

LUNEDÌ 4 GENNAIO 2021

DAL QUOTIDIANO OGGI

FISCO

- Commercialisti contro i nuovi esami di abilitazione alla difesa tributaria - pag. 2
- Piatti da asporto con IVA ridotta al 10% - pag. 4
- Livigno, diritti speciali per il 2021 - pag. 6
- Rivalutazione gratuita dei beni di impresa nei settori alberghiero e termale: quali sono le regole da applicare - pag. 6
- Anticipazione della rivalutazione dei beni d'impresa: a chi spetta - pag. 7

LAVORO E PREVIDENZA

- Contratti a termine in deroga assistita e accordi di prossimità: verifiche dell'INL ad ampio raggio - pag. 20
- Contratto di espansione e isopensione nel 2021: strategie di esodo aziendale a confronto - pag. 22

BILANCIO & CONTABILITÀ

- Revisione dei bilanci: allo studio un principio per le imprese meno complesse - pag. 28

FINANZIAMENTI

- Fondo per la gestione delle crisi d'impresa: più tutele per lavoratori e aziende del Made in Italy - pag. 31
- Resto al Sud: accesso agli incentivi fino a 55 anni - pag. 34

IMPRESA

- Milleproroghe 2021: slittano i termini per smart working, lotteria scontrini e assemblee - pag. 36

IN EVIDENZA

Contratto di espansione e isopensione nel 2021: strategie di esodo aziendale a confronto

di Nevio Bianchi, di Antonello Orlando - Consulenti del Lavoro presso Studio Nevio Bianchi & Partners

Confermati per il 2021 due importanti strumenti per la gestione degli scivoli aziendali. La legge di Bilancio 2021, infatti, proroga la sperimentazione del contratto di espansione che viene esteso alle aziende con almeno 500 lavoratori (o 250 in caso di ricorso al prepensionamento) e con interessanti sgravi sui costi datoriali. Rinnovata poi l'isopensione con prepensionamento fino a 7 anni dopo la risoluzione del rapporto di lavoro per le imprese con più di 15 dipendenti, che resta, però, meno conveniente rispetto al contratto di espansione.

La **legge di Bilancio 2021** non introduce una vera e propria riforma sul tema dell'**accompagnamento** alla pensione e della "staffetta generazionale", ma sceglie il segno della continuità fra passato e futuro puntando su due strumenti, **isopensione** e **contratto di espansione**.

Contratto di espansione

Il contratto di espansione, che era stato introdotto nel 2019 dal decreto Crescita nell'ottica di strumento complesso per **imprese di grandi dimensioni** (oltre 1.000 dipendenti), viene confermato con il **prolungamento di un anno** del



Resto al Sud: accesso agli incentivi fino a 55 anni

di Roberta De Pirro - Morri Rossetti e Associati

Nuovi requisiti per accedere a Resto al Sud. Anche i soggetti con età compresa tra 45 e 55 anni possono accedere alla misura agevolativa per avviare nuove attività imprenditoriali e libero professionali nelle regioni del Mezzogiorno. È quanto previsto dalla legge di Bilancio 2021, che amplia nuovamente, rispetto a quanto già previsto dalla Manovra 2020, la platea dei possibili beneficiari. Il sostegno finanziario copre il 100% delle spese ammissibili e si articola in un mix di incentivi: 50% in contributo a fondo perduto e 50% in finanziamento bancario garantito dal Fondo PMI. Gli interessi sono interamente a carico di Invitalia.

Con una novità inserita durante l'iter parlamentare, la **legge di Bilancio 2021** (**legge n. 178/2020**) ha modificato la disciplina della misura agevolativa **Resto al Sud**, elevando **da 45 a 55 anni** l'età massima dei soggetti beneficiari.

Cos'è Resto al Sud

L'art. 1 del D.L. n. 94/2020 al fine di promuovere la **costituzione**

di nuove imprese nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, da parte di **giovani imprenditori**, ha introdotto una misura denominata Resto al Sud.

Resto al Sud è l'incentivo che sostiene la nascita di nuove attività imprenditoriali avviate nelle



Fisco

Nella proposta di riforma professione forense

Commercialisti contro i nuovi esami di abilitazione alla difesa tributaria

di Antonio Zappi - AC Tax Advisors - Coordinatore scientifico del Percorso di aggiornamento tributario

Secondo la proposta di legge C.2810, in materia di specializzazione e di accesso alla professione forense, per poter continuare a esercitare la difesa tecnica dinanzi alla giurisdizione tributaria, commercialisti ed esperti contabili, iscritti nella Sezione A commercialisti dell'Albo, dovrebbero sostenere un esame di abilitazione. Esclusi dall'esercizio della difesa tributaria anche i consulenti del lavoro, diventerebbe necessario sostenere un esame di abilitazione anche per essere nominati curatore fallimentare, liquidatore, commissario giudiziale o delegato alla vendita.

A riscaldare gli animi del mondo professionale durante le festività natalizie, arriva la proposta di legge C.2810, in materia di **specializzazione** e di **accesso alla professione forense**. Commercialisti e consulenti del lavoro sono sul piede di guerra: l'art. 7 della proposta, recante modifiche alla legge n. 247/2012, prevede infatti una delega al Governo per il riordino della normativa vigente in materia di **difesa tecnica** affidata a **professionisti diversi dagli avvocati** e, per poter continuare ad esercitare la difesa tecnica dinanzi alla giurisdizione tributaria, dottori commercialisti ed esperti contabili, iscritti nella Sezione A commercialisti dell'Albo, dovrebbero sostenere un **esame di abilitazione**.

Sparirebbero, peraltro, completamente dal panorama dell'esercizio della difesa tributaria i **consulenti del lavoro** e i soggetti di cui all'art. 63, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 (ovvero gli **ex dipendenti** dell'Amministrazione finanziaria). Stessa sorte subirebbero anche i soggetti già iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di **periti ed esperti** tenuti dalle camere di commercio per la subcategoria tributi, i **funzionari delle associazioni di categoria** iscritti negli elenchi dell'Intendenza di finanza, i dipendenti delle associazioni delle categorie rappresentate nel CNEL e tutti i **dipendenti dei CAF** che, attualmente, tale funzione possono assolvere ancorché nei limiti delle previsioni statuite dal vigente art. 12, D.Lgs. n. 546/1992.

Esame anche per la specializzazione concorsualistica

Diventerebbe, inoltre, necessario sostenere un esame di abilitazione anche per essere nominati **curatore fallimentare**, **liquidatore**, **commissario giudiziale** o delegato alla vendita. In conseguenza di ciò, la linea di discriminazione professionale tracciata dal disegno di riforma della professione forense allargherebbe il solco della questione anche ai **notai** (e ai consulenti del

lavoro) i quali, per mantenere le attuali competenze, si troverebbero costretti a superare un esame di abilitazione per la specializzazione concorsualistica.

Uguali criteri per tutte le categorie professionali
Durissima la reazione da parte di tutte le organizzazioni di categoria del mondo professionale che, pur non escludendo la possibilità di aprire le professioni alle **specializzazioni**, chiedono uguali criteri per l'accesso, risultando inaccettabile che "per specializzare, senza esami, gli avvocati, si fanno retrocedere gli altri professionisti, che per poter continuare a svolgere le usuali attività e funzioni dovrebbero sostenere un esame aggiuntivo, rispetto all'esame abilitativo alla professione".

Secondo l'ADC, "questa proposta non avrà una vita lunga e si scontrerà miseramente con eccezioni di natura costituzionale e di ordine tecnico-giuridico" laddove, aggiunge l'AIDC, si assisterebbe ad una dequalificazione professionale "*ex lege*" e, per specializzare senza esami gli avvocati (in quanto solo per loro la proposta di legge prevede l'esonero dall'esame abilitante con 5 anni di anzianità di iscrizione), di fatto si farebbero **retrocedere gli altri professionisti**.

La proposta di filtrare in questo modo la rappresentanza giudiziale dei soggetti diversi dai professionisti ordinistici del settore legale ingenera, quindi, molte perplessità.

Ad esempio, sul tema della difesa tributaria, non si capisce infatti perché si dovrebbero considerare specializzati in assenza di esami solo gli avvocati con anzianità quinquennale che magari, per difetto del loro percorso di studi (che nei vecchi piani di studio prevedeva addirittura la facoltatività del diritto tributario), potrebbero non essere completamente preparati sugli aspetti tecnico-contabili delle controversie patrocinate che, per naturali ragioni, potrebbero risultare invece assai meglio dominati da un dottore commercialista.

È bene, infatti, ricordarlo: le controversie tributarie attengono spesso a questioni di legittimità, ma praticamente sempre a **questioni di merito** e quindi, almeno nei primi gradi del giudizio e qualora per ragioni di economia non si intenda arrivare al giudizio di legittimità, non è assolutamente certo che il migliore difensore tributario sia sempre quello che sa dare del tu agli aspetti processuali del contenzioso tributario con finissime eccezioni pregiudiziali e preliminari.

Come insegnano gli illuminanti principi dello sport, se risulterà davvero necessario procedere a promozioni e retrocessioni professionali, le stesse dovrebbero essere

decise non già a tavolino, ma sul campo. Senza “ripescaggi” per titoli di anzianità e valutando solamente competenze e meriti all’interno di tutte le categorie professionali interessate dalla riforma.

Solo così, infatti, si potrebbe correttamente stabilire chi potrà davvero con merito continuare a giocare nella serie A professionale o chi magari dovrà essere temporaneamente retrocesso conservando la possibilità di tornare nella massima serie.

Dimostrando, però, di meritarsela in concreto e non solo in quanto iscritto da qualche anno in un albo professionale.

Fisco

Legge di Bilancio 2021

Piatti da asporto con IVA ridotta al 10%

di Marco Peirolo - Dottore commercialista in Torino

Con una norma di interpretazione autentica, la legge di Bilancio 2021 ha previsto l'applicazione dell'IVA con l'aliquota ridotta del 10 per cento alle cessioni di piatti pronti e di pasti che siano stati cotti, arrostiti, fritti o altrimenti preparati in vista del loro consumo immediato, della loro consegna a domicilio o dell'asporto. Ma, alla luce delle indicazioni desumibili dal regolamento di esecuzione n. 2011/282/UE e dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, c'è da interrogarsi sulla compatibilità di tale previsione sul piano comunitario.

La novità, introdotta nel corso dell'esame parlamentare della **legge di Bilancio 2021**, che prevede l'**aliquota del 10%** sui **piatti da asporto**, è di poco successiva alla risposta a interpello n. 581 del 2020, con la quale l'Agenzia delle Entrate - nel ribadire la **differenza**, in punto di aliquota IVA, tra "**somministrazione**" e "**vendita**" - non aveva preso in considerazione le indicazioni fornite dal Ministero dell'Economia e delle Finanze nella risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-05007 del 18 novembre 2020.

La risposta del MEF

Tenuto conto del periodo emergenziale in essere, che ha causato la riduzione dei coperti per il rispetto degli stringenti vincoli igienico-sanitari per la somministrazione in loco degli alimenti, il Ministero dell'Economia e delle finanze ha, infatti, precisato che la vendita da asporto e la consegna a domicilio rappresentano **modalità integrative** mediante le quali i titolari degli esercizi possono svolgere la loro attività, anche se dotati di locali, strutture, personale e competenze astrattamente caratterizzanti lo svolgimento dell'attività di somministrazione, abitualmente svolta dagli stessi. In considerazione di tale peculiarità, **entrambe le ipotesi** possono rientrare nell'ambito applicativo dell'**aliquota IVA ridotta** del 10% di cui al n. 121) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972.

Sul piano comunitario

Il punto 12-bis) dell'allegato III della direttiva n. 2006/112/CE prevede la **facoltà**, per gli Stati membri, di applicare l'**aliquota IVA ridotta** per i "**servizi di ristorazione e catering**", così come definiti dall'art. 6, par. 1, del regolamento di esecuzione n. 2011/282/UE al fine di garantire l'applicazione uniforme del sistema dell'IVA.

Tali servizi consistono nella fornitura di cibi o bevande preparati o non preparati o di entrambi, destinati al consumo umano, **accompagnata da servizi di supporto sufficienti** a permetterne il **consumo immediato**. È, inoltre, previsto che la fornitura di cibi o bevande o di entrambi costituisce solo una componente

dell'insieme in cui i servizi prevalgono e che, nel caso della ristorazione, i predetti servizi sono prestati nei **locali del prestatore**, mentre nel caso del catering i servizi sono prestati in **locali diversi** da quelli del prestatore.

Nel successivo par. 2 dell'art. 6 del regolamento di esecuzione n. 2011/282/UE viene precisato ciò che **non consente** di qualificare l'operazione come servizio di ristorazione o di catering. Si tratta, in particolare, della fornitura di cibi o bevande preparati o non preparati o di entrambi, **compreso o meno il trasporto, ma senza altri servizi di supporto**.

Nella causa C-703/19, l'Avvocato generale presso la Corte di giustizia ha rilevato che i servizi di ristorazione e di catering non sono caratterizzati dalla modalità di preparazione degli alimenti, ma dall'implementazione di servizi di supporto che accompagnano la fornitura degli alimenti, che devono essere **sufficienti e predominanti** per garantire il consumo immediato degli alimenti preparati.

In caso contrario, la fornitura di cibi è considerata una cessione di beni, in particolare di "prodotti alimentari". Del resto, la stessa giurisprudenza comunitaria, nella causa C-231/94, ha specificato che l'operazione di ristorazione è caratterizzata da una serie di elementi e di atti, dei quali la cessione di cibi è soltanto una parte e nel cui ambito predominano ampiamente i servizi, con la conseguenza che tale operazione deve essere considerata, ai fini dell'IVA, come una prestazione di servizi. Diverso è il caso dell'operazione avente ad oggetto alimenti "da asportare", **non accompagnata da servizi** volti a rendere **più piacevole il consumo in loco** in un ambiente adeguato, che si qualifica invece, sempre agli effetti dell'IVA, come una cessione di beni (si vedano anche le cause riunite C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09).

Nella prassi amministrativa italiana

In linea con le indicazioni rinvenibili dalla disciplina comunitaria, è stato precisato - da ultimo con la risposta a interpello n. 581 del 2020 - che il contratto di somministrazione di alimenti e bevande, inquadrato

nell'ambito delle fattispecie assimilate alle prestazioni di servizi dall'art. 3, comma 2, n. 4), del D.P.R. n. 633/1972, è caratterizzato dalla commistione di "prestazioni di dare" e "prestazioni di fare", elemento, quest'ultimo che, ad esempio, distingue le prestazioni in esame dalle **vendite di beni da asporto**, che sono considerate a tutti gli effetti **cessioni di beni**, in virtù di un prevalente obbligo di dare.

Pertanto, alle **somministrazioni di alimenti e bevande** si applica l'aliquota IVA del 10% di cui al n. 121) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972, mentre - secondo la R.M. n. 107/E/1998 - per la **cessione di "piatti da asporto"**, preparati per il consumo immediato, stante la relativa natura composta (minestre, zuppe, paste alimentari cotte, con carne e senza carne, etc.), l'aliquota IVA deve essere **determinata, di volta in volta**, a seconda delle componenti che costituiscono i pasti stessi e che qualificano la

preparazione alimentare, consentendo di individuarne la relativa classifica doganale e l'eventuale corrispondente voce della Tabella A, allegata al D.P.R. n. 633/1972.

Cosa prevede la legge di Bilancio 2021

Con una **norma di interpretazione autentica** è stata introdotta nella legge di Bilancio 2021 una **previsione a favore** dell'applicazione dell'IVA con l'aliquota ridotta del 10% alle cessioni di piatti pronti e di pasti che siano stati cotti, arrostiti, fritti o altrimenti preparati in vista del loro consumo immediato, della loro **consegna a domicilio** o dell'**asporto**, rispetto alla quale c'è da interrogarsi sulla sua compatibilità sul piano comunitario, alla luce delle indicazioni - sopra succintamente enunciate - desumibili dal Regolamento di esecuzione n. 2011/282/UE e dalla giurisprudenza della Corte di giustizia.

Fisco

In G.U.

Livigno, diritti speciali per il 2021

Con D.M. 17 dicembre 2020, il Ministero dell'Economia e delle finanze ha approvato le nuove misure del diritto speciale su benzina, petrolio, gasolio ed altri generi, istituito nel territorio extradoganale di Livigno. Le misure hanno effetto per il periodo dal 1° gennaio al 31 dicembre 2021.

Nella Gazzetta Ufficiale n. 323 del 31 dicembre 2020 è stato pubblicato il D.M. 17 dicembre 2020 con cui il Ministero dell'Economia e delle finanze fissa le misure del diritto speciale sulla benzina, petrolio, gasolio ed altri generi, istituito nel territorio extradoganale di Livigno.

In particolare, con effetto per il periodo 1° gennaio-31 dicembre 2021, la misura del diritto speciale da applicare per l'anno 2020 è stabilita in:

- 0,233 euro per la benzina senza piombo,
- 0,155 euro per il gasolio per autotrazione,
- 0,055 euro per il gasolio per il riscaldamento,
- 0,050 euro per il petrolio.

L'aliquota da applicare per la determinazione del diritto speciale relativamente agli oli combustibili, è fissata per l'anno 2020 nella misura del 5% dei valori medi dei prezzi indicati in premessa al decreto.

Il decreto fissa, inoltre, i valori medi dei prezzi, le aliquote e la misura del diritto speciale da applicare per l'anno 2020 sui lubrificanti, i tabacchi lavorati e i generi introdotti dall'estero.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Ministero dell'Economia e delle Finanze, D.M. 17/12/2020 (G.U. 31/12/2020, n. 323)

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Rivalutazione gratuita dei beni di impresa nei settori alberghiero e termale: quali sono le regole da applicare

La disciplina della rivalutazione gratuita dei beni di impresa è finalizzata a "sostenere i settori alberghiero e termale", consentendo per i soggetti

operanti in questi settori il riconoscimento dei maggiori valori in bilancio senza versamento dell'imposta sostitutiva. Tale finalità deve intendersi realizzata anche nell'ipotesi in cui la gestione dell'azienda alberghiera è concessa ad un soggetto appartenente al medesimo Gruppo, che detiene una partecipazione totalitaria nella Società. Lo ha reso noto l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 637 del 31 dicembre 2020.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 637 del 31 dicembre 2020 riguardante la **rivalutazione gratuita** dei beni di impresa.

L'articolo 6 bis del DL n. 23 del 2020, **decreto liquidità** prevede che al fine di sostenere i **settori alberghiero e termale**, i soggetti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, operanti nei settori alberghiero e termale che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio possono, anche in deroga all'articolo 2426 del codice civile e ad ogni altra disposizione di legge vigente in materia, **rivalutare i beni di impresa** e le partecipazioni di cui alla sezione II del capo I della legge 21 novembre 2000, n. 342, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019.

La predetta rivalutazione deve essere eseguita in uno o in entrambi i bilanci o rendiconti relativi ai due esercizi successivi a quello di cui al comma 1, deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea e deve essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa.

Da un punto di vista fiscale, la disposizione prevede che sui **maggiori valori dei beni** e delle partecipazioni iscritti in bilancio non è dovuta alcuna imposta sostitutiva o altra imposta e che il maggior valore attribuito ai beni e alle partecipazioni si considera riconosciuto, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, a decorrere dall'esercizio nel cui bilancio la rivalutazione è eseguita.

Quindi, la disciplina fiscale della rivalutazione presuppone l'iscrizione in bilancio dei maggiori valori rivalutati, effettuata sulla base disposizione normativa in esame che deroga alla regola generale prevista all'articolo 2426 del codice civile.

