggetto che riscuote l'imposta è stato dibattuto da dottrina e giurisprudenza, discutendone la qualificazione fra sostituto di imposta ovvero ausiliario dell'amministrazione.

Nel primo caso, la responsabilità penale in caso di mancato versamento ricorre soltanto nel caso in cui vengano superate determinate soglie di punibilità, e sempre che le soglie siano previste; nel secondo caso, l'ausiliario, o agente contabile incaricato di pubblico servizio, qualunque sia l'ammontare del mancato versamento configura la fattispecie di reato di peculato (art. 314 c.p.).

Quest'ultima ipotesi è risultata prevalente, sia in sede di legittimità che in sede di giurisprudenza contabile: e dunque è ormai pacifico che l'albergatore, il responsabile di strutture ricettive, il titolare di strutture dedicate a locazioni brevi sono agenti contabili, incaricati di pubblico servizio, incaricati della riscossione e del riversamento nelle casse comunali dell'imposta di soggiorno corrisposta dagli alloggiati nelle dette strutture (Corte dei Conti Sez. Un. 22/2016; Cass. 19654/2018).

E ciò anche in assenza di un preventivo, specifico incarico dell'amministrazione circa la riscossione ed il successivo riversamento dell'imposta; secondo una recente pronuncia (Cass. 6130/2019), l'incarico è fra quelli facilmente gestibili

per qualsiasi operatore del settore, e comporta una semplice separazione degli incassi a titolo di imposta di soggiorno da quelli rivenienti dall'esercizio dell'attività a fini della rendicontazione e del versamento nei confronti del comune, e non comporta dunque nessuna attività gravosa e complessa tale da richiedere riserva di legge.

Dalla qualificazione di agente contabile discende la configurazione del reato di peculato anche per il semplice ritardo nel versamento dell'imposta al comune, atteso che trattasi di reato a consumazione istantanea; ciò vale a significare che l'agente che trattiene illegittimamente, ancorché per un breve lasso di tempo somme di denaro per le quali è gravato di obbligo di riversamento al legittimo proprietario (la pubblica amministrazione) realizza una *interversio possessionis*; in quanto agente contabile, l'albergatore o il gestore di immobile utilizzato per locazione turistica non è soggetto passivo dell'imposta, e dunque il mancato versamento non costituisce inadempimento, ma una illecita disposizione di denaro pubblico, sussumibile pacificamente sotto la portata dell'art. 314 c.p. (Cass. 32058/2018).

E così come il semplice ritardo nel versamento costituisce peculato, allo stesso modo il reato viene contestato a prescindere dal *quantum* pecuniario illegittimamente trattenuto.

Al reato di peculato (che prevede una pena da quattro a dieci anni e sei mesi di reclusione se il delitto è realizzato da pubblico ufficiale o da incaricato di pubblico servizio) non è applicabile l'istituto della esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto, che ai sensi dell'art. 131 – *bis*, c.p. è applicabile soltanto ai reati per i quali è prevista una pena massima non superiore ai cinque anni; è dunque possibile rispondere del reato anche per somme irrisorie: emblematica la sentenza del Tribunale di Firenze, 2 febbraio 2016, che ha condannato, con attenuanti generiche, un albergatore a due anni di reclusione per aver omesso di versare somme incassate per imposta di soggiorno per 300 euro nel 2012, 837 euro nel 2013, 724 euro nel 2014.

Ed oltre tutto, con l'approvazione della L. 3/2019 (la cosiddetta Legge "Spazzacorrotti") l'art. 314 c.p. è stato ricompreso fra i reati ostativi di cui all'art. 4 – *bis* dell'Ordinamento Penitenziario, impedendo al condannato per peculato sia la richiesta di misure alternative alla detenzione sia qualunque altro beneficio in fase di esecuzione della pena.

Pare francamente un trattamento oggettivamente sproporzionato e non giustificato soprattutto se si considera che per condotte simili (omesso versamento di IVA, ritenute fiscali, contributi previdenziali) l'ordinamento prevede sanzioni molto meno gravi e soglie di punibilità precise e ben delineate ■



Commercialisti utili al Paese

a cura di **Vincenzo Tiby**

Consigliere Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Napoli



Pubblica utilità ancora in assenza di significativi riconoscimenti

Ernesto Maria Ruffini Direttore delle Entrate, Raffaele Trano Presidente Commissione Finanze Camera dei Deputati, Ignazio Visco Governatore della Banca d'Italia. Tra le tante cose lette e seguite nello scorso mese di giugno, mi hanno non poco incuriosito le dichiarazioni dei tre autorevoli esponenti del mondo delle pubbliche finanze, del mondo bancario e della politica. Cominciamo dal primo Ernesto Maria Ruffini. Nel corso di un'audizione presso la Commissione Finanze alla Camera, ha evidenziato gli eccellenti risultati ottenuti con l'introduzione dell'obbligatorietà della fatturazione elettronica tra privati (business to business e business to consumer). Con effetti positivi pari a 3,5 mld di euro tra maggiore gettito IVA, con incremento di spontanei versamenti, blocco compensazioni di falsi crediti IVA e positivi riverberi sulle imposte dirette, in crescita rispetto agli anni

precedenti. Solo nel 2019 il transito di e-fatture sul Sistema di Interscambio è stato quantificato in 2 miliardi e 66 milioni di file formato xml, generati da circa 3,9 milioni di operatori, con una percentuale di scarto che si attesta al 2,4 per cento. A tutto maggio 2020 risultano inviate circa 772 milioni di e-fatture da circa 3,3 milioni di operatori con una percentuale di scarto dell'1,6 per cento. Siamo prossimi alla perfezione operativa e ancora una volta rimarchiamo che lo Stato Italiano efficiente a spese del privato. Immaginiamo infatti l'utilità generata dagli oltre 3 milioni di operatori, in prevalenza microstrutture professionali e di impresa, quanto hanno investito in software, formazione, e quanto tempo dedicato all'elettronica attività. Il privato investe e lo Stato Italiano incassa. Ricordo quando studiavo Economia all'Università, autorevoli docenti e sane letture mi hanno insegnato che gli investimenti effettuati da privati sono necessari per generare positivi risultati economici, al fine di remunerare il capitale, pagare salari e stipendi, pagare imposte per garantire l'efficienza dei pubblici servizi, ma non per sostituirsi a pubbliche funzioni. Ma continuiamo con Raffaele Trano, che pubblicamente chiede di non vanificare i sacrifici fatti dai Commercialisti fino ad oggi. Già i Commercialisti, ritenuti essenziali e quindi fuori dal lockdown quotidiano nel corso dell'emergenza Covid 19, fungendo da pubblici sportelli telematici, per garantire la fruizione di bonus INPS, CIG, bonus regionali ed oggi ancora alle prese con il fondo perduto dell'Agenzia Entrate per le imprese. Il pubblico, seppur morale riconoscimento, c'è stato ma null'altro. Infine Ignazio Visco, che nel corso del suo intervento agli Stati Generali dell'Economia parla di burocrazia buona. Certo l'Amministrazione Finanziaria ha modernizzato il suo apparato, ha migliorato la compliance con i contribuenti, ha ridotto e contenuto l'evasione fiscale grazie soprattutto all'operato di tanti elettronici Commercialisti "utili al Paese". Non chiediamo denari, non rivendichiamo ruoli e meriti seppur pubblicamente sotto gli occhi di tutti, ma pretendiamo quanto meno SEMPLIFICAZIONI!!! Null'altro. ■



Diario tributario (e non solo) del lockdown

a cura di **Giuseppe Pedersoli**

Dottore Commercialista



1. Premessa

Lo svolgimento dell'attività, da parte dei dottori commercialisti, non si è mai interrotto, nemmeno nei circa tre mesi di sostanziale quarantena che con un neologismo è stata ribattezzata "lockdown". La categoria professionale, insieme ai "cugini" consueti del lavoro, è stata messa a dura prova da numerosi provvedimenti normativi scritti non sempre benissimo (eufemismo). C'è da dire che la gestione dell'emergenza da Covid-19 non è stata e non è facile, non lo sarebbe stata nemmeno per Winston Churchill o – per restare nel perimetro nazionale – per Alcide De Gasperi, Giorgio Berlinguer, Nilde Iotti, Giorgio Almirante, Sandro Pertini (nomi a caso nella speranza di raggiungere un equilibrio bipartisan). La premessa è d'obbligo, anche e soprattutto nel rispetto delle migliaia di vittime che il Coronavirus ha causato. Scendendo di qualche gradino nella scala delle priorità, il diritto tributario pure ha avvertito forti scossoni nella sequenza dei provvedimenti normativi. Qualche esperto ha affermato che Governo e Parlamento (e anche sul ruolo del Parlamento ci sarebbe da discutere, considerata l'urgenza dei provvedimenti, spesso decisi senza confronto e senza coinvolgimento di tutte le forze politiche) hanno praticamente varato l'equivalente di almeno tre Finanziarie – rectius: tre leggi di Stabilità – in tre mesi. Il premier, Giuseppe Conte, è professore ordinario di materie giuridiche e il suo ruolo di "garante giuridico", oltre che di "primus inter pares" nel Consiglio dei Ministri, non ha soddisfatto in quanto a tecniche di redazione normativa, scrittura delle norme, linguaggio utilizzato, finalità raggiunte. Le categorie professionali maggiormente colpite dal caos normativo che il Covid-19 ha determinato sono, a parere di chi scrive, i dottori commercialisti, i consulenti del lavoro e gli avvocati tributaristi. I professionisti citati, per circa tre mesi, sono stati letteralmente tormentati dalla propria clientela (e non solo dalla clientela) per l'interpretazione di norme e provvedimenti spesso soltanto annunciati in televisione o sui social network.

Nelle cosiddette "chat professionali", sui social, non nascondiamoci, si è scatenato un putiferio. Per tentare di analizzare sistematicamente le novità legislative, con particolare riguardo al diritto tributario o "para tributario", suggerirei questi punti cardine del mio intervento: i D.P.C.M. e gli altri provvedimenti su autodichiarazione e "mascherine"; l'individuazione delle "attività essenziali"; i tre Decreti Legge che hanno sì innovato, ma anche stravolto alcuni principi fondamentali delle tre professioni sopra citate: il Decreto legge n. 18 del 17 marzo 2020, il "Cura Italia"; il Decreto legge n. 23 del 8 aprile 2020, il "Decreto Liquidità"; il Decreto Legge n. 34 del 19 maggio 2020, il "Decreto Rilancio".

