

GIOVEDÌ 21 GENNAIO 2021

## DAL QUOTIDIANO OGGI

## FISCO

- Memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi al test delle nuove sanzioni - pag. 2
- Auto aziendali in uso promiscuo ai dipendenti: i limiti applicativi dell'IVA - pag. 5
- Imposta sulle successioni e legato: anche il valore della rendita concorre alla formazione della franchigia - pag. 7

## LAVORO E PREVIDENZA

- Prospetto informativo disabili 2021 da inviare anche se l'obbligo di assunzione è sospeso - pag. 11
- Massimale contributivo: al via i controlli INPS. A cosa fare attenzione - pag. 14
- Accertamento esistenza in vita pensionati: differimento termini per residenti all'estero - pag. 17
- Accompagnamento alla pensione: misure prorogate fino al 2023 - pag. 17
- Forme pensionistiche complementari: regole di funzionamento - pag. 18

## BILANCIO &amp; CONTABILITÀ

- Stime in bilancio: come effettuare la revisione secondo l'ISA 540 - pag. 20

## FINANZIAMENTI

- Internazionalizzazione: nuovi incentivi UE a sostegno delle imprese danneggiate dal Covid - pag. 23
- Export italiano: due nuovi strumenti a sostegno delle imprese - pag. 25
- Internalizzazione PMI: impegno al rifinanziamento delle misure per l'export - pag. 25

## IN EVIDENZA

## Memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi al test delle nuove sanzioni

di Roberto Fanelli - Docente di diritto tributario d'impresa presso UniMarconi Roma e Revisore legale

Dal 1° gennaio 2021 trovano applicazione le nuove sanzioni, come modificate dalla legge di Bilancio 2021, per la mancata o non tempestiva memorizzazione o trasmissione dei corrispettivi ovvero per la memorizzazione o trasmissione dei corrispettivi con dati incompleti o non veritieri. Come chiarito dalla Guardia di Finanza nella circolare del 5 gennaio 2021, rimane ferma l'applicazione di un'unica sanzione a fronte di violazioni inerenti ai diversi momenti (memorizzazione e trasmissione) della certificazione. La sanzione si applica anche in caso di mancato o irregolare funzionamento dei registratori telematici laddove il corrispettivo non venga annotato nel "registro di emergenza".

La **legge di Bilancio 2021** (commi da 1109 a 1115) ha modificato il sistema sanzionatorio in materia di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi, ampliandone la portata e rendendolo omogeneo con le analoghe violazioni concernenti gli scontrini e le ricevute fiscali (per i soggetti ancora tenuti a questo adempimento).

**Leggi anche** [Corrispettivi telematici: come cambiano le sanzioni dal 2021](#)



## Responsabilità 231: spese legali rimborsabili alle imprese assolve?

di Piermaria Corso - Professore ordinario di Diritto processuale penale presso l'Università degli Studi di Milano

Con una nuova disposizione la legge di Bilancio 2021 prevede che lo Stato si faccia carico delle spese di assistenza legale sostenute dall'imputato assolto. E' ipotizzabile l'estensione di tale norma all'ente imputato in un procedimento penale nelle ipotesi in cui il giudice escluda la responsabilità amministrativa da reato originariamente ipotizzata. Sicuramente il legislatore non ha avuto presente l'ente imputato e ha ragionato in termini di processo penale a carico della persona fisica, ma ciò non sarebbe sufficiente ad escludere l'ente dal diritto al rimborso. Al momento non vi è una casistica che orienti la linea interpretativa ma non è da escludere una forte rilevanza del tema in futuro.

Il **sistema 231** espone le imprese a carico dell'ente accusato e può essere una voce negativa gravosa in bilancio.

Lo Stato, dal 1° gennaio 2021, rioriconosce un rimborso all'imputato assolto, ma la applicabilità all'ente non è certa.

Il **costo della difesa tecnica** è, come per le persone fisiche, a **Sistema 231 e respons-**



## Fisco

Applicabili dal 1° gennaio

## Memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi al test delle nuove sanzioni

di Roberto Fanelli - Docente di diritto tributario d'impresa presso UniMarconi Roma e Revisore legale

Dal 1° gennaio 2021 trovano applicazione le nuove sanzioni, come modificate dalla legge di Bilancio 2021, per la mancata o non tempestiva memorizzazione o trasmissione dei corrispettivi ovvero per la memorizzazione o trasmissione dei corrispettivi con dati incompleti o non veritieri. Come chiarito dalla Guardia di Finanza nella circolare del 5 gennaio 2021, rimane ferma l'applicazione di un'unica sanzione a fronte di violazioni inerenti ai diversi momenti (memorizzazione e trasmissione) della certificazione. La sanzione si applica anche in caso di mancato o irregolare funzionamento dei registratori telematici laddove il corrispettivo non venga annotato nel "registro di emergenza".

La **legge di Bilancio 2021** (commi da 1109 a 1115) ha modificato il **sistema sanzionatorio** in materia di **memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi**, ampliandone la portata e rendendolo omogeneo con le analoghe violazioni concernenti gli scontrini e le ricevute fiscali (per i soggetti ancora tenuti a questo adempimento).

**Leggi anche** Corrispettivi telematici: come cambiano le sanzioni dal 2021

In materia, è intervenuta la Guardia di Finanza con la tempestiva circolare n. 2017/2021 del 5 gennaio 2021, che contiene una precisa disamina delle nuove disposizioni, richiamando i precedenti interventi sul tema, di cui alle circolari n. 363586 del 19 dicembre 2019 e n. 7303 del 13 gennaio 2020, con le quali il Corpo ha illustrato i nuovi adempimenti relativi alla memorizzazione elettronica e alla trasmissione telematica dei corrispettivi, impartendo ai Reparti dipendenti le direttive operative sui controlli nei confronti dei commercianti

al dettaglio e ai soggetti assimilati.

In proposito, la circolare ricorda che a partire **dal 1° gennaio 2021** gli **obblighi** di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi sono entrati **a regime** anche per i soggetti con volume d'affari inferiore, nel 2018, a 400.000 euro (art. 2, comma 6-ter, D.Lgs. n. 127/2015, come modificato dall'art. 140, D.L. n. 34/2020).

### Momento di memorizzazione del corrispettivo

Il documento della Guardia di Finanza richiama l'attenzione sul fatto che la legge di Bilancio ha chiarito che la memorizzazione elettronica del corrispettivo e, a richiesta del cliente, la consegna del documento commerciale, deve avvenire **non oltre il momento dell'ultimazione dell'operazione**, "vale a dire **all'atto della consegna del bene** o della **ultimazione della prestazione**, se anteriori al pagamento" (art. 2, comma 5, D.Lgs. n. 127/2015).

#### Esempi (tratti dalla circolare):

##### Cessione di beni senza contestuale effettuazione del pagamento

- l'esercente deve memorizzare il corrispettivo ed emettere un documento commerciale con l'indicazione del corrispettivo non riscosso;
- al momento del pagamento, non è necessario generare un ulteriore documento commerciale, in quanto si è già perfezionato il momento impositivo dell'IVA con la consegna del bene (la circolare precisa che, in questi casi, all'atto del pagamento potrà essere emessa una "quietanza").

##### Ultimazione di una prestazione senza contestuale effettuazione del pagamento

- anche se in base alle regole generali l'IVA non è ancora esigibile, l'esercente deve memorizzare il corrispettivo ed emettere un documento commerciale con l'indicazione del corrispettivo non riscosso;
- al momento del pagamento, deve essere emesso un nuovo documento commerciale, che richiamerà gli elementi identificativi di quello precedente.

### Violazioni dell'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica

La circolare della Guardia di Finanza indica le **nuove**

**sanzioni** come previste dalla legge di Bilancio e che, per comodità del lettore, riportiamo nel seguente prospetto da noi redatto.

Violazione	Sanzione fino al 31 dicembre 2020	Sanzione dal 1° gennaio 2021	Riferimenti normativi
<b>Mancata o non tempestiva memorizzazione o trasmissione dei corrispettivi</b>	100% dell'imposta corrispondente all'importo non memorizzato o trasmesso, con un minimo di 500 euro	90% dell'imposta corrispondente all'importo non memorizzato o trasmesso, con un minimo di 500 euro	art. 6, commi 2-bis e 4, D.Lgs. n. 471/1997
<b>Memorizzazione o trasmissione dei corrispettivi con dati incompleti o non veritieri</b>	100% dell'imposta corrispondente all'importo non memorizzato o trasmesso, con un minimo di 500 euro	90% dell'imposta corrispondente all'importo non memorizzato o trasmesso, con un minimo di 500 euro	art. 6, commi 2-bis e 4, D.Lgs. n. 471/1997

La circolare n. 2017/2021 precisa in proposito che:

a) rimane ferma l'applicazione di un'unica sanzione a fronte di **violazioni inerenti ai diversi momenti** (memorizzazione e trasmissione) della certificazione.

#### Ad esempio

Se il contribuente omette di memorizzare il corrispettivo e successivamente trasmette il dato giornaliero del corrispettivo privo dell'ammontare dell'operazione non memorizzata, la sanzione si applicherà una volta sola.

b) la sanzione in parola si applica anche nel caso di **mancato o irregolare funzionamento** degli strumenti tecnologici previsti dall'art. 2, comma 4, D.Lgs. n. 471/1997 (**registratori telematici**) laddove il corrispettivo non venga annotato nel "**registro di emergenza**", fatte salve le procedure alternative disciplinate dai provvedimenti di attuazione del medesimo comma 4 (ad esempio, procedura web). Tuttavia, se

non constano omesse annotazioni, in caso di mancata tempestiva richiesta di intervento per la manutenzione o di omessa verifica periodica nei termini previsti, si applica la sanzione amministrativa da 250 a 2.000 euro.

#### Mancata emissione di scontrini e ricevute

La circolare precisa che le sanzioni di cui sopra sono inoltre applicabili anche alla **mancata emissione** di ricevute o di **scontrini fiscali** e all'emissione di tali documenti per **importi inferiori a quelli reali**, da parte dei contribuenti tuttora soggetti agli obblighi in parola, in quanto esonerati dai nuovi adempimenti telematici (D.M. 10 maggio 2019), nonché alle violazioni connesse all'emissione dei documenti di trasporto (art. 6, comma 3, D.Lgs. n. 471/1997, come modificato dalla legge di Bilancio).

Per queste violazioni fino al 31 dicembre 2020 si applicava la sanzione del 100% dell'imposta corrispondente all'importo non documentato.

Violazione	Sanzione fino al 31 dicembre 2020	Sanzione dal 1° gennaio 2021	Riferimenti normativi
<b>Mancata emissione di scontrini, ricevute fiscali o documenti di trasporto</b>	100% dell'imposta corrispondente all'importo non documentato, con un minimo di 500 euro	90% dell'imposta corrispondente all'importo non documentato, con un minimo di 500 euro	art. 6, commi 3 e 4, D.Lgs. n. 471/1997
<b>Emissione di scontrini, ricevute fiscali o documenti di trasporto per importi inferiori a quelli reali</b>	100% dell'imposta corrispondente all'importo non documentato, con un minimo di 500 euro	90% dell'imposta corrispondente all'importo non documentato, con un minimo di 500 euro	art. 6, commi 3 e 4, D.Lgs. n. 471/1997

#### Altre violazioni

Le altre violazioni sulle quali è intervenuta la legge di Bilancio sono le seguenti:

#### Omessa o tardiva trasmissione dei corrispettivi

Per l'omessa o tardiva trasmissione ovvero la trasmissione con dati incompleti o non veritieri dei corrispettivi giornalieri, qualora la violazione non abbia inciso sulla corretta liquidazione del tributo, si applica la sanzione in misura fissa di 100 euro. In tali casi, qualora le violazioni siano molteplici, per espressa disposizione non può trovare applicazione l'art. 12 del D.Lgs. n.

472/1997, in materia di sanzione unica (art. 11, comma 2-*quiquies*, D.Lgs. n. 471/1997);

#### Omessa installazione dei registratori telematici

L'omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale è punita con la sanzione amministrativa da 1.000 a 4.000 euro (art. 11, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997). Tale sanzione viene ora estesa all'ipotesi di omessa installazione dei registratori telematici (di cui all'art. 2, comma 4, del D.Lgs. n. 127/2015), salve le procedure alternative eventualmente adottate con i provvedimenti di attuazione

dell'Agenzia delle entrate.

**Manomissione o alterazione dei registratori telematici**

Si applica la sanzione da 3.000 a 12.000 euro per chiunque manometta o comunque altera i registratori telematici o fa uso di essi allorché siano stati manomessi o alterati o consente che altri ne faccia uso al fine di eludere le disposizioni in materia di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi, a meno che il fatto costituisca reato (art. 11, comma 5-bis, D.Lgs. n. 471/1997).