Con riferimento alle operazioni di affitto d'azienda, è stato precisato che qualora le parti, in deroga all'articolo 2561 del codice civile, abbiano previsto che il concedente continui a calcolare gli ammortamenti, la **rivalutazione** può essere effettuata solo da quest'ultimo.

La norma in esame è finalizzata a "sostenere i **settori**

alberghiero e termale”, consentendo per i soggetti “operanti nei settori alberghiero e termale” il riconoscimento dei maggiori valori in bilancio senza versamento dell’imposta sostitutiva. Tale finalità deve intendersi realizzata anche nell’ipotesi in cui la gestione dell’azienda alberghiera è concessa ad un soggetto appartenente al medesimo Gruppo, che detiene una partecipazione totalitaria nella Società.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 31/12/2020, n. 637

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Anticipazione della rivalutazione dei beni d'impresa: a chi spetta

Il beneficio della anticipazione della rivalutazione dei beni d'impresa spetta a tutti i soggetti che hanno avuto l'esercizio “a cavallo” tra il 2019 e il 2020 indipendentemente dalla durata di quest'ultimo, e, evidentemente, anche nel caso in cui il contribuente, dopo la chiusura di tale esercizio, ha scelto di spostare la data di chiusura dell'esercizio sociale dal 30 giugno al 31 dicembre di ogni anno, a partire dall'esercizio in corso, che verrà chiuso il 31 dicembre 2020. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 640 del 31 dicembre 2020.

Con la risposta n. 640 del 31 dicembre 2020 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di rivalutazione dei beni d'impresa per i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare, ai sensi del Decreto Agosto.

L'articolo 110 del DL n. 104 del 2020, **Decreto Agosto** consente a soggetti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), DPR n. 917 del 1986, che non adottano i **principi contabili internazionali** nella redazione del bilancio, di rivalutare i beni d'impresa e le partecipazioni, ad esclusione degli **immobili** alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019.

La **rivalutazione** deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020. Per le imprese che hanno l'esercizio non coincidente con l'anno solare, si consente di eseguire la **rivalutazione nel bilancio** o rendiconto relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, ove approvato

successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto in esame, a specifiche condizioni, ossia a condizione che i beni d'impresa e le partecipazioni risultino dal bilancio dell'esercizio precedente.

Con la modifica apportata in sede di conversione si è stabilito, pertanto, che le imprese con esercizio non coincidente con l'anno solare possono eseguire la rivalutazione nel bilancio o rendiconto relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, concedendo, in tal modo, a tali imprese, la facoltà di anticipare la rivalutazione al bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019.

A tali imprese è stata, in altre parole, concessa la possibilità di **anticipare la rivalutazione** già disposta dal citato articolo 110 nella sua formulazione originaria. La circostanza che il legislatore abbia riconosciuto solo una facoltà di anticipazione della rivalutazione ma non anche la duplicazione del beneficio, fa sì che i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare non possano effettuare la rivalutazione sia nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, sia in quello successivo, ma possano eseguirla una sola volta, dovendo scegliere se effettuarla nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 o, in alternativa, in quello.

La soluzione prospettata trova conferma nella ratio della norma che è da rinvenirsi nella volontà di consentire anche alle imprese con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, che non abbiano ancora approvato il **bilancio** alla data di entrata in vigore della norma, di avvalersi della rivalutazione nel bilancio relativo all'esercizio che ha risentito della crisi derivante dagli eventi epidemiologici Covid-19 per effetto del lockdown dei mesi da marzo a maggio 2020.

Pertanto, l'Amministrazione finanziaria ha evidenziato che il **beneficio della anticipazione** della rivalutazione spetti a tutti i soggetti che hanno avuto l'esercizio “a cavallo” tra il 2019 e il 2020 indipendentemente dalla durata di quest'ultimo, e, evidentemente, anche nel caso in cui il contribuente, dopo la chiusura di tale esercizio, ha scelto di spostare la data di chiusura dell'esercizio sociale dal 30 giugno al 31 dicembre di ogni anno, a partire dall'esercizio in corso, che verrà chiuso il 31 dicembre 2020.

Quindi, la società ha la facoltà di scegliere se effettuare la **rivalutazione nel bilancio** dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 o, in alternativa, nell'esercizio successivo, chiuso al 31 dicembre 2020; non è, invece, consentito effettuare la rivalutazione dei beni d'impresa in entrambi gli esercizi.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 31/12/2020, n. 640

Fisco

La circolare n. 1/D

Classificazione delle “mascherine facciali”: nuove linee guida dall'Agenzia delle Dogane

Per fornire delle linee guida per la classificazione delle “mascherine facciali” è stata emanata la circolare n. 1 dell'1 gennaio 2020 dell'Agenzia delle Dogane. Il Regolamento di esecuzione (UE) 2020/2159 della Commissione del 16 dicembre 2020, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea del 21 dicembre 2020, reca un emendamento relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla Tariffa doganale comune, per cui alle mascherine facciali impiegate nell'attività di contrasto al Covid-19 sono attribuiti, in base alle loro caratteristiche qualitative, specifici codici sia di Nomenclatura Combinata sia Taric statistici, che, a decorrere dal 1° gennaio 2021, dovranno essere indicati nella casella 33 della dichiarazione doganale.

L'Agenzia delle Dogane ha pubblicato la circolare n. 1 dell'1 gennaio 2021 riguardante la classificazione tariffaria di “**mascherine facciali**”.

Il Regolamento di esecuzione (UE) 2020/2159 della Commissione del 16 dicembre 2020, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea, serie L 431 del 21 dicembre 2020, reca un emendamento all'allegato I del Regolamento del Consiglio (CEE) n. 2658/87, relativo alla **nomenclatura tariffaria** e statistica ed alla Tariffa doganale comune.

Come proposto ai competenti Servizi della Commissione europea (DG TAXUD) dall'Italia, con lettera dell'Agenzia delle Dogane prot. 144703/RU del 15 maggio 2020, alle mascherine facciali impiegate nell'attività di contrasto al Covid-19 sono attribuiti, in base alle loro caratteristiche qualitative, **specifici codici** sia di Nomenclatura Combinata sia Taric statistici, che, a decorrere dal 1° gennaio 2021, dovranno essere indicati nella casella 33 della dichiarazione doganale.

Pertanto, per fornire delle linee guida per la classificazione delle “**mascherine facciali**” è stata emanata la nuova circolare con alcuni elementi conoscitivi.

Ad esempio per le **maschere FFP2 e FFP3** secondo lo standard EN149, realizzate in tessuto non tessuto

(TNT) è utilizzata la sottovoce 6307 90 93 11. Per le altre maschere aventi caratteristiche simili alle FFP2 e FFP3 conformemente ad una norma analoga alla EN 149, realizzate in tessuto non tessuto (TNT) è utilizzata la sottovoce 6307 90 93 19. Per le maschere FFP1 secondo lo standard EN149 e le altre maschere aventi caratteristiche simili alle FFP1 conformemente ad una norma analoga alla EN 149, realizzate in tessuto non tessuto (TNT) è utilizzata la sottovoce 6307 90 93 20.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle dogane, circolare 01/01/2021, n. 1

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Riclassificazione degli strumenti finanziari prevista dall'IFRS 9: il trattamento fiscale dell'Irap

Da un punto di vista fiscale, in tema di riclassificazione delle attività finanziarie, il legislatore ha previsto una ipotesi di realizzo “virtuale” laddove la riclassificazione contabile, ossia l'inserimento in uno dei nuovi portafogli dell'IFRS 9, determini il passaggio a un diverso regime fiscale: in tal caso, infatti, il differenziale derivante dalla riclassificazione è assoggettato al regime fiscale applicabile al portafoglio di partenza. Lo ha reso noto l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 634 del 31 dicembre 2020.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 634 del 31 dicembre 2020 riguardante la rilevanza ai fini **IRAP** della riclassificazione degli **strumenti finanziari** prevista dall'IFRS 9.

Il quesito si sostanzialmente nella necessità di conoscere se, ai fini IRAP, assume rilevanza la riserva da FTA derivante dalla riclassificazione delle Azioni, detenute non per finalità di trading, dalla categoria AFS prevista dallo IAS 39 alla categoria FVTPL prevista **dall'IFRS 9**.

Nel caso di riclassificazione da AFS a FVTPL non di trading, infatti, si procede allo storno della riserva AFS preesistente in contropartita della riserva di FTA e alla conferma dell'iscrizione del titolo al fair value anche nel portafoglio di arrivo.

Sul punto, è stato evidenziato che da un punto di vista fiscale, la **riclassificazione** delle attività finanziarie è disciplinata mediante il rinvio, operato dall'articolo 3 del decreto 10 gennaio 2018, alla disciplina contenuta

nell'articolo 4 del decreto 8 giugno 2011.

In sostanza, il legislatore ha previsto una ipotesi di **realizzo "virtuale"** laddove la riclassificazione contabile, ossia l'inserimento in uno dei nuovi portafogli dell'IFRS 9, determini il passaggio a un diverso regime fiscale: in tal caso, infatti, il differenziale derivante dalla riclassificazione è assoggettato al regime fiscale applicabile al **portafoglio di partenza**.

Laddove però la riclassificazione contabile operata dalla Società non determina il passaggio a un diverso regime fiscale, la riclassificazione non assume rilevanza ai fini IRAP.

Tra l'altro la disciplina contenuta nell'articolo 5 del decreto legislativo n. 446 del 1997 non attribuisce rilevanza IRAP ai componenti derivanti dalle valutazioni dei titoli di debito.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 31/12/2020, n. 634

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Continuazione del consolidato fiscale: quali condizioni?

La possibilità di chiedere la continuazione del consolidato fiscale da parte della beneficiaria non viene affatto subordinata alla permanenza in capo alla scissa della qualifica di consolidante e della conseguente sua permanenza nella fiscal unit originaria (ancorché priva di alcune partecipate-consolidate). Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 642 del 31 dicembre 2020. Per le eventuali partecipazioni non trasferite dalla società scissa alla beneficiaria e rimaste in capo alla scissa si prevede che la scissione non modifica gli effetti derivati dall'opzione alla tassazione di gruppo da parte della scissa, fermo restando i requisiti richiesti di cui all'articolo 117, comma 1, del Tuir.

Con la risposta n. 642 del 31 dicembre 2020 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di continuazione del **consolidato fiscale** e scissione della consolidante a favore di beneficiaria neocostituita.

Per effetto della scissione, la società scissa "esce" definitivamente dal regime della **tassazione di gruppo** (avendo perso il controllo di tutte le sue consolidate) e la beneficiaria "subentrata" in toto nella titolarità delle partecipazioni nelle società già consolidate dalla Società.

Il fatto che nei confronti della scissa, originaria consolidante, vengano meno gli effetti della **tassazione di gruppo**, non esclude la possibilità per la beneficiaria di **"continuare" il consolidato** già facente capo alla scissa (anteriamente alla scissione).

Infatti, giova sottolineare che la possibilità di chiedere (e di ottenere) la **continuazione del consolidato** da parte della beneficiaria non viene affatto subordinata alla permanenza in capo alla scissa della qualifica di consolidante e della conseguente sua permanenza nella fiscal unit originaria (ancorché priva di alcune partecipate-consolidate).

In proposito, è stato evidenziato che alle eventuali **partecipazioni non trasferite** dalla società scissa alla beneficiaria e rimaste in capo alla scissa si applica la norma, per cui la scissione non modifica gli effetti derivati dall'opzione alla **tassazione di gruppo** da parte della scissa, fermo restando i requisiti richiesti di cui all'articolo 117, comma 1, del Tuir.

Dunque, la sottolineata "eventualità" dell'esistenza, in capo alla scissa, di partecipazioni non trasferite alla beneficiaria ("eventuali partecipazioni non trasferite dalla scissa") e la rimarcata "necessità" della persistenza dei requisiti richiesti dall'articolo 117, comma 1, del TUIR in relazione a dette partecipazioni sono condizioni che sottendono alla eventuale ma non necessaria **continuazione** del suo originario consolidato e che riguardano esclusivamente la posizione fiscale della scissa.

La loro mancanza, infatti, non assume alcuna rilevanza nei confronti della posizione della beneficiaria e non è ritenuta ostativa alla continuazione dell'originario consolidato in capo a quest'ultima.

Inoltre, la circostanza che la **beneficiaria** di nuova costituzione subentri nel controllo preesistente in capo alla scissa con riferimento alle società trasferite, in virtù dell'effetto successorio dell'operazione, esclude che il consolidato facente capo alla stessa beneficiaria si possa considerare come "nuovo", bensì esso costituisce e ripropone quello originario essendo il suo perimetro esclusivamente costituito dalle società già facenti parte del perimetro di consolidamento della scissa.

In questo caso, le **perdite maturate** in costanza dell'originario consolidato (e non ancora utilizzate dal medesimo) si intendono trasferite senza soluzione di continuità al consolidato che viene a esistere in conseguenza dell'operazione straordinaria senza che le stesse siano considerate pregresse ai sensi dell'articolo 118, comma 2, del TUIR.

Stante la circostanza che la beneficiaria è una **società**

di nuova costituzione e che, pertanto, non vi può essere un uso strumentale delle perdite del consolidato fiscale già facente capo alla Società, le perdite trasferite al consolidato non saranno considerate “pregresse” ai sensi dell’articolo 118, comma 2, del TUIR.

Di conseguenza, alla fiscal unit verranno assegnate le perdite fiscali riportabili del consolidato fiscale già della Società mentre a quest’ultima non verrà assegnata alcuna perdita poiché, nessuna di queste è, quanto all’origine, imputabile alla Società stessa.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 31/12/2020, n. 642

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Perdite di intermediari finanziari partecipanti alla tassazione di gruppo: modalità di utilizzo

In tema di utilizzo delle perdite dichiarate da intermediari finanziari partecipanti al regime di tassazione di gruppo, le perdite trasferite al consolidato prima del periodo d’imposta di introduzione dell’addizionale (ossia ante 2017) potranno essere utilizzate per il calcolo dell’addizionale solo se non utilizzate dalla fiscal unit nei periodi precedenti al periodo d’imposta di entrata in vigore dell’addizionale (ossia ante 2017), mentre le perdite trasferite al consolidato dopo il periodo d’imposta di introduzione dell’addizionale potranno essere utilizzate per il calcolo dell’addizionale anche se utilizzate dalla fiscal unit. Lo ha chiarito l’Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 639 del 31 dicembre 2020.

Con la risposta n. 639 del 31 dicembre 2020 l’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di utilizzo delle perdite dichiarate da intermediari finanziari partecipanti al regime di tassazione di gruppo.

Per gli intermediari finanziari l’articolo 1, comma 65 della legge n. 208 del 2015 ha introdotto un’**addizionale** dell’aliquota IRES pari al 3,5 per cento, con decorrenza dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 (2017 per i soggetti aventi periodo di imposta coincidente con l’anno solare).

Il successivo comma 66 prevede, inoltre, che i contribuenti che hanno esercitato l’opzione per il regime di **tassazione di gruppo**, assoggettano autonomamente

il proprio reddito imponibile all’addizionale prevista dal comma 65 e provvedono al relativo versamento.

In base a tale previsione, quindi, nei confronti dei soggetti passivi dell’addizionale IRES rientranti nel perimetro di un consolidato fiscale, sia in qualità di soggetto controllante che di soggetto controllato, l’aliquota incrementale IRES dovrà essere applicata autonomamente su base individuale, non confluendo nella tassazione complessiva globale della fiscal unit.

Per quanto concerne la determinazione della **perdita** utile ai fini dell’addizionale IRES (ovvero idonea a ridurre la base imponibile), occorre evidenziare quanto precisato, con riferimento all’addizionale IRES prevista per il settore energetico, dalla circolare n. 35/E del 18 giugno 2010, ossia che:

- le **perdite** relative a periodi d’imposta anteriori all’opzione per il consolidato nazionale restano nella **disponibilità** di ciascun soggetto partecipante che le potrà utilizzare, secondo le regole dell’articolo 84 del TUIR, a scomputo del proprio reddito imponibile IRES, anche ai fini dell’addizionale;

- le perdite subite da ciascun soggetto partecipante alla **tassazione di gruppo** nei periodi d’imposta di validità della relativa opzione: devono essere trasferite alla fiscal unit ai fini della determinazione del relativo imponibile IRES di gruppo da assoggettare ad aliquota ordinaria; sono utilizzate autonomamente da ciascun soggetto per abbattere i propri imponibili da assoggettare all’addizionale dell’IRES.

Tali conclusioni consentono di assoggettare il contribuente alla medesima **tassazione di addizionale**, indipendentemente dalla circostanza che lo stesso abbia o meno aderito al regime del consolidato nazionale.

Ciò potrà concretamente realizzarsi consentendo alla società che ha aderito al regime del consolidato di poter utilizzare sia le perdite fiscali pregresse non trasferite al consolidato sia quelle trasferite al regime di tassazione di gruppo.

In particolare, al fine di garantire il medesimo trattamento riservato ad un soggetto stand alone, occorre considerare che:

- le **perdite** trasferite al consolidato prima del periodo d’imposta di introduzione dell’addizionale (ossia ante 2017) potranno essere utilizzate per il calcolo dell’addizionale solo se non utilizzate dalla fiscal unit nei periodi precedenti al periodo d’imposta di entrata in vigore dell’addizionale (ossia ante 2017);

- le perdite **trasferite al consolidato** dopo il periodo d’imposta di introduzione dell’addizionale potranno essere utilizzate per il calcolo dell’addizionale anche se utilizzate dalla fiscal unit.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 31/12/2020, n. 639

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Società non operative: la determinazione dei ricavi minimi

La riforma della disciplina delle società non operative ha previsto l'applicazione della percentuale del 15% nei confronti delle "altre immobilizzazioni" (anche) finanziarie ai fini della determinazione dei ricavi (minimi) presunti per l'effettuazione del c.d. test di operatività. Lo ha sottolineato l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 636 del 31 dicembre 2020. La riforma della disciplina delle società non operative è stata rivolta ad introdurre correttivi alla previgente disciplina al fine di superare le critiche addotte ai criteri di individuazione delle società non operative e, al tempo stesso, permettere di individuare una struttura che possa definire meglio lo stato di non operatività.

Con la risposta n. 636 del 31 dicembre 2020 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di società non operative.

La riforma della disciplina delle società non operative posta in essere con l'articolo 1, comma 37, della Legge 23 dicembre 1996, n. 662 è stata rivolta ad introdurre correttivi alla previgente disciplina al fine di superare le critiche addotte ai criteri di individuazione delle **società non operative** e, al tempo stesso, permettere di individuare una struttura che possa definire meglio lo stato di non operatività.

Detti correttivi incidono sui criteri di individuazione basati sulla comparazione fra l'ammontare dei **ricavi**, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi e un parametro di riferimento risultante dall'applicazione di determinate percentuali alle **immobilizzazioni finanziarie**, a quelle costituite da beni immobili e ad altre immobilizzazioni, nel presupposto che con un utilizzo appropriato dei beni sociali i ricavi devono coprire almeno l'ammortamento del costo dei beni e delle spese generali.

Per quanto riguarda gli **asset finanziari**, tale riforma ha previsto l'applicazione di una percentuale del 1% (poi, divenuta del 2%) nei confronti esclusivamente dei beni di cui all'articolo 53, comma 1, lettera c) del TUIR (ante riforma ex D.Lgs. n. 344 del 2003); mentre, la percentuale del 15% trovava applicazione

nei confronti delle "altre immobilizzazioni" (anche) finanziarie.