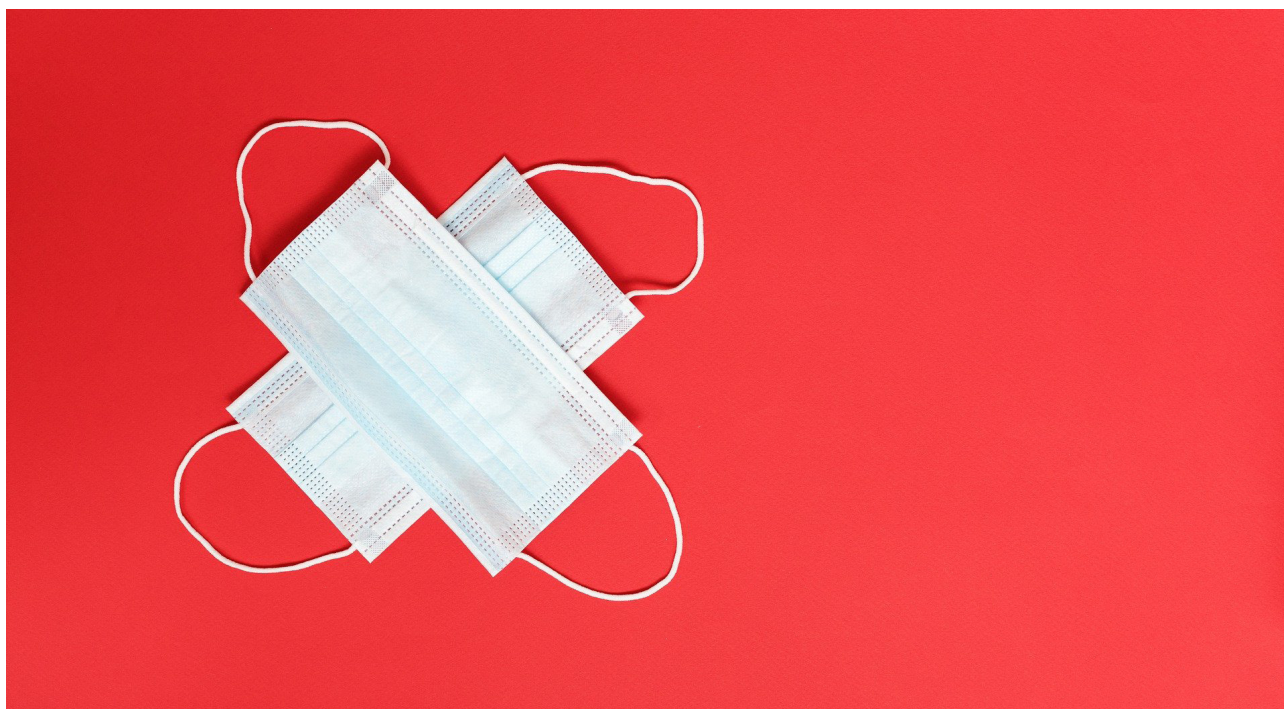
2. Autodichiarazioni e mascherine

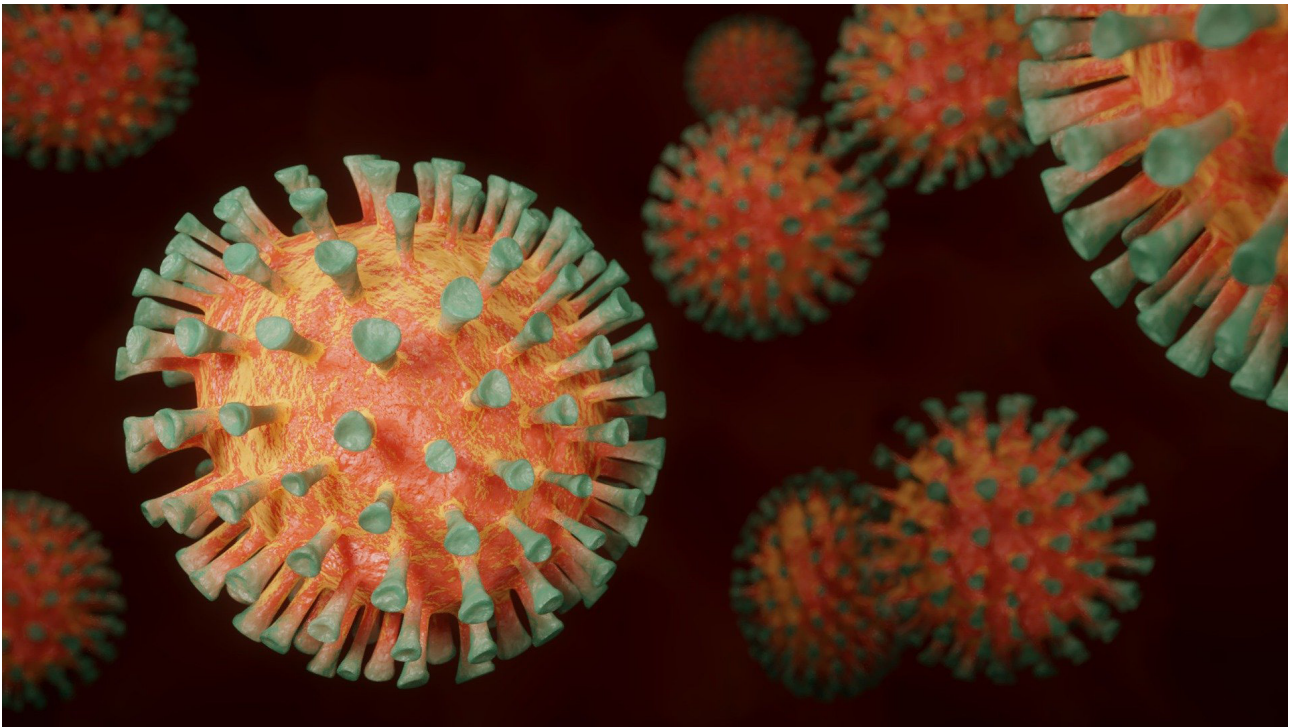
Gli stessi esperti (sorvolo sui nomi) che nelle trasmissioni televisive hanno pontificato sui rischi di una riapertura, inizialmente, in gennaio e in febbraio 2020, avevano escluso il rischio di una pandemia. Soltanto con il D.P.C.M. del 4 marzo 2020 il Presidente del Consiglio ci comunica di avere preso atto della gravità della situazione. Un acronimo che ormai tutti conoscono: "Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri", un atto unilaterale, quasi *inaudita altera parte*, perché non c'era più tempo. Bisognava correre ai ripari, il Covid-19 si stava diffondendo con una rapidità inattesa. Il 4 marzo è presa una serie di decisioni, ne cito solo qualcuna: sono sospese le attività per congressi, meeting, riunioni, eventi sociali, cinema, teatro, competizioni sportive, i servizi educativi per l'infanzia, i viaggi di istruzione, le visite guidate e le uscite didattiche; si inizia a imporre la didattica a distanza, anche nelle Università. Parte lo smart working, ovvero il lavoro agile "da remoto". La distanza interpersonale deve essere di almeno un metro, l'allegato al D.P.C.M. del 4 marzo indica alcune misure igienico-sanitarie tra le quali: lavarsi spesso le mani, evitare abbracci e contatto fisico, "starnutire nel gomito" e poi... si inizia a parlare di mascherina: alla lettera m) dell'allegato si legge: "Usare la ma-

schierina solo se si sospetta di essere malati o se si presta assistenza a persone malate”. Non si è ancora entrati nella materia tributaria ma si inizia a delineare un confine labile tra norma e raccomandazione, tra legge e consiglio. Senza scomodare autorevole dottrina, si riprende un concetto quasi propedeutico per chi intende studiare il diritto: le caratteristiche della norma. Per considerarsi tale, una norma deve possedere generalità, astrattezza e imperatività (non vado oltre anche per rispetto di chi legge e mi soffermo sull’ultima delle tre caratteristiche). In altre parole, accanto alla norma esiste un precetto, chi non rispetta quanto prescritto viene sanzionato. Consigliare, raccomandare, preferire, non sono verbi che si sposano con i contenuti di un provvedimento normativo. Il cittadino vuole sapere, chiede: “È obbligatorio o no”? Per quanto possa apparire di poca importanza, la riflessione prenderà corpo in relazione alle successive decisioni dell’Esecutivo, soprattutto per il “Decreto Liquidità. Ne parleremo più avanti. Per concludere l’accenno all’utilizzo della mascherina, si deve spostare l’analisi ai provvedimenti della fase 2, della “riapertura” e alle ordinanze regionali. E questo innesca un detonatore pericolosissimo: in caso di contrasto tra le norme nazionale e regionale, quale prevale? E l’ordinanza sindacale come si colloca tra le due? La Regione Campania, in particolare, ha spesso anticipato le decisioni nazionali, le misure stabilite dal Governatore Vincenzo De Luca sono state spesso restrittive. A ciò si aggiunge che il Sindaco di Napoli, Luigi De Magistris, con le sue ordinanze sindacali (oltre che con le dichiarazioni ai media) si è spesso contrapposto alle scelte regionali (non ultima, la polemica sugli orari di chiusura dei locali pubblici: la Regione Campania ha stabilito un orario, il Comune di Napoli intende posticiparlo). Ma questa è materia per gli esperti di diritto amministrativo. Lo si evidenzia perché l’esercente chiede al professionista: “Per gli orari di chiusura e per lo svolgimento del servizio, devo rispettare l’ordinanza della Regione Campania o quella del Comune di Napoli? Il consulente come può fornire una risposta adeguata, se gli stessi Enti si combattono a colpi di ricorsi al Tribunale Amministrativo Regionale?

Altro esempio di confusione normativa (o para normativa), è quello della cosiddetta “autodichiarazione”, necessaria per spostarsi nel periodo di “lockdown” (altro terribile neologismo che non dimenticheremo, anche se “periodo di chiusura” sarebbe stato preferibile). Innanzitutto, anche i giornalisti di ogni tipo l’hanno ribattezzata “autochiarazione”, ingenerando ulteriore confusione. Non pago della generale destabilizzazione mentale degli italiani, il Premier Giuseppe Conte ha fatto sì che il “modulo”, il “fac simile” da utilizzare cambiasse in continuazione. Anche sui social network si è fatta ironia sulle molteplici versioni della autodichiarazione. Il D.P.C.M. dell’11 marzo 2020 “battezza” questo schema da portare con sé in caso di spostamento. Esiste un obbligo generalizzato di restare in casa al quale si deroga soltanto in caso di motivi elencati e più o meno chiariti nel D.P.C.M. ora citato e in quelli successivi. Questi motivi, oltre alle proprie generalità, vanno trascritti nell’autodichiarazione da consegnare alle Forze dell’Ordine, in caso di controllo. Ma in più di una delle sue innumerevoli conferenze stampa, il Presidente del Consiglio ha chiarito: “Se non si è provveduto a compilare l’autodichiarazione, saranno le stesse Forze dell’Ordine a riempire il modulo con le dichiarazioni del soggetto controllato. Torniamo alla “imperatività” della norma: l’autodichiarazione è, quindi, facoltativa? E cosa accade se si è compilato un modulo non aggiornato rispetto alla più recente versione elaborata dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri o del Ministero degli Interni o del Ministero della Salute?

Concludo la lunga premessa con un accenno alla dibattuta questione delle “attività essenziali”. Durante il periodo del cosiddetto “lockdown”, quali attività commerciali e professionali potevano continuare e quali no? Per chi non ha la necessità di studiare nel dettaglio le decisioni normative, era sufficiente sapere che “la saracinesca aperta”, nel periodo di maggiore restrizione, era consentita soltanto a negozi di alimentari, farmacie, tabaccai, negozi al dettaglio di prodotti per l’igiene. Ma le professioni dedite alla consulenza di chi possiede partita Iva non potevano accontentarsi di questa generica indicazio-





ne. L'esercente si rivolge al proprio commercialista per sapere se la sua attività può proseguire oppure no. Entrano in gioco, col D.P.C.M. del 22 marzo 2020, le attività "essenziali" e i "codici Ateco". Questi ultimi costituiscono una sorta di elenco di tutte le attività commerciali, imprenditoriali, professionali. Chi apre la partita Iva, chi si iscrive al Registro Imprese tenuto dalle locali Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura, sceglie per la propria attività un "codice Ateco". Il D.P.C.M. del 22 marzo 2020 si limita ad indicare quali codici ovvero quali attività sono autorizzate a restare aperte e quali no. In altre parole, vengono decise le attività ritenute "essenziali". La decisione del Governo, per ragioni talmente ovvie che nemmeno si riportano, suscita polemica e il D.M. (decreto ministeriale) del 25 marzo 2020 viene rapidamente approvato per integrare l'allegato 1 del D.P.C.M. del 22 marzo. Con l'elenco contenuto nell'allegato suddetto il campo è stato sgombrato da dubbi? Assolutamente no. Oltre alle attività ritenute essenziali, il D.P.C.M. del 22 marzo chiarisce: "(...) restano sempre consentite anche le attività che sono funzionali ad assicurare la continuità delle filiere delle attività di cui all'allegato 1 (...)". È sufficiente inviare una comunicazione al Prefetto per dire, in sostanza: la mia attività non è essenziale ma io lavoro per un'attività essenziale. Le Prefetture, sui propri siti istituzionali, mettono a disposizione un modulo per la comunicazione, ma i diretti interessati non riescono a capire: la risposta della Prefettura è indispensabile per poter lavorare? O si presume il silenzio – assenso? Sul punto la norma tace, e le risposte telefoniche dalla Prefetture sono diverse tra loro, i dubbi restano. Insomma, il caos giuridico sta per raggiungere il picco massimo, al pari del Covid-19. Preciso che tralascio, volutamente, commenti sulla scelta delle attività essenziali: sì alla vendita di sigarette, no alle lavanderie, sì alla vendita del cavetto per il computer, no alla vendita di indumenti intimi, sì ai panettieri ma col divieto di sfornare prodotti evoluti come tortani, casatielli, pastiere e dolci, naturalmente no alle pasticcerie. Ancora: un'attività ritenuta essenziale può lavorare quando gli

pare oppure no? Un commercialista (la cui attività essenziale e autorizzata) è stato sanzionato perché si stava recando a lavorare, nel proprio studio professionale, di domenica.

3. Il Decreto "Cura Italia" - Decreto legge n. 18 del 17 marzo 2020

Dai 600 euro a imprenditori e professionisti alla Cassa integrazione per i lavoratori dipendenti: equivoci mai chiariti

4. Il bonus di 600 euro

Il Decreto "Cura Italia", agli articoli 27 e 28, attribuisce 600 euro per il mese di marzo ad alcune tipologie di lavoratori. Vado dritto al punto e sono costretto a citare il testo di legge (*rectius*: del decreto). Art. 27: "Indennità professionisti e lavoratori con rapporto di collaborazione coordinata e continuativa": 1. Ai liberi professionisti titolari di partita Iva attiva alla data del 23 febbraio 2020 e ai lavoratori titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa attivi alla medesima data, iscritti alla Gestione separata di cui all'articolo 2, comma 26, della legge 8 agosto 1995, n. 335, non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie, è riconosciuta un'indennità per il mese di marzo 2020 pari a 600 euro (...).

L'art. 28: "Indennità lavoratori autonomi iscritti alle Gestioni speciali dell'Ago". 1. Ai 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 di cui all'articolo 2, comma 26, della legge 8 agosto 1995, n. 335, è riconosciuta un'indennità per il mese di marzo 2020 pari a 600 euro (...).