**Sanzioni accessorie**

La sanzione amministrativa della sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'esercizio dell'attività medesima (da 3 giorni ad 1 mese oppure da 1 a 6 mesi qualora l'importo complessivo dei corrispettivi oggetto di contestazione ecceda la somma di 50.000 euro), prevista nelle ipotesi di quattro distinte violazioni in giorni diversi all'interno di un quinquennio in materia di scontrini e ricevute fiscali, si applica anche se le violazioni

consistono nella mancata o non tempestiva memorizzazione o trasmissione dei corrispettivi, ovvero nella memorizzazione o trasmissione con dati incompleti o non veritieri (art. 12, comma 2, D.Lgs. n. 471/1997). La sanzione della sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività (da 15 giorni a 2 mesi e da 2 a 6 mesi in caso di recidiva), già prevista in caso di omessa installazione degli apparecchi misuratori fiscali, viene resa applicabile anche all'omessa installazione ovvero alla manomissione o alterazione dei registratori telematici (art. 12, comma 3, del D.Lgs. n. 471/1997).

**Ravvedimento operoso**

La circolare precisa che il ravvedimento operoso non si applica alle violazioni consistenti nell'omessa memorizzazione ovvero nella memorizzazione con dati incompleti o non veritieri, richiamando espressamente l'art. 13, comma 1, lettera b-quater, D.Lgs. n. 472/1997, che si riguarda il ravvedimento in caso di constatazione della violazione.

## Fisco

La sentenza della Corte di Giustizia UE

## Auto aziendali in uso promiscuo ai dipendenti: i limiti applicativi dell'IVA

di Marco Peirola - Dottore commercialista in Torino

La messa a disposizione dei veicoli in uso promiscuo ai dipendenti, se effettuata a titolo gratuito, cioè in assenza dell'addebito di un corrispettivo specifico, non soddisfa il presupposto oggettivo dell'IVA a meno che, a monte, l'imposta sia stata detratta in tutto o in parte. Lo ha confermato la Corte di Giustizia UE con la sentenza del 20 gennaio 2021 resa nella causa C-288/19. Nella prospettiva italiana, in deroga alla disciplina comunitaria, lo Stato è stato autorizzato ad applicare un regime che, a fronte della detrazione forfetaria del 40%, prevede che l'uso privato del veicolo da parte dell'imprenditore o dei suoi dipendenti è irrilevante ai fini impositivi.

L'intervento della Corte europea ha per oggetto l'interpretazione dell'art. 56, par. 2, della direttiva n. 2006/112/CE, corrispondente all'art. 7-sexies, comma 1, lettera e), del D.P.R. n. 633/1972, nella parte in cui dispone che, nei rapporti B2C, il luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi di **noleggio non a breve termine di un mezzo di trasporto** diverso da un'imbarcazione da diporto è quello in cui il destinatario è stabilito.

La questione controversa è se rientri nell'ambito applicativo della deroga territoriale l'**assegnazione a titolo gratuito dei veicoli aziendali in uso promiscuo ai dipendenti**.

### L'esame del presupposto oggettivo

Il primo aspetto analizzato è relativo al presupposto oggettivo d'imposta, dovendosi appurare se la messa a disposizione dei veicoli configuri un'operazione soggetta a IVA anche **in assenza di onerosità**.

L'art. 2, par. 1, lettera c), della direttiva n. 2006/112/CE considera soggette a IVA le **prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso**, laddove l'onerosità presuppone l'esistenza di un nesso diretto tra il servizio reso e il controvalore ricevuto, che ricorre quando tra le parti intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, cosicché il corrispettivo ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore del servizio reso al beneficiario. L'assegnazione dei veicoli aziendali in uso promiscuo ai dipendenti, per assumere carattere oneroso, richiede l'**addebito del corrispettivo** relativo all'uso privato dei veicoli, così come è stato già affermato dalla giurisprudenza comunitaria (causa C-40/09 del 29 luglio 2010 e causa C-258/95 del 16 ottobre 1997).

Dopo avere confermato che, nel caso di specie, l'assegnazione dei veicoli a titolo gratuito ai dipendenti **non configura un'operazione rilevante ai fini IVA** ai sensi del citato art. 2, par. 1, lettera c), della direttiva n. 2006/112/CE, i giudici dell'Unione hanno preso in

considerazione l'ambito applicativo dell'art. 26 della direttiva n. 2006/112/CE, che assimila alle prestazioni di servizi a titolo oneroso, da un lato, l'**utilizzo di un bene** destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo o per l'**uso del suo personale** o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa, qualora detto bene abbia dato diritto ad una **detrazione totale o parziale dell'IVA** e, dall'altra, la prestazione di servizi **a titolo gratuito** effettuata dal soggetto passivo per il proprio uso privato o per l'**uso del suo personale** o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa.

Nella fattispecie in esame, la società ha beneficiato del regime di franchigia per le piccole imprese, con il conseguente divieto di detrazione.

L'inapplicabilità della prima ipotesi di assimilazione alle prestazioni di servizi a titolo oneroso **esclude** anche la possibilità di applicare, in via subordinata, la **seconda ipotesi**, sicché - in difetto del presupposto oggettivo d'imposta - non si pone il problema di individuare il luogo impositivo dell'assegnazione dei veicoli a titolo gratuito ai dipendenti.

### L'esame del presupposto territoriale

A quest'ultimo riguardo, nella pronuncia in commento si afferma che, agli effetti dell'IVA, il noleggio di un mezzo di trasporto si configura a condizione che soddisfi le medesime condizioni individuate dalla giurisprudenza comunitaria per definire la locazione di un bene, essendo, quindi, richiesto il pagamento di un corrispettivo, a nulla rilevando la circostanza che, ai fini delle imposte sui redditi, sia **tassato il fringe benefit** (cause riunite C-210/11 e C-211/11 del 18 luglio 2013).

Una diversa conclusione vale nel caso in cui l'assegnazione dei veicoli aziendali sia effettuata a titolo oneroso, cioè a fronte dell'addebito di un corrispettivo per l'utilizzo privato.

In questa ipotesi, ad avviso della Corte, si rientrerebbe



nell'ambito delle prestazioni di servizi di **noleggio di un mezzo di trasporto** a prescindere dal fatto che la messa a disposizione del veicolo non sia oggetto di un contratto distinto da quello di lavoro e che la durata del noleggio non sia delimitata nel tempo, ma dipenda dall'esistenza del rapporto di lavoro.

### La prospettiva nazionale

Nella prospettiva italiana, la decisione n. 2007/441/CE - con la quale il Consiglio europeo ha autorizzato lo Stato italiano a predeterminare in misura forfetaria l'imposta detraibile sull'acquisto dei veicoli stradali a motore e dei dipendenti beni e servizi in caso di utilizzo non esclusivo nell'attività d'impresa o di arte e professione - stabilisce espressamente, all'art. 2, che - in deroga all'art. 26, par. 1, lett. a), della direttiva n. 2006/112/CE - l'Italia è **tenuta a non assimilare alle prestazioni di servizi a titolo oneroso** l'uso per fini privati dei veicoli che rientrino fra i beni dell'impresa di un soggetto passivo, se tali veicoli sono stati soggetti a una restrizione del diritto alla detrazione.

In attuazione di tale previsione, l'art. 3, comma 6, lettera a), D.P.R. n. 633/1972, introdotto dalla legge n. 244/2007 (Finanziaria 2008), dispone che **non dà luogo a una prestazione di servizi**, soggetta a IVA, l'uso personale o familiare dell'imprenditore ovvero la messa a disposizione **a titolo gratuito** nei confronti

dei dipendenti di veicoli stradali a motore per il cui acquisto, pure sulla base di contratti di locazione, anche finanziaria, e di noleggio, la detrazione dell'imposta sia stata operata nella misura del 40%.

La pronuncia della Corte di Giustizia in commento conferma che, in assenza della deroga disposta dalla decisione n. 2007/441/CE, l'assegnazione a titolo gratuito dei veicoli aziendali ai dipendenti non sarebbe esclusa da IVA.

L'**irrilevanza** ai fini dell'IVA dell'assegnazione comporta l'**indetraibilità dell'imposta** assolta, a monte, dall'impresa, come ribadito dall'Agenzia delle Entrate nella [risposta a interpello n. 631/2020](#).

Il regime autorizzato dalla decisione comunitaria, basato sulla detrazione limitata al 40% dell'IVA e sull'irrilevanza dell'uso privato del veicolo (da parte dell'imprenditore o dei suoi dipendenti), **non legittima comportamenti difformi** da parte degli operatori, essendo preclusa la possibilità di detrazione integrale dell'imposta e di applicazione dell'IVA, sulla base del valore normale, per l'utilizzo privato del veicolo (risoluzione n. 6/DPF/2008, § 3).

### Riferimenti normativi

[Corte di Giustizia UE, sez. I, sentenza 20/01/2021, C-288/19](#)

## Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

## Imposta sulle successioni e legato: anche il valore della rendita concorre alla formazione della franchigia

In tema di imposta sulle successioni, la rendita derivante dall'onere imposto al legatario realizza una "rendita a tempo determinato", se è stato stabilito dalle parti sia il valore della cosa legata che i tempi e le modalità di pagamento. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 51 del 20 gennaio 2021, con cui ha specificato che il valore della rendita concorre, unitamente agli altri valori dei beni compresi nell'attivo ereditario devoluti a favore del contribuente, alla formazione della franchigia di 1 milione di euro, per cui l'aliquota in relazione ai beni devoluti a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro è pari al 4 per cento.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 51 del 20 gennaio 2021 in tema di **imposta sulle successioni** e determinazione **base imponibile della rendita**.

L'imposta sulle successioni e donazioni è stata reintrodotta dall'articolo 2, comma 47, del DL n. 262 del 2006 e restano applicabili, in quanto compatibili, le disposizioni del TUS.

In particolare, ai sensi dell'articolo 1 del TUS, l'imposta sulle successioni si applica ai trasferimenti di beni o diritti per successione a causa di morte.

Si considerano trasferimenti anche la costituzione di **diritti reali** di godimento, la costituzione di rendite o pensioni.

Dunque, l'imposta di successione si applica ai trasferimenti mortis causa derivanti sia dalla istituzione di erede, sia in caso di **attribuzione di legato**.

Il legato è una disposizione mortis causa, in virtù della quale il legatario subentra in uno o più rapporti determinati del de cuius.

Al legato può essere apposto un **onere**. In relazione agli oneri posti a carico del legatario, l'articolo 671 del codice civile dispone che il **legatario** è tenuto all'adempimento del legato e di ogni altro onere a lui imposto entro i limiti del valore della cosa legata.

Ai fini fiscali, in relazione alla determinazione **dell'imposta di successione**, si evidenzia che l'articolo 2, comma 48, del DL n. 262 del 2006 stabilisce le **aliquote applicabili** e le franchigie in relazione al rapporto di coniugio, affinità o parentela tra il de cuius

e l'erede, legatario o beneficiario.

In particolare, per il coniuge è prevista l'applicazione **dell'aliquota** nella misura del **4 per cento**, da applicare sul valore complessivo netto dei beni eccedente, per ciascun beneficiario, 1 milione di euro.

Tale imposta viene liquidata dall'Ufficio in base alla **dichiarazione di successione**, presentata in via telematica all'Agenzia delle entrate, direttamente dal dichiarante o dagli intermediari abilitati. Ai sensi dell'articolo 28 del TUS sono obbligati a presentare la dichiarazione: i chiamati all'eredità, i legatari, i loro legali rappresentanti, i curatori dell'eredità, gli esecutori testamentari.

Ai sensi dell'articolo 29 del TUS, dalla dichiarazione di successione, tra l'altro, deve risultare la **descrizione analitica** dei beni e dei diritti compresi nell'attivo ereditario con l'indicazione dei rispettivi valori.

Si ricorda, inoltre, l'articolo 46, comma 3, del TUS riguardante la **presunzione di legato**, per cui l'onere a carico dell'erede o del legatario, che ha per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente, è considerato **legato** a favore del beneficiario.

Laddove il contribuente è beneficiario sia dell'eredità, sia del legato, dal quale trae un'ulteriore arricchimento, ai fini fiscali, è considerato a sua volta legatario e, quindi, deve indicare nella dichiarazione di successione anche la **rendita** che le perviene per effetto del **testamento**.

Se la rendita derivante dall'onere imposto al legatario non realizza una "rendita vitalizia" ma piuttosto una "**rendita a tempo determinato**", essendo stato stabilito dalle parti sia il valore della cosa legata che i tempi e le modalità di pagamento, ai fini del calcolo del **valore della rendita** non si ritiene applicabile la disposizione contenuta nella lettera c), dell'articolo 17 del TUS, riferita alle rendite vitalizie, ma piuttosto trova applicazione quanto previsto dall'articolo 17, lettera b), secondo cui la base imponibile, relativamente alle rendite e pensioni comprese nell'attivo ereditario, è determinata assumendo il **valore attuale dell'annualità**, calcolato al saggio legale di interesse e non superiore al ventuplo (attualmente 2000 volte) della stessa, se si tratta di rendita o pensione a tempo determinato. Tale valore concorre, unitamente agli altri valori dei beni compresi nell'attivo ereditario devoluti a favore del contribuente, alla **formazione della franchigia** di 1 milione di euro prevista dal citato comma 48 dell'articolo 2, decreto-legge n. 262 del 2006, che dispone che l'aliquota in relazione ai beni devoluti a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di euro è pari al 4 per cento.