A commento delle modalità applicative di tali percentuali, infatti, il Ministero delle Finanze ebbe modo di chiarire, con la Circolare n. 48/E del 26 febbraio 1997, che per quanto riguarda le attività finanziarie, diverse da quelle indicate nell'art. 53, comma 1, lettera c), del Tuir va rilevato che esse sono da considerare, ai fini in esame, soltanto se costituiscono immobilizzazioni e che, conseguentemente, le stesse erano da ricondurre alla voce "**altre immobilizzazioni**" della lettera c) con applicazione della percentuale del 15%.

Con la Circolare n. 137/E del 15 maggio 1997 è stato ulteriormente precisato che le azioni, le quote di partecipazione in società ed enti indicati nelle lettere a), b) e d) del comma 1 dell'art. 87 del Tuir, comprese quelle non rappresentate da titoli, nonché le obbligazioni e gli altri titoli in serie o di massa, sono in ogni caso comprese tra i beni cui si applica la percentuale dell'1 per cento, mentre le altre attività finanziarie sono comprese tra quelle cui si applica la percentuale del 15 per cento, sempreché costituiscano immobilizzazioni.

Appare, dunque, evidente che la voce "altre immobilizzazioni" di cui alla lettera c) del citato comma 1 avesse e continui ad avere natura residuale attraendo a sé tutti gli asset (anche finanziari) iscritti tra le immobilizzazioni non riconducibili alle altre lettere.

A seguito delle modifiche introdotte dalla Legge finanziaria 2007, è stato ampliato l'ambito degli asset a cui applicare la percentuale **del 2%** della lettera a) del comma 1 dell'articolo 30, che ora comprende i beni indicati nell'articolo 85, comma 1, lettere c), d) ed e), del TUIR e le quote di partecipazione nelle società commerciali di cui all'articolo 5 del TUIR (anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie).

L'ampliamento dei beni non esclude che possano comunque **residuare asset (finanziari)** non riconducibili a quelli sopra indicati, i quali, laddove risultino iscritti in bilancio tra le immobilizzazioni, vanno pertanto compresi nella voce residuale "altre immobilizzazioni".

Conseguentemente, nei loro confronti trova applicazione la relativa percentuale del 15% ai fini della determinazione dei ricavi (minimi) presunti per l'effettuazione del c.d. test di operatività.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 31/12/2020, n. 636

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Credito d'imposta da trasformazione di attività per imposte anticipate: come calcolare il valore di acquisto

In tema di credito d'imposta da trasformazione di attività per imposte anticipate, assumerà rilevanza il valore di acquisto del credito che, nel caso di crediti ceduti a una o più società di cartolarizzazione (le "SPV") non legate alla Società da alcun rapporto di controllo, deve intendersi riferito all'ultimo valore di acquisto sostenuto dai veicoli di cartolarizzazione controllati di diritto dalla Società, sempreché tale acquisto sia avvenuto da società con le quali non sussiste un rapporto di controllo ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile o che non sono controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 641 del 31 dicembre 2020.

Con la risposta n. 641 del 31 dicembre 2020 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di credito d'imposta da trasformazione di attività per imposte anticipate.

L'articolo 44-bis del Decreto Crescita del 2019, come da ultimo modificato dall'articolo 72, comma 1-ter, del DL n. 104 del 2020, Decreto Agosto, dispone che qualora una società ceda a titolo oneroso, entro il 31 dicembre 2020, crediti pecuniari vantati nei confronti di **debitori inadempienti** (mancato pagamento oltre 90 giorni), può trasformare in crediti d'imposta le attività per imposte anticipate riferite ai componenti: perdite fiscali non ancora computate in diminuzione del reddito imponibile ai sensi dell'articolo 84 del testo unico delle imposte sui redditi alla data della cessione; importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, non ancora dedotto né trasformato in credito d'imposta alla data della cessione.

La medesima disposizione stabilisce, inoltre, che in caso di crediti acquistati da società con le quali non sussiste un rapporto di controllo ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile o che non sono controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto, per **valore nominale** si intende il valore di acquisto del credito.

Sulla base di tale chiarimento è possibile affermare che rientrano nella disciplina in esame anche i crediti acquisiti da soggetti terzi e che, in tal caso, assume rilevanza il valore di acquisto del credito.

In particolare, ai fini della disciplina in esame assumerà rilevanza il valore di acquisto del credito che, nel caso di crediti ceduti a una o più **società di cartolarizzazione** (le "SPV") non legate alla Società da alcun rapporto di controllo, deve intendersi riferito all'ultimo valore di acquisto sostenuto dai veicoli di cartolarizzazione controllati di diritto dalla Società, sempreché tale acquisto sia avvenuto da società con le quali non sussiste un rapporto di controllo ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile o che non sono controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 31/12/2020, n. 641

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Neutralità fiscale per i conferimenti di complessi aziendali di una stabile organizzazione in Italia di un soggetto comunitario

Per i conferimenti aventi ad oggetto rami d'azienda afferenti una stabile organizzazione in Italia di un soggetto comunitario, a favore di un soggetto residente in altro Stato membro, trovano applicazione le disposizioni di cui all'articolo 176 del TUIR riguardanti la neutralità fiscale dei conferimenti di complessi aziendali. Lo ha specificato l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 633 del 31 dicembre 2020. Nell'ipotesi di conferimento, non si determina alcun realizzo delle plusvalenze o delle minusvalenze relative all'azienda oggetto del conferimento per quanto riguarda i beni effettivamente mantenuti in Italia e ivi confluiti in una (altra) stabile organizzazione, sempreché la conferitaria subentri nella posizione della conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda conferita.

Con la risposta n. 633 del 31 dicembre 2020 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di **conferimento** dell'intera azienda di una **stabile organizzazione** in Italia di un soggetto non residente a favore di un soggetto non residente.

Quanto alle **imposte dirette**, la direttiva 2009/133/CE del 19 ottobre 2009, relativa al regime fiscale comune da applicare alle **fusioni**, alle scissioni ai conferimenti d'attivo e agli scambi di azioni concernenti società

di Stati membri diversi, ha inteso introdurre una normativa che, a livello comunitario, assicuri condizioni analoghe a quelle di un mercato interno anche al fine di garantire l'instaurazione ed il buon funzionamento del mercato comune.

Considerata la disciplina comunitaria, il legislatore interno ha dato attuazione alla Direttiva con gli articoli da 178 a 181 del TUIR.

In particolare, l'articolo 178, comma 1, lettera d), del TUIR riguarda i **conferimenti d'azienda** tra soggetti **non residenti** nel territorio dello Stato, ossia, società di capitali residenti in Stati membri diversi, con riguardo alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato oggetto delle operazioni stesse.

La **neutralità fiscale** delle operazioni straordinarie intra-comunitarie è disciplinata dall'articolo 179 del TUIR, che per quanto attiene alle fusioni, scissioni e scissioni parziali intra-comunitarie si rimanda alla disciplina prevista per le corrispondenti operazioni domestiche.

E' contemplata l'ipotesi in cui il **dante causa** (conferente) è residente, unitamente e quella in cui entrambi i soggetti che partecipano alla fusione o scissione sono non residenti.

Coerentemente con quanto previsto per le fusioni e le scissioni, la **neutralità fiscale** dei conferimenti di azienda intra-comunitari è regolata con un rimando alle disposizioni sul conferimento di cui all'articolo 176 del TUIR.

Quindi il conferimento dell'azienda italiana fra due soggetti UE non residenti in Italia ricade nelle disposizioni dell'articolo 176 del TUIR. Infatti, l'articolo 176, comma 2, contiene una disposizione specifica in base alla quale la disciplina del conferimento d'azienda si applica anche se il conferente e/o il conferitario è un soggetto non residente.

Di conseguenza, per i conferimenti aventi ad oggetto **rami d'azienda** afferenti una stabile organizzazione in Italia di un soggetto comunitario, a favore di un soggetto residente in altro Stato membro, trovano applicazione le disposizioni di cui all'articolo 176 del TUIR riguardanti la **neutralità fiscale** dei conferimenti di complessi aziendali.

Per questi motivi, nell'ipotesi di **conferimento**, non si determina alcun realizzo delle plusvalenze o delle minusvalenze relative all'azienda oggetto del conferimento per quanto riguarda i beni effettivamente mantenuti in Italia e ivi confluiti in una (altra) stabile organizzazione, sempreché la conferitaria subentri nella posizione della conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda conferita.

Per quanto riguarda le conseguenze fiscali sui **titoli**

ricevuti dal conferente, gli articoli da 179 a 181 non recano alcuna specifica disciplina in merito alla posizione dei titoli rinvenienti da un **conferimento** come quello in esame; solo l'articolo 176, comma 4, del TUIR stabilisce che le partecipazioni ricevute dai soggetti che hanno effettuato i conferimenti, in regime di neutralità fiscale, si considerano iscritte come immobilizzazioni finanziarie nei bilanci in cui risultavano iscritti i beni dell'azienda conferita.

Nel prevedere espressamente che, nell'ambito del regime di **neutralità fiscale** e al fine di "beneficiare" di tale regime, le partecipazioni ricevute a fronte di un simile conferimento si considerano iscritte nei bilanci in cui risultavano iscritti i beni dell'azienda conferita, la norma implica che, analogamente a quanto stabilito per i conferimenti d'azienda con rilevanza meramente interna, la conferente:

-iscriva le **partecipazioni ricevute** nel proprio "bilancio"; e

-assuma, quale loro valore fiscalmente riconosciuto, quello dell'azienda o del ramo d'azienda oggetto del conferimento.

La neutralità fiscale di un simile conferimento è, quindi, in radice condizionata al fatto che, per effetto di detta operazione, la **partecipazione nella conferitaria** confluisca nella medesima contabilità della stabile organizzazione "conferente" da cui "provengono" gli asset conferiti; contabilità che va a formare ed a costituire l'"apposito rendiconto economico e patrimoniale" relativo alla gestione di una stabile organizzazione e, in generale, il "rendiconto" relativo alle attività esercitate nel territorio dello Stato mediante la stabile organizzazione.

Qualora la partecipazione ottenuta a fronte del conferimento venga assegnata alla stabile organizzazione "**conferente**" e poi trasferita alla sua casa madre ovvero venga assegnata direttamente (all'atto del conferimento) alla casa madre ovvero manchi all'atto del conferimento o venga successivamente a mancare la richiamata connessione funzionale, verificandosi con ciò il presupposto impositivo, l'eventuale plusvalenza realizzata da detta stabile "conferente" sarà assoggettata ad imposizione e considerata esente (parzialmente) o, in alternativa, l'eventuale minusvalenza indeducibile, solo nel caso in cui la partecipazione in parola possieda i requisiti indicati dall'articolo 87 del TUIR. Con riferimento **all'Iva**, l'articolo 2, terzo comma, lettera b), del d.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce che non sono considerate cessioni di beni le cessioni e i conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le assicurazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda.

Deve trattarsi, dunque, di beni trasferiti non semplicemente “in occasione” di una data operazione di ristrutturazione aziendale, ma in modo **funzionale** alla medesima operazione. Tale possibilità è ammessa per agevolare i trasferimenti di imprese o di parti di imprese, semplificandoli ed evitando di gravare la tesoreria del beneficiario di un onere fiscale smisurato, che sarebbe, in ogni caso, recuperato ulteriormente mediante detrazione dell’IVA versata a monte.

Il **conferimento del ramo d’azienda** costituito dalle attività e passività costituenti la stabile organizzazione italiana della società conferente a favore della neocostituita stabile organizzazione in Italia della società conferitaria è **escluso** dal campo di applicazione dell’IVA e al riguardo il d.P.R. n. 633 del 1972 obbliga il soggetto passivo beneficiario del conferimento di azienda ad effettuare la rettifica della detrazione IVA, ricorrendone i presupposti.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 31/12/2020, n. 633

Fisco

Dall’Agenzia delle Entrate

Riduzione di valore del credito da IFRS 9: non rientra nella presunzione di deducibilità delle perdite

La riduzione di valore contabile del credito introdotta dall’IFRS 9 non rientra nella presunzione di deducibilità della perdita, prevista in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili, considerato che l’ipotesi di riduzione in questione è basata su valutazioni di natura meramente estimativa. Lo ha chiarito l’Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 638 del 31 dicembre 2020. Diversamente, infatti, si attribuirebbe rilevanza reddituale a un fenomeno valutativo in assenza di una specifica previsione normativa e in deroga alla regola generale di irrilevanza delle valutazioni.

Con la risposta n. 638 del 31 dicembre 2020 l’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di deducibilità delle perdite su crediti cancellati in bilancio in applicazione **dell’IFRS 9**.

L’articolo 101, comma 5 del TUIR stabilisce che le **perdite su crediti**, diverse da quelle deducibili ai sensi del comma 3 dell’articolo 106, sono deducibili se

risultano da elementi certi e precisi e che gli elementi certi e precisi sussistono inoltre in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili.

Tale disposizione normativa è stata emanata in un contesto normativo in cui, per i soggetti IAS/IFRS, la cancellazione dei crediti in bilancio era regolata **dallo IAS 39**, che consentiva la derecognition di un’attività finanziaria nelle ipotesi di:

- scadenza dei diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dalla stessa;
- trasferimento dei diritti contrattuali a ricevere i flussi finanziari dell’attività finanziaria, realizzando il sostanziale trasferimento di tutti i rischi e benefici della proprietà dell’attività finanziaria;
- mantenimento dei diritti contrattuali a ricevere i flussi finanziari dell’attività finanziaria, con assunzione di un’obbligazione contrattuale a pagare i flussi finanziari a uno o più beneficiari, realizzando il sostanziale trasferimento di tutti i rischi e benefici della proprietà dell’attività finanziaria.

In altri termini, la norma in esame nasce in un contesto in cui la **deducibilità della perdita** su crediti era consentita in presenza di ipotesi non rientranti tra quelle di natura meramente **valutativa**. Ciò in coerenza con le regole generali che disciplinano la determinazione del reddito d’impresa e che prevedono, anche per i soggetti IAS/IFRS, l’irrilevanza delle componenti reddituali aventi natura estimativa.

Tali considerazioni devono ritenersi applicabili anche a seguito dell’introduzione del nuovo principio contabile IFRS 9, il quale stabilisce che l’entità deve ridurre direttamente il valore contabile lordo dell’attività finanziaria quando non ha ragionevoli aspettative di recuperarla integralmente o parzialmente. La svalutazione costituisce un caso di eliminazione contabile.

In altri termini, considerato che l’ipotesi introdotta dall’IFRS 9 di **riduzione del valore contabile** del credito è basata su valutazioni di natura meramente estimativa, deve ritenersi che tale riduzione di valore non rientri nella presunzione di cui all’articolo 101, comma 5 del TUIR prevista in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili.

Diversamente, infatti, si attribuirebbe **rilevanza reddituale** a un fenomeno valutativo in assenza di una specifica previsione normativa e in deroga alla regola generale di irrilevanza delle valutazioni prevista negli articoli 83 e 110 del TUIR.

Tale conclusione, peraltro, appare coerente con quanto espressamente disciplinato dal legislatore in materia di **riduzione di valore** iscritta in bilancio in contropartita

della rilevazione del fondo a copertura perdite per perdite attese su crediti di cui al paragrafo 5.5 dell'IFRS 9, in cui le rettifiche di valore derivanti da valutazioni sono assoggettate al regime ordinario delle svalutazioni dei crediti, ivi compresa la necessità di dimostrare gli elementi certi e precisi ai fini della deducibilità della perdita.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 31/12/2020, n. 638

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Operazione di scissione: il riparto delle posizioni soggettive

Il criterio di riparto delle posizioni soggettive tra i soggetti partecipanti a una scissione è basato sulla regola generale di ripartizione proporzionale, ossia, una ripartizione corrispondente alle quote del patrimonio netto contabile trasferite o rimaste per effetto della scissione, derogata in via sussidiaria in presenza di una **connessione specifica**, individuale o per insiemi, fra una singola posizione soggettiva e i suoi (uno o più) corrispondenti elementi patrimoniali interessati dalla scissione. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 635 del 31 dicembre 2020.

Con la risposta a interpello n. 635 del 31 dicembre 2020 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di operazione di **scissione**.

L'articolo 173, comma 4, del TUIR regola il passaggio di alcune posizioni soggettive della scissa legate al frazionamento, sui soggetti coinvolti nell'operazione, di elementi patrimoniali anche eterogenei appartenenti al soggetto scisso.

Con la richiamata locuzione generica "**posizioni soggettive**", il legislatore ha inteso ricomprendere nell'ambito oggettivo di applicazione della suddetta disposizione, ogni situazione attiva e passiva generata dalla normativa sulle **imposte dirette** (IRES e IRAP) in capo alla scissa, ovverossia tutte quelle situazioni di potere e di dovere che avrebbero spiegato effetti nell'attività di misurazione del reddito della scissa nei periodi successivi alla scissione.

Il criterio di riparto delle posizioni soggettive tra i soggetti partecipanti a una **scissione**, individuato dal richiamato comma 4, è basato sulla regola (generale)

di **ripartizione proporzionale** (ossia, una ripartizione corrispondente alle quote del patrimonio netto contabile trasferite o rimaste per effetto della scissione), derogata - in via sussidiaria - in presenza di una **connessione specifica**, individuale o per insiemi, fra una singola posizione soggettiva e i suoi (uno o più) corrispondenti elementi patrimoniali interessati dalla scissione.

In sintesi, si possono verificare due "tipi" di posizioni soggettive:

- quelle non connesse a elementi del **patrimonio scisso** o rimasto (queste posizioni sono oggetto di ripartizione proporzionale);

- quelle connesse in modo specifico a **singoli elementi** o per insiemi a elementi del patrimonio scisso o rimasto (queste posizioni "seguono" il ramo aziendale o l'asset a cui si riferiscono).

Con riferimento alla regola (sussidiaria) della **connessione specifica**, questa trova applicazione solo quando le posizioni soggettive risultino vincolate agli elementi patrimoniali in maniera diretta e attuale e non soltanto per ragioni di carattere genetico.

Si ritiene che sussista una **connessione specifica** ogni qualvolta il diritto all'esercizio e al mantenimento della posizione soggettiva sia subordinato al "possesso" dell'asset che ne ha determinato la genesi e vincolato al mantenimento dello stesso.

Inoltre l'articolo 15, commi 10-bis e 10-ter, del D.L. n. 185 del 2008 ha introdotto la possibilità, previo pagamento di un'**imposta sostitutiva** (dell'IRES e dell'IRAP) del 16 per cento, di affrancare, in tutto o in parte, i valori relativi ad avviamento, marchi d'impresa ed altre attività immateriali iscritti nel bilancio consolidato, anziché nel bilancio d'esercizio, sempreché riferibili ai maggiori valori contabili delle **partecipazioni di controllo** acquisite ed iscritte nel bilancio individuale per effetto di operazioni di cessione d'azienda e di partecipazioni.

A seguito delle modifiche apportate dalla Legge di stabilità 2014 è stata portata a regime l'applicabilità delle disposizioni di cui al comma 10-ter, mediante il **versamento dell'imposta sostitutiva** ivi prevista in un'unica rata, entro il termine di scadenza del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta in riferimento al quale l'operazione è effettuata.