Le suddette indennità sono erogate dall'Inps. Dalla conferenza stampa del Premier Conte, si apre la caccia ai 600 euro. Il "Cura Italia" è scarno, essenziale, anche nella punteggiatura e

con utilizzo disinvolto degli acronimi come “Ago”, che sta per Assicurazione Generale Obbligatoria”; soltanto con successivi chiarimenti e circolari dell’Inps, vengono dissipati alcuni dubbi. Dalla lettura del testo, infatti, sembrerebbero esclusi i professionisti iscritti ad Ordini con Cassa di Previdenza (avvocati, dottori commercialisti, ingegneri, consulenti del lavoro ecc.). Dopo un accordo con l’Adepp, l’associazione degli Enti Previdenziali Privati, questi ultimi sono ammessi al beneficio. Le modalità di richiesta dei 600 euro, i requisiti per poterne godere, sono via via chiariti, ma non si comprende come l’estensore del testo normativo abbia potuto ingenerare confusione tra “lavoro autonomo” e “attività d’impresa”. Nel linguaggio dei media i giornalisti sono, praticamente, autorizzati ad usare i termini come sinonimi, basta effettuare un sondaggio assolutamente non basato su criteri scientifici per verificare che gli artigiani e gli agenti di commercio, ad esempio, nell’accezione comune sono considerati lavoratori autonomi. Ancora una volta non si scomoda autorevole dottrina sull’*intuitus personae* e sull’art. 2082 del codice civile. È sufficiente chiarire, a parere di chi scrive, che le imprese, ancorché “micro”, sono iscritte al Registro Imprese presso le locali Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura, i professionisti – lavoratori autonomi, invece, no. Gli imprenditori, anche se “piccoli imprenditori”, sono iscritti alla Gestione Ordinaria dell’Inps, i professionisti – lavoratori autonomi versano i contributi previdenziali alla Gestione Separata oppure alla Cassa di Previdenza se prevista per la propria attività. Si badi bene, la critica non è formale: la domanda per i 600 euro andava presentata con modalità diverse in un caso e nell’altro. Utilizzare un modulo (anche se su piattaforma informatica) sbagliato ha comportato il rigetto della domanda. L’agente di commercio e l’artigiano, tornando all’errore più diffu-

so, sono piccoli imprenditori e non lavoratori autonomi. Infatti l’agente, come l’artigiano, è iscritto al Registro Imprese e versa i contributi alla Gestione Ordinaria dell’Inps. Davvero non si riesce a comprendere l’errore nel Decreto sulla definizione di “lavoratori autonomi”. La vicenda merita un’analisi che qui non avrebbe spazio.

E poco importa se, nella relazione accompagnatoria al “Cura Italia”, è lo stesso Legislatore (o chi per lui) a scrivere che gli artigiani e i commercianti beneficeranno della misura.

Le censure potrebbero continuare ma la casistica è troppo ampia. Per non discutere dei soci di società di persone, cito soltanto il caso degli amministratori di società a responsabilità limitata, iscritti alla Gestione Separata. Si sono visti respingere la richiesta dei 600 euro perché, secondo l’Inps, non si configura il rapporto di collaborazione coordinata e continuativa.

5. Contenzioso e disparità di trattamento

Il decreto “Cura Italia” rinvia la quasi totalità degli adempimenti. Un atto dovuto. Con gli studi professionali in smart working (o semichiusi, traduzione non letterale) sarebbe stato impossibile rispettare le scadenze per dichiarazione Iva, bilanci, redditi. Per il **contenzioso dinanzi alle commissioni tributarie** il discorso è analogo, ma merita un’evidenza. Innanzitutto la disparità di trattamento rispetto a “controparte” è al di là di qualsiasi commento giuridico. Per i contribuenti la sospensione si conclude il 15 aprile e per i nostri “avversari” il 31 maggio. Dopo il Decreto, modifiche e integrazioni apportano variazioni ulteriori all’agenda dei professionisti per controdeduzioni e costituzio-



ni in giudizio, ma resta la disparità di fondo. La Pubblica Amministrazione è sempre avvantaggiata, “il gioco non è equo”, direbbero gli statistici. C'è da scommettere che si genererà un “contenzioso da contenzioso”. Tra dieci anni, forse, la Corte di Cassazione si pronunzierà su questa disparità di trattamento.

6. Decreto legge n. 23 del 8 aprile 2020, il “Decreto Liquidità”

La fase 1 non si è ancora conclusa, ma la chiusura delle attività economiche (tranne quelle di cui sopra) ha fatto sentire i suoi effetti. Le imprese sono al collasso. Ad “incassi zero” corrispondono impegni a cui nessuno può sottrarsi: canoni di locazione, utenze, fornitori in scadenza. I dipendenti sono in attesa della cassa integrazione guadagni, in deroga o meno, ma il rischio che tante imprese non riaprano esiste, è concreto. Il mondo delle professioni è allo stremo. I codici Ateco sono autorizzati, ma la clientela non sempre è raggiungibile da remoto. I consulenti del lavoro e i commercialisti sono ostaggio delle interpretazioni normative e letteralmente tormentati dai clienti per risposte che essi stessi (i consulenti) attendono da Governo, Parlamento, Agenzia delle Entrate ed Inps. Tra l'altro, il Presidente del Consiglio ha inaugurato un nuovo stile che ha ripercussioni anche giuridiche: i Decreti e i D.P.C.M. sono annunciati in conferenza stampa ma per la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale si devono attendere giorni, spesso settimane. La certezza del diritto va a farsi benedire, smarrita tra le innumerevoli bozze che circolano nelle chat dei social. Tutti imparano il significato della “bollinatura”: una sorta di visto di conformità apposto dalla Ragioneria di Stato, che conferma la copertura economica a tutte le scelte economiche operate dal Legislatore. Di fatto, tra le bozze e la versione definitiva e pubblicata in Gazzetta, ci sono non poche variazioni. Il “Decreto Liquidità” si compone di appena 44 articoli, la presente analisi ne prende in considerazione soltanto uno, il primo, l'articolo 1: “Misure temporanee per il sostegno alla liquidità delle imprese”. In altre nazioni dell'Unione Europea, pare che agli imprenditori e ai professionisti siano stati concesse, rapidamente e dopo una semplice richiesta, alcune migliaia di euro. In Italia, il Governo fonda il suo intervento su “prestiti” garantiti dallo Stato. Le banche non correranno alcun rischio, qualora gli interessati non fossero in grado di onorare il proprio debito, interverrà lo Stato. Ma non è questa la sede per criticare e commentare le scelte politiche. Ci si limiterà a sottolineare le incongruenze giuridiche dell'art. 1 del “Decreto Liquidità”.

7. Misure temporanee per il sostegno alla liquidità delle imprese: l'articolo 1 del “Decreto Liquidità”

Le incongruenze nascono già al primo rigo: “Al fine di assicurare la necessaria liquidità alle imprese con sede in Italia, colpite dall'epidemia Covid-19 (...)”. Le imprese non sono colpite dall'epidemia, ma dalle conseguenze economiche dell'economia. Non si tratta di una mera questione lessicale, ma di sostanza. Un'interpretazione letterale lascerebbe intendere che il Legislatore voglia avvantaggiare le imprese che abbiano tra i soci, i dipendenti, gli amministratori, persone decedute a causa del Coronavirus o ammalatesi a causa dello stesso o, almeno, risultate positive al cosiddetto “tampone”. È evidente, invece, che l'estensore del testo volesse riferirsi ai disastri economici causati dalla pandemia. Un riferimento an-



che a: “con sede in Italia”. Soltanto alcune settimane dopo la pubblicazione del “Decreto Liquidità”, il Presidente del Consiglio annuncia un prestito di 6,3 miliardi di euro al “Gruppo Fca – Fiat Chrysler Automobiles”. Si ripete: le presenti considerazioni non sono politiche ma giuridiche. Se al comma 1 dell'art. 1, al primo rigo c'è scritto “con sede in Italia”, il Premier non può annunciare un prestito ad un gruppo societario che ha sede all'estero. È vero che la “Fiat” dà lavoro a migliaia di operai negli stabilimenti italiani, ma il testo normativo è molto chiaro: “con sede in Italia”. E non siamo ancora arrivati alla contraddizione più grande. Sempre al comma 1 dell'articolo 1, il Legislatore “(...) concede garanzie fino al 31 dicembre 2020” - “a supporto di piccole e medie imprese (...), ivi inclusi i lavoratori autonomi e i liberi professionisti titolari di partita IVA (...)”.

La semi tautologia lavoratori autonomi – liberi professionisti è poca roba rispetto a quel “ivi inclusi”: piccole e medie imprese ivi inclusi i lavoratori autonomi e i liberi professionisti. Che significa? Sarebbe bastato scrivere piccole e medie imprese nonché lavoratori autonomi e liberi professionisti. Il secondo gruppo non è incluso – come potrebbe esserlo – tra le imprese, piccole o medie che siano?

Al comma due si raggiunge il massimo, con un tormentone che durerà per mesi su media, social, in discussioni, ovunque: il prestito di 25 mila euro che poi di 25 mila euro non è, lo si chiarirà più avanti. Insomma, lo Stato italiano garantisce, “a prima richiesta”, il prestito. Non c'è quindi alcun problema di solvibilità, tutti (tutti quelli in possesso dei requisiti) possono chiedere il prestito, perché c'è lo Stato italiano garantisce. In altre e più semplici parole, le banche non rischiano. Il testo dell'articolo 1 è ricco e complesso, chiarisce che i parametri su cui commisurare l'entità del prestito sono due: “*il fatturato annuo dell'impresa relativo al 2019, come risultante dal bilancio o dalla dichiarazione fiscale; il doppio dei costi del personale dell'impresa relativi al 2019, come risultanti dal bilancio (...)*”. Nascono i primi problemi. Il termine per l'approvazione del bilancio al 31 dicembre 2019 è stata rinviato dalle norme dell'emergenza Covid-19 al 30 giugno e quindi il deposito al Registro Imprese al 30 luglio, se l'approvazione fosse deliberata l'ultimo giorno utile dall'assemblea dei soci. Il bilancio 2019, quindi, “mediamente”, non c'è, non può esserci. Anche perché parliamo di piccole imprese, che solitamente si affidano a un consulente esterno e anche gli studi professionali, per quanto “attività essenziali”, hanno subito gli effetti del lockdown. Smart working, collaboratori a casa o in cassa integrazione, mille difficoltà e, quindi, il bilancio 2019 non c'è.

Il Ministro Stefano Patuanelli risponde ad un'interrogazione parlamentare (in diretta sulle reti tv nazionali, tra l'altro) affermando che le banche, entro 72 ore e a semplice richiesta, senza documenti specifici da allegare, accreditano il conto corrente del richiedente. Ma non di 25 mila euro, importo che tutti i cittadini italiani hanno capito. L'importo massimo è 25 mila euro perché l'importo massimo su cui calcolare il 25 per cento è 100 mila euro. Chi nel 2019 ha fatturato, per esempio, 40 mila euro, avrebbe (e sottolineo il condizionale) 10 mila euro, cioè il 25 per cento di 40 mila euro. Il condizionale utilizzato è imposto dal comportamento delle banche e dalle circolari dell'ABI, l'associazione delle banche. Le prime, le banche, chiedono che la pratica per la richiesta del prestito sia istruita col bilancio del 2019 e la dichiarazione dei redditi per lo stesso anno. Quest'ultima, per evidenti ragioni, ancora non è nella disponibilità delle imprese e dei professionisti. Il bilancio, come detto, non c'è. A nulla valgono le proteste degli interessati e dei loro consulenti. Le banche "non mollano". I dottori commercialisti provano a spiegare che per "dichiarazione fiscale" si deve intendere la dichiarazione Iva per il 2019 (quella sì, è stata presentata nel rispetto delle scadenze di legge). Anche perché quella Iva è la dichiarazione che, più di tutte, contiene le informazioni del fatturato 2019. Niente da fare. L'ABI, con le sue circolari, chiarisce una volta e per tutte che a) le banche possono chiedere tutti i documenti che ritengono; b) non sono obbligate a concedere il prestito. In una dichiarazione ai media, il premier Conte sfiora il ridicolo, chiede "Una prova d'amore alle banche".

Una prova d'amore. In realtà, tornando al diritto, i cittadini italiani sono stati presi in giro. Non è concepibile scrivere una norma in cui ci sono tre soggetti – il cittadino, la banca e lo Stato) di cui uno – la banca – non è obbligato. Torna ancora una volta il discorso sull'imperatività delle norme. In tanti si sono affannati a scrivere mail, pec e lettere di protesta alla banca d'Italia, ma poco c'è da fare: le banche non si sentono e non sono obbligate a conceder il prestito garantito dallo Stato. E, anche a prescindere da tutto questo, i cittadini si sono visti chiedere, alla faccia della burocrazia zero, una montagna di documenti improducibili – come sopra chiarito – per vedersi poi, comunque, respingere la domanda.

8. Decreto legge n. 34 del 19 maggio 2020, il "Decreto Rilancio"

È arrivato il momento della riapertura, della ripartenza. I segnali per contagi, decessi, ricoveri in terapia intensiva sono buoni e il sistema economico si deve rimettere in moto. Come al solito, la conferenza stampa del Governo è di molti giorni antecedente alla pubblicazione del provvedimento in Gazzetta Ufficiale. Dopo i proclami, c'è la fase della "bollinatura" che si fa attendere. Segno più che evidente che la copertura economica non c'era, l'hanno dovuta trovare. Il "Decreto Rilancio", il decreto legge n. 34 del 19 maggio 2020, che sarà ricordato per i suoi 266 articoli, oltre 400 pagine, ma anche per il rinvio a regolamenti e decreti attuativi, circolari, chiarimenti. Men-





tre scrivo, si è in attesa di poter materialmente lavorare con “Eco bonus” e “Sisma bonus” con credito d’imposta al 110 per cento; “reddito d’emergenza”; proroga della cassa integrazione. Ma le critiche più severe spettano all’art. 25 del “Decreto Rilancio”.