A cura della Redazione

## Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 20/01/2021, n. 51

## Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

# Stabile organizzazione italiana: quando è debitore d'imposta

Affinché la stabile organizzazione italiana diventi debitore d'imposta e adempia agli obblighi di fatturazione mediante reverse charge è necessario che la cessione del gas sia effettuata nei suoi confronti dal fornitore estero. Lo ha reso noto l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 52 del 20 gennaio 2021, con cui ha specificato che ciò presuppone un intervento diretto della stabile organizzazione nell'operazione passiva in assenza del quale la fornitura si considera resa non nei suoi confronti ma a favore della sua casa madre estera.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 52 in data 20 gennaio 2021, riguardante la **Stabile organizzazione** in Italia.

Ai sensi dell'articolo 17, secondo comma, del Decreto IVA gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato sono adempiuti dai cessionari o committenti.

Per l'articolo 7, comma 1, lettera d) del Decreto IVA la stabile organizzazione italiana di un soggetto domiciliato e residente all'estero è soggetto passivo IVA stabilito nel territorio dello Stato limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute.

In base all'articolo 17, quarto comma, del Decreto IVA le disposizioni del secondo e del terzo comma non si applicano per le operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti non residenti, qualora le stesse siano rese o ricevute per il tramite di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato.

Ne consegue che affinché la stabile organizzazione italiana diventi debitore d'imposta e adempia agli obblighi di fatturazione mediante reverse charge è necessario che la cessione del gas sia effettuata nei suoi confronti dal fornitore estero.

Ciò presuppone un intervento diretto di questa stabile organizzazione nell'operazione passiva in assenza del quale la fornitura si considera resa non nei suoi

confronti ma a favore della sua casa madre estera.

Sul punto interviene l'articolo 53 del Regolamento n. 282 del 2011 ai sensi del quale una stabile organizzazione localizzata nello Stato in cui l'IVA è dovuta partecipa a una cessione di beni quando i mezzi tecnici o umani di detta stabile organizzazione siano utilizzati dallo stesso per operazioni inerenti alla realizzazione della cessione di tali beni o della prestazione di tali servizi imponibile effettuata in tale Stato membro, prima o durante la realizzazione di detta cessione o prestazione.

Se i mezzi della stabile organizzazione sono utilizzati unicamente per funzioni di supporto amministrativo, quali la contabilità, la fatturazione e il recupero crediti, si considera che essi non siano utilizzati per la realizzazione della cessione di beni o della prestazione di servizi.

Se tuttavia viene emessa una fattura con il numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro della stabile organizzazione alla stessa, si considera, salvo prova contraria, che tale stabile organizzazione abbia partecipato alla cessione di beni o alla prestazione di servizi effettuata in tale Stato membro.

Sebbene questo articolo riguardi solo le operazioni attive, non si ravvisano ostacoli a una lettura a specchio dello stesso in relazione alle operazioni passive effettuate dalla stabile organizzazione, con riferimento alle quali ci sia un intervento della stessa anche "durante" l'operazione passiva, ossia mentre questa è in corso di svolgimento. Soprattutto quando questa operazione passiva è continuativa.

Se la stabile organizzazione assume un ruolo attivo durante la realizzazione della cessione "continuativa" del gas, si presume che tale stabile organizzazione abbia partecipato attivamente all'acquisto, effettuato in Italia. Inoltre, quanto appena rilevato, unitamente al fatto che la stabile organizzazione è l'effettivo destinatario e utilizzatore del gas, tanto da determinare la territorialità IVA della fornitura, consente di imputare questo acquisto a detta stabile organizzazione che diventa così debitore d'imposta ai sensi dell'articolo 17, comma 2, del Decreto IVA, assolvendo l'imposta mediante il reverse charge.

A cura della Redazione

## Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 20/01/2021, n. 52

## Fisco

La Circolare della GdF



## Corrispettivi giornalieri: le novità della Legge di Bilancio 2021 analizzate dalla GdF

Le nuove modifiche normative in tema di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi, con particolare riferimento al regime sanzionatorio sono state affrontate nella nuova circolare della Guardia di Finanza. La Legge di bilancio 2021 ha chiarito che la memorizzazione elettronica del corrispettivo e, a richiesta del cliente, la consegna del documento commerciale deve essere effettuata non oltre il momento dell'ultimazione dell'operazione, cioè all'atto della consegna del bene o della ultimazione della prestazione, se anteriori al pagamento.

Il Comando Generale della Guardia di Finanza ha emanato una nuova circolare in tema di **memorizzazione elettronica** e trasmissione telematica dei dati dei **corrispettivi** e modifiche al **regime sanzionatorio** e nuova modulistica.

### Le novità della Legge di Bilancio 2021

Dal 1° gennaio 2021 gli obblighi di memorizzazione elettronica e di trasmissione telematica dei corrispettivi sono entrati a regime anche per i commercianti al minuto e gli esercenti attività assimilate con volumi d'affari inferiori nel 2018 a 400mila euro.

Dalla stessa data, con la **Legge di Bilancio 2021**, L. n. 178 del 2020 sono stati revisionate e ampliate le sanzioni applicabili alle violazioni degli adempimenti per cui:

-se le violazioni consistono nella **mancata o non tempestiva memorizzazione** o trasmissione, ovvero nella memorizzazione o trasmissione con dati incompleti o non veritieri, la **sanzione** è pari, per ciascuna operazione, al novanta per cento dell'imposta corrispondente all'importo non memorizzato o trasmesso, con un minimo di 500 euro.

Rimane ferma l'applicazione di **un'unica sanzione** a fronte di violazioni inerenti ai diversi momenti (memorizzazione e trasmissione) della certificazione.

-la sanzione citata si applica anche in caso di **manca-to o irregolare funzionamento** degli strumenti (come i registratori telematici), laddove il corrispettivo non venga annotato nel registro di emergenza. Se non constano omesse annotazioni, in caso di mancata tempestiva richiesta di intervento per la manutenzione o di omessa verifica periodica degli stessi strumenti nei termini legislativamente previsti si applica la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000;

-per l'omessa o **tardiva trasmissione** ovvero per la trasmissione con dati incompleti o non veritieri dei

corrispettivi giornalieri, se la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo, si applica la sanzione amministrativa di euro 100 per ciascuna trasmissione.

-la **sanzione** prevista in caso di omessa installazione degli apparecchi **misuratori fiscali** si applica all'analogia condotta commessa dai soggetti che non si sono dotati di registratore telematico, fatta salva l'ipotesi in cui il contribuente gestisca i corrispettivi telematici con procedure alternative;

-la manomissione o **l'alterazione dei registratori telematici** ovvero l'uso di tali strumenti manomessi o alterati è assoggettata ad una sanzione compresa tra 3mila e 12mila euro, a meno che il fatto non costituisca reato;

-le **sanzioni accessorie** si applicano anche rispettivamente in caso di mancata o non tempestiva memorizzazione o trasmissione, ovvero memorizzazione o trasmissione con dati incompleti o non veritieri e omessa installazione ovvero manomissione o alterazione dei registri telematici;

-l'istituto del **ravvedimento operoso** non si applica alle violazioni consistenti nell'omessa memorizzazione ovvero nella memorizzazione con dati incompleti non veritieri.

Inoltre la Legge di bilancio 2021 ha chiarito che la memorizzazione elettronica del corrispettivo e, a richiesta del cliente, la **consegna del documento** commerciale deve essere effettuata non oltre il momento dell'ultimazione dell'operazione, cioè all'atto della consegna del bene o della ultimazione della prestazione, se anteriori al pagamento.

Quindi, nel caso di **cessione di beni** senza contestuale effettuazione del pagamento, l'esercente deve memorizzare l'operazione ed emettere un documento commerciale con evidenza del corrispettivo non riscosso mentre al momento della ricezione del corrispettivo non deve necessariamente generare un nuovo documento commerciale, essendosi già perfezionato il momento impositivo ai fini **IVA**.

Nell'ipotesi di ultimazione di una prestazione di **servizi senza pagamento**, sebbene la relativa imposta non risulti ancora esigibile in base alle regole generali, andrà comunque memorizzata l'operazione ed emesso un documento commerciale con indicazione del corrispettivo non riscosso a cui seguirà, al momento del pagamento, la generazione di un nuovo documento che richiamerà gli elementi identificativi

La Legge di bilancio 2021 ha rinviato al 1° luglio 2021 la possibilità per i soggetti che adottano **sistemi evoluti di incasso**, attraverso carte di debito e de credito e altre forme di pagamento elettronico, di assolvere

mediante questi sistemi all'obbligo di memorizzazione elettronica e di trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

Comando Generale della Guardia di Finanza, circolare 20/01/2021

## Fisco

Dall'Agenzia delle Entrate

# Crediti da imposta sulle assicurazioni: trasferimento senza formalità in caso di scissione d'azienda

In caso di scissione d'azienda assicurativa, il credito d'imposta sulle assicurazioni può essere trasferito all'esito della scissione d'azienda, senza le formalità di cui agli articoli 69 e 70 del R.D. n. 2440 del 1923, dalla scissa alla beneficiaria e dalla stessa incluso nella propria denuncia annuale per essere conseguentemente utilizzato dalla stessa società beneficiaria. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 50 del 20 gennaio 2021. L'ammontare del residuo debito o dell'eccedenza di imposta, eventualmente risultante dalla liquidazione definitiva, deve essere computato nel primo versamento mensile successivo a quello della comunicazione della liquidazione da parte dell'ufficio del registro.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 50 del 20 gennaio 2021 riguardante la **trasferibilità dei crediti** da imposta sulle assicurazioni di cui alla legge 29 ottobre 1961, n. 1216, in occasione della **scissione** d'azienda assicurativa.

In base all'articolo 4 della legge n. 1216 del 1961, il presupposto dell'imposta sulle assicurazioni è la corresponsione del **premio assicurativo**.

Dall'articolo 9, comma 1-bis, della stessa legge, è possibile trarre il principio per cui l'onere tributario derivante dalla **corresponsione dell'acconto** dell'imposta sui premi assicurativi è strettamente collegato ai premi assicurativi che verranno riscossi nel corso dell'anno successivo.

Il credito derivante dal versamento **dell'acconto dell'imposta** sui premi assicurativi può quindi essere trasferito al soggetto beneficiario, senza le formalità di cui agli articoli 69 e 70 del R.D. 18 novembre 1923, n. 2440, con effetto nei confronti dell'Amministrazione finanziaria a seguito di apposita comunicazione

all'ufficio competente secondo il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 14723 del 5 febbraio 2013.

Il beneficiario, cui viene **traferito il portafoglio assicurativo**, può scomputare detto credito dai versamenti dell'imposta sui premi.

Se per effetto dell'operazione di **riorganizzazione societaria**, l'attività assicurativa prima svolta da una società è interamente svolta da un'altra e conseguentemente la scissa non potrà più scomputare l'eccedenza di imposta risultante dalla **liquidazione annuale**, ne deriva che detto credito può, in linea di principio, essere trasferito all'esito della scissione d'azienda, senza le formalità di cui ai citati articoli 69 e 70 del R.D. n. 2440 del 1923, dalla scissa alla beneficiaria e dalla stessa incluso nella propria denuncia annuale per essere conseguentemente utilizzato dalla stessa società beneficiaria.

Infatti, pur a fronte delle sospensioni legate all'emergenza epidemiologica in atto, si ricorda che a mente dell'articolo 9, comma 4, della legge n. 1216 del 1961, sulla base della denuncia l'ufficio del registro procede entro il 15 giugno alla liquidazione definitiva dell'imposta dovuta per l'anno precedente.

L'ammontare del residuo debito o **dell'eccedenza di imposta**, eventualmente risultante dalla predetta liquidazione definitiva, deve essere computato nel primo versamento mensile successivo a quello della comunicazione della liquidazione da parte dell'ufficio del registro.

Al fine del perfezionamento del trasferimento della posizione creditoria, è necessario che le parti provvedano a notificare apposita **comunicazione** all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente secondo il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia n. 14723/2013; tale comunicazione dovrà indicare i crediti oggetto di trasferimento (indicando altresì gli estremi identificativi dei versamenti effettuati), i rispettivi importi nonché le relative modalità di trasferimento a favore della società beneficiaria.

*A cura della Redazione*

#### Riferimenti normativi

Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 20/01/2021, n. 50

## Lavoro e Previdenza

Entro il 1° febbraio

## Prospetto informativo disabili 2021 da inviare anche se l'obbligo di assunzione è sospeso

di Roberto Camera - Esperto di Diritto del Lavoro e curatore del sito [www.dotttrinalavoro.it](http://www.dotttrinalavoro.it)

La sospensione dagli obblighi di assunzione delle persone con disabilità per le imprese in crisi, comprese quelle che fruiscono della CIG ordinaria e in deroga, del fondo integrazione salariale o dei fondi di solidarietà bilaterale per Covid-19, non esonera i datori di lavoro dall'obbligo di invio del prospetto informativo disabili. Tale adempimento, da effettuarsi entro il prossimo 1° febbraio (in quanto il 31 gennaio cade di domenica) è obbligatorio per i datori di lavoro con almeno 15 dipendenti e solo se sono intervenuti cambiamenti nella situazione occupazionale.