La decorrenza degli **effetti fiscali del "riallineamento"** è stata fissata a partire dal secondo periodo d'imposta successivo a quello del pagamento dell'imposta sostitutiva ed è stata prevista la revoca dei predetti effetti fiscali in caso di atti di realizzo riguardanti le partecipazioni di controllo, i marchi d'impresa, le altre attività immateriali e/o l'azienda cui si riferisce

l'avviamento "affrancato" anteriormente al quarto periodo d'imposta successivo a quello del pagamento dell'imposta sostitutiva, nonché la preclusione della possibilità di optare per il regime in argomento con riferimento ai valori (già) oggetto delle opzioni per i regimi previsti dagli articoli 172, comma 10-bis, 173, comma 15-bis, e 176, comma 2-ter, del Tuir, e dall'articolo 15, commi 10, 11 e 12, del D.L. n. 185 del 2008, e viceversa.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 6 giugno 2014, prot. n. 2014/77035, sono state adottate le **misure applicative** del riallineamento. In base all'articolo 4 del provvedimento, che disciplina gli **effetti del riallineamento** (esercizio dell'opzione per il regime dell'imposta sostitutiva), dunque, la deduzione di cui all'articolo 103 del TUIR e agli articoli 5, 6 e 7 del D.Lgs. n. 446 del 1997 del valore "affrancato" dell'avviamento, dei marchi di impresa e delle altre attività immateriali può essere effettuata in misura non superiore ad un decimo, a prescindere dall'imputazione a conto economico, a partire dal secondo periodo di imposta successivo a quello del pagamento dell'imposta sostitutiva.

Ai sensi del comma 2 del medesimo articolo, gli **effetti fiscali prodotti** in virtù dell'esercizio dell'opzione di cui al regime dell'imposta sostitutiva si intendono revocati in presenza di atti di realizzo riguardanti le partecipazioni di controllo, i marchi di impresa e le altre attività immateriali anteriormente al quarto periodo di imposta successivo a quello del pagamento dell'imposta.

La norma individua, pertanto, un **periodo di sorveglianza**, costituito dai tre periodi di imposta successivi a quello in cui è avvenuto il pagamento dell'imposta sostitutiva.

Con la Circolare n. 57/E del 25 settembre 2008, in merito all'analogia previsione contenuta al comma 2-ter dell'articolo 176 del TUIR, è stato precisato che gli atti di realizzo, ai fini del **recapture**, devono intervenire entro la fine del terzo periodo d'imposta successivo a quello del pagamento dell'imposta sostitutiva; inoltre, sempre in base alla medesima Circolare, i "beni" devono intendersi realizzati in caso di **alienazione**, conferimento di beni, assegnazione ai soci, autoconsumo o destinazione a finalità estranee, mentre non rilevano i trasferimenti effettuati in occasione di operazioni fiscalmente neutrali (fusioni, scissioni e conferimenti d'azienda).

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 31/12/2020, n. 635

Fisco

In G.U. dell'UE

Brexit, in Gazzetta dell'UE l'accordo tra Unione Europea e Regno Unito

Nell'ambito della Brexit, l'accordo sugli scambi commerciali e la cooperazione tra l'Unione Europea e la Comunità Europea dell'energia atomica, da una parte, e il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del nord, dall'altra è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea del 31 dicembre 2020. L'Accordo prevede importanti norme sul commercio, con l'obiettivo di agevolare gli scambi di merci tra le parti e mantenere la liberalizzazione degli scambi di merci. Inoltre, fanno parte dell'Accordo il protocollo sulla cooperazione amministrativa e la lotta contro la frode in materia di IVA e sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi e imposte e il protocollo sull'assistenza amministrativa reciproca in materia doganale.

Nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea del 31 dicembre 2020 è stato pubblicato l'**accordo sugli scambi** commerciali e la **cooperazione** tra l'Unione Europea e la Comunità Europea dell'energia atomica, da una parte, e il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del nord, dall'altra.

Come è noto, il Regno Unito ha receduto dall'Unione europea e dal 1° gennaio 2021 è uno Stato indipendente con i diritti e gli obblighi corrispondenti derivanti dal diritto internazionale.

Pertanto, quanto al **commercio**, l'obiettivo dell'accordo è stato agevolare gli scambi di merci tra le parti e mantenere la liberalizzazione degli scambi di merci.

E' stato previsto che sono **vietati i dazi doganali** su tutte le merci originarie dell'altra parte e tra l'altro una parte non può adottare né mantenere in vigore dazi, imposte o altri oneri di qualsiasi natura applicati **all'esportazione** di una merce verso l'altra parte o in relazione ad essa, o imposte o altri oneri interni applicati alle merci esportate verso l'altra parte superiori a quelli che sarebbero applicati a merci simili destinate al consumo interno.

Una parte non applica **dazi doganali** a merci che, a prescindere dalla loro origine, siano **reintrodotte** nel territorio della parte dopo essere state temporaneamente esportate dal suo territorio nel territorio dell'altra parte a fini di riparazioni.

L'Accordo prevede inoltre che ciascuna parte provveda affinché tutte le procedure in materia di **licenze di importazione** applicabili agli scambi di merci tra le

parti siano applicate in maniera neutrale e gestite in modo giusto, equo, non discriminatorio e trasparente. Ciascuna parte pubblica le nuove **procedure** in materia di **licenze di esportazione**, o eventuali modifiche delle procedure esistenti in materia di licenze di esportazione, in modo da consentire ai governi, agli operatori commerciali e alle altre parti interessate di prenderne conoscenza. Tale pubblicazione è effettuata, ove possibile, 45 giorni prima che la procedura o la modifica prenda effetto e comunque non oltre la data in cui la procedura o la modifica prende effetto e, ove opportuno, è effettuata sui siti web governativi pertinenti.

Ciascuna parte determina il valore in **dogana** delle merci dell'altra parte importate nel proprio territorio. In ogni caso le parti cooperano per prevenire, individuare e contrastare le violazioni o le **elusioni** della legislazione doganale, conformemente ai loro obblighi e al protocollo sull'assistenza amministrativa reciproca in materia doganale. Ovviamente, ciascuna parte adotta misure adeguate e comparabili per tutelare i propri **interessi finanziari** e quelli dell'altra parte per quanto riguarda la **riscossione di dazi** sulle merci che entrano nel territorio doganale del Regno Unito o dell'Unione. Le disposizioni dell'accordo possono essere applicate ai prodotti che alla data di entrata in vigore dell'accordo stesso, sono in transito dalla parte esportatrice alla parte importatrice o sotto controllo doganale nella parte importatrice **senza il pagamento di dazi** e tasse all'importazione, subordinatamente alla presentazione, entro 12 mesi da tale data, di una richiesta di **trattamento tariffario preferenziale** all'autorità doganale della parte importatrice.

Lotta contro la frode in materia di IVA

L'accordo con il protocollo sulla cooperazione amministrativa e la lotta contro la **frode** in materia di imposta sul valore aggiunto e **sull'assistenza reciproca** in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi e imposte stabilisce il quadro per la cooperazione amministrativa tra gli Stati membri e il Regno Unito, al fine di consentire alle rispettive autorità di prestarsi **reciproca assistenza** per garantire il rispetto della legislazione in materia di IVA, proteggere il gettito IVA e recuperare i crediti risultanti da dazi e imposte.

In particolare si prevede una cooperazione finalizzata:

- allo scambio di qualsivoglia **informazione** che possa contribuire ad accertare correttamente l'IVA, sorvegliarne la corretta applicazione e combattere le frodi a danno dell'IVA; e

- al **recupero di crediti** relativi a IVA, dazi doganali e accise riscossi da uno Stato o dalle sue ripartizioni territoriali o amministrative, o per conto di essi, escluse

le autorità locali, ovvero per conto dell'Unione; penali, sanzioni, tasse e soprattasse di natura amministrativa relative ai crediti di cui al punto i), irrogate dalle autorità amministrative competenti per la riscossione delle imposte o dei dazi in questione o lo svolgimento di indagini amministrative al riguardo, o confermate da organi amministrativi o giudiziari su richiesta di tali autorità amministrative; e interessi e spese riguardanti i crediti.

In quest'ambito ciascuno Stato designa un'autorità competente responsabile dell'applicazione del presente protocollo.

Inoltre ciascuno Stato designa:

- un ufficio centrale di collegamento quale responsabile principale dell'applicazione della Cooperazione amministrativa e lotta contro la frode in materia di IVA e
- un ufficio centrale di collegamento quale responsabile principale dell'applicazione dell'assistenza in materia di recupero.

Ciascuna autorità competente può designare, direttamente o mediante delega: **servizi di collegamento** incaricati di scambiare direttamente informazioni e servizi di collegamento incaricati di chiedere o accordare assistenza reciproca.

Particolari norme sono previste in tema di operazione amministrativa e lotta contro la frode in materia di iva. In tema di scambio di informazioni e indagini amministrative, infatti, l'autorità interpellata deve eseguire le **comunicazioni di informazioni** al più presto e comunque entro 90 giorni dalla data di ricevimento della richiesta. Tuttavia, se le informazioni di cui trattasi sono già in possesso dell'autorità interpellata, il termine è ridotto a un periodo massimo di 30 giorni.

Per alcune categorie di casi specifici, tra l'autorità interpellata e l'autorità richiedente possono essere convenuti termini diversi.

Qualora non possa rispondere alla richiesta entro i termini previsti, l'autorità interpellata deve informare immediatamente per iscritto l'autorità richiedente delle circostanze che ostano al rispetto di tali termini indicando quando ritiene che le sarà possibile dar seguito alla richiesta.

Lo **scambio di informazioni** senza preventiva richiesta è spontaneo e può avvenire:

- se la tassazione deve aver luogo in un altro Stato e le informazioni sono necessarie all'efficacia del sistema di controllo di tale Stato;
- se uno Stato ha motivo di credere che nell'altro Stato è stata o potrebbe essere stata violata la legislazione sull'IVA;
- se esiste un rischio di perdita di gettito fiscale nell'altro Stato.

Assistenza in materia di recupero

Su richiesta dell'autorità richiedente, l'autorità interpellata deve fornire tutte le informazioni che possono prevedibilmente aiutare l'autorità richiedente a **recuperare i crediti**.

La richiesta di informazioni comprende, se disponibili, il nome e qualsiasi altro dato utile ai fini dell'identificazione delle persone interessate.

Su domanda dell'autorità richiedente, l'autorità interpellata notifica al destinatario tutti i documenti, anche di natura giudiziaria, concernenti il credito e su domanda dell'autorità richiedente, l'autorità interpellata procede al recupero dei crediti oggetto di un titolo che consente l'esecuzione nello Stato dell'autorità richiedente.

L'autorità richiedente invia all'autorità interpellata, non appena ne sia a conoscenza, ogni informazione utile relativa al caso che ha motivato la domanda di recupero.

Assistenza in materia doganale

Il protocollo sull'assistenza amministrativa reciproca in materia **doganale** dell'Accordo prevede che le parti si prestino assistenza reciproca nei modi e alle condizioni specificati per garantire la corretta applicazione della legislazione doganale, in particolare prevenendo, individuando e contrastando le operazioni contrarie a tale legislazione.

Le disposizioni relative all'assistenza in materia doganale previste dal protocollo si applicano ad ogni autorità amministrativa delle parti competente per l'applicazione dello stesso. Tale assistenza non pregiudica le disposizioni che disciplinano l'assistenza reciproca in materia penale, né si applica alle informazioni ottenute in virtù dei poteri esercitati su richiesta di un'autorità giudiziaria, salvo quando la comunicazione di tali informazioni sia autorizzata da detta autorità.

L'assistenza in materia di **recupero di dazi**, imposte o sanzioni è contemplata dal protocollo sulla cooperazione amministrativa e la lotta contro la frode in materia di imposta sul valore aggiunto e sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi e imposte.

Su domanda dell'autorità richiedente, l'autorità interpellata le fornisce tutte le informazioni pertinenti che consentono all'autorità richiedente di garantire la corretta applicazione della legislazione doganale, comprese le informazioni riguardanti le attività accertate o programmate che costituiscono o possono costituire operazioni contrarie alla legislazione doganale.

Le parti si prestano **reciproca assistenza**, di propria iniziativa e in conformità delle rispettive disposizioni legislative e regolamentari, fornendo informazioni

sulle attività concluse, programmate o in corso che costituiscono o paiono costituire operazioni contrarie alla legislazione doganale e che possono interessare l'altra parte.

Le informazioni vertono in particolare sui seguenti aspetti:

- merci note per essere oggetto di operazioni contrarie alla legislazione doganale;

- persone in merito alle quali si possa ragionevolmente ritenere che effettuino o abbiano effettuato operazioni contrarie alla legislazione doganale;

- mezzi di trasporto rispetto ai quali sussistono fondati motivi di ritenere che siano stati, siano o possano essere utilizzati per effettuare operazioni contrarie alla legislazione doganale; e

- nuovi mezzi o metodi utilizzati per effettuare operazioni contrarie alla legislazione doganale.

L'assistenza secondo il protocollo può essere rifiutata o essere subordinata all'assolvimento di talune condizioni o prescrizioni qualora una parte ritenga che tale assistenza:

- rischi di pregiudicare la **sovranità** del Regno Unito o quella di uno Stato membro cui è stato chiesto di prestare assistenza a norma del presente protocollo;

- rischi di pregiudicare l'**ordine pubblico**, la sicurezza o altri interessi essenziali; o

- implichi la violazione di un **segreto industriale**, commerciale o professionale.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Accordo (Gazzetta Ufficiale UE 31/12/2020, L444/14)

Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

Credito R&S: ammissibile il trasferimento per fusione

Il trasferimento della titolarità del Credito R&S è ammissibile unicamente nei casi in cui specifiche norme prevedono, al verificarsi dell'operazione, una confusione di diritti e obblighi dei diversi soggetti giuridici interessati: ad esempio, nei casi di fusione, successione per decesso dell'imprenditore individuale, scissione. Lo ha ricordato l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 643 del 31 dicembre 2020. Ciò, però, non esclude a priori che l'eventuale trasferimento dei crediti d'imposta possa avvenire attraverso una o più delle suddette operazioni che potrebbero integrare i presupposti di una fattispecie abusiva, pur in presenza del formale

rispetto delle norme applicate.

Con la risposta n. 643 del 31 dicembre 2020 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di valutazione antiabuso del trasferimento della titolarità di credito nell'ambito di una fusione.

L'articolo 1, comma 282, della Legge n. 296 del 2006 prevede che il Credito R&S è utilizzabile ai fini dei versamenti delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive dovute per il periodo d'imposta in cui le spese di cui al comma 280 sono state sostenute; l'eventuale eccedenza è utilizzabile in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D. Lgs. n. 241 del 1997 a decorrere dal mese successivo al termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta con riferimento al quale il credito è concesso.

Il trasferimento della titolarità di un simile credito è ammissibile unicamente nei casi in cui specifiche norme prevedono, al verificarsi dell'operazione, una confusione di diritti e obblighi dei diversi soggetti giuridici interessati: ad esempio, nei casi di fusione, successione per decesso dell'imprenditore individuale, scissione.

Ugualmente i crediti di tal natura possono essere trasferiti nell'ambito della cessione del ramo d'azienda che lo ha generato.

Ciò, però, non esclude a priori che l'eventuale trasferimento dei crediti d'imposta (il Credito R&S nel caso di specie) possa avvenire attraverso una o più delle suddette operazioni che potrebbero integrare i presupposti di una fattispecie abusiva ex articolo 10-bis della L. n. 212 del 2000, pur in presenza del formale rispetto delle norme applicate.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 31/12/2020, n. 643

Lavoro e Previdenza

Limiti e deroghe

Contratti a termine in deroga assistita e accordi di prossimità: verifiche dell'INL ad ampio raggio

di Eufrazio Massi - Esperto di Diritto del Lavoro e Direttore del sito www.dottrinalavoro.it

L'Ispettorato Nazionale del Lavoro, con la nota n. 1156 del 2020, è tornato sul contratto a termine in forma assistita, soffermandosi sull'ipotesi particolare di deroga ai requisiti previsti dalla normativa vigente in forza di una regolamentazione contenuta in accordi di prossimità. Il funzionario dell'Ispettorato territoriale presso il quale dovrà essere sottoscritto il contratto a termine assistito non ha compiti di natura certificativa, ma svolge una funzione "notarile", che non si limita alla verifica del rispetto della apposizione della causale o dello "stop and go", ma deve essere finalizzata ad accertare anche la genuinità del consenso del lavoratore.

Una recente nota dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro, la n. 1156 del 22 dicembre 2020, con la quale è stata fornita risposta ad un quesito dell'Ispettorato Interregionale del Lavoro di Milano relativo ad alcune deroghe alla normativa relativa ai **contratti a tempo determinato in deroga assistita**, contenute in un **accordo di prossimità** stipulato ex art. 8 del D.L. n. 138/2011, offre lo spunto per una riflessione sugli aspetti del tutto particolari di tale tipologia contrattuale che, rispetto alla disposizione originaria risalente al 2008, ha subito, nel tempo, alcuni cambiamenti, l'ultimo dei quali si rinviene nell'art. 19, comma 3, del D.L.vo n. 81/2018.

Nella attuale versione non c'è più, come obbligatoria, l'**assistenza sindacale** che, appunto, era prevista nel testo originario (da cui scaturì, anche, il nome che, tuttora, conserva di "contratto in deroga assistita"): ma, prima di entrare nel merito delle questioni operative, credo che sia opportuno spendere alcune parole sul contenuto della recente nota dell'INL.

Limiti alle deroghe dell'accordo di prossimità

L'Ispettorato ricorda quali sono i **limiti** che derivano dalla possibilità di **deroga alla legge** o alle determinazioni del **contratto collettivo** poste dallo stesso Legislatore e sottolineate, aggiungo, dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 221 del 4 ottobre 2012, la quale, tra le altre cose, riconobbe la legittimità dell'intervento normativo da parte dello Stato, in quanto le materie, individuate dall'art. 8, sono di esclusiva competenza di quest'ultimo ed, eventuali violazioni, non possono risolversi in una violazione delle attribuzioni regionali in materia di lavoro (il ricorso era stato presentato da diverse Regioni).

1. Vincoli in materia di scopo: la deroga alla legge è possibile soltanto laddove venga richiamato ed attuato uno di quelli indicati nel comma 1 dell'art. 8 che, nel caso di specie, potrebbe essere di un incremento stabile dell'occupazione, strettamente correlato alla modifica normativa;

2. Rispetto dei principi costituzionali e degli obblighi derivanti al nostro Paese per effetto di **accordi internazionali o normative di origine europea** come, ad esempio, la Direttiva Comunitaria n. 1999/70 CE sui contratti a termine;

3. Requisito della maggiore rappresentatività comparativa riferito alle organizzazioni sindacali firmatarie (nazionali, territoriali od aziendali), con espresso richiamo, su questo punto, alle indicazioni fornite dall'INL attraverso la circolare n. 3 del 25 gennaio 2018. Sotto questo aspetto è importante sottolineare come il Legislatore abbia adoperato la preposizione "da" invece che quella articolata "dalle": ciò significa che l'accordo può essere sottoscritto anche da **una sola associazione sindacale** in possesso del criterio di rappresentatività sopra enunciato. L'accordo è efficace nei confronti di tutti i lavoratori interessati a condizione che la sottoscrizione avvenga sulla base di un criterio maggioritario relativo alle rappresentanze sindacali. Su quest'ultimo punto particolare importanza rivestono i principi fissati dalle parti sociali come, ad esempio, quelli ben evidenziati nel Protocollo sulla Rappresentanza siglato il 10 gennaio 2014.

Contratto "in deroga assistita": tempi e modalità di stipula

Fatta questa breve premessa, necessaria per comprendere i limiti dell'accordo di prossimità sulla materia, credo che sia opportuno effettuare alcuni approfondimenti sulla nota dell'INL n. 8120 del 17 settembre 2019 la cui piena validità viene confermata dallo stesso organo.