9. Art. 25 – “Contributi a fondo perduto”

Il Legislatore, al comma 1, riconosce “(...) un contributo a fondo perduto a favore dei soggetti esercenti attività d’impresa e di lavoro autonomo e di reddito agrario, titolari di partita Iva (...). Pare che tutti i soggetti Iva siano compresi e destinatari del beneficio, dal calcolo piuttosto complesso e su cui preferisco non soffermarmi. Se si rispettano i requisiti, il comma 6 dell’art. 25 precisa che il contributo non è inferiore a mille euro per le persone fisiche, a duemila euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche. Ma rileggendo con attenzione l’art. 25, ci si accorge che il comma 2 riserva, più che una spiacevole sorpresa, un’amara decisione del Legislatore: “Il contributo di cui al comma 1 non spetta, in ogni caso, ai soggetti la cui attività risulti cessata (...) nonché ai lavoratori dipendenti e ai professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria di cui ai decreti legislativi 30 giugno 1994, n. 509 del 10 febbraio 1996, n. 103”.

La questione è molto, più grave, rispetto a quelle precedentemente sollevate, perché è in discussione la *ratio legis*. La mano che ha materialmente impugnato la penna (o digitato sulla tastiera) da chi è stata ispirata? Le scelte politiche non possono accontentare tutti, questo è evidente. Ad esempio, la scelta di destinare il contributo a fondo perduto alle imprese e non ai lavoratori autonomi -professionisti sarebbe stata discutibile ma non giuridicamente scellerata. Invece, il contributo è stato destinato alle imprese e ad una parte, ad una selezione di lavoratori autonomi – professionisti: quelli iscritti alla gestione separata dell’Inps e non a tutti gli altri. Per usare un linguaggio più diretto, il web designer, il consulente amministrativo non laureato, l’esperto di marketing senza un Ordine (ed una Cassa Previdenziale) di riferimento, possono godere del contributo; architetti, ingegneri, commercialisti, avvocati, medici non hanno accesso alla misura di sostegno. Una decisione incomprensibile che non trova

spiegazioni giuridiche plausibili. L’unica motivazione, forse, è quella della “ragion di cassa”. La copertura economica per tutti non c’era ed è stato deciso di escludere i “professionisti con cassa”. A leggere la norma, però, si resta davvero senza parole. Una sorta di selezione delle specie che sarebbe stata inaccettabile anche al contrario. È come dire che i gatti neri possono entrare nel ristorante (accompagnati dal padrone) e tutti gli altri gatti no. O viceversa.

10. Conclusioni

I dottori commercialisti (e i consulenti del lavoro) escono letteralmente “frastornati” dall’emergenza Covid-19. Definizioni, principi, regole, elementi essenziali della norma, lessico di settore e quant’altro risultano disintegrati dalla penna del Legislatore.

La critica non è fine a se stessa. Le professioni interessate sono state subissate di domande di una clientela alla ricerca di risposte impossibili da fornire senza circolari, chiarimenti, “faq” degli enti coinvolti.

L’unica attenuante che si può concedere è quella della fretta dettata dall’emergenza. Ma il confine con l’impreparazione si conferma sottile. ■



La riscossione dell'obbligazione doganale

a cura di Renato Polise

Presidente Commissione I.G.P.
(Informatica Giuridica Procedurale)
dell'Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Napoli



La giurisprudenza più recente

La Corte di Cassazione, in due recenti arresti, ha avuto modo di stabilire alcuni principi relativi alla riscossione frazionata del debito tributario, oggetto di impugnazione davanti alla magistratura competente.

Nelle sentenze Cass. nn. 33581/2019 e 7346/2020 è esaminata in maniera particolare la riscossione dell'obbligazione doganale; tuttavia, le stesse pronunce sono occasione per un riepilogo delle modalità di applicazione dell'art. 68 del D. Lgs. n. 546/1992.

L'attuale versione della norma in rassegna, rubricata "Pagamento del tributo e delle sanzioni pecuniarie in pendenza del processo" prevede:

"Anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni, il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato:

- a) per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso;
 - b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso;
 - c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale.
- c-bis)** per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado dopo la sentenza della Corte di cassazione di annullamento con rinvio e per l'intero importo indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione.

Per le ipotesi indicate nelle precedenti lettere gli importi da versare vanno in ogni caso diminuiti di quanto già corrisposto.

2. Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza. In caso di mancata esecuzione del rimborso il contribuente può richiedere l'ottemperanza a norma dell'articolo 70 alla commissione tributaria provinciale ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla commissione tributaria regionale.

3. Le imposte suppletive debbono essere corrisposte dopo l'ultima sentenza non impugnata o impugnabile solo con ricorso in cassazione.

3-bis. Il pagamento, in pendenza di processo, delle risorse proprie tradizionali di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, e dell'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione resta disciplinato dal regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, come riformato dal regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, e dalle altre disposizioni dell'Unione europea in materia".

Innanzitutto, il giudice della nomoflaccia, in particolare nella sentenza del 2019, spiega che il quadro di competenza dell'art. 68 è dato dalla circostanza che la pretesa erariale, fondata sull'atto impositivo, nella sede giudiziale è stata giudicata (in tutto o in parte) legittima e, specularmente, nel caso in cui il ricorso sia stato rigettato, ancorché parzialmente.

Ne deriva che, in prima battuta, è estraneo alla vicenda in esame il caso di caducazione integrale dell'atto per l'accoglimento del ricorso del contribuente.

L'annullamento della pretesa tributaria, ovviamente, non può essere ritenuta ininfluenza sull'attività di riscossione, poiché la sua disciplina trova conferma nel principio, più volte riaffermato dalla Suprema Corte, secondo il quale *"in tema di riscossione dei tributi, l'iscrizione a ruolo e la cartella di pagamento diventano illegittime a seguito della sentenza che, accogliendo il ricorso proposto dal contribuente, annulla l'atto impositivo da esse presupposto, poiché tale pronuncia fa venire meno, indipendentemente dal suo passaggio in giudicato, il titolo sul quale si fonda la pretesa tributaria, privandola del supporto dell'atto amministrativo che la legittima ed escludendo quindi che essa possa formare ulteriormente oggetto di alcuna forma di riscossione provvisoria"* (Cass. n. 19078/2008; n. 13445/2012; n. 24092/2014).

Anche il secondo comma dell'art. 68 conferma il più generale principio per il quale la situazione patrimoniale del contribuente non deve essere pregiudicata *"da un atto amministrativo che il giudice competente ha valutato illegittimo"* (vedi Cass. n. 19078/2008), alludendo la locuzione *"il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale"* alla rideterminazione della pretesa fiscale.

La norma in esame, che sovrintende alla riscossione frazionata del credito tributario in caso di ricorso, è stata oggetto di due principali filoni interpretativi, a causa della infelice formulazione del primo comma¹. Secondo una prima pronuncia in materia di ICI (Cass. n. 7831/2010) l'art. 68 del D. Lgs. n. 546/92 deve considerarsi norma di contenuto generale, estesa a qualsiasi tipo di tributo, dovendosi intendere la proposizione normativa iniziale del comma 1 come *"previsione derogatoria di eventuali norme tributarie speciali che dettano - per il frazionamento della riscossione - una disciplina diversa"*.

Per una seconda e quasi coeva decisione, sempre in materia di ICI (Cass. n. 15473/2010 poi seguita da Cass. n. 19015/2015) l'art. 68, con la prima parte del primo comma, sarebbe intervenuto solo ad unificare - derogando ove necessario - la disciplina delle molteplici norme tributarie che già prevedevano differenti modalità di riscossione frazionata, sicché la norma troverebbe applicazione soltanto *"nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio"* ed in tal caso agendo anche *"in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta"*. In altri termini, secondo questa diversa impostazione, la norma non innova a quelle leggi d'imposta per cui la riscossione frazionata non era prevista.

Il secondo filone interpretativo, oramai divenuto granitico sul punto, assiste anche la disciplina dell'obbligazione doganale, per la quale non è revocabile in dubbio che *"qualora il contribuente abbia impugnato l'avviso di rettifica e non sia ancora intervenuta la decisione di primo grado, non è precluso all'Amministrazione finanziaria iscrivere a ruolo gli interi importi dovuti in quanto ... non vi è in materia doganale, una norma analoga all'art. 15, primo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 che, per la riscossione delle imposte dirette sui redditi, limita, a seguito dell'impugnativa, l'importo iscrivibile a ruolo a quello pertinente alla fase amministrativa del procedimento, ossia alla notifica dell'atto impositivo sino alla decisione in primo grado, tanto più che una limitazione dell'iscrizione a ruolo dell'importo accertato si porrebbe in contrasto con l'art. 244 del codice doganale comunitario"* (Cass. 20669/2014).

1 *"Anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi di imposta, nel caso in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni, il tributo, con i relativi interessi deve essere pagato"*



Soccorre poi per l'esame della questione che ci occupa, ovvero circa la legittimità dell'immediata iscrizione a ruolo delle imposte dovute, laddove non vi sia diversa previsione di legge, la sentenza della Corte Cost. n. 464/1999 con riguardo all'art. 72 del D. Lgs. n. 507 del 1993 in tema di TARSU, che ha dichiarato non fondata la questione, sottolineando che il trattamento differenziato rispetto all'art. 15 comma 1 del D.P.R. n. 602/1973, trovava giustificazione in considerazione dei diversi presupposti impositivi, rientrando nella discrezionalità del legislatore che *"non è tenuto sul piano costituzionale ad una identità di scelte in ordine ai tempi e modalità di esazione e iscrizione a ruolo provvisoria"*. In tema di tributi locali, inoltre, le preminenti esigenze di interesse pubblico sono date dalla necessità di assicurare le necessarie risorse per l'erogazione dei pubblici servizi.

Analoghe considerazioni possono essere formulate per i tributi doganali, dovendosi assicurare la tempestiva ed integrale acquisizione delle risorse finanziarie proprie dell'UE.

Con riguardo ancora allo specifico ambito delle obbligazioni doganali, occorre inoltre sottolineare che la disciplina positiva di origine unionale è convergente in senso univoco alla realizzazione della riscossione immediata dei diritti doganali. Ne abbiamo conferma, ad esempio, nell'art. 45 del Reg. UE n. 952/2013, il cui primo comma prevede che *"la presentazione di un ricorso non sospende l'applicazione della decisione contestata"*, salvo la facoltà di sospensione disposta nella fase amministrativa, previa puntuale valutazione del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*.

Nella stessa prospettiva, in forza dell'art. 9, comma 3bis, del D.L. n. 16 del 2012, a partire da marzo 2013 per i tributi doganali non si procede più alla riscossione mediante ruoli, ma è stata prevista l'immediata esecutività dei provvedimenti dell'Amministrazione doganale decorsi dieci giorni dalla notifica del provvedimento accertativo.

Sempre coerente con la finalità di assicurare l'immediata riscossione dei diritti doganali, è il comma 3bis dell'art. 68 del D. Lgs. n. 546/1992 per il quale *"il pagamento, in pendenza di processo, delle risorse proprie tradizionali ... e dell'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione resta disciplinato dal regolamento CEE n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, come riformato dal regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, e dalle altre disposizioni dell'Unione europea in materia"*.

Tirando le somme del discorso sin qui svolto, è chiaro che l'applicabilità dell'art. 68 è condizionata alla possibilità o meno di procedere già nella fase amministrativa alla riscossione integrale sulla base del solo atto impositivo: ove la disciplina sostanziale, in funzione del soddisfacimento di un interesse pubblico,

consenta l'immediata riscossione dell'imposta per l'intero resta preclusa l'applicabilità, nella fase processuale, dell'art. 68 cit., sicché legittimamente la riscossione può essere avviata e proseguita per l'intero importo, con l'unico limite derivante dalla rideterminazione del *quantum* da parte del giudice tributario a seguito di accoglimento del ricorso del contribuente.

In altri termini, dunque, con riguardo agli atti impositivi, la regola processuale della riscossione frazionata ha quale presupposto fondante la frazionabilità della riscossione già nella fase amministrativa, sicché non si applica ove sia prevista l'esazione totale del tributo sulla base del solo atto di accertamento non definitivo.

Rientrano in tale ipotesi le obbligazioni doganali ed in generale i tributi afferenti le risorse proprie dell'Unione europea.

Ne discende il principio per il quale *“in tema di riscossione di dazi e diritti doganali, qualora il contribuente abbia impugnato l'avviso di rettifica e sia intervenuta decisione di primo grado a lui integralmente sfavorevole, l'Amministrazione finanziaria può porre in riscossione la totalità degli importi dovuti ovvero, se abbia già avviato la riscossione nella fase amministrativa anteriormente alla decisione, può validamente proseguire all'esazione per l'intero importo, non trovando applicazione alla materia doganale ... la procedura di riscossione frazionata. Qualora, invece, il giudice di primo grado abbia accolto, in tutto o in parte, il ricorso, escludendo o riducendo l'ammontare delle somme dovute, le eventuali maggiori somme già iscritte a ruolo non sono esigibili”* (Cass. sent. n. 33581 del 18 dicembre 2019). L'indicato principio, per quanto di nostra conoscenza, è stato molto spesso disatteso dall'Amministrazione doganale, che insiste nel proseguire l'azione di esazione del tributo accertato anche nel caso di soccombenza, parziale o totale, davanti al giudice tributario.