Il prossimo 1° febbraio 2021 scade il termine per l'invio del **prospetto informativo disabili**, previsto dall'articolo 9, comma 6, della legge n. 68/1999.

Soggetti obbligati all'invio del prospetto informativo sono i **datori di lavoro pubblici e privati** che occupano, a livello nazionale, **almeno 15 dipendenti** costituenti base di computo, per i quali sono intervenuti, entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello di presentazione del prospetto, **cambiamenti nella situazione occupazionale** tali da modificare l'obbligo o da incidere sul computo della quota di riserva. Ragion per cui, la compilazione e l'invio di questa comunicazione non è obbligatorio nel caso in cui non vi siano stati cambiamenti nella situazione occupazionale rispetto all'ultimo prospetto inviato (gennaio 2020), ciò ad eccezione delle aziende interessate da **compensazioni infragruppo**, sempre obbligate alla presentazione del prospetto.

Per l'anno 2021, il **calcolo dell'organico aziendale**, sul quale quantificare la quota di riserva, va quindi effettuato alla data del 31 dicembre 2020.

### Contenuti e trasmissione

La comunicazione annuale dovrà essere presentata tramite la **compilazione on line** (attraverso l'applicazione web) di un prospetto telematico presente sul sito [cliclavoro.gov.it](http://cliclavoro.gov.it) (<https://www.cliclavoro.gov.it/Aziende/Adempimenti/Pagine/Prospetto-informativo.aspx>).

Nel Prospetto informativo l'azienda dovrà indicare la **propria situazione occupazionale** rispetto agli obblighi di assunzione di personale disabile e/o appartenente alle altre categorie protette, insieme ai **posti di lavoro** e alle **mansioni disponibili** per la quota riservata ai lavoratori disabili.

In particolare, il prospetto deve contenere:

- il **numero dei dipendenti occupati**;
- il numero e i dati dei dipendenti già occupati nella **quota di riserva**;
- il numero di **posti** e le **mansioni disponibili** per

lavoratori disabili;

- eventuali **compensazioni territoriali**, nel caso di aziende con più sedi operative. Si ricorda che la compensazione territoriale non può essere utilizzata cumulativamente all'esonero parziale.

La finalità è quella di condividere, con il Centro per l'Impiego (Ufficio Collocamento mirato), tutte le informazioni utili per quanto riguarda gli inserimenti lavorativi adeguati alle necessità ed alle caratteristiche delle aziende e delle persone destinatarie dell'agevolazione.

---

Ricordo che la quota di riserva, prevista dall'articolo 3 della Legge n. 68/1999, è proporzionata al numero dei dipendenti e prevede l'occupazione di:

- **1 lavoratore disabile**, se l'azienda occupa **da 15 a 35 dipendenti** a tempo indeterminato;
  - **2 lavoratori disabili**, se l'azienda occupa **da 36 a 50 dipendenti** a tempo indeterminato;
  - **7% dei lavoratori occupati**, se l'azienda occupa **più di 50 dipendenti** a tempo indeterminato.
- 

### Base di calcolo della quota di riserva

Nella base di calcolo della quota di riserva vanno computati **tutti i lavoratori con contratto di lavoro subordinato**. I lavoratori a tempo parziale dovranno essere computati in proporzione all'orario di lavoro in essere al 31 dicembre dell'anno precedente quello di presentazione del prospetto. Nel caso in cui durante l'anno precedente il lavoratore abbia variato l'orario di lavoro, ovvero abbia trasformato l'orario da pieno a part-time, questi va computato in base all'orario posseduto al 31 dicembre.

Inoltre, per quanto riguarda i **lavoratori intermittenti** ("a chiamata"), questi dovranno essere calcolati in proporzione all'orario di lavoro effettivamente svolto nell'arco di ciascun semestre. Infine, per i lavoratori che svolgono **attività stagionale**, il calcolo andrà fatto in base alle corrispondenti giornate lavorative effettivamente prestate nell'arco dell'anno solare, anche se

non continuative.

**Non rientrano** nella base di calcolo della quota di riserva i seguenti lavoratori:

- **Lavoratori disabili occupati**, assunti ai sensi della stessa L. 68/1999 (art. 4, co 1, L. 68/1999);
- Lavoratori disabili occupati, non assunti per il tramite delle strutture del collocamento obbligatorio (art. 4, co 3-bis, L. 68/1999) che abbiano una **riduzione della capacità lavorativa** pari o superiore al 60% o minorazioni ascritte dalla 1° alla 6° categoria di cui alle tabelle annesse TU delle norme in materia di pensioni di guerra, approvato con DPR n. 915/1978 o con disabilità intellettiva e psichica, con riduzione della capacità lavorativa superiore al 45%, accertata dagli organi competenti;
- Lavoratori occupati con **contratto a tempo determinato** di durata fino a 6 mesi (art. 4, co 1, L. 68/1999). Il lavoratore occupato con contratto a tempo determinato di durata superiore a 6 mesi dovrà essere computato come unità intera. Qualora il lavoratore, inizialmente assunto con un contratto di durata fino a 6 mesi, dovesse eccedere detto limite, in virtù di una proroga stipulata entro il 31 dicembre, dovrà essere computato nel prospetto;
- Lavoratori a termine assunti in **sostituzione di lavoratori a tempo indeterminato** (Cass. 20.10.1983, n. 6165) anche qualora la sostituzione avvenga per una durata superiore ai 6 mesi;
- Lavoratori divenuti inabili allo svolgimento delle proprie mansioni per **infortunio o malattia** (art. 4, co 4, L. 68/1999) qualora abbiano una riduzione della capacità lavorativa in misura pari o superiore al 60%, a meno che l'inabilità sia stata determinata dall'invalidamento del datore di lavoro alle norme in materia di sicurezza e igiene del lavoro, accertato in sede giurisdizionale. (art. 3, comma 2, DPR n. 333/2000). Il computo di questi lavoratori avviene esclusivamente in ambito privatistico. Tale procedura non si applica, invece, ai datori di lavoro pubblici che sono tenuti a conformarsi ai principi generali in materia di assunzioni, previsti dal Decreto Legislativo n. 165/2001;
- Lavoratori che si sono **invalidati successivamente all'assunzione** per infortunio sul lavoro o malattia professionale (art. 3, comma 4, D.P.R. 10.10.2000, n. 333) qualora abbiano acquisito un grado di invalidità superiore al 33%, e sempre a condizione che il datore di lavoro non venga ritenuto responsabile dell'accaduto;
- **Soci di cooperative di produzione e lavoro** (art. 4, co 1, L. 68/1999);
- **Dirigenti** (art. 4, co 1, L. 68/1999);
- Apprendisti (art. 47, co 3, D.L.vo 81/2015);
- **Tirocinanti e stagisti**;

- Lavoratori assunti con **contratto di inserimento o reinserimento** (art. 4, co 1, L. 68/1999);
- Lavoratori **somministrati** da Agenzie di Lavoro (art. 4, co 1, L. 68/1999);
- Lavoratori operanti esclusivamente **all'estero** (art. 4, co 1, L. 68/1999);
- Soggetti impegnati in **lavori socialmente utili** (art. 4, co 1, L. 68/1999);
- Lavoratori **a domicilio** (art. 4, co 2, L. 68/1999);
- **Collaboratori coordinati e continuativi**;
- **Partite IVA**;
- Lavoratori acquisiti per **passaggio di appalto**. Si tratta di quei lavoratori operanti direttamente nell'appalto e che, a seguito di subentro di un nuovo appaltatore, vengono acquisiti da quest'ultimo in virtù di quanto disposto dalla legge, dal contratto collettivo nazionale di lavoro, o da una clausola del contratto d'appalto. Tale interpretazione è stata confermata con l'interpello n. 23/2012 del Ministero del Lavoro, con il quale si è posto l'accento sulla natura temporanea dell'acquisizione del nuovo personale. L'orientamento è stato confermato anche dalla più recente giurisprudenza (Consiglio di Stato, sentenza n. 2252 del 15/05/2017), nella quale si afferma che "... l'incremento occupazionale del personale già impegnato in un appalto e acquisito per "cambio appalto" ha carattere provvisorio, destinato a ridursi al termine dell'esecuzione dell'appalto, e pertanto non dovrà essere computato nella quota di riserva".
- Lavoratori in **telelavoro** (art. 23 del DLvo n. 80/2015) qualora ciò sia previsto da accordi collettivi stipulati da associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale ed esclusivamente nel caso in cui i datori di lavoro privati ne facciano ricorso per motivi legati ad esigenze di conciliazione dei tempi di vita e di lavoro. L'esclusione presuppone che i lavoratori siano ammessi al telelavoro **per l'intero orario di lavoro**; pertanto, ove gli stessi siano ammessi al telelavoro solo parzialmente, sono esclusi in proporzione all'orario di lavoro svolto in telelavoro, rapportato al tempo pieno;
- **Lavoratori del sottosuolo** e adibiti a trasporto del minerale (art. 12, co 12-quater, D.L. n. 225/2010, convertito in L. n. 10/2011);
- **Personale viaggiante e navigante** che lavora in aziende che operano nel settore del trasporto aereo, marittimo e terrestre (art. 5, co 2, L. 68/1999);
- Addetti al trasporto nel **settore edile** (art. 5, co 2, L. 68/1999);
- Personale direttamente adibito alle aree operative di esercizio e regolarità dell'**attività di trasporto**, settore degli impianti a fune (art. 5, co 2, L. 68/1999);



- Lavoratori direttamente operanti nei **montaggi industriali o impiantistici** e nelle relative opere di manutenzione svolte in cantiere (art. 5, co 2, L. 68/1999). L'esclusione dal computo opera limitatamente e strettamente al personale direttamente operante nei montaggi industriali o impiantistici e nelle relative opere di manutenzione "svolte in cantiere". Per attività svolta "in cantiere" si fa espresso riferimento al concetto di cantiere previsto dall'art. 89 del D.L.vo n. 81/2008. Si intendono, non solo i lavoratori operanti nelle imprese edili ma anche quelli direttamente operanti nei montaggi industriali o impiantistici e nelle relative opere di manutenzione svolte in cantiere, indipendentemente dall'inquadramento previdenziale e quindi indipendentemente dalla circostanza che l'impresa sia classificabile come edile o che applichi un contratto collettivo dell'edilizia;
- Lavoratori impegnati in lavorazioni che comportano il pagamento di un **tasso di premio**, ai fini INAIL, **pari o superiore al 60 per mille** (art. 5, co 3-bis, L. 68/1999). Il riferimento al pagamento del tasso di premio deve intendersi al tasso indicato dal DM 12 dicembre 2000 e non al tasso specifico aziendale. Tale situazione deve essere dichiarata tramite un'autocertificazione datoriale, da presentare sempre telematicamente. Il datore di lavoro è tenuto a versare al Fondo per il diritto al lavoro dei disabili un contributo esonerativo pari a 30,64 euro per ogni giorno lavorativo per ciascun lavoratore con disabilità non occupato;
- Lavoratori adibiti ad **attività di vigilanza privata**. L'esclusione è dovuta al fatto che trattasi di attività finalizzata alla tutela del pubblico interesse e come tale è assimilata ai servizi di polizia (art 3, comma 4 della legge 68/99). Vedasi nota del Ministero del Lavoro n. 1238/M20;
- Lavoratori distaccati da altra azienda.

### Effetti della sospensione degli obblighi assunzionali

Ricordo che gli obblighi di assunzione sono sospesi nei confronti delle **imprese in crisi**. Infatti, il legislatore ha previsto che, ai sensi del comma 5, art. 3, L. 68/1999, "gli obblighi di assunzione di cui al presente articolo sono sospesi nei confronti delle imprese che versano in una delle situazioni previste dagli artt. 1 e 3 L. 223/1991 e ss.mm., ovvero dall'art. 1 D.L. 726/1984, convertito, con modif., dalla L. 863/1984; gli obblighi sono sospesi per la durata dei programmi contenuti nella relativa richiesta di intervento, in proporzione all'attività lavorativa effettivamente sospesa e per il singolo ambito provinciale.

Gli obblighi sono sospesi inoltre per la durata della **procedura di mobilità** disciplinata dagli artt. 4 e 24 L. 223/1991 e ss.mm., e, nel caso in cui la procedura si concluda con almeno cinque licenziamenti, per il periodo in cui permane il diritto di precedenza all'assunzione previsto dall'art. 8, comma 1, della stessa legge".