Il contratto "in deroga assistita" va stipulato allorquando le parti sono giunte alla scadenza dei **24 mesi complessivi**, o del **limite previsto dal CCNL applicato**: il periodo comprende, anche in sommatoria, non soltanto i contratti a termine ma anche quelli in somministrazione, "per mansioni di pari livello e categoria legale". Di conseguenza, la richiesta all'Ispettorato territoriale

del Lavoro competente per territorio (che è quello ove insiste la sede presso la quale il lavoratore è destinato a svolgere la propria attività) va presentata dal datore di lavoro (ma anche dai due soggetti contraenti insieme) non prima dell'approssimarsi del termine finale.

Verifiche dell'Ispettorato territoriale

Il funzionario dell'Ispettorato territoriale presso il quale dovrà essere sottoscritto il contratto dovrà verificare se tutti gli elementi richiesti siano presenti. In particolar modo i seguenti.

Apposizione di una delle condizioni individuate dall'art. 19, comma 1, del D.L.vo n. 81/2015

Sono **"causali"** di **natura legale** che non possono essere sostituite da quelle espressioni della contrattazione collettiva (con la sola eccezione, a mio avviso, di quelle, eventuali, previste in un contratto di prossimità che risponda a tutti i criteri di regolarità richiamati dall'art. 8 del D.L. n. 138/2011). In quest'ultimo caso se ne dovrebbe far esplicita menzione all'interno dell'accordo individuale che si va a stipulare;

Rispetto dello stacco tra la fine del precedente rapporto a tempo determinato ed il nuovo (art. 21 del D.L.vo n. 81/2015)

Esso è pari a **10 giorni (di calendario) o 20** (anch'essi di calendario) a seconda che il contratto in scadenza abbia avuto una durata fino a 6 mesi o superiore. Quanto appena detto merita una riflessione in termini di **"praticità sostanziale"**. La norma è questa e va, senz'altro, rispettata e bene ha fatto l'Ispettorato Nazionale a ricordarlo atteso che si tratta di una disposizione che, così come è scritta, non consente deroghe. Fatta questa premessa, però, mi chiedo se essa, nella gran parte delle situazioni, sia funzionale ad un corretto sviluppo dei rapporti. Infatti, se, ad esempio, si è in presenza di un contratto in deroga perché una lavoratrice, assunta per motivi di sostituzione, è giunta al limite dei 24 mesi anche attraverso più contratti, che senso ha chiedere uno "stop and go" con sospensione delle prestazioni proprio nel momento in cui manca la titolare del posto assente per maternità ed è necessaria la presenza della sostituta? E la stessa cosa può accadere in quelle situazioni ove il lavoratore si trova a svolgere una attività, ad esempio, un progetto in sviluppo, che necessita di un **impegno continuativo**. Ciò che posso augurarmi è che il Legislatore preveda una ipotesi di deroga "parziale" alla previsione dell'art. 21 (e, quest'anno la normativa sui contratti a tempo determinato è stata oggetto di diverse attenzioni, ma tale questione non risulta mai essere stata al centro dell'attenzione). Indubbiamente il risultato potrebbe essere raggiunto con un contratto di prossimità nel pieno rispetto dei contenuti dell'art. 8.

Rispetto della durata massima del contratto

Sono **12 mesi**, senza possibilità di alcuna proroga se le parti dovessero inserire un termine più breve, o il limite, inferiore, previsto dalla contrattazione collettiva. Il funzionario dell'Ispettorato non ha alcun **compito di natura certificativa**: se le parti desiderano certificare il rapporto dovranno rivolgersi ad uno degli Enti previsti dall'art. 76 del D.L.vo n. 276/2003 (commissioni di certificazioni istituite presso gli Ispettorati territoriali del Lavoro, le Università e le Fondazioni Universitarie autorizzate, gli Enti bilaterali e gli Ordini provinciali dei consulenti del lavoro).

La funzione "notarile" riconosciuta al funzionario non può, però, limitarsi soltanto alla **verifica del rispetto della apposizione della causale** o dello **"stop and go"** ma deve essere finalizzata ad accertare la **genuinità del consenso del lavoratore**, come ricorda la circolare n. 13 del 2 maggio 2008 del Ministero del Lavoro.

Contratto in deroga assistita e accordo di prossimità

In presenza di un accordo di prossimità che, in qualche modo, "agganci" il contratto in deroga assistita ad un contratto di prossimità, il funzionario dovrà accertarsi della sussistenza di un **obiettivo di scopo** (art. 8, comma 1) strettamente correlato allo stesso e se, ad esempio, il rapporto a termine in deroga è legato ad un obiettivo futuro, dopo l'avvenuta firma, dovrà verificare, a mio avviso, attraverso gli organi di vigilanza, se quell'obiettivo (ad esempio, l'incremento occupazionale) si sarà, successivamente, verificato: in caso contrario, quel contratto **si considererà a tempo indeterminato dalla data della stipula** (art. 1, comma 3, del D.L.vo n. 81/2015). Tutto ciò discende dai principi contenuti nella sentenza della Corte Costituzionale n. 221 del 4 ottobre 2012, laddove la Consulta ha affermato che l'art. 8 del D.L.vo n. 138/2011 che disciplina il contratto di prossimità è una norma a carattere eccezionale che non è applicabile oltre le materie ed i tempi prestabiliti, secondo l'indirizzo che discende dall'art. 14 delle disposizioni preliminari al codice civile.

Da ultimo, una breve riflessione su un fatto contingente, legato alla circostanza che **la legge di Bilancio 2021** prevede la possibilità di **rinnovare, per una sola volta**, un contratto a tempo determinato entro il 31 marzo prossimo senza l'apposizione di una causale: è possibile applicare tale disposizione ad un contratto di prossimità stipulato entro tale data?

La **risposta è negativa** in quanto il Legislatore correla tale possibilità, al limite dei 24 mesi complessivi: con il contratto di prossimità siamo oltre tale soglia, in quanto lo stesso postula che le parti abbiano già raggiunto il tetto massimo.

Lavoro e Previdenza

Legge di Bilancio 2021

Contratto di espansione e isopensione nel 2021: strategie di esodo aziendale a confronto

di Nevio Bianchi, di Antonello Orlando - Consulenti del Lavoro presso Studio Nevio Bianchi & Partners

Confermati per il 2021 due importanti strumenti per la gestione degli scivoli aziendali. La legge di Bilancio 2021, infatti, proroga la sperimentazione del contratto di espansione che viene esteso alle aziende con almeno 500 lavoratori (o 250 in caso di ricorso al prepensionamento) e con interessanti sgravi sui costi datoriali. Rinnovata poi l'isopensione con prepensionamento fino a 7 anni dopo la risoluzione del rapporto di lavoro per le imprese con più di 15 dipendenti, che resta, però, meno conveniente rispetto al contratto di espansione.

La **legge di Bilancio 2021** non introduce una vera e propria riforma sul tema dell'**accompagnamento** alla pensione e della "staffetta generazionale", ma sceglie il segno della continuità fra passato e futuro puntando su due strumenti, **isopensione** e **contratto di espansione**.

Contratto di espansione

Il contratto di espansione, che era stato introdotto nel 2019 dal decreto Crescita nell'ottica di strumento complesso per **imprese di grandi dimensioni** (oltre 1.000 dipendenti), viene confermato con il **prolungamento di un anno** del suo periodo di sperimentazione (arrivando così ora fino alla **fine del 2021**). Sono confermate tutte le sue articolazioni:

- la **cassa integrazione straordinaria** derogatoria della durata di 18 mesi (senza alcun pagamento del contributo addizionale come, con finale a sorpresa, ha definito INPS da ultimo con la circolare n. 143 dello scorso 9 dicembre),
- l'**obbligo formativo** e l'impegno all'**assunzione di nuove risorse a tempo indeterminato**, anche sotto forma di contratti di apprendistato di mestiere.

Leggi anche CIGS del contratto di espansione: aziende esonerate dal contributo addizionale

Le aperture più significative operate dall'art. 1, comma 349 della Manovra riguardano tutte il **prepensionamento in espansione**, della **durata massima di 5 anni**, che punta ad accompagnare i lavoratori o alla pensione di vecchiaia o a quella anticipata con una inedita garanzia che li mette al riparo da future riforme pensionistiche (una sorta di clausola di salvaguardia anti-esodati che mostra di avere imparato la lezione rispetto alla Riforma Fornero).

In particolare, la platea delle aziende che accede a tutti gli strumenti in esame si amplia passando a una **soglia di almeno 500 lavoratori**, ma la nuova norma specifica che, solo per il prepensionamento la soglia

dimensionale delle imprese **scende ulteriormente a 250 unità**, calcolate peraltro anche nel complesso di meccanismi societari di aggregazione di imprese stabile con un'unica finalità produttiva o di servizi, superando così la lettura del Ministero del Lavoro che nell'autunno del 2019 aveva chiuso con la **circolare n. 16/2019** a **gruppi di imprese** o **RTI**.

Il prepensionamento del contratto di espansione si mostra fedele rispetto all'impianto originario: questo, mediante una risoluzione del rapporto di lavoro non oppositiva dei lavoratori aderenti, chiude il rapporto di lavoro e per un massimo di 60 mesi li accompagna a una delle due forme stabili di pensione (vecchiaia o anticipata), verso la prima che arrivi in tempo utile.

Nel caso della **pensione di vecchiaia** il datore di lavoro corrisponderà al lavoratore solo le **rate di pensione pari all'assegno maturato** al momento dell'esodo senza alcun versamento contributivo aggiuntivo; il costo del prepensionamento sarà abbattuto (nei **costi datoriali**) del **valore corrispondente alla NASpI** spettante al lavoratore nel periodo massimo pari ai primi 24 mesi (secondo il valore massimo annuale e il decremento dal 4° mese previsto dal Dlgs. 22/2015 per l'indennità di disoccupazione).

N.B. Nel tenore letterale alla luce della manovra, la NASpI non è effettivamente concessa al lavoratore, dunque rappresenta più un **"bonus" al datore di lavoro**, neutralizzando così anche i **limiti di cumulabilità** che altrimenti il lavoratore avrebbe dovuto sopportare per i **primi 2 anni di prepensionamento**.

Se il primo ingresso a pensione sarà quello della **pensione anticipata**, l'azienda verserà anche la **contribuzione correlata**, con uno sconto pari, per i primi due anni, alla contribuzione figurativa della NASpI che, si ricorda, a differenza della indennità economica, non registra alcun decremento.

La Manovra ha aggiunto una interessante, ulteriore

ipotesi per le imprese di grandi dimensioni al comma 5-bis del nuovo articolo 41 del D.Lgs. 148/2015. Le imprese, anche riunite in gruppi, complessivamente **sopra i 1.000 lavoratori** che diano vita a piani di riorganizzazione o ristrutturazione strategici se si impegneranno ad assumere un lavoratore per ogni tre esodati, otterranno un **ulteriore sconto** pari ad **un'altra annualità di NASpI** (proporzionalmente all'ultimo valore ridotto del 24mo mese dell'indennità spettante al lavoratore esodato) che abatterà sia il costo dell'assegno mensile dei lavoratori sia il costo della contribuzione correlata (nel caso di accompagnamento verso la pensione anticipata).

Il contratto di espansione offre ora ufficialmente anche la possibilità di procedere al **versamento rateale della provvista** a carico del datore di lavoro attraverso la **garanzia della fideiussione bancaria** già sperimentata dal 2012 dalla isopensione Fornero.

Isopensione Fornero

E proprio l'isopensione Fornero registra, all'interno della cornice della Manovra, un ulteriore restyling: la legge di Bilancio 2021 (art. 1, comma 345) ha infatti esteso **sino al 2023** la possibilità, prevista in via sperimentale fino al 2020 dalla Manovra del 2018, di

accompagnare i lavoratori a pensione anticipata o di vecchiaia per un **prepensionamento lungo fino a 7 anni** dopo la risoluzione del rapporto.

La isopensione Fornero si rivolge a **datori di lavoro con appena più di 15 dipendenti**, ma è, rispetto al contratto di espansione, sicuramente **meno conveniente** in quanto richiede -oltre al versamento della pensione maturata al momento della cessazione- anche la contribuzione piena, sia nel caso del pensionamento di vecchiaia, sia della pensione anticipata.

L'isopensione **non beneficia** peraltro di alcuno **sgravio di costi** da parte dello Stato, non impegnando però i datori di lavoro esodanti ad alcun piano di assunzione.

In conclusione

Se il **contratto di espansione** rappresenta dunque uno strumento complesso e ancora da 'rodare' (ne sono testimoniati, a oggi, solo un utilizzo legato alle integrazioni salariali, e alcuni piani di prepensionamento a oggi non ancora attivi), l'**isopensione** costituisce un sistema di esodo già sperimentato per migliaia di lavoratori da grandi gruppi industriali che intendano avviare un efficientamento strutturale delle proprie organizzazioni.

Lavoro e Previdenza

Messaggio INPS

Imponibile eccedente il massimale: controlli sulla corretta esposizione in UNIEMENS

L'INPS, con il messaggio n. 5062 del 2020, informa che sono in corso dei controlli sulla corretta esposizione in UNIEMENS dell'imponibile eccedente il massimale. Il documento di prassi si sofferma anche sui casi particolari relativi alle fattispecie di pluralità di rapporti di lavoro, lavoratori stranieri dipendenti da aziende estere operanti in Italia o opzione al sistema contributivo.

Nel messaggio n. 5062 del 31 dicembre 2020, l'INPS interviene riguardo il massimale contributivo di cui all'articolo 2, comma 18, della legge 8 agosto 1995, n. 335, che costituisce il limite di valore annualmente rivalutatosi oltre il quale la retribuzione non deve essere assoggettata a prelievo di contributi previdenziali e riguarda i **lavoratori privi di anzianità contributiva** riferibile a periodi anteriori al 1° gennaio 1996 ovvero coloro che abbiano optato per il regime contributivo. Per anzianità contributiva si intende il complesso degli accrediti - pur se registrati in gestioni diverse - relativi a rapporti di lavoro privati o pubblici, dipendenti o autonomi (con versamenti di contributi, in tal caso, presso le rispettive casse di previdenza), in Italia o all'estero, entro il 31 dicembre 1995. Sono inclusi i periodi di contribuzione figurativa, di contribuzione facoltativa, i riscatti, i trasferimenti gratuiti ed onerosi, nonché la contribuzione volontaria.

Pluralità di rapporti di lavoro

L'assoggettamento al **massimale contributivo** fa sì che la retribuzione eccedente il limite sia base imponibile unicamente per le contribuzioni minori. Il calcolo del massimale opera quale parametro annuo indipendentemente dal numero dei rapporti di lavoro svolti nel corso dell'anno medesimo, sia simultanei che successivi, prescindendo dalle gestioni previdenziali, anche disomogenee, a cui affluisce la contribuzione obbligatoria. Pertanto, in caso di più rapporti di lavoro in successione nell'anno e di saturazione del limite nell'ambito del primo rapporto, l'ultimo datore di lavoro dovrà adempiere per le sole contribuzioni minori; l'intera retribuzione da questi erogata sarà esclusa dall'IVS e dovrà essere riportata nell'elemento "EccedenzaMassimale" in UNIEMENS. Il concorso dei redditi al raggiungimento del massimale,

infatti, segue un ordine cronologico, per cui, al fine di permettere una corretta applicazione delle aliquote, il lavoratore è tenuto a fornire al datore di lavoro la documentazione relativa a compensi già riscossi in precedenza. Si ricorda altresì che eventuali redditi presenti in **Gestione separata**, sia da attività di collaborazione sia da attività professionale, non si sommano ai redditi da lavoro dipendente ai fini dell'applicazione del massimale.

Opzione al sistema contributivo

Per opzione al sistema contributivo si intende la scelta validamente esercitata dal soggetto ai sensi dell'articolo 1, comma 23, della legge n. 335/1995, regolarmente ratificata dall'INPS. L'opzione ha carattere irrevocabile e determina l'applicabilità del limite del massimale a decorrere dal suo esercizio.

I controlli avranno ad oggetto, in tutte le casistiche rappresentate, la consultazione della procedura "**Conto Individuale Lavoratori Dipendenti**", al fine di verificare che l'imponibile esposto come eccedente il massimale non sia mutato rispetto al momento dell'estrazione: su tale procedura l'eccedenza viene individuata con la codifica "TC 98".

La verifica relativa alla presenza di opzione per il sistema contributivo, in particolare, va effettuata in collaborazione con le Linee prodotto servizio "Assicurato pensionato" e/o "Gestione conto assicurativo individuale" di ciascuna Struttura territoriale.

Se all'esito dei descritti controlli l'operatore dovesse vedere confermate le seguenti due circostanze:

- presenza di anzianità contributiva antecedente la data del 1° gennaio 1996;
- assenza di esercizio dell'opzione per il sistema contributivo.

La Struttura territoriale procederà al recupero dei contributi non versati applicando l'aliquota IVS piena, comprensiva dell'aliquota aggiuntiva dell'1%, a carico del dipendente, all'imponibile esposto come "EccedenzaMassimale". Nel caso in cui fossero presenti più datori di lavoro nel corso del medesimo anno, la diffida andrà indirizzata nei confronti del datore di lavoro presso cui si è effettivamente verificato il superamento del massimale erroneamente esposto come eccedenza secondo la competenza per matricola.

Lavoratori stranieri in Italia

Per ciò che concerne i lavoratori stranieri dipendenti da aziende estere operanti in Italia, va preliminarmente verificata la sussistenza dell'obbligo contributivo alla luce delle Convenzioni vigenti, se esistenti o, comunque, nei casi di Stati non convenzionati, sulla base di eventuali provvedimenti di esonero dall'obbligo di

versamento dei contributi.

Per tutte le casistiche considerate, è stato predisposto un modello di diffida che dovrà essere indirizzato al datore di lavoro inadempiente a mezzo PEC, tramite la sezione "Contatti" del Fascicolo Elettronico del Contribuente. L'aliquota IVS applicabile è quasi sempre quella generale del FPLD; in casi particolari, l'aliquota può essere verificata tramite l'applicazione "Utility DM".

Vista la necessità da parte dei datori di lavoro di ricostruire con i lavoratori i passaggi interni che hanno determinato l'esposizione degli imponibili come eccedenza massimale, si è ritenuto di accordare un termine di adempimento pari a 90 giorni decorrenti dalla data di notifica della diffida. In caso di contestazione l'azienda potrà far pervenire, entro il medesimo termine, le proprie controdeduzioni in risposta alla comunicazione di invio del modello di diffida.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

INPS, messaggio 31/12/2020, n. 5062

Lavoro e Previdenza

Dal 1° luglio 2020

Infortunio sul lavoro e malattia professionale: prestazioni INAIL rivalutate

L'INAIL, con la circolare n. 49 del 2020, provvede a rivalutare le prestazioni economiche per infortunio sul lavoro e malattia professionale on riferimento al settore industria, compreso il settore marittimo, agricoltura, medici esposti a radiazioni ionizzanti. La rivalutazione annuale ha decorrenza dal 1° luglio 2020. A decorrere dal 1° luglio di ciascun anno, la retribuzione di riferimento per la liquidazione delle rendite corrisposte dall'INAIL, relativamente a tutte le gestioni di appartenenza dei medesimi, è infatti rivalutata annualmente sulla base della variazione effettiva dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati accertata dall'Istat intervenuta rispetto all'anno precedente.

Nella circolare n. 49 del 30 dicembre 2020, l'INAIL aggiorna l'importo delle prestazioni spettanti ai soggetti assicurati nel settore industria, compreso il settore marittimo, agricoltura, medici esposti a radiazioni ionizzanti. Su tali importi è necessario operare una rivalutazione annuale sulla base della variazione effettiva dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati accertata dall'Istat intervenuta rispetto all'anno precedente, pari per l'anno 2020 all'0,5%.