Con la successiva sentenza n. 7346/2020 viene investigato una diversa ed ulteriore problematica inerente l'argomento in esame, ossia se esista o meno un diritto di “sgravio” dei ruoli, nonché se sorga un diritto al rimborso delle somme già riscosse.

Per fornire risposta al quesito che precede occorre partire dalla normativa che disciplina la questione, ed in particolare modo dall'art. 199 CDC (la cui previsione è oggi trasfusa nell'art. 98 del Reg. UE n. 952/2013) che, peraltro, non coinvolge direttamente la fase della pretesa daziaria in senso stretto (ossia accertamento, calcolo ed iscrizione a ruolo) ma, più concretamente, quella accessoria della prestazione delle garanzie nonché dell'effettività dell'attuazione delle stesse mediante il pagamento ovvero, *mutatis mutandis*, la riscossione.

Cio significa che la norma non rileva ai fini dell'esecutività del titolo e dell'esigibilità delle somme, ma assume incidenza sulla fase ulteriore dell'eventuale rimborso (della garanzia) che, nonostante l'annullamento (non definitivo) del titolo impositivo per via giudiziale, non può aver luogo fintanto che l'obbligazione non sia definitivamente estinta.

In conclusione, quindi, l'avvenuto annullamento giudiziale (in tutto o in parte) del titolo impositivo ovvero la rideterminazione delle somme dovute comporta l'inesigibilità dei maggiori importi pretesi e, dunque, da un lato impone di adottare gli eventuali atti di sgravio e, dall'altro, limita l'avvio o la prosecuzione della procedura di riscossione coattiva al minor importo accertato in giudizio.

In caso di riscossione già effettuata, peraltro, la sopravvenuta statuizione favorevole al contribuente non comporta né il diritto allo svincolo della garanzia eventualmente prestata, né, in ogni caso, il diritto al rimborso delle maggiori somme esatte, diritti che sorgono solo quando la sentenza sia passata in giudicato e, quindi, l'obbligazione doganale si sia estinta.

Da quanto sopra esaminato si rende auspicabile un comportamento dell'Amministrazione doganale conforme ai principi dettati dalla Suprema Corte di Cassazione, mentre il contribuente dovrà gestire la vicenda processuale e la tempistica della riscossione con la massima cautela possibile, in modo da limitare al massimo il pagamento delle somme, almeno fino alla sentenza di primo grado. ■



Commercialisti e modelli organizzativi dello studio

a cura di **Gianni Tomo**

**Dottore Commercialista
e Giornalista Pubblicista**



Ripensare l'organizzazione dello studio: l'innovazione tra esclusive e tecnologie

In questi giorni si va diffondendo la concreta speranza che il periodo di emergenza sanitaria sia ormai pressoché concluso, non si può certamente dire lo stesso per la crisi economica che si è venuta a determinare a seguito del lungo periodo di fermo e delle varie restrizioni che in campo nazionale ed internazionale caratterizzano i vari settori.

I nostri studi professionali, per espressa previsione normativa, sono stati inclusi tra le categorie delle attività indispensabili, e quindi legittimati a derogare al “lock-down”: nei fatti concreti non ci siamo mai fermati.

Anche nei primissimi giorni di marzo, allorquando la tensione era ai massimi livelli, eravamo impegnati nelle nostre attività quotidiane e, da un giorno all'altro, abbiamo dovuto riorganizzare il tutto con le prioritarie esigenze sanitarie e della incolumità personale per evitare contagi: dalla condivisione degli spazi dei nostri studi e dalle modalità di contatto con collaboratori e clienti, alle problematiche della più adeguata e rassicurante igienizzazione dei locali; come certamente ricordiamo, oggi alcuni con sottile ironia, rappresentava un problema concreto anche il contatto e la gestione dei documenti provenienti dai clienti, perché no, anche della moneta contante.

A tale proposito ricordiamo, oggi quasi con tenerezza, alcuni aneddoti tratti dalle numerosissime chat tra colleghi presenti sul web, esilaranti, dissacranti, certamente utili ad allentare la tensione di quei giorni: da chi, impegnato nella solita difficile attività di recupero crediti, rassicurava i clientiaccettiamo bonifici, sono“free-virus”.....!!, a chi chiedeva consigli su come “decontaminare” la documentazione contabile della clientela, fatture, documenti bancari eccetera, preoccupanti oggetto di “manipolazione” e di trasmissione di

virus dall'esterno, ricevendo suggerimenti più o meno esilaranti del tipo..... mettili distanziati al sole per 3 giorni....., oppure.....cospargili di alcool, che tanto non li altera, altri suggerivano una “quarantena in cassaforte”, altri ancora, certamente più concreti la distruzione immediata, così eviti di lavorare per clienti che chissà se mai riapriranno e se ti pagheranno.....!!!

Battute su piccoli aspetti, solo apparentemente marginali, ma innumerevoli sono stati i problemi organizzativi che abbiamo dovuto affrontare e risolvere nel giro di pochi giorni se non di poche ore, tra le innumerevoli scadenze del nostro lavoro, poco importa se previste dalle leggi o dagli impegni: non c'è bisogno di una legge per cadenzare i nostri impegni, men che mai in quei giorni nei quali si lavora alle chiusure annuali dei conti, tra organi sociali, banche per i rinnovi degli affidamenti, scadenze tributarie.

La nostra attività è stata ricompresa tra quelle non soggette a restrizioni, ma nei fatti siamo stati comunque costretti dalle circostanze connesse ai mezzi di trasporto, ovvero di distanziamento e di cautele sanitarie a dover rimodulare spazi, luoghi e modalità di lavoro, chiusura degli uffici dei clienti e delle Amministrazioni pubbliche – Agenzia delle Entrate, Uffici Giudiziari, banche ecc -, generalmente orientandoci sul cosiddetto “smartworking”, ovvero, più concretamente, lavorando in remoto, tra le persone dello studio, con i clienti, con i vari uffici. Come sappiamo, tra gli altri anche banche ed Agenzia delle Entrate, sebbene con uffici chiusi, ha continuato a lavorare da remoto costringendo i nostri clienti, quindi noi, ad interlocuzioni a volte frenetiche per la conclusione di pratiche in quei giorni davvero difficili, situazioni che, come altrettanto sappiamo, permangono in questi giorni.

Le scadenze tributarie non hanno avuto che discutibilissime proroghe: molto di più e di meglio si poteva e doveva fare, ma tant'è, e non è questa la sede per discuterne.

Tutto ciò è sufficiente però per prendere concretamente atto delle indicazioni che ci sono venute da questo lungo periodo di fermo e di ripresa molto complesso che impone di ripensare alla possibile organizzazione dello studio.

Già, l'organizzazione dello studio, un tema che siamo soliti relegare ai tempi residuali dalle nostre attività professionali, quelle delle "ore fatturabili", quasi quando abbiamo "tempo da perdere".

L'emergenza sanitaria ha trovato i nostri studi in molti casi impreparati ad un lavoro in remoto: non tutti avevamo connessioni internet valide, non tutti eravamo passati nelle modalità "in cloud", ovvero già opzionalmente collegati in remote con i server di studio: e se lo studio era a distanza non raggiungibile in breve tempo ed il server si è spento per un calo di tensione? E se, per un guasto, in quei giorni terribili il tecnico era irraggiungibile? E per l'acquisto di materiali di consumo, toner, carta stampanti ecc, come fare prima del frenetico sviluppo delle vendite online? Di difficoltà ne abbiamo avuto tutti e tutti abbiamo certamente notato la differenza con un "prima".

I nostri studi professionali sono notoriamente riconducibili, almeno nelle linee generali, a due modelli organizzativi discorsivamente definiti "studio boutique" e "studio supermarket": i primi, quelli specialistici e comunque con pochi addetti e spesso pochi clienti; gli altri, al contrario, numerosi addetti per numerosi clienti.

Alla luce di quanto accaduto, entrambe i modelli hanno presentato al tempo stesso vantaggi e svantaggi, ciò che ha fatto la differenza è stato l'uso delle tecnologie.

Nel 2003 "Il Sole 24Ore", all'indomani della prima normativa sui crediti d'imposta e quel primo click-day titolava "Il bravo commercialista è un fulmine al computer", un titolo profetico, che in questi giorni si presenta per essere sempre più attuale.

La sfida è pertanto quella di ripensare, questa volta per davvero, ad uno studio iper-organizzato con tutte le possibili tecnologie ed al passo con tutte le possibili innovazioni, non solo telematiche, ripensando ad un "nuovo modo" per riconfigurare il nostro elemento fondamentale di business: la relazione con il cliente, che non può che passare attraverso una chiara identificazione e riserva delle nostre competenze, e che siano riconosciute dalle leggi e quindi dalla collettività per essere veri criteri di salvaguardia delle fede pubblica.

Solo in questo modo la qualità delle nostre prestazioni potrà essere percepita: certamente fondata su un uso molto efficace ed efficiente delle tecnologie, ma a cura di chi "sappia cosa fare", senza equivoci su un mercato che, anche in questi giorni ha visto impropri affollamenti di soggetti vari, non meglio identificati come intermediari, districarsi in modo spesso maldestro tra agevolazioni e pratiche bancarie.

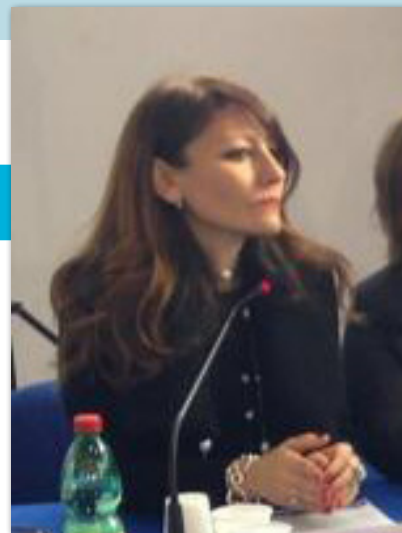
La sfida pertanto è quella di ripensare per i nostri studi ad un nuovo modello organizzativo, profondamente innovativo delle relazioni con il mercato, fondato sul riconoscimento di esclusive professionali che, forti degli ormai consolidati strumenti telematici ed informatici, potranno affermare il concreto valore delle nostre prestazioni e delle nostre organizzazioni di studio. ■



Fase2, corretta gestione del rischio per imprese e consumatori

a cura di **Stefania Linguerre**

Presidente della Commissione di Studio Tutela del Consumo dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Napoli



Coronavirus e inadempimento contrattuale: i rimedi

L'emergenza legata alla pandemia da Covid-19, il divieto di spostamento esteso a tutto il territorio nazionale, e l'obbligo di chiusura di numerose attività commerciali e produttive possono e in molti casi hanno inciso sulle obbligazioni contrattuali che non si riescono ad adempiere o che si possono adempiere solo con ritardo. Questo è un rischio che riguarda tutti gli operatori del mercato ed è fondamentale conoscere tutti i profili giuridici e di tutela in materia per limitare gli indubbi danni ad imprese e consumatori. Se per alcuni tipi di contratto quali ad es.: leasing, prestiti, mutui per l'acquisto di prima casa; etc.; il Governo è intervenuto, in maniera diretta, con norme mirate a disciplinare i rapporti già in essere, e messi in crisi dalla situazione di emergenza; in via generica, il legislatore ha previsto una causa di esclusione della responsabilità del debitore. Nel merito si cita l'art. 91 del D.L. n. 18/2020, il cui primo comma recita: *"All'articolo 3 del decreto - legge 23 febbraio 2020, n. 6, convertito con modificazioni dalla legge 5 marzo 2020, n. 13, dopo il comma 6, è inserito il seguente: "6-bis. 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."*

Sotto il profilo giuridico, la chiusura emanata con il DPCM del 11 Marzo, infatti, ha di certo aperto ad una potenziale configurazione di ciò che possiamo definire come **impossibilità sopravvenuta**, o **"factum principis"**, in quanto non ascrivibile alla volontà delle parti ma legata a fattori esterni. Ma quando parlano di impossibilità sopravvenuta o di "factum principis"? L'**impossibilità sopravvenuta** è una causa di estinzione dell'obbligazione diversa dall'adempimento. Essa si verifica in un momento successivo alla sottoscrizione del contratto e deriva da una causa avente natura esterna, di carattere imprevedibile e/o non prevenibile secondo la diligenza media. L'obbligazione si estingue quando, per causa non imputabile al debitore, la prestazione diventa impossibile; se tale impossibilità è solo temporanea, inoltre, il debitore, nelle more della stessa, non è responsabile del ritardo nell'adempimento. Il **"factum principis"**, altra ipotesi, si differenzia dalla causa di forza maggiore per la natura dell'evento impeditivo: quest'ultimo è infatti l'ordine dell'autorità che rende impossibile l'esecuzione della prestazione, in modo temporaneo o definitivo, indipendentemente dalla volontà dei soggetti obbligati. Secondo la giurisprudenza consolidata, gli ordini o i divieti emanati dalle autorità sono suscettibili di determinare l'impossibilità della prestazione qualora: gli stessi siano del tutto estranei alla volontà dell'obbligato; non siano ragionevolmente prevedibili, secondo la comune diligenza, all'atto dell'assunzione dell'obbligazione; il debitore abbia sperimentato tutte le ragionevoli possibilità per adempiere regolarmente.