Inoltre, l'applicabilità dell'istituto della sospensione dagli obblighi di assunzione delle persone con disabilità - di cui all'art. 3, comma 5, della legge n. 68 del 1999 - riguarda anche le imprese che fruiscono della **cassa integrazione ordinaria**, della **cassa integrazione in deroga**, del **fondo integrazione salariale** o dei **fondi di solidarietà bilaterale**, in conseguenza dell'emergenza legata alla **pandemia da Covid-19** (Ministero del Lavoro - circolare n. 19 del 21 dicembre 2020).

L'obbligo è sospeso **per tutta la durata degli interventi** di integrazione salariale per emergenza da Covid-19, in proporzione all'attività lavorativa effettivamente sospesa e al numero delle ore integrate per il singolo ambito provinciale sul quale insiste l'unità produttiva interessata in caso di CIG straordinaria e in deroga o alla quantità di orario ridotto in proporzione. L'obbligo a carico del datore di lavoro di presentare la richiesta di avviamento ai servizi per collocamento mirato territorialmente competenti, è ripristinato al venir meno della situazione di crisi assistita dagli strumenti integrativi.

Va comunque precisato che l'**invio telematico del prospetto è obbligatorio** anche nei casi di sospensione dall'obbligo.

Un'ultima informazione riguarda l'eventualità che l'azienda venga **incorporata in un'altra società**. Qualora ciò avvenga in data 1° gennaio, l'azienda non ha l'obbligo di inviare il prospetto informativo. Viceversa, la società incorporante invierà, se in obbligo, il prospetto informativo con la situazione al 31 dicembre, e pertanto con la situazione antecedente all'incorporazione.

### Sanzioni

Ricordo, infine, che qualora l'azienda non proceda all'adempimento comunicativo alla data prestabilita, è soggetto ad una sanzione amministrativa di **635,11 euro**. Sanzione che viene **maggiorata di 30,76 euro** per ogni giorno di ulteriore ritardo oltre il 1° febbraio 2021.

*Le considerazioni contenute nel presente contributo sono frutto esclusivo del pensiero dell'Autore e non hanno carattere in alcun modo impegnativo per l'Amministrazione di appartenenza*



## Lavoro e Previdenza

Nel flusso Uniemens

## Massimale contributivo: al via i controlli INPS. A cosa fare attenzione

di Giuseppe Carro - Esperto in materia previdenziale in Torino

Il massimale della base contributiva e pensionabile, annualmente rivalutato, costituisce il limite di valore oltre il quale la retribuzione non va assoggettata a prelievo di contributi previdenziali ed è applicabile ai soli lavoratori privi di anzianità contributiva per periodi anteriori al 1° gennaio 1996 ovvero a coloro che abbiano optato per il regime contributivo. In queste settimane l'INPS sta svolgendo controlli sulla correttezza dei dati esposti nelle denunce contributive mensili delle aziende. E' necessario pertanto comprendere come esporre correttamente l'imponibile eccedente il massimale contributivo nel flusso Uniemens. A questo fine giungono utili le istruzioni fornite nel messaggio n. 5062 del 2020.

Nell'ambito dei **controlli effettuati dall'INPS** sulla correttezza dei dati esposti nelle **denunce contributive** mensili assume un ruolo importante la verifica dell'esatta **esposizione dell'imponibile eccedente il massimale contributivo**. In queste settimane stanno infatti arrivando comunicazioni alle aziende sull'errata applicazione del massimale per lavoratori che non avrebbero dovuto esservi soggetti. Spesso l'azienda è incolpevole e tutto dipende dal comportamento del lavoratore, tuttavia è sull'azienda che ricadono le conseguenze contributive.

Con il messaggio n. 5062 del 31 dicembre 2020 l'INPS, dopo aver descritto il c.d. massimale contributivo e passato in rassegna le principali circolari che nel tempo hanno disciplinato tale istituto, ha indicato le specifiche tecniche riguardanti i controlli che si stanno operando sulle denunce contributive.

Vediamo da cosa possono essere generate le contestazioni dell'INPS e quali possono essere i controlli da fare da parte delle aziende.

### Disciplina del massimale contributivo

Con la legge 8 agosto 1995, n. 335 è stato introdotto il massimale annuo della base contributiva e

pensionabile, per cui ai **lavoratori** che hanno maturato un'anzianità contributiva a decorrere **dal 1° gennaio 1996** (c.d. **nuovi iscritti**), i contributi pensionistici sono dovuti fino a un determinato livello di reddito. Superato tale limite, non si calcola più il contributo pensionistico e la quota eccedente viene sottoposta solamente a contribuzione non pensionistica.

Questa regola non si applica ai lavoratori che abbiano maturato un'anzianità contributiva **anteriore al 1.1.1996** (c.d. **vecchi iscritti**), con riferimento a tutte le tipologie di rapporti di lavoro svolti (pubblici, privati, dipendenti, autonomi) sia in Italia che all'estero, includendo anche eventuali periodi di contribuzione figurativa, facoltativa, riscatti, trasferimenti (gratuiti od onerosi) e contribuzione volontaria riferiti al periodo ante 1.1.1996.

### Misura

La misura del massimale è annualmente rivalutata sulla base dell'indice dei prezzi al consumo calcolato dall'ISTAT.

Prendendo a riferimento le ultime cinque annualità, i valori sono i seguenti:

Anno	Misura
2015	€ 100.324,00,
2016	€ 100.324,00,
2017	€ 100.324,00,
2018	€ 101.427,00,
2019	€ 102.543,00
2020	€ 103.055,00.

### Alcune regole da ricordare

Quando si tratta del calcolo del massimale contributivo è necessario prestare attenzione ad alcune particolarità che di seguito si sintetizzano:

- il massimale deve essere tenuto in considerazione

solamente per il **calcolo del contributo pensionistico** e dell'**aliquota addizionale dell'1%**;

- il massimale **non è frazionabile a mese** e opera anche se l'anno solare risulta retribuito solo parzialmente;

- in caso di **rapporti simultanei** le retribuzioni

derivanti dai due rapporti si cumulano agli effetti del massimale;

- le retribuzioni derivanti da rapporti di lavoro subordinato non si cumulano con i compensi percepiti a titolo di **collaborazione coordinata e continuativa**, che comportano l'iscrizione alla Gestione Separata (cfr. circolare INPS n. 7 del 15 gennaio 2010);

- i lavoratori che hanno acquisito, mediante riscatto o accredito di contribuzione figurativa, un'anzianità contributiva ante 1.1.1996 non sono più soggetti all'applicazione del massimale annuo a partire dal mese successivo a quello di presentazione della domanda di riscatto o di accredito figurativo all'INPS (legge 28 dicembre 2015, n. 208 art. 1 comma 280. Circolare INPS n. 42 del 17 marzo 2009);

- anche il **riscatto della laurea**, da parte di soggetti ancora occupati, a cui deve necessariamente seguire il versamento effettivo delle somme richieste dall'INPS, per periodi anteriori al 1.1.1996, esclude il lavoratore dal campo di applicazione del massimale (cfr. circolare n. 29 dell'11 marzo 2008).

- i **lavoratori delle pubbliche amministrazioni** (ex artt. 1, comma 2, e 3 d.lgs. n. 165/2001), che prestano servizio in settori in cui non risultano attivate forme pensionistiche complementari compartecipate dal datore di lavoro e che siano iscritti a far data dal 1° gennaio 1996 a forme pensionistiche obbligatorie possono, su domanda, essere esclusi dal meccanismo del massimale contributivo (cfr. circolare INPS n. 93 del 17 giugno 2019).

### Adempimenti del datore di lavoro

Come già anticipato, l'ambito di operatività del massimale dipende dalla storia contributiva del singolo lavoratore, il quale in qualsiasi momento della sua vita lavorativa potrebbe riscattare periodi antecedenti all'entrata in vigore del sistema contributivo oppure cumulare una serie di rapporti lavorativi che facciano superare i limiti sopra indicati.

In tutte queste ipotesi il lavoratore deve prontamente **comunicare tali situazioni al proprio datore di lavoro**, ad esempio fornendo la documentazione relativa a compensi già riscossi, oppure comunicando l'avvenuta presentazione della domanda di riscatto o accredito figurativo all'INPS. Ciò, infatti, potrebbe determinare una **variazione dello status** del lavoratore e, quindi, ampliare la base di calcolo dei contributi previdenziali richiesti dall'INPS, che potrà richiedere le **differenze contributive**, entro i termini di prescrizione quinquennali, applicando l'aliquota IVS piena per la parte dell'imponibile esposta dal datore come eccedenza massimale.

La regolarizzazione dei periodi pregressi, trattandosi

di contribuzione obbligatoria versata in ritardo, a prescindere dal fatto che la colpa sia imputabile alla mancata comunicazione del lavoratore al datore di lavoro, comporta anche l'applicazione delle sanzioni civili (cfr. Circolare INPS n. 42 del 17.3.2009).

Vediamo di seguito quali sono le istruzioni per la **corretta esposizione dei lavoratori soggetti o meno al massimale** e quali devono essere quelle da utilizzare per la sistemazione delle posizioni contributive per i lavoratori per i quali si è avuta la contestazione da parte dell'INPS.

Esposizione dei dati nel flusso Uniemens per i lavoratori soggetti al massimale

Il datore di lavoro è tenuto a dichiarare mensilmente nel flusso Uniemens il regime applicato a ciascun dipendente attraverso la compilazione dell'**elemento "RegimePost95"**, nel quale va apposto il valore "S" se il lavoratore è soggetto a regime contributivo o il valore "N" se l'ipotesi non ricorre. La compilazione è richiesta anche se il valore dichiarato è invariato e ricorrente nel tempo (cfr. Circolare INPS n. 63 del 9.5.2019).

Sul piano sistematico, per i lavoratori dipendenti soggetti al massimale si possono enucleare 3 momenti fondamentali nel corso dell'anno.

1. Nei **mesi precedenti** il superamento del massimale, il datore applica l'aliquota contributiva piena sull'intera retribuzione mensile.

2. Nel **mese in cui si verifica il superamento**, nell'elemento "Imponibile" di "DenunciaIndividuale", "DatiRetributivi", deve essere indicata la quota di imponibile fino al limite del massimale e su questa quota il datore di lavoro deve calcolare l'intera aliquota contributiva, mentre la parte di imponibile eccedente il massimale deve essere riportata nell'elemento "EccedenzaMassimale" di "DatiParticolari" e su essa va calcolata la sola contribuzione minore, escluso il contributo IVS.

3. Nei **mesi successivi** al superamento, l'imponibile da indicare nell'elemento "Imponibile" sarà pari a zero, mentre continuerà ad essere valorizzato solo l'elemento "EccedenzaMassimale", ove devono essere compilati gli elementi "ImponibileEccMass", nel quale deve essere riportato l'intero imponibile.

### Correzioni a seguito di verifiche sul massimale

Nel caso in cui, nel corso dell'anno, vi sia stata un'inesatta determinazione dell'imponibile, che abbia causato un **versamento di contributo IVS** anche sulla parte eccedente il massimale (con necessità di procedere al recupero in sede di conguaglio) o, viceversa, un **mancato versamento di contributo IVS** (con necessità di provvedere al versamento in sede di

conguaglio), si procederà con l'utilizzo delle specifiche "CausaleVarRetr" di "VarRetributive" (cfr. circolare INPS n. 7 del 15 gennaio 2010).

Nell'elemento "CausaleVarRetr" la motivazione all'origine della variabile retributiva potrà assumere il **valore DIMMAS** (indica l'errato conteggio, per difetto, della quota dell'imponibile eccedente il massimale e

ciò comporta la diminuzione dell'imponibile già assoggettato per eccesso alla contribuzione IVS nella denuncia originaria) ovvero il **valore AUMMAS** (indica l'errato conteggio, per eccesso, della quota dell'imponibile eccedente il massimale e ciò comporta l'aumento dell'imponibile da assoggettare alla contribuzione IVS nella denuncia originaria).

## Lavoro e Previdenza

Messaggio INPS

## Accertamento esistenza in vita pensionati: differimento termini per residenti all'estero

Con il messaggio n.225 del 2021, l'INPS provvede a riprogrammare i tempi per l'esecuzione delle procedura di verifica dell'esistenza in vita dei pensionati residenti all'estero. Viene previsto un differimento generale dei termini di durata pari a tre mesi. Con riferimento ai pensionati residenti in Europa, Africa e Oceania, ad esclusione dei Paesi Scandinavi e dei Paesi dell'est Europa per la verifica relativa agli anni 2020 e 2021, si differisce di quattro mesi l'avvio della campagna di verifica, programmato a gennaio 2021.

L'INPS, nel messaggio n. 225 del 20 gennaio 2021, interviene riguardo le procedura di **verifica dell'esistenza in vita dei pensionati** all'estero riveste. Posto che in molti Paesi l'evoluzione epidemiologica del contagio da COVID-19 risulta essere fortemente critica e in fase di ulteriore aggravamento, si ritiene necessaria una riprogrammazione della calendarizzazione delle campagne di accertamento dell'esistenza in vita.