Rendite per inabilità? permanente

Nel settore industriale, la **retribuzione media giornaliera** per la determinazione del massimale e del minimale della retribuzione annua è fissata in euro 79,22.

Per il **personale del settore marittimo** operano gli stessi importi fissati per il settore industria, a eccezione dei lavoratori di seguito indicati, per i quali, fermi restando i suddetti importi della retribuzione media giornaliera (euro 79,22) e della retribuzione annua minima (euro 16.636,20).

Nel settore agricolo la retribuzione convenzionale annua per la liquidazione delle rendite è fissata in euro 25.106,52.

Una tantum caso morte

Nei settori industriale e agricolo, a far data dal 1° gennaio 2020, l'importo dell'assegno una tantum per i superstiti è fissato, nella misura di **euro 10.050,00**.

Assegno per assistenza personale continuativa

L'importo dell'assegno per assistenza personale continuativa è rivalutato nella stessa misura percentuale fissata per le rendite del **settore industriale e agricolo** e ammonta a euro 547,45.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

INAIL, circolare 30/12/2020, n. 49

Lavoro e Previdenza

Premi assicurativi e contributi

Autoliquidazione 2020/2021: l'INAIL spiega le scadenze e le riduzioni contributive

L'INAIL ha pubblicato l'istruzione operativa del 31 dicembre 2020 con le indicazioni relative all'autoliquidazione 2020/2021, riepilogando scadenze e modalità di adempimento da parte dei datori di lavoro. Fermo restando il termine del 16 febbraio 2021 per il versamento del premio di autoliquidazione in unica soluzione o della prima rata, il termine per la presentazione delle dichiarazioni delle retribuzioni effettivamente corrisposte nell'anno 2020 è fissato al 1° marzo 2021. I contributi associativi devono essere versati in unica soluzione entro il 16 febbraio 2021.

Con un'apposita istruzione operativa pubblicata il 31 dicembre 2021, l'INAIL ha fornito indicazioni relative all'**autoliquidazione 2020/2021**, con particolare riferimento alle riduzioni contributive, riepilogando le

scadenze e gli adempimenti a carico dei datori di lavoro.

In particolare, l'Istituto ricorda il termine del

- **16 febbraio 2021** per il versamento del **premio di autoliquidazione** in unica soluzione o della prima rata

- **1° marzo 2021** per la presentazione delle **dichiarazioni delle retribuzioni** effettivamente corrisposte nell'anno 2020.

I **contributi associativi** devono essere versati in unica soluzione entro il 16 febbraio 2020.

I datori di lavoro titolari di PAT (posizioni assicurative territoriali) devono presentare le dichiarazioni delle retribuzioni esclusivamente con i servizi telematici AL.P.I online, che calcola anche il premio dovuto, e Invio telematico Dichiarazione Salari. Il numero di riferimento del premio di autoliquidazione 2020/2021 da indicare nel modello F24 è 902021.

Addizionale per il Fondo vittime dell'amianto

La legge di Bilancio 2021 ha definitivamente eliminato l'addizionale a carico delle imprese sui premi assicurativi relativi ai settori delle attività lavorative comportanti esposizione all'amianto. Pertanto, l'addizionale non è dovuta.

Riduzioni del premio assicurativo

L'INAIL riepiloga le riduzioni contributive applicabili all'autoliquidazione 2020/2021:

1. Riduzione per **la piccola pesca costiera** e nelle acque interne e lagunari (PAT)
2. Sgravi per **pesca oltre gli stretti**, pesca mediterranea e pesca costiera (PAN)
3. Sgravio per il Registro Internazionale (PAN)
4. Incentivi per il **sostegno della maternità? e paternità?** e per la sostituzione di lavoratori in congedo (PAT)
5. Riduzione per le **imprese artigiane** (PAT)
6. Riduzione per Campione d'Italia (PAT)
7. Riduzione per le cooperative agricole e i loro consorzi operanti in zone montane e svantaggiate (PAT)
8. Riduzione per le cooperative agricole e i loro consorzi in proporzione al prodotto proveniente da zone montane o svantaggiate conferito dai soci (PAT)
9. Incentivi per assunzioni legge n. 92/2012, art. 4, commi 8-11 (PAT)

Incentivi per il sostegno della maternità? e paternità? e sostituzione

L'incentivo si applica alle **aziende con meno di 20 dipendenti** che assumono lavoratori con contratto a tempo determinato o temporaneo, in sostituzione di lavoratori in congedo per maternità? e paternità?.

La riduzione è pari al **50%** dei **premi dovuti per i**

lavoratori assunti, fino al compimento di un anno di età? del figlio della lavoratrice o del lavoratore in congedo o per un anno dall'accoglienza del minore adottato o in affidamento e si applica sia alla regolazione 2020 che alla rata 2021

L'indicazione dei suddetti dati equivale a domanda di ammissione alle riduzioni, che spettano a condizione che il datore di lavoro sia in possesso dei requisiti di regolarità contributiva previsti per il DURC online e che non sussistano cause ostative.

Riduzione premio artigiani

L'applicazione della riduzione alla regolazione 2021, per l'autoliquidazione 2021/2022, è subordinata alla presentazione della **domanda di ammissione al beneficio** da effettuare barrando l'apposita casella "Certifico di essere in possesso dei requisiti ex lege 296/2006, art. 1, commi 780 e 781" nella dichiarazione delle retribuzioni 2020 da presentare entro il 1° marzo 2021.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

INAIL, istruzione operativa 31/12/2020

Lavoro e Previdenza

Dall'INAIL

Riduzione del tasso medio per prevenzione: formazione a distanza non sempre ammissibile

La Direzione Centrale Rapporto Assicurativo dell'INAIL, in data 24 dicembre 2020, ha pubblicato una nuova FAQ relative agli interventi e alla documentazione probante del modello OT23 per l'anno 2021. I chiarimenti, forniti in collaborazione con la Consulenza tecnica accertamento rischi e prevenzione centrale, riguardano la richiesta di riduzione del tasso medio di tariffa per prevenzione, relativo agli interventi 2020.

In riferimento alle richieste di chiarimenti più frequenti riguardanti gli interventi del **Modello OT23 2021** e la relativa documentazione probante, l'INAIL ha pubblicato una nuova FAQ a cura della Consulenza tecnica accertamento rischi e prevenzione centrale, in collaborazione con la Direzione Centrale rapporto Assicurativo dell'INAIL, in merito alla **riduzione del tasso medio per prevenzione** anno 2021.

Interventi A-1.4 e A-5.1; B-1; C-4.1 e C-4.4; C-5.1 e C-5.2; D-1, D-2 e D-3; F-2 e F-5.

Con riferimento agli Interventi che prevedono attività di formazione, ai fini dell'attuazione degli interventi previsti dal modulo OT23 2021, l'erogazione di corsi tramite **modalità? “a distanza”**, ossia tramite l'utilizzo di piattaforme informatiche che evitino la compresenza di docenti e discenti nel medesimo ambiente, è ammessa laddove i corsi non prevedano **addestramento pratico**. In tal senso, l'Istituto ritiene che la **formazione a distanza** può essere ritenuta idonea per l'attuazione degli interventi C-5.1, C-5.2, D-1, D-2, D-3, F-5.

Viceversa, la formazione a distanza non può essere ritenuta idonea per l'attuazione degli interventi A-1.4, A-5.1, B-1, C-4.1, C-4.4, F-2.

A cura della Redazione

Riferimenti normativi

INAIL, Faq 24/12/2020

Bilancio
Dallo IAASB

Revisione dei bilanci: allo studio un principio per le imprese meno complesse

di Ada Ciaccia - Dottore commercialista in Brindisi

L'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ha formalmente definito il piano d'azione che porterà alla pubblicazione di un principio di revisione separato e distinto da utilizzare per la revisione dei bilanci delle imprese meno complesse. Lo IAASB sta sviluppando lo standard utilizzando concetti e principi simili agli International Standards on Auditing (ISA), l'approccio di revisione sarà infatti basato sul rischio e tenendo conto di tutti i requisiti relativi a un audit di un LCE all'interno di un "stand-alone" standard. Una sezione introduttiva spiegherà l'applicabilità dello standard ossia i tipi di audit per i quali sarà applicabile. La bozza per consultazione del nuovo testo sarà approvata entro giugno 2021.

L'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), preposto alla elaborazione dei principi di revisione internazionali, ha formalmente definito il piano d'azione che porterà alla pubblicazione di un **principio di revisione** separato e distinto da utilizzare per la revisione dei bilanci delle **"imprese meno complesse"**.

La bozza per consultazione del nuovo testo sarà approvata **entro il giugno 2021**.

Leggi anche IAASB: entro giugno 2021 in pubblicazione un principio per la revisione delle PMI

La decisione è stata presa a margine della riunione di giugno 2020, quando il Consiglio ha discusso le raccomandazioni del Gruppo di lavoro LCE per lo sviluppo di uno **standard separato** per gli audit di imprese meno complesse (LCE) sulla base dei principi generali che delineano come lo standard separato potrebbe essere sviluppato.

Emerge sempre più chiaramente che le imprese più piccole rappresentano un settore particolarmente importante e offrono un contributo fondamentale all'economia mondiale. Quantitativamente la maggior parte degli audit a livello globale è infatti costituita da audit di imprese più piccole. Spesso, coloro che operano in tali imprese trovano complesso e difficile l'applicazione degli Standard internazionali su l'audit (ISA). Quindi nonostante il supporto ottenuto dai principi generali, il Board ha richiesto al gruppo di lavoro LCE di considerare ulteriormente la predisposizione di uno standard separato in modo che sia autonomo anche se in collegamento con gli ISA che risultano più appropriati.

Cosa si intende per "impresa meno complessa"

Per capire bene la materia da approfondire occorre innanzi tutto definire cosa deve essere inteso per **"impresa meno complessa"** (LCE) e perché usiamo questo termine anziché "Piccola e media impresa" (PMI). Per rispondere alla domanda lo IAASB ritiene che sia

appropriato concentrarsi sulla **complessità** dell'impresa piuttosto che sulla sua **dimensione**. Di fatto il concetto di dimensione non è di per sé esaustivo, poiché possono esserci imprese sia piccole ma considerate complesse, e possono esserci altre imprese che pur avendo dimensioni discrete sarebbero da considerare comunque meno complesse.

Il punto di partenza è l'attuale definizione di "impresa più piccola", intesa cioè, come quell'impresa rappresentata da alcune **caratteristiche qualitative** quali:

- la concentrazione della proprietà e della gestione in un piccolo numero di individui (spesso un singolo individuo, una persona fisica o un'altra impresa proprietaria dell'impresa a condizione che il proprietario mostri le informazioni pertinenti caratteristiche qualitative);
- le transazioni dirette o senza complicazioni;
- la semplice tenuta dei registri;
- le poche linee di business e pochi prodotti all'interno delle linee di business;
- i pochi controlli interni;
- i pochi livelli di gestione con responsabilità per un'ampia gamma di controlli;
- i pochi dipendenti, molti con un'ampia gamma di mansioni.

Da sottolineare che queste caratteristiche qualitative non sono esaustive, non sono esclusive di imprese più piccole e imprese più piccole non mostrano necessariamente tutte queste caratteristiche.

Questa definizione sarà oggetto di approfondimento e perfezionamento a seguito dei risultati che deriveranno dal processo di consultazione in atto.

Gli studi effettuati a livello europeo

Lo IAASB ha iniziato il lavoro sulle imprese di piccole e medie dimensioni (SMP) nel 2017 in una conferenza tenutasi a Parigi. Ma lo studio ha polarizzato le proprie energie sulla necessità di approfondire e riconoscere una definizione il più possibile adamantina di "impresa meno complessa" (LCE) al fine di fornire

indicazioni che aiuteranno non solo coloro che controllano impresa minori, ma anche quegli enti che controllano la loro natura.

Allo scopo di giungere ad una risposta concreta e comune sono stati invitati tutti gli stakeholder a fornire il proprio contributo sulle questioni esposte nella programmazione.

Già diversi studi hanno rilevato che ci sono difficoltà nell'applicazione degli ISA da parte degli audit degli LCE, in particolare:

- l'IFAC ha sviluppato, a livello globale, una guida all'uso degli ISA negli audit delle PMI che è ormai alla sua quarta edizione;

- i National Standard Setters (NSS) e altri hanno cercato di sviluppare soluzioni per aiutare i professionisti nella revisione di impresa meno complessa, comprese le linee guida nazionali per le revisioni PMI, strumenti di tecnologia dell'informazione (IT) (come metodologie elettroniche) e manuali ISA.

Recentemente, ci sono state anche varie iniziative specificamente mirate ad audit di impresa meno complesse (o più piccole), tra queste:

- nel giugno 2015 è stata pubblicata una consultazione su uno "Standard nordico per gli audit delle piccole imprese". La bozza standard è stata sviluppata dalla Federazione nordica dei contabili pubblici per la consultazione in **Svezia, Danimarca, Finlandia, Islanda e Norvegia**. Le risposte, ricevute da tutto il mondo e non solo dai paesi target previsti inizialmente, non sono comunque state univoche bensì contrastanti. Uno dei messaggi principali percepito è stato che, affinché questa iniziativa abbia successo, è necessaria una risposta internazionale affinché il comportamento sia unificato;

- nel 2018, lo **Sri Lanka** ha emesso "The Sri Lanka Auditing Standard for the Audits of Non-Specified Business Enterprises" (SLAUS). Lo SLAUS è stato sviluppato presso l'Institute of Chartered Accountants dello Sri Lanka con il progetto Nordic Standard utilizzato nel suo sviluppo;

- in **Francia**, si sta valutando un nuovo "pronunciamento" per le revisioni che scendano al di sotto della soglia legale ma in tal caso è previsto che sia l'ente a richiedere volontariamente un audit (questa dichiarazione potrebbe essere uno standard di audit semplificato);

- nel marzo 2019, il **Belgio** ha pubblicato uno standard legale per la revisione di PMI e piccole impresa senza scopo di lucro.

Lo standard separato per le imprese minori

Dalla frammentazione delle modalità operative relative alla revisione contabile dell'impresa meno complessa, lo sviluppo di uno standard separato specifico per gli

audit di impresa minori è stato oggetto di discussione a livello internazionale, a riguardo lo IAASB ha assunto l'impegno ad esplorare un approccio globale raccogliendo gli **input da vari stakeholder**.

Lo IAASB sta sviluppando lo **standard** nel seguente modo:

- utilizzando concetti e principi simili agli International Standards on Auditing (ISA), l'approccio di revisione sarà basato sulla valutazione preliminare del rischio;
- tenendo conto di tutti i requisiti relativi a un audit di un LCE all'interno di un "stand-alone" standard contenente quindi tutte le regole rilevanti per la revisione di un'impresa meno complessa.

Una **sezione introduttiva** spiegherà l'applicabilità dello standard ossia i tipi di audit per i quali sarà applicabile. Questo, come anticipato, è un argomento ancora oggetto di discussione dallo IAASB e che potrebbe cambiare in base all'ulteriore sviluppo dello standard separato.

La sezione sull'applicabilità stabilirà quindi le eventuali limitazioni all'uso dello standard, nonché le caratteristiche di un audit per il quale lo standard separato è appropriato.

Lo IAASB inoltre riconosce che una volta stabilite le basi dello standard separato, ogni Stato dovrà adattarlo alla propria normativa potendone ulteriormente limitare l'ambito di applicazione.

L'analisi del CNDCEC

In riferimento all'Italia è utile ricordare che il Consiglio nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha pubblicato **due documenti a supporto** di quei **revisori** tenuti ad applicare alle imprese di minore dimensione, regole più articolate, pensate per le imprese più complesse. Precisamente:

- "La revisione legale nelle nano-imprese - Riflessi e strumenti operativi" (pubblicato a gennaio 2020);

- "Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni" (pubblicato nel 2018).

Entrambi i documenti sono stati di aiuto per il revisore che ha potuto così adattare le articolate regole e procedure predisposte per imprese maggiormente strutturate, alle realtà "più semplici".

Il problema di risolvere l'approccio da seguire è stato particolarmente sentito con l'entrata in vigore della legge 14 giugno 2019, n. 55, di conversione con modificazioni del D.L. 18 aprile 2019, n. 32, che con l'art. 2-bis, comma 2, ha previsto una nuova **modifica dei limiti dimensionali** sanciti dall'art. 2477 c.c., in tema di obbligo di revisione legale per le società a responsabilità limitata (e, di conseguenza, per le altre società che rimandano alla disciplina prevista dall'art. 2477

c.c.).

La nuova disciplina ha dilatato lo spazio di applicazione della revisione legale a una fascia di imprese, che sono state denominate “**nano-imprese**”, riferendosi non soltanto alla minore imprese dei parametri di bilancio a cui si deve fare riferimento, ma anche alle differenti caratteristiche delle stesse.

Il consiglio Nazionale identifica la “Nano-impresa”, in senso quantitativo, come quella società che la disciplina del 2019 ha aggiunto all’insieme originariamente previsto dal D.Lgs. 39/2010 e dalla versione ante-riforma dell’art. 2477 c.c. e che è assoggettata all’obbligo di revisione legale. In definitiva, sono le società che per **due esercizi consecutivi** superano **almeno uno dei seguenti limiti**:

- 1) totale dell’attivo dello stato patrimoniale: 4 milioni di euro;
- 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 4 milioni di euro;
- 3) dipendenti occupati in media durante l’esercizio: 20 unità”.

La norma ha, poi, previsto che l’obbligo di nomina dell’organo di controllo o del revisore **cessi** quando,

per **tre esercizi** consecutivi, non è superato alcuno dei predetti limiti.

Nel determinare le modalità di revisione, il documento del CNDCEC evidenzia nelle nano-imprese, a fronte di una strategia non particolarmente complessa, la necessità della predisposizione di un piano operativo dettagliato che tenga conto del fatto che il sistema di controllo interno è spesso meno formalizzato.

Il piano dettagliato di revisione dovrà infatti comprendere, una descrizione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione adeguatamente pianificate in risposta alla identificazione e alla valutazione dei rischi.

Nelle nano-imprese, poiché il **rischio di controllo** è **inversamente proporzionale** al grado di affidamento sulle procedure di controllo interno, è molto probabile, che il revisore, non potendo fare affidamento sul sistema dei controlli interni, poiché spesso lo stesso è basato su procedure non scritte o caratterizzato da un basso livello di segregazione di compiti e responsabilità, valuti il rischio di controllo elevato o massimo e, pertanto, preferisca implementare maggiori procedure di validità in alternativa alle procedure di conformità.

Finanziamenti

Per la continuità produttiva

Fondo per la gestione delle crisi d'impresa: più tutele per lavoratori e aziende del Made in Italy

di Vincenzo Iacovazzi - Avvocato in Parma

E' operativo il nuovo fondo per il salvataggio e la ristrutturazione delle imprese in difficoltà economico-finanziaria. La platea dei beneficiari è molto estesa e comprende aziende titolari di marchi storici di rilevanza nazionale, società di capitali con più di 250 dipendenti, nonché imprese che, indipendentemente dal numero degli occupati, detengano beni e rapporti di rilevanza strategica per l'interesse nazionale. Per accedere al Fondo le imprese devono presentare un programma di ristrutturazione contenente informazioni che riguardano le capacità imprenditoriali della società e lo stato di crisi in essere, nonché le azioni che si intendono effettuare per sostenere la continuità aziendale e per ridurre gli impatti occupazionali.