Ma cosa e come rispondere ai debitori che chiedono una dilazione dei pagamenti o ai fornitori che necessitano una rimodulazione degli impegni contrattuali a causa del coronavirus?

La corretta determinazione e sorte dei contratti assume rilevanza da non trascurare considerato l'impatto economico dovuto alle diverse scelte e/o gestioni in materia e in questo il commercialista può giocare un ruolo centrale e di grande supporto ad imprese e consumatori.

Possiamo, infatti, ipotizzare che il Coronavirus e i provvedimenti governativi conseguenti possano costituire un evento straordinario ed anche imprevedibile, ma occorre però poi verificare, in ogni singolo caso concreto, se questa pandemia o questi provvedimenti governativi conseguenti abbiano davvero nella fattispecie determinato un'impossibilità sopravvenuta o una eccessiva onerosità nella prestazione oppure no, in modo da potersene applicare, se del caso, le conseguenze codicistiche.

Prima di tutto, occorre verificare se il contratto prevede "clausole specifiche" per stabilire se ed entro quali limiti cioè determini una causa di forza maggiore o eccessiva onerosità da parte della parte inadempiente. Il principio di forza maggiore, infatti, non trova una definizione espressa nel nostro ordinamento che si limita all'art. 1467 del Codice Civile a fare riferimento a fatti straordinari e imprevedibili. L'individuazione specifica di cosa sia la forza maggiore è dunque rimessa alla giurisprudenza.

Occorre evidenziare che invocare la forza maggiore, l'impossibilità sopravvenuta della prestazione e l'eccessiva onerosità della prestazione consentono al debitore di andare esente da responsabilità per l'inadempimento e quindi un aspetto importante su cui soffermarsi se si vogliono limitare i possibili danni economici dovuti al fermo forzoso.

La corretta determinazione della prova del nesso tra il fermo delle attività e l'impossibilità ad adempiere rappresentano fattori determinanti nell'opportunità di rideterminazione del rapporto contrattuale, e solo se le medesime circostanze sono direttamente connesse ai provvedimenti legislativi o amministrativi dell'emergenza o dell'evento della diffusione del virus, che l'inadempiente è esente da responsabilità.

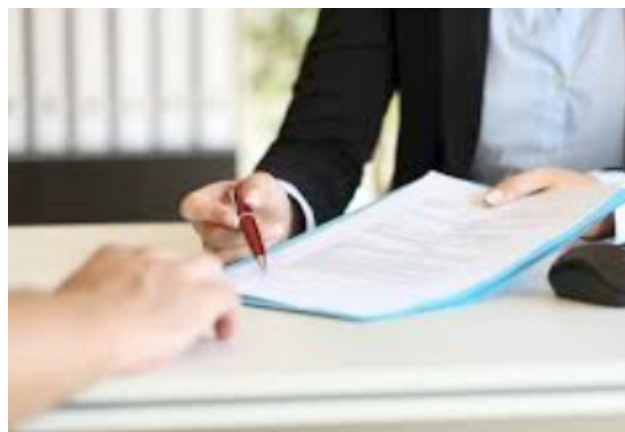
Nel merito il Ministero dello Sviluppo Economico con la circolare del 25 marzo 2020 chiede alle Camere di Commercio di rilasciare a chi ne fa domanda "Attestazioni camerali di sussistenza di cause di forza maggiore per emergenza Covid-19". **Laddove, invece, l'inadempienza sia solo indirettamente ricollegabile ai provvedimenti dell'Autorità, tali esimenti non potranno essere invocati.**

Pertanto in via generica, nel caso di obbligazioni pecuniarie, e senza un riferimento specifico all'impedimento subito

sembra difficile che il debitore possa sottrarsi al pagamento di quanto dovuto, anzi in assenza di una vera e propria chiusura generalizzata delle proprie aziende clienti e/o ad un crollo del mercato, al debitore potrebbe essere addebitata la mancanza di diligenza nella gestione del rischio di credito ovvero azioni adeguate di risk& management.

Questo è certamente vero per tutte le situazioni debitorie pregresse, ma non per le posizioni in corso.

Infatti, non è del tutto remota l'ipotesi che il debitore invochi l'eccessiva onerosità sopravvenuta non con riferimento alla prestazione bensì dei termini e del prezzo concordati a monte al momento della sottoscrizione del contratto o della formulazione dell'ordine. **Gli stessi debitori potrebbero invocare lo sconvolgimento del mercato causato dall'emergenza coronavirus** e successivi decreti tali da mettere in discussione le previsioni di flussi di tesoreria, di cassa, di credito, di incassi fatti al momento della sottoscrizione del contratto e/o fase dell'ordine, invocando l'art. 1427 del c.c. Le medesime imprese potrebbero, altresì invocare l'impossibilità temporanea di disporre pagamenti a causa dell'emergenza (art. 1256 del c.c.). Pertanto salvo casi eccezionali il debitore dovrà comunque pagare quanto dovuto una volta venuta meno l'impossibilità, ma per tutto il tempo dell'inadempimento non sarà imputabile e non dovrà subire conseguenze per il ritardo.



In assenza di provvedimenti ad hoc dunque lo strumento di maggior tutela sembra essere la rinegoziazione in via stragiudiziale

Ulteriori strumenti di tutela possono riassumersi: avere controllo sugli effetti di quanto concordato, gestire e ridurre le contestazioni. ■



Ricerca & Sviluppo

a cura di **Alessandro Sacrestano**

**Dottore Commercialista
e Revisore dei Conti**



L'articolo 244 del DL n. 34/2020 ha ampliato la misura percentuale del bonus per le attività in Ricerca & Sviluppo eseguite ai sensi della nuova disciplina dettata dall'articolo 1, commi 198 e ss della l.n. 160/2019 (legge di Bilancio 2020).

Per effetto di tale intervento, le sole imprese operanti nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia,

Sardegna e Sicilia potranno godere di un credito d'imposta maggiorato rispetto al 12% previsto dalla l.n. 160/2019. In particolare, il DL Rilancio prevede che:

- per le imprese di grandi dimensioni, che occupano cioè almeno 250 persone ed il cui fatturato annuo è almeno pari a 50 milioni, la percentuale di agevolazione salga al 25% dei costi ammissibili;



- per le imprese medie, che occupano cioè almeno 50 persone e con fatturato annuo di almeno 10 milioni di euro, la percentuale salga al 35% dei costi ammissibili;
- per le piccole imprese, invece, il credito salga al 45% degli investimenti agevolabili.

Per dare piena attuazione alla misura in commento, però, bisognerà pazientare ancora qualche giorno.

Lo scorso 28 maggio il MiSe ha reso noto che il Ministro Patuanelli ha firmato il Decreto Attuativo della misura di aiuto prevista nella Legge di Bilancio. Come noto, infatti, la nuova veste del bonus era ai nastri di partenza in attesa di alcune particolari indicazioni operative, soprattutto sulla natura della spesa agevolabile. Il comma 200 dell'articolo 1 della l.n. 160/2019, infatti, preannunciava come attività di ricerca e sviluppo agevolabili quelle di ricerca fondamentale, di ricerca industriale e sviluppo sperimentale in campo scientifico o tecnologico, come definite, rispettivamente, alle lettere m), q) e j), punto 15, paragrafo 1.3 della comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, concernente la disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione. Tuttavia, la norma rimandava proprio al decreto del Ministro dello sviluppo economico la definizione dei criteri per la corretta applicazione di tali definizioni, tenendo conto dei principi generali e dei criteri contenuti nel Manuale di Frascati dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE). Proprio il riferimento al Manuale di Frascati aveva creato un clima di attesa molto intenso per il decreto, ancora non pubblicato in Gazzetta.



Si tratta di un particolare di non poco conto. Si ricorda, infatti, che l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti. Oltre a questo, le imprese beneficiarie del credito d'imposta sono tenute a redigere e conservare una relazione tecnica che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o ai sotto-progetti in corso di realizzazione. Tale relazione deve essere predisposta a cura del responsabile aziendale delle attività ammissibili o del responsabile del singolo progetto o sotto-progetto e deve essere controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa. Tanto la certificazione del revisore che la relazione tecnica non possono certo ignorare il perimetro applicativo della ricerca e dello sviluppo agevolabili.

A tal riguardo, tenendo conto delle indicazioni fornite con la Relazione Illustrativa al decreto Rilancio, ma anche delle prime indiscrezioni sul contenuto del decreto attuativo in attesa di pubblicazione, si ritiene di poter dare le seguenti definizioni:

Attività di ricerca fondamentale. Lavori sperimentali o teorici finalizzati principalmente all'acquisizione di nuove conoscenze in campo scientifico o tecnologico, attraverso l'analisi delle proprietà e delle strutture dei fenomeni fisici e naturali, senza necessariamente considerare un utilizzo o un'applicazione particolare a breve termine delle nuove conoscenze acquisite da parte dell'impresa. Il risultato delle attività di ricerca fondamentale è di regola rappresentato per mezzo di schemi o diagrammi esplicativi o per mezzo di teorie interpretative delle informazioni e dei fatti emergenti dai lavori sperimentali o teorici.

Attività di ricerca industriale. Lavori originali intrapresi al fine di individuare le possibili utilizzazioni o applicazioni delle nuove conoscenze derivanti da un'attività di ricerca fondamentale o al fine di trovare nuove soluzioni per il raggiungimento di uno scopo o un obiettivo pratico predeterminato; tali attività, in particolare, mirano ad approfondire le conoscenze esistenti al fine di risolvere problemi di carattere scientifico o tecnologico; il loro risultato è rappresentato, di regola, da un modello di prova che permette di verificare sperimentalmente le ipotesi di partenza e di dare dimostrazione della possibilità o meno di passare alla fase successiva dello sviluppo sperimentale, senza l'obiettivo di rappresentare il prodotto o il processo nel suo stato finale.

Attività di sviluppo sperimentale. Lavori sistematici, basati sulle conoscenze esistenti ottenute dalla ricerca o dall'esperienza pratica, svolti allo scopo di acquisire ulteriori conoscenze e raccogliere le informazioni tecniche necessarie in funzione della realizzazione di nuovi prodotti o nuovi processi di produzione o in funzione del miglioramento significativo di prodotti o processi già esistenti. Per miglioramento significativo di prodotti o processi già esistenti s'intendono le modifiche che hanno il carattere della novità e che non sono il risultato di un semplice utilizzo dello stato dell'arte nel settore o dominio di riferimento. Il risultato dei lavori di sviluppo sperimentale è di regola rappresentato da prototipi o impianti pilota. Per prototipo s'intende un modello originale che possiede le qualità tecniche essenziali e le caratteristiche di funzionamento del prodotto o del processo oggetto delle attività di sviluppo sperimentale e che permette di effettuare le prove per apportare le modifiche necessarie e fissare le caratteristiche finali del prodotto o del processo; per impianto pilota s'intende un insieme di macchinari, dispositivi, attrezzature o altri elementi che permette di testare un prodotto o un processo su una scala o in un ambiente prossimi alla realtà industriale o finale. ■

Commercialisti: un lavoro da mediano

a cura di **Luigi Migliaccio**

Dottore Commercialista



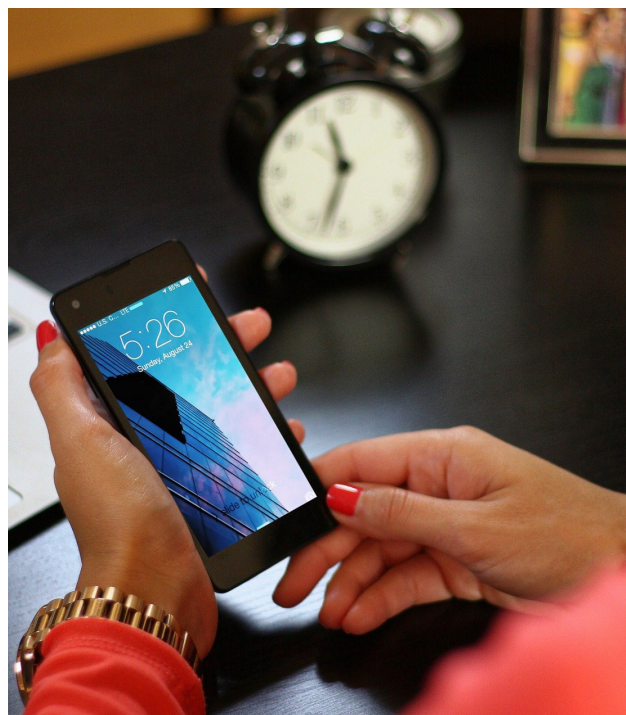
Quando ho pensato di scrivere un articolo sul ruolo dei commercialisti, mi è subito balzata alla mente la bella canzone di Ligabue, che esalta, nel calcio, il lavoro oscuro, ma preziosissimo, dei mediani, di coloro, cioè, che stanno “*lì nel mezzo*”, a recuperare palloni per far ripartire l’azione d’attacco della propria squadra. Nelle cronache sportive, spesso, ci si dimentica di tali imprescindibili gregari, limitandosi ad osannare i calciatori che fanno goal o i portieri che parano un calcio di rigore.