### Differimento dei termini di verifica

Con riferimento ai pensionati residenti nel Continente americano, Paesi scandinavi, Stati dell'est Europa e Paesi limitrofi, Asia, Medio ed Estremo Oriente, nonché ai **pensionati residenti in Europa, Africa e Oceania** che, a causa del diffondersi del contagio, non hanno potuto portare a termine la precedente verifica avviata ad ottobre 2019, si differisce di tre mesi il termine finale per la restituzione delle attestazioni, inizialmente previsto a febbraio 2021. Qualora il processo di verifica non sia portato a termine entro il 7 maggio 2021, il pagamento della rata di giugno 2021 avverrà in contanti presso le Agenzie di Western Union e, in caso di mancata riscossione personale o di mancata produzione dell'attestazione di esistenza in vita entro il 19 giugno 2021, il pagamento della pensione sarà sospeso dalla banca a partire dalla successiva rata di luglio 2021.

### Differimento lungo

Con riferimento ai pensionati residenti in Europa, Africa e Oceania, ad esclusione dei Paesi Scandinavi e dei Paesi dell'est Europa per la verifica relativa agli anni 2020 e 2021, si differisce di quattro mesi l'avvio della campagna di verifica, programmato a gennaio 2021. Pertanto, Citibank NA avvierà la spedizione dei moduli di richiesta di attestazione dell'esistenza in vita

la prima settimana di maggio 2021 e tale modulistica dovrà pervenire alla banca entro il 7 settembre 2021. Qualora il processo di verifica non sia completato entro il termine fissato, il pagamento della rata di ottobre 2021 avverrà in contanti presso le Agenzie di Western Union e, in caso di mancata riscossione personale o di mancata produzione dell'attestazione di esistenza in vita entro il 19 ottobre 2021, il pagamento della pensione sarà sospeso dalla banca a partire dalla successiva rata di novembre 2021.

*A cura della Redazione*

### Riferimenti normativi

INPS, messaggio 20/01/2021, n. 225

## Lavoro e Previdenza

Messaggio INPS

## Accompagnamento alla pensione: misure prorogate fino al 2023

Con la pubblicazione del messaggio n. 227 del 2021, l'INPS ricorda che la Legge di Bilancio 2021 ha provveduto all'estensione del periodo di prepensionamento da 4 a 7 anni fino al 31 dicembre 2023. La prestazione di esodo garantisce ai lavoratori la contribuzione correlata fino al pensionamento e l'erogazione da parte dell'INPS di importo pari alla pensione che spetterebbe al momento della naturale cessazione del rapporto di lavoro.

L'INPS, nel messaggio n. 227 del 20 gennaio 2021, recepisce la proroga al 2023, disposta dalla Legge di Bilancio 2021, del periodo di permanenza nella prestazione di accompagnamento a pensione, che era stato elevato a sette anni limitatamente al periodo 2018-2020.

Pertanto, per le nuove decorrenze delle **prestazioni di accompagnamento** a pensione in argomento, fino al 2023 (ultima decorrenza ammessa 1° dicembre 2023 con risoluzione del rapporto di lavoro il 30 novembre 2023), il periodo massimo individuale di fruizione può essere elevato fino a 7 anni.

L'art. 1, comma 160, della L. 205/2017 ha previsto l'estensione del periodo di prepensionamento da 4 a 7 anni per il periodo 2018-2020. La **prestazione di esodo**, applicabile ai casi di eccedenza di personale previo accordo sindacale, viene riconosciuta alle imprese che occupano mediamente più di 15 lavoratori. Ai lavoratori viene garantita la contribuzione correlata fino al pensionamento e corrisposta una somma dall'INPS di importo pari alla pensione che spetterebbe al momento

della naturale cessazione del rapporto di lavoro e viceversa. Gli oneri sono a carico del datore di lavoro.

*A cura della Redazione*

**Riferimenti normativi**

INPS, messaggio 20/01/2021, n. 227

## Lavoro e Previdenza

Gazzetta Ufficiale

### Forme pensionistiche complementari: regole di funzionamento

Con una delibera Covip del 22 dicembre 2020, pubblicata in Gazzetta Ufficiale, sono state rese ufficiali le "Istruzioni di vigilanza in materia di trasparenza" per i fondi pensione. L'utilizzo delle tecnologie informatiche per semplificare e rendere più efficace la gestione dei rapporti con gli aderenti, nonché favorire la diffusione di documenti e informazioni utili. In particolare, sono stati definiti i contenuti dell'area pubblica e dell'area riservata dei siti web e, per la prima volta, sono state date indicazioni sulle modalità di realizzazione di quest'ultima.

La COVIP ha ritenuto importante cogliere l'occasione per realizzare una complessiva attività di revisione di tutte le proprie disposizioni in materia di **trasparenza**. Il lavoro è stato realizzato avendo presente l'esigenza di dare concretezza ai principi di carattere generale contenuti nella normativa primaria, al fine di assicurare l'accuratezza, la tempestività, la chiarezza e la facilità di reperimento delle informazioni da parte di tutti i soggetti interessati all'adesione alla previdenza complementare o già iscritti a forme pensionistiche.

Anche le Disposizioni in materia di comunicazioni agli aderenti e ai beneficiari (al cui interno è stata assorbita l'attuale "Comunicazione periodica" agli iscritti) hanno assunto una nuova veste grafica, finalizzata a rendere più immediato e percepibile per ciascun iscritto lo sviluppo della propria posizione previdenziale e a consentire valutazioni circa le possibili opzioni a disposizione nel prosieguo della costruzione della propria pensione complementare.

"Come di consueto - si legge nel comunicato - la COVIP, al fine di facilitare l'attività degli operatori, diffonde, con il testo delle Istruzioni, schemi e modelli esemplificativi che possono costituire un utile strumento di lavoro, pure al fine di assicurare una rappresentazione delle informazioni anche graficamente omogenea da parte di tutte le **forme pensionistiche**".

Infine,

l'adozione delle Istruzioni in materia di trasparenza ha reso necessario aggiornare anche il Regolamento COVIP sulle modalità di raccolta delle adesioni. Tale aggiornamento si è reso necessario per esigenze di coordinamento e al fine di tenere conto delle novità apportate alla disciplina in materia di collocamento dei fondi pensione.

Al fine di consentire agli operatori del settore di predisporre la nuova documentazione in tempi congrui, in fase di prima applicazione, è previsto uno slittamento dei termini per gli adempimenti più rilevanti da porre in essere: il termine per il deposito presso la COVIP della Nota informativa aggiornata con la quale raccogliere le nuove adesioni e per la trasmissione agli iscritti del Prospetto delle prestazioni pensionistiche in fase di accumulo è stato spostato dal 31 marzo al 31 maggio 2021..

*A cura della Redazione*

**Riferimenti normativi**

COVIP, delibera 22/12/2020 (G.U. 20/01/2021, n. 15)

## Lavoro e Previdenza

Gazzetta Ufficiale

### Forme pensionistiche complementari: le regole per aderire

La delibera approvata dalla Covip lo scorso 22 dicembre 2020 è stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale e regola le modalità di accesso ai Fondi pensione complementari, in vigore dall'1 maggio 2021. Le adesioni possono essere raccolte. Le forme pensionistiche complementari/società, possono, sia direttamente sia tramite i soggetti incaricati raccogliere le adesioni mediante sito web. Il termine di recesso è stabilito il trenta giorni dalla sottoscrizione.

E' stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale la delibera Covip del 22 dicembre 2020 che contiene il Regolamento di:

- a) **fondi pensione** negoziali;
- b) fondi pensione aperti;
- c) piani individuali pensionistici (PIP);
- d) fondi pensione preesistenti in regime di contribuzione definita, o con una sezione a contribuzione definita.

**Raccolta delle adesioni**

L'adesione può avvenire esclusivamente a seguito



della sottoscrizione del Modulo di adesione, che costituisce parte integrante della Nota informativa per i potenziali aderenti, compilato in ogni sua parte. La raccolta delle adesioni ai fondi pensione negoziali/pre-esistenti può essere svolta::

- a) nelle sedi del fondo, da parte di suoi dipendenti e/o addetti;
- b) nelle sedi dei soggetti sottoscrittori delle fonti istitutive, comprese le sedi delle organizzazioni territoriali ad essi aderenti, da parte di loro dipendenti e/o addetti;
- c) nei luoghi di lavoro dei destinatari, da parte del datore di lavoro, di suoi dipendenti e/o addetti, ovvero di incaricati del fondo o dei soggetti sottoscrittori delle fonti istitutive;
- d) nelle sedi dei patronati a ciò incaricati dal fondo, da parte di loro dipendenti e/o addetti;
- e) negli spazi che ospitano momenti istituzionali di attività dei soggetti sottoscrittori delle fonti istitutive e dei patronati.

### Forme pensionistiche complementari

Le **forme pensionistiche complementari**/società, possono, sia direttamente sia tramite i soggetti incaricati raccogliere le adesioni mediante sito web. Le procedure adottate forniscono, prima della formalizzazione dell'adesione, informativa sulle diverse fasi da seguire e sui mezzi tecnici e le modalità per individuare e correggere gli errori di inserimento dati.

Non è consentita l'adesione alle forme pensionistiche complementari mediante sito web senza il consenso espresso dell'interessato all'utilizzo di tale strumento.

### Diritto di recesso

L'aderente dispone di un termine di trenta giorni per recedere senza costi di recesso e senza dover indicare il motivo. Per esercitare il diritto di recesso, l'aderente invia una comunicazione scritta alla forma pensionistica complementare/società, mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento o altri mezzi da questi indicati, anche elettronici, che garantiscano la certezza della data di ricezione.

La forma pensionistica complementare/società, entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione relativa al recesso, procede a rimborsare le somme eventualmente pervenute al netto delle spese di adesione ove trattenute.

*A cura della Redazione*

### Riferimenti normativi

COVIP, delibera 22/12/2020 (G.U. 20/01/2021, n. 15)

## Bilancio

Audit contabile

## Stime in bilancio: come effettuare la revisione secondo l'ISA 540

di Luca Fornaciari - Dottore commercialista in Reggio Emilia

Il principio ISA Italia 540 fornisce le indicazioni necessarie per la corretta revisione delle stime contabili e della relativa informativa aziendale. Il principio analizza, in particolare, l'attività che il professionista incaricato deve svolgere, tramite le adeguate procedure di conformità e di validità, per giungere alla valutazione e al controllo delle stime emerse dal processo di redazione del bilancio d'esercizio. Anche l'ISA 540 è stato modificato nel mese di agosto 2020 e la sua applicazione deve avvenire sui bilanci relativi ai periodi amministrativi iniziati dal 1° gennaio 2020.

L'ISA Italia 540, nella versione aggiornata nel mese di agosto 2020, tratta della revisione delle **stime contabili** e della relativa informazione, argomento particolarmente delicato e la cui portata dipende dalle caratteristiche dell'operatività dell'azienda.

**Preleva** il principio ISA Italia 540

In generale, la misura con cui una stima contabile è soggetta a **incertezza** può variare in modo sostanziale poiché è **dipendente** dalla **tipologia di operazioni** compiute, da come vengono compiute e anche dalla normativa di riferimento.

### Incertezza della stima e rischi di errori significativi

La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio e delle conseguenti procedure di revisione richieste dal presente principio devono pertanto variare in relazione all'incertezza nella stima e alla valutazione dei relativi rischi di errori significativi. Per alcune stime contabili, l'incertezza può essere molto bassa, a causa della loro natura e anche della complessità ed articolazione dell'operazione da cui derivano. Per tali stime contabili, si presume che le **procedure di valutazione del rischio** e le conseguenti **procedure di revisione** richieste dal principio non siano estese. Quando l'incertezza nella stima, la complessità o la soggettività sono molto alte, si presume che tali procedure siano invece molto più estese (par. 3, ISA Italia 540).

### Comprensione degli aspetti significativi delle stime contabili

Durante l'attività di revisione, l'incaricato deve acquisire anche una comprensione degli aspetti significativi relativi alle stime contabili. Gli elementi che vanno considerati per acquisire tale comprensione riguardano:

- l'**impresa** e il **contesto** in cui opera. Si tratta di considerare le operazioni compiute nelle loro caratteristiche specifiche, la normativa di riferimento da cui può

dipendere la necessità di effettuare stime e la natura delle stime contabili fatte;

- il **controllo interno** dell'impresa. Si tratta di considerare la natura e l'estensione della supervisione e della *governance* dell'impresa rispetto alla predisposizione delle informazioni finanziarie, le modalità con cui il sistema di controllo interno identifica le competenze e fronteggia i rischi relativi alle stime contabili, le modalità con cui le stime contabili sono riesaminate, le attività di controllo relative alla revisione contabile e le modalità con cui la direzione identifica le fonti dati pertinenti.

### Identificazione degli errori significativi e valutazione del rischio

Nell'identificare gli errori significativi e valutare il rischio intrinseco, il revisore deve tenere conto (par. 16):

- della misura in cui la stima contabile è soggetta a incertezza nella stima;
- della misura in cui la scelta e l'applicazione del metodo, le assunzioni e i dati utilizzati nella stima sono influenzati da complessità, soggettività o altri fattori di rischio intrinseco.