Il Fondo per la salvaguardia dei livelli occupazionali e la prosecuzione dell'attività d'impresa, istituito dall'art. 43 del **decreto Rilancio** (D.L. n. 34/2020, convertito nella l. n. 77/2020), è diventato operativo con il decreto 29 ottobre 2020 del Ministero dello Sviluppo Economico (MISE).

Con questo Fondo lo Stato intende agevolare il salvataggio e la **ristrutturazione di imprese**, dotate dei requisiti che verranno esaminati di seguito, che siano in stato di **difficoltà economico-finanziaria**.

Beneficiari

La platea dei beneficiari del Fondo si è progressivamente **estesa** rispetto agli intendimenti iniziali del legislatore ed oggi comprende:

- **imprese** titolari di **marchi storici** di rilevanza nazionale,
- **società di capitali con più di 250 dipendenti**,
- imprese che, indipendentemente dal numero degli occupati, detengano beni e rapporti di **rilevanza strategica** per l'**interesse nazionale**,

che si trovino in uno stato di difficoltà economico-finanziaria e che, alla data di presentazione della domanda di accesso al Fondo, abbiano avviato un confronto presso la struttura per la crisi d'impresa del MISE.

Il decreto si preoccupa anche di **definire** cosa si intenda per "**impresa in stato di difficoltà economico-finanziaria**", statuendo che questa condizione si intende esistente, qualora l'impresa "**presenta flussi di cassa prospettici inadeguati** a far fronte regolarmente alle obbligazioni pianificate ma non versa in uno stato di difficoltà ai sensi del paragrafo 2.2 della comunicazione 2014/C 249/01" oppure "versa in uno **stato di difficoltà** ai sensi del paragrafo 2.2 della comunicazione 2014/C 249/01".

Questo distinguo è importante, perché, a seconda dei casi, cambiano i rimedi apprestati dal provvedimento (rispettivamente previsti nel capo II o nel capo III del decreto).

Senza volersi dilungare su quanto preveda sull'argomento la citata Comunicazione, in sostanza si ritiene che un'impresa sia in difficoltà, se sia destinata ad un **irrimediabile dissesto economico**, a breve o a medio termine, senza l'intervento dello Stato.

Non possono accedere al Fondo le imprese:

- a) che abbiano beneficiato e **non rimborsato aiuti** ritenuti illegali o incompatibili o illegali dalla Commissione UE;
- b) nei cui confronti sia stata irrogata una **sanzione interdittiva** ex art. 9, comma 2, lett. d) del D.Lgs. 231/2001;
- c) i cui **legali rappresentanti** o amministratori siano stati **condannati**, con **sentenza definitiva** o decreto penale di condanna divenuto irrevocabile o sentenza di applicazione della pena su richiesta ai sensi dell'art. 444 del codice di procedura penale, per i reati che costituiscono motivo di esclusione di un operatore economico dalla partecipazione a una procedura di appalto o concessione ai sensi della normativa in materia di contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture vigente alla data di presentazione della domanda;
- d) che hanno riportato **condanne penali** o sanzioni amministrative definitive per le violazioni della normativa in materia di **lavoro e legislazione sociale**;
- e) che, con riferimento all'intervento previsto nel capo III, hanno ricevuto in passato un aiuto per il salvataggio, un aiuto per la ristrutturazione o un sostegno temporaneo per la ristrutturazione e/o eventuali aiuti non notificati, fatto salvo quanto previsto al punto 112 della Comunicazione 2014/C 249/01.

Come si accede al Fondo

Per potere accedere al Fondo le imprese interessate devono presentare un **programma di ristrutturazione**, volto alla salvaguardia del livello dell'occupazione ed alla prosecuzione dell'attività.

Il programma deve contenere **dettagliate informazioni**, previste all'art. 6 del decreto, concernenti le

capacità imprenditoriali della compagine sociale, lo **stato di crisi** in essere, le azioni che si intendano porre in essere per sostenere la **continuità e lo sviluppo aziendale** e per il ritorno alla redditività, le ipotesi di ristrutturazione finanziaria e le attività che ci si prefigge di effettuare per ridurre gli impatti occupazionali correlati alla predetta situazione di crisi.

Deve inoltre essere fatto presente: se ci siano imprese che abbiano già **manifestato interesse all'acquisizione della società** o alla prosecuzione dell'attività d'impresa, oppure le attività che ci si prefigge di attuare per trovare un possibile acquirente, anche mediante attrazione di investitori stranieri, nonché le opportunità offerte ai dipendenti di presentare una **proposta di acquisto dell'impresa** ed ogni altra possibilità di recupero degli assets aziendali da parte degli stessi e, da ultimo, i costi connessi all'attuazione del programma di ristrutturazione.

Il programma di ristrutturazione deve anche prevedere un **contributo** proprio dell'impresa ai **costi** correlati all'attuazione del **programma di ristrutturazione**, che possa essere considerato "significativo". A tal proposito questo requisito sarà soddisfatto, qualora corrisponda "ad almeno il 40% dei costi connessi all'attuazione del programma di ristrutturazione, nel caso di medie imprese, ovvero al 25% dei medesimi costi, nel caso di piccole imprese".

Tale contributo potrà anche pervenire, oltre che risorse dell'impresa, anche da suoi azionisti o creditori, dal gruppo di cui essa cui faccia parte o da nuovi investitori.

Modalità di intervento

Una volta completato positivamente l'iter da parte del soggetto richiedente, il Fondo può attivarsi a favore dell'impresa ritenuta meritevole del suo intervento.

La modalità principale è l'**ingresso nel capitale di rischio** dell'impresa da parte del soggetto gestore del Fondo (**Invitalia**) con una **partecipazione di minoranza**, una permanenza nella compagine sociale per un periodo massimo di 5 anni.

L'intervento massimo del Fondo a supporto di ogni singolo programma di ristrutturazione è quantificato in euro 10 milioni. Invitalia, in aggiunta o in alternativa all'acquisizione della partecipazione dell'impresa interessata, può realizzare **investimenti** in "**quasi equity**", rilasciare garanzie o effettuare un "mix" dei suddetti strumenti.

Va anche tenuto presente che:

- nel capo II (art. 13) è previsto che al Fondo debbano affiancarsi **investitori privati indipendenti** in misura economicamente rilevante per un ammontare almeno pari al 30 per cento della complessiva operazione nel

capitale di rischio;

- **Invitalia** percepirà dal Fondo una "**management fee**" annua per le attività svolte, pari all'1,5% dell'ammontare del fondo;

- le imprese che fruiscono dell'intervento del Fondo **non potranno**:

- a) **delocalizzare l'attività economica** interessata dall'investimento in **Stati non appartenenti all'UE**, ad eccezione degli Stati aderenti allo Spazio economico europeo, entro cinque anni dalla data di ultimazione dell'iniziativa agevolata;

- b) delocalizzare l'attività economica interessata dall'investimento, dal sito incentivato in favore di unità produttiva situata al di fuori dell'ambito territoriale del predetto sito, in ambito nazionale, dell'Unione europea e degli Stati aderenti allo Spazio economico europeo, entro cinque anni dalla data di ultimazione dell'iniziativa agevolata".

A supporto dei programmi di ristrutturazione che prevedano il **mantenimento del livello occupazionale** dell'impresa in stato di difficoltà economico-finanziaria per una percentuale non inferiore al 70% dei posti di lavoro esistenti, possono essere anche concessi **contributi a fondo perduto** in base ai dipendenti per i quali venga garantita la stabilità occupazionale. Questi contributi possono essere erogati solo se l'impresa abbia beneficiato dell'intervento nel capitale di rischio. L'erogazione massima concessa è di **euro 5.000,00 per dipendente**, per una durata massima di 3 anni.

Se l'impresa non contempli la stabilità del posto di lavoro per tutti i dipendenti, questo importo sarà ridotto di un ammontare che parte dal 10% (se la stabilità occupazionale sia garantita al 90%) ed arriva sino al 50% (se la stabilità occupazionale venga garantita al 70%, ma meno dell'80%).

Considerazioni sul potenziale impatto del fondo

Il Fondo è uno strumento disegnato, non solo per aiutare imprese in difficoltà (in questo caso sarebbe uno dei tanti strumenti messi a disposizione per questa finalità), ma ha la peculiare caratteristica di essere focalizzato sulla **tutela di aziende** che hanno fatto la storia economica del nostro Paese e/o abbiano una **rilevanza strategica** per esso.

Sicuramente l'ingresso nel capitale sociale del "partner pubblico" può evocare il ricordo di uno Stato interventista in ambito economico, ma si ritiene che tale scelta vada letta nell'ottica di tutelare imprese che altrimenti verrebbero acquisite da soggetti, spesso neanche di provenienza UE, con valutazione risibile e talvolta con ricadute negative per il livello occupazionale delle imprese interessate.

Benché potenzialmente la platea dei soggetti interessati sia piuttosto ampia, soprattutto in relazione alla reale possibilità di intervento rispetto alle piccole imprese, a prima vista l'**accesso al Fondo non pare agevole**.

I requisiti dell'**ingresso di investitori privati** nel capitale di rischio e del **contributo significativo** ai costi dell'attuazione del programma di ristrutturazione appaiono di **difficile realizzazione**. Nel primo caso sarà più facile per un'impresa che sia ben nota sui mercati riuscire ad attrarre capitali esterni mentre nel secondo caso una delle caratteristiche della difficoltà

economico-finanziaria è proprio la penuria di liquidità, per cui difficilmente un'azienda che versi in quelle condizioni potrà disporre dei mezzi finanziari per coprire la percentuale richiesta in relazione ai costi di attuazione del programma di ristrutturazione.

In attesa della prova dei fatti, il Fondo pare comunque un **valido supporto** per le eccellenze del **Made in Italy** che necessitino del suo intervento per superare una situazione di difficoltà che possa essere ancora superata.

Finanziamenti

Legge di Bilancio 2021

Resto al Sud: accesso agli incentivi fino a 55 anni

di Roberta De Pirro - Morri Rossetti e Associati

Nuovi requisiti per accedere a Resto al Sud. Anche i soggetti con età compresa tra 45 e 55 anni possono accedere alla misura agevolativa per avviare nuove attività imprenditoriali e libero professionali nelle regioni del Mezzogiorno. È quanto previsto dalla legge di Bilancio 2021, che amplia nuovamente, rispetto a quanto già previsto dalla Manovra 2020, la platea dei possibili beneficiari. Il sostegno finanziario copre il 100% delle spese ammissibili e si articola in un mix di incentivi: 50% in contributo a fondo perduto e 50% in finanziamento bancario garantito dal Fondo PMI. Gli interessi sono interamente a carico di Invitalia.

Con una novità inserita durante l'iter parlamentare, la **legge di Bilancio 2021** (legge n. 178/2020) ha modificato la disciplina della misura agevolativa **Resto al Sud**, elevando **da 45 a 55 anni** l'età massima dei soggetti beneficiari.

Cos'è Resto al Sud

L'art. 1 del D.L. n. 94/2020 al fine di promuovere la **costituzione di nuove imprese** nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, da parte di **giovani imprenditori**, ha introdotto una misura denominata Resto al Sud.

Resto al Sud è l'incentivo che sostiene la nascita di nuove attività imprenditoriali avviate nelle regioni del **Mezzogiorno** con una dotazione finanziaria complessiva di 1.250 milioni di euro. La misura finanzia l'avvio di progetti imprenditoriali con un programma di spesa massimo di 200 mila euro.

L'agevolazione si concretizza in un **incentivo a sportello**: le domande vengono esaminate senza graduatorie in base all'ordine cronologico di arrivo.

Ma vediamo nel dettaglio come funziona e quali sono state le ultime novità apportate dal **decreto Rilancio**, attraverso la rimodulazione degli incentivi, e dalla legge di Bilancio 2021.

Cosa cambia con legge di Bilancio 2021

Le richieste di agevolazioni possono essere presentate dai soggetti di età compresa tra i 18 e i 45 anni. Fino al 2019 Resto al Sud permetteva la candidatura solo soggetti con età compresa tra i 18 e 35 anni, la legge di Bilancio 2020 ha poi rivisto questo aspetto.

La legge di Bilancio 2021 è intervenuta nuovamente prevedendo una **ulteriore estensione della platea dei beneficiari**, mediante l'innalzamento **da 45 a 55 anni** dell'età massima consentita per accedere alla misura.

A tal riguardo sarebbe opportuno che fosse specificato a decorrere da quale data deve essere posseduto il requisito del limite di età dei 55 anni e l'opportunità di demandare ad una fonte di rango secondario, da adottare secondo le modalità procedurali già previste

dall'articolo 1, comma 15 del D.L. n. 91/2017, l'adeguamento della disciplina attuativa della misura, conseguente a tale modifica.

A tal riguardo, si ricorda che a seguito dell'ampliamento della platea dei potenziali beneficiari, previsto dalla legge di Bilancio per il 2020 (l. n. 160/2019) con riferimento al rispetto del requisito del limite di età dei 45 anni era stato stabilito che lo stesso doveva essere posseduto al 1° gennaio 2019. Dunque, **fino al 31 dicembre 2020** può presentare domanda chi era in possesso del requisito anagrafico (under 46) alla data del 1° gennaio 2019.

Requisiti per accedere a Resto al Sud

Per poter accedere alla misura è necessario:

1. essere **residenti** in una delle seguenti regioni: Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna, Sicilia, Lazio, Marche, Umbria;
2. **trasferire la residenza** nelle suddette regioni dopo la comunicazione di esito positivo;
3. **non avere** un rapporto di **lavoro a tempo indeterminato** per tutta la durata del finanziamento;
4. non essere già titolari di altra attività di impresa in esercizio;
5. solo per i **professionisti titolari di partita IVA** (introdotti con la legge di Bilancio 2020), non risultare titolari di partita IVA, nei dodici mesi antecedenti alla presentazione della domanda, per lo svolgimento di un'attività analoga a quella per cui chiedono le agevolazioni.

L'incentivo si rivolge a:

- **imprese costituite** dopo il 21 giugno 2017;
- **imprese costituite** (la costituzione deve avvenire entro 60 giorni o 120 giorni in caso di residenza all'estero - dall'esito positivo dell'istruttoria)

Fermo restando quanto sopra elencato, possono inoltre chiedere i finanziamenti:

- i **liberi professionisti** (in forma societaria o individuale) che non risultano titolari di partita IVA nei 12 mesi antecedenti la presentazione della domanda per lo svolgimento di un'attività analoga a quella proposta

(codice Ateco non identico fino alla terza cifra di classificazione delle attività economiche)

Attività finanziabili

Possono essere oggetto di finanziamento le attività imprenditoriali avviate per:

- produzione di beni nei **settori industria, artigianato**, trasformazione dei **prodotti agricoli**, pesca e acquacoltura;
- fornitura di **servizi alle imprese** e alle persone;
- **turismo**.

Attenzione

Sono escluse le attività agricole e il commercio (ad eccezione della vendita dei beni prodotti nell'attività di impresa).

Come funziona

Resto al Sud copre **fino al 100% delle spese**, con un **finanziamento massimo** di 50.000 euro per ogni richiedente, che può arrivare **fino a 200.000 euro** nel caso di **società** composte da quattro soci.

Per le sole **imprese esercitate in forma individuale**, con un solo soggetto proponente, il finanziamento massimo è stato elevato a **60.000 euro**.

A supporto del fabbisogno di circolante, è previsto un ulteriore **contributo a fondo perduto**:

- 15.000 euro per le ditte individuali e le attività professionali svolte in forma individuale;
- fino a un massimo di 40.000 euro per le società.

Il contributo viene erogato al **completamento del programma di spesa**, contestualmente al saldo dei contributi concessi.

I fondi disponibili ammontano a 1 miliardo e 250 milioni di euro.

Non ci sono bandi, scadenze o graduatorie: le domande vengono valutate in base all'**ordine cronologico di arrivo**.

Novità decreto Rilancio

L'art. 245 del decreto Rilancio (D.L. n. 34/2020 convertito con modificazioni dalla [L. n. 77/2020](#)) prevede per le imprese di Resto al Sud un ulteriore **contributo a fondo perduto** a copertura del fabbisogno di circolante:

- **15.000 euro** per le attività svolte in forma di ditta individuale o di libera professione esercitata in forma individuale;
- **10.000 euro** per ogni socio, fino ad un massimo di 40.000 euro, per le attività esercitate in forma societaria;

È possibile ricevere il contributo a condizione di aver completato il programma di spesa ammesso alle agevolazioni e di essere in regola con il pagamento delle rate del finanziamento bancario e con gli adempimenti

previsti dalla normativa.

Con la conversione in legge del decreto Rilancio, all'art. 245 bis sono state introdotte ulteriori novità.

In particolare:

- per le sole **imprese esercitate in forma individuale** (con un solo soggetto proponente) il massimale di spesa è stato elevato a **60.000 euro**;
- per tutte le iniziative imprenditoriali il nuovo mix di agevolazioni, sempre pari al 100% del programma di spesa ammesso, prevede il **50% di contributo a fondo perduto** e il **50% di finanziamento bancario agevolato**.

Queste novità si applicano alle **domande** presentate **dopo il 19 luglio 2020**.

[Leggi anche Resto al Sud: agevolazione rafforzata con mix di incentivi](#)

Spese ammissibili

Possono essere finanziate le spese per:

- **ristrutturazione** o manutenzione straordinaria di **beni immobili** (massimo 30% del programma di spesa)
- **macchinari**, impianti e attrezzature nuovi;
- **programmi informatici** e servizi per le tecnologie, l'informazione e la telecomunicazione;
- **spese di gestione** (materie prime, materiali di consumo, utenze, canoni di locazione, canoni di leasing, garanzie assicurative) - massimo 20% del programma di spesa.

Presentazione della domanda

Le domande possono essere presentate **esclusivamente online**, attraverso la piattaforma web di **Invitalia**.

Prima di inviare la domanda è necessario:

- **registrarsi** ai servizi online di Invitalia compilando l'apposito form;
- consultare e scaricare i **fac-simile della modulistica**;
- disporre di una **firma digitale** e di un indirizzo di **posta elettronica certificata** (PEC) valido e attivo, poiché tutte le comunicazioni tra Invitalia e i proponenti avvengono esclusivamente via PEC.

Solo dopo la presentazione della domanda, alla voce **"Gestione contatti"**, i proponenti potranno modificare numeri di telefono, indirizzo mail e PEC.

La domanda si compone di:

- **business plan** da compilare online;
- **documentazione** da allegare.

Le domande vengono valutate in ordine cronologico di arrivo **entro 60 giorni** dalla data di presentazione (salvo eventuali richieste di integrazione dei documenti).

Non ci sono bandi, scadenze o graduatorie. Invitalia verifica il possesso dei requisiti e poi esamina nel merito le iniziative, anche attraverso un colloquio con i proponenti.

Impresa

Dalla Gazzetta Ufficiale

Milleproroghe 2021: slittano i termini per smart working, lotteria scontrini e assemblee

di Bruno Pagamici - Dottore commercialista in Macerata

Smart working fino al 31 marzo 2021. Proroga delle misure straordinarie e semplificate per lo svolgimento delle assemblee societarie. Blocco degli sfratti per morosità fino a giugno 2021. Differimento della lotteria degli scontrini e al 2022 dell'obbligo di adeguare i registratori telematici per la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri esclusivamente al Sistema tessera sanitaria. Sono questi i principali contenuti del decreto Milleproroghe, pubblicato in Gazzetta Ufficiale. Il decreto dispone anche la proroga di alcune norme del Codice degli appalti e differisce al 31 dicembre 2022 l'obbligo formativo relativo al 2020 e al 2021 per i revisori legali.