Anche i commercialisti stanno “*lì nel mezzo*”, silenziosamente, a barcamenarsi tra norme spesso confuse e ridondanti, emanate da un legislatore tributario bulimico, che, inoltre, non è quasi mai un esempio di tempestività. Infatti, ci si trova, troppo spesso, ad assolvere nuovi adempimenti introdotti con grande ritardo oppure obblighi già esistenti ma innovati all’ultimo momento, e quando, dopo un affannarsi di verifica di circolari e note esplicative, si è pronti, arriva il giorno prima della scadenza la beffa del rinvio.

I commercialisti stanno “*lì nel mezzo*”, con senso di abnegazione, a svolgere un fondamentale ruolo di sussidiarietà a supporto di imprese e lavoratori autonomi, che fanno grande affidamento sull’assistenza di una categoria professionale, composta per la maggior parte da “artigiani” della partita doppia e dei tributi. Artigiani, in quanto molti studi dipendono, in modo esclusivo, dall’impegno scrupoloso del suo titolare, il quale, spesso, è affiancato dal coniuge o da un figlio, che, talvolta, si è visto costretto dalla persistente congiuntura negativa, a seguire lo stesso percorso professionale del proprio genitore.

Ecco, un altro aspetto che mi preme segnalare, tutto il mondo delle libere professioni, da troppo tempo, è diventato un ammortizzatore sociale, che allevia, solo apparentemente, la crescente disoccupazione: basta aprire la partita iva ed abilitarsi all’esercizio professionale, per proporsi su un mercato sempre più inflazionato, nel quale bisogna sgomitare tenacemente per ritagliarsi un piccolo spazio, che consenta di rea-

lizzare ogni mese un ammontare netto di compensi che corrisponde al modesto stipendio di un lavoratore dipendente. Anche la categoria dei commercialisti è in grande affanno, invece, nella percezione collettiva, insiste ancora l’immagine di una beata isola di privilegiati, autosufficiente, che nei periodi di difficoltà può fare a meno di qualsiasi forma di sostegno. Si sta vedendo anche nell’attuale emergenza sanitaria, come nella messe di denaro pubblico, sinora più promessa che elargita, a tante categorie professionali, compresa quella dei commer-



cialisti, sono state riservate solo le briciole. Ad oggi, ad esempio, i professionisti iscritti agli Ordini sono esclusi dall'accesso ai finanziamenti a fondo perduto previsti dal decreto "Rilancio". Anche nel corso della pandemia, il commercialista è stato, ancora più del solito, "lì nel mezzo", in quanto, essendo radicato sul territorio e riscuotendo, spesso, la incondizionata fiducia dei propri clienti, ha svolto una vera e propria missione.

Non si è limitato ad assicurare la consueta assistenza contabile e fiscale, particolarmente necessaria in un periodo così difficile, ma ha svolto anche un ruolo di sostegno psicologico a favore dei tanti piccoli imprenditori e lavoratori autonomi, avviliti e disorientati, che temono di essere spazzati via dalle nefaste conseguenze economiche dell'emergenza sanitaria.

Inoltre, quanti di noi, in questo periodo, hanno svolto delle attività imposte dalla copiosa decretazione d'urgenza, nella consapevolezza che non gli venisse corrisposto il compenso del lavoro svolto? Sono certo che la maggioranza dei miei colleghi non si è tirata indietro e, con il consueto impegno, ha presentato le pratiche di sospensione dei finanziamenti, le richieste di bonus e si è perso nei meandri dei numerosi e confusi provvedimenti di sospensione degli adempimenti fiscali.

Il recente generico e, pertanto, inaccettabile attacco di Saviano ai commercialisti ha riproposto l'importante tema dell'etica nell'esercizio della nostra professione. È vero che la nostra categoria professionale non è immune dalla corruzione, i suoi subdoli veleni si annidano minacciosi anche tra le nostre fila. Per questo motivo, ognuno di noi deve elevare ancora di più la qualità del proprio servizio e porsi quale "gendarme" a tutela del decoro della professione, segnalando ai nostri organismi tutti i casi di cattivo esercizio dell'attività professionale e denunciando, senza alcuna esitazione, i casi di corruzione di cui si viene a conoscenza.

La battaglia di legalità che porta avanti Saviano è la nostra stessa battaglia, da sempre! Basta andare oltre l'immagine

anacronistica del commercialista come quello che fa pagare le tasse e basta (e, per alcuni maldicenti, aiuta a farle evadere...), per allargare lo sguardo sulle tante attività che svolge, e che, spesso, vede i commercialisti affiancare gli organi di giustizia nella lotta alla criminalità organizzata.

Le "mele marce" ci sono senz'altro, come in tutti i contesti sociali, vanno individuate e cancellate dall'Ordine, non deve essere data loro un'altra possibilità!

Al contempo, tuttavia, il nostro Consiglio Nazionale deve essere inflessibile nel tutelare, senza mediazioni, la dignità della professione, talvolta ingiustamente attaccata e, sistematicamente, relegata in una marginalità che non attribuisce il giusto rilievo alla preziosa funzione che i commercialisti svolgono. Mentre scrivo questo articolo, ci avviamo ad uscire dalla dolorosa fase dell'emergenza sanitaria, per rimanere, purtroppo, per chissà quanto tempo, invischiati in un'altra gravissima emergenza: quella economica e finanziaria.

Gli analisti hanno stimato la perdita di oltre un milione di posti di lavoro, una cifra enorme che produrrebbe effetti devastanti sulla economia del nostro Paese. Spero che abbiano la stessa scarsa affidabilità dei tanti virologi che, spesso contraddicendosi, hanno affollato i palinsesti televisivi e che, pertanto, le ricadute economiche possano essere più contenute.

Tuttavia, è certo che ci aspettano periodi molto duri, soprattutto al sud, bisognerà lavorare meglio e più di prima, per affrontare con il piglio giusto la sfida che la pandemia ha lanciato al mondo intero ed ad ognuno di noi.

Ed, allora, ancora una volta, i commercialisti dovranno stare "lì nel mezzo", vicini alle imprese, ai lavoratori autonomi ed ai contribuenti, raccogliendo, come in un simbolico passaggio, il testimone dalle mani dei medici e degli infermieri, perché, come i medici e gli infermieri, sono certo che i commercialisti, ancora una volta, non si risparmieranno, staranno in prima linea, pronti a contribuire alla rinascita del Paese. ■



DL Rilancio: le principali misure per le imprese

a cura di **Anna Lepre**

Direttore Centro Studi Lepre Group



Una super manovra finanziaria da 55 miliardi. Il DL Rilancio, ossia il DL 19 maggio 2020 n. 34, approda finalmente all'approvazione definitiva da parte delle Camere, forte di una immissione di denaro nell'economia del Paese sicuramente eccezionale, anche se, paradossalmente, non tale da giustificare il nome. Più che rilanciare l'economia, il decreto ha la funzione di arginarne per il possibile il crollo. Di portata più strutturale potrebbe essere il successivo Decreto Semplificazione, se saprà porre le basi per una drastica accelerazione della spesa per infrastrutture attese inutilmente da troppi anni, soprattutto in certe aree dello Stivale, a cominciare dal Sud.

Ma ricordiamo in sintesi le misure principali per le imprese previste dal DL Rilancio.

Le imprese e lavoratori autonomi con fatturato annuo inferiore a 5 milioni potranno fruire di un contributo a fondo perduto se l'ammontare di ricavi e corrispettivi del mese di aprile 2020 risulti inferiore di almeno due terzi a quanto riscosso nel mese di aprile 2019. L'importo dell'agevolazione è computato in base alla differenza percentuale tra i due fatturati: 20% per i soggetti con ricavi o compensi non superiori a quattrocentomila euro nel 2019; 15% per cento per chi nell'aprile '19 ha incassato quattrocentomila euro e fino a un milione di euro; 10% per i fatturati da uno a 5 milioni.





Per le imprese e i lavoratori autonomi con ricavi o compensi non superiori a 250 milioni nell'ultimo periodo di imposta è disposta l'esenzione dal versamento del saldo dell'Irap dovuta per il 2019 e della prima rata, pari al 40 per cento, dell'acconto dell'Irap dovuta per il 2020.

In periodi di crisi serve nuova liquidità. Il Dl Rilancio incentiva così le ricapitalizzazioni, con la detraibilità per le persone fisiche e la deducibilità per quelle giuridiche, per il 2020, del 20% della somma investita dal contribuente in una o più società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, anche semplificata o cooperativa. Requisiti per l'ammissibilità all'incentivo sono: un ammontare di ricavi 2019 tra i 5 e i 50 milioni; una riduzione complessiva di ricavi nei mesi di marzo e aprile 2020, rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente, in misura non inferiore al 33%; la delibera e il versamento integrale di un aumento di capitale entro il 31 dicembre 2020. Il beneficio si applica a un aumento non superiore a 2 milioni. Alle stesse società si concede inoltre, a seguito dell'approvazione del bilancio per l'esercizio 2020, un credito d'imposta pari al 50% delle perdite eccedenti il 10% del patrimonio netto, al lordo delle perdite stesse, fino a concorrenza del 30% dell'aumento di capitale e comunque nei limiti previsti dal decreto (800.000 euro, ovvero 120.000 euro per le imprese operanti nel settore della pesca e dell'acquacoltura o 100.000 euro per le imprese operanti nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli).

Per il sostegno di startup innovative è rifinanziata con 100 milioni la misura Smart&Start Italia e sono stanziati ulteriori 10 milioni sotto forma di contributi a fondo perduto per l'acquisi-

zione di servizi prestati da incubatori, acceleratori, innovation hub, business angels e altri soggetti.

È istituito, e finanziato con una dotazione di 100 milioni, anche un Fondo per la salvaguardia dei livelli occupazionali e la prosecuzione dell'attività d'impresa. Il Fondo è finalizzato al salvataggio e alla ristrutturazione di imprese titolari di marchi storici di interesse nazionale e delle società di capitali, aventi almeno 250 dipendenti, che si trovino in uno stato di difficoltà economico-finanziaria, attraverso interventi nel capitale di rischio delle imprese.

Diverse altre misure di carattere settoriale sono definite per sostenere comparti quali l'automotive, il turismo, l'industria culturale, l'editoria.

Un provvedimento che potrà avere un forte impatto per le imprese dell'impiantistica e dell'edilizia e che, questo sì, potrà incidere anche in termini di effettivo rilancio per l'economia, è l'ecobonus al 110%. Vi sono due grandi categorie di intervento interessate dalla misura: isolamento termico delle superfici che interessano l'involucro di un edificio; sostituzione di impianti di climatizzazione invernale esistenti con moderni impianti centralizzati per il riscaldamento, raffrescamento e fornitura di acqua calda. Quest'ultimo intervento è possibile sia per le parti comuni degli edifici condominiali, sia per gli edifici unifamiliari. L'ecobonus del 110% si ottiene se i lavori assicurano all'edificio un miglioramento di almeno due classi energetiche. L'articolo 121 del Dl Rilancio prevede che il bonus possa essere ceduto all'impresa che realizza i lavori. Si è in attesa di puntualizzazioni del Ministero delle Finanze, che rendano la norma operativa a tutti gli effetti. ■

La semplificazione amministrativa ai tempi del covid 19

a cura di **Bianca Bosco**

**Dottore Commercialista
Revisione dei Conti**



Le funzioni pubbliche e i servizi pubblici: Il ruolo del dottore commercialista

L'esigenza di una concreta semplificazione delle norme e del sistema dei controlli degli enti sia pubblici che privati, è diventata quanto mai urgente, soprattutto dopo quanto accaduto negli ultimi mesi in Italia a causa del COVID 19 il quale ha fatto emergere come il nostro Paese sia vittima della burocrazia e della iperproduzione legislativa.

Per poter comprendere la dimensione di tale fenomeno basti pensare che oggi sia esso un piccolo Comune sia esso un Ente pubblico, tra controlli e monitoraggi, deve rispondere a oltre 60 richieste provenienti da diversi soggetti Istituzionali: un fenomeno che, di fatto, rallenta, e in alcuni casi blocca, l'azione amministrativa.

L'infoltirsi di obblighi e di passaggi che rendono farraginosa l'attività amministrativa, aumentando la distanza tra i cittadini e le istituzioni, e tra quest'ultime e i corpi intermedi dello Stato, impedisce inoltre la partecipazione in chiave sussidiaria di chi vuole concorrere proattivamente alla realizzazione degli obiettivi collettivi.

Puntare sulla semplificazione non significa quindi soltanto rendere più snella l'attività burocratica, bensì creare le condizioni affinché la partecipazione dei cittadini alla cosa pubblica possa tornare a essere protagonista, restituendo senso al concetto stesso di democrazia, oggi messo in discussione.