### Procedure di conformità e validità

Le **procedure di revisione** devono pertanto essere determinate in **risposta ai rischi identificati** e valutati di errori significativi a livello di asserzioni (par. 18). Inoltre, l'incaricato deve definire e svolgere procedure di conformità per acquisire **elementi probativi** sufficienti e appropriati all'**efficacia** operativa dei **controlli**, se (par. 19):

- nella valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni, il revisore si aspetta che i controlli operino efficacemente;
- le procedure di validità non possono fornire, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati a livello di asserzioni.

In relazione alle stime contabili, le procedure di

conformità del revisore su tali controlli devono essere determinate in risposta alle ragioni alla base della valutazione attribuita ai rischi di errori significativi. Nel definire e svolgere le procedure di conformità, il revisore deve acquisire elementi probativi tanto più persuasivi quanto maggiore è l'affidamento riposto dal revisore sull'efficacia di un controllo (par. 19).

Il par. 20 specifica, inoltre, che per un rischio significativo relativo a una stima contabile, se il revisore pianifica di fare affidamento sui relativi controlli, le procedure di revisione conseguenti da svolgere nel periodo amministrativo in esame devono includere le procedure di conformità. Qualora l'approccio a un rischio significativo, invece, si basi unicamente su procedure di validità, tali procedure devono includere le **verifiche di dettaglio**.

#### Procedure di revisione: verifiche da svolgere

Il revisore deve verificare le modalità con cui il management ha effettuato le stime contabili (par. 22). Le procedure di revisione devono considerare (par. 23, ISA Italia 540):

- a) se, nel contesto del quadro normativo sull'**informazione finanziaria** applicabile, il metodo scelto sia appropriato e, ove applicabile, se le modifiche rispetto al metodo utilizzato nei periodi amministrativi precedenti siano appropriate;
- b) se le valutazioni effettuate nella scelta del metodo diano origine a indicatori di possibili **ingerenze** da parte della **direzione**;
- c) se i **calcoli** siano applicati in conformità al metodo e siano **corretti** dal punto di vista matematico;
- d) qualora l'applicazione del metodo da parte della direzione comporti l'utilizzo di un modello complesso, se le **valutazioni** siano state **applicate coerentemente** e, ove applicabile:
  - se la configurazione del modello soddisfi la finalità della quantificazione prevista dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e sia appropriata nelle circostanze, nonché, ove applicabile, se le modifiche rispetto al modello utilizzato nel periodo amministrativo precedente siano appropriate alle circostanze;
  - se le rettifiche all'output del modello siano coerenti con la finalità della quantificazione prevista dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e siano appropriate alle circostanze;
  - se, nell'applicare il metodo, sia stata mantenuta l'integrità delle assunzioni significative e dei dati.

Inoltre, con riferimento alle assunzioni significative adottate dal management (alla base del processo di stima) il revisore deve verificarne l'appropriatezza, anche delle eventuali modifiche rispetto ai periodi

amministrativi precedenti e deve valutare se vi è coerenza tra le assunzioni significative assunte per differenti stime contabili (par. 24).

Altro aspetto oggetto di **controllo** riguarda i **dati utilizzati per le stime**. In questo ambito, il revisore deve considerarne l'**appropriatezza** rispetto all'obiettivo valutativo per cui sono stati utilizzati, anche rispetto al quadro normativo sull'informazione finanziaria (l'appropriatezza va considerata anche con riferimento alle eventuali modifiche rispetto ai periodi precedenti - par. 25).

Infine, il revisore deve considerare se il management abbia adottato misure appropriate per comprendere l'incertezza nella stima e se ha preso idonee misure per fronteggiarla nel processo valutativo (par. 26).

#### Esito non soddisfacente dei controlli e degli elementi probativi

Se, sulla base dei controlli fatti e degli elementi probativi acquisiti, il revisore ravvisa che il management non abbia adottato misure appropriate per comprendere e fronteggiare l'incertezza della stima, occorre (par. 27):

- richiedere al management di svolgere **procedure aggiuntive** al fine di comprendere l'incertezza nella stima o di fronteggiarla riconsiderando la scelta della stima puntuale o valutando di fornire **informazioni ulteriori** sull'incertezza nella stima;
- sviluppare, per quanto possibile, una **stima puntuale** o un intervallo di stima, se il revisore stabilisce che la risposta del management non fronteggi sufficientemente l'incertezza nella stima (par. 28 e 29);
- valutare se esista una **carenza nel controllo interno** e, in caso affermativo, comunicarla in conformità all'ISA Italia 265.

Il revisore deve richiedere **attestazioni scritte** al management aziendale in merito al fatto che i metodi, le assunzioni significative e i dati utilizzati per effettuare le stime contabili e predisporre la relativa informativa siano appropriati per conseguire una rilevazione, una valutazione o un'informativa conforme al quadro normativo di riferimento. Il revisore deve considerare, inoltre, la necessità di acquisire attestazioni su specifiche stime contabili, con riferimento anche ai metodi, alle assunzioni o ai dati utilizzati (par. 37).

#### Contenuto della documentazione di revisione

Nella documentazione della revisione, l'incaricato deve includere (par. 39):

- a) gli elementi chiave della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il controllo interno, relativamente alle stime contabili effettuate dall'impresa;

b) la correlazione delle procedure di revisione conseguenti ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni, tenendo conto delle ragioni (siano esse relative al rischio intrinseco o al rischio di controllo) alla base della valutazione di tali rischi;

c) le risposte del revisore quando il management non ha adottato misure appropriate per comprendere e fronteggiare l'incertezza nella stima;

d) gli eventuali indicatori di possibili ingerenze da

parte del management relative alle stime contabili, e la valutazione del revisore delle implicazioni per la revisione contabile;

e) i giudizi significativi in ordine alla ragionevolezza delle stime contabili e della relativa informativa nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ovvero se le stesse contengano errori.

## Finanziamenti

Contributi e finanziamenti agevolati

## Internazionalizzazione: nuovi incentivi UE a sostegno delle imprese danneggiate dal Covid

di Alberto Bonifazi - Esperto di finanza aziendale e analista finanziario

Bruxelles ha dato la via libera alla richiesta dell'Italia di modificare il regime di aiuto per il sostegno all'internazionalizzazione delle imprese, contenuto nel decreto Cura Italia. Viene quindi autorizzato l'aumento delle risorse del Fondo di rotazione, gestito da SIMEST per conto del Ministero degli affari esteri e della cooperazione internazionale, per la concessione di cofinanziamenti a fondo perduto, da abbinare al finanziamento a tasso agevolato. Il sostegno non deve superare gli 800.000 euro per impresa ed è limitato nel tempo fino al 30 giugno 2021.

La Commissione UE ha approvato la modifica del regime di aiuti autorizzando l'impiego di 1,12 miliardi per i contributi alle **imprese italiane** attive a livello internazionale, colpite dalla pandemia di Coronavirus. L'autorizzazione di Bruxelles arriva in risposta alla richiesta dell'Italia di modificare il **regime di aiuto all'internazionalizzazione** contenuto nel **decreto Cura Italia** (D.L. n. 18/2020), aumentando la dotazione della misura.

### Aiuti dell'UE per le imprese italiane

Sulla base dell'art. 107, paragrafo 3, lettera c), del TFUE (Trattato Funzionamento UE) e come ulteriormente specificato negli orientamenti sugli aiuti di Stato per il **salvataggio** e la **ristrutturazione**, gli Stati membri possono notificare alla Commissione regimi di aiuti per far fronte alle necessità acute di liquidità e **sostenere le imprese in difficoltà finanziarie**, anche dovute o aggravate dall'epidemia di **Covid-19**. Conformemente, l'Italia aveva infatti notificato a Bruxelles un aumento del bilancio totale da 300 milioni di euro a 1.128 milioni di euro, per un totale stimato del regime di aiuti, quindi, pari a 828 milioni di euro. Infatti, ai sensi dell'art. 107, paragrafo 3, lettera b), del TFUE, la Commissione può dichiarare **compatibili con il mercato interno** gli aiuti destinati "a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro". In questo contesto gli organi giurisdizionali dell'Unione hanno stabilito che il turbamento deve colpire la totalità o una parte importante dell'economia dello Stato membro interessato e non solo

quella di una delle sue regioni o parte del territorio.

Ciò è altresì in linea con la necessità di un'interpretazione rigorosa di qualsiasi disposizione eccezionale, quale quella di cui all'art. 107, paragrafo 3, lettera b), del TFUE. Considerando che l'epidemia di Covid-19 interessa tutti gli Stati membri e che le misure di contenimento adottate dagli Stati membri hanno un impatto sulle imprese, la Commissione ritiene che un aiuto di Stato sia giustificato e possa essere dichiarato compatibile con il mercato interno ai sensi del citato art. 107, paragrafo 3, lettera b), del TFUE, per un periodo limitato, per ovviare alla **carenza di liquidità delle imprese** e garantire che le gravi criticità causate dall'epidemia di Covid-19 non ne compromettano gli **equilibri economici-finanziari**, in particolare per quanto riguarda le **PMI**.

Infatti, il sostegno continuerà a **non superare gli 800.000 euro per impresa** e sarà limitato nel tempo fino al 30 giugno 2021.

Pertanto, analogamente al regime originale, il regime modificato continuerà a sostenere le società ammissibili facilitando il loro **accesso alla liquidità** e non assumerà la forma di aiuti alle esportazioni subordinati alle attività di esportazione, in quanto non è vincolato a contratti di esportazione specifici.

Con l'obiettivo di favorire l'approfondimento, nella tabella che segue sono riportati - in ordine cronologico - i provvedimenti in materia di Aiuti di Stato adottati dall'Europa a sostegno dell'economia e dei diversi Stati membri, colpiti dalla crisi:

Misure	Descrizione
<b>Quadro temporaneo (19/03/2020) Comunicazione COM (2020) 1863</b>	Consente agli Stati membri di adottare misure di aiuto all'economia nel contesto della pandemia di Covid-19, in deroga alla disciplina ordinaria sugli aiuti di Stato
<b>Prima modifica (13/04/2020): Comunicazione COM (2020) 2215</b>	Ampliamento delle fattispecie di misure di aiuto di Stato, con l'obiettivo di agevolare le attività di ricerca e sviluppo in materia di Covid-19



<b>Seconda modifica (08/05/2020): Comunicazione COM (2020) 3156</b>	Estensione del Quadro temporaneo al fine di consentire interventi pubblici mirati sotto forma di aiuti alla ricapitalizzazione o di debiti subordinati a favore delle società non finanziarie in difficoltà
<b>Terza modifica (29/06/2020): Comunicazione COM (2020)4509</b>	Estensione ulteriore dell'ambito di applicazione del Quadro temporaneo consentendo agli Stati membri di sostenere determinate microimprese e piccole imprese, comprese le start-up, che erano già in difficoltà prima del 31 dicembre 2019 e di incentivare gli investitori privati a partecipare alle misure di ricapitalizzazione.
<b>Quarta modifica (13/10/2020): Comunicazione COM (2020) 7127</b>	Proroga delle disposizioni del Quadro temporaneo fino al 30 giugno 2021, ad eccezione di quelle relative alle misure di ricapitalizzazione che vengono prorogate per ulteriori tre mesi fino al 30 settembre 2021. Estensione ulteriore delle tipologie di aiuti di Stato ammissibili: il sostegno per i costi fissi non coperti delle imprese a causa della pandemia rientra ora, a date condizioni, nei regimi consentiti.

### Aumento delle risorse del Fondo di rotazione 394/81

Il regime di aiuto autorizzato da Bruxelles ha di fatto dato il via libera all'aumento delle risorse del Fondo

di rotazione 394/81 che, gestito da **SIMEST** per conto del MAECI (Ministero degli affari esteri e della cooperazione internazionale), finanzia a **tasso agevolato** diverse tipologie di programmi a **sostegno dell'internazionalizzazione** delle imprese:

<b>Gli strumenti del Fondo 394/81</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- patrimonializzazione PMI esportatrici (solo PMI)</li> <li>- fiere, mostre e missioni (solo PMI)</li> <li>- studi di fattibilità (tutte le imprese)</li> <li>- inserimento sui Mercati Internazionali (tutte le imprese)</li> <li>- programmi di Assistenza Tecnica (tutte le imprese)</li> <li>- E-Commerce (tutte le imprese)</li> <li>- Temporary Export Manager (tutte le imprese)</li> </ul>

### **Leggi anche** Internazionalizzazione: i sette driver SIMEST per finanziare a fondo perduto le imprese

In tale ambito, il decreto Cura Italia ha previsto per la prima volta la concessione di **cofinanziamenti a fondo perduto**, (fino al 50% del valore del finanziamento richiesto dalle imprese), da abbinare al **finanziamento a tasso agevolato**.

Una novità che, assieme all'**eliminazione delle**

**garanzie** da prestare, ha assicurato un considerevole successo allo strumento, tanto da comportare, ad ottobre scorso, lo stop alle domande per esaurimento dei fondi.

Da qui l'avvio dell'iter che ha condotto alla **riattivazione dello strumento** ed all'autorizzazione della Commissione UE.