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 323 del 31 dicembre 2020 il **decreto Milleproroghe 2021** (D.L. n. 183 del 31 dicembre 2020).

Diverse le novità di interesse per **imprese e professionisti**.

Assemblee societarie

Tra le disposizioni che assumono particolare rilevanza vi è la proroga, fino alla data di cessazione dello stato di emergenza epidemiologica da Covid-19 e comunque non oltre il 31 marzo 2021, delle disposizioni di cui all'art. 106 del decreto Cura Italia (D.L. 18/2020) relative alle **procedure semplificate di svolgimento delle assemblee societarie** (art. 3, comma 6).

Si ricorda che l'art. 106 consente:

- alle società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e mutue assicuratrici di convocare l'**assemblea ordinaria entro 180 giorni** dalla chiusura dell'esercizio sociale, in deroga agli articoli 2364, comma 2, e 2478-bis c.c. o alle diverse disposizioni statutarie (comma 1);
- per tutte le società di capitali, società cooperative e mutue assicuratrici, di disporre - con l'avviso di convocazione delle assemblee (ordinarie o straordinarie) - l'espressione del **voto in via elettronica o per corrispondenza** e l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione, anche laddove l'utilizzo di tale strumento non sia contemplato negli statuti. È possibile, inoltre, prevedere che l'assemblea si svolga, anche esclusivamente, mediante mezzi di telecomunicazione che garantiscano l'identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l'esercizio del diritto di voto. Non è necessario che, ove previsti, il presidente, il segretario o il notaio si trovino nello stesso luogo (comma 2);
- per le società a responsabilità limitata, l'espressione del **voto mediante consultazione scritta** o per **consenso per iscritto**, anche in deroga ai limiti previsti

dall'art. 2479 c.c. e alle eventuali diverse disposizioni statutarie. (comma 3);

- per le società con azioni quotate, oltre alle modalità di voto a distanza e le modalità di partecipazione all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione, la possibilità di avvalersi altresì dell'istituto del **rappresentante designato** (art. 135-undecies, TUF) anche ove lo statuto disponga diversamente; nell'avviso di convocazione, le medesime società possono prevedere che lo svolgimento dell'intervento in assemblea avvenga esclusivamente tramite il rappresentante designato, cosicché la facoltà del socio di conferire delega al predetto soggetto si traduce in modalità obbligatoria. Al fine di agevolare il ricorso a tale istituto, al rappresentante designato potranno essere conferite deleghe e subdeleghe, in deroga alle più stringenti previsioni al riguardo vigenti (art. 135-undecies) e, pertanto, sia tramite il modulo di delega contenuto nell'Allegato 5A del Regolamento Emittenti sia tramite delega e subdelega ordinaria (comma 4);

- per tutte le società con azioni quotate e per le banche popolari, le banche di credito cooperativo, le società cooperative e le mutue assicuratrici, di ricorrere all'istituto del rappresentante designato ai sensi dell'art. 135-undecies TUF per l'esercizio del diritto di voto nelle assemblee ordinarie e straordinarie, anche qualora eventuali clausole statutarie dispongano diversamente e di prevedere nell'avviso di convocazione che l'intervento in assemblea si svolga esclusivamente tramite il predetto rappresentante.

Vendite online su piattaforme digitali

L'art. 3, comma 3, incide sull'articolo 13 del decreto Crescita (D.L. 34/2019), che ha introdotto l'obbligo per le piattaforme digitali di comunicare i dati relativi alle vendite a distanza. Le regole per la trasmissione dei dati sono state fissate con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 31 luglio 2019, prot. n. 660061, mentre con la circolare n. 13/E del 1°

giugno 2020, l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti sugli ambiti oggettivi e soggettivi di applicazione della norma.

Con la modifica apportata, l'efficacia della disposizione viene **prorogata di 6 mesi**. Per effetto della proroga, l'adempimento si applicherà **fino al 30 giugno 2021** (anziché fino al 31 dicembre 2020, della norma originaria).

Contemporaneamente viene **rinvia al 1° luglio 2021** l'entrata in vigore delle disposizioni di cui all'articolo 11-bis, commi da 11 a 15, del D.L. 135/2018 (decreto Semplificazioni), che dettano una disciplina diretta a contrastare fenomeni di **elusione ed evasione IVA** nell'ambito di **transazioni commerciali**, effettuate tramite **piattaforme commerciali online**, di determinati beni elettronici (telefoni cellulari, console da gioco, tablet PC e laptop).

In particolare, i citati commi da 11 a 15 prevedono che, nel caso di vendite o cessioni dei predetti beni, facilitate da soggetti passivi che mettono a disposizione di terzi l'uso di un'interfaccia elettronica, una piattaforma, un portale o mezzi analoghi, questi ultimi soggetti, pur non entrando direttamente nella transazione, sono considerati come soggetti che hanno ricevuto e successivamente ceduto tali beni, con conseguente applicazione agli stessi del meccanismo dell'inversione contabile (reverse charge).

Invio dei dati al Sistema Tessera Sanitaria

Sempre all'art. 3, il comma 4 - intervenendo sull'articolo 2, comma 6-quater, secondo periodo, del D.Lgs. n. 127/2015 - posticipa di un anno, dal 1° gennaio 2021 **al 1° gennaio 2022**, il termine per l'**adeguamento dei registratori telematici** per la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri al Sistema tessera sanitaria.

Revisori legali

In ragione della straordinaria emergenza epidemiologica da Covid-19, al comma 7 dell'articolo 3 viene previsto che gli obblighi di **aggiornamento professionale** dei revisori legali dei conti relativi all'anno 2020 e all'anno 2021, previsti dall'art. 5, commi 2 e 5, D.Lgs. n. 39/2010, consistenti all'acquisizione di 20 crediti formativi in ciascun anno, di cui almeno 10 in materie caratterizzanti la revisione legale, si intendono eccezionalmente assolti se i crediti sono conseguiti **entro il 31 dicembre 2022**.

Lotteria degli scontrini

Il comma 9 sempre del citato art. 3 **rinvia la partenza** della lotteria degli scontrini, precedentemente prevista per il 1° gennaio 2021.

In particolare, intervenendo sull'articolo 1, comma

544, della legge n. 232/2016, viene disposto che l'avvio della lotteria sarà definito con provvedimento dell'Agenzia delle Dogane e monopoli, da adottare entro e **non oltre il 1° febbraio 2021**.

Al comma 10, inoltre, con una modifica all'articolo 1, comma 540, della legge n. 232/2016, viene stabilito che nel caso in cui l'esercente al momento dell'acquisto rifiuti di acquisire il codice lotteria, il consumatore può segnalare la circostanza sul portale della Lotteria (www.lotteriadegliscontrini.gov.it) a partire dal 1° marzo 2021. Tali segnalazioni saranno utilizzate dall'Agenzia delle entrate e dalla Guardia di finanza nell'ambito delle attività di analisi del rischio di evasione.

Al riguardo si segnala che sulla disciplina della lotteria degli scontrini è intervenuta anche la **legge di Bilancio 2021** (art. 1, comma 1095), che limita la partecipazione alla lotteria ai soli soggetti che fanno acquisti di beni o servizi attraverso strumenti che consentano il pagamento elettronico.

Esami di Stato per l'accesso alle professioni

Confermate per un ulteriore anno (a tutto il 2021) le norme eccezionali in tema di svolgimento di esami di Stato di abilitazione all'esercizio delle professioni.

Nello specifico, il comma 8 dell'articolo 6 proroga fino al 31 dicembre 2021 le disposizioni di cui all'articolo 6, commi 1 e 2, del D.L. 22/2020, che prevedono la possibilità, per il Ministro dell'Università e della Ricerca, di definire particolari normative in materia di riconoscimento delle qualifiche professionali e di organizzazione delle sessioni degli esami di Stato di abilitazione all'esercizio delle professioni regolamentate ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica n. 328/2001, delle professioni di odontoiatra, farmacista, veterinario, tecnologo alimentare, **dottore commercialista ed esperto contabile**, nonché delle prove integrative per l'abilitazione all'esercizio della **revisione legale**.

Le medesime disposizioni si applicano anche alle professioni di agrotecnico e agrotecnico laureato, geometra e geometra laureato, perito agrario e perito agrario laureato, perito industriale e perito industriale laureato, per le quali l'organizzazione e le modalità di svolgimento degli esami sono definite, ai sensi dei commi 1 e 2 del predetto articolo 6, con decreto del Ministro dell'istruzione.

Esonero contributivo agricoltori

Per gli imprenditori agricoli professionali, i coltivatori diretti, i mezzadri e i coloni, beneficiari dell'esonero contributivo di **novembre e dicembre 2020** previsto dagli articoli 16 e 16-bis del decreto Ristori (D.L.

137/2020), viene sospeso il pagamento della **rata** in scadenza il **16 gennaio 2021** fino alla comunicazione da parte dell'Inps degli importi contributivi dovuti e comunque non oltre il 31 marzo 2021 (articolo 10, comma 6).

Società mutuo soccorso

Con una novella all'art. 43, comma 1, del Codice del Terzo Settore (D.Lgs. n. 117/2017), con il comma 1 dell'articolo 11 si consente alle società di mutuo soccorso (SOMS), già esistenti alla data di entrata in vigore del Codice (3 agosto 2017), di trasformarsi in **associazioni del Terzo settore** o in **associazioni di promozione sociale (APS) entro il 31 dicembre 2021** (anziché entro 3 anni dal 3 agosto 2017), mantenendo, in deroga all'art. 8, comma 3, legge n. 3818/1886, il proprio patrimonio.

Riprendendo i chiarimenti forniti dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali con la nota n. 12411 del 16 novembre 2020, il termine previsto dall'art. 43 del Codice del Terzo Settore deve intendersi **perentorio** non ai fini della trasformazione dalla forma giuridica di SOMS a quella di APS o altra associazione del Terzo settore ma ai soli fini della possibilità di **beneficiare del sistema derogatorio** suddetto e perciò della possibilità di **conservare il proprio patrimonio**.

Una volta decorso tale termine (31 dicembre 2021 ai sensi del decreto Milleproroghe), le SOMS potranno volontariamente decidere di trasformarsi in APS o altro ente del Terzo settore, risultando però obbligate in tal caso a devolvere il patrimonio così come previsto dalla disciplina delle società di mutuo soccorso.

Le SOMS che non optano per la trasformazione, continuano ad operare nel rispetto delle previsioni della normativa di riferimento, mantenendo integro il proprio patrimonio in quanto non soggette ad alcun generico obbligo di devoluzione dello stesso in conseguenza del solo decorso del termine previsto dall'art. 43 del Codice del Terzo Settore.

Recupero indebiti pensionistici

Sempre all'art. 11, il comma 5 proroga al 31 dicembre 2021 il termine (di cui al comma 2 dell'articolo 13, della legge n. 412/1991) per il recupero delle prestazioni indebite correlate alle campagne di verifica reddituale, nei confronti dei **pensionati della Gestione previdenziale privata**, relative al periodo d'imposta 2018, nonché ai fini delle conseguenti attività di sospensione, revoca ed eventuale ripristino delle prestazioni medesime.

Prescrizione contributi previdenziali e assistenziali

Il comma 9 dell'art. 11 prevede la sospensione dei termini di prescrizione delle contribuzioni di previdenza e di assistenza sociale obbligatoria dal 31 dicembre 2020 (data di entrata in vigore del decreto Milleproroghe) al 30 giugno 2021. Tali termini riprendono a decorrere dalla fine del periodo di sospensione. Qualora, il decorso della prescrizione abbia inizio durante il periodo di sospensione (31 dicembre 2020 - 30 giugno 2021), l'inizio stesso sarà **differito al 1° luglio 2021**: il termine di prescrizione, quindi, maturerà una volta decorsi 5 anni da tale data.

Proroghe Codice Appalti

All'art. 13 vengono prorogate una serie di norme del Codice Appalti (D.lgs. 50/2016).

Un primo intervento riguarda l'art. 207, comma 1, del decreto Rilancio (D.L. n. 34/2020), che ha riconosciuto la possibilità di incrementare l'anticipazione del corrispettivo di appalto, di cui all'art. 35, comma 18, del Codice dei Contratti (D.Lgs. n. 50/2016), fino ad un importo massimo non superiore al 30% del prezzo, nei limiti delle risorse annuali stanziare per il singolo intervento a disposizione della stazione appaltante.

Nello specifico, con il comma 1 **slitta di 6 mesi**, dal 30 giugno 2021 al 31 dicembre 2021, il termine entro il quale è consentito aumentare la percentuale dell'**anticipazione al 30%**.

Con una modifica all'art. 1, comma 4, D.L. n. 32/2019, con il comma 2 viene confermata anche per il 2021 la possibilità di progettare e avviare le **procedure di affidamento** anche nel caso di **finanziamenti limitati** alla sola **progettazione**, senza dovere attendere di disporre della copertura dell'intera spesa prevista nel quadro economico dell'opera.

Viene inoltre prorogato per tutto il 2021 il **regime transitorio** dettato dall'art. 1, comma 6, D.L. n. 32/2019 relativo ai lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria. In particolare, si conferma anche per l'anno 2021 la possibilità di affidare i contratti di lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria, ad esclusione di quelli che prevedono il rinnovo o la sostituzione di parti strutturali delle opere o di impianti, sulla base del solo progetto definitivo costituito almeno da una relazione generale, dall'elenco dei prezzi unitari delle lavorazioni previste, dal computo metrico-estimativo, dal piano di sicurezza e di coordinamento con l'individuazione analitica dei costi della sicurezza da non assoggettare a ribasso. L'esecuzione dei predetti lavori può prescindere dall'avvenuta redazione e approvazione del progetto esecutivo.

Intervenendo sul comma 18, del predetto art. 1 del D.L. n. 32/2019, viene inoltre estesa la validità delle **misure provvisorie** in materia di **subappalto**.

In particolare, viene spostato dal 31 dicembre 2020 al **30 giugno 2021** il termine entro il quale resta in vigore l'aumento del limite al subappalto fino al 40% dell'importo complessivo dei contratti di lavoro, servizi o forniture e la sospensione dell'obbligatorietà di indicare i subappaltatori in sede di gara.

Viene poi confermata fino al 31 dicembre 2021 la sospensione dell'applicazione del comma 6 dell'articolo 105 del Codice Appalti che prevede l'obbligo di indicare una terna di subappaltatori in sede di gara per gli affidamenti di appalti e concessioni pubbliche.

Blocco sfratti per morosità

Viene prolungato **fino al 30 giugno 2021** il **blocco degli sfratti per morosità**. L'art. 13, comma 13, in particolare, stabilisce che la sospensione dell'esecuzione dei provvedimenti di rilascio degli immobili, anche ad uso non abitativo, prevista dall'art. 103, comma 6 del decreto Cura Italia (D.L. 18/2020) è prorogata fino al 30 giugno 2021 limitatamente ai provvedimenti di rilascio adottati per mancato pagamento del canone alle scadenze e ai provvedimenti di rilascio conseguenti all'adozione del decreto di trasferimento di immobili pignorati ed abitati dal debitore e dai suoi familiari.

Con una modifica all'articolo 54-ter del predetto decreto Cura Italia vengono sospese fino al 30 giugno 2021 anche le **procedure esecutive immobiliari** riguardanti la **prima casa** (articolo 13, comma 14).

Obbligo etichettatura imballaggi

Con il comma 6 dell'articolo 15 viene sospesa fino al 31 dicembre 2021 l'applicazione dell'articolo 219, comma 5, primo periodo, del D.lgs. 152/2006 e successive modificazioni, che impone che tutti gli imballaggi siano opportunamente etichettati secondo modalità stabilite dalle norme tecniche UNI applicabili in conformità a quanto stabilito dalla Commissione Europea, per facilitare la raccolta, il riutilizzo, il recupero e il riciclaggio degli imballaggi, nonché per fornire una corretta informazione ai consumatori sulle destinazioni finali di questi.

Smart working

L'art. 19 proroga i termini previsti dalle disposizioni legislative richiamate nell'Allegato 1 fino alla data di cessazione dello stato di emergenza e in ogni caso **non oltre il 31 marzo 2021**.

Tra varie voci dell'allegato si segnalano le norme in materia di lavoro agile ex articolo 90, commi 3 e 4, del decreto Rilancio (D.L. 34/2020).

Nel dettaglio, la suddetta proroga concerne:

- la possibilità per i **datori di lavoro privati** di

applicare la modalità di lavoro agile ad **ogni rapporto di lavoro subordinato** anche in assenza degli accordi individuali previsti dalla normativa vigente;

- l'obbligo per i datori di lavoro privati di comunicare, in via telematica, al Ministero del lavoro e delle politiche sociali i nominativi dei lavoratori e la **data di cessazione della prestazione di lavoro in modalità agile**, ricorrendo alla documentazione resa disponibile nel sito internet del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

Semplificazioni in materia di organi collegiali

Il punto n. 10 dell'allegato 1 richiama l'art. 73 del decreto Cura Italia (D.L. n. 18/2020) che consente lo **svolgimento in videoconferenza** delle sedute, tra gli altri, degli organi di associazioni private, delle fondazioni nonché delle società (comprese quelle cooperative e i consorzi). Per effetto della proroga disposta dall'articolo 19, lo svolgimento delle sedute in videoconferenza da parte di tali soggetti che non si siano già dotati di una regolamentazione che consenta loro il ricorso a tale modalità in via ordinaria, potrà proseguire fino alla data di cessazione dello stato di emergenza e in ogni caso non oltre il 31 marzo 2021.

Sottoscrizione contratti bancari

Tra le voci elencate all'allegato 1 si segnalano le disposizioni di cui all'art. 4 del decreto Liquidità (D.L. 23/2020) e agli articoli 33 e 34 del decreto Rilancio (D.L. n. 34/2020) in tema di **sottoscrizione semplificata dei contratti bancari, finanziari, assicurativi**, nonché di collocamento dei Buoni fruttiferi postali dematerializzati (punti 21, 27 e 28).

A seguito della proroga, i contratti bancari con la clientela al dettaglio (decreto Liquidità) e i contratti assicurativi e finanziari (decreto legge 34/2020), conclusi fino alla data di cessazione dello stato di emergenza e in ogni caso non oltre il 31 marzo 2021, soddisfano il requisito della forma scritta e hanno l'efficacia della scrittura privata anche se il cliente esprime il proprio consenso mediante comunicazione inviata dal proprio indirizzo di posta elettronica non certificata o con altro strumento idoneo, a condizione che l'espressione del consenso sia accompagnata da **copia di un documento di riconoscimento** in corso di validità del contraente, faccia riferimento ad un **contratto identificabile** in modo certo e sia conservata insieme al contratto stesso con modalità tali da garantirne la sicurezza, l'integrità e l'immodificabilità.

Riferimenti normativi

D.L. 31/12/2020, n. 183 (G.U. 31/12/2020, n. 323)

Wolters Kluwer Italia S.r.l. si impegna con scrupolosa attenzione nell'elaborazione e nel costante aggiornamento dei testi della presente opera. Resta comunque inteso che spetta al cliente controllare, verificare la correttezza e la completezza delle informazioni acquisite con la consultazione dell'opera ed il loro aggiornamento. Wolters Kluwer Italia S.r.l. non potrà, in ogni caso, essere ritenuta responsabile per danni di qualsiasi genere (ivi inclusi, a titolo esemplificativo e non esaustivo, sanzioni di qualunque natura, perdite di profitto e/o di produttività, danni all'immagine, richieste di danni a titolo di responsabilità professionale) che il cliente e/o terzi possano subire in ragione di e/o derivanti dai testi riprodotti all'interno della presente opera.