La società Italiana è cambiata notevolmente e quello che prima era di difficile attuazione è diventato all'improvviso una necessità, si veda la DAD, i webinar, domande on line eccetera

È quindi necessario che il legislatore allarghi lo sguardo oltre l'orizzonte, comprendendo il maggiore dinamismo e il sicuro

miglioramento delle attività degli enti derivanti da un corpo normativo orientato alla semplificazione.

Non si deve però dimenticare che il successo di questo processo richiede innanzitutto il giusto **riconoscimento di fiducia** da parte dei livelli istituzionali più alti verso quelli inferiori, che dovranno operare all'interno di un quadro normativo definito e secondo una responsabilità chiara in merito a compiti, ruoli e titolarità delle funzioni.

Un primo passo verso la semplificazione è l'univoca esigenza di uniformare le procedure e di ridurre gli interlocutori talvolta isolati e quindi di difficile comunicazione tra di loro e che per tale motivo non riescono ad aggiornare i dati in modo efficiente, prolungando inevitabilmente i tempi di risposta.

Il ruolo del dottore commercialista in questo scenario sicuramente complesso, attraverso quella che viene definita la "Delega Unica" darebbe un'input importante sia per le istituzioni che per il mondo delle imprese, dei commercianti e dei cittadini i quali si vedrebbero rappresentati da interlocutori competenti, ed è quello che auspichiamo nei prossimi mesi. ■



Riqualificare e valorizzare i centri urbani con il town centre management

a cura di **Roberto Vona**

Professore Ordinario di Economia e Gestione delle Imprese dell'Università Federico II di Napoli, Dottore Commercialista



In molte aree urbane del nostro Paese esistono i presupposti per dar vita a progetti di Town Centre Management, incentrati su speciali poli di attrazione di natura culturale come i beni del patrimonio storico, artistico, etnoantropologico, architettonico e museale, integrati da attività d'impresa specializzate nella vendita di prodotti e servizi a forte contenuto di tradizione e artigianalità.

Il rilancio in ambito sia nazionale che internazionale dei centri storici quale meta di turismo non solo balneare, potrebbe presentare concrete opportunità per riqualificare speciali luoghi e

manufatti edili urbani, adatti a implementare sistemi imprenditoriali idonei a soddisfare i bisogni fondamentali del turismo, in genere fortemente attratti dal consumo di "hospitality", di ristorazione, di shopping e di intrattenimento e svago. È evidente che iniziative di questo tipo, oltre a rappresentare una soluzione al problema del degrado, potrebbero costituire anche una straordinaria occasione di sviluppo economico.

In Italia le amministrazioni comunali giocano un ruolo d'importanza assoluta nell'intero processo di sviluppo, commercializzazione, lancio e gestione di operazioni del gene-





re; un'azione istituzionale incisiva di promozione strategica e di stimolo finalizzata ad innescare un processo rapido ed irreversibile di polarizzazione e ridefinizione degli interessi dei proprietari degli spazi urbani inseriti nei progetti di TCM rappresenta senza dubbio un facilitatore importante per iniziative del genere, che richiedono ingenti investimenti ma, soprattutto, unità di vedute in merito alla destinazione e gestione delle superfici produttive. Ma anche concessioni edilizie, autorizzazioni commerciali, governo della pulizia, della viabilità e del traffico della città, controllo delle azioni di pubblica sicurezza ed altro ancora (illuminazione pubblica dei luoghi, manutenzione del verde, organizzazione di feste e spettacoli, ecc.). Chiaramente, solo con una partnership istituzionale del tipo "win-win" sin dalle prime fasi di definizione e promozione dell'idea progettuale, si possono intraprendere azioni di "politica industriale" territoriale di elevata complessità attuativa come le iniziative di TCM, che prevedono: il progressivo ingresso coordinato e pianificato di nuove iniziative imprenditoriali coerenti con la visione strategica dell'iniziativa di rigenerazione e valorizzazione urbana; gli interventi edilizi; il restauro dei beni culturali della zona; la messa a punto di adeguati sistemi di mobilità e accessibilità; la radicale "rifunzionalizzazione" di particolari edifici con tutti i problemi economici e sociali connessi; l'avvio di ogni altra attività economica a contenuti innovativi compatibile con la "personalità" del progetto di TCM (ristorazione, servizi alberghieri, animazioni, ambulato, ecc.); il coinvolgimento nell'iniziativa della parte migliore dell'imprenditoria del luogo in cui si pianifica l'iniziativa, cui affiancare i necessari apporti qualificati anche esterni; la ricerca e l'interessamento, anche attraverso soluzioni finanziarie innovative, di investitori immobiliari nazionali ed

internazionali interessati a progetti di elevato rilievo economico, urbanistico e sociale, adeguatamente "attrezzati" per affrontare e ponderare livelli di rischiosità ad una prima valutazione "esterna" giudicabili troppo elevati in rapporto ai rendimenti.

In sintesi, applicando un modello di "rigenerazione" urbana pianificata (meglio noto come Town Centre Management), gli organismi a cui è demandato il compito di gestire i gravi problemi di degrado urbanistico in cui versano gran parte delle grandi città italiane, ma anche i meravigliosi borghi storici delle aree interne, potrebbero coinvolgere forze economiche e sociali importanti su progetti basati sul concetto di integrazione tra specifiche attività di impresa, attivando processi di elevata valenza sociale ed ambientale senza gravare sul bilancio dello Stato e degli Enti locali.

In questo contesto si manifesta una crescente esigenza di conoscenze tecniche di area aziendalistica (creazione d'impresa e start up management, marketing, gestione della produzione e della logistica, finanza, contabilità e controllo di gestione) da mescolare sapientemente con i saperi dell'architettura, dell'ingegneria, dell'urbanistica, della storia dell'arte e dell'umanesimo più in generale.

Una convinta apertura culturale verso approcci scientifici e professionali può garantire quegli apporti di competenze essenziali per "vedere", selezionare e gestire al meglio le grandi opportunità del cambiamento tecnologico, politico, economico e sociale, che necessariamente richiederanno spiccate capacità imprenditoriali e predisposizione alla assunzione di maggiori rischi in contesti operativi e di mercato sempre meno supportati dalle risorse pubbliche. ■

Ecobonus: edilizia e sostenibilità

a cura di **Mario Michelino**

Consigliere Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Napoli



Per la messa in sicurezza degli edifici

All'avvio della fase 2 sono tante le misure annunciate dal governo a sostegno dell'economia in crisi a causa dell'emergenza sanitaria dovuta al Covid-19. A dire il vero avrebbero dovuto essere inserite nel DL di aprile mentre adesso vedranno la luce nel DL di maggio, rinviarle ancora sarebbe estremamente pericoloso per l'intero tessuto economico italiano.

Tra le varie misure previste vale la pena evidenziare il cosiddetto superbonus che sarà inserito nel decreto atteso per la fine della settimana prossima.

La poderosa misura avrà inizio già dal mese di luglio 2020 e fino a dicembre 2021, un periodo di tempo coincidente con le deroghe al patto di stabilità concesse dall'Europa, che, sebbene per ora previste fino al dicembre 2020, saranno sicuramente prorogate fino al 2021.



Le intenzioni del governo sono quelle di dare un impulso straordinario alla ripresa degli interventi edilizi privati e condominiali, conciliando il recupero abitativo e urbano con la ripresa del settore edilizio devastato dall'emergenza sanitaria. Con l'introduzione del superbonus sarà possibile far ripartire l'economia con la domanda interna, senza attendere segnali da un export oggi in estrema difficoltà e, allo stesso tempo, curare quell'aspetto a carattere sostenibile fino ad oggi trascurato. È un'opportunità che ci consentirà di rivalutare la green economy con una maggiore attenzione alla sostenibilità ambientale, che a seguito del lockdown imposto dal coronavirus ha consentito una riduzione dell'inquinamento, aumentando la sensibilità di tutti i cittadini.

Il superbonus con i suoi interventi va proprio in questa direzione, ossia quella di indirizzare il settore dell'edilizia verso la sostenibilità, ristrutturazione e messa in sicurezza degli edifici attuali. Fino ad oggi i maggiori interventi in tema di ecobonus erano rappresentati quasi esclusivamente dall'installazione degli infissi. Adesso l'obiettivo è quello di incentivare interventi che abbiano un valore elevato, individuando come destinatari della misura ville, fabbricati e condomini.

Prima di analizzare la tipologia dei vari interventi possibili, vale la pena evidenziare un aspetto relativo al pagamento dei lavori, aspetto questo che potrebbe essere particolarmente interessante in un periodo di scarsa liquidità.

È sempre valida la possibilità per i contribuenti di utilizzare il credito di imposta in dichiarazione di redditi. La novità valida per tutti, e non solo per gli incapienti, è quella di poter cedere il credito di imposta maturato a banche, assicurazioni e altri intermediari finanziari, o anche alle stesse imprese che realizzano i lavori.

Potrebbe crearsi un meccanismo con il quale saranno proprio questi soggetti ad anticipare le somme necessarie per effettuare i lavori e saranno poi loro a incassare il credito di imposta dal fisco, con la possibilità anche di cederlo ulteriormente in passaggi successivi e senza limiti.



La conseguenza eclatante sarà che i contribuenti potranno non anticipare le somme necessarie per pagare i lavori eseguiti.

La cessione del credito di imposta è sempre consentita ad altri soggetti, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari, banche o anche alle imprese e ai fornitori che realizzeranno i lavori.

L'agevolazione prevede un contributo di pari ammontare della spesa, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi.

A sua volta il fornitore recupererà l'importo come credito di imposta, con facoltà ulteriore di successiva cessione del credito, e anche con questa misura l'impresa potrà applicare lo sconto sulla fattura e poi cedere il credito di imposta a una banca.

L'unica incertezza è rappresentata per la misura, ancora da definire, dalla detrazione che potrebbe aumentare dal 19% al 90% per le polizze anticalamità sulla casa, stipulata unitamente ad un intervento antisismico con cessione del credito di imposta del 110% alla compagnia assicurativa.

Nel dettaglio le misure agevolabili dal superbonus sono quelle previste dall'articolo 14 del decreto legge 63/2003.

Il primo intervento, lettera a, è quello di «isolamento termico delle superfici opache verticali e orizzontali che interessano l'involucro dell'edificio», detto cappotto termico, che abbia un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo.

L'importo massimo agevolabile è pari a 60mila euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari dell'edificio.

Il secondo intervento, lettera b, è la «sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti centralizzati a pompa di calore per il riscaldamento, il raffreddamento e la fornitura di acqua calda sanitaria».

L'importo massimo agevolabile è pari a 30mila euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari se abbinato «all'installazione di impianti fotovoltaici o impianti di microgenerazione», i cosiddetti interventi sulle parti comuni degli edifici, o su singoli edifici.

Il terzo intervento, lettera c, si riferisce ad «interventi per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti alimentati a gasolio con impianti a pompa di calore o caldaie a condensazione». La nuova caldaia dovrà avere efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal regolamento delegato (UE) n. 811/2013 della Commissione, del 18 febbraio 2013.

L'importo della detrazione sarà calcolato su un importo «non superiore a euro 10.000 moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio».

Inoltre, l'installazione dei pannelli solari con quanto previsto alla lettera b) è la condizione per far salire a 30mila euro la spesa massima per unità immobiliare.

In attesa di conoscere il contenuto definitivo del DL di maggio, la speranza è che ci sia anche un'attenzione alla semplificazione per poter usufruire delle misure agevolative, che mai come oggi sono necessarie per far partire gli investimenti nel settore dell'edilizia dell'Italia. ■

Corriere del Commercialista

Rivista dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Napoli
Piazza dei Martiri, 30 - 80121 Napoli - Tel.: 081 19810889 Fax 06 89281198
email: direzione@corrieredelcommercialista.it

Direttore Editoriale

Vincenzo Moretta

Direttore Responsabile

Giovanni Lucianelli

Comitato di Direzione

Liliana Speranza, Vincenzo Tiby, Matteo De Lise, Pier Luigi Vitelli, Fortuna Zinno

Comitato Scientifico

Achille Coppola, Immacolata Maria Lorenza Vasaturo, Francesca Giglio, Clelia Buccico, Giovanni Tomo, Arturo Capasso, Paola Coppola, Ciro Esposito, Roberto Vona, Mauro Sciarelli, Alessandro Sacrestano, Paolo Nagar, Aurelio Fedele, Maurizio Corciulo, Roberto Maglio

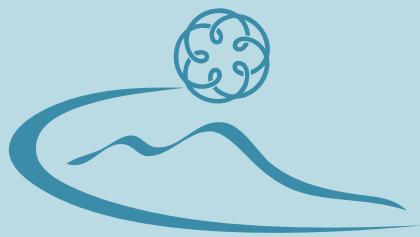
Hanno collaborato in questo numero:

Gaetano Natullo, Riccardo Realfonzo, Luigi Maria Rocca, Ciro Santoriello, Stefania Lingueri, Ulderico Izzo, Paolo Longoni, Luigi Migliaccio, Anna Lepre, Giuseppe Pedersoli, Bianca Bosco, Renato Polise, Mario Michelino

Progetto Grafico e impaginazione:

MY WAY RH ml

Il "**Corriere del Commercialista**" è una testata giornalistica iscritta al Registro stampa del Tribunale di Napoli al n° 5231 il 24 luglio 2001



www.corrieredelcommercialista.it