## Finanziamenti

SIMEST

## Export italiano: due nuovi strumenti a sostegno delle imprese

Contributo su Leasing all'Esportazione e Contributo su Lettere di Credito Export sono i due nuovi strumenti che SIMEST eroga a sostegno delle aziende italiane esportatrici di beni di investimento e servizi e che si affiancano ai già operativi Contributo Export su Credito Fornitore e Contributo Export su Credito Acquirente. L'accesso a un ventaglio più ampio di agevolazioni potrà contribuire a consolidare e migliorare il posizionamento delle imprese nazionali, in particolare PMI e MidCap, nei confronti dei competitor internazionali. Questo consolidamento è necessario nell'attuale contesto internazionale reso complesso dalla pandemia.

Con un comunicato stampa SIMEST segnala che ha rafforzato il supporto **all'export italiano di beni di investimento e servizi** attraverso due nuovi strumenti agevolati su risorse gestite per conto del Ministero degli Affari Esteri e della Cooperazione Internazionale:

- il **“Contributo su Leasing all'Esportazione”**;
- il **“Contributo su Lettere di Credito Export”**.

I due nuovi strumenti si affiancano ai già operativi Contributo Export su Credito Fornitore e Contributo Export su Credito Acquirente, che SIMEST eroga a sostegno delle aziende italiane esportatrici di beni di investimento e servizi.

L'accesso a un ventaglio più ampio di agevolazioni potrà contribuire a consolidare e migliorare il posizionamento delle imprese nazionali, in particolare PMI e MidCap, nei confronti dei competitor internazionali. Questo consolidamento è necessario nell'attuale contesto internazionale reso complesso dalla pandemia.

### Contributo su Leasing all'Esportazione

Il **“Contributo su Leasing all'Esportazione”** è un'agevolazione a fondo perduto in conto interessi dedicata a imprese italiane che concedono in leasing a medio lungo termine beni strumentali e relativi servizi.

Possono beneficiare dell'agevolazione anche le società di leasing italiane che acquistano beni e servizi da produttori italiani per concederli in leasing a controparti estere.

### Contributo su Lettere di Credito Export

Il **“Contributo su Lettere di Credito Export”** si rivolge alle imprese italiane che richiedono il pagamento delle proprie commesse estere tramite una **lettera di credito emessa da una banca estera** e finanziata a

medio lungo termine da una banca italiana confermant. L'agevolazione ha l'effetto di rendere più competitivo il tasso d'interesse dell'operazione.

*A cura della Redazione*

## Finanziamenti

Da Confprofessioni

## Internalizzazione PMI: impegno al rifinanziamento delle misure per l'export

Il Ministro Di Maio ha registrato con soddisfazione la valutazione positiva di Confprofessioni e Apri Europa sugli interventi a supporto delle imprese italiane introdotti dal Patto per l'Export, ribadendo l'esclusione dei finanziamenti a fondo perduto dalla formazione della base imponibile Irap e Ires e riconoscendo l'esigenza di un ulteriore sforzo per dare riscontro all'enorme numero di imprese richiedenti.

Con un comunicato stampa del 20 gennaio 2021 Confprofessioni informa che il **Ministro Di Maio** ha registrato con soddisfazione la **valutazione positiva** di Confprofessioni e Apri Europa sugli interventi a supporto delle imprese italiane introdotti dal Patto per l'Export, ribadendo l'esclusione dei finanziamenti a fondo perduto dalla formazione della base imponibile Irap e Ires e riconoscendo l'esigenza di un ulteriore sforzo per dare riscontro all'enorme numero di imprese richiedenti.

Il Ministro **Di Maio** ha dichiarato che «Il 94% delle operazioni finora deliberate ha riguardato richieste provenienti dalle PMI, prioritarie per la Farnesina e nei prossimi mesi ci impegniamo a riaprire il flusso a nuove richieste» ed ha inoltre assicurato di impegnarsi affinché **siano rifinanziate le risorse a fondo perduto** a supporto delle PMI che operano all'estero e affinché il regime del Temporary Framework sia esteso almeno fino alla fine del 2021.

Tali affermazioni sono espresse in una lettera inviata il 19 gennaio scorso dal ministro degli Affari Esteri e della cooperazione internazionale **Luigi Di Maio** al presidente di Confprofessioni **Gaetano Stella** e al coordinatore di Apri Europa **Luigi Alfredo Carunchio**, che la scorsa settimana in una missiva inviata anche al ministro dell'Economia, **Roberto Gualtieri**, avevano sollecitato una **riprogrammazione dei finanziamenti per l'internazionalizzazione delle PMI** e l'esclusione dei finanziamenti a fondo perduto dalla formazione della base imponibile Irap e Ires.

Il presidente di Confprofessioni, **Gaetano Stella**, ha dichiarato che: «l'impegno del ministro degli Esteri a sostegno dell'internazionalizzazione delle PMI, specialmente in questo difficile momento storico, riconferma l'importanza dell'export per il tessuto imprenditoriale italiano e il ruolo chiave dei professionisti nella promozione del made in Italy. La comprensione delle esigenze dell'intero settore rafforza ulteriormente il dialogo tra le istituzioni, i professionisti e le imprese loro assistite, basato su un autentico spirito di servizio e collaborazione».

*A cura della Redazione*

## Impresa

Legge di Bilancio 2021

## Responsabilità 231: spese legali rimborsabili alle imprese assolte?

di Piermaria Corso - Professore ordinario di Diritto processuale penale presso l'Università degli Studi di Milano

Con una nuova disposizione la legge di Bilancio 2021 prevede che lo Stato si faccia carico delle spese di assistenza legale sostenute dall'imputato assolto. E' ipotizzabile l'estensione di tale norma all'ente imputato in un procedimento penale nelle ipotesi in cui il giudice escluda la responsabilità amministrativa da reato originariamente ipotizzata. Sicuramente il legislatore non ha avuto presente l'ente imputato e ha ragionato in termini di processo penale a carico della persona fisica, ma ciò non sarebbe sufficiente ad escludere l'ente dal diritto al rimborso. Al momento non vi è una casistica che orienti la linea interpretativa ma non è da escludere una forte rilevanza del tema in futuro.

Il **sistema 231** espone le imprese a **procedimenti penali** per reati tributari, ambientali, societari, abusi di mercato, gravi infortuni sul lavoro e per una altra serie, crescente, di reati.

Il **costo della difesa tecnica** è, come per le persone fisiche, a carico dell'ente accusato e può essere una voce negativa gravosa in bilancio.

Lo Stato, dal 1° gennaio 2021, riconosce un rimborso all'imputato assolto, ma la applicabilità all'ente non è certa.

### Sistema 231 e responsabilità per le imprese

L'espansione, progressivamente accentuatasi, della responsabilità amministrativa "da reato" degli enti di cui al D.Lgs. n. 231/2001 (sistema 231) produce plurimi effetti, tra i quali la necessità di integrare il modello organizzativo (m.o.g.) con le **nuove fattispecie di reato presupposto** (ultimi arrivati, per il momento, i reati tributari e il contrabbando), di riorganizzare la struttura a fini prevenzionistici, di informare e formare il personale (apicale e non apicale) in modo che la **implementazione del modello organizzativo** non si riduca ad un intervento formale di ridotta incisività sulla attività e sulla vita societaria.

Il riflesso più temibile e più temuto di questa elefantiasi del sistema 231 è il moltiplicarsi del rischio che l'ente, con o senza personalità giuridica, venga **coinvolto** in un **procedimento penale** (art. 36 D.Lgs. n. 231/2001), si trovi nella veste scomoda di indagato/imputato (art. 35 D.Lgs. n. 231/2001) e debba **investire risorse** nella **difesa tecnica** (il difensore - di fiducia o d'ufficio - va pagato), il tutto nella speranza e con l'obiettivo di sottrarsi alle pesanti sanzioni amministrative pecuniarie ed interdittive comminate dal legislatore ed eventualmente irrogabili al termine del processo penale.

### Rimborso delle spese legali per l'ente assolto

La crescente pressione giuridico-economica sulle

società ed imprese private (il sistema 231 tocca in misura ridotta gli enti pubblici: art. 1 D.Lgs. n. 231/2001) potrebbe aver avuto una pausa, se non una regressione, con la **legge n. 178/2020**, Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario e bilancio pluriennale per il triennio 2021-2023, il cui art. 1 commi 1015-1022 ha introdotto la previsione che lo Stato si faccia carico delle **spese di assistenza legale** sostenute dall'**imputato assolto**.

Diventa legittimo chiedersi se detta normativa inedita, espressione di solidarietà sociale e di assunzione di responsabilità, da parte dello Stato, per il malfunzionamento - almeno iniziale - dell'amministrazione giudiziaria, possa essere **estensibile all'ente** imputato nelle ipotesi in cui il giudice penale escluda la responsabilità amministrativa "da reato" originariamente ipotizzata.

Il comma 1015 della legge n. 178/2020 richiede, innanzitutto, che vi sia un **processo penale** al termine del quale l'imputato risulti assolto con **sentenza divenuta irrevocabile**.

Sia la persona fisica che l'ente non possono comunque aspettarsi un rimborso delle spese legali sostenute in un procedimento conclusosi con l'archiviazione, difettando i requisiti del processo, della qualità di imputato e del provvedimento terminativo avente veste di sentenza.

Il processo iniziato contro l'ente potrebbe concludersi, in udienza preliminare, con una **sentenza di non luogo a procedere** (artt. 426 c.p.p. e 61 D.Lgs. n. 231/2001) che escluda la sussistenza del fatto che il PM aveva indicato a fondamento della contestazione dell'illecito amministrativo.

Anche in questo caso la **domanda di rimborso** delle **spese processuali** sostenute per la difesa tecnica **non pare ammissibile** perché la sentenza di non luogo a procedere - pienamente liberatoria per altri profili (si

pensi alla disciplina dell'anagrafe dei carichi pendenti e delle sanzioni irrogate agli enti di cui agli artt. 30-31 d.P.R. 14.11.2002 n. 313) - non risponde al requisito della irrevocabilità (richiesto dai commi 1015-1016-1017 e 1021), essendovi esplicita previsione che la sentenza liberatoria che conclude l'udienza preliminare sia revocabile alle condizioni di cui all'art. 434 c.p.p.

Rimane la **sentenza assolutoria** che chiude un rito speciale (es., giudizio abbreviato) o il dibattimento anche dopo vari gradi di giudizio (comma 1020).

Esclusa la rilevanza della sentenza di non doversi procedere nei confronti dell'ente (art. 67 D.Lgs. n. 231/2001) per esplicita previsione normativa (comma 1018 lettera b), rimane la "**sentenza di esclusione della responsabilità dell'ente**" (di cui all'art. 66 D.Lgs. n. 231/2001) perché l'illecito contestato "non sussiste", sentenza sostanzialmente di assoluzione suscettibile di diventare irrevocabile.

Sicuramente il legislatore non ha avuto presente l'ente imputato e ha ragionato in termini di processo penale a carico della persona fisica, ma ciò non sarebbe sufficiente ad escludere l'ente (ad es., uscito indenne da un processo ex art. 25 quinquiesdecies D.Lgs. n. 231/2001 per reato tributario o ex 25 ter per reato societario) dal diritto al rimborso.

Neppure rileva il fatto che non sia previsto alcun ristoro per la misura interdittiva applicata in via cautelare perché l'omessa previsione della riparazione è comune alla persona fisica destinataria di misure interdittive: ciò dimostra che la ratio di una previsione **non è di**

**ostacolo**, di per sé, alla diversa previsione della **rimborsabilità della spesa legale** nei limiti quantitativi di cui ai commi 1015 e 1016.

Non decisiva ad escludere la rimborsabilità all'ente delle spese legali sostenute in un processo penale conclusosi in modo positivo e definitivo è la previsione, questa volta esplicita, che la revisione (e rimozione) della sentenza di condanna dell'ente non dà luogo alla riparazione dell'errore giudiziario (art. 643 c.p.p. in relazione all'art. 73 D.Lgs. n. 231/2001).

Fermo restando questo diniego, verosimilmente costituzionale, di riparazione delle conseguenze economiche dell'errore giudiziario - diniego evidentemente dovuto al timore di eccessivi oneri a carico dello Stato - non è insostenibile la conclusione che, almeno sul piano simbolico, si sia inteso dare spazio ad una circoscritta applicazione dell'art. 28 Cost., sollevando anche le imprese da una quota dei costi sopportati per la difesa legale.

### Previsioni future

La legge n. 178/2020 è in vigore da troppo poco tempo (1 gennaio 2021) e attende qualche ulteriore assestamento (comma 1019) e, quindi, non vi è una casistica che orienti la linea interpretativa, ma non è da escludere una prossima rilevanza del tema in quanto che la disciplina transitoria (comma 1022) consente di riconoscere il contributo spese legali anche ai "casi di sentenze di assoluzione divenute irrevocabili successivamente all'entrata in vigore della presente legge", evidenziando in tal modo profili di retroattività.



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.